

Ustavno sodišče je v postopku za oceno ustavnosti in zakonitosti, začetem na pobudo družbe Pekarna Jager, d.o.o., Maribor, in družbe Ročnik Gostinstvo, d.o.o., Maribor, ki ju zastopa Zoran Toplak, odvetnik v Mariboru, na seji dne 23. 5. 2002

o d l o č i l o:

1. Slovenski računovodski standardi (sklep o določitvi Slovenskih računovodskih standardov – Uradni list RS, št. 69/93 in 72/93 – Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, julij 1993) niso bili v neskladju z ustavo.

2. Členi 9, 10 in 11 zakona o davku od dobička pravnih oseb (Uradni list RS, št. 72/93, 20/95 in 34/96) niso v neskladju z ustavo.

3. Prvi odstavek 12. člena zakona o davku od dobička pravnih oseb se razveljavi. Razveljavitev začne učinkovati 31. 12. 2002.

4. Pobuda za oceno ustavnosti 15. člena zakona o davku od dobička pravnih oseb se zavrne.

O b r a z l o ž i t e v

A)

1. Pobudnici navajata, da je davčni organ pri inšpiciranju zakonitosti in pravilnosti obračunavanja in plačevanja davka od dobička pravnih oseb (na podlagi katerega so bili izdani sklepi, zoper katere sta pobudnici ugovarjali) izhajal iz 9., 10. in 11. člena zakona o davku od dobička pravnih oseb (v nadaljevanju: ZDDPO). Ker se po teh določbah prihodki in odhodki ugotavljajo oziroma obračunavajo na podlagi predpisov ali računovodskih standardov, pobudnici zatrjujeta njihovo neskladje s 147. členom ustave. V utemeljitev navajata, da je odmera davka možna le na podlagi zakonov, s katerimi Državni zbor skladno s 87. členom ustave opredeli pravice in obveznosti. Te lahko podzakonski akt sicer podrobneje opredeli, vendar zgolj na podlagi izrecnega zakonskega pooblastila. Glede na navedeno naj davka ne bi bilo mogoče odmeriti na podlagi računovodskih standardov. Po zatrjevanju pobudnic ti niso podzakonski akt. Prav tako jih ni sprejel državni organ. Zaradi neobjave računovodskih standardov zatrjujeta še neskladje s 154. členom ustave. Hkrati pobudnici tudi predlagata, da se z vidika skladnosti s 147. členom ustave ocenita še 12. in 15. člen ZDDPO. V utemeljitev navajata, da določbi ne pojasnjujeta, kaj je neposreden pogoj za opravljanje dejavnosti oziroma za ustvarjanje prihodkov. Ker naj bi zaradi navedenih neskladij izpodbijane določbe omogočale arbitrarno ravnanje davčnih organov, pobudnici ustavnemu sodišču predlagata, naj jih razveljavi.

2. Državni zbor je v odgovoru, ki ga je poslal Sekretariat za zakonodajo in pravne zadeve, navedel, da računovodski standardi na podlagi teoretičnih spoznanj in praktičnih izkušenj tolmačijo računovodska načela glede metod zajemanja in obdelovanja računovodskih podatkov, oblikovanja računovodskih informacij ter predstavljanja in hrambe računovodskih podatkov oziroma informacij. Zaradi strokovno tehnične narave računovodskih standardov naj bi bili tako očitki o njihovi neskladnosti s 147. členom ustave neutemeljeni. Pri tem namreč ne

gre za predpisovanje davka oziroma določanje pravic in obveznosti (87. člen ustave), temveč za pravila, ki veljajo pri prikazovanju in obračunavanju prihodkov in odhodkov. Členi 9, 10 in 11 ZDDPO, ki napotujejo na računovodske standarde, naj bi le logično in konsistentno uporabljali splošno uveljavljene računovodske kategorije. Na te napotuje tudi zakon o računovodstvu (Uradni list RS, št. 23/99 – v nadaljevanju: ZR). Nasprotni udeleženec še poudarja, da samo naravo računovodskih standardov opredeljuje veljavni zakon o revidiranju (Uradni list RS, št. 11/01 – ZRev-1), s katerim je bil razveljavljen zakon o revidiranju (Uradni list RS, št. 32/93 in nasl. – v nadaljevanju: ZRev), ki je prav tako opredeljeval naravo računovodskih standardov. Po obeh zakonih pa je za sprejem in objavo slovenskih računovodskih standardov, ki so strokovni standardi, pooblaščen Slovenski inštitut za revizijo. Nasprotni udeleženec meni, da iz vsega navedenega izhaja, da 9., 10. in 11. člen ZDDPO niso protiustavni. Prav tako naj ne bi bila neustavna 12. in 15. člen ZDDPO, saj se v davčnem postopku ugotavljajo in preverjajo vse relevantne okoliščine, davčnemu zavezancu pa je, za zavarovanje njegovih koristi, zagotovljeno pravno varstvo.

B)–I

3. Izpodbijani računovodski standardi so prenehali veljati z uveljavitvijo Slovenskih računovodskih standardov, ki jih je decembra 2001 sprejel strokovni svet Slovenskega inštituta za revizijo in so bili objavljeni v Uradnem listu RS, št. 107/01. Po 47. členu zakona o ustavnem sodišču (Uradni list RS, št. 15/94 – v nadaljevanju: ZUstS) pa lahko ustavno sodišče presoja tudi ustavnost predpisov, ki so med postopkom prenehali veljati, če posledice njihove nezakonnosti oziroma protiustavnosti niso bile odpravljene. Ta določba pri odločanju o morebitni procesni oviri zato, ker predpis ne velja več, logično zahteva presojo, ali bi morebitna odločitev ustavnega sodišča lahko predstavljala podlago za odpravo takšnih posledic. Pri tem je treba upoštevati, da 47. člen ZUstS omogoča ustavnemu sodišču, da ugotoviti o tem, da je bil izpodbijani predpis v neskladju z ustavo oziroma z zakonom, da učinke razveljavitve ali odprave. Iz navedb pobudnic izhaja, da so bili tudi na podlagi izpodbijanih računovodskih standardov izdani sklepi, ki vplivajo na njihov pravni položaj in še niso postali pravnomočni. Škodljive posledice, ki so pobudnicama nastale z odločbami, oprtimi tudi na izpodbijane računovodske standarde, je torej z odločitvami, kakršne ima ustavno sodišče na voljo po 47. členu ZUstS, mogoče odpraviti. Zato prenehanje veljavnosti izpodbijanega akta v tem primeru ne predstavlja procesne ovire za presojo, ali je bil v skladu z ustavo in zakonom. Ustavno sodišče je pobudo v delu kot izhaja iz 1. do 3. točke izreka sprejelo in, ker so bili izpolnjeni pogoji iz četrtega odstavka 26. člena ZUstS, takoj nadaljevalo z odločanjem o stvari sami.

4. Po določbi 160. člena ustave in 21. člena ZUstS je ustavno sodišče med drugim pristojno odločati o skladnosti zakonov z ustavo, o skladnosti podzakonskih predpisov in predpisov lokalnih skupnosti z ustavo in zakonom ter o skladnosti splošnih aktov, izdanih za izvrševanje javnih pooblastil z ustavo, zakoni in podzakonskimi predpisi. Glede na navedeni določbi je bilo treba najprej ugotoviti, ali izpodbijani računovodski standardi predstavljajo enega od naštetih aktov, ki so lahko predmet presoje pred ustavnim sodiščem. Da ne more iti za zakon, ni treba posebej utemeljevati. Podzakonski predpis ali predpis lokalne skupnosti računovodski standardi glede na to, kdo jih je izdal, tudi ne morejo biti. Ustavno sodišče je moralo torej preverjati, ali gre lahko za splošni akt, izdan za izvrševanje javnih pooblastil. Podobno kot pri podzakonskih predpisih je po ustaljeni praksi ustavnega sodišča pri tem odločilen vsebinski – materialni kriterij: ali akt vsebuje norme, s katerimi se urejajo pravice in dolžnosti pravnih subjektov na abstrakten in splošen način in s katerimi se povzročajo pravni učinki navzven (ti. eksterno delovanje). Nadalje je odločilno, ali je imel izdajatelj za sprejem takšnega akta zakonsko pooblastilo (drugi odstavek 121. člena ustave). Kot pogoj, ki mora biti izpolnjen, da lahko velja kot predpis ali splošni akt, izdan za izvrševanje javnih pooblastil, šteje ustavno sodišče tudi zahtevo, da je akt objavljen na predpisan način.

5. Leta 1993 določene slovenske računovodske standarde (v nadaljevanju: SRS93) je junija 1993 v knjižni obliki izdala Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije. Iz predgovora k tej prvi slovenski izdaji SRS93, ki vsebuje 32 računovodskih standardov, izhaja, da je leta 1991 Zveza društev računovodskih in finančnih delavcev Slovenije imenovala posebno komisijo za pripravo predlogov SRS93. Predlogi, objavljeni v reviji IKS, št. 12/92, so bili deležni sprememb. Dokončno besedilo SRS93 (ti so zasnovani na kodeksu računovodskih načel, ki ga je računovodska stroka sprejela 29. 6. 1989) je nato komisija predložila izvršnemu odboru kot najvišjemu organu Zveze računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije. Izvršni odbor je SRS93 sprejel 21. 4. 1993 in odtlej so, kot je napisano v predgovoru, "strokovno veljavni". Začetek njihove uporabe pa naj bi bil odvisen od določb v posameznih predpisih.

6. SRS93 kot strokovna pravila o računovodenju podrobneje obdelujejo računovodska načela glede metod zajemanja in obdelovanja računovodskih podatkov, oblikovanja računovodskih informacij ter predstavljanja in hrambe računovodskih podatkov in informacij. Navedene računovodske vsebine so bile pred uveljavitvijo SRS93 celovito urejene z zakonom o računovodstvu (Uradni list SFRJ, št. 12/89 in nasl. – v nadaljevanju: ZR89), ki se je z uveljavitvijo zakona o gospodarskih družbah (Uradni list RS, št. 30/93 in nasl. – v nadaljevanju: ZGD) dne 10. 7. 1993 prenehal uporabljati. ⁽¹⁾ V prvem odstavku 50. člena je ZGD med drugim določil, da morajo družbe voditi poslovne knjige ter izdelati letna poročila v skladu z določbami sedmega poglavja ZGD in drugimi predpisi ter ob upoštevanju računovodskih standardov in načel ter splošnih računovodskih predpostavk, ki jih izdaja z zakonom pooblaščen organizacija. Družba, ki ne bi vodila poslovnih knjig ali ne bi izdelala letnih obračunov v skladu z zakonom in računovodskimi standardi, pa bi bila kaznovana za gospodarski prestop (3. točka prvega odstavka 570. člena ZGD). ⁽²⁾

7. Iz zgoraj navedenega izhaja, da računovodski standardi, torej tudi izpodbijani SRS93, na splošen in abstrakten način z učinkom za vse naslovnike zgoraj navedenih zakonov, ki se sklicujejo na računovodske standarde, urejajo vprašanja glede metod zajemanja in obdelovanja računovodskih podatkov, oblikovanja računovodskih informacij ter njihovega predstavljanja in hrambe. Po vsebini gre torej za splošni akt (materialni kriterij). Kot rečeno, pa je po ustaljeni ustavnosodni presoji za to, da bi akt lahko tudi učinkoval kot predpis oziroma splošni akt za izvrševanje javnih pooblastil potrebno še, da ga je izdal pristojni organ in da je bil pravilno objavljen. Prav neizpolnjevanje teh dveh kriterijev pa sta v utemeljitev zatrjevane neustavnosti SRS93 izpostavili tudi pobudnici.

8. Iz sklepa o določitvi slovenskih računovodskih standardov (v nadaljevanju: sklep) je razvidno, da so bili SRS93 določeni na podlagi zakonskega pooblastila iz 5. člena ZR89, ki se je glasil: "Zveza računovodskih in finančnih delavcev Jugoslavije je pooblaščen določiti računovodska načela in računovodske standarde." Prav tako se sklep sklicuje na 5. člen statuta Zveze računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, ki v peti alineji navaja, da je ena izmed nalog Zveze računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije tudi "izdelovati in sprejemati računovodska, finančna in revizijska načela, standarde in druga strokovna pravila, usklajena z mednarodnimi standardi".

9. Dne 21. 4. 1993 sprejeti sklep je bil v Uradnem listu RS objavljen decembra 1993. V tem času je bil (z dne 2. 7. 1993) že uveljavljen ZRev. Ta je v 5. členu določal, da Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije ustanovi Inštitut za revizijo kot samostojno in neodvisno institucijo za opravljanje nalog na področju strokovnega usposabljanja in drugih nalog na področju revidiranja. V 6. členu ZRev je bilo med nalogami Inštituta za revizijo naštet tudi določanje in objavlanje računovodskih in revizijskih standardov. Vendar pri tem ni spregledati 588. člena ZGD, v katerem je bilo določeno, da računovodske in finančne standarde ter načela do sprejetja predpisov o revidiranju ⁽³⁾ začasno določi Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije.

10. Iz navedenega tako jasno izhaja, da je Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije imela za sprejem SRS93 izrecno zakonsko pooblastilo. Ker lahko na podlagi drugega odstavka 121. člena ustave samoupravne skupnosti, podjetja in druge organizacije ter posamezniki z zakonom dobijo javno pooblastilo za opravljanje nekaterih funkcij državne uprave, torej tudi pooblastilo za izdajanje predpisov za izvrševanje zakona (prim. odločbo št. U-I- 176/94 z dne 5. 10. 1995, Uradni list RS, št. 65/96 in OdlUS IV, 88), je očitke pobudnic, da naj bi bili SRS93 neustavni, ker jih ni izdal državni organ, neutemeljen. Pri tem na (ne)utemeljenost očitka samo morebitno napačno sklicevanje na zakonsko ureditev, ki daje pooblastilo (SRS93 so bili sprejeti aprila 1993, ko je ZR89 še veljal, sklep o njihovi določitvi pa je bil v Uradnem listu RS objavljen po uveljavitvi ZGD), ne vpliva.

11. Pobudnici menita tudi, da SRS93 niso bili objavljeni skladno s 154. členom ustave. Po prvem odstavku navedene ustavne določbe morajo biti predpisi objavljeni, preden začno veljati, s tem, da začne predpis veljati petnajsti dan po objavi, če ni v njem določeno drugače. V drugem odstavku 154. člena ustave pa je določeno, da se državni predpisi objavljajo v državnem uradnem listu, medtem ko se predpisi lokalnih skupnosti objavljajo v uradnem glasilu, ki ga določijo te same.

12. Iz navedenega je razvidno, da 154. člen ustave ne ureja posebej načina objave splošnih aktov, izdanih za izvrševanje javnih pooblastil. Ti pa so posebna ustavnopravna kategorija, ki je ni treba v vseh pogledih enačiti z državnimi predpisi. To izhaja med drugim iz določb 153. člena ustave, ki govori o "zakonih, podzakonskih predpisih in drugih splošnih aktih". Podobno sistematiko oblastnih splošnih aktov povzema določba 155. člena ustave. Povsem jasno se razlikovanje med državnimi predpisi (zakoni in podzakonskimi predpisi) ter splošnimi akti, izdanimi za izvrševanje javnih pooblastil, pokaže v 160. členu ustave: ta splošne akte, izdane za izvrševanje javnih pooblastil, uvršča hierarhično pod (vse) druge državne predpise.

13. Potrditev navedenega je najti tudi v obrazložitvi Predloga zakona o Uradnem listu RS (Poročevalec DZ, št. 39/94). Opredelitev predpisov in aktov, ki naj se objavljajo v Uradnem listu, je bila predlagana (in kot taka v bistvu tudi sprejeta, le zadnja alineja je bila razdeljena na dve alineji) v 6. členu. Ta naj bi se glasil:

"V uradnem listu se objavljajo:

- ustava, zakoni in drugi akti državnega zbora,
- ratificirane mednarodne pogodbe in obvestila o začetku njihove veljavnosti,
- akti državnega sveta,
- akti predsednika republike,
- predpisi in drugi akti vlade in ministrstev,
- splošni akti, izdani za izvrševanje javnih pooblastil,
- drugi akti, za katere tako določa zakon ali drug predpis ali statut lokalne skupnosti."

14. V utemeljitev predlaganega 6. člena je bilo navedeno: "Po mnenju predlagatelja je za utrjevanje ustavnosti in zakonitosti ter pravne varnosti nujno, da se v uradnem listu poleg državnih predpisov objavljajo tudi drugi splošno zavezujoči akti, kot so mednarodne pogodbe, akti predsednika republike, akti državnega sveta in splošni akti, izdani za izvrševanje javnih pooblastil. V tem smislu določa zakon v 6. členu predpise in akte, ki se v uradnem listu morajo objaviti."

15. Iz navedenega tako izhaja, da veljavnost splošnega akta za izvrševanje javnih pooblastil po ustavi ni pogojena z objavo v državnem uradnem listu. Je pa veljavnost tovrstnih splošnih aktov z objavo v državnem uradnem listu pogojena z zakonom o Uradnem listu RS (Uradni list RS, št. 57/96 – ZUL). Vendar je v predmetni zadevi treba upoštevati, da je ob objavi SRS93 leta 1993 veljal zakon o objavljanju zakonov, drugih predpisov in aktov ter o časopisni organizaciji "Časopisni zavod Uradni list Socialistične republike Slovenije" (Uradni list SRS, št. 13/81 in nasl.), ki je bil razveljavljen šele 3. 11. 1996. Iz njegovih določb pa ne izhaja, da bi v uradnem listu morali biti objavljeni splošni akti, izdani za izvrševanje javnih pooblastil.

16. Pri presoji, ali so bili SRS93 objavljeni na način, ki izpolnjuje zahteve iz 154. člena ustave, pa je bistveno, da je bil način njihove objave določen s sklepom, ki pa je bil objavljen v uradnem listu. Sklep je v 2. točki določal, da se Slovenski računovodski standardi (iz 1. točke tega sklepa) objavijo v posebni knjigi z naslovom Slovenski računovodski standardi, julij 1993, v izdaji Zveze računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, Ljubljana, Dunajska 106. Z objavo SRS93 na način, določen v sklepu, objavljenem v državnem uradnem listu, je bila izpolnjena zahteva iz prvega odstavka 154. člena ustave po objavi predpisa, preden začne veljati. Pri tem je treba upoštevati, da gre za splošni akt, ki vsebuje strokovna pravila, namenjena ožjemu krogu naslovljencev, ki so bili na obstoj teh pravil in na to, da jih morajo upoštevati, opozorjeni v zakonih, ki urejajo njihovo poslovanje. Poleg tega SRS93 tudi po vsebini niso predstavljali nekega začetnega avtonomnega urejanja področja, temveč so pomenili le zapis že izoblikovane prakse glede posameznih strokovnih vprašanj.

17. Iz vsega navedenega tako izhaja, da SRS93 iz razlogov, ki jih zatrjujeta pobudnici, niso bili v neskladju z ustavo.

18. Prav tako niso v neskladju s 147. členom ustave določbe 9., 10. in 11. člena ZDDPO, ki se na računovodske standarde sklicujejo glede načina ugotovitve zneska prihodkov in odhodkov (9. člen ZDDPO) oziroma načina obračuna prihodkov in odhodkov (10. in 11. člen ZDDPO). Po eni strani je namreč treba upoštevati, da so računovodski standardi strokovna pravila, ⁽⁴⁾ ki, ker gre za dognanja stroke, niso primerna za zakonsko urejanje. Po drugi strani pa zakonska določba, po kateri se davčna osnova ugotavlja deloma tudi s pomočjo oziroma na podlagi predpisa, ki ni zakon, ne pomeni, da je davek v nasprotju s 147. členom ustave predpisan s predpisom, ki ni zakon. V skladu z ustaljeno ustavnosodno presojo pomeni pojem predpisovanja davkov, da mora biti iz zakona razvidno in predvidljivo, kaj država zahteva od davkoplačevalca. Navedeno pa je iz ZDDPO, po katerem se s tem, ko se od ustvarjenih prihodkov odštejejo odhodki, ugotovi dobiček (8. člen ZDDPO), ki predstavlja davčno osnovo (7. člen ZDDPO), od katere se z uporabo davčne stopnje (38. člen ZDDPO) ugotovi višina davčne obveznosti, razvidno.

19. Pobudnici zaradi neskladja s 147. členom ustave izpodbijata še določbo 12. člena ZDDPO. Na podlagi prvega odstavka izpodbijane določbe se med odhodke všttevajo odhodki, ki so neposreden pogoj za opravljanje dejavnosti ali posledica opravljanja dejavnosti oziroma ki so neposreden pogoj za ustvarjanje prihodkov (po drugem odstavku 12. člena ZDDPO med odhodke ni mogoče vključiti izdatkov, ki imajo naravo investicij).

20. Iz navedene določbe prvega odstavka 12. člena ZDDPO tako izhaja, da posamezni odhodki, povezani z opravljanjem dejavnosti davčnega zavezanca, niso nujno tudi davčno priznani odhodki (to pomeni, da se ne upoštevajo pri ugotavljanju davčne osnove, zaradi česar ne zmanjšujejo davčne osnove). Pri tem pa določba ne vsebuje nekih podrobnejših okvirov za razmejitev med odhodki, ki so oziroma niso pogoj za opravljanje dejavnosti oziroma za ustvarjanje prihodkov. Zaradi te nedoločnosti določba tako dopušča naslovljencem na eni strani in davčnemu organu na drugi strani različno razlago in s tem različno uporabo. To za davčnega zavezanca posledično pomeni, da ne more v vseh primerih dovolj zanesljivo predvideti, ali bo neki njegov odhodek tudi davčno priznan. S tem izpodbijana

določba povzroča pravno negotovost in ogroža pravno varnost, saj je stvar zakonodajalca, da natančneje predpiše razumne omejitve stroškov. Sama omejitev davčno priznanih stroškov namreč, kot izhaja iz ustavnosodne prakse, ni v neskladju z ustavo. ⁽⁵⁾ Prav tako pa lahko določba zaradi svoje nedoločnosti, v nasprotju s samo naravo davka na dobiček, povzroči nepriznanje odhodkov, ki so nujno potrebni, da se doseže prihodek oziroma da se ustvari dobiček. Zaradi navedenih razlogov je izpodbijana določba v neskladju z 2. členom ustave (prim. z odločbo št. U-I-77/94 z dne 1. 12. 1994, Uradni list RS, št. 1/95 in OdlUS III, 134). ⁽⁶⁾ Ker je bilo tako treba prvi odstavek 12. člena ZDDPO razveljaviti že zaradi neskladja z 2. členom ustave, ustavno sodišče njegove ustavnosti ni presojalo še z vidika 147. člena ustave.

21. Takojšnja razveljavitev prvega odstavka 12. člena ZDDPO bi povzročila, da bi davčni zavezanci (lahko) šteli med stroške vse izdatke, ki so kakorkoli povezani z opravljanjem dejavnosti, iz katere izvira dobiček. Takšna ureditev ne bi bila v skladu z ustavo, saj bi zavezancem omogočala nekontrolirano povečevanje in prikazovanje stroškov, s tem pa neutemeljeno zmanjševanje njihovih prispevkov za zadovoljevanje skupnih potreb, kar bi bilo v nasprotju z načelom, da je Slovenija socialna država (2. člen ustave). Zato je z odložitvijo začetka učinkovanja razveljavitve ustavno sodišče zakonodajalcu moralo dati možnost, da pred tem sam odpravi ugotovljeno protiustavnost. To lahko stori tako, da bo določneje, na način, ki bo v skladu z načeli pravne države, opredelil, kateri odhodki so neposreden pogoj za opravljanje dejavnosti ali posledica opravljanja te dejavnosti, lahko pa tudi tako, da bo z dovolj natančno in jasno pooblastilno normo povsem natančno ureditev tega vprašanja odkazal na ureditev s podzakonskim predpisom.

B)–II

22. Na koncu izpodbijata pobudnici še 15. člen ZDDPO, po katerem se amortizacija kot odhodek prizna v obračunanem znesku, vendar največ do zneska, obračunanega z uporabo metode enakomernega časovnega amortiziranja ter najvišjih letnih amortizacijskih stopenj, predpisanih z ZDDPO. Zatrjevano neustavnost zgolj pavšalno utemeljujeta z očitkom, da omogoča arbitrarno ravnanje davčnih organov. Glede na to, da iz besedila določbe jasno izhaja, da tega ne omogoča, saj ravnanje determinira z metodo in stopnjami, je očitek pobudnic v tem delu očitno neutemeljen.

C)

23. Ustavno sodišče je sprejelo to odločbo na podlagi 21. člena in drugega odstavka 26. ter 43. člena ZUstS ter šeste alineje 52. člena poslovnika Ustavnega sodišča Republike Slovenije (Uradni list RS, št. 49/98 in 30/02) v sestavi: predsednica dr. Dragica Wedam-Lukić ter sodnica in sodniki dr. Janez Čebulj, dr. Zvonko Fišer, Lojze Janko, Milojka Modrijan, dr. Ciril Ribičič, Franc Testen in dr. Lojze Ude. Odločbo je sprejelo soglasno.

Št. U-I-251/00-17

Ljubljana, dne 23. maja 2002.

Predsednica
dr. Dragica Wedam-Lukić l. r.

¹ Kljub temu so morala vsa podjetja na podlagi prvega odstavka 591. člena ZGD določbe ZR89 uporabljati do 31. 12. 1993.

² Podobne določbe je najti v aprila 1999 uveljavljenem ZR. Tako morajo npr. pravne osebe voditi poslovne knjige ter izdelati letna poročila v skladu z določbami tega zakona in drugimi predpisi, kodeksom računovodskih načel ter slovenskimi računovodskimi standardi (2. člen ZR). Člen 31 določa, da pravne osebe vrednotijo postavke v računovodskih izkazih v skladu z računovodskimi standardi (če ni z ZR oziroma drugimi predpisi določeno drugače), v 8. točki prvega odstavka 55. člena pa zapovedanemu nasprotno ravnanje opredeljuje kot prekršek. Prav tako je za prekršek opredeljena kršitev 33. člena ZR, po katerem se opredmetena osnovna sredstva štejejo v skladu z računovodskimi standardi med drobni inventar (8. točka prvega odstavka 55. člena ZR).

³ Inštitut za revizijo je bil ustanovljen 29. 7. 1993 kot zavod. V sodni register je bil vpisan dne 9. 9. 1993. Dne 11. 1. 1994 pa je Državni zbor na januarskem zasedanju potrdil statut (gl. <http://www.si.-revizija.si>). Ta statut ni bil objavljen v Uradnem listu RS, v nasprotju z dne 24. 7. 2001 uveljavljenim statutom Slovenskega inštituta za revizijo (Uradni list RS, št. 70/01).

⁴ Posledično tako nadaljnji razvoj računovodskih standardov, kljub njihovi integraciji v pravo, ni omejen, temveč je odprt za vsebinske spremembe, ki jih prinaša praksa, seveda pod pogojem, da so te spremembe v skladu z načeli, ki obvladujejo pravni sistem.

⁵ V obrazložitvi odločbe št. U-I-296/95 z dne 27. 11. 1997 (Uradni list RS, št. 82/97 in OdlUS VI, 157) je bilo navedeno tudi naslednje: "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 očitnega 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 OdlUS 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 OdlUS 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."

⁶ V obrazložitvi odločbe je navedeno: "Z dohodnino oziroma posameznimi davčnimi oblikami kot viri dohodnine so zaradi zagotavljanja sredstev za javno porabo obdavčeni dohodki davčnih zavezancev. Z davkom se obremenjuje dohodek, ki pomeni povečanje premoženja davčnega zavezanca. Povračilo stroška, ki je bil potreben za pridobitev dohodka, pa ne pomeni realnega dohodka oziroma povečanja premoženja, saj je bil strošek le eden od pogojev za doseg dohodka. Neupoštevanje konkretnih stroškov pri doseganju realnega dohodka oziroma povečanja premoženja pomeni ukrep, ki je v nasprotju s samo naravo davka. Taka odločitev zakonodajalca ni skladna s pojmovanji pravne države (2. člen ustave), po katerih se zahteva sorazmerje med cilji (namenom zakona) in ukrepi. Če je namen zakona določanje realnega dohodka kot davčne osnove, tedaj ni dopustno nepriznavanje stroškov, ki so potrebni za njegovo doseganje. Zato je tu podana protislovnost med namenom zakona in izpodbijano določbo."

Na navedeno odločbo se ustavno sodišče sklicuje tudi v obrazložitvi odločbe št. U-I-296/95.