

# Obstoječa ustavnosodna razlaga pojma dohodek po Zakonu o dohodnini

Portorož, 9. januar 2025

Dr. Neža Kogovšek Šalamon

Gradivo je last Slovenskega inštituta za revizijo in je predmet avtorske zaščite in drugih oblik zaščite intelektualne lastnine. Prepovedano je kakršnokoli reproduciranje, razen izključno za osebno uporabo in v nekomercialne namene, pri čemer se morajo ohraniti vsa opozorila o avtorskih ali drugih pravicah, zato se ne smejo prepisovati, razmnoževati ali kako drugače razširjati. Naveden mora biti tudi vir.

- Odločba št. U-I-77/94-12 z dne 1. 12. 1994:

„Z davkom se obremenjuje dohodek, ki pomeni povečanje premoženja davčnega zavezanca. Povračilo stroška, ki je bil potreben za pridobitev dohodka, pa ne pomeni realnega dohodka oziroma povečanja premoženja, saj je bil strošek le eden od pogojev za dosego dohodka. Neupoštevanje konkretnih stroškov pri doseganju realnega dohodka oziroma povečanja premoženja pomeni ukrep, ki je v nasprotju s samo naravo davka.“

- Odločba št. U-I-62/95 z dne 16. 2. 1996:

„Z dohodnino oziroma posameznimi davčnimi oblikami kot viri dohodnine so zaradi zagotavljanja sredstev za javno porabo obdavčeni prejemki davčnih zavezancev. Z davkom se obremenjuje dohodek, ki pomeni povečanje premoženja davčnega zavezanca.”

Vendar:

„...prejemkov, izplačanih v času od 1.1.1995 do uveljavitve sprememb zakona (5.2.1995), ni mogoče všteti v osnovo za dohodnino za leto 1995, če z ZDoh, kakršen je veljal na dan 1.1.1995, niso bili določeni kot dohodki, od katerih se plačuje davek od osebnih prejemkov, ali če je ta zakon celo izrecno določal, da se od njih davek od osebnih prejemkov ne plačuje.”

# Olajšava v višini življenjskega minimuma

- Odločba št. U-I-19/94 z dne 14. 11. 1996:

„Nezdružljivo je z omenjenimi ustavnimi določbami, a tudi z načelom o Sloveniji kot socialni državi, če zakon terja, naj roditelj tudi od tistih svojih sredstev, ki jih mora namenjati preživljanju otrok, da bi jim bil zagotovljen življenjski minimum, hkrati prispeva še za skupne državne potrebe.“

„Prav to pa se pri izpolnjevanju Zakona o dohodnini zgodi. Zakon upošteva roditeljevo dolžnost preživljanja tako, da prizna (10. člen) davčnemu zavezancu posebno olajšavo za vsakega preživljanca. Olajšava pa nikakor ni tolikšna, da bi iz obdavčenja izvzela vsaj tisti znesek, ki ga zavezanec mora vložiti v preživljanje svojega otroka, da bi mu (so)zagotovil eksistenčni minimum.“

# Obveznost določitve stroškov, ki se ne všttevajo v davčno osnovo, v zakonu

- Odločba št. U-I-296/95 z dne 27. 11. 1997:

„Davek je neposreden poseg države v zasebno lastnino brez neposrednega povračila; v vlogi davčnega zavezanca mora občan prenašati poseganje v svojo človekovo pravico iz 33. člena Ustave in njeno omejevanje zaradi zagotavljanja njenih funkcij, ki so hkrati v javnem interesu (67. člen Ustave), zato Ustava tako poseganje prepušča in nalaga izključno zakonodajalcu (147. člen Ustave), ta pa ga sme določati samo z zakonom (87. člen Ustave).“

„Iz zakona, ki davek uvaja, in ne šele iz podzakonskega predpisa, mora biti razvidno in predvidljivo, kaj država zahteva od davkoplačevalca. To izhaja tudi že iz načel pravne države (2. člen Ustave) in iz načela zakonitosti ravnanja uprave (120. člen Ustave).“

„[Izpodbijane] določbe ... pa prepuščajo deloma dokončno določitev vrst stroškov, ki se ne všttevajo v osnovo za davek, v celoti pa njihovo višino - torej predpisovanje znatnega dela davčne osnove - predpisu Vlade, in to ne da bi zakonodajalec dal izvršni oblasti napotke, usmeritve in okvire za predpisovanje teh vsebin in količin obdavčenja.“

# Sklicevanje na opredelitve dohodka v ekonomski znanosti

- Odločba št. U-I-175/11 z dne 10. 4. 2014:

„Ekonomska znanost dohodek opredeljuje s pomočjo t. i. Schanz-Haig-Simonsove opredelitve dohodka, po kateri je dohodek ekonomska moč, ki se kaže kot v denarju izražena vsota potrošnje in spremembe vrednosti premoženja v določenem časovnem obdobju.“

## Reference:

- G. Schanz, Der Einkommenbegriff und die Einkommensteuergesetze, Finanz Archiv, let. 13, št. 23 (1896);
- R. M. Haig, The Concept of Income - Economic and Legal Aspects, v: R. M. Haig (ur.), The Federal Income Tax, Columbia University Press, New York 1921; in
- H. C. Simons, Personal Income Taxation: The Definition of Income as a Problem of Fiscal Policy, University of Chicago Press, Chicago 1938, str. 50.

# Odločba št. U-I-175/11 z dne 10. 4. 2014 (2)

„S pojmom dohodka je neločljivo povezano vprašanje njegove pridobitve. Na to vprašanje pa se navezujeta vprašanji (1) nastanka konkretne davčne obveznosti in (2) trenutka obdavčitve dohodka.“

„Po ZDoh-2 se šteje, da je dohodek pridobljen oziroma dosežen v davčnem letu, v katerem je prejet; šteje pa se, da je dohodek prejet, ko je izplačan fizični osebi ali je kako drugače dan na razpolago fizični osebi. Ker je v sodobnem času večina dohodkov fizičnim osebam izplačanih v denarju, bo običajno obdavčeno izplačilo dohodka fizični osebi.“

„Pri dohodkih, ki so prejeti v naravi, je trenutek obdavčitve opredeljen opisno; tako mora biti dohodek ,kako drugače dan na razpolago fizični osebi“.“

„Iz teh opredelitev logično sledi, da je zakonodajalec na področju dohodnine sprejel koncept obdavčljivosti realiziranega dohodka. Ta koncept izključuje iz predmeta obdavčitve z dohodnino dohodke iz naslova terjatev fizičnih oseb iz razmerij do drugih subjektov, s plačilom katerih se dohodek fizične osebe šele realizira.“

# Odločba št. U-I-175/11 z dne 10. 4. 2014 (3)

„Navedeno potrjuje procesna ureditev ZDavP-2, kadar so drugi subjekti iz razmerja z davčnim zavezancem plačniki davka, pri katerih davčni zavezanci ustvarjajo svoje dohodke in na katere drugi odstavek 49. člena ZDavP-2 prenaša obveznost za izračun davka. Šteje se namreč, da je plačnik davka, ki je dolžan za davčnega zavezanca izračunati, odtegniti in plačati davčni odtegljaj, davčni odtegljaj odtegnil v breme dohodka davčnega zavezanca (prvi odstavek 59. člena ZDavP-2). To predpostavlja, da mora biti dohodek ob plačilu davčnega odtegljaja v premoženjski sferi davčnega zavezanca, saj plačnik davka praviloma zanj prevzema le računovodske obveznosti.“



„Ker 4. člen ZGD-1 tudi osebnim družbam daje status pravne osebe, je pripis dobička osebne družbe le računovodska operacija. Zato so denarna sredstva v višini pripisanega dobička še vedno med sredstvi družbe. To seveda pomeni, da v tem trenutku še ni prišlo do izplačila in s tem do prehoda denarnih sredstev iz sfere osebne družbe v sfero davčnega zavezanca. Zato družbenik v tem trenutku razpolaga le s terjatvijo do družbe na izplačilo dobička, ki jo lahko realizira skladno s pogoji iz ZGD-1 in družbene pogodbe.“

# Vprašanje jasnosti pojma »dohodek«

Odločba št. U-I-497/18 z dne 20. 1. 2022:

- Vrhovno sodišče je prekinilo postopek odločanja o reviziji in vložilo zahtevo za oceno ustavnosti 11. točke tretjega odstavka 105. člena ZDoh-2. Navaja, da obravnava primer, v katerem je bila davčnemu zavezancu na podlagi izpodbijane določbe odmerjena dohodnina od "drugih dohodkov". Meni, da določba ne ustreza ustavnim zahtevam po jasnosti in določnosti davčnih predpisov.
- Izpodbijana določba je krovna določba ali t. i. catch-all določba. Ker z ničimer pozitivno ne opredeljuje, kaj naj bi bil dohodek, ki ga obdavčuje, lahko svojo vsebino črpa le iz 15. člena ZDoh-2.
- ZDoh-2 pojma dohodek ne opredeljuje na pozitiven način in zato gre za nedoločen pravni pojem.

# Odločba št. U-I-497/18 z dne 20. 1. 2022 (2)

„Ker iz ZDoh-2 ne izhaja, da bi bilo treba dohodek razumeti na način, kot ga opredeljuje ekonomska, računovodska ali kakšna druga stroka, kar bi pomenilo, da gre za pravni standard, preostane le še možnost, da ima ta pravni pojem enak pomen, kot ga ima ista beseda v splošnem jeziku. Po oceni Ustavnega sodišča pa je pomen besede dohodek v splošnem jeziku dovolj jasen in pomeni vsak prejemek, ki je sad dela ali sad premoženja.“

„Na voljo je dovolj opornih mest za določitev pozitivne vsebine pravnega pojma dohodek in obenem za določitev meja tega pojma: kot dohodek se lahko šteje le prejemek, ki je sad dela ali premoženja davkoplačevalca in ki je realiziran in torej predstavlja jasno določljivo novo premoženje v njegovi lasti in posesti. Glede na navedeno stopnja nedoločnosti pojma dohodek iz 11. točke tretjega odstavka 105. člena ZDoh-2 ni previsoka oziroma ne presega tiste meje, ki onemogoča, da pravni pojem vsebinsko določimo.“

# Pomembnejše davčne zadeve v obravnavi

Prejeti sta zahtevi U-I-482/22 (Skupina poslancev DZ) in U-I-14/23 (Državni svet).  
Zahtevana je presoja ustavnosti ZDoh-2AA, kolikor ta:

- določa, da se s 1. 1. 2023 splošna dohodninska olajšava ne zviša na 5.500 EUR, pač pa le na 5.000 EUR, hkrati pa odpravlja tudi v ZDoh-2Z predvideno nadaljnje postopno zvišanje splošne olajšave na 7.500 EUR;
- odpravlja usklajevanje višine olajšav z inflacijo;
- zvišuje stopnjo davka v zadnjem, 5. dohodninskem razredu s 45 % na 50 %;
- zvišuje stopnje dohodnine od dohodka iz oddajanja premoženja v najem s 15 % na 25 %;
- spreminja davčno obravnavo dohodka pri odsvojitvi delnic ali deležev v okviru pridobivanja lastnih delnic oziroma deležev družbe, s tem ko določa, da se pod določenimi pogoji te transakcije obravnavajo kot izplačilo dividend, ne kot kapitalski dobiček;
- znižuje višino priznanih normiranih odhodkov za vse nosilce dopolnilnih dejavnosti na kmetijah.

- Sprejeta je bila pobuda U-I-174/22
- Pobudniki izpodbijajo novelo ZDoh-2Z, po kateri se ob prodaji delnic svoji lastni družbi (prodaja lastnih delnic) obdavči prejeta kupnina (tako kot se obdavčijo dividende), ne pa dosežen kapitalški dobiček (razlika med nabavno in prodajno ceno), tako kot je veljalo pred novelo.
- Gre za vprašanje, ki ga odpirata tudi zahtevi poslancev DZ in Državnega sveta. Postavlja se vprašanje, ali taka ureditev krši splošno načelo enakosti, ker zakon še vedno pozna obdavčitev kapitalških dobičkov, le za navedene primere določa drugačen režim.

- V obravnavo je bila sprejeta ustavna pritožba in pobuda Up-1642/22, U-I-43/24
- Bistveno vprašanje: ali zakon krši prepoved diskriminacije oziroma splošno načelo enakosti iz 14. člena Ustave, ker normirancem, ki zaradi rojstva otrok izkoristijo pravico do krajšega delovnega časa, ne omogoča, da bi dobili ugodnosti, ki jih zakon daje "velikim" normirancem.
- Zakonski pogoji za "velike" normirance je namreč napisan tako, da ga ne morejo izpolniti, če izkoristijo pravico do skrajšanega delovnega časa:
  - Tretji odstavek 48. člena ZDoh-2, ki je veljal v relevantnem letu 2018, je določal, da je zavezanec upravičen do pavšalnega načina obdavčitve, če davčnemu organu prihlasi ugotavljanje davčne osnove z upoštevanjem normiranih odhodkov in če v davčnem letu pred tem davčnim letom, njegovi prihodki iz dejavnosti, ugotovljeni po pravilih o računovodenju, ne presegajo 50.000 EUR ali 100.000 EUR, pri čemer ta zadnja možnost pride v poštev le pod pogojem, da je bila
    - "pri zavezancu v skladu z zakonom, ki ureja pokojninsko in invalidsko zavarovanje, obvezno zavarovana vsaj ena oseba za polni delovni čas, neprekinjeno najmanj pet mesecev".

- V obravnavo je bila sprejeta ustavna pritožba št. Up-16/23
- Bistveno vprašanje: ali se lahko prejemki zdravnikov po podjemni pogodbi obdavčijo kot prejemki iz delovnega razmerja, pri čemer ZZDej izrecno dopušča zdravnikom, da delajo tudi po podjemnih pogodbah.
- Redna sodišča so namreč odločila, da bi se morali ti prejemki obdavčiti kot prejemki iz delovnega razmerja. Odgovoriti bo treba na vprašanje, ali je to stališče skladno z ustavo.



# Hvala za pozornost!

