



REPUBLIKA SLOVENIJA
DRŽAVNI SVET

Interesna skupina delodajalcev

Številka: 435-01-1/2024 /2
Ljubljana, 16. 2. 2024

Gospod
Marko Lotrič
Predsednik
Državnega sveta Republike Slovenije

Interesna skupina delodajalcev je na 19. izredni seji, 16. februarja 2024, na podlagi 68. člena Poslovnika Državnega sveta (Ur. l. RS, št. 70/08, 73/09, 101/10, 6/14, 26/15, 55/20, 123/20, 67/22, 69/23) sprejela sklep, da vlaga:

- Pobudo za sprejem Zahteve za začetek postopka za oceno ustavnosti prvega odstavka 42. člena Zakona o dohodnini (Ur. l. 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, 158/22 in 131/23 – ZORZFS).

Vodja Interesne skupine delodajalcev
Jože Smole, l.r.

Priloga:

- Predlog zahteve za začetek postopka za oceno ustavnosti

ZAHTEVA

za začetek postopka za oceno ustavnosti prvega odstavka 42. člena Zakona o dohodnini (Ur. l. 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, 158/22 in 131/23 – ZORZFS, v nadaljevanju: ZDoh-2)

in predlaga Ustavnemu sodišču Republike Slovenije, da:

- zahtevo obravnava absolutno prednostno,
- ugotovi, da je prvi odstavek 42. člena ZDoh-2 v nasprotju z 2. členom, drugim odstavkom 14. člena in 147. členom Ustave Republike Slovenije (Ur. l. RS, št. 33/91-I, 42/97 – UZS68, 66/00 – UZ80, 24/03 – UZ3a, 47, 68, 69/04 – UZ14, 69/04 – UZ43, 69/04 – UZ50, 68/06 – UZ121,140,143, 47/13 – UZ148, 47/13 – UZ90,97,99, 75/16 – UZ70a in 92/21 – UZ62a, v nadaljevanju: URS) in jih razveljavi ter Državnemu zboru naloži, da sprejme ureditev, ki je skladna z URS.

I. UTEMELJITEV PROCESNIH PREDPOSTAVK

V skladu s prvim odstavkom 22. člena Zakona o ustavnem sodišču (Ur. l. RS, št. 64/07 – uradno prečiščeno besedilo, 109/12, 23/20 in 92/21, v nadaljevanju: ZustS) se postopek za oceno ustavnosti in zakonitosti predpisov in splošnih aktov, izdanih za izvrševanje javnih pooblastil, začne z vložitvijo pisne zahteve predlagatelja. Državni svet je v skladu s tretjo alinejo prvega odstavka 23.a člena ZUstS zakonsko določeni predlagatelj za vložitev zahteve za oceno ustavnosti in zakonitosti predpisov.

II. UTEMELJITEV ZATRJEVANE PROTIUSTAVNOSTI

Prvi odstavek 42. člena ZDoh-2 je v nasprotju z 2. členom, drugim odstavkom 14. člena in 147. členom URS iz razlogov, ki so podrobneje opredeljeni v nadaljevanju.

1. Vsebina prvega odstavka 42. člena ZDoh-2

Prvi odstavek 42. člena ZDoh-2 se glasi: »Ne glede na 41.,¹ 43.,² 44.³ in 45.⁴ člen tega zakona, se v davčno osnovo od dohodka iz delovnega razmerja javnemu

¹ V 41. členu ZDoh-2 je urejena osnova za dohodnino (davčna osnova) od dohodka iz delovnega razmerja, kaj spada v davčno osnovo od pokojnin in drugih dohodkov iz naslova pokojninskega in invalidskega zavarovanja, ter predpisana zmanjšanja davčne osnove.

uslužbencu in funkcionarju po zakonu, ki ureja razmerja plač v javnem sektorju, napotenemu na delo v tujino, všteto samo tisti dohodki oziroma deli dohodka iz delovnega razmerja, po vsebini in obsegu ustrezajoči dohodkom iz delovnega razmerja, ki bi jih prejemal za enaka dela v Sloveniji.«.

Za uporabo prvega odstavka 42. člena ZDoh-2 morata torej biti kumulativno izpolnjena dva pogoja, in sicer status prejemnika dohodka ter napotitev na delo v tujino.

Prejemnik dohodka, ki ga določba naslavlja, je javni uslužbenec ali funkcionar po zakonu, ki ureja razmerja plač v javnem sektorju. Razmerja plač v javnem sektorju so urejena v Zakonu o sistemu plač v javnem sektorju (Ur. l. RS, št. 108/09 – uradno prečiščeno besedilo, 13/10, 59/10, 85/10, 107/10, 35/11 – ORZSPJS49a, 27/12 – odl. US, 40/12 – ZUJF, 46/13, 25/14 – ZFU, 50/14, 95/14 – ZUPPJS15, 82/15, 23/17 – ZDOdv, 67/17, 84/18, 204/21 in 139/22, v nadaljevanju: ZSPJS). Javni uslužbenec po tem zakonu je zaposleni, razen funkcionarja, ki sklone delovno razmerje v javnem sektorju (4. točka 2. člena ZSPJS).⁵ Funkcionar je oseba, ki pridobi mandat za izvrševanje funkcije s splošnimi volitvami, oseba, ki pridobi mandat za izvrševanje funkcije izvršilne in sodne oblasti z izvolitvijo ali imenovanjem v Državnem zboru Republike Slovenije ali predstavnikiškem telesu lokalne skupnosti, ter druga oseba, ki jo skladno z zakonom kot funkcionarja izvoli ali imenuje nosilec zakonodajne, izvršilne ali sodne veje oblasti.

Drugi pogoj je, da delodajalec javnega uslužbenca ali funkcionarja, kot sta opredeljena v ZSPJS, ki delo sicer opravljata v Sloveniji, za določen čas napoti opravljati delo izven območja Slovenije. Pri tem ne gre za opravljanje službene poti, ampak za začasno opravljanje dela v tujini. Na podlagi primerov iz sodne prakse je za službeno potovanje možno šteti le tisto pot, ki ne predstavlja rednega dela na sedežu delodajalca oziroma v kraju, dogovorjenem v pogodbi o zaposlitvi.

Pravna posledica izpolnitve navedenih pogojev je, da za razliko od splošne ureditve v davčno osnovo napotnega spada samo dohodek iz delovnega razmerja oziroma

² V 43. členu ZDoh-2 je opredeljeno vrednotenje bonitet in všteto le-teh v davčno osnovo.

³ 44. člen ZDoh-2 ureja, kateri del dohodka iz delovnega razmerja se ne všteto v davčno osnovo.

⁴ 45. člen ZDoh-2 ureja, kaj ne spada v davčno osnovo pri zavezancu, ki dosega dohodek iz delovnega razmerja s tujim delodajalcem za delo v tujini.

⁵ Javni sektor skladno s 1. točko 2. člena ZSPJS sestavljajo:

- državni organi in samoupravne lokalne skupnosti,
- javne agencije, javni skladi, javni zavodi in javni gospodarski zavodi ter
- druge osebe javnega prava, ki so posredni uporabniki državnega proračuna ali proračuna lokalne skupnosti.

Javna podjetja in gospodarske družbe, v katerih ima večinski delež oziroma prevladujoč vpliv država ali lokalna skupnost, niso del javnega sektorja po ZSPJS.

njegov del, ki bi ga po vsebini in obsegu (višini) prejemal, če bi enako delo opravljal v Sloveniji. To povzroči, da je tisti del dohodka, ki presega dohodek, ki bi ga napoteni prejemal, če bi enako delo opravljal v Sloveniji, neoddavčen.

2. Geneza posebnega dohodninskega⁶ položaja zaposlenih, ki so napoteni na delo v tujino

Zakon o dohodnini iz 1990 (Ur. l. RS, št. 48/90 s kasnejšimi spremembami, v nadaljevanju: ZDoh/90) je v drugi alineji prvega odstavka 14. člena določal, da je osnova za davek od osebnih prejemkov plača, dosežena z delom v tujini na podlagi delovnega razmerja, sklenjenega v državi, v višini plače za enaka dela v državi.

Zakon o dohodnini iz 1993 (Ur. l. RS, št. 71/93 s kasnejšimi spremembami, v nadaljevanju: ZDoh/93) te ureditve v bistvu ni spremenil, saj je v drugi alineji 16. člena določal, da je osnova za davek od osebnih prejemkov plača, dosežena z delom v tujini na podlagi delovnega razmerja, sklenjenega v državi v višini plače za enaka dela v državi, zmanjšana za plačane obvezne prispevke za socialno varnost.

Zakon o dohodnini iz 2004 (Ur. l. št. 54/04 s kasnejšimi spremembami, v nadaljevanju: ZDoh-1) posebnega dohodninskega položaja delavcev, ki so bili napoteni na delo v tujino, sprva ni urejal, vendar je nato zakonodajalec še pred uveljavitvijo zakona sprejel Zakon o spremembi in dopolnitvah Zakona o dohodnini (ZDoh-1B) (Ur. l. RS, št. 139/04) ter v ZDoh-1 umestil nov 148.a člen, skladno s katerim se je v letu 2005 za javne uslužbence ohranil enak dohodninski status, kot so ga imeli po ZDoh/93. Razlog za navedeno je razviden iz ocene stanja, opisane v predlogu ZDoh-1B, in sicer ker bo zaradi spremembe načina obdavčitve plač in bonitet javnih uslužbencev, ki so za določen čas razporejeni na delo v tujini (po ZDoh-1) treba zagotoviti dodatna proračunska sredstva, ki niso bila upoštevana pri pripravi proračuna za 2005,⁷ kar bi bilo seveda mogoče reševati tudi z rebalansom

⁶ Tudi po ureditvi, ki je veljala po predhodniku dohodnine, je veljalo enako (32. člen Zakona o davkih občanov, Ur. l. SRS, št. 36/88 s kasnejšimi spremembami).

⁷ V Uvodu k predlogu novele ZDoh-1B je v točki 1., ki vsebuje oceno stanja, (med drugim) zapisano: »Zaradi spremembe načina obdavčitve plač in bonitet javnih uslužbencev, ki so za določen čas razporejeni na delo v tujini, bo v skladu s predpisi po novem potrebno zagotoviti dodatna proračunska sredstva, ki niso bila upoštevana pri pripravi proračuna za leto 2005. Ministrstvo za zunanje zadeve, Ministrstvo za obrambo, Ministrstvo za notranje zadeve in SOVA imajo trenutno v tujino razporejenih preko 700 javnih uslužbencev (skupaj z družinskimi člani pa številka že presega 1.000 oseb).« Besedilo predloga je (5. 2. 2024) dostopno na: https://www.dz-rs.si/wps/portal/Home/zakonodaja/izbran!/ut/p/z1/jY_BCoJAFEW_xYVb31OxrJ0SGGMRapLNjJSmUVBHximhr09oVZT4dvdyzoUHFdkgbf6oeK4q0eb1mM90cSGr0CNhYGLgBC5Gx_AQk62Prr-E0xdgxQ5GG8vfJ2hjkphA5_j45zyc508AdHqeAOW1KN6vem1huxyoZDcmmTTucqXlpbp-raOOwzAYXAheM-MqGh1_KaXoFWSfJHRNmmbPHTt5mvYcc9LReA!!/dz/d5/L2dBISEvZ0FBIS9nQSEh/?uid=C12565D400354E68C1256F6A00477EFD&db=kon_zak&mandat=IV&tip=doc

proračuna, ne pa z nižanjem obdavčitve z dohodnino.⁸ ZDoh-1 ni ohranil posebne ureditve za ostale zaposlene, ki so napoteni na delo v tujino, čeprav tudi oni niso načrtovali dodatnih stroškov, ki so sledili iz spremembe pri ugotavljanju davčne osnove. Prav tako iz obrazložitve predloga novele ZDoh-1B ni razvidno, na čem temelji razlikovanje med zaposlenimi v javnem in zasebnem sektorju. Zakon o spremembah in dopolnitvah Zakona o dohodnini (Ur. l. RS št. 115/05, ZDoh-1D) je prehodno ureditev iz ZDoh-1B uzakonil kot sistemsko tako, da je v ZDoh-1 vnesel nov 29.a člen. Predlog ZDoh-1D ne vsebuje navedbe razlogov za prehod v sistemsko ureditev.

Opisano rešitev glede davčnega položaja javnih uslužbencev je nato zakonodajalec vnesel tudi v veljavni Zakon o dohodnini (Ur. l. RS, št. 117/06 s kasnejšimi spremembami, v nadaljevanju: ZDoh-2). Zakon o spremembah in dopolnitvah Zakona o dohodnini (Ur. l. RS št. 69/17, v nadaljevanju: ZDoh-2S) je nato v ZDoh-2 vnesel nov 45.a člen, ki je na poseben način uredil tudi položaj zaposlenih v zasebnem sektorju, ki so napoteni na delo v tujino, vendar na drugačen način, kot to velja za zaposlene v javnem sektorju, in sicer tako z vidika pogojev kot z vidika pravnih posledic.

3. Temeljna ustavnopravna izhodišča obdavčitve dohodka

Davki so nujni pogoj za obstoj države, saj predstavljajo njen glavni vir financiranja.⁹ Znesek, ki ga država potrebuje za pokrivanje njenih izdatkov, je treba po določenem ključu porazdeliti med zavezance. Ker davki po sodobnem pojmovanju predstavljajo odvzem premoženja zavezancu s strani države ali samoupravne lokalne skupnosti brez neposrednega povračila,¹⁰ je sposobnost plačila davkov (t. i. ekonomska sposobnost) uveljavljen ključ porazdelitve davčnega bremena, ki zagotavlja davčno

⁸ Argument naveden v predlogu novele ZDoh-1B je sicer (vsaj kar se tiče dohodnine) neutemeljen, kajti zavezanci za dohodnino so javni uslužbenci in funkcionarji in ne proračunski uporabniki. Zaradi obdavčitve dohodka namreč ni treba povečati proračunskih sredstev, ampak ima to v sistemu bruto plačil za delo, kot velja v Sloveniji, za posledico zgolj nižje neto prejemke zaposlenih. Znesek plačil, ki jo mora skupaj plačati izplačevalec, se torej ne spremeni. Če je torej znesek 500,00 EUR neobdavčen, prejme javni uslužbenec oziroma funkcionar točno ta znesek na svoj bančni račun. Če pa je obdavčen, npr. po 20-odstotni davčni stopnji, potem na bančni prejme 400,00 EUR, 100,00 EUR pa plača njegov delodajalec dohodnine. Še vedno pa je skupen znesek, ki ga mora plačati delodajalec, 500,00 EUR. Argument, ki je bil uporabljen kot razlog za davčno ugodnejši položaj javnih uslužbencev in funkcionarjev, torej ni utemeljen in ne lajša položaja, ki naj bi ga po navedbah predlagateljev lajšal, ampak privilegira javne uslužbenke in funkcionarje v primerjavi z ostalimi zaposlenimi.

⁹ Jernej Podlipnik, v: Erik Kerševan in Jernej Podlipnik (ur.): Splošno davčno pravo. Lexpera (GV Založba), Ljubljana 2023, str. 147.

¹⁰ Odločba Ustavnega sodišča U-I-296/95 z dne 27. 11. 1997, točka 9 obrazložitve, in Jernej Podlipnik, v: Erik Kerševan in Jernej Podlipnik (ur.), navedeno delo, str. 152-153.

pravičnost.¹¹ Pokazatelji sposobnosti plačila davkov pa so dohodek, potrošnja in premoženje.¹² ZDoh-2 obdavčuje dohodek, zato je ta pokazatelj sposobnosti plačila.

Dohodek je po ZDoh-2 nedoločen pravni pojem. Ustavno sodišče šteje za dohodek po ZDoh-2 tisti prejemek, ki je sad dela ali premoženja.¹³ Ta opredelitev je relevantna samo glede načelnega odgovora, ali se nek prejemek šteje za dohodek ali ne (temelj), ne pa tudi v kakšni višini je lahko obdavčen.

Iz dosedanjih stališč Ustavnega sodišča¹⁴ je razvidno, da glede obdavčitve sprejema koncept razpoložljivega dohodka, ki je uveljavljen tudi v tujini.¹⁵ Gre za udejanjanje t. i. neto načela obdavčitve z dohodnino. To načelo zahteva, da se ne obdavčijo stroški, ki so potrebni za pridobitev dohodka, ker ta dohodek ni na razpolago za plačilo davkov. Tako je Ustavno sodišče že potrdilo veljavnost objektivnega¹⁶ in subjektivnega neto načela.¹⁷ Ta načela zagovarja tudi slovenska pravna teorija.¹⁸ Kratka razprava o teh načelih je potrebna zaradi nadaljnje pravne analize. Prvi odstavek 42. člena ZDoh-2 namreč lahko predstavlja udejanjanje neto načela in s tem obdavčitve razpoložljivega dohodka ali pa izjemo od tega načela, katere uvedbo mora zakonodajalec posebej utemeljiti.

4. Pravna narava prvega odstavka 42. člena ZDoh-2

V prvi vrsti je treba poudariti, da ima oseba, ki je začasno napotena na delo v tujino, zaradi tega določene dodatne stroške, ki ji brez napotitve ne bi nastali. Dodatni

¹¹ To sestavljata predvsem načeli enakosti in socialne pravičnosti (Klaus Tipke: Die Steuerrechtsordnung. 1. zvezek, 2. izdaja, Verlag Dr. Otto Schmidt, Köln 2000, str. 545.

¹² Jernej Podlipnik: Komentar 147. člena, v: Matej Avbelj (ur.): Komentar Ustave Republike Slovenije. Prvi del, Nova univerza, Evropska pravna fakulteta, Ljubljana 2019, str. 653.

¹³ Odločba Ustavnega sodišča U-I-497/18 z dne 20. 1. 2022, točki 21 in 22 obrazložitve.

¹⁴ Enako velja tudi za Vrhovno sodišče (npr. sodba Vrhovnega sodišča X Ips 367/2015 z dne 30. 8. 2017, točka 16 obrazložitve, sklep Vrhovnega sodišča X Ips 63/2017 z dne 14. 12. 2017, točka 17 obrazložitve, sklep Vrhovnega sodišča X Ips 53/2021 z dne 9. 3. 2022, točka 10 obrazložitve).

¹⁵ Npr. v Avstriji (Werner Doralt, Hans Georg Ruppe in Gunter Mayr: Grundriss des österreichischen Steuerrechts. Prvi zvezek, Manzsche Verlags- und Universitätsbuchhandlung, Dunaj 2013, str. 20), Nemčiji (Dieter Birk, Marc Desens in Henning Tappe: Steuerrecht, 17. izdaja, C. F. Müller, Heidelberg 2014, str. 191-197) in na Hrvaškem (Barbara Jelčić: Porezi – obci dio. Visoka poslovna škola Libertas, Zagreb 2011, str. 119)

¹⁶ Odločbe Ustavnega sodišča U-I-77/94 z dne 1. 12. 1994, U-I-296/95 z dne 27. 11. 1997, točka 11 obrazložitve, U-I-322/97 z dne 9. 12. 1999, točka 9 obrazložitve in U-I-26/20 z dne 29. 9. 2022, točka 18 obrazložitve.

¹⁷ Odločba Ustavnega sodišča U-I-19/94 z dne 14. 11. 1996.

¹⁸ Npr. Jernej Podlipnik in Boštjan Koritnik: Načelo obdavčitve po ekonomski sposobnosti kot primarni ustavnopravni temelj za davčne norme finančne narave, v: Matija Žgur, Neža Kogovšek Šalomon in Boštjan Koritnik: Izzivi ustavnega prava v 21. stoletju: *liber amicorum* Ciril Ribičič. Inštitut za lokalno samoupravo in javna naročila, Maribor 2017, str. 113; Mateja Špes: Temeljna ustavna načela obdavčenja – načelo davčne pravičnosti in načelo enakosti pred zakonom, v: Erik Kerševan in Jernej Podlipnik (ur.), navedeno delo, str. 96-101.

stroški, ki jih ima zaradi tega, zmanjšujejo razpoložljiv dohodek in je ne samo dopustno, ampak celo obvezno, da davčna zakonodaja tega ne obdavčuje. Zakonodajalec upoštevanje stroškov lahko udejanji preko upoštevanja dejanskih stroškov, kar je včasih administrativno zahtevno,¹⁹ ali pa katerega od administrativno enostavnejših načinov (v obliki normiranih stroškov,²⁰ davčne »olajšave«²¹ ipd.). Pri administrativnih poenostavitvah pa je treba paziti, da se uvedejo le v primerih, ko je poenostavitev potrebna²² in da poenostavitve niso določene arbitrarno,²³ ampak odražajo življenjsko stvarnost.²⁴

Prvi odstavek 42. člena ZDoh-2 predstavlja način izvzema dodatnih stroškov, če zajema le po vsebini in višini dodatne stroške, ki nastanejo napotenemu javnemu uslužbencu ali funkcionarju. Če so denimo življenjski stroški v državi napotitve višji od življenjskih stroškov v Sloveniji in prejme javni uslužbenec ali funkcionar v ta namen tudi višjo plačo, potem prvi odstavek 42. člena ZDoh-2 po vsebini pomeni izvzem višjih stroškov. Če pa so iz obdavčitve izvzeti tudi drugi zneski, ki ne pomenijo višjih stroškov zaradi napotitve v tujino, gre po vsebini za davčno spodbudo (davčno olajšavo ali davčno oprostitev), katere skladnost z ustavo mora utemeljiti zakonodajalec.²⁵

Brez podrobnejše analize pravic v Uredbi o plačah in drugih prejemkih javnih uslužbencev za delo v tujini (Ur. l. RS, št. 14/09, 16/09, 23/09, 51/10, 67/10, 80/10, 41/12, 68/12, 47/13, 96/14, 39/15, 57/15, 73/15, 98/15, 6/16, 38/16, 62/16, 4/17, 26/17, 35/17, 54/17, 5/18, 35/18, 43/18, 64/18, 6/19, 35/19, 59/19, 78/19, 7/20, 129/20, 3/21, 16/21, 61/21, 87/21, 158/21, 15/22, 68/22, 74/22, 138/22, 81/23, 101/23, 120/23, 132/23, v nadaljevanju: Uredba) je mogoče hitro zaključiti, da vsebuje obe vrsti plačil. Tako denimo dodatki na oddaljenost (9. člen Uredbe), zahtevnost dela v tujini (10. člen Uredbe), opravljanje dodatnih nalog (11. člen Uredbe), nevarnost (15. člen Uredbe), posebne življenjske razmere (16. člen Uredbe), pripravljenost na premestitev (17. člen Uredbe), nadomestilo za nezaposlenega partnerja (42.a člen Uredbe), nadomestilo za diplomatsko dejavnost partnerja (42.b člen Uredbe) nimajo povezave z dodatnimi stroški. Nekatera druga

¹⁹ Tako z vidika zavezanca kot tudi z vidika davčnih organov, ki morajo nadzorovati pravilnost in zakonitost.

²⁰ Tak primer je določitev davčne osnove za dohodek iz drugega pogodbenega razmerja, pri izračunu katere se upoštevajo desetodstotni normirani stroški (četrti odstavek 41. člena ZDoh-2).

²¹ Tak primer je denimo splošna dohodninska olajšava (111. člen ZDoh-2), ki je po svoji vsebini pravzaprav pavšalno določeni strošek lastnega preživljanja.

²² Odločba Ustavnega sodišča U-I-18/11 z dne 19. 1. 2012, točka 10 obrazložitve.

²³ Npr. če bi dejansko stroški po izračunih znašali med 35 in 40 odstotkov, ne more zakonodajalec predpisati, da pavšalno priznani znašajo 70 odstotkov. Zato je treba pred določitvijo pavšalnega načina priznavanja stroškov izvesti ustrezno analizo.

²⁴ Edeltraud Lachmayer: Der VfGH und das objektive Nettoprinzip, v: Georg Kofler in drugi (ur.): Steuerpolitik und Verfassungsrecht. Linde Verlag, Dunaj 2023, str. 57.

²⁵ Odločba Ustavnega sodišča U-I-147/12 z dne 29. 5. 2013, točki 29 in 30 obrazložitve.

plačila, kot so denimo povračilo stroškov vpisnine in šolnine (25. člen Uredbe), povračilo potnih in selitvenih stroškov (26. člen Uredbe), povračilo stroškov za reprezentanco (28. člen Uredbe), pa jo imajo. Pri tem je treba še posebej izpostaviti povračilo stroškov za postrežbo (23. člen Uredbe). Tu seveda gre za povečane stroške, toda gre za plačilo luksuza, za katerega ne obstaja ustavno dopusten razlog za neobdavčitev.

5. Protiustavnost z vidika 2. in 147. člena URS

Iz prvega odstavka 42. člena ZDoh-2 ne izhaja jasno in pomensko določljivo, kaj vse spada oziroma ne spada v davčno osnovo dohodkov javnega uslužbenca oziroma funkcionarja. Ustavno sodišče je v svoji praksi že pojasnilo, da mora zakonodajalec poleg predmeta obdavčitve, davčnega zavezanca in davčne stopnje opredeliti tudi davčno osnovo in njene določitve ne sme prepuščati izvršilni veji oblasti.²⁶ Točno to je zakonodajalec storil v prvem odstavku 42. člena ZDoh-2 v povezavi z zgoraj navedeno uredbo. Če vsebino prvega odstavka 42. člena ZDoh-2 povzamemo z drugimi besedami, je iz obdavčitve izvzeto vse, kar Vlada predpiše v Uredbi kot dodatno plačilo (po temelju ali višini) glede na siceršnja plačila.

Pri tem je treba izrecno poudariti, da načelo zakonitosti ne velja le za elemente, ki povečujejo davčno obveznost, ampak velja tudi za elemente, ki jo znižujejo, torej za izjeme (davčne olajšave in oprostitev).²⁷ Davčna oprostitev namreč po vsebini predstavlja izzem iz predmeta obdavčitve,²⁸ davčna olajšava pa se lahko tiče znižanja davčne osnove,²⁹ znižanja davčne stopnje³⁰ ali pa kar znižanja izračunanega davka.³¹ In če za določitev davčne obveznosti velja strogo načelo zakonitosti (nem. *der positive Entstehungstatbestand der Steuerschuld*), mora veljati tudi za izjeme od te določitve (nem. *der negative Entstehungstatbestand der Steuerschuld*).³² Gre namreč zgolj za drugo stran istega kovanca. In če zakonodajalec ne more prosto prepustiti določitve davčne osnove izvršilni veji oblasti, ji enako ni upravičen prepustiti določitve izjem od nje.

²⁶ Odločba Ustavnega sodišča U-I-296/95 z dne 27. 11. 1997, točka 9 obrazložitve.

²⁷ Johanna Hey: *Steuersystem und Steuerverfassungsrecht*, v: Klaus Tipke in Joachim Lang: *Steuerrecht*. 21. izdaja, Verlag Dr. Otto Schmidt, Köln 2013, str. 115.

²⁸ Nekaj, kar je po splošnem pravilu obdavčeno, zaradi posebne izjeme ni obdavčeno (npr. davčna oprostitev pri kapitalških dobičkih po prvem odstavku 96. člena ZDoh-2).

²⁹ Npr. davčna olajšava za zaposlovanje po 61.a členu ZDoh-2.

³⁰ Npr. davčna olajšava za kapitalske dobičke po drugem odstavku 132. člena ZDoh-2.

³¹ Npr. olajšava za donacije po 142. členu ZDoh-2.

³² Prim. Joachim Lang: *Systematisierung der Steuervergünstigungen*. Duncker & Humblot, Berlin 1974, str. 24 in naslednje.

6. Protiustavnost z vidika drugega odstavka 14. člena URS

Prvi odstavek 42. člena ZDoh-2 je v nasprotju s splošnim načelom enakosti pred zakonom, ker različno obravnava zaposlene v javnem in zaposlene v zasebnem sektorju, ne da bi za to obstajal stvaren in razumen razlog, ki izhaja iz narave stvari. Kot je bilo prikazano zgoraj v pregledu sprememb dohodninske zakonodaje s področja napoteni delavcev, je zakonodajalec delavce v javnem in zasebnem sektorju do novele ZDoh-1B obravnaval enako. Po uveljavitvi ZDoh-1B pa so zaposleni v javnem in zaposleni v zasebnem sektorju različno obravnavani, pa čeprav ni bilo s strani predlagatelja zakona niti s strani zakonodajalca nikoli pojasnjeno, na čem to razlikovanje temelji. Iz gradiv zakonodajnega postopka tako ne izhaja, ali razlikovanje temelji na tem, da so delavci v javnem in v zasebnem sektorju v bistveno različnih položajih in jih je zato treba različno obravnavati, ali pa (ob sicer enakem položaju) za njihovo različno obravnavo obstaja stvaren in utemeljen razlog, ki izhaja iz predmeta pravnega urejanja.³³

V prvi vrsti velja poudariti, da je predmet pravnega urejanja obdavčitev posameznikov, ki so slovenski rezidenti, z dohodnino po načelu svetovnega dohodka. To velja tako za zaposlene v javnem sektorju kot za zaposlene v zasebnem sektorju. Oboji so dolžni plačevati dohodnino od njihove ekonomske (plačilne) sposobnosti. ZDoh-2 z izjemo prvega odstavka 42. člena ne vsebuje določbe, ki bi eno ali drugo kategorijo zaposlenih obravnavala različno, kar še dodatno potrjuje mnenje vlagatelja zahteve za oceno ustavnosti, da gre glede na predmet pravnega urejanja za osebe, ki so v bistveno enakem položaju. Po veljavnem ZDoh-2 status delodajalca (izplačevalca) ne vpliva na obdavčitev dohodka. Tudi sicer nima status izplačevalca dohodka nobenega vpliva na samo obdavčitev, ampak v nekaterih primerih vpliva le na administrativne obveznosti, ki jih imajo davčni zavezanci.³⁴

Posledično velja, da različna obravnava oseb, ki so v enakem položaju, ne sme biti samovoljna – takšna, za katero ni razumnega in stvarnega razloga. V okviru testa razumnosti Ustavno sodišče ne preizkuša le, ali je razlog, ki je narekoval razlikovanje med pravnimi položaji, sam po sebi razumen, temveč tudi, ali je stvarno utemeljen glede na predmet zakonodajnega urejanja in cilje, ki jih želi zakonodajalec pri tem doseči.³⁵ Zakonodajalec v zakonodajnem gradivu ni navedel, zakaj je ureditev iz prvega odstavka 42. člena ZDoh-2 potrebna le za javne uslužbenke in funkcionarje. Če bi razlog za to zakonodajalec iskal v možnih davčnih zlorabah s strani zasebnega

³³ Prim. odločbo Ustavnega sodišča U-I-147/12 z dne 29. 5. 2013, točka 19 obrazložitve.

³⁴ Npr. če dohodek izplača nekdo, ki nima statusa plačnika davka (ta je urejen v 58. členu Zakona o davčnem postopku, Ur. l. RS, št. 13/11 – uradno prečiščeno besedilo, 32/12, 94/12, 101/13 – ZDavNepr, 111/13, 22/14 – odl. US, 25/14 – ZFU, 40/14 – ZIN-B, 90/14, 91/15, 63/16, 69/17, 13/18 – ZJF-H, 36/19, 66/19, 145/20 – odl. US, 203/20 – ZIUPOPĐVE, 39/22 – ZFU-A, 52/22 – odl. US, 87/22 – odl. US, 163/22, 109/23 – odl. US in 131/23 – ZORZFS), mora dohodek napovedati in akontacijo plačati sam prejemnik dohodka.

³⁵ Odločba Ustavnega sodišča U-I-26/20 z dne 29. 9. 2022, točka 16 obrazložitve.

sektorja, je ta argument že vnaprej treba opredeliti kot neutemeljen, saj imajo davčni organi na voljo številna pooblastila, ki jim omogočajo nadzor.³⁶ Obenem bi zakonodajalec moral vsebino prvega odstavka 42. člena ZDoh-2 bolj natančno določiti z vidika načela zakonitosti, pri čemer bi lahko dodatno omejil možnost zlorab. To je npr. storil za delavce v zasebnem sektorju v 45.a členu ZDoh-2. Ta določba vsebuje številne omejitve tako glede pogojev za vstop kot tudi glede zneska, ki ne spada v davčno osnovo. Izpodbijani prvi odstavek 42. člena ZDoh-2 ne vsebuje primerljivo strogih pogojev, zato privilegira javne uslužbence in funkcionarje v primerjavi z zaposlenimi v zasebnem sektorju, ne da bi za to obstajal stvaren in utemeljen razlog, ki bi izhajal iz predmeta stvarnega urejanja. Privilegij temelji izključno na tem, kdo izplačuje dohodek. Pri tem je oblast z izpodbijano ureditvijo predpisala ugodnejši davčni status v primerih, ko je (tudi) sama zaposlovalec. Zato je prvi odstavek 42. člena ZDoh-2 v neskladju z drugim odstavkom 14. člena URS in ga je potrebno razveljaviti. Hkrati bi bilo treba razveljaviti tudi tisti del šestega odstavka 45.a člena ZDoh-2, ki določa, da se 45.a člen ZDoh-2 ne uporablja za zavezance, ki izpolnjujejo pogoje iz prvega odstavka 42. člena ZDoh-2. Edino na ta način bo zagotovljeno enako obravnavanje obeh kategorij.

III. PREDLOG ZA ABSOLUTNO PREDNOSTNO OBRAVNAVO

Vlagatelj te zahteve za oceno ustavnosti Ustavnemu sodišču tudi **predlaga, da jo obravnava absolutno prednostno**, kajti protiustavne posledice zaposlenim v zasebnem sektorju v odnosu do javnih uslužbencev in funkcionarjev nastajajo mesečno ob izplačilu plač, zato je to ureditev, ki povzroča neupravičeno različno obravnavo treba čim prej razveljaviti.

³⁶ Prav tam, točka 21 obrazložitve.