

Ustavno sodišče je v postopku za preizkus pobude in v postopku za oceno ustavnosti in zakonitosti, začetem na pobude Ane Marije Gluhar z Vrbe, Marijana Žnidaršiča iz Kočevja, ki ga zastopa Vesna Šafar, odvetnica v Ljubljani, ter Franca Gorze iz Ribnice in 16 drugih pobudnikov, na seji dne 27. novembra 1997

o d l o č i l o:

1. Pobuda Ane Marije Gluhar za oceno ustavnosti 9. člena zakona o organizaciji in delovnem področju ministrstev (Uradni list RS, št. 71/94), 2. do 6., 8. in 9. točke sklepa o zneskih drugih osebnih prejemkov in povračil poslancev Državnega zbora RS in delavcev služb Državnega zbora RS, št. 102-02/90-2 (Uradni list RS, št. 35/95) in sklepa o drugih osebnih prejemkih in povračilih sodnikov (Uradni list RS, št. 68/94) se zavrže.

2. Postopek za preizkus pobude za oceno ustavnosti 9. člena zakona o spremembah in dopolnitvah zakona o dohodnini (Uradni list RS, št. 7/95) se ustavi.

3. Pobuda za oceno ustavnosti 41. člena zakona o dohodnini se zavrne.

4. Ni v neskladju z ustavo, da določba prve alineje prvega odstavka 16. člena zakona o dohodnini le do določene višine odšteva povračila stroškov, ki jih je imel davčni zavezanec v zvezi z delom od osnove za davek od osebnih prejemkov.

5. Niso v skladu z ustavo določbe o povračilu stroškov, ki jih je zavezanec imel v zvezi z delom, po 16., 42., 43. in 86.a členu zakona o dohodnini (Uradni list RS, št. 71/93), 21. člena zakona o davku od dobička pravnih oseb (Uradni list RS, št. 72/93) in četrte alineje tretjega odstavka 3. člena zakona o posebnem davku za določene prejemke (Uradni list RS, št. 72/93, 22/94 in kasnejši), kolikor vladi brez določitve zakonskega okvira prepuščajo podrobnejšo določitev stroškov v zvezi z delom in določitev višine teh stroškov, do katere se povračila zanje ne všttevajo v osnovo za davek od osebnih prejemkov oziroma do katerih se ti stroški priznavajo kot odhodek pri ugotavljanju davčne osnove.

6. Uredba o višini povračil stroškov v zvezi z delom in drugih prejemkov, ki se pri ugotavljanju davčne osnove priznajo kot odhodek (Uradni list RS, št. 72/93, 43/94, 62/94 in 7/95) ni v skladu z ustavo.

7. Določba 43. člena zakona o dohodnini je v neskladju z ustavo tudi, kolikor ne omogoča upoštevanja stroškov zasebnika z njegovim prevozom na delo in z dela kot odbitne postavke pri ugotavljanju davčne osnove.

8. Državni zbor mora neskladja z ustavo iz 5., 6. in 7. točke tega izreka odpraviti v šestih mesecih po objavi te odločbe v Uradnem listu RS.

O b r a z l o ž i t e v

A)

1. Pobudnica opira svoj pravni interes na dejstvo, da je zasebna podjetnica in zato zavezanka za dohodnino od dohodkov iz dejavnosti ter za davek iz dobička, drugi pobudniki pa so kot lovski čuvaji zavezani davku od osebnih prejemkov.

2. Pobudnica izpodbija 42. in 43. člen zakona o dohodnini (v nadaljevanju: ZDOH) ter 21. člen zakona o davku od dobička pravnih oseb (v nadaljevanju: ZDDPO), v celoti pa uredbo o višini povračil stroškov v zvezi z delom in drugih prejemkov, ki se pri ugotavljanju davčne osnove priznajo kot odhodek (Uradni list RS, št. 8/95 in kasnejši – v nadaljevanju: uredba) predvsem zato, ker naj bi s temi določbami zakonodajalec prepustil izvršilni oblasti,

da podrobneje odloči o vsebinah oziroma vrstah, v celoti pa o višinah odhodkov, ki se ne obdavčujejo, vlada pa z uredbo to pristojnost uresničuje, čeprav bi po mnenju pobudnice moral ta vprašanja v celoti urediti zakon. Členu 43 tudi očita, da zasebniku ne omogoča priznavanja stroškov njegovega prevoza na delo in z dela, kadar je njegova obratovalnica drugje kot njegovo stalno bivališče. Brez izrecne obrazložitve izpodbija pobudnica tudi 41. člen ZDOH. Naknadno izpodbija tudi 9. člen zakona o spremembah in dopolnitvah zakona o dohodnini (Uradni list RS, št. 7/95), ki spreminja določbo 89. člena ZDOH. Poleg tega izpodbija pobudnica predpise, navedene v 1. točki izreka te odločbe, ki urejajo podobna vprašanja za delavce v republiški upravi, za poslance in delavce v Državnem zboru oziroma za sodnike.

3. Pobudniki očitajo prvi alineji prvega odstavka 16. člena ZDOH že to, da predpisuje oziroma predvideva omejevanje povračila stroškov v zvezi z delom, ki se ne všttevajo v osnovo za davek; tako omejevanje da je v nasprotju s 6. členom istega zakona, ki omejevanja ne predvideva, tako nasprotje med dvema normama pa da omogoča samovoljno interpretacijo zakona, kar pomeni kršitev načela pravne države. Predvsem pa izpodbijajo pobudniki drugi stavek prve alineje prvega odstavka 16. člena ZDOH zato, ker prepušča vladi, da določa, do katere višine se povračilo posameznih stroškov v zvezi z delom ne upošteva v osnovo za davek (od osebnih prejemkov). Njihovo stališče je, da je s tem kršena določba 87. člena ustave, po kateri lahko določa obveznosti državljanov le Državni zbor in samo z zakonom, 147. člena ustave, po katerem država predpisuje davke le z zakonom, in načelo o delitvi oblasti iz drugega odstavka 3. člena ustave. Uredbo torej izpodbijajo v celoti, ker temelji na pravkar naštetih očitanih kršitvah ustave. Pobudniki predlagajo razveljavitev 16. člena ZDOH in razveljavitev uredbe.

4. Na očitke o kršitvi 147. člena ustave (in drugih) z določbami 16., 42. in 43. člena ZDOH, 21. člena ZDDPO in z uredbo odgovarja nasprotni udeleženec, da se 6. in 16. člen ZDOH dopolnjujeta in ne izključujeta; da tako 21. člen ZDDPO kot 41., 42. in 43. člen ZDOH veljajo za vse zavezance istega davka enako; predvsem pa, da je zakonodajalec davek predpisal in v osnovi tudi določil, kaj z njim ni obdavčeno, določitev višine in natančnejšo določitev vrst neobdavčenih povračil pa prepustil predpisu vlade "zaradi spremenljivosti elementov za določanje zlasti višine pa tudi vrst teh povračil in zaradi tega, da prepreči zlorabe pri izpolnjevanju davčnih obveznosti"; tako razporeditev pristojnosti da torej narekuje pogosto spreminjanje elementov obravnavanih povračil, ki ga narekujejo ekonomski in socialni razlogi. O izpodbijani uredbi nasprotni udeleženec zatrjuje, da primerno sloni na zakonodaji in upošteva sistemsko ureditev posameznih področij, tudi s kolektivnimi pogodbami.

B) – I

5. Ustavno sodišče je vse tri zadeve združilo za skupno obravnavanje in odločanje, po načelu povezanosti (30. člen zakona o ustavnem sodišču, Uradni list RS, št. 15/94 – v nadaljevanju: ZUstS) pa ocenilo tudi ustavnost 86.a člena ZDOH in četrte alineje tretjega odstavka 3. člena zakona o posebnem davku na določene prejemke po noveli tega zakona v Uradnem listu RS, št. 22/94, kolikor tudi ti zakonski določbi prepuščata določitev višine povračil dejanskih stroškov oziroma stroškov v zvezi z opravljanjem storitve predpisu vlade.

6. Pobudnica nima pravnega interesa za izpodbijanje 9. člena zakona o organizaciji in delovnem področju ministrstev, določb sklepa o drugih zneskih osebnih prejemkov in povračil poslancev Državnega zbora RS in delavcev služb Državnega zbora RS in sklepa o drugih osebnih prejemkih in povračilih sodnikov. Pravni interes je namreč po 24. členu zakona o ustavnem sodišču (Uradni list RS, št. 15/94, v nadaljevanju: ZUstS) podan le, kadar izpodbijani predpis neposredno posega v pobudnikove pravice, pravne interese

oziroma pravni položaj. Omenjeni predpisi ne urejajo za zasebne podjetnike ničesar. Zato je bilo ta del pobude treba zavreči.

7. Člen 89 ZDOH je z izpodbijanim 9. členom novele tega zakona vred nehal veljati z začetkom uporabe zakona o davčnem postopku (Uradni list RS, št. 18/96), torej 1. januarja 1997 (231. in 240. člen tega zakona). Ustavno sodišče odloča o ustavnosti predpisov, ki veljajo (160. in 161. člen ustave), za odločanje o predpisu, ki je prenehal veljati, pa niso izpolnjeni pogoji iz 47. člena ZUstS. Zato je ustavno sodišče ta del postopka ustavilo.

8. Pobudo za oceno ustavnosti 41. člena ZDOH je ustavno sodišče v postopku njenega preizkusa zavrnilo: pobudnica ne utemelji posebej, v čem vidi neustavnost določb tega člena; njeni očitki pravni ureditvi davka od dohodkov iz dejavnosti tega člena ne zadenejo. Zgolj v tem, da zakon ta davek deloma posebej ureja ali da se deloma sklicuje na drugi zakon, ni neskladja z ustavo. Ta del pobude je torej očitno neutemeljen.

B) – II

9. Člen 147 ustave določa, da država z zakonom predpisuje davke. Pojem predpisovanja davkov v tej določbi ne pomeni samo uvedbo davka, določitev njegovih karakteristik, zavezanca, davčne stopnje in podobno, kar je v ZDOH in ZDDPO na zakonodajni ravni storjeno; taka razlaga ustavnega besedila bi puščala odprto pot za poseganje izvršilne oblasti v pravno ureditev davkov. Davek je neposreden poseg države v zasebno lastnino brez neposrednega povračila; v vlogi davčnega zavezanca mora občan prenašati poseganje v svojo človekovo pravico iz 33. člena ustave in njeno omejevanje zaradi zagotavljanja njenih funkcij, ki so hkrati v javnem interesu (67. člen ustave), zato ustava tako poseganje prepušča in nalaga izključno zakonodajalcu (147. člen ustave), ta pa ga sme določati samo z zakonom (87. člen ustave). Iz zakona, ki davek uvaja, in ne šele iz podzakonskega predpisa, mora biti razvidno in predvidljivo, kaj država zahteva od davkoplačevalca. To izhaja tudi že iz načel pravne države (2. člen ustave) in iz načela zakonitosti ravnanja uprave (120. člen ustave). Določbe, navedene v 5. točki izreka te odločbe, pa prepuščajo deloma dokončno določitev vrst stroškov, ki se ne vštevajo v osnovo za davek, v celoti pa njihovo višino – torej predpisovanje znatnega dela davčne osnove – predpisu vlade, in to ne da bi zakonodajalec dal izvršni oblasti napotke, usmeritve in okvire za predpisovanje teh vsebin in količin obdavčenja. Pri tem pa opravičilo, ki ga za to navaja nasprotni udeleženec, namreč potreba po sprotne prilagajanju spremenljivim razmeram, v obravnavanem primeru že zato ne vzdrži, ker vsebina izpodbijane uredbe, posebej še njenega prvotnega besedila, ni taka, da bi je ne bilo mogoče vključiti v zakonsko besedilo, in ker se uredba ni spreminjala pogosteje kot npr. ZDOH, do teh sprememb pa ni prišlo zaradi spremenjenih okoliščin, temveč zato, da bi se ureditev izboljšala. Ugotovljeno neskladje bo moral zakonodajalec v postavljenem roku odpraviti.

10. Iz že navedenih razlogov je v neskladju z ustavo tudi uredba, s katero vlada predpisuje vsebine, ki ji jih je zakonodajalec resda prepustil, a bi jih bil moral uzakoniti sam.

11. Utemeljeno pobudnica očita 43. členu ZDOH neskladje z ustavo, kolikor zasebniku ne priznava med odhodke tudi njegovih stroškov prevoza na delo in z dela, kadar je njegova poslovalnica oddaljena od njegovega stalnega bivališča. V takih dejanskih razmerah je strošek s prevozom na delo za zasebnika nepogrešljiv in ga v načelu ni mogoče obremenjevati z dohodnino, ki je po svoji naravi davek na povečano premoženje. Določba, ki zavezancu ne omogoča, da bi pri odmeri davka uveljavljal potrebne stroške kot odbitno postavko, je v tem delu v neskladju z načeli pravne države (2. člen ustave), kot je ustavno sodišče opozorilo in obrazložilo tudi že v zadevi, odl. US III, 134.

12. Ustavno sodišče se ni moglo odločiti za (takojšnjo) razveljavitev zakonskih določb, ki in kolikor v neskladju z ustavo prepuščajo elemente predpisovanja davka vladi, in

uredbe, ki na takem pooblastilu temelji. V sedanji ureditvi gre namreč predvsem za ugodnosti v korist davčnih zavezancev, ki pa so hkrati nujno omejene. Takojšnja razveljavitev uredbe in tistega dela besedil izpodbijanih oziroma ocenjevanih zakonskih členov, ki uzakonja omejitve, bi spremenila smisel teh določb in posegla v sam davčni sistem na način, ki ga zakonodajalec gotovo ni hotel; lahko bi v praksi povzročila tudi negotovost. Razveljavitev tudi tistega dela teh določb, ki uzakonja samo odbijanje od davčne osnove oziroma priznavanje stroškov kot odhodkov, bi bistveno poslabšalo položaj pobudnikov samih. Da bodo odpravljene ugotovljene neskladnosti z ustavo, bo potrebna zakonodajalčeva aktivnost: vprašanje odhodkov po 21. členu ZDDPO in povračila stroškov po 16., 42., 43. in 86.a členu ZDOH ter po 3. členu ZPDDP, tudi vseh relevantnih vrst in oblik teh odhodkov, ter zgornje meje njihovega priznavanja v postopku ugotavljanja davčne obveznosti bo moral urediti z zakonom. Pri tem morajo biti tudi zaradi spoštovanja načel pravne države izplačila in povračila, za katera v zvezi s posameznim davkom gre, jasno določena ali vsaj zanesljivo določljiva. Zakonska norma mora zaradi narave zakona o dohodnini zajeti ali dopustiti vse vrste stroškov, ki so za pridobivanje dohodka v posameznem primeru potrebni, sicer bi bilo lahko kršeno načelo enakosti pred zakonom.

13. Kolikor pa gre pri izpodbijanju prve alineje 16. člena ZDOH, v povezavi s 6. členom, za stališče, da je v nasprotju z ustavo, če zakonodajalec povračila stroškov v zvezi z delom le v omejenem obsegu izvzema iz osnove za davek, ugotavlja ustavno sodišče, da tako očitane neskladja z ustavo ni. Z drugimi besedami povedano gre tu za stališče pobudnikov, da bi povračila stroškov, ki jih je zavezanec imel v zvezi z delom, ne smela biti obdavčena ne glede na njihovo vrsto in njihov obseg, torej tudi tedaj ne, če bi jih po njihovi vrsti in obsegu ne bilo mogoče šteti med stroške, potrebne za pridobivanje dohodka. Taka ureditev bi lahko vodila v nesorazmerno povečevanje stroškov (in hkrati zmanjševanje plač) in po tej poti v izmikanje prispevanju za skupne potrebe, pa tudi v neenakopravnost davčnih zavezancev. Enako stališče je ustavno sodišče zavzelo in obrazložilo že v sorodni zadevi, odl. US V, 156: niti tedaj, ko gre za stroške, ki jih je imel roditelj z otrokom, teh stroškov ni mogoče kar v celoti izvzeti iz obdavčenja. Stvar zakonodajalca, toda samo njega, je, da predpiše razumne omejitve. V odločbi odl. US III, 134 je ustavno sodišče med drugim obrazložilo, da lahko zakonodajalec tudi s politiko različne strogosti pri priznavanju stroškov dosega v skladu z ustavo različne družbenoekonomske namene davčnega sistema in davčne politike, ne le fiskalnega.

14. Vsi pobudniki še zatrjujejo neskladnost obravnavanih določb prve alineje prvega odstavka 16. člena ZDOH s 6. členom istega zakona. Ocenjevati medsebojno skladnost zakonskih določb ni v pristojnosti ustavnega sodišča (21. člen ZUstS). Za ogrožanje pravne varnosti in jasnosti kot načel pravne države (2. člen ustave) pa očitno ne gre, saj so na voljo ustaljena pravila razlage zakonskega besedila.

C)

15. Ustavno sodišče je sprejelo to odločbo na podlagi 6., 21., 25., 26., 30., 47. in 48. člena zakona o ustavnem sodišču v sestavi: predsednik dr. Lovro Šturm in sodniki dr. Tone Jerovšek, mag. Matevž Krivic, mag. Janez Snoj, dr. Janez Šinkovec, Franc Testen, dr. Lojze Ude in dr. Boštjan M. Zupančič. Točko 5 odločbe je sprejelo s šestimi glasovi proti enemu, proti je glasoval sodnik Jerovšek, preostale točke odločbe pa je sprejelo soglasno. Sodnik Krivic je dal pritrdilno ločeno mnenje.

Št. U-I-296/95
Ljubljana, dne 27. novembra 1997.

Predsednik

dr. Lovro Šturm l. r.