

**Opravična št.:**

U-I-190/03

ECLI:

ECLI:SI:USRS:2005:U.I.190.03

Akt:

Pravilnik o izvajanju Zakona o davku na dodano vrednost (Uradni list RS, št. 79/02, 144/02, 76/03 in 93/03), 1. odst. 58., 1. odst. 110. čl.

Izrek:

Prvi odstavek 58. člena in prvi odstavek 110. člena Pravilnika o izvajanju Zakona o davku na dodano vrednost (Uradni list RS, št. 79/02, 144/02, 76/03 in 93/03) nista bila v neskladju z Ustavo.

Evidenčni stavek:

Podzakonska ureditev iz katere izhaja, da pomeni obdavčljiv promet znesek obdavčenega in neobdavčenega prometa ni v neskladju z zakonsko ureditvijo, po kateri je nastanek davčne obveznosti vezan na določeno višino obdavčljivega prometa. Ko se ugotavlja, ali gre za obdavčljiv promet, se v bistvu ugotavlja, ali je nastala obveznost obračuna in plačila davka. Če je ta nastala (se pravi, da obstajajo okoliščine, zaradi katerih je treba davek plačati), gre za obdavčen promet, če pa obveznost obračuna in plačila ni nastala, gre za neobdavčen (oproščen) promet. Glede na to se celotna vrednost obdavčljivega prometa dejansko ugotovi na podlagi skupne vrednosti obdavčenega in neobdavčenega (oproščenega) prometa.

Geslo:

1.5.51.1.21.1 - Ustavno sodstvo - Odločbe - Vrste odločitev Ustavnega sodišča - V postopku abstraktne presoje - Ugotovitev, da je bil predpis - V skladu z Ustavo/mednarodno pogodbo/zakonom.

1.4.51.5.2 - Ustavno sodstvo - Postopek - Procesne predpostavke (v vseh postopkih razen v postopku ustavne pritožbe) - Pravovarstvena potreba v primeru, ko je predpis prenehal veljati - Med postopkom.

4.10.7.1 - Ustanove - Javne finance - Obdavčitev - Načela.

3.13 - Splošna načela - Zakonitost.

Pravna podlaga:

Člen 21, Zakon o Ustavnem sodišču [ZUstS]

Opomba:**Dokument v PDF obliki:**

 [U-I-190-03.pdf](#)

Polno besedilo:

U-I-190/03-10

3. 3. 2005

ODLOČBA

Ustavno sodišče je v postopku za oceno ustavnosti in zakonitosti, začetem na pobudo Mitje Horvata iz Šoštanja, na seji dne 3. marca 2005

odločilo:

Prvi odstavek 58. člena in prvi odstavek 110. člena Pravilnika o izvajanju Zakona o davku na dodano vrednost (Uradni list RS, št. 79/02, 144/02, 76/03 in 93/03) nista bila v neskladju z Ustavo.

Obrazložitev

A.

1. Pobudnik izkazuje pravni interes z leta 2002 uvedenim postopkom za ugotovitev njegove davčne obveznosti po Zakonu o davku na dodano vrednost (Uradni list RS, št. 89/98 in nasl. – v nadaljevanju ZDDV). Postopek je bil uveden, ker naj bi iz njegove dohodninske napovedi za leto 2001 izhajalo, da bi zaradi vrednosti opravljenega prometa moral biti zavezanec po ZDDV. Ker se pobudnik s tem ne strinja, se je septembra 2003 v davčnem postopku pritožil, pred Ustavnim sodiščem pa vložil pobudo za oceno ustavnosti in zakonitosti prvega odstavka 58. člena in prvega odstavka 110. člena Pravilnika o izvajanju Zakona o davku na dodano vrednost (v nadaljevanju Pravilnik02). V nasprotju s pristojnim davčnim organom, ki meni, da je neobdavčeno le izobraževanje kot dejavnost, ki ga v okviru predpisanih programov izvaja izobraževalna ustanova, so po njegovem mnenju neobdavčene tudi storitve izobraževanja po avtorskih pogodbah in pogodbah o delu. Glede na to zatrjuje neskladje prvega odstavka 58. člena Pravilnika02 z 8. točko 26. člena ZDDV ter z 2. in s 147. členom Ustave, saj so davčne obveznosti lahko določene le z zakoni ter na jasn način. Zato jih upravni organi ne smejo samovoljno razlagati in jim s tem dajati vsebine, ki ne izhaja iz zakona. Pobudnik se tudi ne strinja z davčnim organom glede razlage vrednostne opredelitve opravljenega prometa; relevantna naj bi bila zgolj vrednost obdavčljivega prometa, ne pa tudi vrednost oproščenega prometa, kot to določa Pravilnik02 v prvem odstavku 110. člena. Ker naj bi takšna podzakonska opredelitev samovoljno širila opredelitev iz prvega odstavka 45. člena ZDDV, pobudnik tudi zanjo zatrjuje neskladje z ZDDV ter s členi 2, 3, 5, 120 in 147 Ustave.

2. Ministrstvo za finance je v odgovoru na pobudnikove navedbe poudarilo, da sta izpodbijani določbi izdani na podlagi zakonskega pooblastila, po katerem minister, pristojen za finance, izda podrobnejše predpise o izvajanju ZDDV, zato ne kršita legalitetnega načela. Hkrati je še pojasnilo, da ZDDV uvodoma določa, katere transakcije so predmet ZDDV, v nadaljevanju pa nato predpiše ali je od transakcij treba obračunati davek na dodano vrednost (v nadaljevanju DDV) in po kakšni stopnji. Navedeno se ugotavlja za vsako transakcijo posebej. Glede na to pomeni pojem "obdavčljiva transakcija" oziroma "obdavčljiv promet" (ang. "taxable transactions") vsako transakcijo, od katere se davek ali obračuna (ang. "taxed transaction") ali ne (ang. "non-taxable transactions" oziroma "exempted transactions").

B.

3. Na podlagi 193. člena Pravilnika o izvajanju Zakona o davku na dodano vrednost (Uradni list RS, št. 17/04 in nasl. – v nadaljevanju Pravilnik04) je Pravilnik02 med postopkom pred Ustavnim sodiščem prenehal veljati. Ker ima pobudnik odprt postopek, v katerem se izpodbijana določba še uporablja, so

izpolnjeni pogoji za ustavnosodno presojo iz 47. člena Zakona o Ustavnem sodišču (Uradni list RS, št. 15/94 – v nadaljevanju ZUstS). Ustavno sodišče je pobudo sprejelo. Glede na izpolnjene pogoje iz četrtega odstavka 26. člena ZUstS je nadaljevalo z odločanjem o stvari sami.

4. Ureditev obdavčevanja izobraževanja z DDV se je od 1. 7. 1999, ko se je začel uporabljati ZDDV in na njegovi podlagi izdani podzakonski predpisi, spreminjala. Tako so bile ob začetku uporabe sistema DDV plačila DDV oproščene storitve predšolske vzgoje, izobraževanja in usposabljanja otrok, mladine in odraslih, če so se opravljale skladno s področnimi predpisi (četrta točka 26. člena Zakona o davku na dodano vrednost, Uradni list RS, št. 89/98). Na podlagi Zakona o spremembah in dopolnitvah Zakona o davku na dodano vrednost (Uradni list RS, št. 67/02– v nadaljevanju ZDDV-B) pa so od 1. 10. 2002 plačila DDV oproščeni predšolska vzgoja, šolsko in univerzitetno izobraževanje in usposabljanje, ki jih v skladu s predpisi opravljajo javni zavodi ali druge organizacije (16. člen ZDDV-B oziroma 8. točka prvega odstavka 26. člena ZDDV). Hkrati z uveljavitvijo spremenjene zakonske ureditve je bil uveljavljen tudi nov Pravilnik02, katerega prvi odstavek 58. člena pobudnik izpodbija. Izpodbijana podzakonska določba je uvodoma jasno navajala, da gre za storitve, ki jih izvajajo javni zavodi ali druge organizacije pod predpisanimi pogoji na področju izobraževanja, nato pa je področje izobraževanja podrobneje opredelila. Glede na to, da je iz Pravilnika02 izhajalo enako kot iz ZDDV, tj. da so oproščene storitve, ki jih izvajajo ustanove, izpodbijana podzakonska določba ni bila nezakonita oziroma neustavna, saj v vsebinskem smislu ni določala ničesar zunaj zakonskih okvirov.

5. Prav tako je bil po začetku uporabe sistema DDV spremenjen prvi odstavek 45. člena ZDDV. Ob uveljavitvi je določal, da oseba, katere vrednost opravljenega prometa blaga oziroma storitev v obdobju zadnjih 12 mesecev ne preseže 5.000.000 SIT oziroma ni verjetno, da bo presegala 5.000.000 SIT, ni davčni zavezanec po ZDDV. Ker naj bi bila takšna ureditev nejasna zlasti glede tega, ali so mali zavezanci davčni zavezanci, je bila s 1. 10. 2002 spremenjena (30. člen ZDDV-B). Po njenem redakcijskem popravku naj bi iz ZDDV jasno izhajalo, da so mali zavezanci davčni zavezanci, ki so oproščeni plačila DDV, razen če se prostovoljno odločijo za obračunavanje DDV (Poročevalec DZ, št. 76/01).

6. Po spremenjeni (in še vedno veljavni) ureditvi iz prvega odstavka 45. člena ZDDV tako davčni zavezanec, ki v obdobju zadnjih 12 mesecev ne preseže 5.000.000 SIT oziroma ni verjetno, da bo presegel 5.000.000 SIT obdavčljivega prometa, ne sme obračunavati DDV, na izdanih računih ne sme izkazovati DDV, nima pravice do odbitka vstopnega DDV ter tudi ne dolžnosti vodenja knjigovodstva. Ob uveljavitvi spremenjene zakonske določbe je bila uveljavljena tudi nova podzakonska opredelitev prometa po 45. členu ZDDV, ki je določila, da pomeni obdavčljiv promet znesek obdavčenega in oproščenega prometa (prvi odstavek 110. člena Pravilnika02[1]; enako opredelitev ima veljavni prvi odstavek 135. člena Pravilnika04).

7. Takšna podzakonska ureditev naj bi bila po pobudnikovem mnenju nezakonita oziroma neustavna, ker naj bi širila zakonsko ureditev. Vendar pobudnikovo zatrjevanje ni utemeljeno, saj je obdavčen promet le del obdavčljivega prometa, poleg drugega dela, ki je neobdavčen (oproščen) promet. Zato pojmov obdavčljiv promet in obdavčen promet ni mogoče enačiti.

8. Ko se ugotavlja, ali gre za po ZDDV obdavčljiv promet, se v bistvu ugotavlja, ali je nastala obveznost obračuna in plačila davka. Če je ta nastala (se pravi, da obstajajo okoliščine, zaradi katerih je treba davek plačati), gre za obdavčen promet, če pa obveznost obračuna in plačila ni nastala, gre za neobdavčen (oproščen) promet. Glede na to se celotna vrednost obdavčljivega prometa dejansko ugotovi na podlagi skupne vrednosti obdavčenega in neobdavčenega (oproščenega) prometa. Zato tudi ta izpodbijana podzakonska določba ni bila v neskladju z zakonom in Ustavo, saj ni vsebovala vsebin, za katere ne bi bilo zakonske podlage.

9. Kolikor se navedbe v pobudi nanašajo na razlago izpodbijanih določb s strani davčnega organa, s katero se pobudnik ne strinja, pa Ustavno sodišče pojasnjuje, da to samo po sebi ne more biti predmet presoje predpisa, začete s pobudo.

C.

10. Ustavno sodišče je sprejelo to odločbo na podlagi 21. člena ZUstS v sestavi: predsednik dr. Janez Čebulj ter sodnice in sodniki dr. Zvonko Fišer, mag. Marija Krisper Kramberger, Milojka Modrijan, dr. Ciril Ribičič, Jože Tratnik in dr. Dragica Wedam Lukić. Odločbo je sprejelo soglasno.

Predsednik
dr. Janez Čebulj

Opomba:

[1]Pred njeno uveljavitvijo je bilo v 91. členu Pravilnika o izvajanju Zakona o davku na dodano vrednost (Uradni list RS, št. 4/99 in nasl.) določeno, da pomeni vrednost opravljenega prometa iz prvega odstavka 45. člena ZDDV, za katerokoli davčno obdobje, znesek, od katerega bi se obračunaval in plačeval DDV za to obdobje, če oproščen promet ne bi bil oproščen plačila DDV.

Vrsta zadeve:

ocena ustavnosti in zakonitosti predpisov in drugih splošnih aktov

Vrsta akta:

podzakonski akt

Vlagatelj:

Mitja Horvat, Šoštanj

Datum vloge:

23. 9. 2003

Datum odločitve:

3. 3. 2005

Vrsta odločitve:

odločba

Vrsta rešitve:

ugotovitev - ni v neskladju z Ustavo/zakonom

Objava:

Uradni list RS, št. 29/05 in OdlUS XIV, 12

Dokument:

US24434