



REPUBLIKA SLOVENIJA
USTAVNO SODIŠČE

Številka: Up-52/96

Datum: 10.12.1998

ODLOČBA

Ustavno sodišče je o ustavni pritožbi družbe T. L., proizvodno in trgovsko podjetje za tobačne izdelke d.o.o., L., ki jo zastopa mag. M. J. N., odvetnik v L. na seji dne 10. decembra 1998

o d l o č i l o :

1. Sodba Vrhovnega sodišča št. RU 30/95 z dne 17. novembra 1995, sodba in sklep Vrhovnega sodišča št. Ur 46/94 z dne 24. februarja 1995, odločba Agencije Republike Slovenije za plačilni promet, nadziranje in informiranje, Centrala Ljubljana št. 710- Up/II-103/94-III-RM, DM in odločba Službe družbenega knjigovodstva Republike Slovenije, Podružnice Ljubljana št. 93195 z dne 21. junija 1994 se v zavrnilnem delu odpravijo.

2. Zadeva se vrne pristojnemu davčnemu organu Ministrstva za finance v ponovno obravnavo in odločanje.

O b r a z l o ž i t e v

A.

1. Pritožnica z ustavno pritožbo izpodbija v izreku navedeno sodbo Vrhovnega sodišča v delu, v katerem je to zavrnilo njeno zahtevo za izredni preizkus pravnomočne sodbe Vrhovnega sodišča, izdane v upravnoračunskem sporu proti odločbi Agencije Republike Slovenije za plačilni promet, nadziranje in informiranje (v nadaljevanju: pritožbenega organa) kot tožene stranke. V upravnoračunskem sporu je Vrhovno sodišče zavrnilo pritožnično tožbo, s katero je ta izpodbijala odločbo pritožbenega organa o potrditvi odločbe Službe družbenega knjigovodstva Republike Slovenije, Podružnice Ljubljana (v nadaljevanju: Agencija) pod točko I/C ter v ustreznem delu pod točko I/D.

2. Kot pritožbeni razlog pritožnica navaja, da je sodba Vrhovnega sodišča v izpodbijanem delu v nasprotju z načeli pravne države (2. člen Ustave), v nasprotju z ustavno pravico do zasebne lastnine (33. člen Ustave), v nasprotju z ustavno pravico do svobodne gospodarske pobude (74. člen Ustave) in v nasprotju z ustavnim načelom enakosti pred zakonom (14. člen Ustave).

3. Svoje trditve pritožnica utemeljuje z navedbo, da je zakonodajalec v Zakonu o začasnih ukrepih o davku od prometa proizvodov in storitev (Uradni list SFRJ, št. 4/91 - v nadaljevanju: ZZUDPPS) določil, da je zavezanec za plačilo davka od prometa tobačnih izdelkov proizvajalec. Proizvajalčevo davčno obveznost pa naj bi bil zakonodajalec vezal na realizacijo prodaje. Vrhovno sodišče naj bi bilo v delu izpodbijane sodbe napačno uporabilo ZZUDPPS in s svojo odločitvijo v nasprotju z Ustavo posegalo v pritožničine z Ustavo varovane pravice. Na podlagi 31. člena ZZUDPPS naj bi bila za zavezanca nastala obveznost obračuna prometnega davka v trenutku, ko je ta izročil blago končnemu kupcu, obveznost plačila davka pa šele potem, ko je za prodano blago prejel plačilo. Vrhovno sodišče naj bi bilo v nasprotju z 31. členom ZZUDPPS pritožnici naložilo obveznost, da prometni davek plača tudi od vrednosti prodanih proizvodov, za katere naj zaradi višje sile, nastale v zvezi z osamosvojitvijo Republike Slovenije, ne bi bila prejela plačila. Pritožnica se ne strinja s stališčem Vrhovnega sodišča, ko to v zavrnilnem delu zahteve za izredni preizkus pravnomočne sodbe navaja, da je pritožnica izpodbijala rešitev dejanskega vprašanja, ki v postopku izrednega preizkusa pravnomočne sodbe ne more biti predmet obravnave. Navaja, da je v zahtevi trdila le, da odpisanih terjatev ni mogoče šteti za

neodplačno razpolaganje v smislu tretje točke drugega odstavka 5. člena ZZUDPPS, kar naj bi posledično pomenilo, da za pritožnika ni nastala davčna obveznost. Ali je odpis terjatev neodplačno razpolaganje v smislu ZZUDPPS, je po prepričanju pobudnice izrazito pravno in ne dejansko vprašanje. Pritožnici naložena obveznost plačila prometnega davka od odpisanega zneska terjatev naj bi bila posledica napačne pravne kvalifikacije pritožničinega ravnanja in napačne uporabe materialnega prava, ki naj bi ga bilo Vrhovno sodišče zagrešilo s tem, ko je odpis pritožničnih terjatev štelo za neodplačno razpolaganje. V posledici napačne kvalifikacije odpisa terjatev naj bi jo Vrhovno sodišče v izpodbijani sodbi ne upoštevalo nujne distinkcije med subsumiranima pojmom darilo in odpis terjatev.

Besedna zveza "neodplačno dajanje proizvodov" v tretji točki drugega odstavka 5. člena ZZUDPPS naj bi bila preveč nedoločena, zato naj bi na njeni podlagi ne bilo mogoče pritožnici naložiti, da mora od vrednosti odpisanih terjatev plačati prometni davek.

Pritožnica navaja, da Ustava sicer izrecno ne predpisuje načela "lex certa", vendar pa je po njenem mnenju to načelo vsebovano že v načelu pravne države (2. člen Ustave). V skladu z načelom zakonitosti in načelom pravne varnosti kot elementoma načela pravne države, bi morala biti po mnenju pritožnice pravna izhodišča za vedenje in ravnanje pravnih subjektov v zakonu vnaprej določena ali vsaj določljiva. ZZUDPPS pa po mnenju pritožnice ni dovolj določen, da bi bilo v obravnavanem primeru mogoče pritožnici naložiti obveznost plačila davka. V davčnem pravu naj bi bilo načelo "nullum tributum sine lege" posebej poudarjeno, Vrhovno sodišče pa naj tega načela pri svoji odločitvi ne bi bilo upoštevalo. Zato naj bi bila njegova odločitev v nasprotju z načeli pravne države.

4. Nadalje pritožnica navaja, da je Vrhovno sodišče neutemeljeno sledilo prvemu senatu Vrhovnega sodišča in davčnemu organu, ki naj bi bila pri svoji odločitvi izhajala iz napačne predpostavke, da je pritožnica prodala tobačne izdelke hčerinski družbi T. G. d.o.o., specializirani za trgovino s tobačnimi izdelki (v nadaljevanju: TG), in kupcem z območij bivše Jugoslavije v Republiki Sloveniji in da naj bi torej bil prvi promet opravljen v Ljubljani. S tako uporabo materialnopравnih določb ZZUDPPS naj bi bilo Vrhovno sodišče umetno razbilo pritožnico in njeno hčerinsko družbo TG v dva povsem ločena subjekta, čeprav po navedbah pritožnice tvorita ekonomsko celoto. Davčni organ in Vrhovno sodišče naj bi pritožnično izročitev blaga TG za nadaljnjo prodajo štela za promet proizvodov, ki so namenjeni za končno potrošnjo in na tej podlagi odločila, da je bila pritožnica prometni davek dolžna plačati v Ljubljani. Pritožnica trdi, da je bila družba TG zgolj pravnoformalno samostojen pravni subjekt, dejansko pa ne. Med pritožnico in družbo TG naj bi se v smislu ZZUDPPS ne odvijal promet blaga. Družba TG naj bi bila preko kapitalske povezave od pritožnice odvisna družba in naj bi pri nastopanju na trgu ne imela svobodne volje. Strukturna in funkcionalna delitev med obema subjektoma naj bi bili usmerjeni predvsem na notranje razporejanje ciljev. V tej zvezi se pritožnica sklicuje na teorijo ekonomske enotnosti obeh subjektov in na teorijo societete ter meni, da bi bil v obravnavanem primeru potreben poseben spregled pravne osebnosti družbe TG. Pritožnične tobačne izdelke naj bi bila družba TG prodajala na podlagi pritožničinega prodajnega naročila oziroma kot konsignacijsko blago v njenem imenu in za njen račun.

5. V nasprotju z ZZUDPPS naj bi bilo pritožnici v izpodbijanem delu odločbe Vrhovnega sodišča naloženo, da mora v Ljubljani plačati davek od prometa tobačnih izdelkov, ki naj bi ga bila opravila v krajih, kjer naj bi bila imela poslovne enote. Na ta način naj bi ji bilo v nasprotju s 74. členom Ustave onemogočeno svobodno oblikovanje prodajne verige in izvajanje gospodarskih aktivnosti na način, ki bi bil zanjo najracionalnejši.

6. Poleg navedenega naj bi Vrhovno sodišče pritožnici v nasprotju z ZZUDPPS naložilo, da mora plačati prometni davek od vrednosti prodanega blaga, ki ji ni bilo nikoli plačano. S tem naj bi Vrhovno sodišče pritožnico postavilo glede na druge pravne subjekte v neenak položaj. Noben drug davčni zavezanec naj bi v primeru, ko ne bi prejel plačila za prodano blago, ne bil zavezan plačati prometnega davka. Ukrepi, s katerimi naj bi bila država upravičena vzpostavljati razlike pri obravnavanju pravnih subjektov, naj bi bili v posameznih izjemnih primerih dopustni le ob pogoju, da so v razmerju do zasledovanega cilja pravični. Ta kriterij pa v spornem primeru po mnenju pritožnice ni bil izpolnjen.

7. Pritožnica nadalje navaja, da je sodba Vrhovnega sodišča v izpodbijanem delu v nasprotju s 33. členom Ustave posegla v njeno lastnino. Pri tem se pritožnica sklicuje na prakso nemškega Zveznega ustavnega sodišča, po kateri gre za kršitev pravice do zasebne lastnine vselej, kadar denarne obveznosti zavezanca prekomerno obremenjujejo njegovo premoženjsko stanje, kar pa naj bi bilo v obravnavanem primeru očitno.

8. Hkrati naj bi bila izpodbijana sodba v nasprotju s pojmovanjem pravne države, po katerem mora obstajati sorazmerje med namenom, ki ga ima plačilo prometnega davka, in načinom njegove naložitve ter izterjave. Med obveznostjo, ki jo je po izpodbijani sodbi dolžna plačati pritožnica, in družbeno koristjo, pa po pritožničinih navedbah sorazmerje ni podano, zato naj bi bila sodba v nasprotju z 2. členom Ustave.

9. Pritožnica predlaga, naj Ustavno sodišče izpodbijane odločbe odpravi in o stvari samo odloči, podrejeno pa, da izpodbijano sodbo razveljavi in zadevo vrne prvostopenjskemu davčnemu organu v ponovno obravnavo in odločanje.

10. Vrhovno sodišče na pritožničine navedbe v ustavni pritožbi ni odgovorilo.

B.

11. Ustavno sodišče ni ena od inštancc rednega sodstva, zato se lahko kršitev procesnega prava in napačna uporaba materialnega prava z ustavno pritožbo uveljavljata le toliko, kolikor z ustavi nasprotno interpretacijo pritožnici kot pravnemu subjektu kršita človekove pravice ali temeljne svoboščine.

12. Davčni zavezanec za plačilo davka od prometa proizvodov je bila po določbi prvega odstavka 10. člena ZZUDPPS pravna ali fizična oseba, ki je prodala proizvod končnemu potrošniku. Pri tobačnih izdelkih je ZZUDPPS odstopil od tega splošnega pravila in v drugem odstavku 12. člena predpisal, da je za plačilo davka od prometa tobačnih proizvodov zavezanec proizvajalec oziroma uvoznik. V obravnavanem primeru je pritožnica prodajala tobačne izdelke, ki jih je sama proizvedla, zato je bila sama zavezana obračunavati in plačevati prometni davek.

13. Za odgovor na vprašanje, v katerem kraju bi pritožnica kot davčna zavezanka morala plačati prometni davek, je bistvenega pomena ugotovitev, ali je bil promet opravljen v kraju pritožničinega sedeža ali v kraju, kjer je imela pritožnica, kot to sama zatrjuje, poslovne enote ter v tej zvezi ugotovitev, ali se je med pritožnico in njeno hčerinsko družbo TG odvijal promet ali pa je bila TG v tem pogledu le pritožničina podaljšana roka.

14. Iz ugotovljenega dejanskega stanja v upravnem postopku izhaja, da je pritožnica ustanovila družbo TG s sedežem na isti lokaciji, kot je imela sedež sama. Z družbo TG je sklenila najemno pogodbo, s katero ji je v najem prepustila del svojih poslovnih prostorov in pa vse ob sedežu locirane skladiščne prostore, razen tistega dela, ki ga je potrebovala za proizvodne potrebe. Poleg tega je z najemno pogodbo TG prepustila ves vozni park in vse skladiščne prostore, ki jih je imela v republikah bivše Jugoslavije, vključno s skladišči, ki so bila locirana v različnih krajih po Sloveniji. Istočasno je na TG prenesla dejavnost prodaje blaga na območjih drugih republik bivše Jugoslavije, tako da je sama obdržala le še prodajo preko maloprodajne mreže v Sloveniji. Pritožnica je v zvezi s prodajo tobačnih izdelkov poslovala s hčerinsko družbo kot povsem samostojnim pravnim subjektom. Po oddaji skladišč družbi TG v republikah bivše Jugoslavije, pritožnica tam ni več prodajala tobačnih izdelkov končnim kupcem, pač pa je s sukcesivnimi dobavami blaga v ta skladišča izpolnjevala le obveznosti, ki jih je imela do TG iz prodajnih pogodb. Pritožničine trditve, da je prodajo tobačnih izdelkov opravljala preko poslovnih enot sama, ker da njena hčerinska družba TG, katere edina družbenica je, ni samostojni pravni subjekt in da zaradi podrejenega položaja med pritožnico in TG med njima ni šlo za promet s tobačnimi izdelki v smislu ZZUDPPS, niso utemeljene. Izvajanje enotnega ekonomskega interesa pritožnice in njene enoosebne hčerinske družbe TG po smiselni uporabi takrat veljavnega Zakona o podjetjih v ničemer ni poseglo v pravno samostojnost družbe TG kot novoustanovljenega pravnega subjekta (to v 462. členu izrecno določa sedaj veljavni Zakon o gospodarskih družbah - Uradni list RS, št. 31/93 - v nadaljevanju: ZGD). Izvajanje pritožničinih kapitalskih pravic v hčerinski družbi TG in

njene obvezne smernice, s katerimi je kot obvladujoča družba neposredno vplivala na vodenje tekočih poslov odvisne družbe TG, torej ni imelo nikakršnega vpliva na njeno pravno samostojnost.

Družba TG je (bila) pravno in dejansko samostojen pravni subjekt, ločen od kapitalsko obvladujoče pritožnice. Pritožnica in TG kot njena odvisna družba sta tvorili (tvorita) dejanski koncern, pri čemer je pritožnica z obveznimi smernicami in preko personalne unije, na katero se sklicuje, omogočala le, da se je v sistemu kapitalске povezave obeh gospodarskih družb udejanjala enotna poslovna politika. Za izgubo, ki bi bila nastala družbi TG zaradi upoštevanja obveznih smernic, ji je bila pritožnica (na podlagi splošnih pravil odškodninskega prava) odškodninsko odgovorna (sedaj veljaven ZGD v prvem odstavku 475. člena za tak primer odškodninsko odgovornost obvladujoče družbe izrecno ureja). Pritožnica kot obvladujoča in TG kot odvisna družba sta kot rečeno nastopali (nastopata) kot samostojna pravna subjekta, med katerima se je v zvezi s prodajo tobačnih izdelkov opravljal promet. Pogodbe, na podlagi katerih je pritožnica družbi TG dobavljala tobačne izdelke, sta pogodbenici sklepali v Ljubljani, kjer sta imeli sedež (31. člen Zakona o obligacijskih razmerjih - v nadaljevanju: ZOR). V Ljubljani pa je bil v smislu ZZUDPPS opravljen tudi promet tobačnih izdelkov. Ali je bila pritožnica dolžna opraviti izpolnitev pogodbene obveznosti (dobavo) v Ljubljani ali na sedežih posameznih skladišč oziroma poslovnih enot (tretji odstavek 319. člena ZOR) za presojo, kje je bil opravljen promet, ni relevantno. S prepustitvijo skladišč oziroma poslovnih enot v republikah bivše Jugoslavije v najem družbi TG pritožnica v smislu pravnega prometa ni imela več svojih poslovnih enot, zato prodaje končnim porabnikom na sedežih teh enot, s katerimi je upravljala družba TG v smislu prve točke 43. člena ZZUDPPS, ni mogla opravljati. Da je poslovne enote v celoti dala v najem družbi TG, izhaja tudi iz dejstva, ugotovljenega v upravnem postopku, da so bili v teh enotah zaposleni le delavci družbe TG, ne pa tudi delavci pritožnice. Poleg tega pa iz dejanskega stanja ne izhaja, da naj bi bila pritožnica prometni davek od prodaje proizvodov plačevala v krajih, kjer naj bi po njenih trditvah tudi po sklenitvi najemne pogodbe z družbo TG še naprej sama opravljala prodajo. Na podlagi ugotovljenega dejanskega stanja je Vrhovno sodišče v izpodbijani sodbi pravilno uporabilo določbo 42. člena in določbo prve točke 43. člena ZZUDPPS, ko je ocenilo, da je pritožnica opravljala promet s tobačnimi izdelki v Ljubljani ter da je bila dolžna od tega prometa odvajati davek v Sloveniji. Z uporabo navedenih določb ZZUDPPS Vrhovno sodišče pritožnici kot pravnemu subjektu ni prekršilo človekovih pravic ali temeljnih svoboščin, zato njena ustavna pritožba v tem delu ni utemeljena.

15. Po drugem odstavku 26. člena ZZUDPPS je za davčnega zavezanca nastala obveznost obračuna prometnega davka takrat, ko je bil opravljen promet, to je takrat, ko je prodajalec kupcu izdal fakturo oziroma ko mu je dobavil blago, če mu je blago dobavil pred izdajo fakture. V prvem odstavku 28. člena ter prvem in drugem odstavku 30. člena pa je ZZUDPPS določal, da so davčni zavezanci dolžni prometni davek plačevati periodično kot akontacije, dokončno pa s poračuni ob koncu leta. Po ZZUDPPS so bili zavezanci dolžni nakazovati akontacije vsakih 15 dni v mesecu oziroma v roku 5 dni po preteku vsakokratnega 15 dnevnega obdobja, in sicer od vrednosti proizvodov, ki so jih prodali in za katere so v zadnjem obdobju (15 dni) prejeli plačilo (načelo plačane realizacije). Kaj se je štelo za plačano realizacijo je ZZUDPPS določal v drugem odstavku 30. člena (gotovinska nakazila, terjatve, vsebovane v instrumentih za zavarovanje plačil, vrednost blaga, prodanega na blagovni ali potrošniški kredit za čeke ali obveznice). V 5. členu pa je ZZUDPPS opredeljeval, kaj se šteje za promet proizvodov in med drugimi primeri v 3. točki drugega odstavka določal, da se za promet proizvodov namenjenih za končno potrošnjo šteje tudi neodplačno dajanje proizvodov, ki ga opravi pravna oseba, kot so odstopitev, darilo, zamenjava in drugo. Neodplačno dajanje proizvodov končnim potrošnikom je torej zakonodajalec štel kot promet, od katerega so bili davčni zavezanci dolžni v roku 5 dni od dneva neodplačnega prenosa blaga plačati prometni davek.

16. Zakon o računovodstvu (Uradni list SFRJ, št. 12/89, 35/89, 3/90, 42/90 in 61/90 - v nadaljevanju: ZR) je v sedmem odstavku 50. člena določal, da se zneski iz terjatev, ki niso bili realizirani v roku 60 dni po dospelosti oziroma do roka, predpisanega za vnos deviz v državo, odpišejo s popravkom vrednosti v celoti (tudi zamudne obresti). V primerih, če so obstajali v zvezi z možnostjo njihove realizacije upravičeni razlogi, pa so se smeje terjatve odpisati tudi v krajših rokih po dospelosti. Tak odpis je imel interno naravo, pravni subjekt pa je bil dolžan tako odpisane terjatve v svojih poslovnih knjigah in davčni evidenci še naprej voditi in skrbeti za njihovo izterjavo.

17. Iz dejanskega stanja, ugotovljenega v upravnem postopku, izhaja, da je na podlagi sklepa delavskega sveta pritožnica dne 30. oktobra 1991 odpisala terjatve do kupcev v skupni vrednosti

567.889.805,90 tolarjev, pri čemer se je 527.012.854,40 tolarjev nanašalo na terjatve do družbe TG, preostali del v višini 40.876.951.50 tolarjev pa na druge kupce pritožničinega blaga.

Nadalje iz ugotovljenega dejanskega stanja izhaja, da je bilo med odpisanimi terjatvami veliko takih, ki v času odpisa še niso zapadle v plačilo in so dospevale v obdobju od datuma odpisa pa vse do 28. decembra 1991. Kupci, ki naj bi bili pritožnici in njeni hčerinski družbi dolgovali kupnino za prodane tobačne izdelke, so bili pretežno s področja Hrvaške. Iz ugotovljenega dejanskega stanja nadalje izhaja, da je pritožničina hčerinska družba TG s kupci, ki jim je pritožnica odpisala terjatve oziroma zaradi katerih jih je odpisala tudi hčerinski družbi TG, ta še najprej poslovala. Nadaljnje poslovanje s kupci s Hrvaške naj bi bil pritožnici oziroma njeni hčerinski družbi TG omogočal sporazum o plačilnem prometu, ki sta ga sklenili Republika Slovenija in Republika Hrvaška in dogovor med novonastalima državama, po katerem so lahko pravni subjekti iz ene od obeh držav v drugi državi ustanavljali gospodarske družbe, če so imeli na dan 7. oktobra 1991 v tej državi za ustanovitev potrebna sredstva. V upravnem postopku je bilo tudi ugotovljeno, da je predlog za odpis uprava pritožnice utemeljevala z dobrimi poslovnimi rezultati. Iz poročila uprave za leto 1991 naj bi celo izhajalo, da je bila večina odpisanih terjatev poravnana že v letu 1991, preostali del terjatev pa naj bi bila pritožnica finančno zaprla že v januarju in februarju 1992. Nadalje iz ugotovitev izhaja, da je pritožnica terjatve odpisala v breme popravkov vrednosti po sedmem odstavku 50. člena ZR in jih hkrati v celoti izknjižila iz svojih poslovnih knjig in iz davčne evidence.

18. Vrhovno sodišče je v izpodbijani sodbi zavzelo stališče, po katerem naj bi bila pritožnica z odpisom terjatev prvotno odplačne pravne posle preoblikovala v neodplačne. S tem naj bi se spremenila pravna podlaga za obračun in plačilo prometnega davka, tako da pritožnica ni bila več davčna zavezanka po plačani realizaciji, ampak bi bila dolžna plačati davek od vrednosti proizvodov, kot da jih je kupcem dala neodplačno. Tako stališče Vrhovnega sodišča ni pravilno. Odpis kot računovodsko dejanje, s katerim je pritožnica na podlagi sedmega odstavka 50. člena ZR opravila interni popravek vrednosti sredstev, ni imel na dolžniško upniška razmerja, vzpostavljena med pritožnico in kupci, nobenega učinka. Kupci so potem, ko je pritožnica v svojih knjigah njihove terjatve odpisala, ostali še naprej v zavezi, da kupnine poravnajo. Z odpisom kot enostranskim dejanjem pritožnica dolžnikom ni ničesar podarila, odstopila ali kako drugače dala, zato se Vrhovno sodišče v izpodbijani sodbi nepravilno sklicuje na 3. točko drugega odstavka 5. člena ZZUDPPS, na podlagi katere naj bi se odpis terjatev po sedmem odstavku 50. člena ZR štetil kot neodplačno dajanje proizvodov, od katerega je pritožnica na podlagi osmega odstavka 30. člena ZZUDPPS dolžna v 5 dneh od odpisa plačati davek. Zakonodajalec v 5. členu ZZUDPPS ni zajel odpisa blaga. Glede na načelo ZZUDPPS, po katerem je bila pritožnica kot davčna zavezanka dolžna odvajati prometni davek od plačane realizacije, je morala pritožnica ob vsakem posameznem prometu obračunani davek (26. člen ZZUDPPS) odvesti v roku petih dni po poteku 15 dnevnega obdobja, v katerem je za prodano blago prejela kupnino (prvi in drugi odstavek 30. člena ZZUDPPS). S tem ko je pritožnica, sklicujoč se na sedmi odstavek 50. člena ZR, odpisala terjatve s popravkom vrednosti in s tem, ko je terjatve izknjižila iz poslovnih knjig in davčnih evidenc, se njena obveznost, da od prejetih kupnin odvede prometni davek, ni v ničemer spremenila.

Ne glede na to, ali so bili izpolnjeni pogoji za odpis terjatev po sedmem odstavku 50. člena ZR, tak odpis ni mogel vplivati na pritožnično davčno obveznost. Iz poslovnih knjig in davčne evidence bi bila upravičena izknjižiti le neizterljive terjatve (zastarane terjatve oziroma terjatve, katerih neizterljivost ugotovi sodišče s pravnomočno sodno odločbo). Obstoja teh pogojev pa pritožnica ni izkazovala. Iz ugotovljenega dejanskega stanja ni razvidno, katere odpisane terjatve naj bi ji bile plačane in kdaj. Sicer pa bi bila Agencija na podlagi ugotovitve, da je pritožnica iz poslovnih knjig in davčnih evidenc izknjižila terjatve, ne da bi za to obstajali zakonski pogoji, pristojna v skladu s 55. členom takrat veljavnega Zakona o Službi družbenega knjigovodstva (Uradni list SFRJ, št. 70/83, 16/86, 72/86, 74/87, 37/88, 61/88, 57/89 in 79/90) pritožnici naložiti ponovno vzpostavitev terjatev v poslovnih knjigah in davčni evidenci. Analogija, po kateri je Vrhovno sodišče v izpodbijani sodbi štelo, da je z izknjižbo terjatev iz poslovnih knjig in davčnih evidenc pritožnica spremenila pravno podlago za plačilo davka, ni pravilna. Sodba Vrhovnega sodišča zato nima podlage v določbah prvega in drugega odstavka 30. člena, po katerem so bili davčni zavezanci dolžni prometni davek plačevati od plačane realizacije. Z ZZUDPPS zakonodajalec ni uredil obveznosti plačila davka od odpisanih terjatev, določba 5. člena ZZUDPPS, s katero je zakonodajalec opredelil, kaj se šteje za promet proizvodov, od katerega se plačuje davek, pa je za opredelitev odpisa blaga kot neodplačnega dajanja proizvodov, nejasna in je ni mogoče uporabiti kot pravno podlago za odmero davka od odpisanih terjatev.

19. Vsak posamični akt državnega organa, sprejet na podlagi napačne uporabe materialnega prava, še ne pomeni posega v pritožnikove človekove pravice ali temeljne svoboščine. O kršitvi pritožnikovih ustavnih pravic je mogoče med drugim govoriti v primeru, ko so posledice napačne uporabe materialnega prava tako intenzivne, da z izvršitvijo izpodbijanega posamičnega akta pritožniku grozi nastanek nesorazmerno hudih posledic. Ker je torej Ustavno sodišče v obravnavanem primeru ugotovilo, da ima lahko izpodbijana sodba, sprejeta na podlagi napačne uporabe tretje točke drugega odstavka 5. člena ZZUDPPS, za posledico tak nesorazmeren poseg v pritožnično ustavno pravico do zasebne lastnine iz 33. člena Ustave, je sodbo drugega senata Vrhovnega sodišča št. RU 30/95 z dne 17. novembra 1995 v izpodbijanem delu odpravilo. Prav tako je iz istega razloga v delu, ki se nanaša na izpodbijano sodbo, odpravilo sodbo Vrhovnega sodišča izdano v upravno računskem sporu prvega senata št. Ur 46/94 z dne 24. februarja 1995, odločbo pritožbenega upravnega organa št. 710-Up/II-103/94-III-RM,DM z dne 11. novembra 1994 in odločbo Agencije št. 93195 z dne 21. junija 1994 in zadevo vrnilo pristojnemu prvostopenjskemu upravnemu organu v ponovno odločanje.

20. Ker je Ustavno sodišče odpravilo izpodbijane posamične akte že zaradi kršitve 33. člena Ustave, drugih kršitev Ustave, ki jih pritožnica zatrjuje, ni presojalo.

C.

21. Ustavno sodišče je to odločbo sprejelo na podlagi prvega odstavka 59. člena Zakona o Ustavnem sodišču (Uradni list RS, št. 15/94) v sestavi: predsednik Franc Testen in sodnice ter sodniki dr. Janez Čebulj, dr. Miroslava Geč - Korošec, Lojze Janko, Milojka Modrijan, dr. Mirjam Škrk, dr. Lojze Ude in dr. Dragica Wedam - Lukić. Odločbo je sprejelo soglasno. Sodnik Ude je dal pritrdilno ločeno mnenje.

P r e d s e d n i k :
Franc Testen