

**Opravična št.:**

U-I-147/12

**ECLI:**

ECLI:SI:USRS:2013:U.I.147.12

**Akt:**

Zakon o dohodnini (Uradni list RS, št. 13/11 – uradno prečiščeno besedilo, 24/12, 30/12, 75/12 in 94/12) (ZDoh), 5. odst. 113. čl.

**Izrek:**

Peti odstavek 113. člena Zakona o dohodnini (Uradni list RS, št. 13/11 – uradno prečiščeno besedilo, 24/12, 30/12, 75/12 in 94/12) je v neskladju z Ustavo. Državni zbor mora ugotovljeno protiustavnost odpraviti v roku enega leta po objavi te odločbe v Uradnem listu Republike Slovenije. Do odprave ugotovljene protiustavnosti se v postopkih odmere dohodnine uporablja peti odstavek 113. člena Zakona o dohodnini.

**Evidenčni stavek:**

Čezmejni delovni migranti so glede na načelo obdavčitve svetovnega dohodka rezidentov Slovenije in upoštevajoč metodo omejenega odbitka za odpravo dvojnega obdavčenja v enakem položaju kot drugi zavezanci za plačilo dohodnine.

Zakonodajalec lahko enake položaje ureja različno, če za to izkaže obstoj razumnega razloga, ki izhaja iz narave stvari. Ker za posebno davčno olajšavo za čezmejnne delovne migrante iz petega odstavka 113. člena Zakona o dohodnini (ZDoh-2) tak razlog ni izkazan, je zakonska ureditev v neskladju z načelom enakosti iz drugega odstavka 14. člena Ustave.

**Geslo:**

1.2.51.4.1 - Ustavno sodstvo - Vrste vlog - Aktivna legitimacija v postopku pred Ustavnim sodiščem - Konkretna presoja norm - Sodišče.

1.5.51.1.15.1 - Ustavno sodstvo - Odločbe - Vrste odločitev Ustavnega sodišča - V postopku abstraktne presoje - Ugotovitev, da je predpis v neskladju - Z ustavo.

1.5.51.1.16 - Ustavno sodstvo - Odločbe - Vrste odločitev Ustavnega sodišča - V postopku abstraktne presoje - Poziv normodajalcu, da predpis uskladi z Ustavo/zakonom.

1.5.51.1.22 - Ustavno sodstvo - Odločbe - Vrste odločitev Ustavnega sodišča - V postopku abstraktne presoje - Določitev načina izvršitve odločbe .

5.2 - Temeljne pravice - Enakost (14.2).

3.20 - Splošna načela - Razumnost.

1.5.5.2 - Ustavno sodstvo - Odločbe - Ločena mnenja članov - Odklonilna mnenja.

**Pravna podlaga:**



Člen 14.2, Ustava [URS]

Člen 40.2, 48, Zakon o Ustavnem sodišču [ZUstS]

**Opomba:**

✘ K obravnavani zadevi je bila s sklepom Ustavnega sodišča z dne 9. 5. 2013 pridružena zadeva št. U-I-171/12 zaradi skupnega obravnavanja in odločanja.

**Dokument v PDF obliki:**

-  [U-I-147-12.pdf](#)
-  [U-I-147-12 - LM mag. Klampfer.pdf](#)

**Polno besedilo:**

U-I-147/12-18  
29. 5. 2013

**ODLOČBA**

Ustavno sodišče je v postopku za oceno ustavnosti, začetem z zahtevo Upravnega sodišča, na seji 29. maja 2013

odločilo:

- 1. Peti odstavek 113. člena Zakona o dohodnini (Uradni list RS, št. 13/11 - uradno prečiščeno besedilo, 24/12, 30/12, 75/12 in 94/12) je v neskladju z Ustavo.**
- 2. Državni zbor mora ugotovljeno protiustavnost odpraviti v roku enega leta po objavi te odločbe v Uradnem listu Republike Slovenije.**
- 3. Do odprave ugotovljene protiustavnosti se v postopkih odmere dohodnine uporablja peti odstavek 113. člena Zakona o dohodnini.**

**OBRAZLOŽITEV****A.**

1. Upravno sodišče je vložilo zahtevi za oceno ustavnosti petega odstavka 113. člena Zakona o dohodnini (v nadaljevanju ZDoh-2), ki čezmejnimi delovnimi migrantom daje posebno davčno olajšavo v višini 7.576,62 EUR za dohodek iz zaposlitve, opravljene v tujini pri delodajalcu, ki ni rezident Republike Slovenije (v nadaljevanju Slovenija). Predlagatelj je prekinil postopka odločanja o tožbah iste tožeče stranke, ki je pri odmeri dohodnine za leto 2009 in za leto 2010 uveljavljala navedeno olajšavo. Ker tožeča stranka ni izpolnjevala pogojev, ji davčni organ davčne olajšave ni priznal. Zato ji je bila z odločbama Davčne uprave Republike Slovenije, Davčni urad Ljubljana (v nadaljevanju DURS), za leto 2009 odmerjena za 2.870,00 EUR višja dohodnina in za leto 2010 za 2.915,00 EUR višja dohodnina.

2. Predlagatelj v obeh zahtevah zatrjuje kršitev splošnega načela enakosti iz drugega odstavka 14. člena Ustave, ker naj bi bila posebna davčna olajšava uvedena zgolj za posamezne davčne zavezance. Navaja, da je Ustavno sodišče opozorilo na posebnosti načela enakosti v davčnem pravu že v odločbi št. U-I-260/04 z dne 20. 4. 2007 (Uradni list RS, št. 45/07, in OdlUS XVI, 25, 32. točka obrazložitve). Odločilo je, da ima zakonodajalec pri izbiri davčnega predmeta in pri določitvi davčne osnove, davčne

stopnje in davčnih oprostitev široko polje presoje, da pa mora pri izpeljavi sprejete odločitve spoštovati enakost v obremenitvi, ki je odsev splošnega načela enakosti v davčnem pravu, ter da te zahteve brez utemeljenega razloga ne more opustiti. Meni, da ne Vlada kot predlagateljica zakona in ne zakonodajalec nista navedla razumnega razloga, ki bi izhajal iz narave obdavčevanja dohodkov fizičnih oseb, še zlasti dohodkov iz zaposlitve, za določitev posebne olajšave zgolj za določen krog ljudi z vidika kraja opravljanja zaposlitve oziroma rezidentstva delodajalca. Navaja, da je v Sloveniji uveljavljena obdavčitev z dohodnino po merilu rezidentstva, na podlagi katerega plačajo fizične osebe v državi rezidentstva davke od dohodka neodvisno od kraja pridobitve dohodka. To naj bi pomenilo, da ni razlikovanja po lokacijskem viru dohodka oziroma tudi ne glede na status (rezidentstvo) delodajalca, zato za tako razlikovanje ni stvarnih razlogov.

3. Državni zbor ni odgovoril na zahtevi.

4. Vlada je podala mnenje o zahtevah. Navaja, da je bila olajšava uvedena z namenom zmanjšanja davčne obremenitve oziroma doplačil dohodnine od dohodkov iz delovnega razmerja, ki jih rezidenti – čezmejni delovni migranti dosežejo z opravljanjem zaposlitve zunaj Slovenije pri tujih delodajalcih. Ugotovljeno naj bi bilo, da je pri relativno velikem številu zavezancev, predvsem tistih, ki delajo v Avstriji, prihajalo do relativno visokih doplačil dohodnine. Dohodki iz delovnega razmerja, ki jih rezidenti dosežejo z opravljanjem zaposlitve zunaj Slovenije, so v skladu s konceptom svetovnega dohodka od leta 2005 obdavčeni tudi v Sloveniji. Ker so ti dohodki obdavčeni tudi v državi, v kateri so doseženi, pride do dvojne obdavčitve, ki se odpravlja tako, da se dohodnina, odmerjena po slovenskih predpisih, zmanjša za dohodnino, plačano v drugi državi, kot ugotavlja tudi predlagatelj. Kadar so plače v drugi državi višje oziroma obdavčitev plač relativno nižja kot v Sloveniji, je v večini primerov treba dohodnino od teh dohodkov v Sloveniji doplačati. S sprostitvijo tokov delovne sile, predvsem z zaposlitvijo v državah, v katerih so povprečni dohodki višji od slovenskih (obdavčitev pa temu ustrezno nižja), se razmerja med dohodki iz tujine in njihovo obdavčitvijo v Sloveniji zaostrejejo. Vlada meni, da so čezmejni delovni migranti postavljeni v drugačen delovnopravni in dohodkovni položaj kot domači delavci, saj zaposlitev opravljajo v tujini pri delodajalcu, ki ni rezident Slovenije, po pravilih, določenih s tujo delovnopravno zakonodajo, in s tem na trgu dela, na katerem je konkurenčnost pogojena predvsem z ravni dohodkov na tem trgu in davčno obremenitvijo teh dohodkov. Izpodbijana rešitev na enak način rešuje davčni položaj vseh zavezancev, ki dosegajo dohodke iz delovnega razmerja z opravljanjem zaposlitve v tujini pri tujem delodajalcu kot čezmejni delovni migranti, ne glede na to, v kateri državi so našli zaposlitev.

5. Mnenje Vlade je bilo poslano predlagatelju, ki nanj ni odgovoril.

## B.

6. Ustavno sodišče je zadevi št. U-I-147/12 in št. U-I-171/12 združilo zaradi skupnega obravnavanja in odločanja.

### **Načelo obdavčitve svetovnega dohodka in metode za odpravo dvojnega obdavčevanja**

7. V skladu z načelom obdavčitve svetovnega dohodka so slovenski davčni rezidenti zavezani za plačilo dohodnine od vseh dohodkov, ki imajo vir v Sloveniji, in od vseh dohodkov, ki imajo vir zunaj Slovenije (prvi odstavek 5. člena ZDoh-2). Navedeno načelo temelji na personalni davčni jurisdikciji nad rezidenti Slovenije (*residence principle of taxation*). Po drugi strani so davčni nerezidenti zavezani le za plačilo dohodnine od vseh dohodkov, ki imajo vir v Sloveniji (drugi odstavek 5. člena ZDoh-2), v skladu z načelom obdavčitve po viru dohodka, ki temelji na teritorialni davčni jurisdikciji nad

slovenskimi dohodkovnimi viri (*source principle of taxation*).

8. Enake navezne okoliščine za izvajanje davčne jurisdikcije pozna tudi večina tujih držav, kar na mednarodni ravni vodi k dvojni obdavčitvi dohodka. Davkoplachevalec je lahko obdavčen kot nerezydent v državi, kjer je dohodek dosežen, hkrati pa je ta dohodek obdavčljiv tudi v državi, kjer je rezident. Načelo obdavčitve svetovnega dohodka povzroča dvojno obdavčenje, ki nastane, kadar zaradi izvajanja vzporedne davčne pristojnosti dveh držav članic obe državi istega davčnega zavezanca obdavčita za isti vir dohodka.[1]

9. Iz ustaljene sodne prakse SEU tudi izhaja, da so države članice Evropske unije (v nadaljevanju EU) pristojne za določitev meril za obdavčitev prihodkov in premoženja, da bi se izognile - tudi s konvencijami - dvojnemu obdavčevanju, če EU ne sprejme ukrepov za poenotenje in usklajitev glede odprave dvojnega obdavčevanja. V tem okviru lahko države članice z dvostranskimi konvencijami prosto določijo navezovalne okoliščine za porazdelitev davčne pristojnosti.[2] Sprejeti morajo potrebne ukrepe za preprečevanje dvojnega obdavčevanja tako, da uporabijo zlasti merila, ki se upoštevajo v mednarodni davčni praksi, kot se na primer kaže v Vzorčni davčni konvenciji, ki jo je pripravila Organizacija za gospodarsko sodelovanje in razvoj (v nadaljevanju OECD), zlasti v njenem 23.b členu.[3]

10. Vzorčna davčna konvencija OECD določa dve metodi za odpravo dvojnega obdavčevanja, od katerih ena temelji na dohodku, druga pa na davku. Pri metodi izvzetja dohodka (*principle of income exemption*) so tuji dohodki oproščeni plačila davka v državi rezidentstva (davčna oprostitev). Pri metodi dobropisa davka (*principle of tax credit*) se v tujini plačani davek odbije od domače davčne obveznosti (davčni odbitek).

11. Pri prvi metodi izvzetja dohodka je tuji dohodek lahko oproščen plačila domačega davka na dva načina. Po metodi polnega izvzetja (*full exemption*) se tuji dohodek ne upošteva niti pri izračunu davčne osnove niti pri določitvi davčne stopnje. Po metodi izvzetja s progresijo (*exemption with progression*) se tuji dohodek upošteva le pri določitvi davčne stopnje (če je ta zaradi progresivne davčne lestvice višja zaradi upoštevanja tujega dohodka), ne pa pri izračunu davčne osnove.

12. Tudi pri drugi metodi dobropisa davka se v tujini plačani davek lahko odbije od domače davčne obveznosti na dva načina. Po metodi polnega odbitka (*full credit*) se v tujini plačani davek v celoti upošteva pri odmeri domačega davka, tako da se rezidentu povrne razlika, če v tujini plačani davek presega doma odmerjeno dohodnino. Po metodi omejenega odbitka (*ordinary credit*) se v tujini plačani davek pri odmeri domačega davka upošteva le v višini domačega davka, tako da znesek odbitkov ne more preseči zneska odmerjene dohodnine.

13. Vzorčna davčna konvencija OECD državam pri sklepanju mednarodnih konvencij o izogibanju dvojnega obdavčevanja priporoča uporabo bodisi metode izvzetja s progresijo bodisi metode omejenega odbitka, izbiro pa prepušča državam.[4] V praksi bo metoda omejenega odbitka fiskalno bolj ugodna za države z visoko stopnjo obdavčitve, saj bodo morali davčni zavezanci v državi rezidentstva doplačati razliko med nižjo obdavčitvijo v državi vira dohodka in višjo obdavčitvijo v državi rezidentstva. Če bi država rezidentstva dvojno obdavčevanje odpravljala z metodo oprostive s progresijo, davčnemu rezidentu razlike ne bi bilo treba doplačati.

14. Slovenija odpravlja dvojno obdavčevanje s sklepanjem bilateralnih mednarodnih konvencij, v katerih za odpravo dvojnega obdavčevanja dohodka iz zaposlitve uporablja metodo omejenega odbitka. Po podatkih na dan 1. 1. 2013 je v veljavi 50 mednarodnih konvencij o izogibanju dvojnega obdavčevanja dohodka in premoženja, ratificirane so tri mednarodne pogodbe, ki še ne veljajo.[5]

Med vsemi veljavnimi konvencijami edino Sporazum med Socialistično federativno republiko Jugoslavijo (v nadaljevanju SFRJ) in Kraljevino Švedsko o izogibanju dvojnemu obdavčevanju dohodka in premoženja (Uradni list SFRJ, MP, št. 7/81), ki jo je Republika Slovenija nasledila od SFRJ, še določa metodo izvzetja s progresijo (peti odstavek 22. člena). V vseh drugih bilateralnih konvencijah za odpravo dvojnega obdavčevanja Slovenija uporablja metodo omejenega odbitka.

15. Z Avstrijo se dvojno obdavčevanje dohodka rezidenta Slovenije odpravlja s 1. točko 24. člena Konvencije med Republiko Slovenijo in Republiko Avstrijo o izogibanju dvojnega obdavčevanja v zvezi z davki na dohodek in premoženje (Uradni list RS, št. 20/98, MP, št. 4/98, Uradni list RS, št. 129/06, MP, št. 22/06, ter Uradni list RS, št. 49/12, in MP, št. 6/12 – BATIDO). Kadar rezident Slovenije ustvari dohodek iz zaposlitve, Slovenija odobri kot odbitek od davka na dohodek tega rezidenta znesek, ki je enak davku od dohodka, plačanemu v Avstriji. Takšen odbitek v nobenem primeru ne sme presežati tistega davka na dohodek, ki je bil izračunan pred odbitkom in ki se nanaša na dohodek, ki je obdavčljiv v Avstriji.

16. Z Italijo se dvojno obdavčevanje dohodka rezidenta Slovenije odpravlja s tretjim odstavkom 24. člena Konvencije med Vlado Republike Slovenije in Vlado Italijanske republike o izogibanju dvojnega obdavčevanja in preprečevanju davčnih utaj v zvezi z davki od dohodka in premoženja z dodatnim protokolom (Uradni list RS, št. 30/02, MP, št. 8/02 – BITIDO). Kadar rezident Slovenije dobi dohodek iz zaposlitve, Slovenija dovoli kot odbitek od davka od zaposlitve tega rezidenta znesek, ki je enak davku od dohodka, plačanemu v Italiji. Tak odbitek pa v nobenem primeru ne sme presežati tistega dela davka od zaposlitve, ki je bil izračunan pred odbitkom, ki se lahko obdavči v Italiji.[6]

17. Za odpravo dvojnega obdavčenja dohodkov iz zaposlitve se metoda omejenega odbitka uporablja tudi v primerih, kadar Slovenija s tujo državo nima sklenjene bilateralne konvencije o izogibanju dvojnega obdavčevanja. Navedena metoda je urejena v sklopu IX. poglavja ZDoh-2 z naslovom "Odprava dvojnega obdavčenja dohodkov rezidenta z virom izven Slovenije". V skladu s prvim odstavkom 136. člena ZDoh-2 tako lahko rezident od dohodnine, odmerjene po ZDoh-2, odšteje znesek ustreznega dela dohodnine (odbitek), ki jo je plačal od dohodkov z virom izven Slovenije (tujih dohodki), vključenih v njegovo osnovo za dohodnino. Vendar pa odbitek dohodnine od teh tujih dohodkov ne sme preseči zneska, nižjega od (1) zneska dohodnine od tujih dohodkov, ki je bil dokončen in dejansko plačan, ali od (2) zneska dohodnine, ki bi ga bilo treba plačati po tem zakonu od tujih dohodkov, če odbitek ne bi bil mogoč (prvi odstavek 137. člena ZDoh-2). Prvi odstavek 110. člena ZDoh-2 za dohodke iz zaposlitve dopušča uporabo metode izvzetja s progresijo le, če je tako določeno z mednarodno pogodbo.

18. Poleg opisanih ukrepov za odpravo dvojnega obdavčevanja je zakonodajalec v izpodbijanem petem odstavku 113. člena ZDoh-2 uvedel še posebno davčno olajšavo v višini 7.576,62 EUR letno[7] za čezmejne delovne migrante, ki jih opredeljuje kot rezidente Slovenije, ki so zavezanci za plačilo dohodnine in ki zaradi opravljanja dela v tujini odhajajo v tujino ter se dnevno ali najmanj enkrat tedensko vračajo v Slovenijo. Posebna davčna olajšava pomeni zmanjšanje davčne osnove od dohodka iz delovnega razmerja za zaposlitev, opravljeno v tujini pri delodajalcu, ki ni rezident Slovenije.

### **Načelo enakosti pred zakonom**

19. Glede splošnega načela enakosti pred zakonom iz drugega odstavka 14. člena Ustave je ustaljeno stališče Ustavnega sodišča, da to načelo zavezuje zakonodajalca, da bistveno enake položaje obravnava enako. Če zakonodajalec bistveno enake položaje ureja različno, mora za razlikovanje obstajati razumen razlog, ki izhaja iz narave stvari (glej na primer odločbo Ustavnega sodišča št. U-I-

149/11 z dne 7. 6. 2012, Uradni list RS, št. 51/12). Načelo enakosti pred zakonom namreč ne pomeni, da zakon ne bi smel različno urejati položajev pravnih subjektov, pač pa, da tega ne sme početi samovoljno, brez razumnega in stvarnega razloga. To pomeni, da mora razlikovanje služiti ustavno dopustnemu cilju, da mora biti ta cilj v razumni povezavi s predmetom urejanja v predpisu in da mora biti uvedeno razlikovanje primerno sredstvo za doseg tega cilja (odločba Ustavnega sodišča št. U-I-59/03 z dne 13. 5. 2004, Uradni list RS, št. 58/04 in 61/04, ter OdlUS XIII, 33). Za presojo o tem, katere podobnosti in razlike v položajih so bistvene, je torej treba izhajati iz predmeta pravnega urejanja. Poleg položajev, ki ju primerjamo med seboj, pomeni predmet pravnega urejanja tretji element primerjave (*tertium comparationis*) – to je vrednostno merilo primerjave, glede na katero dva položaja primerjamo med seboj.

20. Ustavno sodišče v obravnavani zadevi primerja čezmejne delovne migrante z drugimi zavezanci za plačilo dohodnine glede pravice prvih do posebne davčne olajšave oziroma glede obveznosti drugih do sorazmerno višjega plačila dohodnine. Glede na v ZDoh-2 uveljavljeno načelo obdavčitve svetovnega dohodka rezidentov Slovenije (prvi odstavek 5. člena ZDoh-2) ter upoštevajoč metodo omejenega odbitka za odpravo dvojnega obdavčevanja, Ustavno sodišče ugotavlja, da so čezmejni delovni migranti v bistveno enakih položajih kot drugi zavezanci za plačilo dohodnine.

21. Ker izpodbijana določba davčno olajšavo daje le čezmejnim delovnim migrantom, ne pa tudi drugim zavezanecem za dohodnino, mora Ustavno sodišče presoditi, ali za takšno razlikovanje obstaja razumen razlog, ki izhaja iz narave stvari.

### **Namen izpodbijane posebne davčne olajšave**

22. Iz mnenja Vlade izhaja, da je namen izpodbijane posebne davčne olajšave zmanjšanje davčne obremenitve zaradi drugačnega delovnopravnega in dohodkovnega položaja čezmejnih delovnih migrantov v primerjavi z domačimi delavci. Vlada navaja, da prvi opravljajo zaposlitev v tujini pri delodajalcu, ki ni rezident Slovenije, po pravilih, določenih s tujo delovnopravno zakonodajo, in s tem na trgu dela, na katerem je konkurenčnost pogojena predvsem z ravni dohodkov na tem trgu in davčno obremenitvijo teh dohodkov.

23. Iz pripravljalnega gradiva k Zakonu o spremembi Zakona o dohodnini (ZDoh-2F) izhaja, da je bila navedena olajšava uvedena z Zakonom o spremembah in dopolnitvah Zakona o dohodnini (Uradni list RS, št. 10/10 – ZDoh-2E) ter se je prvič priznala pri odmeri dohodnine za leto 2009. Olajšava je bila uvedena z namenom zmanjšanja davčne obremenitve oziroma doplačil dohodnine od dohodkov iz delovnega razmerja, ker je bilo ugotovljeno, da je pri relativno velikem številu zavezancev, predvsem tistih, ki delajo v Avstriji, prihajalo do relativno visokih doplačil dohodnine; to se dogaja predvsem v primerih, ko je raven plač v drugi državi višja in obdavčitev plač relativno nižja kot v Sloveniji in je zato v večini primerov treba od teh dohodkov v Sloveniji dohodnino doplačati.

24. Po mnenju predlagatelja sta edina razloga za različno davčno obravnavo delavcev status in lokacija njihovega delodajalca. Delavec naj bi bil upravičen do izpodbijane davčne olajšave, ker je zaposlen pri delodajalcu, ki je v tujini in ni rezident Slovenije.

25. Vlada in predlagatelj v mnenju in zahtevi ugotavljata, da se dvojna obdavčitev dohodkov iz zaposlitve od države rezidentstva in države vira dohodka v sedanji ureditvi odpravlja z davčnim odbitkom. Namen izpodbijane posebne olajšave torej ni odpraviti dvojno obdavčevanje, temveč čezmejnimi delovnimi migrantom zagotoviti še dodatne davčne ugodnosti.

### **Presoja razumnosti in stvarnosti namena izpodbijane davčne olajšave**

26. Ustavno sodišče je že večkrat presoјalo, ali so bile davčne olajšave uvedene zaradi razumnega razloga, ki je izhajal iz narave stvari. Varstvo okolja je bil dopusten razlog za davčno olajšavo v sklepu št. U-I-167/92 z dne 4. 11. 1993 (OdlUS II, 96). V tem sklepu je Ustavno sodišče presoјalo davčno olajšavo zaradi spodbujanja nakupa osebnih avtomobilov z vgrajenim katalizatorjem za uporabo neosvinčenega bencina. Skrb za socialno varnost je bil dopusten razlog za davčno olajšavo v treh odločitvah Ustavnega sodišča. V sklepu št. U-I-20/96 z dne 17. 12. 1998 (OdlUS VII, 222) je bila davčna olajšava uvedena z namenom ustvarjanja možnosti, da si državljani lahko pridobijo primerno stanovanje prek vplivanja na bolj racionalno izrabo obstoječih stanovanjskih površin. V sklepu št. U-I-167/02 z dne 21. 4. 2005 je bil namen davčne olajšave spodbuditi delodajalce, da zaposlene vključijo v kolektivno pokojninsko in invalidsko zavarovanje. V sklepu št. U-I-52/09, Up-265/09 z dne 10. 6. 2010 pa je bil namen davčne olajšave pospeševanje razvoja na demografsko ogroženih območjih. Ustavno sodišče je v odločbi št. U-I-59/03 štelo, da je tudi pospeševanje gospodarskega razvoja lahko dopusten razlog za uvedbo davčne olajšave, ki je bila uvedena zaradi spodbujanja gospodarskih subjektov, da bi v Sloveniji investirali v neopredmetena dolgoročna sredstva in določena opredmetena osnovna sredstva oziroma v opremo.

27. Vendar pa je Ustavno sodišče v odločbi št. U-I-59/03 razveljavilo pogoj, ki je izpodbijano davčno olajšavo omogočal le za investicije v Sloveniji, ne pa tudi za investicije v tujini. Lokacija investicije torej ni bila ustavno dopusten razlog, na katerem bi lahko temeljila različna ureditev davčne olajšave. Prav tako je Ustavno sodišče v odločbi št. U-I-314/94 z dne 5. 3. 1998 (Uradni list RS, št. 24/98, in OdlUS VII, 35) presodilo, da ni ustavnoskladna zakonska ureditev, po kateri so bili do oprostitve plačila prometnega davka pri nakupu predmetov muzejske vrednosti upravičeni le muzeji, ne pa tudi drugi javni zavodi za kulturno dejavnost, katerih dejavnost je varstvo naravne in kulturne dediščine.

28. V dosedanji ustavnosodni presoji so bile davčne olajšave torej dopuščene, če so spodbujale določena družbenokoristna ravnanja davčnih zavezancev s področja varstva okolja, socialne varnosti, zagotavljanja skupnih družbenih potreb in gospodarskega razvoja. Ustavno sodišče je sicer že v odločbi št. U-I-91/98 z dne 16. 7. 1999 (Uradni list RS, št. 61/99, in OdlUS VIII, 196) presodilo, da "sodobne države z davki ne zasledujejo zgolj finančnih ciljev, temveč so davki hkrati tudi sredstvo ekonomske, socialne, demografske in drugih sorodnih politik. Na gospodarskem področju so davki eden od instrumentov narodnogospodarskega upravljanja. Učinkovita oblika neposrednega vplivanja na gospodarstvo so zlasti davčne oprostitve in olajšave, s katerimi država favorizira razvoj določenih gospodarskih dejavnosti, panog in strok."

29. Državni zbor in Vlada v konkretnem primeru nista izkazala razumnih in stvarnih razlogov za privilegirani davčni položaj čezmejnih delovnih migrantov. Zmanjšanje davčne obremenitve v pavšalnem znesku, ki ga kot prvi razlog navaja Vlada, ne izkazuje cilja, temveč je le drugo ime za uporabljeno sredstvo. Zgolj pavšalno sklicevanje na drugačen delovni položaj teh oseb pa ne izkazuje razumnega razloga, ki izhaja iz narave stvari, za njihovo različno urejanje. Ustavno sodišče je zato ugotovilo, da je peti odstavek 113. člena ZDoh-2 v neskladju z drugim odstavkom 14. člena Ustave.

30. Gre za položaj, ko je neenakost posledica tega, da zakonodajalec položaja drugih davčnih zavezancev ne ureja na enak način, kot ureja položaj zavezancev iz petega odstavka 113. člena ZDoh-2. Zato je Ustavno sodišče v skladu z 48. členom Zakona o Ustavnem sodišču (Uradni list RS, št. 64/07 – uradno prečiščeno besedilo in 109/12 – v nadaljevanju ZUstS) ugotovilo protiustavnost izpodbijane ureditve (1. točka izreka) in zakonodajalcu naložilo njeno odpravo v roku enega leta po objavi odločbe v Uradnem listu Republike Slovenije (2. točka izreka).

31. V skladu z drugim odstavkom 40. člena ZUstS je Ustavno sodišče določilo način izvršitve svoje

odločbe, da bi do drugačne zakonske ureditve zavarovalo upravičena pričakovanja čezmejnih delovnih migrantov glede razpolaganja s svojim neobdavčljivim delom dohodka (3. točka izreka).

### C.

32. Ustavno sodišče je sprejelo to odločbo na podlagi 48. člena in drugega odstavka 40. člena ZUstS v sestavi: podpredsednik mag. Miroslav Mozetič ter sodnice in sodnika dr. Mitja Deisinger, dr. Dunja Jadek Pensa, mag. Marta Klampfer, dr. Etelka Korpič – Horvat, Jasna Pogačar, dr. Jadranka Sovdat in Jan Zobec. Odločbo je sprejelo s sedmimi glasovi proti enemu. Proti je glasovala sodnica Klampfer, ki je dala odklonilno ločeno mnenje.

mag. Miroslav Mozetič  
Podpredsednik

#### Opombe:

[1] Tako dvojno obdavčitev opredeljuje tudi Sodišče Evropske unije (v nadaljevanju SEU). Glej na primer sodbi v zadevi *Banco Bilbao Vizcaya Argentaria SA proti Administración General del Estado*, C-157/10, z dne 8. 12. 2011, 30. točka, ter v združenih zadevah *Haribo Lakritzen Hans Riegel BetriebsgmbH in Österreichische Salinen AG proti Finanzamt Linz*, C-436/08 in C-437/08, z dne 10. 2. 2011, 171. točka.

[2] Sodba SEU v zadevi *Manfred Beker, Christa Beker proti Finanzamt Heilbronn*, C-168/11, z dne 28. 2. 2013, 32. točka, in tam citirana sodna praksa.

[3] Glej zadevo *Banco Bilbao Vizcaya Argentaria SA proti Administración General del Estado*, 31. točka, ki se sklicuje na sodbi v zadevi *Mark Kerckhaert in Bernadette Morres proti Belgische Staat*, C-513/04, z dne 14. 11. 2006, 23. točka, ter v zadevi *Jacques Damseaux proti državi Belgiji*, C-128/08, z dne 16. 7. 2009, 33. točka.

[4] Komentar k 23A in 23B členu Vzorčne davčne konvencije OECD (OECD 2012), str. C(23)-10.

[5] Seznam konvencij je dosegljiv na spletnih straneh DURS.

[6] Konvencija je nadomestila Sporazum med Socialistično federativno republiko Jugoslavijo in Italijansko republiko o izogibanju dvojnemu obdavčevanju dohodka in premoženja (Uradni list SFRJ, MP, št. 2/83 – v nadaljevanju Sporazum), ki se je prenehal uporabljati 31. 12. 2010. Sporazum je za odpravo dvojnega obdavčenja določal metodo oprostitve s progresijo, v skladu s katero so se pri odmeri dohodnine za leto 2010 (in predhodna leta) dohodki iz zaposlitve, ki so jih slovenski rezidenti dosegali z delom v Italiji, izvzeli iz obdavčitve v Sloveniji. Ti dohodki so se upoštevali pri določitvi davka od (morebitnega) drugega dohodka davčnega zavezanca. Glej Pojasnilo DURS, št. 4217-6293/2011, 20. 4. 2011, dosegljivo na spletnih straneh DURS.

[7] V skladu s prvim odstavkom 118. člena ZDoh-2 se zneski izpodbijane olajšave enkrat letno uskladijo s koeficientom rasti cen življenjskih potrebščin v Sloveniji po podatkih Statističnega urada Republike Slovenije za mesec november tekočega leta v primerjavi z mesecem novembrom prejšnjega leta. Zneske iz prvega odstavka 118. člena ZDoh-2 določi minister, pristojen za finance, najpozneje v decembru tekočega leta za naslednje leto (drugi odstavek 118. člena ZDoh-2). Višina olajšave za leto 2013 je bila določena s Pravilnikom o določitvi olajšav in lestvice za odmero dohodnine za leto 2013 (Uradni list RS, št. 102/12).



### **Odklonilno ločeno mnenje sodnice mag. Marte Klampfer**

1. V konkretni ustavnosodni presoji je Ustavno sodišče na zahtevo Upravnega sodišča v skladu z 48. členom Zakona o Ustavnem sodišču (Uradni list RS, št. 64/07 – uradno prečiščeno besedilo in 109/12 – v nadaljevanju ZUstS) ugotovilo protiustavnost petega odstavka 113. člena Zakona o dohodnini (Uradni list RS, št. 13/11 – uradno prečiščeno besedilo, 24/12, 30/12, 75/12 in 94/12 – v nadaljevanju ZDoh-2) in zakonodajalcu naložilo njegovo odpravo v roku enega leta po objavi odločbe v Uradnem listu Republike Slovenije. Z načinom izvršitve pa je na podlagi 40. člena ZUstS določilo, da se do odprave ugotovljene protiustavnosti v postopkih odmere dohodnine uporablja peti odstavek 113. člena ZDoh-2. Ta po presoji Ustavnega sodišča protiustavna določba je čezmejnimi delovnim migrantom dajala posebno davčno olajšavo v višini 7.576,62 EUR za dohodek iz zaposlitve, opravljene v tujini pri delodajalcu, ki ni rezident Slovenije. Ne bom se spuščala v vsebinsko presajo glede vprašanja, ali je pri določitvi davčne olajšave le čezmejnimi delovnimi migrantom, ne pa tudi drugim zavezancem za dohodnino obstajal razumen razlog, ki izhaja iz narave stvari, saj sem glasovala proti odločbi, ker sem se zavzemala za zavrženje zahteve. V ločenem mnenju bom nanizala argumente, ki so me prepričali, da v konkretnem primeru ni izpolnjena procesna predpostavka iz prvega odstavka 23. člena ZUstS.

2. Po prvem odstavku citiranega člena sodišče, ki pri odločanju meni, da je zakon ali del zakona, ki bi ga moralo uporabiti, protiustaven, prekine postopek in z zahtevo začne postopek za oceno njegove ustavnosti. Citirana zakonska določba v skladu s 156. členom Ustave daje sodniku, ki odloča v sodnem postopku in se znajde v situaciji, ko bi moral svojo odločitev utemeljiti z zakonsko določbo, za katero meni, da je v neskladju z Ustavo, možnost prekiniti postopek in počakati, da o skladnosti te določbe z Ustavo odloči za to pristojno sodišče, torej Ustavno sodišče. Niti v Ustavi niti v zakonu ni določeno, na kakšen način izkaže sodišče izpolnjevanje pogoja iz prvega odstavka 23. člena ZUstS, zato mora sodišče predvsem izkazati, da bi moralo v konkretnem sporu, o katerem sodi, uporabiti določen zakon oziroma določeno zakonsko določbo (sklep Ustavnega sodišča U -I- 216/07 z dne 4. 10. 2007, Uradni list RS, št. 99/07 in OdlUS XVI, 75). Bistveno pri vprašanju izpolnitve tega pogoja je, ali je izpodbijana zakonska določba sploh pravna podlaga za rešitev pravnega razmerja, o katerem teče spor.

3. Sodišče lahko tudi na predlog stranke prekine postopek. Vendar sodišče ni dolžno vedno, kadar katera od strank predlaga prekinitve postopka, prekiniti postopka in zahtevati presoje skladnosti zakona z Ustavo. To pa ne pomeni, da sme sodišče, kadar ne soglaša z oceno stranke glede zatrjevane protiustavnosti zakona, v obrazložitvi svoje odločitve to prezreti. Nasprotno na resne in dovolj obrazložene argumente stranke v zvezi s tem mora sodišče odgovoriti, sicer gre lahko za kršitev pravice do izjavljanja po 22. členu Ustave. Iz odločbe št. U-I-275/06 z dne 29. 5. 2008 (Uradni list RS, št. 62/08, in OdlUS XVII, 21) jasno izhaja, da je sodišče v postopku dolžno resne in ustrezno obrazložene navedbe strank glede domnevne protiustavnosti zakona, ki tvori pravno podlago za odločitev v zadevi, vzeti na znanje ter pretehtati njihovo utemeljenost. Z ustavnopravnimi vprašanji – tudi z vprašanji ustavne skladnosti zakona – se morajo ukvarjati tudi "redna" sodišča. Če namreč sodišče argumente stranke o protiustavnosti zakona sprejme in če torej tudi samo meni, da zakon ni v skladu z Ustavo, je dolžno postopek prekiniti in sprožiti postopek za oceno ustavnosti pred Ustavnim sodiščem. Ne more se zadovoljiti z enostavno ugotovitvijo, da je že stranka sama vložila pobudo pred Ustavnim sodiščem. V obeh primerih prekinitve postopka, torej po uradni dolžnosti ali na predlog stranke, pa mora sodišče argumentirano povedati, zakaj meni, da gre za zakon oziroma zakonsko določbo, ki bi ga oziroma bi jo moralo pri svoji odločitvi uporabiti.

4. Določba prvega odstavka 23. člena ZUstS obsega torej položaje, ko sodišče meni, da zakona, ki bi ga moralo uporabiti, z nobeno od uveljavljenih metod razlage ne more razložiti na ustavnoskladen način, ne pa tudi situacij, ko je zakon po prepričanju sodišča mogoče razložiti tudi ustavnoskladno. V takšnih primerih mora sodišče, ki je pri sojenju dolžno upoštevati Ustavo (125. člen Ustave), samo uporabiti takšno ustavnoskladno razlago predpisa, ne da bi za to potrebovalo predhodno odločitev Ustavnega sodišča. Sodišča so namreč tista, ki so v prvi vrsti dolžna razlagati pravo in si pri tem na podlagi 125. člena Ustave na vseh stopnjah sojenja prizadevati, da v okviru uveljavljenih metod razlage poiščejo takšno, katere rezultat je skladen z Ustavo (sklep št. U-I-155/10 z dne 6. 7. 2011).

5. V obravnavani zadevi je sodišče prekinilo postopek, ker je tako predlagala tožeča stranka. Kot izhaja iz zahteve predlagatelja za oceno ustavnosti in sklepa o prekinitvi postopka, Upravno sodišče v obravnavanem primeru odloča v upravnem sporu o zakonitosti odločbe Ministrstva za finance št. DT-499-01-472/2011 z dne 8. 12. 2011 v zvezi z odločbo DURS, Du Ljubljana, št. Dt 06-06128 z dne 29. 7. 2011 o odmeri dohodnine. Tožnica je vložila izpodbojno tožbo po prvi alineji prvega odstavka 33. člena Zakona o upravnem sporu (Uradni list RS, št. 105/06, 62/10 in 109/12 - v nadaljevanju ZUS-1) po odpravi dokončnega upravnega akta o odmeri dohodnine, ker naj bi ji bilo v postopku odmere dohodnine za leto 2010 kršeno načelo enakosti iz drugega odstavka 14. člena Ustave, s čimer naj bi ji bila povzročena škoda v višini 2.915 EUR. Bistvo tožničinega ugovora je prav dejstvo, da je novela Zakona o dohodnini - 2E (Uradni list RS, št. 10/10) uvedla posebno davčno olajšavo le za čezmejne delovne migrante in ne za vse davčne zavezance, kar je imelo za posledico, da so bili njeni dohodki iz delovnega razmerja, ki so bili predmet obdavčitve z dohodnino, brez utemeljenega razloga, ki bi izhajal iz narave stvari, obdavčeni bolj, kot so bili obdavčeni dohodki tistih zavezancev, ki prejemajo dohodek iz delovnega razmerja za zaposlitev, opravljeno v tujini pri delodajalcu, ki ni rezident Slovenije. Tožeča stranka je predlagala Upravnemu sodišču, da zaradi kršitve enakosti iz drugega odstavka 14. člena Ustave prekine postopek in sproži ustavnosodno presojo, podrejeno pa, da odpravi odločbo o dohodnini ter s sodbo samo odloči oziroma da odpravi odločbo in zadevo vrne toženi stranki v ponovno odločanje.

6. Sodišče ni odločilo o odpravi dokončne dohodninske odločbe, ampak je prekinilo postopek in vložilo zahtevo za presojo zakonske določbe. Kot izhaja iz predmetnega upravnega spora želi tožeča stranka doseči, da se tudi njej prizna olajšava oziroma da se ta olajšava čezmejnim delovnim migrantom odvzame, saj le tako ne bo več prikrajšana za 2.915 EUR dohodnine, ki jo mora plačati zaradi protiustavno uzakonjene olajšave. Ob takem dejanskem stanju se mi je vse skozi zastavljalo vprašanje, ali je izpodbijani zakon, konkretno peti odstavek 113. člena ZDoh-2, sploh bistven za presojo sprožilnega primera, ali pa gre zato, da je tožnica vložila tožbo z namenom, da s pomočjo prekinitve postopka pride do ustavnosodne presoje zakonske določbe, ki njej ne daje olajšave, ker je zaposlena pri delodajalcu, ki je rezident Slovenije, ampak jo daje le čezmejnim delovnim migrantom. Menim drugače kot sodišče, ki je vložilo zahtevo, in sicer, da izpodbijana zakonska določba sploh ni pravna podlaga za rešitev pravnega razmerja, o katerem teče spor.

7. Ali gre v konkretnem primeru res za "uporabo" zakona v smislu 156. člena Ustave in prvega odstavka 23. člena ZUstS? Tožeča stranka, ki je zaposlena pri delodajalcu v Sloveniji in ni čezmejni delovni migrant, v konkretnem sporu ne more uspešno sklicujoč se na navedeno zakonsko določbo izpodbijati svoje odločbe o dohodnini. Lahko pa na tak način doseže, da se po njenem mnenju protiustavna določba "znajde" pred Ustavnim sodiščem s pomočjo sodišča, ki prekine postopek.

8. Prepričana sem, da peti odstavek 113. člena ZDoh-2 očitno ni del zakona, ki bi ga moralo Upravno sodišče uporabiti pri odločanju o utemeljenosti tožničinega zahtevka, saj zaradi te določbe ni mogoče odpraviti dokončne odločbe o dohodnini. Njena davčna obveznost, ki je zaradi olajšave za čezmejne

delovne migrante višja za 2.915 EUR, bo tudi po končanem upravnem sporu ostala nespremenjena. Upravni spor, sprožen na podlagi izpodbojne tožbe, je spor o zakonitosti, v katerem sodišče presoja le zakonitost dokončnega upravnega akta, ne odloča pa meritorno o sami upravni stvari. Zato odločitev Ustavnega sodišča o ugotovljeni protiustavnosti zakonske določbe, ki je uvedla davčno olajšavo za čezmejne delovne migrante, glede na zakonska pooblastila Upravnega sodišča pri odločanju na podlagi izpodbojne tožbe, ki so določena v 63. členu (zavrnilna sodba), 64. členu (ugodilna sodba) in 68. členu (sklep, da se upravni akt izreče za ničten), ne more in ne bo vplivala na tožničin položaj v tem konkretnem upravnem sporu. Upravno sodišče po moji presoji ne bi moglo argumentirati svoje odločitve s petim odstavkom 113. člena ZDoh-2, in to ne pri zavrnilni sodbi, s katero Upravno sodišče ugotavlja le, ali je bil postopek pred izdajo izpodbojnega upravnega akta pravilen, ali je odločba pravilna in na zakonu utemeljena, kakor tudi ne pri ugodilni sodbi po prvem odstavku 64. člena ZUS-1.

9. Ker izpodbijana zakonska določba ni podlaga za rešitev pravnega razmerja, o katerem teče konkretni upravni spor, menim, da za vloženo zahtevo Upravnega sodišča ni izpolnjena procesna predpostavka iz prvega odstavka 23. člena ZUstS, saj ne gre za zakonsko določbo, ki bi jo sodišče moralo uporabiti pri svoji odločitvi. Zaradi pomanjkanja procesne predpostavke pa se mora zahteva sodišča za presojo ustavnosti in zakonitosti zavreči.

mag. Marta Klampfer  
Sodnica

**Vrsta zadeve:**

ocena ustavnosti in zakonitosti predpisov in drugih splošnih aktov

**Vrsta akta:**

zakon

**Vlagatelj:**

Upravno sodišče Republike Slovenije, Ljubljana

**Datum vloge:**

13. 6. 2012

**Datum odločitve:**

29. 5. 2013

**Vrsta odločitve:**

odločba

**Vrsta rešitve:**

ugotovitev - je v neskladju z Ustavo/zakonom

**Objava:**

Uradni list RS, št. 52/2013 in OdlUS XX, 7

**Dokument:**

US30139