

U-I-77/94

Datum odločbe: 1. 12. 1994

Področje: davki (davčna osnova)

Izrek: Določba 4. alineje prvega odstavka 16. člena Zakona o dohodnini je v neskladju z Ustavo, kolikor ne omogoča upoštevanja dejanskih stroškov kot odbitne postavke pri ugotavljanju davčne osnove. Državni zbor mora ugotovljeno neskladnost odpraviti najkasneje do 31. 3. 1995.

Dodatno: odgovor DZ

Odločitev: **5:4; PLM 0, OLM 0**

SAMO ZA: Krivic, Šinkovec, Šturm, Testen, Zupančič

SAMO PROTI: Jerovšek, Jambrek, Snoj, Ude

Izločeni: /

POVZETEK ZADEVE:

Pobudnik je izpodbijal določbo Zakona o dohodnini, po kateri se v davčno osnovo šteje tudi povračilo stroškov (tudi npr. potni stroški). Trdil je, da ta določba vzpostavlja neenakost med zavezanci, ki so v delovnem razmerju in plačujejo davek le od tistih povračil, ki presegajo predpisani znesek, in zavezanci, ki opravljajo delo na podlagi pogodbe o delu in morajo plačevati davek od vseh povračil stroškov. Ustavno sodišče je presodilo, da je izpodbijana določba protiustavna, ker ne omogoča upoštevanja dejanskih stroškov kot odbitne postavke pri ugotavljanju davčne osnove. Davčnemu zavezancu bi namreč morala biti dana možnost, da uveljavlja dejanske stroške (tudi prevozne stroške). V preostalem obsegu izpodbijana določba ni protiustavna. Ker razveljavitev sporne določbe ni bila mogoča, daj bi v takem primeru prejemki sploh ne bili obdavčeni, je Ustavno sodišče sprejelo ugotovitveno odločbo in naložilo zakonodajalcu, naj v predpisanem roku odpravi ugotovljeno protiustavnost.

EKONOMSKA DIM.	1	2	3	4	5
Pozicija sodbe in protisodbe	PS				S
PROTI: Jerovšek, Jambrek, Snoj, Ude	1	1			
ZA: Krivic, Šinkovec, Šturm, Testen, Zupančič				1	1

Odločba:

V obravnavani zadevi gre za ekonomsko dimenzijo, saj se zastavlja vprašanje z davčnega področja, konkretno, kaj naj se šteje v davčno osnovo oziroma ali naj se v davčno osnovo štejejo prevozni oziroma potni stroški (dnevnice in kilometrina). Z davkom se obremenjuje dohodek, ki pomeni povečanje premoženja davčnega zavezanca. Povračilo stroška pa ne pomeni povečanja premoženja, zato je Ustavno sodišče odločilo, da gre v takem primeru za ukrep, ki je v nasprotju s samo naravo davka. Z Zakonom o dohodnini so praviloma za vse davčne vrste stroški predvideni kot odbitki pri ugotavljanju davčne osnove, odstop od tega je viden v primeru izpodbijane določbe. Ustavno sodišče je presodilo, da mora imeti davčni zavezanec možnost uveljavljati dejanske stroške, kamor spadajo tudi prevozni stroški. Ker tega zakonska ureditev ne omogoča, je v tem delu protiustavna. S tem je na področju davkov presodilo, da se dejanski stroški upoštevajo kot odbitna postavka pri ugotavljanju davčne osnove. S tem je zaščitilo tiste posameznike, ki so se jim potni stroški šteli v davčno osnovo. **Pozicija 5.**

Nasprotna odločitev:

Nasprotna odločitev Ustavnega sodišča bi pomenila, da se zagovarja močna intervencija države v lastnino tistih, ki imajo potne stroške oziroma druge dejanske stroške, ker se jim ti vštejejo v davčno osnovo, čeprav ti stroški ne pomenijo realnega dohodka oziroma povečanja premoženja. S tem bi prevladal interes države pred posameznikovim ekonomskim interesom. **Pozicija 1.**

DRUŽBENA DIM.	1	2	3	4	5
Pozicija sodbe in protisodbe			S		PS
PROTI: Jerovšek, Jambrek, Snoj, Ude				0,5	1
ZA: Krivic, Šinkovec, Šturm, Testen, Zupančič		1	1	0,5	

Odločba:

V obravnavani zadevi je mogoče izpostaviti dva položaja davčnih zavezancev, ki se v zvezi s plačilom davka od povračila stroškov razlikujejo glede na to, na kakšni pravni podlagi delajo: davčni zavezanci, ki so v delovnem razmerju, in zavezanci, ki opravljajo delo na podlagi pogodbe o delu. Prvim je bilo po veljavni zakonodaji plačati davek le od tistih povračil dejanskih stroškov, ki so presegala predpisani znesek, drugi zavezanci pa so morali plačevati davek od vseh povračil stroškov. Ustavno sodišče je presodilo, da je različno obravnavanje davčnih zavezancev lahko utemeljeno, ko gre za različna pravna in dejanska stanja in splošni interes, ta pa je spodbujanje sklepanja delovnih razmerij. Zato je dopustilo, da se za priznavanje stroškov pri pogodbi o delu predpiše strožja merila kot pri redni zaposlitvi (pozicij 4, zakonodajalec lahko predpiše strožja merila, če tako narekujejo razlogi splošnega interesa, tj. spodbuda redne zaposlitve). Ustavno sodišče pa se ni strinjalo, da bi se izplačila v zvezi s povračilom stroškov obdavčila kot dohodek. Ker je s to svojo odločitvijo pritrdilo šibkejši skupini, tistim davčnim zavezancem, ki niso v delovnem razmerju, je njihov položaj uravnotežilo s položajem zavezancev, ki so v delovnem razmerju. S tem imajo tudi davčni zavezanci, ki opravljajo delo na podlagi pogodbe o delu, možnost uveljavljati dejanske stroške kot odbitno postavko pri ugotavljanju davčne osnove. Zato **pozicija 3.**

Nasprotna odločitev:

Ustavno sodišče bi pritrdilo zakonodajalcu, da v konkretnem primeru ne gre za kršitev načela enakosti pred zakonom, kajti splošni interes dopušča, da se za eno skupino davčnih zavezancev (ekonomsko šibkejšo) uveljavijo strožja merila, hkrati pa bi med temi strožjimi merili prepoznalo tudi zapoved všteti dejanskih stroškov v davčno osnovo. **Pozicija 5.**

AVTORITARNA DIM.	1	2	3	4	5
Pozicija sodbe in protisodbe			S		PS
PROTI: Jerovšek, Jambrek, Snoj, Ude				1	1
ZA: Krivic, Šinkovec, Šturm, Testen, Zupančič	1	1	1		

Odločba:

Ustavno sodišče sprejme ugotovitveno odločbo, s katero ugotovi protiustavnost izpodbijane zakonske določbe, ki ne omogoča upoštevanja dejanskih stroškov kot odbitne postavke pri ugotavljanju davčne osnove. Zakonodajalec sme razlikovati med posameznimi vrstami davčnih zavezancev, vendar pa mora biti vsem davčnim zavezancem dana možnost uveljavljanja dejanskih stroškov, saj s temi stroški ne gre za povečanje premoženja. Enako stališče glede upoštevanja dejanskih stroškov ne glede na vrsto davčnega zavezanca ima torej prednost pred vzpostavljeno davčno politiko, ta pa sicer lahko omejuje posameznika, če je to utemeljeno s splošnim interesom. **Pozicija 2.**

Nasprotna odločitev:

Ustavno sodišče bi povsem sledilo argumentom zakonodajalca in ohranilo obstoječo davčno politiko, ki dopušča neenako obravnavanje davčnih zavezancev zaradi splošnega interesa in to tudi glede poostrenega pogoja določitve davčne osnove, v katero se morajo enim davčnim zavezancem všteti vsi stroški, tudi dejanski. **Pozicija 5.**

MEDNARODNA PRAVNA VPETOST (OCENA OD 1 DO 4 ali neocenjeno-NC)		
Odločitev in sodniki ZA: Krivic, Šinkovec, Šturm, Testen, Zupančič	1	Ni sklicevanja na mednarodno/tuje pravo ali prakso.
PROTI: Jerovšek, Jambrek, Snoj, Ude	nc	

NAKLONJENOST VLADI (OCENA OD 1 DO 4 ali neocenjeno - NC)		
Odločitev in sodniki ZA; Krivic, Šinkovec, Šturm, Testen, Zupančič	nc	Vlada ni dala mnenja.
PROTI: Jerovšek, Jambrek, Snoj, Ude	nc	Vlada ni dala mnenja.

NAKLONJENOST DZ (OCENA OD 1 DO 4 ali neocenjeno - NC)		
Odločitev in sodniki ZA: Krivic, Šinkovec, Šturm, Testen, Zupančič	2	Državni zbor zagovarja izpodbijano zakonsko ureditev. Ustavno sodišče pritrdi tistim argumentom, ki se nanašajo na obstoj razlikovanja med davčnimi zavezanci (zaradi splošnega interesa spodbujanja delovnega razmerja), ne pa argumentu, da se pogoji ugotovitve davčne osnove zaostrijo le za eno skupino davčnih zavezancev.
PROTI: Jerovšek, Jambrek, Snoj, Ude	nc	