



Številka: U-I-497/18-17

Datum: 20. 1. 2022

ODLOČBA

Ustavno sodišče je v postopku za oceno ustavnosti, začetem z zahtevo Vrhovnega sodišča, na seji 20. januarja 2022

odločilo:

Točka 11 tretjega odstavka 105. člena Zakona o dohodnini (Uradni list RS, št. 13/11 – uradno prečiščeno besedilo, 24/12, 30/12, 75/12, 94/12, 96/13, 50/14, 23/15, 55/15, 63/16, 69/17, 21/19 in 28/19) ni bila v neskladju z Ustavo.

OBRAZLOŽITEV

A.

1. Vrhovno sodišče je prekinilo postopek odločanja o reviziji in vložilo zahtevo za oceno ustavnosti v izreku navedene določbe. 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. Iz 147. člena Ustave naj bi izhajala zahteva, da je določitev davčne obveznosti taka, da je njena uporaba predvidljiva tudi za samega davčnega zavezanca. Možnost davčnega zavezanca, da na podlagi davčnih predpisov sam prepozna in z visoko stopnjo zanesljivosti v dobri veri oceni davčne posledice svojega ravnanja, naj bi bila pomembna tako z vidika varstva njegovega premoženja kot tudi z vidika uresničevanja svobodne gospodarske pobude. Zgolj naknadna (*ex post*) upravna in sodna presoja navedenih davčnih vidikov, ki šele sledita odločitvam in ravnanjem teh oseb, naj ne bi zadoščala, saj je tedaj morebitna nepredvidljiva posledica, ki izvira iz nejasnosti davčnih predpisov, že nastopila. Ustavodajalec naj bi z določitvijo posebnega načela zakonitosti na davčnem področju v 147. členu Ustave dal poudarek in dodatno pravno podlago za krepitev načela jasnosti in določnosti predpisov iz 2. člena Ustave. Tako po mnenju predlagatelja na davčnem področju ne zadošča splošni standard, po katerem pravna norma ni protiustavno nejasna, če je mogoče do njene prave oziroma

pravilne vsebine priti z ustaljenimi metodami razlage prava, ki jih lahko uporabi za to pristojno sodišče v upravnem sporu. Možnost specializiranega sodišča, da ob visoki stopnji pravnega znanja in poznavanja davčnega področja ob poglobljeni študiji posameznega primera z uporabo metod razlage prava oblikuje pravilno razlago določene davčne pravne norme oziroma povezave med več pravnimi normami, ki urejajo obdavčenje, naj bi bila davčnemu zavezancu praviloma nedostopna. Tudi na davčnem področju naj sicer ne bi bilo mogoče izključiti potrebe po tovrstni sodni presoji v posameznih primerih, vendar naj bi bilo navedeno dopustno le, če je omejeno na – življenjsko in poslovno gledano – izjemne primere najvišje stopnje kompleksnosti. Standard jasnosti in določnosti davčnih predpisov iz 147. člena Ustave bi moral izhajati iz standarda razumljivosti določene davčnopravne norme oziroma povezave med več pravnimi normami, ki urejajo davčno obveznost, za (razumnega in skrbnega) davčnega zavezanca, in ne po sposobnostih in zmožnostih za davčno področje pristojnih organov in sodišč.

2. Po mnenju predlagatelja je izpodbijana 11. točka tretjega odstavka 105. člena Zakona o dohodnini (v nadaljevanju ZDoh-2) nedoločna sama po sebi in tudi nejasna v povezavi z drugimi normami zakona. Po vsebini naj ne bi zadovoljivo opredeljevala ne upoštevnega dejanskega stanu in ne pravnih posledic. Zgolj z negativnega vidika naj bi opredeljevala, kaj "drug dohodek" ni oziroma česa ne zajema. S svojo vsebino naj bi odpirala splošno podlago za obdavčitev vseh ostalih dohodkov, ki niso zakonsko opredeljeni z ZDoh-2. To naj bi pomenilo, da je davčnemu zavezancu v celoti odtegnjena možnost vnaprejšnjega razumevanja navedene pravne norme, prav tako pa naj bi zakonodajalec z opustitvijo vsebinskih kriterijev za opredelitev navedenega drugega dohodka in drugih pravil glede njegovega obdavčenja ustavno nedopustno prepustil zapolnjevanje vsebine davčne pravne norme pristojnim davčnim organom in sodiščem. Medtem ko so v 1. do 10. točki tretjega odstavka 105. člena ZDoh-2 izrecno določene vrste oziroma oblike dohodkov, ki so obdavčeni kot tovrstni drugi dohodki, se le pri 11. točki pojavi navedena negativna opredelitev, ki po predlagateljevem mnenju v svojem bistvu pomeni, da je njen pomen mogoče črpati le iz splošne opredelitve pojma "dohodek" v 15. členu ZDoh-2, ki pa kot pravna podlaga za jasno in določno in torej vnaprej predvidljivo obdavčenje sama po sebi z vidika ustavnih zahtev iz 147. člena Ustave ne zadošča. Predlagatelj meni, da tudi na davčnem področju sicer ni prepovedana uporaba nedoločnih pravnih pojmov, ki potrebujejo določeno pravno razlago, vendar le, dokler samostojno in v povezavi z drugimi pravnimi normami omogočajo vnaprejšnjo predvidljivost obdavčitve s strani davčnega zavezanca, ki ustreza standardu iz 147. člena Ustave, kar je treba oceniti v vsakem posameznem primeru. Iz 11. točke tretjega odstavka 105. člena ZDoh-2 pa naj ne bi izhajala niti splošna opredelitev njene vsebine in torej drugega dohodka, ki bi bil podvržen obdavčitvi na tej podlagi.

3. Predlagatelj navaja tudi, da je v primeru, ki ga obravnava in glede katerega je prekinil postopek odločanja, revidentu Probanka, d. d., Maribor, dne 2. 9. 2013 izplačala 323.107,98 EUR. Izplačilo po oceni davčnih organov in Upravnega sodišča je

nadomestilo za izgubljeni dohodek oziroma odškodnino za izgubo, ki je revidentu nastala na podlagi osnovne pogodbe o gospodarjenju z vrednostnimi papirji, ki jo je sklenil z banko. Davčni organi in Upravno sodišče so izplačilo opredelili kot drug dohodek v smislu izpodbijane določbe. Revident naj bi zaključku glede pravne narave spornega izplačanega zneska nasprotoval z zatrjevanjem, da je banka s sklenitvijo aneksa k osnovni pogodbi leta 2008, s katerim se je zavezala, da mu bo po petih letih izplačala leta 2004 vložena sredstva, prevzela tveganje posla in da zato izplačilo zneska tega jamstva ne pomeni izplačilo nadomestila za izgubljeni dohodek oziroma odškodnino, torej pokritje izgube, ki je revidentu nastala na podlagi osnovne pogodbe o gospodarjenju z vrednostnimi papirji. Po revidentovem stališču naj bi šlo za izplačilo garancije, ki naj ne bi bilo podvrženo dohodnini, saj naj posli z garantiranimi instrumenti v primeru izplačila garantiranega zneska glavnice ne bi bili obdavčeni. Predlagatelj navaja, da mora za odločitev o utemeljenosti revidentovega ugovora najprej razložiti vsebino norme iz 11. točke tretjega odstavka 105. člena ZDoh-2, ki je bila v danem primeru podlaga za obdavčenje. Šele na tej podlagi (opredelitev zgornje premise pravnega silogizma) naj bi lahko presodilo, ali je glede na značilnosti konkretnega pravnega posla mogoča subsumpcija slednjega pod navedeno pravno normo, ki pa je po revidentovem mnenju protiustavna.

4. Ustavno sodišče je zahtevo posredovalo Državnemu zboru. Ta v odgovoru navaja, da je po ZDoh-2 obdavčljiv vsak dohodek, razen tisti, za katerega je eksplicitno določeno, da je izvzet iz obdavčitve. V povezavi s tem pravilom naj bi bilo treba razlagati tudi izpodbijano določbo. Da so drugi dohodki iz izpodbijane določbe vsi tisti, ki jih ni mogoče uvrstiti med katerega od v zakonu predhodno navedenih obdavčljivih dohodkov, naj bi jih bilo s preprosto jezikovno analizo možno spoznati vsakemu davčnemu zavezancu. ZDoh-2 naj bi tudi razumljivo določal tako davčno osnovo kot stopnjo davka. Državni zbor meni, da je predlagatelja moč razumeti tudi tako, da okleva med izbiro opredelitve sporne dajatve, ali gre za nadomestilo za izgubljeni dohodek ali za izplačilo garancije, torej za pravno naravo spornega izplačila. Ustavno sodišče pa naj ne bi bilo pristojno za dajanje svetovalnih mnenj. Državni zbor Ustavnemu sodišču predlaga, naj ugotovi, da izpodbijana določba ni v neskladju z Ustavo.

5. Mnenje o zahtevi je podala tudi Vlada. Meni, da zahteva za oceno ni utemeljena. Izpodbijana določba naj bi bila jasna in ob upoštevanju splošne opredelitve predmeta obdavčitev iz 15. člena ZDoh-2 skladna z višjim standardom zakonitosti, ki naj bi glede na 147. člen Ustave veljal za davčne predpise. Vlada navaja, da za davčne predpise glede na ustavnosodno presojo sicer veljajo enaki standardi kot za ostale predpise. Če bi Ustavno sodišče presodilo, da je načelo jasnosti in določnosti davčnih predpisov prizadeto, pa je po njenem mnenju tak poseg sorazmeren in nujen, da se v javnem interesu zagotovi varstvo drugega načela oziroma dobrine,¹ in sicer načela socialne države in načela enakosti pred zakonom.

¹ V zvezi s tem se sklicuje na sklep Ustavnega sodišča št. U-I-31/96 z dne 26. 11. 1998 (OdlUS VII, 212), 17. točka obrazložitve.

6. Splošne določbe o predmetu obdavčitve iz 15. do 19. člena ZDoh-2 naj bi bile vsebinska podlaga za podrobnejšo ureditev posameznih vrst obdavčljivih dohodkov, ki jih opredeljuje 18. člen ZDoh-2. Iz 15. člena ZDoh-2 naj bi bilo mogoče ugotoviti, da se je zakonodajalec odločil za široko opredelitev predmeta obdavčitve na način, da je kot izhodišče predmeta obdavčitve opredelil celoto vseh dohodkov in dobičkov fizičnih oseb ter v nadaljevanju določil, kateri deli te celote niso predmet obdavčitve. Z 11. točko tretjega odstavka 105. člena ZDoh-2 naj bi zajel vse dohodke, ki ustrezajo splošni opredelitvi, a nimajo posebnih značilnosti, po katerih bi jih uvrstili v druge skupine dohodkov. Kategorija drugih dohodkov naj bi bila vsebinsko opredeljena s prvim in drugim odstavkom 105. člena ZDoh-2. Tretji odstavek 105. člena ZDoh-2 naj bi bil zgolj pojasnjevalne narave. V točkah 1 do 10 naj bi ta določba zgolj pojasnjevala najpogostejše oblike dohodkov, ki se uvrščajo v kategorijo drugi dohodki, 11. točka pa naj bi bila potrebna zaradi uskladitve vsebine tretjega odstavka z vsebino prvih dveh odstavkov 105. člena ZDoh-2. Točka 11 tretjega odstavka 105. člena ZDoh-2 naj ne bi bila potrebna, če bi bilo naštevanje oblik drugih dohodkov urejeno eksemplifikativno in ne taksativno.

7. Zakonodajalec naj bi izhajal iz pojmovanja, da je dohodek v smislu 15. člena ZDoh-2 kategorija v najširšem pomenu besede in se odraža v vsakem povečanju ekonomske blaginje posameznika.² Podobno naj bi bil dohodek definiran tudi v ekonomski teoriji in sodni praksi.³ Definicija, ki se največkrat uporablja v ekonomski teoriji, naj bi temeljila na t. i. Haig-Simons-Schanzevi opredelitvi dohodka, po kateri je dohodek ekonomska moč, ki se kaže kot v denarju izražena vsota potrošnje in spremembe vrednosti premoženja v določenem časovnem obdobju. Upoštevajoč navedeno, je po mnenju Vlade pomen pojma dohodek mogoče jasno določiti na podlagi ekonomske teorije in sodne prakse.

8. Široka določitev predmeta obdavčitve v 15. členu ZDoh-2 naj bi bila povsem v prosti presoji zakonodajalca, ustreznost te pa naj ne bi mogla biti predmet ustavnopravne presoje. S tem naj bi se zakonodajalec želel izogniti pravnim prazninam, do katerih bi lahko prihajalo, če ob sprejemanju zakona ne bi taksativno naštel vseh relevantnih družbenih razmerij (ker bi jih bodisi spregledal oziroma bi se pojavila po sprejetju zakona), kar bi lahko vodilo v kršitev načela enakosti pred zakonom iz 14. člena Ustave. V primeru taksativnega naštevanja vseh obdavčljivih primerov bi bila oseba, ki bi dohodek dosegla na podlagi pravnega razmerja, ki ni izrecno opredeljen v ZDoh-2, bolj ugodno obravnavana v primerjavi z osebo, ki bi prejela dohodek, ki je taksativno naštet v ZDoh-2,

² Sklicuje na zakonodajno gradivo k Predlogu zakona o dohodnini (ZDoh-1), Poročevalec DZ št. 2/04, str. 9.

³ Navaja, da sta se Ustavno in Vrhovno sodišče že večkrat oprli na pojem dohodka v vsebinskem smislu, iz česar naj bi bilo mogoče sklepati, da pojem dohodka ni nedoločen oziroma nejasen do te stopnje, da bi predstavljal kršitev načela zakonitosti. Sklicuje se na odločbo Ustavnega sodišča št. U-I-175/11 z dne 10. 4. 2014 (Uradni list RS, št. 29/14), 11. točka obrazložitve, ter na sklepa Vrhovnega sodišča št. X Ips 153/2014 z dne 7. 4. 2016, 10. točka obrazložitve, in št. X Ips 287/2014 z dne 15. 7. 2015, 11. točka obrazložitve.

četudi bi se obema povečala ekonomska blaginja. Takšna ureditev naj bi prav tako slabo vplivala na davčno moralo in zaupanje v državo. Odprta definicija skupine drugih dohodkov naj bi bila pomembna tudi v luči obdavčevanja svetovnega dohodka, saj zavezanci lahko dohodke dosežajo tudi iz pravnih razmerij, sklenjenih po tujem pravu, kot tudi v luči obdavčevanja dohodkov, ki so doseženi s kršitvami prisilnih predpisov.⁴

9. Tudi primerjalnopravno naj predpisi o dohodnini praviloma ne bi vsebovali definicije dohodka, temveč naj bi določali, kaj šteje za dohodek, in hkrati (po navadi) vsebovali tudi določbo, ki zajame vse ostale dohodke, ki niso izrecno navedeni (angl. t. i. *catch-all provision*). Pojma "dohodek" in "drugi dohodki" naj bi se uporabljala tudi v mednarodnih pogodbah o izogibanju dvojnega obdavčevanja. Oba navedena pojma naj tudi ne bi bila opredeljena ne v Vzorčni davčni konvenciji Organizacije za gospodarsko sodelovanje in razvoj ne v Vzorčni davčni konvenciji Organizacije združenih narodov.

10. Vlada meni, da prav generalna določitev predmeta obdavčitve v skladu s 15. členom ZDoh-2 davčnim zavezancem zagotavlja predvidljivost, saj na podlagi takšne ureditve davčni zavezanec, ki prejme dohodek v najširšem pomenu besede, ve ali bi vsaj moral vedeti, da bo tak dohodek obdavčljiv, razen če je izrecno določeno, da je neobdavčljiv ali oproščen obdavčitve. V povezavi z zagotavljanjem pravne varnosti davčnih zavezancev ter predvidljivosti pravnih norm se sklicuje tudi na 7. člen Zakona o davčnem postopku (Uradni list RS, št. 13/11 – uradno prečiščeno besedilo, 32/12, 94/12, 111/13, 90/14, 91/15, 63/16, 69/17, 36/19 in 66/19 – v nadaljevanju ZDavP-2), ki ureja načelo gotovosti, seznanjenosti in pomoči, na pravico do informiranja iz 13. člena ZDavP-2 in na pravico do zavezujoče informacije iz 14. člena ZDavP-2. Na ta način se po mnenju Vlade lahko posameznik o davčnih posledicah svojih bodočih transakcij seznaní vnaprej, torej *ex ante*, ko do transakcije še sploh ni prišlo, in ne samo *ex post*.

11. Z razveljavitvijo 11. točke tretjega odstavka 105. člena ZDoh-2 bi po mnenju Vlade nastale posledice, ki niso skladne z Ustavo. Razveljavitev naj bi povzročila kršitev načela enakosti pred zakonom in kršitev načel socialne države. ZDoh-2 naj bi v tem primeru postal zakon, ki obdavčuje le taksativno naštete dohodke fizičnih oseb, medtem ko določeni dohodki, ki bi sicer izpolnjevali pogoje za opredelitev dohodka po splošnih določbah ter tudi pogoje za opredelitev drugega dohodka po prvem in drugem odstavku 105. člena ZDoh-2, ne bi imeli vsebinske podlage v tretjem odstavku tega člena in bi izpadli iz obdavčitve z dohodnino. Zavezanci v primerljivih položajih (ki dosežajo dohodke) bi bili s tem postavljeni v neenak položaj, odprla pa bi se tudi možnost davčnega izogibanja in preusmeritev pridobivanja dohodkov v oblike, ki niso taksativno naštete z ZDoh-2.

⁴ Na pomembnost pomenske odprtosti te določbe po mnenju Vlade kažejo tudi podatki Ministrstva za finance, da je bilo v letu 2017 v kategorije iz 1. do 10. točke tretjega odstavka 105. člena ZDoh-2 mogoče razvrstiti le 0,01 % drugih dohodkov, vsi ostali drugi dohodki pa so bili razvrščeni v 11. točko te določbe.

12. Odgovor Državnega zbora in mnenje Vlade je Ustavno sodišče posredovalo predlagatelju, ki pa se o njuni navedbah ni izjavil.

B. – I.

Postopkovna vprašanja

13. Po vložitvi zahteve za oceno ustavnosti je bil sprejet Zakon o spremembah in dopolnitvah Zakona o dohodnini (Uradni list RS, št. 66/19 – v nadaljevanju ZDoh-2V), ki je davčno obravnavo izplačil, kakršno je izplačilo iz sprožilnega primera, uredil na novo, in sicer tako, da je izrecno določil, da se tovrstna izplačila štejejo za obresti,⁵ ki se po ZDoh-2 obdavčujejo kot dohodek iz kapitala. Izpodbijana določba zaradi ZDoh-2V sicer ni prenehala veljati, niti ni bila spremenjena ali dopolnjena, vendar je ZDoh-2V nanjo dejansko imel tak učinek. Ker izpodbijana določba, kot je podrobneje pojasnjeno v nadaljevanju, obdavčuje tiste dohodke, ki ne sodijo med dohodke, ki jih zakon posebej opredeljuje, je njen domet odvisen od tega, koliko posebnih kategorij dohodkov zakon posebej določa. Če na novo opredeli določeno kategorijo dohodkov, zmanjša domet izpodbijane določbe. Če je predpis med postopkom pred Ustavnim sodiščem v izpodbijanem delu prenehal veljati ali je bil spremenjen ali dopolnjen, Ustavno sodišče odloči o njegovi ustavnosti oziroma zakonitosti, če pobudnik izkaže, da niso bile odpravljene posledice protiustavnosti oziroma nezakonitosti (drugi odstavek 47. člena Zakona o Ustavnem sodišču, Uradni list RS, št. 64/07 – uradno prečiščeno besedilo, 109/12, 23/20 in 92/21 – v nadaljevanju ZUstS). Glede na to, da Vrhovno sodišče vloga zahtevo v zvezi z odprtim sodnim postopkom, v katerem bo o zakonitosti obdavčitve odločilo glede na pravno podlago, ki jo je uporabil davčni organ, torej na podlagi izpodbijane določbe z vsebino, ki jo je imela pred spremembo ZDoh-2V, so za oceno njene ustavnosti izpolnjeni pogoji iz 47. člena ZUstS.⁶

14. V skladu s prvim odstavkom 23. člena ZUstS in 156. členom Ustave mora sodišče prekiniti postopek in začeti postopek za oceno ustavnosti pred Ustavnim sodiščem, če pri odločanju meni, da je zakon, ki bi ga moralo uporabiti, protiustaven. To ustavno pooblastilo sodiščem je treba razlagati skupaj s 125. členom Ustave, po katerem so sodniki pri opravljanju sodniške funkcije vezani ne samo na zakon, temveč tudi na Ustavo. Upošteva ustavni položaj rednih sodišč, kot izhaja iz 125. člena Ustave, ima Ustavno sodišče po 156. členu Ustave subsidiarno vlogo. To pomeni, da je upravičeno

⁵ ZDoh-2V je z 9. členom dodal nov, peti odstavek 81. členu ZDoh-2, ki določa: "Za obresti po tem poglavju zakona se šteje tudi nadomestilo, ki ga upravljavec premoženja davčnega zavezanca zagotovi v primeru negativnega rezultata iz upravljanja premoženja ali v primeru zajamčene vrednosti premoženja v upravljanju." ZDoh-2V se, kot izhaja iz njegovega 30. člena, uporablja za davčna leta, ki se začnejo od vključno 1. 1. 2020.

⁶ Prim. odločbo Ustavnega sodišča št. U-I-46/15 z dne 25. 4. 2018 (Uradni list RS, št. 35/18, in OdlUS XXIII, 7), 7. točka obrazložitve.

intervenirati le takrat, kadar je ustavnosodna presoja zakona potrebna za zagotovitev ustavnoskladne odločitve v konkretnem sodnem postopku. Šele če sodišče z metodami pravne razlage ne more razlagati zakona na ustavnoskladen način, mora, če meni, da je zakon v neskladju z Ustavo, na podlagi 156. člena Ustave začeti postopek za oceno njegove ustavnosti. Sodišče mora v zahtevi za oceno ustavnosti jasno in določno utemeljiti, da mora v konkretni zadevi, v kateri sodi, uporabiti (domnevno protiustavno) zakonsko ureditev na način, ki mu preprečuje ustavnoskladno odločitev.⁷

15. V zvezi s temi pogoji je Ustavno sodišče že pojasnilo, da v primeru, ko sodišče zahteva oceno ustavnosti zaradi neskladja z načelom določnosti pravnih pravil (2. člen Ustave), ni mogoče zanikati izpolnjenosti pogojev iz 156. člena Ustave na podlagi stališča, da intervencija Ustavnega sodišča ni potrebna, ker lahko sodišče s svojo odločitvijo v konkretnem primeru naredi določbo jasnejšo, manj dvoumno in bolj predvidljivo. V takem primeru namreč ne gre za to, da sodišče v konkretnem primeru v zakonskem besedilu ne zna ali noče najti z Ustavo skladne razlage oziroma iz njega izločiti protiustavnih razlag, pač pa gre za obstoj nejasnosti in nedoločnosti v pravnem redu, ki naslovnikom pravnih pravil preprečujejo – še pred nastankom sodnega spora – prilagoditi svoje ravnanje pravnim zapovedim in prepovedim oziroma zanesljivo napovedati pravne posledice svojih ravnanj in opustitev.⁸ Primeri, ko sodišča zahtevajo oceno ustavnosti zaradi neskladja z načelom določnosti pravnih pravil, pa narekujejo tudi nekoliko prilagojeno presojo pogoja zveznosti, se pravi zahteve, da predlagatelj jasno in določno utemelji, da mora v konkretni zadevi, v kateri sodi, uporabiti domnevno protiustavno zakonsko ureditev. Razlog za to je, da bi bilo notranje protislovno hkratno zatrjevanje predlagatelja, da je zakon protiustavno nejasen, a da ga bo v konkretnem primeru, ko ga bo ustrezno razložil, pri svojem odločanju vendarle uporabil. V takih primerih zato po oceni Ustavnega sodišča za izpolnjevanje pogoja zveznosti zadošča obstoj razumne verjetnosti, da bo sporna določba po tem, ko bo razrešeno vprašanje njene ustavne skladnosti, v konkretnem primeru uporabljena. Iz okoliščin sprožilnega primera, kolikor so razvidne iz same zahteve za oceno ustavnosti in tej priloženega gradiva, izhaja, da ta verjetnost v obravnavanem primeru obstaja, zato Ustavno sodišče kljub temu, da se predlagatelj ni izrecno izjasnil o tem, kako sam ocenjuje pravno naravo spornega izplačila,⁹ šteje, da je pogoj zveznosti izkazan.

B. – II.

⁷ Sklep Ustavnega sodišča št. U-I-92/15 z dne 14. 9. 2017, 9. točka obrazložitve.

⁸ Prav tam, 14. točka obrazložitve.

⁹ Predlagatelj se ni izjasnil niti o tem, ali je mogoče sporno izplačilo uvrstiti v katero od drugih kategorij dohodkov, ki jih našteva ZDoh-2, ali v kategorijo izplačil, ki so na podlagi kakšne izrecne določbe ZDoh-2 oproščena dohodnine ali neobdavčena, kot navaja revident. Če bi kaj od navedenega bilo mogoče, bi predlagatelj o sporu očitno lahko odločil brez uporabe izpodbijane določbe.

Ocena skladnosti z 2. členom Ustave

16. ZDoh-2 v 105. členu med drugim določa:

"(1) Drugi dohodki so vsi dohodki, ki se v skladu s tem zakonom ne štejejo za dohodke fizične osebe iz 1. do 5. točke 18. člena tega zakona.

(2) Za druge dohodke po tem zakonu se ne štejejo dohodki iz 19. do vključno 32. člena tega zakona in dohodki, ki so v skladu s tem zakonom oproščeni plačila dohodnine ali se ne všttevajo v davčno osnovo.

(3) Drugi dohodki vključujejo:

[...]

11. dohodek, ki se ne šteje za dohodek iz zaposlitve, za dohodek iz dejavnosti, za dohodek iz osnovne kmetijske in osnovne gozdarske dejavnosti, za dohodek iz oddajanja premoženja v najem in iz prenosa premoženjske pravice ter za dohodek iz kapitala in ni dohodek, ki se ne šteje za dohodek po tem zakonu, oziroma ni dohodek, oproščen plačila dohodnine po tem zakonu.

[...]"

17. Predlagatelj zatrjuje, da je izpodbijana 11. točka tretjega odstavka 105. člena ZDoh-2 nedoločna sama po sebi, kot tudi nejasna v povezavi z drugimi normami zakona, ker po vsebini ne opredeljuje zadovoljivo upoštevne dejanskega stanu in ne pravnih posledic, kar bi omogočalo pravno varnost davčnemu zavezancu, da bi že na njeni podlagi vnaprej predvidel vse vidike obdavčitve.

18. V zvezi s predlagateljevim utemeljevanjem, da je iz teh razlogov izpodbijana določba v neskladju s 147. členom Ustave in da bi ta določba morala biti podlaga za strožje ocenjevanje jasnosti in določnosti davčnih predpisov, Ustavno sodišče ugotavlja, da je v ustavnosodni presoji uveljavljeno stališče, da iz 2. člena Ustave izhaja zahteva, da mora biti že iz zakona razvidno in predvidljivo, kaj država zahteva od davkoplačevalca.¹⁰ Enako dobro uveljavljeno stališče v ustaljeni ustavnosodni presoji je, da 147. člen Ustave zahteva, da zakon opredeli najmanj davčnega zavezanca, davčni predmet, davčno osnovo in davčno stopnjo.¹¹ Povezava obeh stališč pomeni, da zahteva, da mora biti že iz

¹⁰ Odločba Ustavnega sodišča št. U-I-49/17, U-I-98/17 z dne 28. 3. 2019 (Uradni list RS, št. 30/19, in OdlUS XXIV, 2), 19. točka obrazložitve. Prim. odločbi Ustavnega sodišča št. U-I-9/98 z dne 16. 4. 1998 (Uradni list RS, št. 39/98, in OdlUS VII, 74), 11. točka obrazložitve, in št. U-I-296/95 z dne 27. 11. 1997 (Uradni list RS, št. 82/97, in OdlUS VI, 157), 9. točka obrazložitve.

¹¹ Glej npr. odločbo Ustavnega sodišča št. U-I-181/01 z dne 6. 11. 2003 (Uradni list RS, št. 113/03, in OdlUS XII, 88), 7. točka obrazložitve.

zakona razvidno in predvidljivo, kaj država zahteva od davkoplačevalca, velja za vse prej naštete elemente davčne obveznosti. Iz tega sledi, da je v ustavnosodni presoji predlagateljovo stališče, da iz 147. člena Ustave izhaja strožja zahteva glede jasnosti in pomenke določljivosti davčnih predpisov, že uveljavljeno, le da ga v izhodišču izpeljuje iz 2. člena Ustave. Zato vsebinskih razlogov za vpeljavo novih, še strožjih zahtev glede jasnosti in pomenke določljivosti davčnih predpisov, ki bi temeljile na 147. členu Ustave, ni.

19. Iz citirane določbe in siceršnje sistematike ZDoh-2 izhaja, kot soglasno ugotavljata tudi predlagatelj in Vlada, da izpodbijana 11. točka tretjega odstavka 105. člena ZDoh-2 zagotavlja, da so v polje obdavčljivosti vključeni vsi dohodki, ki ustrezajo splošnemu pojmu dohodka, kot ga opredeljuje 15. člen ZDoh-2, vendar jih ni mogoče uvrstiti v nobeno od konkretnije navedenih vrst dohodkov (dohodek iz zaposlitve, dohodek iz dejavnosti, dohodek iz osnovne kmetijske in osnovne gozdarske dejavnosti, dohodek iz oddajanja premoženja v najem in iz prenosa premoženjske pravice, dohodek iz kapitala) ali v katerega od povsem specifičnih tipov prejemkov, ki jih ZDoh-2 opredeljuje kot obdavčljive dohodke. Izpodbijana določba je zato krovna določba ali z besedami Vlade t. i. *catch-all* določba.¹² Ker z ničimer pozitivno ne opredeljuje, kaj naj bi bil dohodek, ki ga obdavčuje, lahko svojo vsebino črpa le iz 15. člena ZDoh-2, ki se glasi:

"(1) Z dohodnino so obdavčeni dohodki fizične osebe, ki so bili pridobljeni oziroma doseženi v davčnem letu, ki je enako koledarskemu letu.

(2) Dohodki so vsi dohodki in dobički, ne glede na vrsto, če ni s tem zakonom drugače določeno.

(3) Za dohodek po tem zakonu se šteje vsako izplačilo oziroma prejem dohodka, ne glede na obliko, v kateri je izplačan oziroma prejet.

(4) Dohodek, prejet v naravi, se določi na podlagi primerljive tržne cene, če ni z zakonom drugače določeno.

(5) Dohodek je pridobljen oziroma dosežen v davčnem letu, v katerem je prejet, če ni s tem zakonom drugače določeno. Šteje se, da je dohodek prejet, ko je izplačan fizični osebi ali je kako drugače dan na razpolago fizični osebi."

20. Iz dikcije drugega odstavka citirane določbe, da so dohodki vsi dohodki in dobički "ne glede na vrsto", izhaja, da dohodek v smislu 15. člena ZDoh-2 zajema vse v 18. členu ZDoh-2 naštete vrste dohodkov. Slednji kot vrsto dohodkov našteva tudi "druge

¹² Prim. sodbo Vrhovnega sodišča Združenih držav Amerike v zadevi *Commissioner proti Glenshaw Glass Co.*, 348 U. S. 426 (1955), v kateri je to za *catch-all* določbo štelo določbo ameriškega dohodninskega zakona, ki je določala, da se obdavčijo tudi "*gains or profits and income derived from any source whatever*", torej koristi, dobički in dohodki iz kateregakoli vira.

dohodke". Te opredeljuje 105. člen ZDoh-2, kar pomeni, da so dohodki v smislu 15. člena ZDoh-2 tudi dohodki v smislu 11. točke tretjega odstavka 105. člena ZDoh-2. Gre za krožno opredeljevanje. Tretji odstavek 15. člena ZDoh-2 nadalje pove, da je obdavčljiv le dohodek, ki je izplačan oziroma prejet, kar pomeni, da je zakonodajalec na področju dohodnine sprejel koncept obdavčljivosti realiziranega dohodka.¹³ Iz tega sledi, da pojem dohodka iz 11. točke tretjega odstavka 105. člena ZDoh-2 ne vključuje zgolj terjatev fizičnih oseb oziroma vsake premoženjske koristi, ki je zgolj potencialna in še ni realizirana. S tem so iz vsebine pravnih pojmov dohodek iz 15. člena ZDoh-2 in dohodek iz 11. točke tretjega odstavka 105. člena ZDoh-2 izključene posamezne opredelitve dohodka iz ekonomske teorije, ki zagovarjajo, da bi bilo treba kot dohodek obravnavati tudi nerealizirane dohodke,¹⁴ vendar s tem tretji odstavek 15. člena ZDoh-2 ne poda nobene pozitivne opredelitve dohodka v pravnem smislu. Z navedbo, da je dohodek "izplačilo", prav tako ne, saj tudi slednjega pojma ne opredeli, in prav tako ne s tавтоloško opredelitvijo, da je dohodek "prejem dohodka". Enako velja za četrti odstavek 15. člena ZDoh-2, iz katerega je mogoče razbrati le to, da zakon enako obravnava dohodke, prejete v denarju in v naravi.

21. Iz navedenega izhaja, da ZDoh-2 pojma dohodek ne opredeljuje na pozitiven način in da gre zato za nedoločen pravni pojem. Glede nedoločnih pravnih pojmov iz ustavnosodne presoje izhaja, kot ugotavlja že predlagatelj, da njihova uporaba sama po sebi ne pomeni kršitve načela jasnosti in pomenske določljivosti predpisov iz 2. člena Ustave.¹⁵ Z vidika pravne varnosti pa postane predpis sporen takrat, kadar s pomočjo

¹³ Odločba Ustavnega sodišča št. U-I-175/11 z dne 10. 4. 2014 (Uradni list RS, št. 29/14), 12. točka obrazložitve.

¹⁴ Glej npr. B. Škof in A. Kobal, Objekt obdavčitve davka na dohodek fizičnih oseb, Podjetje in delo, št. 2 (2000), str. 277 in nasl., ki pojasnjujeta razhajanja med teorijo izvora, teorijo čistega donosa in teorijo tržnega dohodka. V skladu s teorijo izvora naj bi bili dohodki le tisti, ki izhajajo iz trajnih, nenehno obnavljajočih se virov, dohodki na podlagi povečanja vrednosti samega kapitala (ki niso plodovi kapitala) ali dobitki na loteriji pa so po tej teoriji izključeni. Teorija čistega donosa (t. i. Haig-Simons-Schanzeva opredelitev dohodka) naj bi dohodke opredeljevala kot denarno vrednost čistega povečanja ekonomske moči davčnega zavezanca v določenem časovnem obdobju (tako pojmovanje dohodka ne zajema le realiziranih dohodkov, temveč tudi vsa nerealizirana povečanja vrednosti, tudi darila, naklonila, celotno vrednost uporabe zasebnih dobrin (uporaba hiše, avtomobila), vrednost dela gospodinje ipd.). Po teoriji tržnega dohodka naj bi obdavčitev z dohodnino veljala le za dohodke, prigospodarjene na trgu, torej tiste, ki so bili pridobljeni na podlagi gospodarske dejavnosti z namenom doseganja presežka prihodkov nad odhodki. Bistveno enako tudi D. Birk, M. Desens, H. Tappe, Steuerrecht, 20. Auflage, C. F. Muller, Heidelberg 2017, str. 183 in nasl., ter K. Tipke in J. Lang, Steuerrecht, 21. Auflage, Verlag Dr. Otto Schmidt, Köln 2013, str. 274 in nasl.

¹⁵ Uporaba pomensko odprtih pravnih pojmov je dopustna tudi na kazenskopravnem področju, kjer veljajo najstrožje zahteve glede jasnosti in pomenske določljivosti pravnih pravil. Glej npr. odločbo Ustavnega sodišča št. U-I-491/18 z dne 6. 5. 2021 (Uradni list RS, št. 86/21), 48. točka obrazložitve.

pravil o razlagi predpisov ne moremo priti do njegove jasne vsebine, ne pa že tedaj, ko besedilo predpisa ne daje odgovorov na vsa vprašanja, ki se utegnejo pojaviti v praksi.¹⁶ Ali povedano še drugače: stopnja nedoločnosti pravnega pojma ne sme biti previsoka¹⁷ oziroma ne sme presegati tiste meje, ki onemogoča, da pravni pojem vsebinsko določimo.

22. 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.¹⁸ Dohodek kot pravni pojem in kot dohodek v smislu izpodbijane določbe je zato lahko le tisti prejemek, ki je sad dela ali sad premoženja, ne pa tudi kakšen drug prejemek (kot sta npr. zgolj prenos denarnih sredstev z enega na drug bančni račun ali prejem posojila). Obdavčitev prejemkov, ki niso sad dela ali premoženja, je posledično mogoča samo v primeru, če zakonodajalec to jasno, izrecno in posebej določi (kot je to npr. storil za primere daril).¹⁹ Po drugi strani tudi ni izključeno, da zakonodajalec izrecno določi, da določenih prejemkov ne bo štel za obdavčljive dohodke, ali jih oprosti plačila dohodnine, čeprav ne gre za dohodke v smislu 15. člena oziroma 11. točke tretjega odstavka 105. člena ZDoh-2 in zato niso obdavčljivi.²⁰ Ne eno ne drugo samo po sebi ne spreminja vsebine, ki jo ima pravni pojem dohodka oziroma pojem dohodka iz izpodbijane ureditve.

23. 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.

¹⁶ Prim. odločbo Ustavnega sodišča št. U-I-49/17, U-I-98/17, 18. točka obrazložitve. Prim. tudi odločbo Ustavnega sodišča št. U-I-194/17 z dne 15. 11. 2018 (Uradni list RS, št. 1/19, in OdlUS XXIII, 14), 14. točka obrazložitve.

¹⁷ Sklep Ustavnega sodišča št. Up-1084/17, U-I-189/17 z dne 14. 1. 2021, 13. točka obrazložitve.

¹⁸ Navedeno potrjuje tudi Slovar slovenskega knjižnega jezika, v katerem je beseda dohodek opredeljena kot "vsota, ki jo kdo v določenem razdobju prejme za svoje delo, od premoženja" oziroma kot "uspeh kake pridobitne dejavnosti v določenem razdobju, izražen v denarju". Enako dohodek opredeljuje Pravni terminološki slovar, ZRC SAZU, Ljubljana 1999, medtem ko Pravni terminološki slovar, Založba ZRC SAZU, Ljubljana 2018, pojasnjuje, da dohodek v ekonomiji pomeni "sredstva, ki jih v določenem časovnem obdobju za svojo aktivnost v proizvodnem procesu dobijo proizvodni faktorji".

¹⁹ Glej 3. točko 19. člena in 2. točko tretjega odstavka 105. člena ZDoh-2.

²⁰ Glej 19.–34. člen ZDoh-2.

24. Glede na navedeno izpodbijana določba ni v neskladju z 2. členom v zvezi s 147. členom Ustave, ker pojem "drugi dohodek", ki ga vsebuje, ni protiustavno nejasen, hkrati pa so tudi jasni vsi nadaljnji elementi za obdavčitve "drugega dohodka" (davčni zavezanec, davčna osnova, davčna stopnja), saj iz zakona jasno izhaja, da se dohodki, ki se uvrščajo v kategorijo drugih dohodkov, všttevajo v letno davčno osnovo in se obdavčijo sintetično.²¹

C.

25. Ustavno sodišče je sprejelo to odločbo na podlagi 21. člena ZUstS v sestavi: predsednik dr. Matej Accetto ter sodnici in sodniki dr. Rok Čeferin, Dr. Dr. Klemen Jaklič (Oxford ZK, Harvard ZDA), dr. Rajko Knez, dr. Špelca Mežnar, dr. Marijan Pavčnik, dr. Rok Svetlič, Marko Šorli in dr. Katja Šugman Stubbs. Odločbo je sprejelo z osmimi glasovi proti enemu. Proti je glasoval sodnik Knez.

dr. Matej Accetto
Predsednik

²¹ Glej prvi odstavek 109. člena in 131.a člen ZDoh-2 (glede všttevanja drugih dohodkov v letno davčno osnovo) ter 122. člen ZDoh-2 (glede stopnje dohodnine).