



REPUBLIKA SLOVENIJA
DRŽAVNI SVET

Komisija za gospodarstvo, obrt, turizem in finance

7.A

Številka: 435-01-1/2023/17

Ljubljana, 14. 3. 2023

Gospod
Marko Lotrič
predsednik
Državnega sveta Republike Slovenije

Komisija za gospodarstvo, obrt, turizem in finance je na 2. izredni seji 14. 3. 2023 sprejela sklep, da na podlagi 68. člena Poslovnika Državnega sveta (Uradni list RS, št. 70/08, 73/09, 101/10, 6/14, 26/15, 55/20, 123/20 in 67/22) vlaga:

- **Pobudo za sprejem Odgovora na Odgovor Državnega zbora Republike Slovenije in na Mnenje Vlade Republike Slovenije na Zahtevo Državnega sveta za začetek postopka za oceno ustavnosti tretje alineje 2. točke 26. člena, 12. točke prvega odstavka 44. člena, 6. točke četrtega odstavka 90. člena, šestega odstavka 101. člena, sedmega odstavka 109. člena, prvega odstavka 111. člena, 118. člena, 122. člena in 135.č člena Zakona o dohodnini (Uradni list RS, št. 13/11 – uradno prečiščeno besedilo, 9/12 – odl. US, 24/12, 30/12, 40/12 – ZUJF, 75/12, 94/12, 52/13 – odl. US, 96/13, 29/14 – odl. US, 50/14, 23/15, 55/15, 63/16, 69/17, 21/19, 28/19, 66/19, 39/22, 132/22 – odl. US in 158/22), kakor so bili spremenjeni z Zakonom o spremembah in dopolnitvah Zakona o dohodnini (Uradni list RS, št. 158/22), ter drugega odstavka 16. člena in 20. člena Zakona o spremembah in dopolnitvah Zakona o dohodnini (Uradni list RS, št. 158/22)**

* * *

Na seji Državnega sveta bo o odgovoru na zahtevo poročal državni svetnik Marko Staroveški.

Predsednik
Mitja Gorenšek, l.r.

Priloga:

- Odgovor na Odgovor Državnega zbora Republike Slovenije in na Mnenje Vlade Republike Slovenije na zahtevo za začetek postopka za oceno ustavnosti

ODGOVOR

na Odgovor Državnega zbora Republike Slovenije in na Mnenje Vlade Republike Slovenije na Zahtevo Državnega sveta za začetek postopka za oceno ustavnosti tretje alineje 2. točke 26. člena, 12. točke prvega odstavka 44. člena, 6. točke četrtega odstavka 90. člena, šestega odstavka 101. člena, sedmega odstavka 109. člena, prvega odstavka 111. člena, 118. člena, 122. člena in 135.č člena Zakona o dohodnini (Uradni list RS, št. 13/11 – uradno prečiščeno besedilo, 9/12 – odl. US, 24/12, 30/12, 40/12 – ZUJF, 75/12, 94/12, 52/13 – odl. US, 96/13, 29/14 – odl. US, 50/14, 23/15, 55/15, 63/16, 69/17, 21/19, 28/19, 66/19, 39/22, 132/22 – odl. US in 158/22), kakor so bili spremenjeni z Zakonom o spremembah in dopolnitvah Zakona o dohodnini (Uradni list RS, št. 158/22), ter drugega odstavka 16. člena in 20. člena Zakona o spremembah in dopolnitvah Zakona o dohodnini (Uradni list RS, št. 158/22)

Državni svet je 22. 2. 2023 prejel poziv, da v roku 20 dni odgovori na mnenje Vlade in 23. 2. 2023 poziv, da v roku 20 dni odgovori na odgovor Državnega zbora na zahtevo za oceno ustavnosti tretje alineje 2. točke 26. člena, 12. točke prvega odstavka 44. člena, 6. točke četrtega odstavka 90. člena, šestega odstavka 101. člena, sedmega odstavka 109. člena, prvega odstavka 111. člena, 118. člena, 122. člena in 135.č člena Zakona o dohodnini (Uradni list RS, št. 13/11 – uradno prečiščeno besedilo, 9/12 – odl. US, 24/12, 30/12, 40/12 – ZUJF, 75/12, 94/12, 52/13 – odl. US, 96/13, 29/14 – odl. US, 50/14, 23/15, 55/15, 63/16, 69/17, 21/19, 28/19, 66/19, 39/22, 132/22 – odl. US in 158/22), kakor so bili spremenjeni z Zakonom o spremembah in dopolnitvah Zakona o dohodnini (Uradni list RS, št. 158/22), ter drugega odstavka 16. člena in 20. člena Zakona o spremembah in dopolnitvah Zakona o dohodnini (Uradni list RS, št. 158/22). Rok za odgovor na prvo navedeno pisanje izteče 14. 3. 2023, rok za odgovor na drugo navedeno pisanje pa izteče 15. 3. 2023.

Dne 8. 3. 2023 je Državni svet zaprosil za podaljšanje navedenih dveh rokov, čemur je Ustavno sodišče ugodilo in Državnemu svetu dne 13. 3. 2023 sporočilo nov rok za odgovor, t. j. 31. 3. 2023.

Glede na to, da je Ustavno sodišče s sklepom z dne 1. 3. 2023 odločilo glede predloga za začasno zadržanje izpodbijanih določb, se bo v nadaljevanju Državni svet opredelil samo do trditev, ki se nanašajo na zahtevo za oceno ustavnosti.

Državni zbor v svojem odgovoru navaja, da so v postopku sprejemanja zakona bila pretehtana morebitna neskladja in izpodbijane ureditve z Ustavo Republike Slovenije

(Uradni list RS, št. 33/91I, 42/97 - UZS68, 66/00 - UZ80, 24/03 - UZ3a, 47, 68, 69/04 - UZ50, 69/04 - UZ43, 69/04 - UZ14, 68/06 - UZ121,140,143, 47/13 - UZ90,97,99, 47/13 - UZ148, 75/16 - UZ70a, 92/21 - UZ62a, v nadaljevanju: Ustava) ter je bilo ugotovljeno, da tovrstnih neskladij ni. Po mnenju Državnega zbora je zahteva za oceno ustavnosti utemeljena z razlogi, ki pomenijo nasprotovanje zakonskim rešitvam ali drug način razumevanja njegovih določb, kar sodi v polje proste presoje zakonodajalca. Odločitev, da se navedeni zakon obravnava v nujnem postopku, so zahtevali razlogi preprečitve težko popravljivih posledic za delovanje države. Pojasnil je, da Zakon o dohodnini predstavlja davčni zakon, ki mora biti uveljavljen pred začetkom novega davčnega leta, ki sovpada s koledarskim letom. Državne davke določa zakon in davčne obveznosti morajo biti predvidene vnaprej, saj mora davčni zavezanec že 1. januarja vedeti, kako bo njegova obveznost obdavčena v tistem koledarskem letu. Pri predpisovanju in pobiranju javnih dajatev ima javni interes prevladujoč položaj v primerjavi z zasebnim interesom. Ekonomska nezmožnost države za pokrivanje socialnih transferjev je ustavno dopusten razlog, zaradi katerega zakonodajalec lahko zmanjša zakonsko določene pravice za naprej. Predlog zakona je bil v zakonodajno proceduro vložen že meseca septembra in postopek je trajal več kot dva meseca. V tem času so tudi mediji poročali o predlaganih spremembah, zato je ni mogoče očitati, da se naslovniki z njim niso utegnili seznaniti. Presoja razlogov za določitev krajšega oziroma daljšega roka za uveljavitev zakona je v domeni Državnega zbora, zato ni podana kršitev 154. člena Ustave.

Vlada se v svojem mnenju ne strinja z zahtevo za oceno ustavnosti in navaja, da je Zakon o spremembah in dopolnitvah Zakona o dohodnini (Uradni list RS, št. 39/22, v nadaljevanju: ZDoh-2Z) bistveno posegel v javnofinančne prihodke iz naslova dohodnine in močno znižal prihodke, kar pomeni veliko tveganje za javne finance. Zakon o spremembah in dopolnitvah Zakona o dohodnini (Uradni list RS, št. 158/22, v nadaljevanju: ZDoh-2AA) pa bi pripomogel k izboljšanju javnofinančne slike in tako zvišal prihodke. Nadalje navaja, da plačila OMD ne izpolnjujejo pogojev za oprostitev, saj nadomeščajo izpad dohodkov, ki se v izračunu katastrskega dohodka že upoštevata. Priznavanje oprostitve za plačilo OMD bi torej pomenilo dvakratno priznavanje istih stroškov. Po mnenju Vlade država zavezancem plačil OMD pravni položaj ni poslabšala arbitrarno, saj je rešitev utemeljila tako z vidika ustavnega načela enake obravnave oziroma obdavčitve po ekonomski moči kot tudi z vidika ekonomske vsebine teh plačil. Nova rešitev le odpravlja do pred tem neupravičeno neenako obravnavo. Vlada nadalje meni, da je primerjalni položaj (tj. poslovna uspešnost subjektov) v povezavi z višino obdavčitve specifičnega dohodka, neustrezen. Ustavno načelo enakosti ne pomeni, da so lahko različno davčno ugodneje obravnavani delavci, ki prejemajo istovrstni dohodek (plačilo za poslovno uspešnost), samo na podlagi tega, kako visoki so njihovi drugi dohodki (plača in nadomestilo plače). Gre namreč le za popravek oziroma približanje ustavnemu načelu enakosti med zavezanci, ki prejemajo isti dohodek. Ureditev, ki je bila

uvelejavljena leta 2022 (retroaktivno), je pomenila odstop od davčnih načel obdavčitve dohodkov fizičnih oseb z dohodnino.

V zvezi s trditvami glede obdavčevanja izplačila poslovne uspešnosti Vlada prikazuje spremembe Zakona o dohodnini (Uradni list RS, št. 117/06, 90/07, 10/08, 78/08, 92/08, 125/08, 20/09, 10/10, 13/10, 43/10, 106/10, 9/11 - ZUKD-1, 9/12 - odl. US, 24/12, 30/12, 40/12 - ZUJF, 75/12, 94/12, 52/13 - odl. US, 96/13, 17/14 - ZUOPŽ, 29/14 - odl. US, 50/14, 85/14 - ZUJF-B, 23/15, 55/15, 102/15 - ZUJF-E, 63/16, 69/17, 21/19, 28/19, 47/19 - ZNDM-2D, 66/19, 49/20 - ZIUZEOP, 80/20 - ZIUOOPE, 152/20 - ZZUOOP, 203/20 - ZIUPOPDVE, 15/21 - ZDUOP, 172/21 - ZOFVI-M, 206/21 - ZDUPŠOP, 39/22, 117/22 - ZVNDN-C, 132/22 - odl. US, 158/22, v nadaljevanju: ZDoh-2) in Zakona o davčnem postopku (Uradni list RS, št. 117/06, 24/08 - ZDDKIS, 125/08, 85/09, 110/09, 1/10, 43/10, 97/10, 24/12 - ZDDPO-2G, 24/12 - ZDoh-2I, 32/12, 94/12, 101/13 - ZDavNepr, 111/13, 22/14 - odl. US, 25/14 - ZFU, 40/14 - ZIN-B, 90/14, 95/14 - ZUJF-C, 23/15 - ZDoh-2O, 23/15 - ZDDPO-2L, 91/15, 63/16, 69/17, 13/18 - ZJF-H, 36/19, 66/19, 36/20 - ZIUJP, 36/20 - ZIUPPP, 49/20 - ZIUZEOP, 61/20 - ZIUZEOP-A, 89/20, 145/20 - odl. US, 175/20 - ZIUOPDVE, 203/20 - ZIUPOPDVE, 36/21 - ZIZ-M, 74/21 - ZIPRS2122-A, 29/22 - ZUOPDCE, 39/22 - ZFU-A, 52/22 - odl. US, 87/22 - odl. US, 163/22, v nadaljevanju: ZDavP-2) od leta 2020 do 2023 glede obravnavanja odkupa lastnih delnic kot izplačila dividend, ter Zakona o davku od dohodkov pravnih oseb (Uradni list RS, št. 117/06, 90/07, 56/08, 76/08, 92/08, 5/09, 96/09, 110/09 - ZDavP-2B, 43/10, 59/11, 24/12, 30/12, 94/12, 81/13, 50/14, 23/15, 82/15, 68/16, 69/17, 79/18, 66/19, 49/20 - ZIUZEOP, 172/21, 105/22 - ZZNŠPP, 117/22 - ZVNDN-C, v nadaljevanju: ZDDPO-2). Novela ZDoh-2AA je tako odpravila neprimerno ureditev, ki je bila vzpostavljena z ZDoh-2Z. Predstavila je tudi razloge za manj stroge zahteve za pridobivanje lastnih delnic na organiziranem trgu. Poudarila je, da ZDoh-2 ne ustvarja domneve, da s povečanjem osnovnega kapitala iz sredstev družbe zavezanec pridobi nov poslovni delež ter da se za davčne namene po ZDoh-2 šteje, da je družbenik ob povečanju osnovnega kapitala iz sredstev družbe pridobil dodatni istovrstni kapital, ki ustreza vrednostnemu povečanju njegovega deleža v osnovnem kapitalu. Glede določitve splošne olajšave je Vlada mnenja, da ima splošna olajšava naravo izključitve iz obdavčitve določenega obsega dohodkov zavezanca, ki so predmet obdavčitve z dohodnino. Stroški za doseganje dohodkov so že upoštevani pri določanju davčne osnove še pred apliciranjem davčnih olajšav. Dohodki, ki so oproščeni plačila dohodnine, prav tako pomenijo dohodke, ki jih zavezanci porabijo za preživljanje. Vsi zavezanci, ki se jim odmeri dohodnina na letni ravni, so zaradi višje splošne olajšave, glede na leto 2022, davčno razbremenjeni. Stroški za pridobivanje dohodkov se tako upoštevajo na drug način, ki z določanjem splošne olajšave nimajo povezave. Če bi dohodninsko lestvico za 2023 skupaj z davčnimi olajšavami prilagodili oziroma revalorizirali z inflacijo v preteklem letu, bi se javnofinančni prihodki iz naslova dohodnine znižali. Glede spremembe davčne stopnje v najvišjem davčnem razredu Vlada navaja, da osebe, ki dosegajo dohodke v takšni višini, da njihova davčna osnova zapade pod 50-odstotno davčno stopnjo, dosegajo znaten delež dohodkov, ki se ne všttevajo v letno davčno

osnovo in so obdavčeni cedularno po enotni davčni stopnji (ta je največ 25-odstotna), prav tako se od teh dohodkov ne plačujejo prispevki za socialno varnost. Vlada nadalje pojasnjuje, da zvišanje stopnje dohodnine od dohodka iz oddajanja premoženja v najem s 15 na 25 odstotkov, pri čemer se je ohranila stopnja dohodnine od dohodkov iz kapitala v višini 25 odstotkov, predstavlja zgolj ponovno uveljavitev načela enake davčne obravnave podobnih dohodkov in se na tak način zagotavlja večja mera davčne pravičnosti. Glede posebnih davčnih olajšav opozarja na institut oprostitve plačila dohodnine na določene dohodke, med katerimi so tudi dohodki, s katerimi se zagotavlja preživljanje otrok (na primer otroški dodatki, štipendije, družinske pokojnine in podobno). Ti dohodki se ne všttevajo v davčno osnovo zavezanca za dohodnino in niso obdavčeni. Po mnenju Vlade je nujno treba gledati davčni sistem kot celoto in ne zgolj posameznih elementov.

* * *

V prvi vrsti Državni svet poudarja, da je za odločitev o ustavnosti izpodbijanih določb ključna skladnost zakona z ustavnimi načeli in pravili, ki se tičejo davkov. Ne pridejo torej v poštev »ekonomska« davčna načela t. i. ekonomsko dobrega davčnega sistema (npr. načelo ekonomske nevtralnosti, spodbudnosti). Razlikovanje med ustavnimi omejitvami in ekonomskimi načeli dobrega davčnega sistema je ključno za postopek pred Ustavnim sodiščem (tudi teorija loči med ekonomskimi in (ustavno)pravnimi aspekti).¹ Z vprašanjem ekonomske učinkovitosti davčnega sistema se namreč Ustavno sodišče ne ukvarja, kajti ta del spada v okvir široke zakonodajalčeve proste presoje. Ustavno sodišče, v katerem so pravni strokovnjaki, niti nima ustreznih kompetenc za presojo ekonomske učinkovitosti sistema. Se pa Ustavno sodišče ukvarja z ustavnimi vprašanji posameznih zakonskih rešitev. Ta poudarek je pomemben zato, ker se predvsem Vlada sklicuje na ekonomska načela, da bi upravičila poseg v ustavna načela.

Argument Vlade o tem, da je vlagateljeva zahteva medsebojno nasprotujoča, ni utemeljen. Javnofinančno je razlika v znesku več pobrane dohodnine res zanemarljiva, toda v primeru plačevanja obresti² bi država ostala ne samo brez glavnice (davka), ampak bi se njeni izdatki povečali še za obresti, ki bi jih morala plačati. Državni svet nima dostopa do podatkov o tem, koliko časa trajajo upravni in sodni postopki v davčnih zadevah. Te podatke ima prav gotovo Vlada, ki se jo poziva, naj predloži statistične podatke, da se davčni postopki zaključujejo v zakonsko predpisanih rokih, in sicer predvsem, da pritožbeni organ odloča v zakonskem roku dveh mesecev (256. člen Zakona o splošnem upravnem postopku, Uradni list RS, št. 80/99, 70/00, 52/02, 73/04, 119/05, 105/06 - ZUS-1, 126/07, 65/08,

¹ Prim. Erik Kerševan, v: Erik Kerševan in Jernej Podlipnik (ur.) Splošno davčno pravo. Lexpera (GV Založba), Ljubljana 2023, str. 20-23. Podobno tudi Dieter Birk, Marc Desens in Hennig Tappe: Steuerrecht. 17. izdaja, C. F. Müller, Heidelberg, München, Landsberg, Frechen in Hamburg 2014, str. 10 in naslednje.

² Vlada napačno navaja, da gre za zamudne obresti. Da ne gre zanje, izhaja že iz ustaljene sodne prakse, gl. npr. sodbo Vrhovnega sodišča X Ips 277/2011 z dne 19. 4. 2012, točki 9 in 12 obrazložitve.

8/10, 82/13, 36/20 - ZZUSUDJZ, 61/20 - ZZUSUDJZ-A, 175/20 - ZIUOPDVE, 3/22 – Zdeb, v nadaljevanju: ZUP). Splošno znano dejstvo, ki ga ni treba dokazovati, pa je, da to ne drži in da drugostopenjski organ že danes potrebuje več let, da odloči o pritožbah. Tudi upravno in vrhovno sodišče odločata o zadevah več let. Ker gre za negativna dejstva (da odločanje ni v rokih), naj Vlada, ki trdi, da odločanje poteka hitro in učinkovito, dokaže, da je temu res tako.

Protiustavnih rešitev ni mogoče opravičevati z javnofinančnimi argumenti, kajti naloga Vlade in Državnega zbora je, da stabilen javnofinančni sistem vzpostavi z rešitvami, ki so skladne z Ustavo. V nasprotnem primeru bi bila presoja Ustavnega sodišča nepotrebna, kajti kadarkoli bi bilo mogoče argumentirati, da država pač rabi denar za financiranje tega in onega, pri čemer sredstev ne namenja le za socialne zadeve, kot navajata Vlada in Državni zbor, ampak lahko tudi, denimo, gradi ceste, železnice, dokapitalizira gospodarske družbe ipd. Tovrstnih izdatkov pa prav gotovo ni mogoče financirati z uvajanjem in protiustavnim pobiranjem javnih dajatev. Rešitev za povečane javne izdatke je lahko zgolj ustavnoskladna (npr. povišanje drugih davkov).

1. Glede odgovorov na navedbe o formalni neustavnosti

Stališče Državnega zbora, da se tudi v primeru skrajšanega in nujnega postopka izvedejo vse tri faze zakonodajnega postopka, ki da se le časovno združijo, je po naravi stvari nezdružljivo z ustavno zahtevo po večfaznosti postopka. Kot poudarja ustavnopravna teorija: »dolgoletne izkušnje in demokratična načela opozarjajo na potreben čas, ki ga zahtevata razprava in odločanje najprej o izhodiščih zakona, nato analitično o posameznih zakonskih določbah in na koncu še sintetično o celotnem zakonskem besedilu.«³ Načelo stopnjevitosti zakonodajnega postopka je tako v funkciji demokratičnega nadzora javnosti, državljanek in državljanov, ki zahteva, da »zlasti pomembnejši zakoni ne bi smeli nobene stopnje preskočiti, tako da se morajo tudi dominantni družbeni interesi 'prebiti' skozi vse faze zakonodajnega postopka v procesu vključevanja v končno besedilo zakona.«⁴

Ustavnopravna teorija zato skrajšani in nujni zakonodajni postopek razume ločeno od rednega zakonodajnega postopka in ju šteje za enofazna, ki ju je skladno z Ustavo mogoče uporabljati zgolj restriktivno, pri čemer morajo biti okoliščine za uporabo nujnega postopka (odpravljanje posledic naravnih nesreč, interesi varnosti in obrambe države ter preprečitev težko popravljivih posledic za delovanje države) »posebej pojasnjene, pri odločanju pa skrbno pretehtane.«⁵

³ Albin Igličar, Zakonodajna politika (GV Založba, 2021), str. 309-310.

⁴ Prav tam.

⁵ Prav tam., str. 341.

To je še posebej pomembno v ustavni demokraciji, v kateri so vse veje oblasti, vključno z zakonodajno, podvržene Ustavi. Če bi zakonodajalec smel poljubno, povsem odvisno od političnega razpoloženja večine, odstopati od večfaznega postopka, ali pa bi se v nasprotju z ustaljenim razumevanjem in primerjalno pravno prakso kot večfaznega razglasilo celo nujni in skrajšani postopek, bi to povzročilo zanikanje dejstva, da je Slovenija ustavna in ne večinska demokracija. Prav tako pa bi bilo tako ravnanje neskladno z 2. členom Ustave, po katerem je Slovenija pravna država. V taki državi pa so pod pravom vse državne institucije, vključno z Državnim zborom.

Kot vsi drugi državni organi in nosilci javnih pooblastil, je tudi Državni zbor zavezan z načelom ustavnosti in če Ustava v 89. členu kot pravilo določa večfaznost postopka – razen če za to obstajajo drugi, bolj prisiljujoči argumenti v javnem interesu – se mora Državni zbor te ustavne norme držati. V nasprotnem primeru je njegovo ravnanje samovoljno, krši načelo vladavine prava in je nezdržljivo s samim bistvom ustavne demokracije. Kot poudarja ustavnopravna teorija, »je bilo v vseh zadnjih mandatih sprejetih več zakonov po enofaznem kot po trifaznem rednem zakonodajnem postopku«,⁶ in da »v praksi slovenskega zakonodajalca lahko ugotovimo izrazito premajhno uporabo rednega zakonodajnega postopka«, kar priča o tem, da Državni zbor sistematično krši 89. člen Ustave in je zato res skrajni čas, da Ustavno sodišče tako ravnanje sankcionira in ga spozna za protiustavnega.

Stališče Državnega zbora, po katerem je raba ali neraba večfaznega zakonodajnega postopka stvar parlamentarne avtonomije, je prav tako ustavnopravno povsem nesprejemljivo, saj pretekla praksa jasno potrjuje dejstvo, da je ta avtonomija prešla meje ustavno dopustnega in se je spremenila v samovoljo zakonodajalca.

2. Glede odgovorov na navedbe o vsebinski protiustavnosti

Državni svet uvodoma zavrača trditve, posebej Vlade, da vložena zahteva za presojo ustavnosti temelji na pričakovanju nespremenjenega davčnega položaja z vidika funkcije davkov in nalog države. Prav tako zavrača navedbe Državnega zbora, da zahteva za presojo ustavnosti izpodbijanega zakona temelji na nestrinjanju s primernostjo zakonskega urejanja, ki ne more biti predmet ustavnosodne presoje. Ta trditev preprosto ne drži, saj zahteva izrecno uveljavlja protiustavnost izključno izpodbijanih zakonskih določb, sklicujoč se na jasno razdelane, prepričljive ustavnopravne argumente, ki se niti z besedo ne dotikajo zakonske (ne)primernosti konkretne ureditve.

Pritrditi je stališčem Vlade, da je Slovenija t. i. davčna država (nem. *Steuerstaat*), v kateri se večina javnih izdatkov financira iz davkov.⁷ Prek davkov se tako zagotavlja

⁶ Prav tam, str. 342.

⁷ Prim. Jernej Podlipnik, v: Erik Kerševan in Jernej Podlipnik: Splošno davčno pravo. Lexpera (GV Založba), Ljubljana 2023, str. 147.

tudi načelo socialne države. Toda to načelo se mora uresničevati ob zagotavljanju ustavnih pravic. Logika, ki jo (smiselno) zagovarja Vlada, češ da ker so davki pomembni za zagotavljanje socialne države, lahko brez omejitev posegajo v načelo plačevanja po ekonomski sposobnosti, zasebno lastnino, dostojanstvo ipd., ne vzdrži. Oblast je dolžna oblikovati sistem, ki je hkrati javnofinančno vzdržen in zagotavlja človekove pravice. Navedeno je možno plastično prikazati na primeru splošne dohodninske olajšave - če javnofinančna sredstva na zadoščajo, potem država ne more obdavčiti zneska, ki je nujen za preživljanje, ampak mora na alternativen način (npr. s prilagoditvijo dohodninske lestvice za vse za 2 odstotni točki z odpravo določenih olajšav ali oprostitev) pokriti »manko« v proračunu. Druga možnost bi bila npr. znižanje javnih izdatkov. Pri tem je bistveno, da reševanje javnih financ ne more iti na račun ustavnih pravic. Državni svet torej ne nasprotuje cilju, ampak sredstvom, s katerimi se ga pokuša doseči.

Državni svet poudarja, da načelo plačevanja davkov po ekonomski sposobnosti terja proporcionalno obdavčitev. Progresivna obdavčitev je odraz zagotavljanja socialne pravičnosti. Socialna pravičnost je seveda legitimen cilj, vendar je ta cilj treba doseči brez kršitve ustavnih pravic. Ni torej mogoče nekoga, ki ima izredno visok dohodek, obdavčiti po 99-odstotni davčni stopnji.

Napačno je, da Vlada med ustavna načela uvršča tudi nekatera, ki tja ne spadajo, npr. načelo ekonomske nevtralnosti, načelo vzpodbudnosti. To so načela s področja javnih financ in ne ustavna načela.

Vlada problematizira tudi novelo ZDoh-2Z, ki naj bi po njenem kršila 155. člen Ustave. Ta novela ni predmet tega postopka.

- Glede tretje alineje 2. točke 26. člena ZDoh-2

Državni svet vztraja pri vseh dosedanjih navedbah v zvezi z OMD sredstvi in hkrati prereka vse navedbe Vlade, ki so z njimi neskladne. Vlada v svoji vlogi kot razlog za ukinitvev oprostitev za OMD plačila izpostavlja vključitev težjih pridelovalnih pogojev v izračun katastrskega dohodka, kar naj bi tudi pomenilo dvojno upoštevanje istih stroškov. Taka razlaga je napačna.

Metodologija izračuna katastrskega dohodka od leta 2016 temelji na ekonomskem izračunu, ki predstavlja pavšalno oceno tržnega dohodka glede na proizvodno sposobnost zemljišča. Posamezni vrsti dejanske rabe so tako pripisani konkretni pridelki iz ekonomskega izračuna. Tako se izračuna katastrski dohodek za hektar posamezne vrste dejanske rabe, pri čemer je znesek korigiran z bonitetno oceno zemljišča. Npr. hektar oljčnika v najnižjem bonitetnem razredu (0–10) znaša 205,88 EUR, v najvišjem (91–100) pa 280,51 EUR. Če dodamo še faktor korekcije, se od bonitetnega razreda (51–60) katastrski dohodek dodatno poviša. Pri nižjih bonitetnih razredih se poviša za največ 44 EUR na hektar. Iz predstavljenih podatkov je možno

ugotoviti, da je ponder upoštevanja težjih pridelovalnih pogojev izrazito nizek in nikakor ne izraža višjih stroškov in zmanjšanega pridelka na območjih OMD. Ob vsem skupaj je ključnega pomena tudi dejstvo, da je bila pred zakonsko spremembo Slovenija razdeljena na 42 okrajev, pri določanju bonitetnih točk pa je cela Slovenija eno območje, kar pomeni, da se mikro lokacija bistveno manj izraža in s tem tudi vpliv težjih pridelovalnih pogojev. Ekonomski izračun je enak, ne glede na to, ali zemljišče leži na območju s težjimi pridelovalnimi pogoji ali ne, korigiranje z bonitetnimi razredi pa premalo natančno upošteva samo lokacijo, kar pomeni premajhno upoštevanje vpliva kakovosti tal, klime, reliefa ter drugih posebnih vplivov (skalovitost, poplavnost, sušnost, ekspozicija, zasenčenost, odprtost in zaprtost zemljišč).

Ob vsem skupaj je treba izpostaviti še, da plačila OMD dosegajo le med 38 in 60 % višine plačila, ki bi jih morale kmetije prejeti glede na kalkulacije, izdelane na podlagi višjih pridelovalnih stroškov in izgubo prihodka zaradi pridelave na območju težjih pridelovalnih pogojev. OMD plačila niso dohodkovna plačila, ampak pomenijo zgolj delno pokrivanje stroškov, da bi se tudi zaradi skupnega družbenega interesa ohranilo kmetovanje na teh območjih. V okviru izračuna katastrskega dohodka se težji pridelovalni pogoji upoštevajo v bistveno prenizkem deležu, kar ob upoštevanju dejstva, da izplačila OMD ne pokrivajo dodatnih stroškov in zmanjšanega pridelka na teh območjih, nujno pomeni, da so izpolnjeni pogoji za davčno oprostitev.

- **12. točka prvega odstavka 44. člena in sedmi odstavek 109. člena ZDoh-2**

Državni svet vztraja pri vseh dosedanjih navedbah v zvezi z očitano protiustavnostjo 12. točke prvega odstavka 44. člena in sedmega odstavka 109. člena ZDoh-2, in hkrati prereka vse navedbe Vlade, ki so z njimi neskladne.

Vlada trdi, da 12. točka prvega odstavka 44. člena ZDoh-2 pomeni približanje ustavnemu načelu enakosti, češ da prejšnja ureditev ni ponujala stvarnega razloga za razlikovanje med delavci glede višine davčno oproščenega zneska izplačila za poslovno uspešnost. Možnost izbire zavezanca med 100 % povprečne mesečne plače zaposlenih v Sloveniji oz. do višine 100 % povprečne mesečne plače konkretnega delavca, vključno z nadomestili plače, izplačanih za zadnjih 12 mesecev pri njegovem delodajalcu, naj bi namreč predstavljala kršitev načela enakosti pred zakonom, saj naj ne bi temeljila na stvarnem razlogu za razlikovanje. Možnost delavca kot davčnega zavezanca za izbiro zanj ugodnejše višine davčno oproščenega zneska iz naslova plačila za poslovno uspešnost je bila utemeljena z naravo stvari, to je, stimulirati delavca kot posameznika, da bi bil še bolj produktiven, da bi bilo tako tudi njegovo podjetje. Oba bi bila bolj poslovno uspešna, ustvarjeno bi bilo več, država pa bi pobrala tudi več davkov. Da Vlada tega sploh ne razume, izhaja iz njenega, logično povsem zgrešenega stališča, da je poslovna uspešnost izključno lastnost poslovnega subjekta, torej gospodarske družbe, ne pa delavca, ki mu ta davčna ugodnost pripada. Delavec naj po naravi stvari ne bi mogel biti

poslovno uspešen. Ekonomska resničnost, ki ji mora slediti tudi pravo, pa je ravno nasprotna. Brez dobrih poslovno uspešnih delavcev tudi poslovno uspešnega podjetja ni. Ravno iz tega je izhajala prvotna davčna ureditev, katere ustavno dopusten cilj je bil stimulirati poslovno uspešnost delavcev in s tem podjetij za čim večje skupno narodno bogastvo. Nerazumevanje tega vodi v uravnilovko, ta pa v vse manjše skupno narodno bogastvo. Slednje še posebej izhaja iz Vladnega razumevanja načela enakosti pred zakonom, ki jasno odstopa od ustavne zahteve, da je treba tiste, ki so si v bistvenem podobni, obravnavati enako, tiste, ki so si različni, pa različno. Kadar zakonodajalec uvede davčno olajšavo za dohodke iz naslova poslovne uspešnosti, iz narave stvari logično izhaja, da so tisti delavci, ki so s svojim delom več prispevali k poslovni uspešnosti podjetja, tudi lahko upravičeni do ugodnejšega zneska davčne olajšave, vezanega na svojo lastno plačo pri konkretnem podjetju in ne le do višine povprečne mesečne plače delavca v Sloveniji. Poslovna uspešnost je po naravi stvari namreč vezana na uspešnost konkretnega poslovnega subjekta in delavcev v njem ter je zato pojmovno ni mogoče prisilno zreducirati izključno na višino povprečne mesečne plače vseh zaposlenih v Sloveniji.

- **6. točka četrtega odstavka 90. člena ZDoh-2**

Državni svet vztraja pri vseh svojih dosedanjih navedbah v zvezi z očitano protiustavnostjo 6. točke četrtega odstavka 90. člena ZDoh-2, in hkrati prereka vse navedbe Vlade, ki so z njimi neskladne.

V prvi vrsti Državni svet opozarja, da Vlada odkup lastnih deležev precej poenostavlja, saj vse uvršča med davčne zlorabe.⁸ Zato jih šteje kot alternativo izplačanim dividendam. Temu sledi z izpodbijano zakonsko ureditvijo, ki jo je predlagala Vlada. Tako gledanje je bistveno poenostavljeno, zakonodajalec pa nezaželena ravnanja rešuje tako, da na enak način obravnava tudi primere, ki ne spadajo med nezaželene, namesto da bi se odkloni reševali posamično v okviru pravnih postopkov. Na podlagi izpodbijane ureditve je tudi družbenik, ki je, denimo, s prodajo svojega 1-odstotnega deleža v družbi, ki ga je morda pridobil v času lastninskega preoblikovanja, pri čemer s prodajo v celoti izstopi kot družbenik iz družbe, z davčnega vidika tisti, ki zlorablja davčno zakonodajo, če delež proda družbi, ki mu je pripravljena zanj plačati najvišjo ceno.

Sklicevanje na mednarodna davčna pravila ni relevantno, kajti mednarodne pogodbe o izogibanju dvojnega obdavčevanja dohodka in premoženja ne določajo obdavčenja v državah podpisnicah, ampak »zgolj«⁹ razporejajo pristojnost glede pobiranja davkov. Obdavčitev v posamezni državi predpisuje njena zakonodaja. Pri tem se zdi, da Vlada tudi napačno razume komentar tretjega odstavka 10. člena Konvencije

⁸ Tipičen primer so enoosebne družbe, ki so odkupile lastne poslovne deleže in izplačale družbenikom kupnine brez davka ali z nižjim zneskom davka, kot bi ga bilo treba plačati ob izplačilu dividend.

⁹ Edina Kjučanin in Mojca Zemljčič: Konvencije o izogibanju dvojnega obdavčevanja dohodka in premoženja. GV Založba in Šircelj Consulting, Ljubljana in Trzin 2004, str. 18.

o izogibanju dvojnega obdavčevanja dohodka in premoženja, ki ga prepíše. Ta določa, da mora iti za ugodnosti v denarju ali denarni vrednosti pri odkupu delnic. Odkup sam po sebi torej ni dividenda, ampak je ta ugodnost pri odkupu – torej, če družba predrago odkupi lastno delnico. To pa velja po ZDoh-2 tudi brez izpodbijane določbe (1. točka četrtega odstavka 90. člena ZDoh-2 v zvezi s 7. točko 74. člena ZDDPO-2). Prav tako so tudi vse določbe v komentarju pogojne.

Sama zgodovina ureditve v dohodninski zakonodaji ne pomeni, da je bila takratna ureditev skladna z Ustavo. Velja pa opozoriti, da če je namen nove določbe preprečevati zlorabe, je predhodno treba zlorabo ugotoviti oziroma vsaj omogočiti, da zavezanec dokaže, da ne gre za zlorabo. Z izpodbijano ureditvijo pa velja neizpodbojna pravna domneva o zlorabi, kar je samo po sebi kršitev 22. člena Ustave. Ni jasno, zakaj Vlada posebej argumentira skladnost 17. člena ZDoh-2AA z Ustavo, saj Državni svet te določbe sploh ne izpodbija in tudi sicer ne problematizira.

Vlada trdi, da dohodka, ki ga družbenik doseže s prodajo kapitala družbi, ni mogoče enačiti s prodajo istega kapitala tretjim. Pri tem razliko vidi v zmanjšanju premoženja družbe.¹⁰ Toda po drugi strani Vlade ne moti, da družbe, katerih delnice kotirajo na borzi, odkupujejo lastne delnice in se nakupi teh štejejo za odsvojitve kapitala. Argument Vlade torej ne vzdrži strokovne, posledično pa tudi ustavnosodne presoje ne. Sklicevanje na ureditev v ZDDPO-2 ni utemeljeno, saj v tistem zakonu za vse odkupe velja enako (5. točka 74. člena ZDDPO-2). Ni torej bistveno, ali družba kotira na borzi ali ne. V nadaljevanju Vlada deloma spremeni to stališče in ne argumentira več, da je vsebinsko pravilno, da se plačila za odkupe lastnih poslovnih deležev obravnavajo kot dividende, ampak trdi, da je tako prav zaradi preprečevanja zlorab. Zato je med izjeme uvrstila tudi odkupe delnic, ki kotirajo na borzi.

Če je torej problem zloraba, potem rešitev, ki vse primere – tiste, ki predstavljajo zlorabe in tiste, ki ne predstavljajo zlorab – obravnava enako, ni v skladu z načelom enakosti iz 14. člena Ustave ter sorazmernosti iz 2. člena Ustave. Vlada bi namreč v tem primeru morala izkazati, da je ukrep legitimen, nujen, primeren in sorazmeren v ožjem smislu. V nasprotnem primeru prihaja do različne obdavčitve enakih primerov – prodajalcev deležev – glede na to, kdo je kupec. Državni svet je prepričan, da je zlorabe treba reševati od primera do primera oziroma vsaj na način, da se omogoči zavezancem, da dokažejo, da sami ne zlorablajo davčnih predpisov. Dopustna bi bila npr. izpodbojna pravna domneva, izpodbijana ureditev, po kateri je domneva o zlorabi opredeljena kot neizpodbojna, hkrati? pa pomeni kršitev 22. člena Ustave. Zavezanec namreč nima možnosti, da bi dokazoval, da ne zlorablja predpisov, ampak da je, denimo, delež odkupil v času, ko je bil delavec, zdaj pa je šel v pokoj in bi rad delež v celoti prodal, pri čemer je bila najboljši ponudnik družba sama.

¹⁰ Zanimivo je, da je očitno za Vlado v tem primeru pomembno, ali se premoženje družbe zmanjša ali ne, obenem pa pri dokapitalizaciji iz sredstev družbe ni pomembno, ali se premoženje poveča ali ne.

Javne delniške družbe so resda bolj regulirane, ampak to nima nobenega vpliva na davčno zakonodajo. Verjetno drži, da je možnost zlorab v tem primeru manjša, ampak predpostavljati (brez možnosti dokazovanja nasprotnega), da vsi ostali zlorablajo davčno zakonodajo, ni pravilno in predstavlja kršitev 22. člena Ustave.

Argument tehničnega plačevanja davkov ni razlog za različno davčno obravnavo, ampak bi bil lahko kvečjemu razlog za določitev osebe, ki je dolžna davek plačati. Namesto obveznosti plačila dohodnine od dividend prek plačnika davka bi obstajala obveznost plačil dividend neposredno s strani davčnega zavezanca, kot to velja v primeru prejema dividend iz tujine (drugi odstavek 134. člena ZDoh-2 in peti odstavek 325. člena ZDavP-2) ali glede obresti, ki jih izplača Republika Slovenija (peti odstavek 134. člena ZDoh-2). Skratka, tehnični načini pobiranja davka ne morejo utemeljiti načina obdavčitve.¹¹ To pomeni, da ne vzdrži niti argument anonimnosti. Kupec (družba sama) bi celotno kupnino nakazala prodajalcu, ki bi nato uredil svoje davčne obveznosti. Izjema torej ni nujna. Sklicevanje na ureditev na Irskem in vzorčno konvencijo OECD pa s tega vidika ni ustavnopravni argument.

- Šesti odstavek 101. člena ZDoh-2

Državni svet vztraja pri vseh dosedanjih navedbah v zvezi z očitano protiustavnostjo 6. odstavka 101. člena ZDoh-2, in hkrati prereka vse navedbe Vlade, ki so z njimi neskladne. Ker se je Državni svet do odgovora na trditve o protiustavnosti 6. točke četrtega odstavka 90. člena ZDoh-2 opredelil posebej, na tem mestu to izpušča. Prav tako se ne opredeljuje ločeno do vsebine predloga zakona, ki ga je Vlada prekopirala v odgovor, saj je to problematiko naslovil že v zahtevi. Državni svet tako odgovarja »le« na tisto, kar je Vlada dodala.

Določbi 6. točke četrtega odstavka 90. člena ZDoh-2 in šestega odstavka 101. člena ZDoh-2 sta sicer res posredno povezani, ampak za preprečevanje »shem«, ki jih omenja Vlada, šesti odstavek 101. člena ZDoh-2 ni nujen. Šesti odstavek 101. člena ZDoh-2 namreč ne zajema le primerov odkupa lastnih deležev, ampak naslavlja vse odsvojitve deležev, pridobljenih iz sredstev družbe. Če Vlada meni, da je bilo vprašanje zakonsko že urejeno, bi morala določno navesti določbo in predpis, ki je to urejal. Ker tega ni, ga seveda ni mogla navesti. Ureditev je torej nova. Upravna in sodna praksa sta to vprašanje reševali prek analogije, in sicer predvsem v škodo zavezancev. Drži, da (sodna) praksa ni formalni vir prava, vendar pa ustaljena (sodna) praksa tako učinkuje, in sicer zaradi načela zaupanja v pravo, ki je sestavni del načela pravne države (2. člen Ustave) in zagotavljanja načel enakosti pred

¹¹ Pa tudi sicer zakonodajalec tak način plačevanja davkov (torej prek plačnika davka) v tujino predvideva v primeru pravnih oseb (prim. drugi odstavek 68. člena ZDDPO-2, 70. člen ZDDPO-2 in 5. točka 74. člena ZDDPO-2). Tudi zato argumenti Vlade niso utemeljeni.

zakonom (14. in 22. člen Ustave).¹² Odstop od ustaljene (sodne) prakse z vidika Ustave ne sme biti arbitraren.¹³

Vlada najprej korektno pojasni vsebino deleža, ki ga opredeli kot alikvotni (sorazmerni) del osnovnega kapitala. Nato pa začne delež zamenjevati z nominalnim zneskom v osnovnem kapitalu. Nominalno povečanje osnovnega vložka iz sredstev družbe ne predstavlja povečanja deleža. Delež pa je kapital po ZDoh-2, zato je pisanje o osnovnem vložku in osnovnem kapitalu s tega vidika povsem irelevantno. Vlada omenja načelo davčne nevtralnosti, pri čemer ne navaja, kakšna je njegova vsebina, zato se do tega ni mogoče izrecno opredeliti.

Državni svet poudarja, da je bolj kot način financiranja osnovnega kapitala pomembno, ali se s povečevanjem osnovnega kapitala povečuje premoženje družbe ali ne. Če gre za financiranje od zunaj (z vložki), do tega seveda prihaja, če pa gre za financiranje od znotraj (iz lastnih sredstev), pa ne. Zato tudi ni mogoče reči, da je imetnik s povečanjem osnovnega kapitala iz lastnih sredstev pridobil nov delež in s tem nov kapital po ZDoh-2. Gre zgolj za prerazporejanje postavk bilance stanja. Na vsebino in obseg pravic in obveznosti namreč tako (pre)razporejanje nima nobenega vpliva. Zato tudi ne more predstavljati nove pridobitve deleža. ZDoh-2, kot izhaja iz stališča Upravnega sodišča, takih povečanj do zdaj ni štetil za pridobitve. To so postale pridobitve zaradi izpodbijanega šestega odstavka 101. člena ZDoh-2 s 1. 1. 2023. Navedeno velja brez »naslanjanja« na Zakon o gospodarskih družbah (Uradni list RS, št. 42/06, 60/06, 26/07 - ZSDU-B, 33/07 - ZSReg-B, 67/07 - ZTFI, 10/08, 68/08, 42/09, 33/11, 91/11, 32/12, 57/12, 44/13 - odl. US, 82/13, 55/15, 15/17, 22/19 - ZPosS, 158/20 - ZIntPK-C, 175/20 - ZIUOPDVE, 18/21, 74/21 - ZIPRS2122-A, 29/22 - ZUOPDCE, 18/23 - ZDU-10, v nadaljevanju: ZGD-1) oziroma statusno zakonodajo drugih držav.

Obrazložitev Vlade nasprotuje sama sebi, ker v nadaljevanju argumentira enakost efektivnega in nominalnega povečanja osnovnega kapitala s povzemanjem statusne zakonodaje (npr. sklicevanje na sklep sodišča in vpis v register). Ureditev v prejšnjem Zakonu o dohodnini (Uradni list RS, št. 54/04, 56/04, 62/04, 63/04, 80/04, 139/04, 53/05, 115/05, 117/05, 47/06, 69/06 - odl. US, 117/06 - ZDoh-2, v nadaljevanju: ZDoh-1) ni predmet tega postopka, vendar je bila problematična, saj je kot dividendo obdavčevala nekaj, kar sploh ni dohodek. Bistveno je, da sklicevanje nanjo ne more biti argument v prid stališčem Vlade. Kaj je zakonodajalec želel ali ni želel doseči s spremembo ureditve v ZDoh-2 glede na ureditev v ZDoh-1, ni pomembno. Pomembno je, kaj je uredil in ali je ureditev skladna z Ustavo. Ureditev v ZDoh-1, ki je obdavčevala nekaj, kar ni realiziran dohodek, je bila ustavno sporna, z ureditvijo v ZDoh-2 pa je zakonodajalec po prepričanju Državnega sveta to vprašanje le uredil na način, ki je skladen z Ustavo.

¹² Prim. Marijan Pavčnik: Teorija prava. 4. izdaja, GV Založba, Ljubljana 2013, str. 274-276.

¹³ Prim. npr. odločbo Ustavnega sodišča Up-323/05 z dne 15. 3. 2007.

Z novim šestim odstavkom 101. člena ZDoh-2 je zakonodajalec drugače uredil vprašanje, kot je to veljalo do 1. 1. 2023, zato gre seveda za poseg v načelo zaupanja v pravo, ki ga varujeta 2. in 155. člen Ustave. Cilj novele torej ni mogel biti povečati davčno gotovost, ampak spremeniti ureditev glede na tisto, ki je veljala do 1. 1. 2023.

Vlada napačno razume 103. člen ZDoh-2, ki ne ureja »vodenja zalog«, kot zapiše sama, ampak ureja »vodenje evidenc zalog«. Vlada je tako (morda namenoma morda po pomoti) izpustila pomembno vsebino ter s tem predružačila ureditev. Tako je tudi drugo poved prvega odstavka 103. člena ZDoh-2, ki besede »evidence« na zajema, treba razumeti kot vodenje zalog kapitala v evidencah. Gre za način sestavljanja evidenc oziroma evidentiranje. Določba je torej administrativna in ne vsebinska. Ker 93. člen ZDoh-2 ureja tri vrste kapitala, je treba v evidenci posebej voditi zalogo za ves kapital po 2. točki in za ves kapital po 3. točki 93. člena ZDoh-2. To pa pomeni vodenje kapitala za vse poslovne deleže in delnice v eni evidenci, za investicijske kupone pa v drugi evidenci.

Odgovornost za to, kako jasna in natančna je dohodninska zakonodaja, je na Vladi. Smiselnost navedene določbe je v tem, da lahko zavezanec ustrezno poroča odsvojitve za odmero dohodnine od kapitalskega dobička in da lahko davčni organ to preverja. Ni pa smisel navedene določbe, da bi »omejevala«, kaj zavezanec odsvoji in česa ne – o tem odloči sam.¹⁴ Pa tudi če bi Ustavno sodišče menilo, da ima prav Vlada, se v evidencah vodi delež in ne nominalna vrednost. S povečanjem kapitala iz sredstev družbe pa se delež ne spreminja. Gre namreč le za nominalno povečanje istega deleža, kar pa ni nova pridobitev kapitala.

Glede primera, ki ga navaja Vlada, velja opozoriti, da sta družbenika A in B v različnem pravnem položaju glede pridobitve, zato je tudi logično, da sta različno obravnavana glede obdavčitve dobička, ki sta ga z odsvojitvijo dosegla. Družbenik A je namreč vstopil v družbo leta 2007,¹⁵ družbenik B pa leta 2014. Zato ni ustrezno primerjati njuna položaja. Pri tem ostane neizpodbitno, da z dokapitalizacijo iz sredstev družbe leta 2021 noben od njiju ni pridobil (dodatnega) deleža. Ker to velja za oba enako, bi morala v zvezi s tem biti tudi enako obravnavana. Da pa se ju različno obravnava z vidika oprostitve in davčne stopnje, je logično, saj ZDoh-2 koriščenje teh veže na čas (trajanje) imetništva kapitala. Velja opozoriti, da tudi za Vlado ni sporno, da sta glede kapitala, za katerega sama šteje, da sta ga pridobila pred dokapitalizacijo, obdavčena različno. Razlika je le v tem, da Državni svet meni,

¹⁴ Tako sme povsem prosto odsvojiti tudi poslovni delež, ki ga je pridobil kasneje, če ga ustrezno opredeli v pogodbi (npr. z navedbo številke). In to se upošteva tudi za davčne namene.

¹⁵ Zgolj v pojasnilo. Družbenik A je leta 2014, ki je dopustil dokapitalizacijo družbeniku B, pravzaprav odsvojil del svojega deleža. Ni imel več 100 odstotkov, ampak »le« 50 odstotkov deleža. Izgubil je torej del upravljaljskih in premoženjskih upravičenj. To zmanjšanje ni obdavčeno, ker 94. člen ZDoh-2 določa, da zmanjšanje lastniškega kapitala predstavlja odsvojitve le, če je izplačano v denarju ali naravi. Iz primera, ki ga navaja Vlada, ne izhaja, da bi do tega prišlo.

da bi enako moralo veljati za vse, kajti gre za enoten kapital. Primeri, ki jih je navedel Državni svet, bistveno bolje prikazujejo različno obravnavo zavezancev v enakih položajih. Tukaj je očitno, da zavezanca nista v enakem položaju in je zato prav, da sta različno obravnavana.

- **Prvi odstavek 111. člena ZDoh-2**

Državni svet vztraja pri vseh dosedanjih navedbah v zvezi z očitano protiustavnostjo 1. odstavka 111. člena ZDoh-2 in hkrati prereka vse navedbe Vlade, ki so z njimi neskladne. Vlada z nasprotovanjem trditvi Državnega sveta, da splošna dohodninska olajšava ni prava olajšava, ampak zagotavlja upoštevanje življenjskih stroškov pri obdavčitvi z dohodnino (t. i. subjektivno neto načelo), nasprotuje tudi stališču Vlade kot predlagatelja zakona ob sprejemanju ZDoh-2. Zato deluje, da Vlada navedbe v tem postopku prilagaja glede na možnost uspeha in zato trdi, da ima splošna dohodninska olajšava v sistemu namen iz obdavčitve izločiti le del življenjskih stroškov.

Splošni princip je, da znesek, ki je potreben za pokrivanje nujnih življenjskih stroškov, ne sme biti obdavčen. Država se lahko odloči glede načina, kako bo to zagotovila, vendar pa mora ta princip upoštevati. Naloga Vlade je, da dokaže, da princip upošteva, in sicer z izračuni.

Pritrditi je navedbam Vlade, da nekateri socialnovarstveni dohodki niso obdavčeni. Toda ta pravila zasledujejo drugo načelo, in sicer načelo socialne države. Državni svet pa izhaja iz načela enakega plačevanja davkov glede na ekonomsko sposobnost, ki se meri z višino dohodka, pri čemer je lahko obdavčen razpoložljiv dohodek, to je tisti, ki ostane, ko so pokriti nujni življenjski stroški. Vlada torej v svojem mnenju ne loči med temelji za posamezne davčne institute. Splošna dohodninska olajšava ni davčna olajšava po svoji vsebini, ampak zgolj po imenu.

Pri določitvi višine minimalne splošne dohodninske olajšave prav tako ni mogoče upoštevati še povračil stroškov iz dela in regresa. Splošna dohodninska olajšava namreč pripada tudi tistim, ki ne dosegajo dohodkov iz delovnega razmerja, ampak, denimo, delajo na podlagi podjemnih pogodb, dosegajo drugo vrsto dohodka ipd. Tudi sklicevanje na regres za letni dopust ne vzdrži strokovne presoje, saj so do oprostitve plačila dohodnine od tega prejemka upravičeni le tisti, ki ta dohodek dosežejo, ne pa npr. tisti, ki so samozaposleni, ki pa jim ravno tako gre splošna dohodninska olajšava, obenem pa tudi hodijo na dopust in bi bilo (socialno) pravično, da tudi pri njih dohodek v višini zneska regresa ni obdavčen.¹⁶ Vlada torej poudarja le en segment zavezancev (predvsem zaposlene), na ostale segmente (npr.

¹⁶ Izvzem zneska za regres za letni dopust iz davčne osnove (13. točka prvega odstavka 44. člena ZDoh-2) tako samo po sebi predstavlja ustavnopravni problem, saj stroške oziroma njihov del za dopust izvzema iz davčne osnove le nekaterim zavezancem, ne pa vsem. Ker pa to ni predmet tega postopka, se vlagatelj do problema ne opredeljuje.

nezaposlene, t. i. »prekarce«, ki delajo po podjemnih pogodbah, upokoјence) pa povsem pozablja. Splošna olajšava je »splošna« ravno zato, ker pripada vsem, ne samo tistim, ki so zaposleni v rednem delovnem razmerju, kot bi sledilo iz mnenja Vlade.

Pa tudi, če bi se osredotočili le na zaposlene, pri katerih so iz obdavčitve izvzeta določena povračila stroškov v zvezi z delom, bi morali biti del sistema dve splošni olajšavi, in sicer ena za zaposlene oziroma samozaposlene in druga za tiste, ki to niso. Za tiste, ki niso v rednem delovnem razmerju in teh povračil ne prejemajo (npr. prekarci, ki delajo po podjemnih pogodbah), bi morala biti splošna dohodninska olajšava višja. Pri zaposlenih in samozaposlenih pa mora Vlada dokazati, da veljavna splošna dohodninska olajšava, skupaj s povračili stroškov, pri povprečnem zaposlenem omogoča izvzem iz obdavčitve točno takega zneska, ki ga glede na ugotovljene minimalne življenjske stroške potrebuje za preživljanje. Vse ostalo je zgolj pavšalno navajanje. Če pa je Vlada izračunala, da je znesek povračil stroškov v povprečju okrog 1.000,00 EUR letno, bi torej lahko pri zaposlenih in samozaposlenih splošno dohodninsko olajšavo, ki velja za osebe, ki niso zaposlene in samozaposlene, znižala za ta znesek. Ostale davčne spodbude (npr. poslovna uspešnost) pri tem niso pomembne, saj zasledujejo druge cilje (spodbujanje delitve dobička med zaposlene). Bistveno je, da tudi če izračun pokaže, da je višina življenjskih stroškov okrog 8.000,00 EUR letno, znižanje za 1.000,00 EUR pri zaposlenih in samozaposlenih povzroči, da bi morala splošna dohodninska olajšava pri njih znašati 7.000,00 EUR in ne 5.000,00 EUR, kolikor je v ZDoh-2 trenutno predpisano. Razlika je 2.000,00 EUR na leto tudi glede na podatke, ki jih je dala Vlada.

Dejstvo, da so nekateri dohodki obdavčeni cedularno in ne sintetično (ne spadajo v letno dohodninsko osnovo), ni argument za nižjo splošno dohodninsko olajšavo. Nasprotno – to prej kaže na ustavno spornost ureditve, da se pri teh dohodkih splošna dohodninska olajšava nikoli ne upošteva. Sama progresivnost obdavčitve s splošno dohodninsko olajšavo ni v ničemer povezana, cedularen sistem obdavčitve pa sam po sebi ni protiustaven.

Vlada pravzaprav pritrjuje Državnemu svetu, ko navaja, da mora država na podlagi 147. člena Ustave zakonske rešitve iskati v okviru varovanja človekovih pravic in temeljnih svoboščin ter da mora v prvi vrsti ravnati bolj racionalno (znižati javno porabo) oziroma poiskati možnosti za pridobitev javnofinančnih sredstev, ki ne posegajo v človekove pravice. Slediti ustavnim zavezam v okviru te točke pa pomeni predpisati splošno dohodninsko olajšavo, ki zagotavlja pokritje minimalnih življenjskih stroškov. Napačno je stališče, da je treba z vidika splošne dohodninske olajšave

skrbeti predvsem za materialno šibkejše zavezanca.¹⁷ Splošna olajšava pripada vsem.¹⁸

Ker Vlada očitno razume zavezo glede upoštevanja dohodninske olajšave zgolj javnofinančno, navaja, da bi s prilagoditvijo dohodninske lestvice prišli do enakih učinkov. Z vidika zneska, ki ga je treba pridobiti v proračun (npr. 200 milijonov EUR), to drži. Toda pri obravnavi človekovih pravic je treba ureditev presoјati z vidika zavezanca, ne pa z vidika javnih financ. Razporeditev bi bila zaradi ustrezne dohodninske olajšave drugačna. Iz argumenta Vlade bi bilo možno sklepati, da bi lahko država uvedla tudi zgolj le en davek, če bi s tem pobrala zadosten znesek za zaprtje proračuna. Vendar pa iz Ustave izhaja zahteva, da se davčno breme razporedi enakomerno glede na ekonomsko sposobnost in da se pri tem upošteva znesek pokritja osnovnih življenjskih stroškov.

Ni sporno, da davki vselej posegajo v splošno svobodo ravnanja in v premoženje. Vprašanje pa je, ali je tak poseg ustavno dopusten (tj. sorazmeren). Opravičevanje prenizke splošne dohodninske olajšave z drugimi ukrepi (npr. t. i. draginjski dodatek, varstveni dodatek), kaže na to, da Vlada pravzaprav ne razume pomena splošne dohodninske olajšave. Do parcialnih ukrepov so upravičeni nekateri zavezanca, splošna dohodninska olajšava pa pripada vsem, ki dosegajo globalni dohodek (t. i. letna dohodnina),¹⁹ obdavčen po ZDoh-2. Zavezanca z nizkim dohodkom so tako ali tako upravičeni do dodatne splošne dohodninske olajšave, obenem pa ti dodatki tako ali tako niso obdavčeni po ZDoh-2. Regulacija cen in povišanje neobdavčenih povračil stroškov, ki jih omenja Vlada, vplivajo le na to, za koliko je treba prilagoditi splošno dohodninsko olajšavo, ne pomenijo pa, da je ta ustrezna. Brez teh ukrepov bi splošna dohodninska olajšava morala biti še višja. Iz analize, ki je bila narejena na podlagi podatkov izpred krize, je jasno, da je bila splošna dohodninska olajšava že do zdaj prenizka. Sklicevanje na »fiskalni prostor« je neutemeljeno, če upoštevamo, komu vse Vlada namenja sredstva (npr. razne dokapitalizacije v več stomilijonskih zneskih).

Državni svet ni trdil, da se je splošna dohodninska olajšava znižala. Drži, da se je zvišala glede na preteklo leto. Problem je v tem, da je bila že do zdaj prenizka, pri čemer je prej veljavna ureditev predvidevala njeno postopno rast do ustrezne vrednosti. Že prej veljavna prehodna ureditev je torej upoštevala javnofinančno vzdržnost. Dodatna splošna olajšava pa je ukrep, ki je drugačen od ukrepa splošne dohodninske olajšave. Dodatna splošna olajšava je olajšava v pravem pomenu besede, saj zasleduje socialne cilje. Ne predstavlja torej izvzema nujno potrebnih

¹⁷ Tudi sicer ni jasno, koga Vlada uvršča med te. Ali so to osebe z nizkim dohodkom in visokim premoženjem? Ali se v nizki dohodek uvršča le dohodek, ki spada v letno dohodnino ipd.?

¹⁸ Kot poudarja nemška teorija (Johanna Hey, v: Klaus Tipke in Joachim Lang: Steuerrecht. 21. izdaja, Verlag Dr. Otto Schmidt, Köln 2013, str. 289): »*Auch der Einkommensmillionar hat indisponibles Marketeinkommen, das für Steuerzahlung nicht zur Verfügung steht.*«

¹⁹ Prim. Jernej Podlipnik, v: Erik Kerševan in Jernej Podlipnik (ur.): Splošno davčno pravo. Lexpera (GV Založba), Ljubljana 2023, str. 164-165.

stroškov za preživljanje iz obdavčitve, saj ni mogoče, da bi imeli zavezanci z nižjim dohodkom višje stroške preživljanja.²⁰

- **118. člen ZDoh-2 ter drugi in tretji odstavek 122. člena ZDoh-2**

Državni svet vztraja pri vseh dosedanjih navedbah v zvezi z očitano protiustavnostjo 118. člena ter drugega in tretjega odstavka 122. člena ZDoh-2.

Splošna davčna olajšava je način upoštevanja stroškov, zato je trditev Vlade, da splošna dohodninska olajšava s tem ni povezana, povsem zgrešena. To je enako, kot bi trdili, da zavezanec za preživljanje ne potrebuje ničesar. Ni res, da je sistem avtomatičnega usklajevanja veljal le eno leto, ampak je to veljalo v preteklosti,²¹ potem pa ga je zakonodajalec v določenem obdobju ukinil, ker se življenjski stroški niso povečevali (inflacije praktično ni bilo). Velja torej ravno obratno, in sicer da je novela ZDoh-2Z vpeljala sistem, ki je veljal večino časa v preteklosti.²²

Ne drži trditev, da je usklajevanje »olajšav« pravica države, kajti splošna dohodninska olajšava in olajšava za vzdrževane družinske člane pomenita pavšalno priznane življenjske stroške. Slednji pa so pogojeni z dejanskimi stroški, ki se povečujejo z zviševanjem cen. Usklajevanje je torej obveznost in ne pravica države. Enako velja za usklajevanje lestvice, če želi država ohranjati raven obdavčitve, zato je v primerih povečevanja cen (inflacija) usklajevanje nujno, kajti nespremenjena lestvica, ki je določena v nominalnih zneskih, povzroči povečanje obdavčitve. Nominalno povišanje plač, ki realno to ni, saj se cene povečujejo, namreč avtomatično pomeni obdavčitev po višjih stopnjah, saj se ljudje znajdejo v višjih davčnih razredih. To je mogoče prikazati na enostavnem primeru, če je lestvica sestavljena iz dveh razredov, in sicer do 100 enot (20 odstotna obdavčitev) in nad 101 enota (40 odstotna obdavčitev). Oseba npr. zasluži ob sprejemu zakona 80 enot in je celota obdavčena po 20 odstotkov. Zatem se njena plača zviša na 130 enot nominalno, vendar se hkrati zvišajo cene, zato lahko za 130 enot kupi enako količino stvari, kot jih je pred tem za 80 enot. Realno se torej plača ni zvišala. Bo pa ta oseba plačala več davka, če se lestvica ne bo spremenila, čeprav je njena ekonomska

²⁰ Mimogrede velja opozoriti, da je ureditev te olajšave problematična, kajti do nje so upravičeni tudi tisti, ki imajo morda visok letni dohodek, vendar takega, ki ne spada v letno dohodnino. Tako je npr. do nje upravičen tudi zavezanec, ki dosega visoke dividende, najemnine oziroma je normirani samostojni podjetnik, vendar ima nizko plačo. Zato je sklicevanje Vlade na socialno pravičnost treba vzeti z nekoliko rezerve.

²¹ Prim. 118. člen prvotnega besedila ZDoh-2, ki se je glasil: »(1) Zneski olajšav, določeni v 111. členu, prvem in drugem odstavku 112. člena, prvem in drugem odstavku 114. člena ter v prvem odstavku 117. člena tega zakona, se enkrat letno uskladijo s koeficientom rasti cen življenjskih potrebščin v Sloveniji za mesec november tekočega leta v primerjavi z mesecem novembrom prejšnjega leta, po podatkih Statističnega urada Republike Slovenije.(2) Zneske iz prvega odstavka tega člena določi minister, pristojen za finance, najpozneje v decembru tekočega leta za naslednje leto.«

²² Prim. 113. člen ZDoh-1. V tem smislu je tudi ureditev v ZDoh, in sicer konkretno 7. člen (glede splošne olajšave), 10. člen (glede olajšave za vzdrževane družinske člane) in 12. člen (glede lestvice). Sistem usklajevanja je bil sicer določen nekoliko drugače, vendar je bil avtomatičen.

sposobnost (dohodek, ki ji omogoča nakup dobrin) realno ostala enaka. Po prepričanju Državnega sveta je del načela plačevanja davkov po ekonomski sposobnosti tudi upoštevanje realnosti, ne pa nominalnosti obdavčitve.

Iz predstavljenega primera jasno izhaja, da se z usklajevanjem zasleduje tudi socialna pravičnost, na katero Vlada večkrat opozarja, vendar jo očitno upošteva le parcialno. Vodenje ekonomske politike ne sme iti na račun ustavnih pravic na področju obdavčenja. Zgoraj pa je bilo prikazano, da usklajevanje ni povezano z ekonomsko politiko, ampak z zagotavljanjem ustavnih pravic, in sicer predvsem načela plačevanja davkov v skladu z ekonomsko sposobnostjo. Sklicevanje na znižanje javnofinančnih prihodkov ne zadošča, saj bi to pomenilo, da morajo zavezanci prispevati k skupnim potrebam tudi iz sredstev, s katerimi pokrivajo svoje osnovne življenjske potrebščine. To pa ni njihov dohodek, ki je lahko obdavčen.²³

- **Prvi odstavek 122. člena ZDoh-2**

Državni svet vztraja pri vseh dosedanjih navedbah v zvezi z očitano protiustavnostjo prvega odstavka 122. člena Zdoh-2 in hkrati prereka vse navedbe Vlade, ki so z njimi neskladne.

Navedbe v zahtevi za oceno ustavnosti, da gre pri uvajanju 50 % davčne stopnje tudi za protiustaven poseg v pravico do zasebne lastnine, nikakor niso pavšalne, temveč so povsem jasno konkretizirane ter izražene skozi ustavnopravno upošteven sodni test. Statistični podatki, ki jih navaja Vlada in v katerih poskuša prikazati, kolikšen delež davčnih zavezancev je v zadnjem dohodninskem razredu ter kolikšen skupni delež dohodnine ti plačujejo, so povsem neupoštevni ter brez vsake ustavnopravne vrednosti. Dejstvo ostaja, da je zakonodajalec na predlog Vlade, ne da bi za to sploh ponudil kakršenkoli razlog, zvišal davčno stopnjo s 45,% na 50,%, s čimer je samovoljno poslabšal položaj davčnih zavezancev ter protiustavno posegel v njihovo pravico do zasebne lastnine.

- **135.č člen ZDoh-2**

Državni svet vztraja pri vseh dosedanjih navedbah v zvezi z očitano protiustavnostjo 135.č člena Zdoh-2 in hkrati prereka vse navedbe Vlade, ki so z njimi neskladne. Čeprav za 67 % zvišanje davka, ki se obračunava od dohodkov iz oddajanja premoženja v najem, v zakonodajnem postopku ni bil konkretiziran noben ustavno dopusten razlog, Vlada skuša v predmetnem postopku to popraviti s sklicevanjem na ustavno načelo enakosti iz 14. člena, češ da bo zakonska sprememba vzpostavila ureditev, ki bo primerljiva s tisto, ki je veljala v davčnih letih 2020 in 2021. Taka utemeljitev je časovno prekludirana kakor tudi ustavnopravno zmotna. Načela

²³ O tem enako večkrat tudi nemško Zvezno ustavno sodišče (BVerGE 82, 60, BVerGE 87, 153, BVerGE 87, 171). Prim. Johanna Hey, v: Klaus Tipke in Joachim Lang: Steuerrecht. 21. izdaja, Verlag Dr. Otto Schmidt, Köln 2013, str. 286-287.

enakosti iz 14. člena Ustave ni mogoče razlagati tako, da opravičuje poseg v načelo zaupanja davčnih zavezancev v pravo, češ da bo nova ureditev spet primerljiva s staro. To je politični cilj, utemeljen v sledenju koalicijski pogodbi, ki pa ni ustavno dopusten cilj v javnem interesu, s katerim bi bilo mogoče opravičiti poseg v načelo zaupanja v pravo, še posebej ne, če se davčna obveznost drastično zviša, kot v tem primeru.

- **Drugi odstavek 16. člena ZDoh-2AA**

Državni svet vztraja pri vseh dosedanjih navedbah v zvezi z očitano protiustavnostjo drugega odstavka 16. člena Zdoh-2AA in hkrati prereka vse navedbe Vlade, ki so z njimi neskladne. Navedbe v zahtevi za oceno ustavnosti niso pavšalne, saj temeljijo na izračunih, ki upoštevajo podatke o inflaciji in podatke o prejšnji višini olajšave za vzdrževane družinske člane. Družinska politika ni povezana z vprašanjem stroškov za vzdrževanje. Država seveda lahko spodbuja, da imajo ljudje več otrok, kar na davčnem področju, denimo, stori z davčnimi spodbudami. »Olajšava« za vzdrževane družinske člane pa predstavlja nujne stroške za preživljanje in mora biti zagotovljena. Ostale spodbude so torej opsijske, stroški preživljanja pa morajo biti priznani. Tudi nedavčne spodbude s tem vprašanjem niso povezane. Stroški preživljanja morajo biti namreč zagotovljeni vsem, tudi tistim, katerih otroci (npr. zaradi ekonomskega položaja ali ker je starš slovenski dohodninski rezident, otroci pa živijo v tujini, npr. Bosni in Hercegovini) niso upravičeni do nobenega od ukrepov, ki jih navaja Vlada. Trditev, da je lahko znesek olajšave za vzdrževane družinske člane nižji od stroškov, ker država daje denar drugače, je zmotna. Obenem velja opozoriti, da vzdrževani družinski člani niso le otroci, ampak mednje spadajo tudi druge osebe (npr. zakonec).

Iz navedb Vlade, da se je država odpovedala znesku 260 milijonov EUR, je jasno razvidno, da napačno razume vsebino olajšave za vzdrževane družinske člane. Ta olajšava so stroški, ki morajo biti priznani in to torej ni nekaj, čemur bi se država lahko odpovedala, ampak nekaj, kar mora zagotavljati, saj sicer krši načelo plačevanja davkov po ekonomski sposobnosti. Ostali ukrepi, kot je že bilo navedeno, pa na višino olajšave nimajo vpliva. Imeli bi jih le, če bi država vsakemu, ki vzdržuje družinskega člana, zagotovila neobdavčen znesek v višini, ki se potrebuje za preživljanje. Sistem pavšalnega priznavanja stroškov (v obliki olajšave) je vzpostavljen ravno zato, da se pri vsakem posamezniku ne ugotavljajo dejanski stroški. Zato je trditev, da lahko nekatere od vzdrževanih oseb koristijo tudi druge pravice, nerelevantna.

* * *

Ob upoštevanju vsega navedenega, vključno z navedbami v zahtevi za presojo ustavnosti, Državni svet meni, da izpodbijane določbe niso v skladu z Ustavo in da bi zato bilo treba izpodbijane določbe razveljaviti.