

UNIVERZA V MARIBORU
PRAVNA FAKULTETA

Magistrski študij davčnega prava

MAGISTRSKA NALOGA Z NASLOVOM:

**DODATNA OBDAVČITEV DOHODKOV ČLANOV
POSLOVODSTEV IN NADZORNIH ORGANOV V ČASU
FINANČNE IN GOSPODARSKE KRIZE Z VIDIKA
USTAVNOSTI**

Študentka: Petra Hladin

Št. indeksa: 71160426

Študijski program: Davčno pravo

Mentor: prof. dr. Bojan Škof

Komentor: doc. dr. Jurij Toplak

Maribor, maj 2016

PREDGOVOR

V času finančne in gospodarske krize je zakonodajalec dodatno obdavčil dohodke fizičnih oseb, ki vodijo posle poslovnih subjektov (v nadaljevanju poslovodne osebe) ali poslovne subjekte nadzorujejo (v nadaljevanju člani nadzornih organov) in so prejeli državno pomoč.¹ Kasneje je Ustavno sodišče retroaktivno zakonsko določbo razveljavilo, saj zakonodajalec retroaktivnosti ni zadostno utemeljil z javnim interesom.² V nalogi me bo zanimalo katere vrste dohodkov poslovodnih oseb in članov nadzornih organov so obdavčene in kako so obdavčene, glede na različne pogodbe, ki jih sklepajo, pri nas in primerjalnopravno v Nemčiji ter ali je z vidika finančne krize lahko upravičena njihova dodatna obdavčitev oz. kakšen davčni zakon mora zakonodajalec sprejeti, da le-ta ni ustavno sporen, bodisi v svoji retroaktivnosti ali pa v višini davčnega posega v posameznikovo premoženje. Prikazala bom vpliv uvedbe ZDDDČPNO na dohodke poslovodnih oseb in članov nadzornih organov ter druge protikrizne ukrepe, ki jih je zakonodajalec v času finančne in gospodarske krize sprejel. Primerjalno bom v nalogi ves čas prikazovala nemško ureditev, saj ima Nemčija primerljiv pravni in davčni sistem.

Želim si, da bi magistrska naloga služila kot pomoč bralcem pri proučevanju dodatne obdavčitve dohodkov vseh davčnih zavezancev z vidika ustavnosti, predvsem pa poslovodnih oseb in članov nadzornih organov.

¹ 3. člen Zakona o dodatnem davku od dohodkov članov poslovodstev in nadzornih organov v času finančne in gospodarske krize (ZDDDČPNO), Ur. l. RS, št. 78/2009.

² Odločba Ustavnega sodišča št. U-I-158/11, z dne 28. 11. 2013.

POVZETEK

V magistrski nalogi sem obravnavala vprašanje dodatne obdavčitve dohodkov poslovnih oseb in članov nadzornih organov poslovnih subjektov v času finančne in gospodarske krize, z vidika ustavnosti. Predvsem me je zanimalo kakšna mora biti dodatna obdavčitev s strani zakonodajalca, da bo le-ta v skladu z načelom pravne države (2. člen Ustave), načelom prepovedi povratne veljave pravnih aktov (155. člen Ustave), ustavno pravico do zasebne lastnine (33. člen Ustave) ter ustavno zahtevo po vnaprejšnji določnosti davčnih predpisov (87. in 147. člen Ustave). Ugotovila sem, da zakonodajalec (izjemoma) lahko dodatno (tudi) retroaktivno obdavči dohodke, v kolikor spoštuje Ustavo.

KLJUČNE BESEDE

Dohodek, fiksno plačilo, variabilno plačilo, nagrada, varstvo ustavnosti, človekove pravice, presoja ustavnosti, ZDDDDČPNO, pravna država, retroaktivnost, davčna določnost, poslovodne osebe, člani nadzornih organov.

INCOME SURTAX ON MANAGERS AND ADVISORY BOARDS INCOME LAW IN THE TIME OF FINANCIAL AND ECONOMIC CRISIS CONSIDERING CONSTITUTIONALITY

SUMMARY

Master thesis gives us comprehensive interpretation of particular regulations of surtax on Managers and Members of the Supervisory Authority Income during financial crisis from constitutional perspective. I have been discovering how should legislature introduce the surtax on the income not to be constitutionally disputable considering legal state principle (2nd Article of Constitution), retroactivity principle (155th Article of Constitution), private property principle (33rd Article of Constitution) and constitutional requirement of tax determinacy (87th and 147th Article of Constitution). I have noted that if considering the Constitution the legislature can introduce (also) retroactive surtaxe.

KEY WORDS

Income, Fix Payment, Variable Payment, Reward, Constitutional Order, Human Rights, Constitutional Judgment, Litigation, Surtax on Managers and Advisory Boards Income, Legal State, Retroactivity, Tax Determinacy, Managers, Members of the Supervisory Authority.

DELOVNI ŽIVLJENJEPIS

Dodiplomski študij sem opravila na Ekonomsko-poslovni fakulteti v Mariboru, kjer sem pridobila naziv »univerzitetna diplomirana ekonomistka«, smeri računovodstvo in revizija. Zaposlila sem se v mednarodni družbi KPMG, kjer sem dve leti in pol opravljala delo zunanje revizorke. Moja naslednja in še aktualna zaposlitev je v svetovalni družbi Teseus d.o.o., kjer že deseto leto opravljam delo vodje računovodstva. V tem času sem na Inštitutu za revizijo pridobila naziv »preizkušena računovodkinja«.

KRATICE IN OKRAJŠAVE

AktG = Aktiengesetz - nemški zakon o delnicah

DCGK = Deutscher Corporate Governance Kodex

EStG = Einkommensteuergesetz – nemški zakon o dohodnini

FMStFG = Finanzmarktstabilisierungsfonds-gesetz

HGB = Handelsgesetzbuch

KirchStG = Kirchensteuergesetz

KWG = Kreditwesengesetz

LStDV = Lohnsteuerdurchführungsverordnung

Nemška Ustava = Grundgesetz für die Bundesrepublik Deutschland

Nemško Ustavno sodišče = Bundesverfassungsgericht

PCGK = Public Corporate Governance Kodex

SolZG = Solidaritätszuschlaggesetz

Švicarska Ustava = Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft

USTAVA = Ustava Republike Slovenije

VorstAG = Gesetz zur Angemessenheit der Vorstandsvergütung

ZDDDČPNO = Zakon o dodatnem davku od dohodkov članov poslovdstev in nadzornih organov v času finančne in gospodarske krize

ZDoH-2 = Zakon o dohodnini

ZDR-1 = Zakon o delovnih razmerjih

ZGD-1 = Zakon o gospodarskih družbah

ZPSV = Zakon o prispevkih za socialno varnost

KAZALO

I. UVOD	9
1 Uvod	9
1.1 Opredelitev problema.....	9
1.2 Teza in cilji magistrske naloge	16
II. DOHODKI POSLOVODNIH OSEB IN ČLANOV NADZORNIH ORGANOV TER NJIHOVA OBDAVČITEV	18
1 Poslovodne osebe	18
2 Člani nadzornih organov.....	19
3 Poslovni subjekt	19
4 Vrste pogodbenega razmerja med poslovodnimi osebami, člani nadzornih organov in poslovnim subjektom.....	21
5 Definicija dohodkov in njihova delitev	23
5.1 Fiksni del	23
5.2 Variabilni del.....	25
5.3 Odložena plačila.....	27
5.4 Dodatne ugodnosti (bonitete).....	28
6 Obdavčitev dohodkov poslovodnih oseb in članov nadzornih organov.....	28
6.1 Dohodek iz delovnega razmerja	29
6.2 Dohodek iz drugega pogodbenega razmerja.....	33
7 Protikrizni ukrepi v času finančne in gospodarske krize v Sloveniji.....	37
III. PROBLEMATIKA DODATNE OBDAVČITVE DOHODKOV Z USTAVNEGA VIDIKA RETROAKTIVNOSTI, POSEGA V ZASEBNO LASTNINO IN DOLOČNOSTI DAVČNIH PREDPISOV	44
1 Davčna retroaktivnost	45
1.1 Določitev vrste retroaktivnosti	47
1.2 Načelo nastanka obdavčljivega dohodka (Slovenija)	49
1.3 Načelo davčnega obdobja (Nemčija).....	51
1.4 Prava retroaktivnost (155. člen Ustave)	54
1.4.1 Ustavno dovoljena prava retroaktivnost	56
1.4.2 Retroaktivnost posamezne zakonske določbe (pozitiven pogoj).....	57
1.4.3 Javni interes (pozitiven pogoj).....	58
1.4.4 Poseg v pridobljene pravice (negativen pogoj).....	65
1.4.5 Načelo sorazmernosti.....	66
1.4.5.1 Test legitimnosti.....	66
1.4.5.2 Strogi test sorazmernosti	67
1.5 Neprava retroaktivnost (2. člen Ustave).....	71
1.5.1 Ustavno dovoljena neprava retroaktivnost	72
1.5.2 Test legitimnosti v okviru presoje ustavnosti po 2. členu Ustave	74
1.5.2.1 Legitimnost cilja	74
1.5.2.2 Pravna dopustnost sredstev.....	75
1.5.3 Test sorazmernosti v okviru presoje ustavnosti po 2. členu Ustave	76
1.5.3.1 Razumnost sredstev.....	77

1.5.3.2	Nujnost sredstev	78
1.5.3.3	Sorazmernost posega.....	78
2	Dodatna obdavčitev dohodkov z vidika ustavne pravice do zasebne lastnine	82
2.1	Vpliv davkov na dohodek pri ohranitvi bistva lastnine davčnega zavezanca (33. člen Ustave)	82
2.2	Omejitev lastninske pravice.....	83
2.3	Vprašanje višine obremenitve dohodninskih davkov na dohodek (prekomernost davčne stopnje)	85
2.3.1	Ustavno dopusten cilj.....	86
2.3.2	Nujno potrebna sredstva za dosego cilja	86
2.3.3	Sorazmernost med posameznikovo pravico in javnim interesom	87
2.4	Praktični izračuni davčnih obveznosti poslovodnih oseb in članov nadzornih organov na podlagi dodatne obdavčitve dohodkov po ZDDDČPNO	89
3	Dodatna obdavčitev dohodkov z vidika ustavne zahteve po vnaprejšnji določitvi davčnih predpisov po 87. in 147. členu Ustave.....	95
IV.	PROTIKRIZNI UKREPI, SPREJETI V ČASU FINANČNE IN GOSPODARSKE KRIZE V NEMČIJI, Z VIDIKA DOHODKOV POSLOVODNIH OSEB IN ČLANOV NADZORNIH ORGANOV	100
V.	PROTIKRIZNI UKREPI, SPREJETI V ČASU FINANČNE IN GOSPODARSKE KRIZE V ŠVICI, Z VIDIKA DOHODKOV POSLOVODNIH OSEB IN ČLANOV NADZORNIH ORGANOV	105
VI.	SKLEP	108
VII.	SEZNAM TABEL.....	116
VIII.	LITERATURA	117
IX.	VIRI.....	122
X.	SPLETNI VIRI.....	126

I. UVOD

1 Uvod

1.1 Opredelitev problema

Naloga zakonodajalca je, da v času finančne in gospodarske krize sprejema protikrizne ukrepe, ki so lahko tudi uvedba novega davka oz. povišanje davčnih stopenj obstoječih davčnih zakonov,³ največkrat prav zoper najvišje plačane kadre, t.j. poslovodne osebe in člane nadzornih organov, katerih dohodki so običajno mnogo višji od povprečnih in zato v času krize predmet javnih razprav glede njihove (primerne) višine. Pri tem je zakonodajalec omejen z Ustavo, ki med drugim določa, da je Slovenija pravna in socialna država, kjer mora zakonodajalec vnaprej določiti davčne predpise, katerih določbe (razen izjemoma) ne smejo biti retroaktivne, njegovi posegi v posameznikovo zasebno lastnino pa ne pretirani.⁴ Ustavnost davčnih zakonov je še posebej pomembna, saj davki pomembno vplivajo na dohodke davčnih zavezancev, za kar le-ti (neposredno) ne prejmejo nobenega povračila.⁵ Ustavno sodišče pa je tisto, ki ustavnost zakonov presoja.

Primer protikriznega davčnega zakona v Sloveniji je sprejetje ZDDDDČPNO, s katerim je zakonodajalec dodatno obdavčil dohodke poslovnih oseb in članov nadzornih organov poslovnih subjektov, ki so v času finančne in gospodarske krize prejeli državno pomoč.⁶ Njegova zakonska določba je bila predmet ustavnosodne presoje, saj je določala uporabo zakona pred njegovim sprejetjem.⁷ Ustavno sodišče je - v skladu z ustaljeno ustavnosodno presojo - 12. člen ZDDDDČPNO (zaradi njegove retroaktivnosti) razveljavilo.⁸

³ Glej *Odločbo Ustavnega sodišča št. U-I-158/11*.

⁴ Te zahteve najdemo v 2., 33., 87., 147. in 155. členu *Ustave Republike Slovenije (Ustava)*, Ur. l. RS, št. 33/91.

⁵ Tako Ustavno sodišče v *Odločbi št. U-I-158/11* in *št. U-I-81/96, z dne 14. 05. 1996*.

⁶ Tako določajo 1., 3. in 4. člen *ZDDDDČPNO*.

⁷ Glej 12. člen *ZDDDDČPNO*.

⁸ *Odločba Ustavnega sodišča št. U-I-158/11*.

Problematika, ki se odpira, je torej kako v času finančne in gospodarske krize dodatno obdavčiti dohodke poslovnih oseb in članov nadzornih organov, da bo takšna obdavčitev ustavna z vidika retroaktivnosti, posega v zasebno lastnino in določnosti davčnih predpisov ter bo prestala morebitno ustavnosodno presojo.

V nalogi bom proučevala naslednja vprašanja:

1) katere vrste dohodkov poslovnih oseb in članov nadzornih organov so obdavčene in kako, glede na različne pogodbe, ki jih sklepajo, pri nas in primerjalnopravno v Nemčiji

Poslovodne osebe imajo s poslovnim subjektom (običajno) sklenjeno pogodbo o zaposlitvi, lahko pa tudi civilno pogodbo o delu, člani nadzornih organov pa pogodbo o delu. Ne glede na vrsto pogodbenega razmerja, so vsi dohodki poslovnih oseb zmeraj obdavčeni kot dohodki iz delovnega razmerja,⁹ vsi dohodki članov nadzornih organov pa kot dohodki iz drugega pogodbenega razmerja, tudi če je član nadzornega organa v poslovnem subjektu zaposlen.¹⁰ V Nemčiji so vsi dohodki poslovnih oseb obdavčeni kot dohodki iz nesamostojne dejavnosti, vsi dohodki članov nadzornih organov pa kot dohodki iz samostojnega dela.¹¹

Fiksni del dohodka poslovodne osebe predstavlja njeno osnovno plačo (1. odstavek 126. člena ZDR-1), variabilni del pa dohodek za delovno uspešnost in dodatek za posebne pogoje dela (2. odstavek 127. člena ZDR-1).¹² Nagrada predstavlja dodatni dohodek, ki ga poslovodna oseba prejme ob nespremenjenem fiksnem delu svoje plače in je širši

⁹ Tako določajo 6. odstavek 35. člena, 1. odstavek 37. člena in 1. točka 2. odstavka 37. člena Zakona o dohodnini (ZDoh-2), Ur. l. RS, št. 117/2006, s spremembami.

¹⁰ Glej 1. odstavek 38. člena ZDoh-2.

¹¹ Tako 19. člen, 3. točka 1. odstavka 18. člena ter 3. točka 1. odstavka 2. člena EStG.

¹² Glej že omenjena 1. odstavek 126. člena in 2. odstavek 127. člena Zakona o delovnih razmerjih (ZDR-1), Ur. l. RS, št. 21/2013, s spremembami.

pojem od variabilnega dela dohodka.¹³ Kolektivna pogodba ali pogodba o zaposlitvi lahko določata tudi poslovno uspešnost.¹⁴ Poslovodna oseba je lahko udeležena pri dobičku (140. člen ZDR-1), ki je lahko izplačan bodisi v denarni obliki, bodisi pa v obliki delniških opcij, delnic in obveznic.¹⁵

Fiksni del dohodka člana nadzornega organa predstavlja njegovo osnovno plačilo za opravljanje funkcije in povračila stroškov v zvezi z le-tem, variabilni del pa sejnine in pri članu nadzornega organa v delniški družbi lahko tudi delniške opcije,¹⁶ ne pa tudi udeležbe pri dobičku (284. člen ZGD-1), v nasprotju z nemško zakonodajo, ki udeležbo pri dobičku dovoljuje (3. odstavek 113. člena AktG).¹⁷

2) ali so razlike v obdavčitvi dohodkov poslovodnih oseb in članov nadzornih organov pri nas in primerjalnopravno v Nemčiji ter ali je z vidika finančne krize lahko upravičena njihova dodatna obdavčitev

ZDoH-2 in EStG določata razlike med obdavčitvijo dohodkov poslovodnih oseb in obdavčitvijo dohodkov članov nadzornih organov pri nas in v Nemčiji, pri čem je nemška obremenitev s socialnimi prispevki bistveno milejša od slovenske, saj so nemški prispevki navzgor omejeni, slovenski pa temeljijo na odstotkovni participaciji, ne glede na višino bruto zneska.¹⁸ Na praktičnih primerih bomo prikazali, da je neto dohodek

¹³ Glej v *N. Samec, Delniška opcija ali udeležba članov uprave pri dobičku – kaj je boljša oblika plačila?*, Dnevi slovenskih pravnikov 2009, Portorož 2009, str. 1493 ter v *N. Samec, Delniške opcije*, GV Založba, Ljubljana 2009, str. 90 in naslednje.

¹⁴ Glej v članku *E. Korpič-Horvat, Kaj je plačilo za delo*, Pravna praksa, št. 29/2004, Ljubljana, str. 22.

¹⁵ Tako *N. Samec, Delniška opcija ali...*, str. 1494-1496.

¹⁶ Glej v *N. Kravanja Novak, I. Prijović, S. Slapničar, Raziskava o prejemkih uprav in nadzornih svetov javnih delniških družb v Sloveniji v obdobju 2010-2012*, Deloitte d.o.o., Ljubljana 2013, str. 19.

¹⁷ Glej že omenjena 284. člen Zakona o gospodarskih družbah (ZGD-1), Ur. l. RS, št. 42/2006, s spremembami in 3. odstavek 113. člena AktG.

¹⁸ Primerjaj *Zakon o prispevkih za socialno varnost (ZPSV)*, Ur. l. RS, št. 5-277/1996 in *Social Security and Employee Benefits in Germany*, Chuck Emerson Media Services, 2015, dosegljivo na: <http://www.howtogermy.com/pages/working.html>.

poslovodne osebe in člana nadzornega organa v Nemčiji – pri izbranih bruto dohodkih – višji kot v Sloveniji.

Vsaka dodatna obdavčitev dohodkov poslovnih oseb in članov nadzornih organov (kakor tudi vseh ostalih davčnih zavezancev) je z vidika finančne krize lahko upravičena, v kolikor zakonodajalec pri sprejemu davčnega zakona spoštuje Ustavo, predvsem določbe glede retroaktivnosti zakonskih določb in načel pravne države, v kolikor zasleduje legitimne cilje in s tem prekomerno ne ogroža posameznikove zasebne lastnine ter zadosti zahtevi po določenosti davčnih predpisov.¹⁹

3) ali so kakšne druge možnosti obdavčitve dohodkov poslovnih oseb in članov nadzornih organov - glede na vrsto dohodka -, ki so neizkoriščene

Ne glede na vrsto dohodka in ne glede na vrsto pogodbenega razmerja, so vsi dohodki poslovnih oseb obdavčeni kot dohodki iz delovnega razmerja,²⁰ vsi dohodki članov nadzornih organov pa kot dohodki iz drugega pogodbenega razmerja.²¹ ZDoH-2 tako zajema vse vrste dohodkov, zato neizkoriščenih možnosti kakšne druge obdavčitve ni.

4) protikrizni ukrepi zoper poslovodne osebe in člane nadzornih organov, sprejeti v času finančne in gospodarske krize v Sloveniji, Nemčiji in Švici

V času finančne in gospodarske krize so postali visoki dohodki in nagrade poslovnih oseb in članov nadzornih organov za države in njihove državljane nesprejemljivi. Prav pritisk javnosti je vplival na zakonodajalčev sprejem novih zakonov in priporočil o politiki dohodkov poslovnih oseb in članov nadzornih organov. Zakonodajalec je konec leta 2009 sprejel nov davčni zakon ZDDDČPNO.²⁴ Slovenski ZGD-1 daje skupščini možnost, da določi politiko dohodkov poslovnih oseb v delniških družbah,

¹⁹ Vse to so zahteve, ki so določene v 2., 33., 87., 147. in 155. členu Ustave.

²⁰ Tako določajo 6. odstavek 35. člena, 1. odstavek 37. člena in 1. točka 2. odstavka 37. člena ZDoH-2.

²¹ Glej 1. odstavek 38. člena ZDoh-2.

²⁴ Glej ZDDDČPNO.

nemški AktG daje skupščini možnost, da (ne)potrdi dohodke poslovnih oseb v delniških družbah, katerih delnice kotirajo na borzi, Švica pa je obvezno (ne)potrditev dohodkov poslovnih oseb v delniških družbah, katerih delnice kotirajo na borzi - s strani skupščine - zapisala kar v Ustavo.²⁵

5) izbira načela za določitev nastanka davčne obveznosti pri periodičnih davkih v Sloveniji in Nemčiji ter vpliv načela na vrsto retroaktivnosti in na potek ustavnosodne presoje

Ustavno sodišče pri periodičnih davkih (kot sta ZDoH-2 in ZDDDČPNO) po ustaljeni ustavnosodni presoji uporablja načelo nastanka obdavčljivega dohodka in določa, da davčna obveznost nastane ob prejemu dohodka, kadarkoli med davčnim letom.²⁸ Nemško Ustavno sodišče pa določa, da pri periodičnih davkih davčna obveznost nastane šele po koncu davčnega obdobja, ob izdaji odločbe s strani davčnega organa. To načelo davčnega obdobja pomeni, da davčni zavezanec tekom leta ne more prosto razpolagati s svojim neobdavčenim delom premoženja, saj lahko zakonodajalec kadarkoli med davčnim obdobjem uvede nov davek ali poviša davčno stopnjo obstoječih davkov, čigar učinki bodo vplivali na dohodke, prejete v celotnem davčnem obdobju.²⁹

Izbira načela določa vrsto retroaktivnosti. Ločimo pravo retroaktivnost, kadar se zakon začne uporabljati pred njegovim sprejetjem in nepravo retroaktivnost, kadar se zakon sicer začne uporabljati po njegovem sprejetju, vendar njegove zakonske določbe vplivajo na že zaključene pravne položaje v preteklosti. Vrsta retroaktivnosti pa je pomembna za

²⁵ Primerjaj 6. odstavek 294. člena ZGD-1, 4. odstavek 120. člena AktG in 3. točko 95. odstavka *Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft* (Švicarske Ustave).

²⁸ Takšno stališče Ustavnega sodišča najdemo v Odločbah št. U-I-62/95, z dne 16. 02. 1996, U-I-81/96 in U-I-158/11.

²⁹ Tako nemški *Odločbi Ustavnega sodišča BverfG 2 BvL 6/59*, z dne 19. 12. 1961 in *BverfG 2 BvL 2/83*, z dne 14. 05. 1986.

potek ustavnosodne presoje, saj se prava retroaktivnost presoja po 155. členu Ustave, nepravna retroaktivnost pa po 2. členu Ustave.³⁰

6) ustavna dopustnost retroaktivnih zakonov v Sloveniji in Nemčiji

Ustava davčnih zavezancev ne ščiti pred zakonodajalčevim sprejemom novih davčnih zakonov ali pred povišanjem davčnih stopenj obstoječih davčnih zakonov. Davčni zavezanci morejo spremembe pričakovati in se na njih pripraviti.³¹ Nemško Ustavno sodišče določa, da imajo davčni zavezanci ustavno varstvo samo do objave predloga novega zakona, saj je običajno, da je predlog zakona v parlamentu zmeraj potrjen.³²

Ustava torej retroaktivne zakone izjemoma dopušča. V kolikor želi zakonodajalec sprejeti zakon z retroaktivnimi določbami, mora izkazati javni interes, učinki zakona pa ne smejo posegati v njegove že pridobljene pravice, pri čem Ustavno sodišče uporabi test sorazmernosti.³³

7) vpliv dodatne obdavčitve dohodkov z vidika ustavnega varstva zasebne lastnine in ustavno dovoljeni posegi v zasebno lastnino

Naloga zakonodajalca je, da uravnoteži posameznikovo zasebno lastnino na eni strani in javne interese na drugi strani. Davki pomembno vplivajo na dohodek davčnega zavezanca, za katerega (neposredno) ne prejme nobenega povračila, zato je še posebej pri davčnih zakonih potrebno spoštovati prepoved retroaktivnosti.³⁴

³⁰ Glej L. Šturm, F. Arhar, *Komentar Ustave Republike Slovenije*, Fakulteta za podiplomske državne in evropske študije, Ljubljana 2002, str. 57.

³¹ Glej *Odločbo Ustavnega sodišča št. U-I-158/11*.

³² Tako nemška *Odločba Ustavnega sodišča BverfG 1 BvL 6/07, z dne 10. 10. 2012*.

³³ Takšne zahteve določa 2. odstavek 155. člena Ustave.

³⁴ Glej *Odločbo Ustavnega sodišča št. U-I-81/96*.

Zakonodajalec mora toliko davčno obremeniti dohodek davčnega zavezanca, da ohrani smisel pridobivanja dohodkov. V preteklosti je Ustavno sodišče (tudi na podlagi preteklih odločitev Nemškega Ustavnega sodišča) presodilo, da je pri dohodninskih zakonih 50 odstotkov tista meja, do koder poseg v zasebno lastnino davčnega zavezanca po 33. členu Ustave še ni prekomeren.³⁵

Vprašanje, ki se odpira, je, koliko lahko zakonodajalec dodatno obdavči dohodke, da se to ne bo štelo za prekomerni poseg v zasebno lastnino ter da bo dodatna obremenitev dohodkov skladna s 33. členom Ustave. Na primeru dodatnega protikriznega davka v skladu z ZDDDČPNO bom prikazala, da njegovi učinki pomembno posegajo v dohodke poslovnih oseb in članov nadzornih organov, saj znaša njegova davčna stopnja kar 49 odstotkov.³⁶ Na podlagi praktičnih primerov bom izračunala, da je skupna obremenitev bruto dohodka poslovne osebe iz naslova plač ter nagrad, prejetih na podlagi sklenjene pogodbe o zaposlitvi ter dohodka člana nadzornega organa iz naslova dohodkov za opravljanje funkcije, prejetih na podlagi sklenjene pogodbe o delu (z dajatvami, t.j. davki in prispevki) tudi 80 in več odstotna.³⁷

8) dodatna obdavčitev dohodkov z vidika ustavne zahteve po vnaprejšnji določnosti predpisov

87. člen Ustave določa, da mora biti davčni zakon vnaprejšen in splošen (abstrakten), saj je to ena izmed temeljnih zahtev pravne države, ki jo obravnava 2. člen Ustave.³⁸ Posameznikove davčne obveznosti mora zakonodajalec v skladu s 87. in 147. členom Ustave določiti v zakonu, saj je pomembno, da davčni zavezanec v vsakem trenutku pozna svoje davčne obveznosti, saj si le tako lahko oblikuje svobodno življenje, kjer lahko prosto razpolaga s svojim (neobdavčenim) delom dohodka.³⁹

³⁵ Tako je odločilo Ustavno sodišče v *Odločbi št. U-I-91/98, z dne 27. 05. 1999.*

³⁶ Davčna stopnja je opredeljena v 6. členu ZDDDČPNO.

³⁷ Praktični izračuni sledijo v točki 2.4. v III. poglavju.

³⁸ Glej 87. člen Ustave, v povezavi z 2. členom Ustave.

³⁹ Tako Ustavno sodišče v *Odločbi št. U-I-158/11.*

1.2 Teza in cilji magistrske naloge

Namen magistrske naloge je proučiti kako dodatno obdavčiti dohodke poslovnih oseb in članov nadzornih organov v času finančne in gospodarske krize, da bo takšna obdavčitev legitimna in ustavna, zato izpostavljam ključno tezo, ki glasi, da je dodatna obdavčitev dohodkov poslovnih oseb in članov nadzornih organov v času finančne in gospodarske krize morebiti ustavno sporna z vidika 2., 33., 87., 147. in 155. člena Ustave.

Cilji magistrske naloge so ugotoviti:

- katere vrste dohodkov poslovnih oseb in članov nadzornih organov so obdavčene, glede na različne pogodbe, ki jih s poslovnimi subjekti sklepajo in kako so obdavčene – pri nas in primerjalnopravno v Nemčiji;
- ugotoviti ali so razlike v obdavčitvi z vidika poslovnih oseb in članov nadzornih organov – pri nas in primerjalnopravno v Nemčiji ter ali je z vidika finančne krize lahko upravičena njihova dodatna obdavčitev;
- ugotoviti ali so kakšne druge možnosti z vidika obdavčitve dohodkov poslovnih oseb in članov nadzornih organov - glede na vrsto dohodka -, ki so neizkoriščene;
- katere protikrizne ukrepe zoper poslovne osebe in člane nadzornih organov je slovenski, nemški in švicarski zakonodajalec v času finančne in gospodarske krize sprejel;
- kdaj pri periodičnih davkih nastane davčna obveznost in kako izbira uporabe (slovenskega) načela nastanka obdavčljivega dohodka ali (nemškega) načela davčnega obdobja vpliva na vrsto davčne retroaktivnosti in posledično na potek ustavnosodne presoje po 2. oz. 155. členu Ustave;
- kdaj lahko zakonodajalec sprejema nove davčne zakone oz. davčne stopnje obstoječih zakonov zvišuje, da so takšni posegi v skladu z ustavno (vnaprejšnjo) določnostjo davčnih predpisov in zakaj Ustava v 87. in 147. členu zahteva vnaprejšnjo določnost davčnih predpisov;

- kakšna je vrednostna meja zakonodajalca pri uvedbi novega davčnega zakona, da bo takšen davčni poseg v posameznikovo premoženje še dopusten in ne bo protiustaven po 33. členu Ustave ter vpliv dodatne obdavčitve ZDDDČPNO na dohodke poslovodnih oseb in članov nadzornih organov in
- kakšna je pretekla (ustaljena) ustavnosodna presoja Slovenskega in Nemškega Ustavnega sodišča glede obravnavane tematike.

II. DOHODKI POSLOVODNIH OSEB IN ČLANOV NADZORNIH ORGANOV TER NJIHOVA OBDAVČITEV

1 Poslovodne osebe

V skladu z 10. členom ZGD-1 so osebe, ki vodijo posle družb:⁴⁰

- družbeniki, v družbi z neomejeno odgovornostjo;
- komplementarji, v komanditni družbi;
- uprava ali upravni odbor (izvršni direktorji), v delniški družbi in
- poslovodje, v družbi z omejeno odgovornostjo.

Definicija poslovodne osebe (davčnega zavezanca) za dodatni davek po ZDDDČPNO je zapisana v 3. členu ZDDDČPNO in je širša kot to določa 10. člen ZGD-1, saj zajema fizične osebe, ki vodijo posle v vseh poslovnih subjektih in ne zgolj v družbah, ki jih obravnava ZGD-1. Zajema tudi ostale statusno pravne oblike, npr. zavode in zadruge.⁴¹ ZDDDČPNO kot davčnega zavezanca šteje tudi vsako fizično osebo, ki posle poslovnega subjekta vodi, tudi če formalno ne zaseda takšnega položaja. Fizična oseba je tako rezident kot tudi nerezident.⁴²

V nalogi bom uporabljala izraz poslovodne osebe za vse osebe, ki vodijo posle katerihkoli poslovnih subjektov. V kolikor se bo posamezna snov nanašala zgolj na poslovodne osebe v določeni statusno pravni obliki, bom to poudarila.

⁴⁰ Tako 10. člen ZGD-1.

⁴¹ Glej Ministrstvo za finance, *Podrobnejši opis Dodatnega davka od dohodkov članov poslovodstev in nadzornih organov v času finančne in gospodarske krize*, Ljubljana 2015, str. 3.

⁴² Podrobneje glej v *Pojasnilu MF, št. 429-256/2009/8*, 16. 12. 2009. Tako tudi *M. Kunšek, V davčnem primežu: Posebnosti dodatne obdavčitve poslovodstev in nadzornih organov*, Pravna praksa, št. 6-7, Ljubljana 2010, str. I.

2 Člani nadzornih organov

ZGD-1 določa, da so osebe, ki vodenje poslov družb nadzorujejo:⁴³

- komanditist, v komanditni družbi (140. člen ZGD-1);
- nadzorni svet, v družbi z omejeno odgovornostjo, v kolikor ga družba ima (514. člen ZGD-1) in
- nadzorni svet ali upravni odbor (neizvršni direktorji) v delniški družbi (281. in 285. člen ZGD-1).

ZDDDDČPNO v 3. členu določa, da so davčni zavezanci fizične osebe, ki nadzorujejo posle v vseh poslovnih subjektih in ne zgolj v družbah, ki jih obravnava ZGD-1.

V nalogi bom uporabljala izraz člani nadzornih organov za vse osebe, ki vodenje poslov poslovnih subjektov nadzorujejo. V kolikor se bo posamezna snov nanašala zgolj na člane nadzornih organov v določeni statusno pravni obliki, bom to poudarila.

3 Poslovni subjekt

ZGD-1 določa, da so družbe pravne osebe, organizirane kot:⁴⁴

- družba z neomejeno odgovornostjo;
- komanditna družba;
- družba z omejeno odgovornostjo;
- delniška družba;
- komanditna delniška družba in
- evropska delniška družba.

⁴³ Glej 140., 281., 285. in 514. člen ZGD-1.

⁴⁴ Tako 1. in 3. odstavek 3. člena ZGD-1.

ZDDDDČPNO pa obravnava vse poslovne subjekte in ne zgolj družb iz ZGD-1. V 2. odstavku 3. člena ZDDDDČPNO podrobneje opredeli pojem poslovnega subjekta in pravi, da je to vsaka posamezna pravna oseba, ki je pravno samostojen subjekt in je od države prejela poroštvo ali pa sredstva za blažitev posledic finančne in gospodarske krize.⁴⁵

V pojasnilu Ministrstva za Finance so opredeljeni zakoni, na podlagi katerih so bili sprejeti ukrepi za blažitev posledic finančne in gospodarske krize, in sicer v obliki danih državnih poroštev ali sredstev, ki so bila dana predvsem za delno povračilo nadomestila plač in za delno subvencioniranje polnega delovnega časa.⁴⁶

⁴⁵ Sredstva je država podelila predvsem v obliki sredstev za subvencioniranje delovnega časa in sredstev za povračilo plač. Gre za ukrepe, ki jih je sprejel Državni zbor (v nadaljevanju DZ) ali pa Vlada RS. ZDDDDČPNO se sklicuje na poroštva, ki so navedena v 86.a členu Zakona o javnih financah (ZJF), ki jih je država - kot poroštvo za njihove obveznosti iz naslova zadolžitve – dala kreditnim institucijam, ter na jamstva po Zakonu o jamstveni shemi RS, ki jih je država dala kreditnojemalcem za njihove kreditne obveznosti do bank. Ministrstvo za Finance v svojem pojasnilu poudarja, da se za poslovni subjekt po ZDDDDČPNO šteje pravna oseba, ki je pravno samostojen subjekt ter pojasni, da obvladujoča družba ni zavezanica po tem zakonu, če je državno poroštvo ali sredstva za ublažitev finančne in gospodarske krize prejela njena odvisna družba. Podrobneje glej v *Pojasnilu MF, št. 429-256/2009/8*.

⁴⁶ S strani Ministrstva za delo, družino in socialne zadeve: Zakon o delnem povračilu nadomestila plače (Ur. l. RS, št. 42/09); Zakon o delnem subvencioniranju polnega delovnega časa (Ur. l. RS, št. 5/09, 40/09 in 57/09). S strani Ministrstva za finance: Zakon o spremembah in dopolnitvah Zakona o javnih financah (ZJF-D – Ur. l. RS, št. 109/08 in ZJF-E – Ur. l. RS, št. 49/2009) in na njegovi podlagi sprejeti uredbi: Uredba o merilih in pogojih za izdajanje poroštev po 86.a členu Zakona o javnih financah (Ur. l. RS, št. 115/2008) in Uredba o merilih in pogojih za odobritev posojil po 81.a členu Zakona o javnih financah (Ur. l. RS, št. 119/2008); Zakon o jamstveni shemi Republike Slovenije (ZJShemRS, Ur. l. RS, št. 33/2009) in Zakon o spremembah in dopolnitvah Zakona o jamstveni shemi Republike Slovenije (ZJShemRS-A, Ur. l. RS, št. 42/2009) in na njegovi podlagi sprejeti uredbi: Uredba o izvajanju Zakona o jamstveni shemi Republike Slovenije (Ur. l. RS, št. 35/2009) in Uredba o spremembah in dopolnitvah Uredbe o izvajanju Zakona o jamstveni shemi Republike Slovenije (Ur. l. RS, št. 43/2009). S strani Ministrstva za gospodarstvo: Javni razpis izvajanja ukrepa omejene vrednosti za izvajanje razvojno investicijskih projektov ter spodbujanje pre zaposlitev in samozaposlovanja v letih 2009 in 2010 (sofinanciranje že začelih raziskovalno-razvojnih projektov). Več o tem glej v *Pojasnilu DURS, št. 007-130/2009*, 29. 01. 2010.

V nalogi bom uporabljala izraz poslovni subjekt za vse družbe, ki jih opredeljuje ZGD-1 in za vse poslovne subjekte, ki jih opredeljuje ZDDDČPNO. V kolikor se bo posamezna snov nanašala zgolj na določeno statusno pravno obliko, bom to poudarila.

4 Vrste pogodbenega razmerja med poslovodnimi osebami, člani nadzornih organov in poslovnim subjektom

Poslovodna oseba ima s poslovnim subjektom (kot delodajalcem) sklenjeno *pogodbo o zaposlitvi* (31. in 73. člen ZDR-1), ali pa *civilnopravno pogodbo o delu* (pogodbo o poslovođenju; 619. člen OZ in 262. člen ZGD-1),⁴⁷ pri čem mora pogodbo o zaposlitvi skleniti, če so podani vsi elementi delovnega razmerja.⁴⁸ S poslovodno osebo je potrebno pogodbeno določiti pravice in obveznosti poslovodne osebe, pri čem so pomembne predvsem določbe glede njihovih dohodkov.⁴⁹ V Sloveniji so poslovodne osebe s poslovnim subjektom (praviloma) v delovnem razmerju, kar izhaja iz tradicionalnih, socialnih ter ekonomskih (in ne iz pravnih) razlogov.⁵⁰

1. odstavek 73. člena ZDR-1 poslovodnim osebam dovoljuje poseben status glede na ostale zaposlence, saj določa, da lahko poslovodna oseba z delodajalcem določene pravice, obveznosti in odgovornosti iz delovnega razmerja uredi drugače.⁵¹ ZDR-1

⁴⁷ Pogodba o poslovođenju je pogodba civilnega prava, s katero se poslovodna oseba poslovnemu subjektu zaveže, da bo opravljala v pogodbi določeno delo, poslovni subjekt pa se zaveže, da ji bo za to delo izplačal dohodke. Več o tem glej v *Pojasnilu DURS, št. 4210-5839/2011*, 15. 4. 2011 in v *D. Senčur Peček, Zakonite oblike opravljanja dela, Podjetje in delo, št. 6-7/2013*, Ljubljana 2013, str. 928-931.

⁴⁸ 1. odstavek 4. člena ZDR-1 določa, da delo po navodilih in pod nadzorom delodajalca pomeni odvisno razmerje. Glej tudi 2. točko 3. odstavka 35. člena *ZDoh-2*, ki določa, da se za namene obdavčitve za dohodek iz zaposlitve ne šteje zgolj delovno razmerje, temveč tudi vsako drugo pogodbeno razmerje, ki ima elemente odvisnega razmerja. Zakon izpostavlja predvsem nadzor, navodila in način dela, plačilo za delo ter zagotavljanje delovnih sredstev.

⁴⁹ Tako *N. Samec, Izplačilo nagrade upravi družbe*, Pravna praksa, št. 36/2009, Ljubljana 2009, str. 18.

⁵⁰ Tako *R. Bohinc, Delovnopravni in korporacijski položaj direktorjev (prejemki in pogodba o vodenju poslov)*, Podjetje in delo, št. 2/1999, Ljubljana 1999, str. 290.

⁵¹ 1. odstavek 73. člena ZDR-1 navaja predvsem drugačno ureditev delovnega časa, odmorov, plačil ter pogojev prenehanja delovnega razmerja.

podrobneje ne definira pojma poslovodne osebe, temveč je konkretna opredelitev teh oseb odvisna od statusno pravne oblike delodajalca, izhaja pa iz predpisov, ki posamezne statusno pravne oblike urejajo. ZDR-1 zajema torej fizične osebe, ki vodijo posle vseh poslovnih subjektov.⁵²

Višina dohodkov poslovnih oseb v Sloveniji zakonsko ni določena, razen za poslovodne osebe v družbah, ki jih opredeljuje 10. člen ZGD-1 in so v večinski lasti RS ali samoupravnih lokalnih skupnosti.⁵³ Tudi ZGD-1 ne določa višine dohodkov poslovnih oseb v družbah in kriterijev za določitev le-teh, vendar pa v svojem 270. in 294. členu določa, da morajo biti dohodki poslovnih oseb v delniški družbi sorazmerni z opravljenim delom, odgovornostjo ter finančnim stanjem delniške družbe ter v skladu s politiko dohodkov oz. z načeli za določitev politike dohodkov, če skupščina takšne politike ne določi.⁵⁴ Enako zahtevo najdemo tudi v 87. členu nemškega AktG.⁵⁵

Člani nadzornega organa so zunanji sodelavci ter notranji sodelavci (npr. predstavniki zaposlenecv). 262. člen ZGD-1 določa, da mora imeti član nadzornega organa z delniško družbo sklenjeno pogodbo o delu in sicer za vse pravice in obveznosti člana nadzornega organa, ki jih ZGD-1 ne ureja.⁵⁶

⁵² Tako *Odločba Vrhovnega sodišča RS, Sklep VIII Ips 14/2010*, 21.11.2011, kjer je bila tožena stranka delniška družba, zaradi česar so pri definiciji poslovodne osebe uporabili določbe ZGD-1.

⁵³ Več o tem glej v 8. točki II. poglavja.

⁵⁴ Pravni okvir, ki ureja sistem dohodkov poslovnih oseb v družbah je ZGD-1, katerega dopolnjujejo še avtonomni pravni viri in sicer Kodeks upravljanja javnih delniških družb, Priporočila za članstvo, delo in plačilo članov nadzornih svetov in upravnih odborov ter Priporočila za kadrovanje in nagrajevanje uprav in izvršnih direktorjev. Avtonomni pravni viri v Sloveniji niso zavezujoči, zato se družbe same odločijo ali in katere bodo upoštevale. So pa priporočljivi, saj vsebujejo pravila dobre prakse. V njih najdemo tudi priporočljive zneske dohodkov poslovnih oseb.

⁵⁵ Glej 87. členu AktG.

⁵⁶ Pravni okvir, ki ureja sistem dohodkov članov nadzornih organov v delniških družbah v Sloveniji je ZGD-1, katerega dopolnjujeta še (nezavezujoča) avtonomna pravna vira in sicer Kodeks upravljanja javnih delniških družb ter Priporočila za članstvo, delo in plačilo članov nadzornih svetov in upravnih odborov.

Višina dohodkov članov nadzornih organov v Sloveniji zakonsko ni določena, razen za člane nadzornih organov v družbah, ki jih opredeljuje 10. člen ZGD-1 in so v večinski lasti RS ali samoupravnih lokalnih skupnosti.⁵⁷ 284. člen ZGD-1 pravi, da plačilo za člane nadzornega organa v delniški družbi določi statut ali skupščina družbe ter da mora biti plačilo sorazmerno z njihovim delom in odgovornostjo ter hkrati ustrezati finančnemu položaju družbe.⁵⁸ Konkretno višine dohodkov in kriterijev za določitev letih pa ZGD-1 ne določa. Enaka določila najdemo tudi v nemški zakonodaji in sicer v 113. členu AktG.⁵⁹

5 Definicija dohodkov in njihova delitev

Dohodek po ZDoH-2 je vsako plačilo, ne glede na obliko plačila, ki je lahko v denarni ali nenedarni obliki.⁶⁰ Zakonodajalec uporablja termine kot so dohodek (ZDoH-2), prejemek (ZGD-1) in plačilo (ZDR-1). V nalogi bom uporabljala termin dohodek, ki bo zajemal vse oblike plačil.

Vrste dohodkov bom ločila na:⁶¹ fiksni del, variabilni del, odložena plačila in dodatne ugodnosti.

5.1 Fiksni del

Osnovna plača predstavlja plačilo za vnaprej določen delovni rezultat na posameznem delovnem mestu, v normalnih delovnih pogojih,⁶² 1. odstavek 126. člena ZDR-1 pa določa, da mora biti osnovna plača vedno izplačana v denarni obliki.⁶³ Njena višina mora v skladu s 1. odstavkom 127. člena ZDR-1 ustrezati zahtevnosti dela *poslovodne osebe*,

⁵⁷ Več o tem glej v 8. točki II. poglavja.

⁵⁸ Tako 284. člen ZGD-1.

⁵⁹ Glej 113. člen AktG.

⁶⁰ Tako 3. odstavek 15. člena ZDoH-2.

⁶¹ Delitev sem povzela po N. Samec, *Delniška opcija ali...*, str. 1493-1494.

⁶² Tako E. Korpič-Horvat, *Kaj je plačilo...*, str. 21.

⁶³ Glej 1. odstavek 126. člena ZDR-1.

kar zakonodajalec zahteva tudi v 1. odstavku 270. člena in 294. členu ZGD-1 za plačila članom uprave v delniški družbi ter prav tako v 270. členu ZGD-1 za plačila članom upravnega odbora v delniški družbi.⁶⁴ Fiksni del naj predstavlja manjši del vseh dohodkov poslovodne osebe, saj se s tem zagotavlja ustrezna spodbuda za delo.⁶⁵

Dohodek za opravljeno delo *članov nadzornega organa* v obliki fiksnega dela predstavljata osnovno plačilo za opravljanje funkcije in povračila stroškov v zvezi z opravljanjem funkcije (prevoz in prehrana ter potni stroški).⁶⁶

⁶⁴ Glej že omenjeni 1. odstavek 127. člena ZDR-1 in 1. odstavek 270. člena ZGD-1 ter 294. člen ZGD-1. N. Samec opozarja, da 5. odstavek 289. člena ZGD-1 glede dohodkov članom upravnega odbora v delniških družbah res napoti na 284. člen ZGD-1, vendar s tem želi zgolj določiti pristojni organ, ki naj o takšnih dohodkih odloča, t.j. skupščina. Glede določitve samih dohodkov članom upravnega odbora v delniški družbi pa je treba upoštevati 270. člen ZGD-1, ki ureja dohodke članov uprave v delniški družbi, saj so naloge članov upravnega odbora in članov uprave v delniški družbi podobne. Tako N. Samec, *Delniške opcije...*, str. 355-356.

⁶⁵ Tako N. Samec, *Delniška opcija ali...*, str. 1493. Omenimo tudi, da je v Sloveniji približno 12 odstotkov vseh dohodkov *poslovodnih oseb* v družbah v obliki variabilnega dela, 80 odstotkov v obliki fiksnega dela in 8 odstotkov v obliki drugih vrst dohodkov. V Nemčiji pa je variabilnega dela v vseh dohodkih poslovodnih oseb v družbah kar 50 odstotkov, pri čem opcijska upravičenja kot obliko variabilnega dohodka uporablja približno 50 odstotkov družb. Podatki so za javne delniške družbe, za Slovenijo iz leta 2012, za Nemčijo pa iz leta 2004. Podrobnejšo analizo nagrajevanja poslovodnih oseb v Sloveniji glej v N. Kravanja Novak, I. Prijović, S. Slapničar, *Raziskava o prejemkih...*, str. 11 in 26. Podrobnejšo analizo nagrajevanja poslovodnih oseb v Nemčiji pa glej v J. Bajuk, D. Kostrevec, G. Podbevšek, *Nagrajevanje uprav in nadzornih organov v EU in Sloveniji*, Združenje članov nadzornih svetov, Ljubljana 2004, str. 33-34 in 44.

⁶⁶ V Sloveniji 69 odstotkov dohodkov *članov nadzornega organa* predstavlja plačilo za opravljanje njihove funkcije, 28 odstotkov sejnine ter 3 odstotke nadomestila stroškov. V Nemčiji je samo 10 odstotkov dohodkov članov nadzornega organa v obliki variabilnega dela. Podrobnejšo analizo nagrajevanja članov nadzornega organa v Sloveniji glej v N. Kravanja Novak, I. Prijović, S. Slapničar, *Raziskava o prejemkih...*, str. 26, v Nemčiji pa J. Bajuk, D. Kostrevec, G. Podbevšek, *Nagrajevanje uprav...*, str. 44.

5.2 Variabilni del

ZDR-1 v 2. odstavku 127. člena (ob osnovni plači) določa še dve drugi vrsti dohodkov in sicer dohodek za delovno uspešnost, na katero vplivata kvaliteta in obseg opravljenega dela ter dodatek za posebne pogoje dela.⁶⁷ Kolektivna pogodba ali pogodba o zaposlitvi pa lahko določata tudi poslovno uspešnost.⁶⁸ Variabilni del plače je določen kot del dohodka in skupaj s fiksnim delom predstavlja plačo *poslovodne osebe*, pri čem se fiksni del plače ustrezno zmanjša. *Nagrada* pa predstavlja dodatni dohodek, ki ga poslovodna oseba prejme ob nespremenjenem fiksnem delu svoje plače. Nagrada je tako širši pojem kot variabilni del plače, saj variabilni del predstavlja merljivo uspešnost, nagrada pa lahko predstavlja tudi uspešnost v prijaznosti ipd.⁶⁹

1. odstavek 73. člena ZDR-1 poslovodnim osebam omogoča, da je lahko njihovo plačilo za delo tudi v nedenarni obliki, saj določa, da se lahko njihovo plačilo za delo uredi drugače kot določa ZDR-1 za ostale zaposlence.⁷⁰

⁶⁷ Več o sestavinah pogodbe o zaposlitvi glej v 29. členu ZDR-1.

⁶⁸ Poslovne uspešnosti torej ZDR-1 ne ureja. E. Korpič-Horvat ugotavlja togost zakonodajalca, ko le-ta v 126. členu ZDR-1 določa, da je plačilo za poslovno uspešnost del plače in mora biti kot tako izplačano izključno v denarju. Plačilo v delnicah pa je možno le kot druga vrsta plačil. Več o tem glej v članku E. Korpič-Horvat, *Kaj je plačilo...*, str. 22.

⁶⁹ Tako N. Samec, ki poudarja, da lahko gre za kratkoročne ali dolgoročne spodbude poslovodnih oseb, kjer pri slednjih nagrada pomeni pretežni del plačila poslovodne osebe, zato je le-ta dolgoročno vezan na družbo. Sama se nagiba k rešitvi bonus-malus, pri katerem so poslovodne osebe lahko udeležene tudi pri izgubi, vsekakor pa bi takšna spodbuda predstavljala njihovo dolgoročno angažiranje v družbi. Avtorica še ugotavlja, da je variabilno plačilo primerno za poslovodne osebe zgolj, če ima družba razvita kakovostna merila za ugotavljanje uspešnosti. Več o tem glej v N. Samec, *Delniška opcija ali...*, str. 1493 ter v N. Samec, *Delniške opcije*, GV Založba, Ljubljana 2009, str. 90 in naslednje. Več o merilih uspešnosti poslovanja družbe za določitev sorazmernih dohodkov poslovodnih oseb glej str. 122 in naslednje. Omenimo še, da tudi ZGD-1 v svojem 7. odstavku 294. člena določa, da morajo biti variabilni dohodki poslovodnih oseb v delniški družbi odvisni od vnaprej določenih in merljivih meril.

⁷⁰ Tako 1. odstavek 73. člena ZDR-1.

ZDR-1 v svojem 140. členu omogoča *udeležbo pri dobičku*. Poslovodna oseba v delniški družbi je lahko udeležena pri dobičku v skladu s 1. odstavkom 269. člena ZGD-1, če tako določa skupščinski sklep o uporabi bilančnega dobička, vendar zgolj, če tako določa tudi statut delniške družbe. O udeležbi pri dobičku poslovodnih oseb v delniški družbi v Nemčiji odloča skupščina, kar določa 119. člen AktG.⁷¹

Višina dodatnega dohodka poslovodne osebe je odvisna od višine dobička družbe, izplačilo pa je lahko v denarju, ali pa tudi v obliki *delniških opcij, delnic in obveznic* (t.i. konverzija terjatev iz udeležbe pri dobičku). Pomanjkljivost udeležbe pri dobičku (v primerjavi z delniško opcijo) je predvsem (prekratka) dolžina motivacije poslovodnih oseb, saj je zmeraj vezana na določeno poslovno leto, torej kratkoročno ter izpostavljenost prikazovanju pretiranih dobičkov s strani poslovodnih oseb.⁷²

Delniške opcije predstavljajo korporacijsko udeležbo poslovodne osebe v delniški družbi, saj z njimi pridobi korporacijske pravice. Poslovodna oseba z njimi pridobi pravico do pridobitve delnic, po vnaprej določeni ugodnejši ceni, vendar zgolj, če v vnaprej določeni prihodnosti doseže vnaprej določene cilje. S to obliko nagrade za poslovno uspešnost si poslovodna oseba prizadeva za čim višji dvig vrednosti delnic, kar je v interesu delničarjev ter posredno celotne delniške družbe. Poslovodna oseba si prizadeva za uspešno poslovanje delniške družbe, saj so njeni dohodki (delno) vezani na uspešnost, z družbo je bolj povezana, posledično pa se dvigne tudi konkurenčnost družbe na trgu.⁷³

⁷¹ Glej že omenjeni 140. člen ZDR-1, 1. odstavek 269. člena ZGD-1 in 119. člen AktG.

⁷² Tako N. Samec, *Delniška opcija ali...*, str. 1494-1496. O ureditvi udeležbe zaposlenecv pri dobičku v Sloveniji in v Evropski Uniji glej tudi B. Rajgelj, *Udeležba zaposlenih pri dobičku v zakonodaji in praksi RS in EU*, Dnevi slovenskih pravnikov 2009, Portorož 2009, str. 1477-1484.

⁷³ Več o samem pojmu delniških opcij in ciljih, ki jih družba z njihovo uvedbo doseže, glej v knjigi N. Samec, *Delniške opcije*, str. 58 in naslednje ter str. 99-110. Avtorica se ukvarja tudi z negativnimi cilji, kot so napihovanje računovodskih izkazov, previsoko izkazovanje dobičkov, ko želijo poslovodne osebe kratkoročno dvigniti tečaj delnic na borzi ipd. Bolj podrobno glej str. 118 in naslednje. N. Samec še ugotavlja, da je nagrajevanje v obliki delniških opcij lahko zelo učinkovito, vendar ob ustreznih pravnih pogojih in davčnih vzpodbudah, zavzema pa se tudi za to, da delniške opcije poslovodnih oseb zmanjšujejo njihove fiksne plače (naj bodo torej delniške opcije variabilni del plače in ne kot dodatna nagrada). Prav

Dohodek za opravljeno delo člana nadzornega organa v obliki variabilnega dela predstavljajo sejnine (nadomestilo za udeležbo na seji nadzornega organa) in delniške opcije, saj 284. člen ZGD-1 določa, v nasprotju z nemško zakonodajo,⁷⁴ da se članu nadzornega organa v delniški družbi za njegovo delo zagotovi plačilo v obliki delniških opcij, ne pa tudi udeležba pri dobičku.⁷⁵ Vendar zaradi svoje funkcije nadzora (in le delno odločanja), člani nadzornega organa nimajo neposrednega vpliva na uspešnost poslovanja delniške družbe, zato jih tudi v Sloveniji z delniškimi opcijami ni smiselno nagrajevati.⁷⁶ Dohodki članov nadzornega organa tudi naj ne bodo vezani na uspešnost družbe (kot to velja za poslovodne osebe), da ne bi le-to vplivalo na njihovo sprejemanje letnega poročila, saj bi imeli člani nadzornih organov in poslovodne osebe isti cilj, t.j. prikazati višji dobiček, pri katerem bodo udeleženi.⁷⁷

5.3 Odložena plačila

Med odložena plačila uvrščamo vse dohodke, ki se izplačajo po prekinitvi pogodbenega razmerja,⁷⁸ npr. odpravnine.⁷⁹

delniške opcije - kot (variabilna) oblika dohodka – so najbolj smiselna nagrada poslovodnim osebam, saj so s tem poslovodne osebe motivirane za dvig vrednosti delnice, kar pa je v vsesplošnem interesu delniške družbe. Vendar naj delniški opcijski programi zajemajo zgolj poslovodne osebe, saj so le-te edine pristojne za sprejemanje odločitev, ki se nanašajo na celotno delniško družbo in torej edine, ki imajo vpliv na borzni tečaj delnic. Več o tem glej v *N. Samec: Plačila članov organov vodenja in nadzora z delniškimi opcijami*, Podjetje in delo, št. 7/2006, Ljubljana 2006, str. 1603-1604 in v *N. Samec, Delniška opcija ali...*, str. 1494-1495.

⁷⁴ 3. odstavek 113. člena AktG članom nadzornega organa v delniški družbi dovoljuje udeležbo pri dobičku.

⁷⁵ Glej že omenjeni 284. člen ZGD-1.

⁷⁶ Tako *N. Samec: Plačila članov...*, str. 1605.

⁷⁷ Tako *U. Dolinar, I. Pirc, G. Podbevšek, Nagrajevanje uprav in nadzornih svetov v Sloveniji 2005-2006*, Združenje članov nadzornih svetov, Ljubljana 2007, str. 65.

⁷⁸ Tako *N. Samec, Delniška opcija ali...*, str. 1494.

⁷⁹ V kolikor delniška družba s poslovodno osebo prekine pogodbo o zaposlitvi in v kolikor prekinitve ni posledica krivdnih razlogov, pripada poslovodni osebi odpravnina, katere najvišji znesek lahko določi skupščina. Glej 3. točko 7. odstavka 294. člena ZGD-1.

5.4 Dodatne ugodnosti (bonitete)

Bonitete so vse (dodatne) ugodnosti v zvezi z zaposlitvijo, predvsem uporaba službenega vozila za privatne namene, plačilo nastanitve, brezobrestno posojilo, razni popusti, plačilo zavarovalnih premij, daril in pravica do nakupa delnic.⁸⁰

6 Obdavčitev dohodkov poslovnih oseb in članov nadzornih organov

ZDoh-2 vse dohodke *poslovnih oseb* uvršča med dohodke iz zaposlitve (6. odstavek 35. člena ZDoh-2). V kolikor ima poslovodna oseba sklenjeno pogodbo o zaposlitvi, se njegovi dohodki štejejo za *dohodke iz delovnega razmerja* (1. odstavek 37. člena ZDoh-2), kar pa velja tudi, ko ima sklenjeno pogodbo o poslovanju (1. točka 2. odstavka 37. člena ZDoH-2).⁸¹ ZDoH-2 govori o dohodkih iz naslova vodenja oz. vodenja in nadzora vseh poslovnih subjektov, torej ne glede ali gre za vodenje d.o.o., d.d. ali kakšne druge statusno pravne oblike.⁸² ZDoH-2 kot dohodke iz delovnega razmerja obravnava prav vse dohodke poslovodne osebe, ki jih le-ta prejme za svoje delo,⁸³ zato druge možnosti obdavčitve dohodkov poslovnih oseb – glede na vrsto dohodka -, ki so neizkoriščene, ne obstajajo, saj so vsi njihovi dohodki zmeraj obdavčeni kot dohodki iz delovnega razmerja.

⁸⁰ Glej 2. odstavek 39. člena ZDoh-2. V 3. odstavku 39. člena ZDoH-2 zakonodajalec navede še ugodnosti, ki se ne štejejo za boniteto. To so predvsem darila manjših vrednosti, ki jih delodajalec zagotavlja vsem zaposlencem.

⁸¹ V 1. točki 2. odstavka 37. člena ZDoH-2 zakonodajalec izrecno navede, da se za dohodek iz delovnega razmerja štejejo tudi dohodki poslovnih oseb za vodenje poslovnih subjektov. Več o tem glej v *Pojasnilu DURS*, št. 4210-5839/2011 in v *Pojasnilu DURS*, št. 4210-267/2007, 4. 9. 2007. A. Kobal razlaga, da je zakonodajalčev namen enaka davčna obravnava dohodkov poslovnih oseb, ki opravljajo podobno delo, ne glede na njihovo pravno razmerje s poslovnim subjektom, saj bi sicer poslovodne osebe, ki imajo sklenjeno pogodbo o zaposlitvi, bile v slabšem (davčnem) položaju kot tiste, ki imajo sklenjeno pogodbo o poslovanju. Več o tem glej v A. Kobal, *Davčni vidiki izplačil poslovodjem družb z omejeno odgovornostjo*, FinD-INFO, 19. 08. 2009, dosegljiv na:

<http://www.findinfo.si/dnevnevsebine/Aktualno.aspx?id=9584>.

⁸² Tako 1. točka 2. odstavka 37. člena ZDoH-2.

⁸³ Tako 6. odstavek 35. člena, 1. odstavek 37. člena in 1. točka 2. odstavka 37. člena ZDoH-2.

Dohodek iz drugega pogodbenega razmerja je definiran kot vsak dohodek, ki ga fizična oseba prejme za opravljeno delo in storitev in nima elementov delovnega razmerja.⁸⁴ Sem se uvrščajo pogodbe civilnega prava s *člani nadzornega organa*. Ne glede na delovnopравни status člana nadzornega organa – torej tudi, če je notranji sodelavec (predstavnik zaposlencev, ki ima z delodajalcem sklenjeno pogodbo o zaposlitvi) - se vsi njegovi dohodki (tudi sejnine) obdavčijo kot dohodek iz zaposlitve in sicer kot dohodek iz drugega pogodbenega razmerja. Tudi za obdavčitev dohodkov članov nadzornega organa velja, da ZDoH-2 govori o članih nadzornega organa vseh poslovnih subjektov ter da zajema vse njihove dohodke, ki jih le-ti za svoje delo prejmejo, zato tudi tukaj druge možnosti obdavčitve dohodkov članov nadzornih organov – glede na vrsto dohodka -, ki so neizkoriščene, ne obstajajo, saj so vsi njihovi dohodki zmeraj obdavčeni kot dohodki iz drugega pogodbenega razmerja.⁸⁵

V nadaljevanju si pogledjmo kako so obdavčeni dohodki poslovnih oseb in članov nadzornih organov.

6.1 Dohodek iz delovnega razmerja

Dohodek iz delovnega razmerja je dohodek, ki ga poslovodna oseba prejme (običajno) na podlagi pogodbe o zaposlitvi in predstavlja zlasti plačo. Davčna osnova dohodkov iz delovnega razmerja je vsak dohodek, zmanjšan za zaposlenčeve prispevke za socialno varnost in splošno (ter morebitne ostale) olajšave. Zakonodajalec letno določi zneske olajšav ter dohodninske razrede z dohodninskimi stopnjami,⁸⁶ Zakon o prispevkih za

⁸⁴ Glej 1. odstavek 38. člena ZDoh-2.

⁸⁵ Iz pojasnil FURS-a je razvidno, da zakonodajalec zmeraj obravnava dohodke članov nadzornega organa kot dohodke iz odvisnega razmerja. Glej *Pojasnilo DURS*, št. 42401-10192/2005, z dne 08. 08. 2005 in *Pojasnilo DURS*, št. 4210-224/2007-01031-04, z dne 29. 06. 2007. Glej tudi *Sodbo Upravnega sodišča RS*, Davčni bilten št. 5/2004, kjer sodišče ugotavlja, da razmerje med članom nadzornega organa in družbo pri davčni obravnavi dohodkov ni pomembno ter se sklicuje na ZGD-1, ki članom nadzornega organa določa enak položaj, ne glede na njihov delovnopравни status.

⁸⁶ Glej *Pravilnik o določitvi olajšav in lestvice za odmero dohodnine za leto 2015*, Ur. l. RS, št. 94/14. V Sloveniji je splošna davčna olajšava (do katere se ne plačuje dohodnine) 3.302,70 EUR; do 8.021,34 EUR

socialno varnost (ZPSV) pa določa višino zaposlenčevih prispevkov, ki trenutno znašajo 22,1 odstotka od bruto plače.⁸⁷

V nadaljevanju si pogledjmo praktični primer obdavčitve dohodkov poslovodne osebe iz naslova prejete plače, na podlagi sklenjene pogodbe o zaposlitvi, ko je poslovodna oseba v delovnem razmerju v Sloveniji. Izračun velja za izplačila v letu 2015 in se nanaša na izbrane bruto zneske.⁸⁸

vsi zneski so v EUR

BRUTO LETNI DOHODEK	150.000	240.000	480.000	1.000.000
PRISPEVKI POSLOVODNE OSEBE (22,1 Odstotka)	33.150	53.040	106.080	221.000
DAVEK (PO DOHODNINSKI LESTVICI)	46.855	81.910	175.390	377.930
NETO IZPLAČAN DOHODEK	69.995	105.050	198.530	401.070

Tabela 1: Obdavčitev dohodkov poslovodne osebe iz naslova plače, prejete na podlagi sklenjenega delovnega razmerja v Sloveniji

Podobno kot slovenska, je tudi nemška poslovodna oseba v poslovnem subjektu običajno zaposlena in ima sklenjeno pogodbo o zaposlitvi. Vsi njeni dohodki in ugodnosti⁸⁹ so dohodki iz nesamostojne dejavnosti (Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit), ki so urejeni v skladu z 19. členom EStG.⁹⁰

letne davčne osnove je dohodninska stopnja 16 odstotkov, od 8.021,34 do 18.960,28 EUR 27 odstotkov, od 18.960,28 do 70.907,20 EUR 41 odstotkov in nad 70.907,20 EUR 50 odstotkov.

⁸⁷ Glej ZPSV. D. Mežnar v svojem članku izpostavlja prednosti ter slabosti pogodbe o zaposlitvi in pogodbe o poslovođenju, z vidika davkov in prispevkov ter stroškov podjetja. Glej v D. Mežnar, *Primerjava prednosti in slabosti pogodbe o zaposlitvi poslovodne osebe in pogodbe o poslovođenju*, Podjetje in delo, št. 1/2008, Ljubljana 2008, str. 136-142.

⁸⁸ Pri vseh izračunih sem upoštevala zgolj splošno olajšavo in ne tudi osebnih olajšav, ki so odvisne od posamezne poslovodne osebe. Izbrani bruto letni dohodki so namenoma visoki, saj so dohodki poslovodnih oseb običajno višji od povprečnih. Prav tako bo izračun služil kot osnova pri prikazu dodatne obdavčitve dohodkov poslovodnih oseb po ZDDDČPNO, ki sledi v točki 2.4 v III. poglavju.

⁸⁹ Pod ugodnostmi so mišljena darila, bonitete in popusti. Pod ugodnosti pa ne sodijo darila manjših vrednosti, reprezentanca ob posebnih dogodkih, udeležba na poslovno potrebnih seminarjih ipd.

⁹⁰ V skladu s 1. odstavkom 19. člena EStG je dohodek iz delovnega razmerja vsak dohodek (v naravi ali denarju), ki ga poslovodna oseba prejme s strani delodajalca, v zvezi z njeno zaposlitvijo. Več o tem glej v članku H. J. Fischer, *Zahlungen an Vorstände und Aufsichtsräte*, 1998, dosegljivo na:

Obdavči se presežek dohodkov nad stroški, ki jih ima poslovodna oseba v povezavi z zaposlitvijo.⁹¹ Davčni zavezanci so razvrščeni v davčne razrede (Lohnsteuerklassen).⁹² Davčne stopnje v letu 2015 znašajo od 14 do 45 odstotkov, višina davka pa se izračuna po posebnih formulah, določenih v 32a. členu EStG.⁹³ Splošna olajšava (Grundfreibetrag) znaša v letu 2015 8.472 EUR.⁹⁴ Socialni prispevki v letu 2015 znašajo 20,48 odstotka bruto plače, vendar so navzgor omejeni.⁹⁵ Socialni prispevki so v skladu s 3. odstavkom EStG delno davčno priznani. Nemci imajo tudi solidarnostni davek (Solidaritätszuschlag), ki znaša 5,5 odstotka dohodnine⁹⁶ ter cerkveni davek, ki ga plačujejo člani posameznih cerkva.⁹⁷

<https://genossenschaftsverband.de/verband/presseservice/publikationen/genossenschafts-kurier/zahlungen-an-vorstaende-und-aufsichtsrate>.

⁹¹ Pavšalni znesek stroškov, povezanih z zaposlitvijo (Werbungskostenpauschbetrag), ki pripada vsaki poslovodni osebi, znaša v skladu s 1a. točko 9a. člena EstG v letu 2015 1.000 eur, pavšalni znesek drugih stroškov (Sonderausgaben-Pauschbetrag) pa v skladu z 10c. členom EstG 36 eur letno.

⁹² Občina vsaki poslovodni osebi za tekoče leto izda plačno karto (Lohnkarte), na katero označi davčni razred, olajšave in druge podatke, pomembne za odmero njene dohodnine. Plačno karto oz. kartico plačanih davkov na osebni dohodek je leta 2012 zamenjal Elektronski parameter za davčni odtegljaj dohodnine (ELStAM). Več o tem glej v *Federal Ministry of Finance, An ABC of Taxes*, Berlin 2013, str. 129-136 in 400-401. Več o obdavčitvi plače v Nemčiji glej tudi v *Federal Ministry for Economic Affairs and Energy, Guide to Working in Germany*, Berlin 2013, str. 1-20.

⁹³ Pri dohodkih iz nesamostojne dejavnosti se dohodnina (Lohnsteuer v skladu z LStDV) plačuje že med letom kot davek po odbitku, saj se davek plača ob izplačilu dohodka. Zavezanec za plačilo dohodnine je poslovodna oseba, vendar jo je delodajalec dolžan v njenem imenu obračunati in plačati (38. člen EStG).

⁹⁴ Tako 32a. člen EStG.

⁹⁵ Prispevki za pokojninsko in invalidsko zavarovanje in prispevki za zaposlovanje se izračunajo od bruto zneska plače, vendar letno največ od 72.600 eur na zahodu Nemčije in od 62.400 eur na vzhodu Nemčije. Prispevki za zdravstveno zavarovanje in prispevki za starševsko varstvo se izračunajo od bruto zneska plače, vendar letno največ od 49.500 eur. Podrobneje glej *Social Security and Employee Benefits in Germany*, Chuck Emerson Media Services, 2015, dosegljivo na:

<http://www.howtogermaany.com/pages/working.html>.

⁹⁶ Tako 4. člen SolZG.

⁹⁷ Glej *KirchStG*.

V nadaljevanju si pogledjmo praktični primer obdavčitve dohodkov poslovodne osebe iz naslova prejete plače, na podlagi sklenjene pogodbe o zaposlitvi, ko je poslovodna oseba v delovnem razmerju v Nemčiji. Izračun velja za izplačila v letu 2015 in se nanaša na izbrane bruto zneske.⁹⁸

vsi zneski so v EUR

BRUTO LETNI DOHODEK	150.000	240.000	480.000	1.000.000
PRISPEVKI POSLOVODNE OSEBE	11.535	11.535	11.535	11.535
DAVEK (PO DOHODNINSKI LESTVICI)	50.894	88.694	196.097	430.097
SOLIDARNOSTNI DAVEK	2.799	4.878	10.785	23.655
NETO IZPLAČAN DOHODEK	84.772	134.893	261.583	534.713

Tabela 2: Obdavčitev dohodkov poslovodne osebe iz naslova plače, prejete na podlagi sklenjenega delovnega razmerja v Nemčiji

V naslednji tabeli si pogledjmo primerjavo ugotovljene višine neto dohodka poslovodne osebe iz naslova plače, na podlagi sklenjenega delovnega razmerja v Sloveniji glede na poslovodno osebo v Nemčiji, pri izbranih bruto zneskih.

vsi zneski so v EUR

BRUTO LETNI DOHODEK	150.000	240.000	480.000	1.000.000
NETO IZPLAČAN DOHODEK V SLOVENIJI	69.995	105.050	198.530	401.070
NETO IZPLAČAN DOHODEK V NEMČIJI	84.772	134.893	261.583	534.713
RAZLIKA V NETO IZPLAČANEM DOHODKU	14.777	29.843	63.053	133.643
ODSTOTEK RAZLIKE V NETO IZPLAČANEM DOHODKU	21%	28%	32%	33%

Tabela 3: Primerjava obdavčitve dohodkov poslovodne osebe iz naslova plače, prejete na podlagi sklenjenega delovnega razmerja v Sloveniji in v Nemčiji

Primerjava obdavčitve slovenske in nemške plače poslovodne osebe nam pokaže, da je nemška ureditev na področju socialnih prispevkov neprimerno milejša od slovenske, ki temelji na odstotkovni participaciji, nemška pa je navzgor omejena do plačila 11.535 EUR socialnih prispevkov letno. Pri višjih dohodkih je zato razlika v neto izplačanem

⁹⁸ Pri vseh izračunih sem upoštevala zgolj splošno olajšavo in ne tudi osebnih olajšav, ki so odvisne od posamezne poslovodne osebe. Poslovodna oseba živi v Berlinu (torej na vzhodu Nemčije), je neporočena in brez otrok ter ni član cerkve. Izbrani bruto letni dohodki so namenoma visoki, saj so dohodki poslovodnih oseb običajno višji od povprečnih.

dohodku višja. Čeprav je splošna olajšava v Nemčiji višja kot v Sloveniji in je najvišja davčna stopnja v Nemčiji (45 odstotkov za letne dohodke nad 250.730 EUR) nižja kot v Sloveniji (50 odstotkov za letne dohodke že nad 70.907 EUR), je nemški davek (dohodnina in solidarnostni davek) višji kot slovenski, saj se iz davčne osnove izvzamejo prispevki, ki so v Sloveniji neprimerno višji kot v Nemčiji in je posledično davčna osnova v Sloveniji nižja kot v Nemčiji. Iz tabele je razvidno, da je slovenska poslovodna oseba občutno bolj obremenjena z dajatvami (skupek dohodnine in prispevkov) na svoj dohodek kot nemška.

6.2 Dohodek iz drugega pogodbenega razmerja

Davčna osnova dohodkov iz drugega pogodbenega razmerja je vsak dohodek, zmanjšan za pogodbenikove prispevke za socialno varnost in za normirane stroške, v višini 10 odstotkov dohodka. Akontacija dohodnine za te dohodke se obračuna po stopnji 25 odstotkov, pri čem se na letni ravni dohodnina doplača, ali vrne.⁹⁹ Prispevki za zdravstveno zavarovanje so v višini 6,36 odstotkov bruto dohodka ter (v kolikor zavarovanci niso obvezno pokojninsko in invalidsko zavarovani s polnim zavarovalnim

⁹⁹ Glej 4. odstavek 41. člena in 10. odstavek 127. člena ZDoh-2. Tudi povračila stroškov članom nadzornih organov (prehrana, prevoz, potni stroški) mora izplačevalec dohodka ob izplačilu vključiti v davčno osnovo in obravnavati kot dohodke iz drugega pogodbenega razmerja. Član nadzornega organa lahko v svoji letni napovedi za odmero dohodnine prijavi (namesto normiranih) dejanske stroške prevoza in nočitev, če so leti višji. V 4. odstavku 41. člena ZDoH-2 zakonodajalec določa, da se od davčne osnove odštejejo dohodki, ki se priznajo kot neobdavčeni. V povezavi s tem glej tudi 44. člen ZDoh-2, kjer zakonodajalec našteva dohodke iz delovnega razmerja, ki se ne vštevajo v davčno osnovo, *Prilogo k Uredbi o povračilu stroškov za službena potovanja v tujino*, ki se uporablja za javne uslužbence in funkcionarje, Ur. l. RS, št. 38/1994, s spremembami, kjer zakonodajalec določa maksimalne zneske dnevnic, ki se še ne vštevajo v davčno osnovo ter *Uredbo o davčni obravnavi povračil stroškov in drugih dohodkov iz delovnega razmerja*, Ur. l. RS, št. 140/2006, s spremembami, kjer so v 2. do 8. členu določeni maksimalni zneski, ko se dohodek še ne vštevajo v davčno osnovo ter pravila izračuna takšnih dohodkov, glede na čas na poti in zagotovljene obroke na službeni poti.

časom v okviru kakšnega drugega pravnega razmerja) še 15,5 odstotkov bruto dohodka za pokojninsko in invalidsko zavarovanje.¹⁰⁰

V nadaljevanju si pogledjmo praktični primer obdavčitve dohodkov člana nadzornega organa, iz naslova plačila za opravljanje funkcije, prejetega na podlagi sklenjene pogodbe o delu. Izračun velja za izplačila v letu 2015 in se nanaša na izbrane bruto zneske.¹⁰¹

vsi zneski so v EUR

BRUTO LETNI DOHODEK	150.000	240.000	480.000	1.000.000
PRISPEVKI ČLANA NADZORNEGA ORGANA (6,36 + 15,5 = 21,86 ODSTOTKA)	32.790	52.464	104.928	218.600
NORMIRANI STROŠKI (10 ODSTOTKOV)	15.000	24.000	48.000	100.000
DAVEK (PO DOHODNINSKI LESTVICI)	39.535	70.198	151.966	329.130
NETO IZPLAČAN DOHODEK	77.675	117.338	223.106	452.270

Tabela 4: Obdavčitev dohodkov člana nadzornega organa iz naslova plačila za opravljanje funkcije, prejetega na podlagi sklenjene pogodbe o delu v Sloveniji

V naslednji tabeli si pogledjmo še primerjavo neto dohodka poslovodne osebe v Sloveniji glede na neto dohodek člana nadzornega organa v Sloveniji, pri izbranih bruto zneskih.

¹⁰⁰ Glej 10. člen novele Zakona o spremembah in dopolnitvah Zakona o zdravstvenem varstvu in zdravstvenem zavarovanju (ZZVZZ-M), Ur. l. RS, št. 91/2013, 18. in 20. člen Zakona o pokojninskem in invalidskem zavarovanju (ZPIZ-2), Ur. l. RS, št. 96/12, 39/13 in Pojasnilo DURS, št. 4211-235/2014-2, 23. 01. 2014.

¹⁰¹ Pri vseh izračunih sem upoštevala, da član nadzornega organa za polni delovni čas ni zavarovan pri nobenem drugem delodajalcu ter da so njegovi dohodki iz naslova opravljanja funkcije člana nadzornega organa edini dohodki, ki jih je v letu 2015 prejel. Davek (dohodnino) bom izračunala v dejanski (letni) višini, zato pri izračunu ne bom uporabila 25 odstotne akontacije dohodnine, ki jo izplačevalec med letom obračunava. Izračun bo služil tudi kot osnova pri prikazu dodatne obdavčitve dohodkov članov nadzornih organov po ZDDDČPNO, ki sledi v točki 2.4 v III. poglavju.

vsi zneski so v EUR

BRUTO LETNI DOHODEK	150.000	240.000	480.000	1.000.000
NETO IZPLAČAN DOHODEK POSLOVODNE OSEBE	69.995	105.050	198.530	401.070
NETO IZPLAČAN DOHODEK ČLANA NADZORNEGA ORGANA	77.675	117.338	223.106	452.270
RAZLIKA V NETO IZPLAČANEM DOHODKU	7.680	12.288	24.576	51.200

Tabela 5: Primerjava obdavčitve dohodkov poslovodne osebe iz naslova plače, prejete na podlagi sklenjenega delovnega razmerja in dohodkov člana nadzornega organa iz naslova plačila za opravljanje funkcije, prejetega na podlagi sklenjene pogodbe o delu v Sloveniji

Iz tabele je razvidno, da so dohodki člana nadzornega organa manj obremenjeni z dajatvami (prispevki in davki) kot dohodki poslovodne osebe, kar je posledica normiranih stroškov, ki so članom nadzornega organa priznani, saj le-ti znižujejo njihovo davčno osnovo.

Tudi med člani nadzornih organov in družbami v Nemčiji obstaja poslovno (in ne delovno) razmerje. Njihovi dohodki so obdavčeni v skladu s 3. točko 1. odstavka 18. člena EStG kot dohodki iz samostojnega dela in sicer so v 3. točki 1. odstavka 2. člena EStG navedeni v okviru drugega samostojnega dela. Sem spadajo vsi dohodki (v denarju in v naravi), ne glede ali gre za plačilo za delo ali za povračilo stroškov.¹⁰²

Davčno osnovo si v skladu s 3. odstavkom 4. člena EStG določi član nadzornega organa sam, ko od svojih dohodkov odšteje poslovne odhodke, ki so v neposredni povezavi z opravljanjem dejavnosti v nadzornem organu.¹⁰³ Od tako ugotovljenega dobička odšteje član nadzornega organa delno še plačane socialne prispevke. Ta osnova za davek gre nato

¹⁰² Zakonodajalec torej uvršča delo članov nadzornih organov med neodvisne dejavnosti (Einkünfte aus selbständiger Arbeit). Sestavni elementi samostojnega dela po EStG so: neodvisnost (delovanje za svoj račun, lastna odgovornost), trajnostno delovanje, dobiček. Tudi dohodki predstavnikov zaposlencev v nadzornih organih, ki se nanašajo na dejavnosti v nadzornih organih, so obdavčeni kot dohodki iz samostojnega dela. Glej tudi *H. J. Fischer, Zahlungen an Vorstände...*

¹⁰³ Davčno priznani stroški so stroški, ki so neposredno povezani in potrebni za dejavnost izvajanja del v nadzornem organu (npr. plačilo za udeležbo na seminarjih za usposabljanje, plačila za izobraževanje).

v davčno lestvico, ki je enaka kot pri dohodnini. Za člana nadzornega organa veljajo vsi splošni predpisi za obdavčitev z dohodnino kot smo jih teoretično predstavili že pri obdavčitvi poslovodne osebe in praktično v Tabeli 2.¹⁰⁴

V naslednji tabeli si pogledjmo še primerjavo obdavčitve dohodkov člana nadzornega organa, iz naslova plačila za opravljanje funkcije, prejetega na podlagi sklenjene pogodbe o delu v Sloveniji in v Nemčiji.

vsi zneski so v EUR

BRUTO LETNI DOHODEK	150.000	240.000	480.000	1.000.000
NETO IZPLAČAN DOHODEK V SLOVENIJI	77.675	117.338	223.106	452.270
NETO IZPLAČAN DOHODEK V NEMČIJI	84.772	134.893	261.583	534.713
RAZLIKA NETO IZPLAČANEGA DOHODKA	7.097	17.555	38.477	82.443
ODSTOTEK RAZLIKE NETO IZPLAČANEGA DOHODKA	9%	15%	17%	18%

Tabela 6: Primerjava obdavčitve dohodkov člana nadzornega organa iz naslova plačila za opravljanje funkcije, prejetega na podlagi sklenjene pogodbe o delu v Sloveniji in v Nemčiji

Podobno kot pri primerjavi obdavčitve slovenske in nemške plače poslovodne osebe, tudi pri primerjavi obdavčitve dohodkov člana nadzornega organa velja, da je član nadzornega organa v Sloveniji neprimerno bolj obremenjen z dajatvami kot član nadzornega organa v Nemčiji, saj so v Nemčiji prispevki navzgor omejeni, v Sloveniji pa - ne glede na višino bruto dohodka - temeljijo na odstotkovni participaciji.

¹⁰⁴ Fizične osebe, ki v Nemčiji nimajo stalnega prebivališča ali rednega nahajališča, so omejene davčne zavezanke. V skladu z 2. odstavkom 50a. člena EStG so vsi dohodki obdavčeni z davčno stopnjo 30 odstotkov, pri čem so potni stroški in dnevnice obdavčeni le v delu, ki presegajo dejansko nastale stroške oz. pavšalne zneske, ki jih določi zakonodajalec (glej 2. odstavek 50a. člena EStG, v povezavi s 5. točko 5. odstavka 4. člena EStG in 4a. točko 1. odstavka 9. člena EStG ter v povezavi s tem še Zvezni zakon o potnih stroških -Bundesreisekostengesetz). Bolj podrobno glej v *Federal Ministry of Finance, An ABC...*, str. 69-80 in v *S. Korts, Der Aufsichtsrat der Aktiengesellschaft und seine Besteuerung*, Steueranwaltsmagazin, Stuttgart 2014, str. 225-228.

7 Protikrizni ukrepi v času finančne in gospodarske krize v Sloveniji

Iz vsebine zakona, ki je opredeljena v 1. členu ZDDDČPNO, izhaja, da zakonodajalec z letom 2009 (za čas finančne in gospodarske krize) uvaja nov (dodatni) davek, ki dodatno obdavčuje dohodke poslovodnih oseb in članov nadzornih organov in sicer po stopnji 49 odstotkov (6. člen ZDDDČPNO). Opredelitev davčne osnove v 5. členu ZDDDČPNO je pomembna, saj so z dodatnim davkom obdavčeni le tisti dohodki, ki presegajo zakonsko določen znesek.¹¹² Zakon je kratek, vsebuje le 13 členov.¹¹³ Najbolj sporna določba je bila zapisana v njegovem 12. členu, ki je določala retroaktivno uporabo ZDDDČPNO, katero je Ustavno sodišče kasneje razveljavilo.¹¹⁴

V času finančne in gospodarske krize je zakonodajalec sprejel tudi naslednje ukrepe zoper *poslovodne osebe* v družbah, ki so v delni ali celotni lasti RS in samoupravnih lokalnih skupnosti:

- Sklep Vlade RS o priporočilih predstavnikom RS v nadzornih organih gospodarskih družb, katerih večinska lastnica je RS, pri sklepanju pogodb o zaposlitvi za poslovodne osebe (sprejet 22. 01. 2009), ki je prenehal veljati s sprejemom ZPPOGD: Vlada RS je s sklepom določila zgornjo mejo dohodkov poslovodnih oseb v gospodarskih družbah, ki so v večinski lasti RS, glede na gospodarsko panogo; določila je razmerja med fiksnim in variabilnim delom plač ter omejila višino odpravnin;¹¹⁵
- Priporočilo Komisije ES o dopolnitvi priporočil 2004/913/ES in 2005/162/ES glede sistema prejemkov direktorjev javnih družb in Priporočilo Komisije ES o plačnih politikah v sektorju finančnih storitev (oboje sprejeto v aprilu 2009):

¹¹² Gre torej za maksimalne dohodke, ki so po mnenju DZ (v času finančne in gospodarske krize) še sprejemljivi.

¹¹³ Glej ZDDDČPNO.

¹¹⁴ Tako *Odločba Ustavnega sodišča št. U-I-158/11*.

¹¹⁵ Glej v *Sklepu Vlade RS o priporočilih predstavnikom RS v nadzornih organih gospodarskih družb, katerih večinska lastnica je RS, pri sklepanju pogodb o zaposlitvi za poslovodne osebe, št. 01400-3/2009/3, z dne 22. 01. 2009*.

- priporočljiva politika dohodkov poslovnih oseb javnih delniških družb, katerih delnice kotirajo na borzi in transparentnost njihovih dohodkov, zaradi pomanjkljivosti, ki so se pokazale pri dohodkih poslovnih oseb v času svetovne finančne krize;¹¹⁶
- Zakon o spremembah in dopolnitvah Zakona o gospodarskih družbah (ZGD-1C, velja od 20. 06. 2009): skupščina lahko določi politiko dohodkov poslovnih oseb v delniški družbi, nadzorni svet pa mora nato poskrbeti, da so dohodki poslovnih oseb s takšno politiko skladni (8. člen ZGD-1C oz. 6. odstavek 294. člena ZGD-1); v kolikor pa skupščina politike dohodkov poslovnih oseb ne določi, mora nadzorni svet pri določitvi dohodkov poslovnih oseb slediti načelom, ki veljajo za oblikovanje politike dohodkov poslovnih oseb, navedene v 294. členu ZGD-1;¹¹⁷

¹¹⁶ Priporočila se nanašajo zgolj na javne delniške družbe, medtem ko se spremembe ZGD-1C nanašajo tudi na zasebne. Več o tem glej v *J. Rakuljić Zelov, Plačila članom uprav delniških družb*, Podjetje in delo, št. 2, Ljubljana 2014, str. 273-274. Po mnenju strokovne javnosti Priporočila ne določajo dovolj natančnih mej dohodkov, prav tako ne konkretizirajo nefinančnih meril za variabilni del dohodka, problematika pa se kaže tudi v nevarnostih razkritij poslovnih skrivnosti družb (predvsem glede pogodbenih določil glede dohodkov poslovnih oseb). Tako *R. Bohinc, Prejemki direktorjev, priporočila EU in ukrepi v Sloveniji*, Podjetje in delo, št. 6-7/2009, Ljubljana 2009, str. 1447-1448. Tudi *N. Samec* opozarja, da dohodki poslovnih oseb na evropski ravni niso primerno vzpostavljeni, predvsem se ne strinja s Priporočili, ki določajo dovolj visok fiksen del dohodka, če se variabilni del ne izplačuje. Previsok fikсни dohodek namreč ni stimulativen, rešitev je namreč v nižjih fiksnih dohodkih ter dolgoročnih variabilnih dohodkih. Tako *N. Samec, Plačila vodilnih v d.d. morajo biti vezana tudi na rezultat in javna po noveli ZGD-1C*, Podjetje in delo, št. 5/2009, Ljubljana 2009, str. 896 in 902.

¹¹⁷ Politika dohodkov je torej možna, vendar neobvezujoča. Zakonodajalec določa, da morajo biti dohodki poslovnih oseb v sorazmerju z njihovimi nalogami ter s finančnim stanjem družbe. V kolikor se poslovanje družbe poslabša, lahko člani nadzornega organa dohodke poslovnim osebam znižajo. Zakonodajalec uvaja tudi možnost vrnitve že izplačane nagrade za poslovno uspešnost in sicer v roku treh let (6. člen ZGD-1C in 270. člen ZGD-1). Zahteva se transparentnost dohodkov poslovnih oseb z razkritji v letnih poročilih in na skupščinah. Več o tem glej v *Zakon o spremembah in dopolnitvah Zakona o gospodarskih družbah (ZGD-1C)*, Ur. l. RS, št. 42-2040/2009. *N. Samec* se sprašuje ali so kriteriji, določeni v ZGD-1, zadostno zagotovilo, da ne bo prihajalo do izplačil prekomernih dohodkov poslovnim osebam ter se sprašuje ali so milionski dohodki sploh lahko v sorazmerju z nalogami poslovnih oseb, pri tem pa poudarja pomembnost razkritij. Več o tem glej v *N. Samec, Objave prejemkov direktorjev? Komu so*

- Kodeks upravljanja javnih delniških družb (velja od 18. 03. 2004) in njegove spremembe (veljajo od 01. 01. 2010): Kodeks določa standarde upravljanja in vodenja javnih delniških družb, katerih delnice kotirajo na borzi; gre za priporočila, ki pravno niso zavezujoča; spremembe Kodeksa v letu 2009 zaradi managerskih prevzemov, netransparentnosti poslovanja družb, globalne finančne krize; poslovodne osebe in člani nadzornih organov naj določijo politiko upravljanja družb kot zavezo za naprej, člani nadzornih organov naj bodo neodvisni, delničarji naj imajo možnost soodločanja o politiki dohodkov poslovodnih oseb, večja transparentnost;¹¹⁸
- Zakon o prejemkih poslovodnih oseb v gospodarskih družbah v večinski lasti RS in samoupravnih lokalnih skupnosti (ZPPOGD, ki je začel veljati dne 30. 03. 2010 in je še zmeraj aktualen): variabilni del dohodka poslovodnih oseb v gospodarskih družbah, ki so v večinski lasti RS in samoupravnih lokalnih skupnosti, je lahko v višini 30 odstotkov fiksnega dela dohodka; odpravnina poslovodne osebe je lahko v višini njenih 6 mesečnih plač;¹¹⁹

namenjene in zakaj?, Pravna praksa, št. 24/2005, Ljubljana 2005, str. 10. Več o vlogi in pomenu članov nadzornih organov glej še v *B. Bratina, Vloga in pomen nadzornih svetov*, Združenje nadzornikov Slovenije, str. 41-45, dosegljivo na: http://www.zdruzenje-ns.si/db/doc/upl/bratina__dimitric_vloga_in_pomen_ns.pdf.

¹¹⁸ *Kodeks upravljanja javnih delniških družb*, Ur. l. RS, št. 44-2040/2004. Glej tudi *M. Kokol, Primerjava sistema...*, str. 594-596.

¹¹⁹ Vlada RS je s tem zakonom določila pravila članom nadzornih organov pri določanju dohodkov poslovodnih oseb v gospodarskih družbah, ki so v večinski lasti RS in samoupravnih lokalnih skupnosti. Več o tem glej v *Zakon o prejemkih poslovodnih oseb v gospodarskih družbah v večinski lasti Republike Slovenije in samoupravnih lokalnih skupnosti (ZPPOGD)*, Ur. l. RS, št. 21/2010. Višina dohodkov poslovodnih oseb v slovenskih javnih delniških družbah se je v letu 2009 (glede na leto 2007 in 2008) zmanjšala, prav tako se je zmanjšal odstotek variabilnega dela dohodkov (iz 17 odstotkov v letu 2006 na 12 odstotkov v letu 2012), kar je posledica uvedbe ZPPOGD, ZGD-1C ter posledica finančne in gospodarske krize, katera je vplivala na zmanjšanje uspešnosti poslovanja družb, na katero so vezani variabilni dohodki poslovodnih oseb. Podrobneje glej v *N. Kravanja Novak, I. Prijović, S. Slapničar, Raziskava o prejemkih...*, str. 11. A. Kaluža še opozarja na kritike strokovne javnosti glede ZPPOGD, saj naj bi zakon preveč omejeval svobodo članov nadzornih organov pri določanju dohodkov poslovodnih oseb, kar vpliva na kvaliteto poslovodnih oseb, ki jih gospodarska družba lahko pridobi. Tako *A. Kaluža, Omejitev prejemkov*

- Uredba o določitvi najvišjih razmerij za osnovna plačila ter višine spremenljivih prejemkov direktorjev (velja od 15. 05. 2010 in je še zmeraj aktualna): Vlada RS je z uredbo določila zgornjo mejo dohodkov poslovodnih oseb v gospodarskih družbah, ki so v večinski lasti RS in samoupravnih lokalnih skupnosti, glede na gospodarsko dejavnost;¹²⁰
- Sklep o priporočilih v zvezi z omejitvijo plač in osebnih prejemkov zaposlenih v javnih podjetjih in gospodarskih družbah, ki opravljajo gospodarske javne službe (sprejet 22. 07. 2010): Vlada RS je s sklepom izdala priporočila o omejitvah plač, poslovne uspešnosti in regresa zaposlencev v javnih podjetjih in gospodarskih družbah, ki so v neposredni večinski lasti RS ali samoupravnih lokalnih skupnosti;¹²¹
- Sklep Vlade RS o višini regresa za letni dopust (sprejet 15. 03. 2012): Vlada RS je s sklepom izdala poziv o izplačilu minimalnega zakonsko dovoljenega zneska regresa za letni dopust zaposlencem v javnih podjetjih in gospodarskih družbah v neposredni in posredni večinski lasti RS;¹²²
- Priporočila Združenja Manager pri sklepanju managerskih pogodb (sprejeta v decembru 2014): Združenje Manager je izdalo priporočila o sklepanju pogodb med poslovodnimi osebami in gospodarskimi družbami, ki temeljijo na njihovih raziskavah in dognanjih v Sloveniji in v Evropi;¹²³

poslovodnih oseb v gospodarskih družbah v večinski lasti države, Pravna praksa, št. 13/2015, Ljubljana 2015, str. 7.

¹²⁰ Glej *Uredbo o določitvi najvišjih razmerij za osnovna plačila ter višine spremenljivih prejemkov direktorjev*, Ur. l. RS, št. 34/2010.

¹²¹ Glej *Sklep Vlade RS o priporočilih v zvezi z omejitvijo plač in osebnih prejemkov zaposlenih v javnih podjetjih in gospodarskih družbah, ki opravljajo gospodarske javne službe*, št. 01002-5/2010/2, z dne 22. 07. 2010.

¹²² Glej *Sklep Vlade RS o višini regresa za letni dopust*, št. 10007-25/2012/2, z dne 15. 03. 2012.

¹²³ Glej *Priporočila Združenja Manager pri sklepanju managerskih pogodb*, dosegljiva na:

<http://www.zdruzenje-manager.si/o-zdruzenju/kljucni-dokumenti>.

- Zakon o Slovenskem državnem holdingu (ZSDH-1, uporaba od 30. 12. 2014): v 22. in 23. členu ZSDH-1 je obravnavana politika dohodkov poslovodnih oseb in članov nadzornih organov v gospodarskih družbah, ki jih upravlja SDH.¹²⁴

Naloge članov nadzornih organov v delniških družbah se v času krize povečajo. Člani nadzornih organov pridobijo dodatna poročila, imajo več sej nadzornega sveta, vzpostaviti morajo večji nadzor nad družbo, poiskati vzroke za nastanek krize ter predlagati rešitve. V Nemčiji se pravni strokovnjaki sprašujejo o smiselnosti profesionalizacije članov nadzornih organov, vsekakor pa se delovanje članov nadzornih organov v času krize močno približa nalogam poslovodnih oseb (člani nadzornih organov pridobijo svetovalno in podporno funkcijo poslovodnim osebam), posameznega člana nadzornega organa pa lahko tudi imenujejo v poslovodno osebo.¹²⁵

V nadaljevanju si pogledjmo še nekatere dodatne ukrepe, sprejete v času finančne in gospodarske krize, zoper *člane nadzornih organov* v družbah, ki so v delni ali celotni lasti RS in samoupravnih lokalnih skupnosti:

- Sklep o stališčih Vlade RS do izplačevanja sejin in nagrad članov nadzornih svetov in upravnih odborov v zvezi z omejevanjem učinkov finančne krize v javnih podjetjih in drugih gospodarskih družbah, ki so v delni ali celotni neposredni ali posredni lasti RS (sprejet 22. 01. 2009): razpolovitev sejin članom nadzornih organov javnih podjetij in gospodarskih družb, ki so v delni ali celotni neposredni ali posredni lasti RS in v od njih odvisnih družbah ter izključitev

¹²⁴ ZSDH-1 je razveljavil uporabo ZPPOGD za družbe v večinski lasti samoupravnih lokalnih skupnosti in RS, v kolikor skupščina sprejme politiko dohodkov poslovodnih oseb (23. in 90. člen ZSDH-1). ZSDH-1 določa najvišji dovoljen fiksni in variabilni del dohodkov ter najvišjo dovoljeno odpravnino poslovodnim osebam v gospodarskih družbah, ki so v večinski lasti RS in samoupravnih lokalnih skupnosti. Soglasje k politiki dohodkov mora dati Vlada RS, ki je v vlogi skupščine SDH. Glej *Zakon o Slovenskem državnem holdingu*, Ur. l. RS, št. Uradni list RS, št. 25/14.

¹²⁵ Tako B. Bratina, *Položaj nadzornega sveta v času krize*, Podjetje in delo, št. 5/2013, Ljubljana 2013, str. 729-730.

- udeležbe članov nadzornih organov pri dobičku družbe, ki je bila kasneje zakonsko prepovedana tudi z ZGD-1C;¹²⁶
- Zakon o spremembah in dopolnitvah Zakona o gospodarskih družbah (ZGD-1C, velja od 20. 06. 2009): zakonodajalec prepoveduje udeležbo članov nadzornih organov pri dobičku delniške družbe, saj ne želi, da je njihov dohodek (tako kot dohodek poslovodnih oseb) vezan na uspešnost družbe; tudi dohodki članov nadzornih organov morajo biti v sorazmerju z njihovimi nalogami in finančnim položajem družbe (284. člen ZGD-1); sprememba zakona zahteva tudi večjo transparentnost dohodkov članov nadzornih organov (razkritja v letnem poročilu in na skupščini);¹²⁷
 - Uredba o sejinah in povračilih stroškov v javnih skladih, javnih agencijah, javnih zavodih in javnih gospodarskih zavodih (velja od 28. 08. 2009, kasneje še spremembe uredbe v letih 2010, 2012, 2013 in 2015): znižanje sejin članom nadzornih organov v javnih skladih, javnih agencijah, javnih zavodih in javnih gospodarskih zavodih;¹²⁸
 - Sklep o priporočilih glede nagrajevanja članov organov nadzora v gospodarskih družbah v zvezi z omejevanjem učinkov finančne krize (sprejet 06. 01. 2011): priporočila o najvišjih bruto sejinah za člane nadzornih organov v gospodarskih družbah, ki so v delni ali celotni neposredni ali posredni lasti RS in drugih oseb

¹²⁶ Več o tem glej v *Sklepu Vlade RS o stališčih do izplačevanja sejin in nagrad članov NS in UO v zvezi z omejevanjem učinkov finančne krize v javnih podjetjih in drugih gospodarskih družbah, ki so v delni ali celotni neposredni ali posredni lasti RS*, z dne 22. 01. 2009. Skupni dohodki članov nadzornih organov v slovenskih javnih delniških družbah so se v letu 2009 - glede na leto 2008 - zmanjšali za 24 odstotkov, kar je zagotovo posledica sprejema tega Sklepa. Tako S. Slapničar, *Nagrajevanje uprav in nadzornih svetov v Sloveniji 2007-2009*, Združenje nadzornikov Slovenije, Ljubljana 2010, str. 25-31.

¹²⁷ Glej *ZGD-1C*. V Sloveniji je v letu 2006 (še pred uvedbo ZGD-1C, ki je prepovedal udeležbo pri dobičku članov nadzornih organov) 50 odstotkov dohodkov članov nadzornih organov predstavljalo dohodek za opravljanje njihove funkcije ter sejnine, 50 odstotkov pa udeležbo pri dobičku. Podrobneje glej v U. Dolinar, I. Pirc, G. Podbevšek, *Nagrajevanje uprav...*, str. 15 in naslednje.

¹²⁸ Glej *Uredbo o sejinah in povračilih stroškov v javnih skladih, javnih agencijah, javnih zavodih in javnih gospodarskih zavodih*, Ur. l. RS, št. 16-557/2009. S to Uredbo je prenehala veljavnost *Uredbe o sejinah in povračilih stroškov v javnih skladih, javnih agencijah, javnih zavodih in javnih gospodarskih zavodih*, Ur. l. RS, št. 19/2007.

javnega prava, glede na velikost družb ter priporočilo, da naj se potni stroški izplačujejo v skladu s predpisi, ki veljajo za gospodarske družbe;¹²⁹

- Merila za plačilo članom nadzornih organov družb s kapitalskimi naložbami države (sprejeta 18. 01. 2011): uskladitev dohodkov članov nadzornih organov v gospodarskih družbah s kapitalskimi naložbami države s Kodeksom upravljanja javnih delniških družb in z evropskimi priporočili glede dohodkov članov nadzornih organov.¹³⁰

¹²⁹ Priporočila niso zavezujoča, veljala pa so do 31. 12. 2012. Glej *Sklep Vlade RS o priporočilih glede nagrajevanja članov organov nadzora v gospodarskih družbah v zvezi z omejevanjem učinkov finančne krize*, št. 10007-1/2011/2, z dne 06. 01. 2011.

¹³⁰ Glej *Merila za plačilo članom nadzornih organov družb s kapitalskimi naložbami države*, z dne 18. 01. 2011, dosegljiva na: http://www.sdh.si/doc/Pravni_akti/1_AUKN_merila_za_placilo.pdf.

III. PROBLEMATIKA DODATNE OBDAVČITVE DOHODKOV Z USTAVNEGA VIDIKA RETROAKTIVNOSTI, POSEGA V ZASEBNO LASTNINO IN DOLOČNOSTI DAVČNIH PREDPISOV

Slovenija je svojo Ustavo sprejela leta 1991, druge države pa že pred stoletji, zato je razumljivo, da smo nekatere rešitve prevzeli od drugih, predvsem od Nemčije. Nemška Ustava (Grundgesetz), sprejeta leta 1949, je ena izmed najbolj spoštovanih ustav na svetu. Poseben poudarek Nemške Ustave je na človekovih pravicah, saj v svojem 3. odstavku 1. člena zagotavlja neposredno uporabo človekovih pravic, ki so nad zakonom in zavezujejo vsakogar, tudi zakonodajalca, kar določa njen 1. odstavek 1. člena. Stremi k maksimalnemu učinkovanju (sobivanju) človekovih pravic, zakonodajalec pa mora poskrbeti, da omogoči učinkovito udejanjanje človekovih pravic (t.i. objektivne pravice oz. pozitivni status človekovih pravic). Njihova inovacija je bila vzpostavitev Ustavnega sodišča (Bundesverfassungsgericht), ki je s svojimi presojami skozi zgodovino postalo zelo cenjena in pomembna institucija v Nemčiji. Skupaj z ameriškim je danes eno izmed najvplivnejših ustavnih sodišč na svetu.¹⁵²

Naloga zakonodajalca je, da sprejema davčne zakone, vendar je pri tem omejen z Ustavo. Pri dodatni obdavčitvi dohodkov mora zakonodajalec zadostiti predvsem (morebitni) ustavni retroaktivnosti, ustavno dovoljenemu posegu v posameznikovo zasebno lastnino ter ustavni določnosti davčnih predpisov. V nadaljevanju bomo najprej pogledali katere vrste davčne retroaktivnosti poznamo, kdaj je posamezna vrsta retroaktivnosti ustavno dovoljena in kako posamezna vrsta retroaktivnosti vpliva na potek ustavnosodne presoje. Pomagali si bomo s preteklimi odločbami Ustavnega sodišča, preučili pa bomo tudi

¹⁵² Nemški državni voditelji so namreč po vojni želeli institucijo, ki bi ščitila nove liberalne, demokratične vrednote. Ustavna pritožba je tisto pravno sredstvo, ki varuje človekove pravice, Zvezno ustavno sodišče pa je institucija, ki s svojo ustavnosodno presojo Ustavo razvija ter ustavna pravila razlaga na primerih.

Presoja, ali so zakoni tudi v vsebinskem (in ne zgolj v formalnem) smislu v skladu z ustavnimi načeli. Tako P. Sladič-Zemljak, *Komentar ustave ZR Nemčije*, Pravna praksa, št. 388, Ljubljana 1997, str. 37, L. Šturm, *Značilnosti in razvoj nemške ustavnosodne presoje na področju varstva človekovih pravic*, Javna uprava, št. 2, Ljubljana 1998, str. 163-169 in R. A. Miller, D. P. Kommers, *The Constitutional Jurisprudence of the Federal Republic of Germany*, Duke University Press, London 2012, str. 1.

nemško ustavno ureditev retroaktivnosti. Ker Ustava velja za vse fizične osebe, bomo uporabljali izraz posameznik (oz. davčni zavezanec, ko bomo govorili o davčnih zakonih).

1 Davčna retroaktivnost

Načelo o pravni državi je eno izmed temeljnih ustavnih načel, med njegove temeljne elemente pa sodi načelo prepovedi retroaktivnega delovanja zakona.¹⁵⁴ Ustavno sodišče v odločbi U-I-159/95 z dne 11. 04. 1996 ugotavlja, da pravna varnost ne obstaja, če posamezniki ne morejo zaupati v veljavno pravo. Veljavni predpisi so namreč pogoj za posameznikova ravnanja in pričakovanja.¹⁵⁵ Zato načelo pravne države zahteva, da zakonodajalec sprejme takšne predpise, ki so jasni in določni, razumljivi in nedvoumni, njihovo vsebino pa je mogoče (z jezikovno in teleološko interpretacijo) ugotoviti. Namen zakona mora biti jasno razviden, ukrepi, s katerimi bomo ta cilj dosegli, pa natančno opredeljeni. Zakonodajalec tako ne prepušča določanja vsebine norm drugim organom, temveč norme dovolj jasno opredeli.¹⁵⁷

Pravni predpisi morajo biti torej predvidljivi, zato je povratna veljava pravnih aktov prepovedana. Pravna razmerja, ki so nastala pred sprejetjem predpisa, ne smejo biti sankcionirana, ali urejana za nazaj, razen izjemoma.¹⁵⁸

¹⁵⁴ L. Šturm, F. Arhar, *Komentar Ustave...*, str. 53-54. Primerjaj tudi z *Odločbo Ustavnega sodišča št. U-I-115/93*, z dne 31. 03. 1994, ki pravi, da je načelu pravne države zadoščeno, če se spoštuje predvsem: veljavne pravne predpise, pravno varnost, načelo zaupanja v pravo, prepoved retroaktivnega delovanja predpisov, sodne poti, zakonodajalčevo zanesljivost, jasnost ter določnost pravnih norm itd.

¹⁵⁵ Tako *Odločba Ustavnega sodišča U-I-159/95*, z dne 11. 04. 1996.

¹⁵⁷ Načelo pravne države posega na vsa področja delovanja države, zato ga je potrebno upoštevati pri interpretaciji vseh drugih ustavnih določb. Gre za zavezujoče pravno načelo, ki ga morajo pri svojem delu spoštovati: zakonodajalec (pri pripravi zakonov), izvršilna oblast (pri izvrševanju zakonov) in sodna oblast (pri interpretaciji le-teh). Tako L. Šturm, F. Arhar, *Komentar Ustave...*, str. 58.

¹⁵⁸ F. Grad, I. Kaučič, R. Kocjančič, C. Ribičič, *Ustavno pravo Slovenije*, Univerza v Ljubljani, Fakulteta za upravo, Ljubljana 2009, str. 327.

Ustavno sodišče v Odločbi U-I-158/11 poudarja, da mora zakonodajalec še posebej spoštovati davčno retroaktivnost, saj država z davki poseže na premoženje davčnih zavezancev, za katerega davčni zavezanci ne prejmejo neposrednega povračila. Pri davčnem področju gre za zgoščenost in intenzivnost razmerij, zato morajo imeti pri teh razmerjih davčni zavezanci splošni občutek pravičnosti.¹⁵⁹

V Nemčiji so se retroaktivni zakoni pojavljali predvsem v kriznih obdobjih, zato se je Ustavno sodišče veliko ukvarjalo z načelom zaupanja v pravo, ki je temeljni element pravne varnosti. Ustavno sodišče je še posebej pazljivo pri presoji morebitnih retroaktivnih davčnih zakonov, saj takšni zakoni ogrožajo človekove pravice, so v neskladju z načelom določnosti in trajnosti zakonov, prav tako pa zakonodajalec razvrednoti svoje delo, če za nazaj poseže v zakonsko ureditev, ki jo je sam sprejel.¹⁶⁰

Nemško Ustavno sodišče v svojih odločbah poudarja, da mora zakonodajalec pri svojem delovanju spoštovati načelo pravne države. Še posebej v davčnih zakonih zahteva popolnost in jasnost. Zakonodajalec mora poskrbeti, da posameznik trenutnemu pravnemu redu zaupa in da lahko na njegovi podlagi načrtuje svoje delovanje v prihodnosti. Nemško Ustavno sodišče je tako v svoji ustavnosodni presoji iz upoštevanja načela pravne države izvedlo še načelo prepovedi retroaktivne veljave zakonov.¹⁶¹

¹⁵⁹ Tako Ustavno sodišče tudi že v *Odločbi št. U-I-81/96*.

¹⁶⁰ J. Šinkovec, *Načelo varstva zaupanja v pravo, Podjetje in delo, št. 1, Ljubljana 1993*, str. 4-6.

¹⁶¹ Glej *Odločbo Nemškega Ustavnega sodišča BverfG 2 BvL 2/83, z dne 14. 05. 1986, Odločbo Nemškega Ustavnega sodišča BverfG 1 BvR 571/60, z dne 14. 07. 1965 in Odločbo Nemškega Ustavnega sodišča BverfG 2 BvL 6/59*.

1.1 Določitev vrste retroaktivnosti

Ustavno sodišče je v svojih preteklih presojah določilo, da je predpis retroaktiven, kadar:¹⁶²

- se začne uporabljati preden je sprejet (prava retroaktivnost) in
- se začne uporabljati po njegovem sprejetju, vendar nekatere določbe predpisa učinkujejo na že zaključene (v času veljavnosti prejšnjega predpisa) pravne položaje ali pravna dejstva (neprava retroaktivnost).

V okviru reaktivnosti torej ločimo pravo in nepravo (dejansko) retroaktivno (povratno) delovanje zakona. O pravi povratni moči predpisa govorimo takrat, ko zakon spreminja predpise za že zaključena dejanska stanja, torej za dejanska stanja, ki so se zgodila in končala v preteklosti in ne trajajo več. Nepravo povratno delovanje zakona pa nastopi takrat, ko država naknadno razvrednoti že zatečena (toda v sedanosti še ne zaključena) stvarna in pravna stanja in pravna razmerja. Prava retroaktivnost je z Ustavo načeloma prepovedana, medtem ko je neprava dopustna, vendar le v primeru, ko gre za dopusten poseg v načelo pravne varnosti, torej ko trajnost obstoječega položaja ne zasluži prednosti pred drugimi ustavnimi pravicami.¹⁶³

2. člen Ustave je veliko bolj »odprt« kot 155. člen, saj je prava retroaktivnost strožje obravnavana kot neprava, ker pomeni večji poseg v posameznikovo zaupanje v pravo,¹⁶⁴ kar bomo videli v nadaljevanju. Ustavno sodišče poudarja, da so bolj pogosti primeri nepravne retroaktivnosti, ki pa jih je treba prav tako presojati, saj tudi takšne zakonske spremembe v prihodnosti vplivajo na načelo zaupanja v pravo, saj posamezniki nenehno sprejemajo svoje odločitve na podlagi trenutno veljavnih zakonov, zato zaupajo v trajnost pravnega reda. Pa vendar Ustavno sodišče poudarja nujnost zakonodajalca, da se odziva

¹⁶² Tako *Odločbi Ustavnega sodišča št. U-I-98/07, z dne 12. 6. 2008 in U-I-60/99, z dne 18. 3. 1999.*

¹⁶³ Tako *L. Šturm, F. Arhar, Komentar Ustave...*, str. 57.

¹⁶⁴ *B. Škof, M. Wakounig, B. Tičar, A. Kobal, S. Jerman, A. Ferčič, Davčno pravo*, Pravna fakulteta: Davčno-finančni raziskovalni inštitut, Maribor 2007, str. 89.

na gospodarske spremembe ter da s spremembo zakonodaje sledi razvoju evropskega prava, vendar naj takšne spremembe nimajo prevelikih nihanj.¹⁶⁵

Nemška ustava ne vsebuje določb o prepovedi retroaktivnih učinkov pri davčnih zakonih. Nemško Ustavno sodišče je načelo o prepovedi retroaktivne veljave zakonov izpeljalo iz načela pravne države,¹⁶⁶ ki vsebuje načelo varovanja zaupanja v pravo in načelo pravne varnosti. Vsaka zakonska sprememba vpliva tudi na tiste pravne posle, ki so se začeli v preteklosti in še niso zaključeni. Zato Nemško Ustavno sodišče v davčnem pravu tudi načelo neprave retroaktivnosti izpeljuje iz načela pravne države.¹⁶⁷ Davčni zavezanec lahko deluje v skladu z zakoni samo kadar so le-ti znani, to pa je zagotovo tudi v zakonodajalčevem interesu, zato je načelo zaupanja v obstoječe pravo v Nemčiji zelo pomembno.¹⁶⁸

Nemško Ustavno sodišče je že dne 31. 05. 1960 v Odločbi BverfG 2 BvL 4/59 ločilo med pravo (Echte Rückwirkung) in nepravo (Unechte Rückwirkung) retroaktivnostjo. Zakon ima učinke prave retroaktivnosti, kadar vpliva na že zaključene pravne posle v preteklosti, ki so se zaključili pred sprejetjem le-tega. S tem nastanejo pravne posledice za davčnega zavezanca tudi za obdobje pred uveljavitvijo zakona. Nasprotno pa ima zakon učinke neprave retroaktivnosti, kadar vpliva na pravne posle, ki so se začeli v preteklosti, vendar do sprejetja zakona še niso zaključeni.¹⁶⁹ Nemška Ustava načeloma zakone, ki imajo pravi retroaktivni učinek, prepoveduje. Zakoni, ki imajo nepravi retroaktivni učinek, pa so na splošno ustavno dovoljeni.¹⁷⁰

¹⁶⁵ J. Šinkovec, *Načelo varstva...*, str. 4-7.

¹⁶⁶ 20. člen Nemške Ustave pravi: »Nemčija je pravna in socialna država.« Glej *Grundgesetz für die Bundesrepublik Deutschland*, Bundesgesetzblatt Nummer 100-1, 1949.

¹⁶⁷ J. Hey, *Retroactivity and Tax Legislation*, University of Cologne, Cologne 2010, str. 8 in H. Weber-Grellet, *Steuern im modernen Verfassungsstaat*, Otto Schmidt Verlag, Köln 2001, str. 243.

¹⁶⁸ F. Vanistendael, *Legal Framework of Taxation*, International Monetary Fund, Washington 1996, str. 11 in D. Birk, *Steuerrecht*, C. F. Müller, Berlin 2013, str. 151-152.

¹⁶⁹ Nemška Odločba Ustavnega sodišča BverfG 2 BvL 4/59, z dne 31. 05. 1960.

¹⁷⁰ J. Hey, *Retroactivity...*, str. 1-3.

Definiciji prave in neprave retroaktivnosti v Sloveniji in v Nemčiji sta enake, pa vendar pri periodičnih davkih (kot sta dohodnina in ZDDDČPNO) prihaja do razlik pri določitvi vrste retroaktivnosti davčnega zakona, saj slovenska ustaljena sodna praksa določa, da davčna obveznost pri periodičnih davkih nastane v trenutku prejema dohodka, nemška pa, da nastane šele po koncu davčnega obdobja, ko davčni organ davčno odločbo izda. Določitev nastanka davčne obveznosti pa pomembno vpliva na potek presoje za oceno ustavnosti retroaktivnih davčnih zakonov (bodisi po 2. členu bodisi po 155. členu Ustave), kar si bomo pogledali v nadaljevanju.

1.2 Načelo nastanka obdavčljivega dohodka (Slovenija)

Pri periodičnih davkih davčni zavezanec znotraj davčnega leta prejema dohodka, po zaključku davčnega leta pa davčni organ (z izdajo davčne odločbe) davčni dolg konkretizira. Načelo nastanka obdavčljivega dohodka temelji na položaju davčnega zavezanca v času prejema dohodka in mu s tem zagotavlja zaupanje v davčno zakonodajo ter možnost (takojšnjega) svobodnega razpolaganja z neobdavčenim delom dohodka. Davčna obveznost davčnega zavezanca nastane ob prejemu dohodka, konec leta pa davčni zavezanec prejme zgolj zahtevek davčnega organa za plačilo davčnih obveznosti.¹⁷¹

Že v Odločbi Ustavnega sodišča U-I-62/95 z dne 16. 02. 1996 je Ustavno sodišče presojalo novo ureditev po ZDoH, ki je (po novem) obdavčevala tudi odpravnine pri upokojitvi, jubilejne nagrade in solidarnostne pomoči, ki pred tem niso bile obdavčene. DZ je zakon sprejel dne 25. 01. 1995, v Ur. l. je bil objavljen dne 04. 02. 1995, veljati je začel z dne 05. 02. 1995, uporabljati pa se je začel z dne 01. 01. 1995. Tudi ZDDDČPNO je periodični davek, katerega 12. člen določa, da se zakon začne uporabljati že z dne 01. 01. 2009, kljub temu, da je stopil v veljavo šele z dne 06. 10. 2009.¹⁷²

¹⁷¹ Tako *Odločba Ustavnega sodišča U-I-158/11*, kjer Ustavno sodišče še navaja, da načelo nastanka obdavčljivega dohodka (med drugimi) uporabljajo tudi Danska, Nizozemska, Švedska in Poljska.

¹⁷² *1. in 4. odstavek 4. člena ZDDDČPNO* določata, da je dohodek prejet, ko je izplačan ali kako drugače dan na razpolago. Enako določata tudi *1. in 5. odstavek 15. člena ZDoH-2*.

Ustavno sodišče je v tem primeru presodilo, da tudi letni način obračunavanja davka (ko se davek obračuna na letni osnovi vseh dohodkov) ne daje zakonodajalcu pravice, da davčno obveznost razširi na obdobje, ko zakon še ni veljal. Ker je 2. odstavek 17. člena Zakona o spremembah in dopolnitvah Zakona o dohodnini zahteval veljavo omenjenega zakona za nazaj, javne koristi pa zakonodajalec s svojo utemeljitvijo sprememb dohodninskega zakona ni podal, je Ustavno sodišče omenjeno določbo razveljavilo, saj je v neskladju s 155. členom Ustave. Izplačanih dohodkov od dne 01. 01. 1995 do dne 05. 02. 1995 zakonodajalec ne sme všteti v osnovo za dohodnino za leto 1995.¹⁷³

Tudi v Odločbi Ustavnega sodišča U-I-81/96 je Ustavno sodišče odločilo, da je dejanski stan pri periodičnih davkih zaključen tisti trenutek, ko obdavčljivi dogodek nastane, kar je v našem primeru v trenutku prejema dohodka. Pri tem pa ni pomembno, da se letna davčna obveznost davčnega zavezanca pri periodičnih davkih izračuna šele po zaključku davčnega leta. V konkretnem primeru Ustavno sodišče zavzema stališče, da naknadno obračunavanje dodatnega obdavčenja, t.j. obračunavanje kasneje (kot celoletni obračun), še ne upravičuje dejstva, da se v davčno osnovo sedaj vključijo tudi splošne rezervacije za obdobje, ko so le-te še bile davčno priznane kot odhodek. Zato je Ustavno sodišče določbo 1. odstavka 18. člena Zakona o spremembah in dopolnitvah Zakona o davku od dobička pravnih oseb, za čas od dne 01. 01. 1995 do dne 08. 04. 1995 (začetka veljavnosti zakona), razveljavilo, saj ni bila v skladu s 155. členom Ustave. Davčni zavezanec je bil namreč od dne 01. 01. 1995 do dne 08. 04. 1995 dodatno davčno

¹⁷³ Ustavno sodišče je še zapisalo, da davčne obveznosti zakonodajalec predpiše z zakonom, ta pa ima lahko učinke šele po svoji uveljavitvi ter objavi. V kolikor začne zakon veljati za nazaj, v tem primeru za dohodke, izplačane pred uveljavitvijo zakona, zakonodajalec poseže v posameznikovo že pridobljeno pravico do razpolaganja z njegovim dohodkom. Nova davčna obremenitev lahko nastane le z zakonom, po njegovi uveljavitvi in poprejšnji objavi. Ne glede na namen davka (zagotavljanje proračunskih sredstev, prestrukturiranje gospodarstva, zaposlovanje, razvoj ogroženih območij itd.) mora zakonodajalec 154. člen Ustave spoštovati, saj le-ta zahteva, da lahko zakonodajalec davčno obveznost predpiše le z veljavnostjo za naprej. Podrobneje glej v *Odločbi Ustavnega sodišča št. U-I-62/95*.

obremenjen z obveznostjo, ki je v tistem trenutku še ni bilo in je zato tudi ni mogel pričakovati.¹⁷⁴

Ustavno sodišče je tudi v Odločbi Ustavnega sodišča U-I-158/11 nadaljevalo svojo ustaljeno ustavnosodno prakso in presodilo, da je očitno, da je - za čas od uporabe do uveljavitve zakona - 12. člen ZDDDČPNO retroaktivno posegel v pravni položaj davčnih zavezancev. 6. člen ZDDDČPNO sicer določa, da davek odmeri davčni organ na letni ravni,¹⁷⁵ vendar ima tudi uvedba novega davka sredi davčnega leta retroaktivne učinke. Ustavno sodišče pri takšni ustavnosodni presoji periodičnega davka uporablja načelo nastanka davčne obveznosti, kar pomeni, da davčna obveznost davčnemu zavezanec nastane v trenutku prejema njegovega dohodka. In v trenutku prejema mora davčni zavezanec vedeti kako bo njegov dohodek davčno obremenjen. Davčni zavezanec namreč pričakuje, da bo njegova davčna obveznost takšna, kot je predpisana v (trenutni) davčni zakonodaji. Le tako lahko davčni zavezanec prosto razpolaga s preostankom svojega (neobdavčenega) dohodka.¹⁷⁶

1.3 Načelo davčnega obdobja (Nemčija)

Davčni dolg pri periodičnih davkih nastane zadnji dan davčnega obdobja, ugotovi pa ga davčni organ v davčni odločbi. Takšno načelo davčnega obdobja pri periodičnih davkih temelji na formalnem nastanku davčnega dolga, t.j., ko davčni organ davčni dolg ugotovi v odločbi, kar je pri periodičnih davkih po koncu davčnega leta. To pomeni, da od prejema dohodka (t.j. od 01. 01. dalje) do prejema odločbe s stani davčnega organa

¹⁷⁴ Ustavno sodišče je še zapisalo, da država z davkom poseže v premoženje posameznika (fizično ali pravno osebo), zato je pri davčnih zakonih retroaktivnost še posebej nesprejemljiva. Davčna obveznost posega v premoženje davčnega zavezanca, zavezanec pa neposredno ne prejme nobenega državnega povračila, zato za davčne predpise še posebej velja, da ne smejo imeti učinka za nazaj, razen če so izpolnjeni pogoji iz 2. odstavka 155. člena Ustave, torej če obstaja javni interes in če se s tem ne poseže v že pridobljene pravice. Podrobneje glej v *Odločbi Ustavnega sodišča št. U-I-81/96*.

¹⁷⁵ Enako velja za dohodnino; glej *1. odstavek 15. člena ZDoH-2*.

¹⁷⁶ Glej *Odločbo Ustavnega sodišča št. U-I-158/11*.

(običajno v prvih mesecih po davčnem letu), davčni zavezanec ne more prosto razpolagati z neobdavčenim delom svojega dohodka.¹⁷⁷

Nemško Ustavno sodišče pri svojih ustavnosodnih presoajah uporablja koncept davčnega obdobja. Že v Odločbi Ustavnega sodišča BverfG 2 BvL 6/59 z dne 19. 12. 1961 je Nemško Ustavno sodišče želelo določiti datum, ko se pravni (davčni) posel dejansko zaključi in določiti kdaj je tisti kritični datum, do katerega davčni zavezanec upravičeno zaupa v obstoječ pravni red. Sklenilo je, da pri davčnih poslih, povezanih z dohodninskimi zakoni fizičnih oseb in z davčnimi zakoni o obdavčitvi dohodka pravnih oseb, davčna obveznost nastane šele ob koncu leta in posledično pravni (davčni) posel pred koncem leta še ni zaključen. S takšno definicijo vsi periodični davčni zakoni, sprejeti tekom leta, ki pa so začeli veljati z dne 01. 01. istega leta, postanejo zakoni z nepravo (in ne pravo) retroaktivnostjo. Enako stališče je Nemško Ustavno sodišče zavzelo kasneje tudi v Odločbi BverfG 2 BvL 2/83 z dne 14. 05. 1986.¹⁷⁸

Pa vendar nemška pravna stroka skoraj soglasno nasprotuje temu konceptu, saj smatra, da je nastanek davčne obveznosti konec leta zgolj tehnične narave in nam ne da vpogleda v trenutek, ko se je pravni (davčni) posel v preteklosti dejansko zaključil. Davčni zavezanec mora zaupati v obstoječ pravni red in ima pravico poznati davčne posledice tekočih pravnih poslov, ki jih izvaja.¹⁷⁹ Nemško Ustavno sodišče je kasneje te kritične opazke (delno) vzelo v obzir in sicer je v Odločbi Bverfg 2 BvR 882/97 z dne 03. 12. 1997 presodilo, da obstajajo davčne transakcije, ki so v celoti zaključene pred potekom leta, ne glede na t.i. koncept davčnega obdobja, vendar pa je svojo odločitev omejilo zgolj na davčne olajšave, z obrazložitvijo, da je davčni zavezanec še posebej odvisen od le-teh, zato se v veliki meri zanaša na zanesljivost obstoječe zakonodaje.¹⁸⁰ Tudi Nemško Vrhovno sodišče se strinja z nemško pravno stroko, da bi bilo takšno stališče potrebno

¹⁷⁷ Tako *Odločba Ustavnega sodišča U-I-158/11*, kjer Ustavno sodišče še navaja, da načelo periodičnega davka (med drugimi) uporabljajo tudi Nemčija, Belgija in Italija.

¹⁷⁸ Glej nemški *Odločbi Ustavnega sodišča BverfG 2 BvL 6/59* in *BverfG 2 BvL 2/83*.

¹⁷⁹ C. Gröpl, *Die Rückwirkung von Steuergesetzen*, College of Law, Seul 2006, str. 15-17.

¹⁸⁰ Tako v nemški *Odločbi Ustavnega sodišča Bverfg 2 BvR 882/97*, z dne 03. 12. 1997.

zavzeti za vse davčne določbe, katerih cilj je zgolj pridobivanje državnih prihodkov, saj dodatne davčne obveznosti na obnašanje davčnega zavezanca vplivajo podobno kot davčne spodbude. Zato je pomembno, da davčni zavezanec pozna davčne posledice svojih pravnih poslov in to v trenutku, ko jih sklepa.¹⁸¹

Tudi ustavna sodnica Etelka Korpič-Horvat se v svojem odklonilnem ločenem mnenju k Odločbi Ustavnega sodišča U-I-158/11 zavzema za uporabo koncepta davčnega obdobja pri periodičnih davkih, kar bi pomenilo, da bi bila pravica davčnega zavezanca do prostega razpolaganja z neobdavčenim delom dohodka v primeru ZDDDDČPNO konkretizirana v pridobljeno pravico šele z dokončno upravno odločbo, torej v obravnavanem primeru šele s potekom davčnega leta 2009. V tem primeru izpodbijani 12. člen ZDDDDČPNO ne bi posegal v pridobljene, temveč »le« v pričakovane pravice in bi imel »samo« nepravne povratne učinke, ki bi jih Ustavno sodišče presoјalo po 2. členu (in ne po 155. členu) Ustave.¹⁸²

Ustavna sodnica Jadranka Sovdat pa v svojem pritrdilnem ločenem mnenju opozarja, da v kolikor bi Ustavno sodišče spremenilo utečeno uporabo načela nastanka obdavčljivega dohodka, ki ga je uporabljalo do sedaj in se poslužilo načela davčnega obdobja, bi Ustavno sodišče tudi v prihodnje moralo zasledovati to načelo, kar bi pomenilo, da bi zakonodajalec pri periodičnih davkih nemoteno sprejemal nove davčne zakone, ali pa višal davčne stopnje obstoječih zakonov, kadarkoli pred potekom davčnega obdobja, pri

¹⁸¹ J. Hey, *Retroactivity...*, str. 4-5.

¹⁸² Etelka Korpič-Horvat meni, da s tem, ko se pri periodičnem davku med letom davčna obveznost spremeni, pridobljena pravica še ni kršena in da je ZDDDDČPNO posegel v pričakovanja davčnih zavezancev, da se njihove dohodninske davčne obveznosti v letu 2009 ne bodo povečale. Ker bi v tem primeru šlo za pričakovano pravico, 12. člena ZDDDDČPNO ne bi bilo mogoče razveljaviti sklicujoč se na 155. člen Ustave, marveč kvečjemu zaradi posega v načelo zaupanja v pravo, ki je varovano po 2. členu Ustave. Pri tem ne bi bilo temeljno ustavnosodno vprašanje, ali obstaja javna korist, marveč tehtanje čemu je treba dati prednost, javni koristi ali zaupanju prizadetih davčnih zavezancev v pravo. Ustavno sodišče bi moralo odgovoriti ali učinki ZDDDDČPNO tako zelo posegajo v pričakovane pravice in s tem v zaupanje v pravo, da poseg z javno koristjo ni sorazmeren. Podrobneje glej v *Odklonilnem ločenem mnenju sodnice dr. Etelke Korpič-Horvat k Odločbi Ustavnega sodišča št. U-I-158/11*, z dne 13. 12. 2013.

čem bi se nova davčna ureditev upoštevala pri obdavčitvi dohodkov, prejetih v celotnem davčnem letu, ne glede na čas uveljavitve zakona.¹⁸³

Menim, da je ustaljena ustavnosodna presoja Ustavnega sodišča, ko pri periodičnih davkih upošteva načelo nastanka obdavčljivega dohodka, edina ustrezna, saj je le tako lahko Slovenija pravna država, kar 2. člen Ustave zahteva. Le tako lahko davčni zavezanci s svojim pridobljenim dohodkom prosto razpolagajo že v trenutku prejema dohodka, zakonodajalec pa jim že pridobljenega dohodka ne more retroaktivno (preko novega davka ali povišanja stopnje obstoječih davkov) odvzeti. Zakonodajalec naj predpisuje nove davčne zakone za naprej in ne za nazaj.

V nadaljevanju bomo pogledali potek ustavnosodne presoje retroaktivnega davčnega zakona po 155. členu Ustave (ko gre za pravo retroaktivnost) in po 2. členu Ustave (ko gre za nepravo retroaktivnost) ter predstavili kdaj sta obe retroaktivnosti ustavno dopustni. Primerjalno bomo proučili tudi nemško ureditev.

1.4 Prava retroaktivnost (155. člen Ustave)

Bistvo 155. člena Ustave je, da zakoni ne morejo imeti učinka za nazaj.¹⁸⁵ Učinek za nazaj lahko zakonodajalec določi samo za posamezne določbe zakona, vendar le, če s tem ne posega v pridobljene pravice posameznika ter če s tem sledi javni koristi.¹⁸⁶

¹⁸³ Takšna presoja Ustavnega sodišča bi pomenila, da v teh primerih sploh ne gre za retroaktivnost in zato zakonodajalcu ni potrebno ugoditi 2. odstavku 155. člena Ustave. S tem bi se približali nemškemu stališču, vendar Sovdatova opozarja, da Nemško Ustavno sodišče za presojo neprave retroaktivnosti uporablja test, ki ni enak našemu testu iz 2. člena Ustave. Podrobneje glej *Pritrdilno ločeno mnenje sodnice dr. Jadranke Sovdat k Odločbi Ustavnega sodišča št. U-I-158/11, ki se mu pridružuje sodnik mag. Miroslav Mozetič*, z dne 10. 12. 2013.

¹⁸⁵ 155. člen Ustave (Prepoved povratne veljave pravnih aktov): »Zakoni, drugi predpisi in splošni akti ne morejo imeti učinka za nazaj. Samo zakon lahko določi, da imajo posamezne njegove določbe učinek za nazaj, če to zahteva javna korist in če se s tem ne posega v pridobljene pravice.« Glej *Ustavo Republike Slovenije*, Ur. l. RS, št. 33/91, 155. člen.

¹⁸⁶ Glej 2. odstavek 155. člena Ustave.

Namen vseh pravnih norm, pravil obnašanja, ki jih država v zakone in ostale predpise zapiše, je, da jih posamezniki upoštevajo, torej da delujejo v skladu z njimi. Upoštevajo pa jih lahko le, če so z njimi seznanjeni. Zato je edino smiselno, da pravila obnašanja veljajo za vnaprej, saj država od posameznikov ne more zahtevati določenega ravnanja preden ga zapiše v zakon ali kateri koli drug predpis. Iz tega izhaja, da zakoni ne morejo imeti retroaktivnega učinka, ker to tudi ni njihov namen.¹⁸⁷ 154. člen Ustave zahteva, da morajo biti predpisi objavljeni, preden začnejo veljati, pri čem začne predpis veljati petnajsti dan po njegovi objavi. Če posamezni zakon ni bil predhodno objavljen, torej ni začel veljati in se posledično ni smel uporabljati.¹⁸⁸

Retroaktivnost pravnih norm je tudi v neskladju z zahtevo po pravni varnosti in z zahtevo po varovanju že pridobljenih pravic posameznika. Obe zahtevi spadata med načela pravne države. Vendar pa je retroaktivnost pravnih norm le splošna in ne tudi absolutna. Pravna stroka jo sicer teoretično odklanja, v praksi pa je v izjemnih primerih potrebna, saj se z njo vzpostavi pravičnost, ali pa je celo nujna, če jo zakon določi za doseg javne koristi, ko je razkorak med pravom in dejanskim življenjem prevelik.¹⁸⁹

Za pravo retroaktivnost je značilno, da zakonodajalec poseže v že nastala dejanska stanja, ki so se v preteklosti, pred sprejemom zakona, že začela razvijati in pravno učinkovati. Prava retroaktivnost se v Sloveniji presoja po 155. členu Ustave, upravičenec pa je (podobno kot v 2. členu Ustave) vsakdo, ki mu zakon z njegovo retroaktivnostjo poseže v že pridobljene ustavne pravice, pa naj gre za fizično ali pravno osebo, domačo ali tujo osebo.¹⁹⁰

¹⁸⁷ L. Šturm, F. Arhar, *Komentar Ustave...*, str. 1039-1040.

¹⁸⁸ Tako *Odločba Ustavnega sodišča U-I-43/98*, z dne 15. 02. 2001.

¹⁸⁹ L. Šturm, F. Arhar, *Komentar Ustave...*, str. 1040.

¹⁹⁰ L. Šturm, F. Arhar, *Komentar Ustave...*, str. 1040-1041. Vsakdo, ki so mu na podlagi odpravljenega zakona, ki je vseboval retroaktivne določbe, nastale škodljive posledice, lahko zahteva njihovo odpravo. Več o tem glej v *Odločbi Ustavnega sodišča št. U-I-306/97*, z dne 17. 06. 1999.

1.4.1 Ustavno dovoljena prava retroaktivnost

Ustavno sodišče v svojih odločbah poudarja pomen 155. člena Ustave ter opominja zakonodajalca, da noben zakon (razen izjemoma) ne sme vsebovati retroaktivnih določb.¹⁹¹ Pa vendar 2. odstavek 155. člena Ustave določa, da imajo posamezne zakonske določbe lahko retroaktivni učinek.

Predpis je lahko retroaktiven zgolj izjemoma in sicer ob (kumulativno) izpolnjenih merilih:¹⁹²

1. samo posamezna zakonska določba je lahko retroaktivna in
2. retroaktivnost je v javnem interesu in
3. retroaktivna določba ne posega v pridobljene pravice.

Tudi Nemška Ustava pravo retroaktivnost prepoveduje, razen izjemoma. Ustava ne varuje načela zaupanja v pravo v naslednjih primerih:¹⁹³

- kadar bi posameznik moral nov zakon pričakovati (od datuma sprejema zakona v Parlamentu);
- kadar je bil zakon nejasen, zato ga je zakonodajalec moral dopolniti;
- kadar je bil zakon neustaven in
- kadar retroaktivnost zahteva javni interes.

Iz nemškega načela pravne države izhajajo, da obremenjujoči davčni zakoni v osnovi ne smejo posegati v že zaključene pravne posle. S sprejetjem takšnega zakonodajalčevega zakona posamezniki izgubijo zaupanje v pravno državo. Prav tako zakonodajalec ne sme popravljati svojih napak s sprejemom zakonov z veljavo za nazaj, razen če napaka

¹⁹¹ Glej Odločbe Ustavnega sodišča št. *U-I-43/98*, *U-I-306/97* in *U-I-40/97*, z dne 21. 05. 1998.

¹⁹² Tako akademik prof. dr. Marijan Pavčnik. Glej v *Odločbi Ustavnega sodišča št. U-I-158/11*.

¹⁹³ *H-G. Horlemann, Steuerrecht*, Achalm Wissenschafts Verlag, Achalm 2011, str. 54-55.

povzročča pomembno zakonsko nejasnost, ali če je predhodna pravna ureditev objektivno pomanjkljiva.¹⁹⁴

Nemško Ustavno sodišče povezuje problem prave retroaktivnosti predvsem z načelom pravne države, iz katere izhaja tudi načelo zaupanja v pravo in načelo pravne določnosti. Test, s katerim Nemško Ustavno sodišče preverja ali je bilo načelo zaupanja v pravo kršeno, poteka po naslednjem vrstnem redu:¹⁹⁵

- ali obstaja zadosten razlog za zaupanje in
- ali obstajajo okoliščine, da se zaupanje v pravo varuje.

V nadaljevanju bomo prikazali postopek ustavnosodne presoje Ustavnega sodišča o oceni ustavnosti posamezne zakonske določbe davčnega zakona glede na pravo retroaktivnost po 155. členu Ustave. Za prikaz bomo uporabili ustavno presojo prave retroaktivnosti v okviru preteklih odločb Ustavnega sodišča.

1.4.2 Retroaktivnost posamezne zakonske določbe (pozitiven pogoj)

2. odstavek 155. člena Ustave zakonodajalcu dovoljuje, da izjemoma (v nasprotju od načelne prepovedi retroaktivnosti) sprejme zakon, ki vsebuje *posamezne določbe* z učinkom za nazaj.¹⁹⁶

Primer retroaktivne določbe je vsekakor tudi določba 12. člena ZDDDCPNO, ki obdavčuje vse dohodke, izplačane po 01. 01. 2009, torej tudi v času do 05. 10. 2009, ko zakon še ni bil sprejet.¹⁹⁷ Vendar 12. člen ZDDDCPNO razširja (retroaktivno) veljavnost *celotnega zakona* in ne zgolj posamezne zakonske določbe.

¹⁹⁴ Tako nemška *Odločba Ustavnega sodišča BverfG 2 BvL 6/59*.

¹⁹⁵ *J. Hey, Retroactivity...*, str. 16-17.

¹⁹⁶ Glej 2. odstavek 155. člena Ustave.

¹⁹⁷ Glej 12. člen ZDDDCPNO.

Ustavno sodišče v svojih dosedanjih presojah še ni poudarilo, da lahko imajo retroaktivne učinke samo posamezne zakonske določbe in ne cel zakon.¹⁹⁸ Tako se Ustavno sodišče tudi v tem primeru ni ukvarjalo s presojo prvega pogoja ustavno dovoljene prave retroaktivnosti, temveč je smatralo, da je pozitiven pogoj obstoja retroaktivnosti posamezne zakonske določbe izpolnjen.

1.4.3 Javni interes (pozitiven pogoj)

Poslovník DZ-ja določa sestavine, ki so v Sloveniji potrebne za pripravo vsakega predloga zakona. V kolikor predlog zakona posamezne sestavine ne vsebuje, se šteje, da predlog ni vložen. V uvodu predloga zakona morajo biti opredeljeni: ocena stanja in *razlogi za sprejem zakona*, cilji in načela zakona, ocena finančnih sredstev iz državnega proračuna in druge posledice, ki jih bo sprejem zakona imel.¹⁹⁹

V 148. členu Ustave je določeno, da so v proračunu zajeti vsi prihodki in izdatki države in lokalnih skupnosti. S pomočjo proračuna država dosega svoje politične in ekonomske cilje. Država s pobiranjem davkov prerazporeja denar, saj ga vzame privatnemu in dodeli javnemu sektorju. Cilje obdavčitve v Sloveniji lahko razdelimo na tri skupine: davki so sredstvo, s katerim država vodi narodno gospodarstvo (npr. pospešuje gospodarske dejavnosti, preprečuje inflacijo), davki so sredstvo, s katerim država vpliva na socialno politiko (zmanjšuje socialne razlike med posamezniki) in davki so sredstvo, s katerim država vpliva na celotno notranjo in zunanjo gospodarsko politiko. Davki se v sedanjem času vse bolj uporabljajo kot ukrepi, s katerimi država uresničuje ne le fiskalne temveč tudi nefiskalne cilje. Glavni cilj zbiranja davkov je zagotovo fiskalnega značaja, torej da se zbirajo prihodki, s katerimi se država financira. Davki pa se uporabljajo tudi za zadovoljevanje nefiskalnih ciljev, in sicer ekonomskih (npr. cenovna politika, usklajevanje ponudbe in povpraševanja, usmerjanje investicij), političnih, socialnih, kulturnih, demografskih idr. Namen uvedbe (ali povišanje) davka je lahko torej tudi

¹⁹⁸ Tako doc. dr. Aleš Koba, katerega davčno mnenje je v postopku za oceno ustavnosti 12. člena ZDDDDČPNO pridobilo Ustavno sodišče. Glej v *Odločbi Ustavnega sodišča št. U-I-158/11*.

¹⁹⁹ L. Šturm, F. Arhar, *Komentar Ustave...*, str. 799-800.

povsem nefiskalne narave, ko npr. država poveča davek na cigarete, z namenom, da se manj pokadi.²⁰⁰

Ustavno sodišče v Odločbi št. U-I-158/11 poudari, tako kot že v Odločbah U-I-62/95, U-I-91/98 in U-I-260/04, da lahko država (poleg fiskalnih) z davki zasleduje tudi družbenopolitične cilje, da pa ustavno dopustna retroaktivnost davčnih zakonov ne more služiti (tudi) odvratanju posameznikov od že izvršenih dejanj, saj so dejanja že bila storjena, temveč jih lahko le naknadno pravno vrednoti, kar pa ni cilj, ki ga ustava pri davčnih zakonih zahteva.²⁰¹

Že v odločbi U-I-340/96 (in ponovno v Odločbi št. U-I-158/11) je Ustavno sodišče zavzelo stališče, da zakonodajalec pri izkazovanju javnega interesa ob sprejemu novega zakona (z veljavnostjo za naprej) ne more uporabiti istih argumentov za utemeljitev zakonskih določb, ki imajo retroaktivni učinek. V tem primeru 1. odstavek 155. člena, ki retroaktivne zakonske določbe prepoveduje, ne bi imel pravega pomena. Retroaktivnost lahko upraviči le takšna javna korist, katere brez retroaktivne ureditve predpisa zakonodajalec ne bi mogel doseči. 2. odstavek 155. člena Ustave torej zahteva, da zakonodajalec svojega cilja ureditve ni mogel doseči drugače kot s sprejemom retroaktivnega predpisa, katerega cilj je v dosegu javnega interesa. Ker gre za izjemne primere, Ustavno sodišče po ustaljeni praksi zahteva, da zakonodajalec že v zakonodajnem postopku izkaže takšno javno korist in posebej poudari, da morajo biti cilji zakona razvidni že iz zakonodajnega gradiva.²⁰²

²⁰⁰ Več o tematiki ciljev davčnih predpisov glej v *C. Nobles, The economics of taxation*, Harlow, Anglija 2002, str. 7 in *R. Radovanović, Porez na dohodak*, Ministarstvo finansija, Finansijski institut, Beograd 1950, str. 3. in *A. Leitner, Uvod u studij poreznog prava*, vlast.nakl., Zagreb 1939, str. 11 in *B. Jelčić, B. Jelčić, Porezni sustav i porezna politika*, Informator, Zagreb 1998, str. 23 in *B. Bratina, D. Jovanović, Podjetniško in davčno pravo*, Univerza v Mariboru, Ekonomsko-poslovna fakulteta, Maribor 2000, str. 116 in *S. L. Emanuel, Constitutional law*, Larchmont, New York 1997, str. 58-59 in *M. Čampa, B. Kostanjevec, F. Pernek, Davčno pravo in javne finance*, Fakulteta za poslovne in upravne vede, Novo mesto 2009, str. 55.

²⁰¹ Glej Odločbe Ustavnega sodišča št. U-I-158/11, U-I-62/95, U-I-91/98 in U-I-260/04.

²⁰² Tako *Odločbi Ustavnega sodišča št. U-I-340/96 in U-I-158/11*. V *Odločbi Ustavnega sodišča št. U-I-60/98* je Ustavno sodišče zavzelo stališče, da mora zakonodajalec jasno izraziti cilje zakonov že v

V nadaljevanju si še na primeru ZDDDDČPNO pogledimo postopek ustavnosodne presoje o obstoju javnega interesa kot razloga za uvedbo novega zakona.

Iz postopka sprejema ZDDDDČPNO, lahko razberemo, da se je zakonodajalec zavedal, da sprejema retroaktiven zakon, saj so ga na to opozorile že zakonodajne službe. Zakonodajalec se je kljub temu odločil, da nov davčni zakon sprejme, saj je menil, da je to nujno za doseg socialnih in fiskalnih ciljev, torej je sprejem retroaktivnega zakona utemeljeval z zasledovanjem javnega interesa. V Predlogu ZDDDDČPNO je predlagatelj ocenil trenutno finančno in gospodarsko stanje v Sloveniji ter na podlagi le-tega navedel svoje *razloge za sprejem novega zakona*:²⁰³

- svetovna finančna in gospodarska kriza je zajela tudi Slovenijo, zato so bili od decembra 2008 dalje sprejeti že mnogi ukrepi za blažitev posledic krize;
- nekateri poslovni subjekti so od države že prejeli poročila za kredite ali pa sredstva za blažitev posledic finančne in gospodarske krize;
- eden izmed ukrepov je bil sprejet tudi na področju plač poslovnih oseb v poslovnih subjektih, ki so v večinski državni lasti in ki so prejeli državna poročila ali sredstva, saj ta sredstva niso bila namenjena njihovim nagradam;
- odločanje o pogodbah s poslovnimi osebami ni v pristojnosti Vlade, temveč lahko le-ta članom nadzornih organov zgolj poda priporočila o višini plač poslovnih oseb (kar nato - zaradi tajnosti osebnih podatkov - izjemno težko nadzoruje), zato je potrebno takšna izplačila zakonsko urediti in
- prav neetično ravnanje nekaterih poslovnih oseb v Sloveniji je spodbudilo k pripravi novega zakona.

zakonodajnem postopku (gradivu) in da jih kasnejša utemeljevanja ne morejo nadomestiti. Ustavna sodnica Jadranka Sovdat v svojem *Pritrdilnem ločenem mnenju...*, z dne 10. 12. 2013 opozarja, da je bistvo 1. odstavka 155. člena Ustave prav v zagotavljanju pravne varnosti in zaupanja v pravo, ki sta načeli pravne države iz 2. člena Ustave. Zato 2. odstavek 155. člena Ustave zahteva, da zakonodajalec pri sprejemanju retroaktivnega zakona ugotovi ali so izpolnjeni ustavni pogoji za takšno retroaktivnost. To pa pomeni, da mora zakonodajalec že v svojem zakonodajnem gradivu (razpoznavno in navzven vidno) podati svoje ugotovitve.

²⁰³ *Predlog ZDDDDČPNO*, str. 2-3.

Glede na predlagateljeve navedbe lahko strnemo, da sta glavna razloga za sprejetje ZDDDČPNO dva in sicer fiskalni razlog ter preprečitev izplačil (pretiranih) nagrad poslovnim osebam in članom nadzornih organov v času gospodarske in finančne krize, z državnimi sredstvi, čemur le-ta niso bila namenjena. Uvedba ZDDDČPNO je torej eden izmed protikriznih ukrepov Vlade. Namen novega zakona je dodatno obdavčiti dohodke najvišje plačanih poslovnih oseb in članov nadzornih organov v času finančne in gospodarske krize, ki presegajo mejo, ki se zakonodajalcu ne zdi (več) sprejemljiva. Hkrati pa zakonodajalec uvaja zakon, katerega učinki dodatne obdavčitve so med najmanj znanimi, saj predlagatelj le-teh ne zna oceniti.²⁰⁴

Predlagatelj je v Predlogu ZDDDČPNO navedel naslednje *cilje zakona*:²⁰⁵

- sedanji sistem v Sloveniji uspehe poslovnih oseb nagrajuje, neuspehov pa ne kaznuje, zato je potrebno uvesti dodatni davek, s katerim bi onemogočili njihovo pretirano nagrajevanje v času finančne in gospodarske krize;
- ZDDDČPNO zasleduje načelo solidarnosti s strani poslovnih oseb, saj se tudi ostalim zaposlencem v času finančne in gospodarske krize njihove plače znižajo;
- dodatni davek je eden izmed vladnih protikriznih ukrepov, vendar je na njegovo uvedbo vplivalo tudi domnevno izplačilo milijonske nagrade nekdanjemu predsedniku uprave Nove Ljubljanske banke (v nadaljevanju NLB);
- po ZDDDČPNO se dodatno (po stopnji 49 odstotkov) obdavčijo presežki nekaterih dohodkov poslovnih oseb in članov nadzornih organov; efektivna obdavčitev teh oseb bo s tem dodatnim davkom približno 90 odstotna in
- dodatni davek se nanaša na dohodke, izplačane po 01. 01. 2009.

Glavni cilj uvedbe novega davčnega zakona je torej zakonsko omejiti dohodke poslovnih oseb in članov nadzornih organov in sicer tistih, ki vodijo ali nadzorujejo poslovne subjekte, ki so od države prejeli pomoč. Glede na razloge za sprejem zakona in glede na cilje ZDDDČPNO lahko zaključimo, da država uvaja nov davčni zakon zato, ker

²⁰⁴ Tako M. Kunšek, *V davčnem...*, str. I.-II.

²⁰⁵ *Predlog ZDDDČPNO*, str. 3-5.

sama ni sposobna zagotoviti, da se državna pomoč uporabi za dane namene. V strahu, da bi poslovni subjekti državno pomoč uporabili za druge namene, in na podlagi enega primera, ki je v javnosti zelo odmeval in ki ga predlagatelj v svojem Predlogu ZDDDČPNO tudi posebej izpostavlja, se je zakonodajalec odločil, da bo zakonsko (z uvedbo novega davka) omejil dohodke poslovodnih oseb in članov nadzornih organov.²⁰⁶ Takšen cilj davčnega zakona pa je zelo vprašljiv z vidika obstoja javnega interesa, kar bomo videli v nadaljevanju.

Predlagatelj je v svojem Predlogu ZDDDČPNO zelo na kratko ocenil tudi finančna sredstva državnega proračuna, ki so potrebna za uvedbo ZDDDČPNO. Za izvajanje novega zakona naj ne bi bilo potrebno zagotoviti dodatnih sredstev v državnem proračunu, nov zakon pa tudi naj ne bi imel posledic za druga javno finančna sredstva. Pozitivnih finančnih posledic zbiranja davkov po tem zakonu pa predlagatelj ni znal oceniti, ker je nemogoče oceniti, za koliko se bo proračun povečal, saj večina dohodkov poslovodnih oseb ni javnih. Ob uvedbi ZDDDČPNO je znano le, da bo dodatni davek prihodek državnega proračuna, zato se bo le-ta povečal.²⁰⁷

²⁰⁶ ZDDDČPNO je v javnosti dobil ime tudi »Kramarjev zakon«. Marjan Kramar je bil predsednik uprave NLB od februarja 2004 do januarja 2009. V letu 2009, ob odhodu s položaja, je prejel nagrado v višini 1 milijon evrov bruto. Višina nagrade je bila pogojena z uspešnostjo poslovanja banke, ki se je letno določala na skupščini. Nagrade si Kramar ni izplačeval sproti, kot mu je vsako leto to omogočala pogodba, temveč se je izplačana nagrada nanašala na poslovna leta 2005, 2006 in 2007, pripadala pa mu je na podlagi individualne pogodbe. Individualna pogodba, na podlagi katere je bila nagrada izplačana, je bila podpisana dne 28. 01. 2004, med tedanjim predsednikom nadzornega sveta NLB Antonom Žuničem in nekdanjim predsednikom uprave te banke Marjanom Kramarjem. Ob objavi nagrade v javnosti je predsednik vlade Kramarja prosil, da nagrado vrne, vendar se le-ta prošnjam ni odzval. Zato je zakonodajalec (pod pritiski javnosti) sprejel retroaktivni davčni zakon in Kramarju nagrado približno 90 odstotno obdavčil, torej skoraj v celoti odvzel. Podrobneje glej v *Predlog ZDDDČPNO*, str. 5.

²⁰⁷ Glavni cilj davčnih zakonov je zagotovo fiskalne narave, torej da država z davki zbere proračunska sredstva, ki jih za svoje delovanje potrebuje. Da pa lahko država s proračunom zagotavlja stabilno delovanje, mora biti le-ta uravnotežen, torej morajo biti prihodki in odhodki državnega proračuna usklajeni in vnaprej planirani, ocenjeni. Torej tudi to, da zakonodajalec ne zna vnaprej oceniti finančnih prihodkov, ki bodo iz naslova ZDDDČPNO v državni proračun pritekli, verjetno kaže na to, da glavni cilj novega davčnega zakona ni fiskalne narave.

Ustavno sodišče v svoji presoji ugotavlja, da je zakonodajalec zelo skopo navedel cilje ZDDDČPNO in da javnega interesa posebej ni utemeljil, kar bi moral, saj je sprejemal retroaktivne zakonske določbe.²⁰⁸

Vlada RS meni, da ZDDDČPNO javni interes zasleduje. Z ZDDDČPNO bi naj država preprečila pretirano nagrajevanje poslovnih oseb v poslovnih subjektih, ki so v času finančne in gospodarske krize prejeli državno pomoč. Vlada RS opozarja tudi na načelo solidarnosti, da tudi poslovodne osebe prispevajo k reševanju poslovnih subjektov, ne pa zgolj zaposlenci, katere se v času krize odpušča in katerih dohodek se zmanjšuje. Nadalje pravi, da država neposredno ne more vplivati na višino dohodkov poslovnih oseb v družbah, ki so v njeni (ne)posredni lasti, zato se je poslužila ukrepa davčne politike in prav 12. člen ZDDDČPNO je tisti, ki lahko prepreči nelegitimno neskladje med dohodki poslovnih oseb in finančnim stanjem družbe. Vlada tudi razloži, da je država v skladu s 146. členom Ustave dolžna uvajati dajatve, da lahko uresničuje svoje naloge in prav zagotavljanje socialne države in kohezije v družbi jo zavezuje k sprejemu ukrepov kot je ZDDDČPNO, še posebej zaradi etično in moralno spornih izplačanih nagrad posameznim poslovnim osebam.²⁰⁹

²⁰⁸ Ustavno sodišče je že v *Odločbi št. U-I-60/98*, z dne 16. 07. 1998 presojalo ali gre za utemeljeno retroaktivnost zakonodajalca po 155. členu Ustave, saj zakonodajalec določa, da se že začeti postopki, pred uveljavitvijo novega zakona, končajo v skladu z novim (in ne takrat veljavnim) zakonom. Ustavno sodišče pravi, da se je zakonodajalec pri sprejemu novega zakona zavedal retroaktivnosti, vendar menil, da je takšna retroaktivnost (nujno) potrebna za zaščito javne koristi. V nasprotnem primeru bi namreč nastala izredna finančna obremenitev države, pri čem bi država lahko postala plačilno nesposobna.

²⁰⁹ Zakonodajalec se na poziv Ustavnega sodišča k obrazložitvi javnega interesa ZDDDČPNO ni odzval, odzvala pa se je Vlada RS. Ustavni sodnik Jan Zobec v svojem *Pritrdilnem ločenem mnenju k Odločbi Ustavnega sodišča št. U-I-158/11*, z dne 10. 12. 2013 kritično komentira obrazložitev le-te, saj meni, da Ustavno sodišče ne bi smelo preučevati argumentov Vlade RS, ker pri utemeljevanju retroaktivnega zakona šteje zgolj zakonodajalčev cilj in je zato le on tisti, ki mora retroaktivnost utemeljiti s ciljem, ki je v javnem interesu. Zobec še opozori na delitev oblasti in pravi, da naloga izvršilne oblasti ni v pojasnjevanju ciljev zakonodajne veje oblasti. Samo zakonodajalec ve kakšne cilje je zasledoval ob sprejemanju novega zakona in zato so za Ustavno sodišče merodajni zgolj njegovi argumenti.

DZ očita posameznim poslovnim osebam, da so v času finančne in gospodarske krize izvršile nesprejemljiva dejanja, ker niso skrbno opravljale svojih nalog. Vendar Ustavno sodišče odgovarja, da njegova pristojnost ni v odločanju primernosti višine izplačanih nagrad poslovnim osebam. Zakonodajalec sistema nagrajevanja poslovnih oseb ne more nadomestiti z retroaktivnim davčnim zakonom, ne glede, da so bila poslovnim subjektom za omilitev krize dana proračunska sredstva.²¹² Naloga Ustavnega sodišča tudi ni v ocenjevanju delovanja poslovnih oseb in članov nadzornih organov, saj je subjektivna odgovornost le-teh predmet drugih postopkov in ne ustavnosodne presoje.²¹³

Tudi cilj zakonodajalca s katerim želi utemeljiti javno korist in s tem upravičiti retroaktiven zakon, da bo z dodatnim davkom demotiviral pretirano nagrajevanje poslovnih oseb v času krize ni stvaren, saj za nazaj davčnih zavezancev ni moč motivirati, pač pa lahko posameznike odvrneš od nekega ravnanja zgolj z uvedbo visoke (dodatne) davčne stopnje, ki bo veljala v prihodnosti.²¹⁴

Ustavni sodnik Jan Zobec v svojem pritrtilnem ločenem mnenju k Odločbi Ustavnega sodišča U-I-158/11 obravnava tudi zakonodajalčev cilj, da bi z ZDDDČNO slabim poslovnim osebam odvzeli nagrade in pravi, da namen davčnih zakonov ni odvzemanje

²¹² Vlada nima pristojnosti, da ureja dohodke poslovnih oseb in članov nadzornih organov v gospodarskih družbah, tudi če so te družbe v neposredni ali posredni večinski državni lasti, saj imajo poslovodne osebe in člani nadzornih organov z gospodarskimi družbami civilno pogodbeno razmerje, ki je tudi iztožljivo. Vlada lahko izda zgolj priporočila o višini njihovih dohodkov. Tako *Predlog zakona o dodatnem davku od dohodkov članov poslovdstev v času finančne in gospodarske krize*, 16. 04. 2009, dosegljivo na:

http://www.mf.gov.si/nc/si/medijsko_sredisce/novica/article/43/240/.

²¹³ Tako M. Pavčnik, *Časovnost pravne igre (Ob odločbi Ustavnega sodišča RS o dodatnem davku)*, Pravniki, št. 1-2, letnik 69 (131), Ljubljana 2014, str. 18. Pavčnik je še kritičen do Ustavnega sodišča, saj opozarja na blagodejni časovni učinek za krizne zadeve in meni, da bi odločitev Ustavnega sodišča imela mnogo bolj intenzivne učinke, če bi Ustavno sodišče presojo izvedlo v nekaj mesecih po prejemu zadeve.

²¹⁴ Tudi vladni cilj uvedbe dodatne obdavčitve za nazaj, da bi preprečili posameznikovo izigravanje nove ureditve ZDDDČPNO pred uveljavitvijo zakona, Ustavno sodišče ne sprejme. Takšen cilj je sicer lahko v javnem interesu, vendar v tem primeru Vlada RS ni dovolj natančno določila primerov zlorab. Zgolj stavek, da bi do tega lahko prišlo, pa za izkazovanje javne koristi ni dovolj.

neupravičeno prejetih dohodkov posameznikom za nazaj. Zakonodajalec pa tudi ni navedel meril za slabe poslovodne osebe in za neupravičene nagrade, temveč dodatno obdavčuje vse poslovodne osebe (tako slabe kot dobre) in vse nagrade (tako upravičene kot neupravičene).²¹⁵

Ustavno sodišče je zato v postopku za oceno ustavnosti 12. člena ZDDDČPNO odločilo, da se le-ta razveljavi, saj zakonodajalčevi cilji ne izkazujejo javne koristi, ki jo kot prvi pogoj zahteva 2. odstavek 155. člena Ustave. S tem ZDDDČPNO velja zgolj za prejete dohodke po 6. 10. 2009, t.j. po uveljavitvi zakona.²¹⁶

Ustavno sodišče se je s presojo na tej točki ustavilo in ni presojalo posega v pridobljene pravice, saj je že pri prvem pogoj ugotovilo, da zakonodajalec ni izkazal ustreznega javnega interesa, ki ga 2. odstavek 155. člena zahteva. Ker sta oba pogoja kumulativna, zakonodajalcu drugega pogoja niti ni bilo potrebno presojati.

1.4.4 Poseg v pridobljene pravice (negativen pogoj)

V kolikor Ustavno sodišče potrdi obstoj prvega pogoja za retroaktivnost, t.j. obstoj javnega interesa, ki ga zahteva 2. odstavek 155. člena Ustave, se loti presoje drugega pogoja, t.j. obstoja posega v pridobljene pravice.

Pravica daje posamezniku možnost, da ravna na določen način. Pridobljena pravica je individualizirana in konkretizirana, torej je vezana na posameznika, z določenim obsegom pravic.²¹⁷ Že v Odločbi Ustavnega sodišča U-I-340/96 je zapisano, da so tudi pridobljene obligacijske pravice varovane v skladu z 2. odstavkom 155. člena Ustave, tudi če nimajo podlage v odločbi državnega organa. Enako je Ustavno sodišče v svoji Odločbi št. U-I-158/11 odgovorilo Vladi RS, katere (napačno) stališče je bilo, da dohodki

²¹⁵ Tako ustavni sodnik Jan Zobec v svojem *Pritrdilnem ločenem mnenju k Odločbi Ustavnega sodišča št. U-I-158/11*, z dne 10. 12. 2013.

²¹⁶ Glej *Odločbo Ustavnega sodišča št. U-I-158/11*.

²¹⁷ Tako *M. Pavčnik, Teorija prava*, Cankarjeva založba, Ljubljana 1997, str. 116-119.

po ZDDDČNO (še) nimajo podlage v odločbi FURS, temveč le v pogodbi o zaposlitvi in da zato še ne gre za pridobljeno pravico.²¹⁸

Ustavna sodnica Jadranka Sovdat v svojem pritrdilnem ločenem mnenju predvideva, da tudi če bi v primeru ZDDDČPNO Ustavno sodišče ugotovilo obstoj javnega interesa, bi se presoja ustavila pri ugotavljanju posega v pridobljene pravice, saj meni, da temu pogoju ni zadoščeno. Ustavno sodišče je namreč v svojih preteklih odločbah sprejelo stališče, da pridobljena pravica za dohodke, izplačane pred uveljavitvijo zakona, nastane v trenutku prejema dohodka, ko davči zavezanec pridobi pravico svobodnega razpolaganja s svojimi dohodki.²¹⁹

1.4.5 Načelo sorazmernosti

Strogi test sorazmernosti, s katerim se ugotavlja upravičenost posega v posameznikovo pridobljeno pravico, je sestavljen iz:²²⁰

- testa legitimnosti: javna korist je po dosedanji presoji Ustavnega sodišča ustavnodopusten cilj za omejitev človekovih pravic po 3. odstavku 15. člena in
- strogega testa sorazmernosti: spoštovanje 2. člena Ustave.

1.4.5.1 Test legitimnosti

V odločbah Ustavnega sodišča U-I-21/07 z dne 06. 03. 2008, Up-2925/07-15 z dne 06. 03. 2008 in U-I-60/98 z dne 16. 07. 1998 je Ustavno sodišče zapisalo, da opravi oceno skladnosti posamezne ustavne določbe z načelom sorazmernosti na podlagi t.i. testa

²¹⁸ Glej *Odločbi Ustavnega sodišča št. U-I-340/96 in U-I-158/11.*

²¹⁹ Sovdatova se sklicuje na *Odločbi Ustavnega sodišča št. U-I-62/95 in U-I-81/96* ter na mnenje dr. Rajka Pirnata, ki pravi, da je takšna pravica davčnega zavezanca, da s svojim dohodkom razpolaga ob prejemu tega, sestavni del lastninske pravice, ki ga ureja 33. člen Ustave. Podrobneje glej *Pritrdilno ločeno mnenje sodnice dr. Jadranke Sovdat...*, z dne 10. 12. 2013.

²²⁰ *Pritrdilno ločeno mnenje sodnice dr. Jadranke Sovdat...*, z dne 10. 12. 2013.

sorazmernosti, s katerim presodi nujnost, primernost in sorazmernost posega, pod pogojem, da predhodno ugotovi, da ustavna omejitev temelji na ustavno dopustnem cilju (t. i. test legitimnosti).²²¹ V svojih odločbah U-I-77/93 z dne 06. 07. 1995 in Up-2925/07-15 z dne 06. 03. 2008 pa je tudi zapisalo, da morajo biti cilji zakonodajalca opredeljivi, razumni in ustavno legitimni. 3. odstavek 15. člena Ustave namreč dopušča poseg v človekove pravice, Ustavno sodišče pa v svojih preteklih odločbah dopolnjuje razlago te ustavne določbe, da je takšen poseg dopusten zgolj, če ta temelji na ustavno dopustnem, stvarno upravičenem cilju in je kot tak v skladu z načelom sorazmernosti, ki spada med načela pravne države.²²²

Ustavno sodišče je že v svojih odločbah U-I-185/93 z dne 12. 05. 1994 in U-I-273/96 z dne 16. 01. 1997 javno korist opredelilo kot legitimen cilj, da se posameznikova človekova pravica omeji. Torej se lahko tudi ustavno varovana pravica omeji, če bi se v primeru neomejitve ogrozile pravne dobrine, ki so potrebne, da se javni interes doseže.²²³

1.4.5.2 Strogi test sorazmernosti

Po ustavljeni ustavnosodni presoji je poseg v pridobljene pravice dopusten, če (ob pozitivnem javnem interesu) prestane t.i. strogi test sorazmernosti, kar pomeni, da je poseg:²²⁴

- nujen (potreben) za dosego javne koristi (ali je zaželen cilj mogoče doseči z blažjimi sredstvi),
- primeren za dosego cilja (tehtanje, ali so zakonski ukrepi skladni z zakonskim namenom, ali so torej izbrani ukrepi zakonodajalca primerni za dosego cilja ter ali

²²¹ Tako *Odločbe Ustavnega sodišča št. U-I-21/07, z dne 06. 03. 2008, Up-2925/07-15 z dne 06. 03. 2008 in U-I-60/98.*

²²² Tako *Odločbi Ustavnega sodišča št. U-I-77/93, z dne 06. 07. 1995 in Up-2925/07-15.*

²²³ Tako *Odločbi Ustavnega sodišča št. U-I-185/93, z dne 12. 05. 1994 in U-I-273/96, z dne 16. 01. 1997.*

²²⁴ Tako *Odločbe Ustavnega sodišča št. U-I-60/99, U-I-98/07, U-I-77/93 in U-I-25/95, z dne 27. 11. 1997.*

v najmanjši možni meri vplivajo na pravice in interese posameznika, ki se mu pravica omejuje) in

- sorazmeren v primerjavi z varovano koristjo (tehtanje, ali so ukrepi, t.j. posegi v pravice in interese posameznikov, v razumnem (vrednostnem) sorazmerju (ravnovesju) s cilji, t.j. s pridobljenim javnim interesom ali z uresničitvijo drugega ustavno dopustnega cilja; zelo močan poseg v eno pravico je dopusten samo v primeru, ko se s tem varuje druga pravica, ki ima absolutno prednost pred prvo).

Ali so zakonodajalčeva sredstva, ki jih je za dosego svojih ciljev izbral, nujno potrebna ter nadalje, ali ni imel na voljo kakšnega drugega sredstva, ki bi v manjši meri omejevalo posameznikove pravice?

Tudi upoštevanje interesa davčnega zavezanca je v javnem interesu, razen če tega interesa ne prekaša kakšen drug tehtnejši javni interes. Zato morajo biti ukrepi zakonodajalca.²²⁵

- skladni z namenom zakona;
- utemeljeni s cilji zakona;
- v najmanjši možni meri vplivati na interese davčnega zavezanca;
- primerni za dosego zakonodajalčevega cilja;
- potrebni za implementacijo zakonodajalčevega cilja;
- znotraj razumnega razmerja do družbene oz. politične vrednosti teh ciljev.

Zgolj polnjenje državne blagajne s povečevanjem javnih prihodkov še ne predstavlja javne koristi. Pri davčnih zakonih je potrebno iskati rezerve, kot so neizterjani davčni dolgovi, neutemeljene davčne ugodnosti ipd., saj zakonodajalčev poseg ni nujen, če obstaja kakšno drugo (bolj primerno) sredstvo, ki bi ga zakonodajalec lahko uporabil pri

²²⁵ L. Šturm, *Načelo sorazmernosti v slovenskem pravu*, Pravna praksa, št. 25, Ljubljana 1995, str. 2-3.

dosegu svojih ciljev. Javni interes je pogosto krinka za neustrezne rešitve zakonodajalca, tudi za podleganje lobijem ipd.²²⁶

Ustavna sodnica Jadranka Sovdat v svojem pritrdilnem ločenem mnenju k Odločbi Ustavnega sodišča U-I-158/11 meni, da ukrep sprejetja retroaktivnega ZDDDC̄PNO ni bil nujen, saj je zakonodajalec vse ukrepe že zakonsko uredil z omejitvami (namenske) rabe sredstev in s tem državna sredstva ustrezno zavaroval.²²⁷ Ukrepi so predvideli tudi nadzor nad porabo sredstev ter so vsebovali prekrškovne določbe. Država je za pogoj pomoči poslovnim subjektom postavila svoje pogoje in med drugim tudi omejila dohodke poslovnih oseb in članov nadzornih organov. Zato retroaktiven ZDDDC̄PNO ni bil nujen za zavarovanje državnih sredstev.²²⁸

Tudi višja sodnica svetnica Marjanca Faganel je na javni obravnavi v postopku presoje ustavnosti ZDDDC̄PNO Ustavno sodišče opozorila, da korporacijsko pravo daje državi na voljo vsa sredstva za uveljavitev svojega vpliva. Davčna politika pač ni namenjena popravljanju napak, ki jih je država morebiti storila, ker ni uporabila vseh zakonskih mehanizmov kot dober gospodar.²²⁹

Ali je razmerje med prizadetostjo posameznikove ustavne pravice in med koristjo, ki jo skupnost s tem pridobi, proporcionalno sorazmerno?

V odločbi U-I-77/93 z dne 06. 07. 1995 je Ustavno sodišče zapisalo, da zakonodajalec lahko poseže tudi v ustavno varovan položaj posameznika, če s tem uresniči neki drug ustavno dopusten cilj. Vendar ga pri tem omejuje pogoj, da lahko posega v te položaje le

²²⁶ Tako A. Ferčič, *Neskladnost ZDoH-1D z Ustavo RS na področju obdavčitve dobička iz kapitala*, Davčno-finančna praksa, št. 1, Maribor 2006, str. 12.

²²⁷ Ustavno sodišče je v svoji *Odločbi Ustavnega sodišča št. U-I-158/11* izpostavilo Zakon o spremembah in dopolnitvah Zakona o javnih financah (ZJF-D), Zakon o spremembah in dopolnitvah Zakona o delnem subvencioniranju polnega delovnega časa (ZDSPDČ-A) in Zakon o delnem povračilu nadomestila plače (ZDPNP).

²²⁸ *Pritrdilno ločeno mnenje sodnice dr. Jadranke Sovdat...*, z dne 10. 12. 2013.

²²⁹ *Odločba Ustavnega sodišča št. U-I-158/11*.

toliko, kot je to neogibno potrebno za uresničitev zakonodajalčevega cilja. Poseg v posameznikove pravice pa mora biti v vrednostnem sorazmerju z vrednostjo zakonodajalčevih ciljev.²³⁰ S sorazmernostjo primerjamo dve pravici tako, da sta kar se da enakovredni (sorazmerni).²³¹

Vlada RS je v primeru ZDDDDČPNO zavzela stališče, da poseg v posameznikov dohodek ni pretiran, glede na javne koristi, ki jih ta zakon prinaša. Mejo obdavčitve z novim davkom je zakonodajalec po svojem mnenju postavil relativno visoko, saj neobdavčen dohodek predstavlja višino 8,6 – kratnika povprečne plače zaposlenega v RS v oktobru 2009.²³²

Po mnenju ustavne sodnice Jadranke Sovdat bi tudi test sorazmernosti v ožjem pomenu odprl vprašanje sorazmernosti obdavčitve, saj gre pri ZDDDDČPNO (skupaj z dohodnino) za 80 in več odstotno obdavčitev. Takšna obdavčitev močno posega v posameznikov dohodek in je vprašljiva z vidika dopustnosti posega v lastninsko pravico.²³³

Učinke posega v dohodek davčnega zavezanca po ZDDDDČPNO bomo v nadaljevanju prikazali na praktičnih primerih, ko bomo obravnavali poseg v posameznikov dohodek z vidika lastninske pravice po 33. členu Ustave. Je pa v Odločbi U-I-91/98 Ustavno sodišče že odločilo, da vse kar presega 50 odstotno obdavčitev dohodka, predstavlja nedopusten poseg v lastninsko pravico, ki je varovana s 33. členom Ustave.²³⁴

Tudi Nemško Ustavno sodišče v svojih presojah o spoštovanju načela pravne države uporablja načelo o čezmernem ukrepanju zakonodajalca, t.i. načelo sorazmernosti (Verhältnismäßigkeitsprinzip), ki ga je pri svoji ustavnosodni presoji razvilo, da presodi,

²³⁰ Tako *Odločba Ustavnega sodišča št. U-I-77/93*.

²³¹ Tako *J. Novak, Načeli sorazmernosti in pro rata temporis*, Podjetje in delo, št. 3-4/2014, Ljubljana 2014, str. 448.

²³² *Odločba Ustavnega sodišča št. U-I-158/11*.

²³³ *Pritrdilno ločeno mnenje sodnice dr. Jadranke Sovdat...*, z dne 10. 12. 2013.

²³⁴ Tako *Odločba Ustavnega sodišča U-I-91/98*.

ali posamezen zakon krši človekove pravice. Pri načelu sorazmernosti Nemško Ustavno sodišče ugotavlja sledeče:²³⁵

- ali ima zakonodajalec ustaven, legitimen in dopusten razlog za omejitev človekove pravice (Geeignetheit);
- ali je zakonodajalec uporabil razumna sredstva za dosego svojega cilja in ali je uporabil najmilejši ukrep (Erforderlichkeit);
- Ustavno sodišče tehta med javnim interesom in vplivom na posameznikove pravice (ožji pomen načela sorazmernosti): obstajati mora sorazmerje med posegom v posameznikovo pravico in doseženo javno koristjo in
- ali je zakonodajalec uporabil ukrepe, s katerimi bo svoj cilj dosegel.

1.5 Neprava retroaktivnost (2. člen Ustave)

Pri nepravi retroaktivnosti zakonodajalec poseže v že nastala dejanska stanja, ki so se v preteklosti, pred objavo zakona, že začela, toda še niso zaključena. Zakonodajalec tako naknadno razvrednoti sedanje pravne položaje, s tem pa država krši načelo varstva zaupanja v pravo, ki ga obravnava 2. člen Ustave.²³⁶ Ustavno sodišče je v odločbi U-I-266/95 z dne 20. 11. 1995 podrobneje razložilo pomen načela zaupanja v pravo. Pravi, da morajo biti zakonodajalčeve odločitve stabilne. Samo trajno in stalno pravo lahko ureja družbeno življenje. Pravna varnost je tista, ki zahteva predvidljivo pravo. In samo takšno pravo lahko pridobi zaupanje posameznika v pravo in v državo.²³⁷ Načelo varstva

²³⁵ Y. Arai-Takahashi, *Proportionality – a German approach*, Amicus Curiae – Journal of the Society for Advanced Legal Studies, št. 19, Heidelberg 1999, str. 11-13.

²³⁶ 2. člen Ustave: »Slovenija je pravna in socialna država«. Glej *Ustavo Republike Slovenije*. Glej tudi L. Šturm, F. Arhar, *Komentar Ustave...*, str. 1040.

²³⁷ V *Odločbi Ustavnega sodišča št. U-I-266/95*, z dne 20. 11. 1995 Ustavno sodišče presoja retroaktivnost Zakona o državljanstvu Republike Slovenije, ki bi posameznikom odvzel že pridobljeno državljanstvo, torej že pridobljeno pravico. Prav za državljanstvo pa je značilna trajnost. Zakon bi sicer državljanstvo odvzel z učinkom za naprej, vendar bi njegova uveljavitev imela učinke, podobne retroaktivnim. S tem bi bila povzročena kršitev načela pravne varnosti in načela zaupanja v pravo. V *Odločbi Ustavnega sodišča št. U-I-123/92*, z dne 01. 04. 1993 je Ustavno sodišče poudarilo, da splošna načela pravne države, ki v Ustavi

zaupanja v pravo je pri spremembi davčnega prava z retroaktivnimi učinki zmeraj na preizkušnji, bodisi pri uvedbi dodatnega davka, bodisi pri povišanju davčne stopnje, ali pa pri odpravi davčne olajšave.²³⁸

Načelo pravne varnosti oz. načelo varstva zaupanja v pravo je zato nezdržljivo z retroaktivnimi zakoni, saj je prav to ustavno načelo tisto, ki posamezniku zagotavlja, da mu država njegovih (že pridobljenih) pravic ne bo omejila, torej da mu njegovega pravnega položaja, brez stvarnega razloga in brez javne koristi, ne bo arbitrarno poslabšala.²³⁹

1.5.1 Ustavno dovoljena neprava retroaktivnost

Zakonodajalec pa sme omejiti posameznikove pravice, če takšna omejitev uspešno opravi dva preizkusa, t.j. test legitimnosti in test sorazmernosti. Z omenjenima testoma ugotovimo, ali zakonodajalec zasleduje ustrezno povezavo med svojimi nameni in uporabljenimi sredstvi, s katerimi svoje cilje dosega. Neprava retroaktivnost torej ni nujno ustavno dopustna, saj zakon ne sme arbitrarno poslabšati posameznikovega pravnega položaja, razen če je cilj legitimen in v javnem interesu.²⁴⁰

Ustavno sodišče se pri svoji presoji ustavnosti posameznega zakonskega člena glede na 2. člen Ustave najprej loti testa legitimnosti, v okviru katerega si zastavi dve ključni vprašanji. V kolikor na obe vprašanji odgovori pritrdilno, se loti še testa sorazmernosti, v

sicer niso izrecno določena, so pa zagotovljena v okviru 2. člena Ustave, varujejo posameznikove pridobljene pravice zoper posege zakonodajalca, tudi z učinkom za naprej. Takšno načelo je načelo varstva zaupanja v pravo, ki varuje posameznikov pravni položaj pred državnimi posegi, katerih razlog ni utemeljen v javnem interesu.

²³⁸ Tako A. Ferčič, *Načelo varstva zaupanja v pravo in ZDoH-1D*, Pravna praksa, št. 9, Ljubljana 2006, str. 6.

²³⁹ Večino temeljnih načel pravne države Ustava ureja s posebnimi ustavnimi določbami. Podrobneje glej v L. Šturm, F. Arhar, *Komentar Ustave...*, str. 57.

²⁴⁰ Arbitrarno zmanjšati pomeni zmanjšati brez stvarnega razloga, torej brez razloga, ki je povezan s stvarjo, ki jo zakon ureja. Več o tem glej v L. Šturm, F. Arhar, *Komentar Ustave...*, str. 55 in 75.

okviru katerega si zastavi nadaljnja tri vprašanja. V kolikor tudi na ta vprašanja odgovori pritrdilno, Ustavno sodišče presodi, da je posamezni zakonski člen ustaven, torej v skladu z 2. členom Ustave. V kolikor si Ustavno sodišče na katerokoli vprašanje odgovori nikalno, s svojo presojo preneha in presodi, da je posamezni zakonski člen protiustaven, torej da ni v skladu z 2. členom Ustave in ga razveljavi.

Nemška Ustava ne vsebuje podobne določbe kot je naš 155. člen Ustave, zato se tako prava kot tudi neprava retroaktivnost presojata z vidika posega v načelo varstva zaupanja v pravo. Prava retroaktivnost je absolutno prepovedana, neprava pa je pogojno dopustna, če prestane test legitimnosti (javni interes) in strogi test sorazmernosti (primernost, nujnost in sorazmernost v ožjem pomenu), kar je enako našemu testu dopustnosti posegov v človekove pravice.²⁴¹

Nemško Ustavno sodišče pravi, da je neprava retroaktivnost izjemoma dopustna in sicer takrat, ko ima zakonodajalec utemeljen razlog in izkaže javni interes. Davčni zavezanec mora zaupati v obstoječ pravni red, ki mora biti zanesljiv, saj le tako lahko učinkovito dela kalkulacije in načrtuje svojo prihodnost, s tem pa svobodno (samostojno) odloča o pravnih poslih. Šele z objavo v Ur. l. začne zakon veljati in ima pravne učinke. Do takrat pa mora davčni zavezanec zaupati v obstoječe pravo. Nadalje Nemško Ustavno sodišče določa, da mora zakonodajalec slediti javnemu interesu, s tem da sprejema zanesljiv pravni red in da sprejema spremembe, ko so le-te nujne, običajno takrat, ko se spremenijo določene okoliščine. Načelo varstva zaupanja v pravo tako ne varuje posameznika pred vsakim razočaranjem, ko zakonodajalec (v njegovo škodo) spremeni pravni red. Davčni zavezanec tudi ne more utopično pričakovati, da zakonodajalec v prihodnosti ne bo spreminjal zakonske ureditve. Zato je neprava retroaktivnost izjemoma dovoljena, v kolikor ima zakonodajalec utemeljen (nujen) razlog in je teža zlorabe posameznikovega zaupanja sorazmerna z nujnostjo posega (spremembe).²⁴²

²⁴¹ Tako ustavna sodnica Jadranka Sovdat v *Pritrdilnem ločenem mnenju...*, z dne 10. 12. 2013.

²⁴² Glej nemško *Odločbo Ustavnega sodišča BverfG 1 BvL 6/07*.

Neprava retroaktivnost je v Nemčiji v osnovi torej dopustna, vendar le, če je zadoščeno posebnim zahtevam z vidika varstva zaupanja v pravo in načelu sorazmernosti. Nemško Ustavno sodišče pri tem poudarja, da je retroaktivnost v davčnih zakonih, ko le-ta vpliva na (v preteklosti) nezaključene pravne posle oz. na pravne posle, kjer rok za pritožbo še ni potekel, bolj podobna pravi retroaktivnosti, zato zanjo veljajo posebne zahteve, katerih ustreznost je treba presoditi.²⁴³

Nemško Ustavno sodišče nepravo retroaktivnost dovoli, če sta izpolnjeni dve izjemi:²⁴⁴

- davčni zavezanec (upravičeno) ne more več zaupati v obstoječo davčno zakonodajo: neprava retroaktivnost je v teh primerih dovoljena od datuma sprejetja zakona v Parlamentu, prav tako so izjeme dovoljene v kolikor je pravna situacija nejasna ali protiustavna in
- kadar je javni interes, ki ga zakonodajalec ščiti, močnejši od varstva zaupanja davčnega zavezanca v obstoječ pravni red (načelo sorazmernosti): velja splošno prepričanje, da zgolj višji državni prihodki še niso zadosten razlog za nepravo retroaktivnost davčnih zakonov; do sedaj Nemško Ustavno sodišče v svojih odločbah še nikoli ni uporabilo javnega interesa kot edini razlog, s katerim je upravičilo zakonodajalčev retroaktivni poseg, vendar je javni interes zmeraj navedlo skupaj z dejstvom, da davčni zavezanec (upravičeno) več ne bi smel zaupati v obstoječ pravni red.

1.5.2 Test legitimnosti v okviru presoje ustavnosti po 2. členu Ustave

1.5.2.1 Legitimnost cilja

Ustavno sodišče si najprej zastavi vprašanje, ali obstaja razlog, ki zakonodajalčev poseg v posameznikovo pravico upravičuje. Legitimen cilj je zakoniti cilj, ki je ustavno dopusten in je vsebinsko utemeljen. Dosežemo ga po legalni (zakoniti, ustavni) poti.

²⁴³ Tako nemška *Odločba Ustavnega sodišča BverfG 1 BvL 6/07*.

²⁴⁴ *J. Hey, Retroactivity...*, str. 15-16.

Zakonodajalec mora zasledovati cilje, ki so stvarno upravični, namreč samo opredeljivi cilji države, ki so tako legitimni kot tudi razumni, zadostijo testu legitimnosti.²⁴⁵

Že v svoji odločbi U-I-185/93 z dne 12. 05. 1994 je Ustavno sodišče opredelilo javno korist kot legitimen cilj za omejitev posameznikove človekove pravice. Ustavno sodišče določa, da se tudi ustavno varovana pravica lahko omeji, če bi neomejitev ogrozila pravne dobrine, ki so nujne za doseganje javnega interesa.²⁴⁶ Tudi v odločbi Ustavnega sodišča U-I-273/96 z dne 16. 01. 1997 je Ustavno sodišče zavzelo stališče, da je splošni interes legitimen cilj za omejevanje ustavnih pravic, vendar le, če je zakonodajalec s tehtanjem javnih koristi in posameznikovih pravic ugotovil, da je omejitev posameznikove človekove pravice nujno potrebna.²⁴⁷

Ustavno sodišče je tisto, ki mora v konkretnem primeru (v okviru testa legitimnosti) presoditi, ali gre ali ne gre za javno korist, ki je legitimen cilj.²⁴⁸ Takšna ustavnosodna presoja je izjemno odgovorna naloga, saj je zakonodajalec zmeraj prepričan, da zasleduje legitimen cilj, torej da deluje v duhu javne koristi. Ustavno sodišče pa mora presoditi, ali zakonodajalec res zasleduje javno korist, saj se le-ta pogosto enači s politično koristjo.²⁴⁹

1.5.2.2 Pravna dopustnost sredstev

Zakon je tisto sredstvo, s katerim zakonodajalec sprejema nove davčne obveznosti.²⁵⁰ 153. člen Ustave namreč določa, da morajo vsi posamični akti in dejanja državnih organov temeljiti na zakonu ali zakonitem predpisu.²⁵¹

²⁴⁵ M. Pavčnik, *Načelo sorazmernosti*, Pravna praksa, št. 38, Ljubljana 2004, str. 45.

²⁴⁶ Tako *Odločba Ustavnega sodišča U-I-185/93*.

²⁴⁷ Tako *Odločba Ustavnega sodišča U-I-273/96*.

²⁴⁸ L. Šturm, F. Arhar, *Komentar Ustave...*, str. 55.

²⁴⁹ J. Čebulj, *Govor udeležencem proslave Dneva človekovih pravic*, 06. 12. 2004, dosegljivo na: <http://www.us-rs.si/media/govor-ozn.pdf>.

²⁵⁰ L. Šturm, F. Arhar, *Komentar Ustave...*, str. 55.

²⁵¹ Glej 153. člen Ustave.

V kolikor bi presoja retroaktivnosti uspešno prestala test legitimnosti, bi Ustavno sodišče opravilo še test sorazmernosti, v katerem bi si zastavilo tri vprašanja.

1.5.3 Test sorazmernosti v okviru presoje ustavnosti po 2. členu Ustave

Večina temeljnih načel pravne države Ustava ureja s posebnimi ustavnimi določbami, medtem ko načelo sorazmernosti (kot eno izmed bistvenih elementov pravne države) Ustava v svojih določbah ne ureja. Vendar pa je Ustavno sodišče odločilo, da je načelo sorazmernosti eno izmed splošnih ustavnih načel, kar pomeni, da zavezuje tako zakonodajalca kot tudi izvršilno oblast, sodišča ter druge nosilce javnih pooblastil.²⁵²

Pravna teorija načelo sorazmernosti uporablja kot izvedbeno načelo pravne države, kot splošno napotilo pri omejitvah človekovih pravic. Izvedeno je iz načela pravne države oz. že iz samega bistva človekovih pravic, ki jih sme zakonodajalec omejiti tako, da še lahko zavaruje javne koristi. Načelo sorazmernosti se uporablja za zagotavljanje pravičnosti oz. za ugotavljanje zakonodajalčeve »prave mere«.²⁵³ Je orodje demokratične države, da dosega določene socialne in druge cilje, ki so v javnem interesu²⁵⁴ in se v ustavnosodni presoji uporablja za preveritev legalnosti državnega posega, če je s tem posegom zakonodajalec posegel v posameznikove ustavne pravice.²⁵⁵ Na splošno določa, da morajo biti državni posegi sorazmerni z doseženimi cilji.²⁵⁶

Načelo sorazmernosti je torej eno izmed glavnih procesnih načel davčnega prava. Načelo določa, da davčni organ svoje cilje dosega tako, da v najmanjši možni meri poseže v posameznikov interes, torej tako, da je poseg davčnega organa sorazmeren z njegovim

²⁵² L. Šturm, F. Arhar, *Komentar Ustave...*, str. 54.

²⁵³ L. Šturm, *Načelo sorazmernosti kot splošno ustavno načelo*, Javna uprava, št. 2/95, Ljubljana 1995, str. 131.

²⁵⁴ D. Taskovska, *Proportionality as a general principle of law*, Univerza v Ljubljani, Pravna fakulteta, Ljubljana 2000, str. 44.

²⁵⁵ *Lenaerts Koenraad, Constitutional law of the European Union*, Sweet & Maxwell, London 2005, str. 109.

²⁵⁶ T. Tridimas, *The general principles of EU law*, Oxford, Anglija 2006, str. 136.

ciljem. Zakonodajalec mora pred uvedbo davčnih zakonov presoditi, ali je uvedba posameznega davka nujna ter ali cilja ni mogoče doseči z drugimi sredstvi. Zakonodajalec lahko poseže v lastninsko pravico posameznikov le v primerih, ko je tak poseg v razumnem sorazmerju z njegovimi cilji.²⁵⁷

Ustavno sodišče je v odločbi U-I-18/02 z dne 24. 10. 2003 poudarilo, da poseg v človekove pravice sicer lahko temelji le na legitimnem cilju, vendar je potrebno s strogo ustavnosodno presojo ugotoviti, ali je poseg v skladu z načelom pravne države, ki prepoveduje prekomerne posege države (t.i. splošno načelo sorazmernosti).²⁵⁸

Spoštovanje načela sorazmernosti pomeni, da moramo presoditi:²⁵⁹

- ali je poseg primeren za dosego zakonodajalčevega cilja, ki mora biti ustavno dopusten;
- ali je poseg za dosego zakonodajalčevega cilja neogiben (nujno potreben), torej da zaželenega cilja ni mogoče doseči z blažjimi sredstvi in
- ali je poseg v razumnem sorazmerju z zakonodajalčevim ciljem.

1.5.3.1 Razumnost sredstev

Ustavno sodišče se bo najprej vprašalo, ali je zakonodajalec izbral primerna, smiselna (razumna), uporabna in možna sredstva ter sredstva, ki kot taka pridejo v poštev, da svoje cilje doseže. Smiselno je namreč samo tisto sredstvo, s katerim se je mogoče cilju približati.²⁶⁰

²⁵⁷ B. Škof, M. Wakounig, B. Tičar, A. Kobal, S. Jerman, A. Ferčič, *Davčno...*, str. 98-102.

²⁵⁸ Tako Odločba Ustavnega sodišča št. U-I-18/02, z dne 24. 10. 2003.

²⁵⁹ L. Šturm, *Načelo sorazmernosti v...*, str. 4.

²⁶⁰ L. Šturm, F. Arhar, *Komentar Ustave...*, str. 56.

1.5.3.2 Nujnost sredstev

Pri tem vprašanju bo Ustavno sodišče presojalo, ali so zakonodajalčeva sredstva za doseg njegovih ciljev potrebna oz. nujna ter ali zakonodajalec ni imel na voljo kakšnega drugega (enako učinkovitega) sredstva, ki pa ne bi omejevalo posameznikovih pravic, ali pa bi jih omejevalo v manjši meri (gre za t.i. načelo najmilejšega oz. najmanj obremenjujočega sredstva).²⁶¹

Pravna teorija zagovarja takšne posege v posameznikovo premoženje le, če so izpolnjeni naslednji pogoji:²⁶²

- takšen poseg zahteva javna korist, ki je pomembnejša od posega v posameznikovo korist;
- takšen poseg je nujen, da pride do realizacije javne koristi, saj cilji, ki jim te koristi služijo, drugače ne pridejo do izraza;
- z drugimi sredstvi (brez nesorazmernih stroškov) ni moč zagotoviti javne koristi.

1.5.3.3 Sorazmernost posega

Načelo sorazmernosti določa, da zakonodajalec svoje cilje dosega tako, da v najmanjši možni meri posega v posameznikove pravice ter da mora biti zakonodajalčev poseg sorazmeren z njegovim ciljem.²⁶³ To načelo ščiti človekove pravice, tako da jih zakonodajalec ne omejuje neupravičeno in nedopustno.²⁶⁴

Pri zadnjem vprašanju nas zanima, ali je razmerje med prizadetostjo posameznikove ustavne pravice in med koristjo, ki jo skupnost s tem pridobi, proporcionalno sorazmerno. Sredstva, ki jih država izbere, ne smejo biti nerazumna glede na vrednost družbenega ali

²⁶¹ L. Šturm, F. Arhar, *Komentar Ustave...*, str. 56.

²⁶² L. Šturm, *Načelo sorazmernosti v...*, str. 2.

²⁶³ B. Škof, M. Wakounig, B. Tičar, A. Kobal, S. Jerman, A. Ferčič, *Davčno...*, str. 98-102.

²⁶⁴ L. Šturm, F. Arhar, *Komentar Ustave...*, str. 55.

političnega cilja, ki ga s tem doseže. Bolj kot je omejena (prizadeta) posameznikova pravica, močnejši morajo biti zakonodajalčevi cilji. Gre za t.i. »celostno tehtanje«, kjer na eni strani tehtamo med pravico, ki jo zakon posamezniku omeji, in med interesom, ki ga zakon na drugi strani pridobi, in sicer z varovanjem pravic drugih, v okviru javnega interesa.²⁶⁵

V odločbi U-I-123/92 z dne 01. 04. 1993 je Ustavno sodišče tehtalo med prizadetim načelom varstva zaupanja v pravo, s tem, ko se bodo v prihodnosti upokojencem pokojnine povečevale počasnejše glede na pričakovano po dotlej veljavni zakonodaji in med zagotavljanjem varstva načela v javnem interesu, t.j. načela enakosti vseh upokojencev in načela, da se aktivne generacije in gospodarstva ne obremeni toliko, da bi to onemogočilo gospodarsko rast ter povzročilo nesorazmerje v socialnem položaju aktivnih generacij in upokojencev. Ustavno sodišče je dalo prednost javnemu interesu pred načelom varstva zaupanja v pravo in tako poseg opredelilo za ustavno dopustnega, ker je bil nujen in ni bil prekomeren. Ustavno sodišče je še zapisalo, da v kolikor je zadoščeno načelu sorazmernosti posegov v ustavne pravice (t.j., da poseg ni prekomeren), je poseg dopusten, če se z njim zavaruje ustavna pravica drugega ali zavaruje javni interes, če je poseg primeren za dosego takšnega cilja in če poseg v najmanjši možni meri prizadene posameznikovo pravico. V vsakem posameznem primeru mora Ustavno sodišče preveriti načelo sorazmernosti in ugotoviti kje je meja med pričakovanji posameznika, da država njegovih pravic v prihodnosti ne bo zmanjšala in javnim interesom, da se bo država sposobna prilagoditi stalno spreminjajočim socialnim in gospodarskim okoliščinam.²⁶⁶

V odločbah Ustavnega sodišča U-I-120/91 z dne 09. 04. 1992 in U-I-93/93 z dne 09. 12. 1993 so pobudniki želeli presojo ustavnosti Zakona o spremembah in dopolnitvah zakona o pokojninskem in invalidskem zavarovanju, saj naj bi s tem zakonom zakonodajalec določil, da se bodo pokojnine v prihodnosti usklajevale manj, kot so se do tedaj. Ustavno sodišče je sklenilo, da ima zakonodajalec pravico spreminjati zakonsko že določene

²⁶⁵ L. Šturm, F. Arhar, *Komentar Ustave...*, str. 56.

²⁶⁶ *Odločba Ustavnega sodišča št. U-I-123/92.*

pravice (t.j. jih zmanjšati), vendar le z učinkom (veljavnostjo) za naprej. To namreč ni v nasprotju z Ustavo, v kolikor takšni ukrepi ne nasprotujejo kateremu izmed ustavnih načel. V kolikor to ne bi bilo dopustno, bi namreč zakonodajalec ne mogel spremeniti zakona, ko ekonomske razmere to zahtevajo. Ustavno sodišče tako pobude sploh ni sprejelo v presojo in tako ni začelo s postopkom za oceno ustavnosti zakona oz. je s presojo odločilo, da zakon ni v neskladju z Ustavo.²⁶⁷

V Odločbi Ustavnega sodišča U-I-14/97 z dne 03. 04. 1997 je Ustavno sodišče tehtalo med varovanjem javne koristi, t.j. dvigom kvalitete gradnje in varnosti in med varstvom zaupanja v pravo, s tem ko zakon posamezniku določa zvišanje izobrazbenih pogojev za projektiranje in gradnje objektov (ki jih po sedanji zakonodaji ni potreboval) in mu s tem povzroča nepopravljivo poslovno škodo, saj po novi zakonodaji ne sme opravljati dela, ki ga je do sedaj lahko opravljal. Sprememba zakona zasleduje pomemben in legitimen zakonodajalčev interes, t.j. dvig kvalitete projektiranja, varnosti in gradnje objektov. Gre za ustavno dopusten cilj, s katerim zakonodajalec varuje javni interes. Tudi ukrep je primeren za doseg cilja, saj višji izobrazbeni standardi dolgoročno zagotovo pomenijo dvig kvalitete projektiranja, varnosti in gradnje objektov. Predpisani izobrazbeni pogoji v zakonu so torej v razumnem sorazmerju z zakonodajalčevim ciljem. Vendar gre za velik poseg v posameznikov pravni interes, saj jim ogroža delovna mesta, zato bi moral Zakon o graditvi objektov določati prehodni rok za prilagoditev na nove zahteve, drugače je v neskladju z načelom zaupanja v pravo, ki je eno od načel pravne države, zapisano v 2. členu Ustave.²⁶⁸ Zakonodajalec mora poskrbeti za prehodno ureditev, ki je razumna. Prizadete osebe morajo imeti dovolj časa, da se na nove pogoje ustrezno pripravijo.²⁶⁹ V tem primeru je Ustavno sodišče presodilo, da gre za prevelik poseg v posameznikov pravni interes, saj nekaterim posameznikom ogroža njihova delovna mesta. Ustavno sodišče je določilo, da bi zakonodajalec v tem primeru moral določiti prehodni rok, v

²⁶⁷ *Odločbi Ustavnega sodišča št. U-I-120/91*, z dne 09. 04. 1992 in *U-I-93/93*, z dne 09. 12. 1993.

²⁶⁸ *Odločba Ustavnega sodišča št. U-I-14/97*, z dne 03. 04. 1997.

²⁶⁹ *J. Toplak, T. Dubrovnik, Sprememba pogojev za opravljanje dejavnosti z vidika načela varstva zaupanja v pravo*, Podjetje in delo, št. 2, Ljubljana 2013, str. 335.

katerem bi se posamezniki lahko prilagodili (pripravili) na nove, spremenjene pogoje, na način, da njihova delovna mesta ne bi bila ogrožena.

Tudi nemška ustavnopravna teorija v primeru kolizije dveh ustavnih načel predlaga t.i. prehodni režim, t.j. prehodno obdobje, ki ga naj zakon uporabi, če gre za močan poseg v posameznikov pravni položaj. Ob tem pa dodaja, da se prehodni režim ne uporabi, če bi njegova uporaba lahko povzročila nevarnost za javni interes. Pri tehtanju je potrebno upoštevati, ali je lahko posameznik vnaprej računal na spremembo zakona (ali so te spremembe vnaprej predvidljive) in kakšen vrednostni pomen na življenje posameznika ima pričakovanje določene pravice.²⁷⁰

Ne glede na pravice, zapisane v Ustavi, lahko torej zakon (ob upoštevanju testa legitimnosti in sorazmernosti) posameznikove pravice omeji, vendar le, v kolikor s tem zagotovi varstvo pravic drugih in le, če je to v javnem interesu. Zakon lahko omeji pravico posameznika, v kolikor s tem uresniči ustavno pravico drugega posameznika, vendar le, če je to edino sredstvo, da se takšen cilj uresniči, in če je zadoščeno načelu sorazmernosti. Vsekakor mora država za takšen ukrep opredeliti cilje, ki so legitimni in stvarno upravičeni, omejitev posameznikove pravice na eni strani pa mora biti v vrednostnem sorazmerju z doseženim ciljem na drugi strani, tako da dosežemo razumno ravnovesje med vrednostjo posega in cilja. Ob tem mora država svoje posege zmanjšati do mere, ko še dosega svoje cilje.²⁷¹ Bolj kot omejimo eno ustavno pravico, močnejši morajo biti cilji za zadovoljitev druge ustavne pravice.²⁷²

²⁷⁰ L. Šturm, F. Arhar, *Komentar Ustave...*, str. 76.

²⁷¹ L. Šturm, F. Arhar, *Komentar Ustave...*, str. 56-57.

²⁷² D. Šušnjar, *Proportionality, Fundamental Rights, and Balance of Powers*, Martinus Nijhoff Publishers, Boston 2010, str. 70.

2 Dodatna obdavčitev dohodkov z vidika ustavne pravice do zasebne lastnine

Pravica do zasebne lastnine²⁷³ je ena izmed človekovih (premoženjskih) svobod, je torej posameznikova materialna podlaga, s katero si oblikuje življenje. Z zasebno lastnino mislimo na prav vse pravne položaje (pravice), ki posamezniku omogočajo svobodno upravljanje s svojim premoženjem. Varovanje zasebne lastnine po 33. členu Ustave se torej nanaša na stvarne pravice, posest, terjatve, pravice intelektualne lastnine, kapitalske deleže in poslovne subjekte.²⁷⁴

Ustavno sodišče je v odločbi U-I-60/98 z dne 16. 07. 1998 poudarilo funkcijo lastnine kot varovalo svobodnega ravnanja posameznika s svojim premoženjem ter posledično možnost svobodnega oblikovanja svojega življenja. Zato je zasebna lastnina del vsake demokratične Ustave, tudi slovenske.²⁷⁵ Varovanje pa je zagotovljeno ne le v okviru obstoja lastnine in v okviru pravice do odtujevanja, temveč tudi v okviru svobode pridobivanja lastnine, t.j. varovanje možnosti pridobivanja zasebne lastnine pred posegi zakonodajalca in v okviru zaupanja v že pridobljene pravice.²⁷⁶

2.1 Vpliv davkov na dohodek pri ohranitvi bistva lastnine davčnega zavezanca (33. člen Ustave)

Ustavni pojem lastnine mora (v svojih zakonih) konkretizirati država. Naloga zakonodajalca je tudi, da uravnoteži posameznikovo zasebno lastnino na eni strani in javne interese (kot so gospodarstvo, socialna razmerja) na drugi strani. Ali je ravnotežje primerno, presoja Ustavno sodišče z načelom sorazmernosti. Stvarno (civilno) pravo je torej tisto, ki določi pravila o načinu pridobivanja in uživanja lastninskih pravic. Teorija o t.i. socialni vezanosti lastnine pa pomeni, da ni samo lastnik oz. imetnik pravice tisti, ki o

²⁷³ 33. člen Ustave (Pravica do zasebne lastnine in dedovanja): »Zagotovljena je pravica do zasebne lastnine in dedovanja«. Glej *Ustavo Republike Slovenije, 33. člen*.

²⁷⁴ L. Šturm, F. Arhar, *Komentar Ustave...*, str. 342-343.

²⁷⁵ *Odločba Ustavnega sodišča št. U-I-60/98*.

²⁷⁶ L. Šturm, F. Arhar, *Komentar Ustave...*, str. 343.

le-tej odloča, temveč se mora z njo zasledovati tudi javni interes. In čim večji je ta javni interes, tem večja je pravica javnosti (skupnosti), da posameznikovo zasebno lastnino omejuje.²⁷⁷

Davčni zavezanec mora prenašati poseganje v svoje človekove pravice iz 33. člena Ustave in prenašati omejevanje zasebne lastnine, torej svojega dohodka, da se s tem zagotavlja funkcija lastnine, ki je hkrati tudi v javnem interesu (67. člen Ustave) in ne samo v zasebnem. Prav javni interes je razlog, da Ustava takšno poseganje v zasebno lastnino dopušča.²⁷⁸ Vendar pa se odpira vprašanje, kje je vrednostna meja zakonodajalca pri uvedbi novega davčnega zakona, ali pri povečanju davčne stopnje obstoječega davčnega zakona, da je takšen davčni poseg v posameznikov dohodek še dopusten in ni protiustaven, glede na 33. členu Ustave.

2.2 Omejitev lastninske pravice

Cilj vsake demokratične države je, da vzpostavi ustrezno ravnovesje med interesi in ustavno varovanimi dobrinami. Nobena človekova pravica namreč ne more veljati absolutno. Že iz vsebine človekovih pravic izhaja, da pravica enega omejuje pravico drugega. Tudi rimsko pravo je predvidevalo, da posameznikovo izvrševanje svojih lastninskih upravičenj ni neomejeno.²⁷⁹

Davčno pravo mora čim manj obremenjevati davčnega zavezanca, zakonodajalec pa mora spoštovati predhodne dispozicije davčnih zavezancev in jih naknadno ne sme

²⁷⁷ L. Šturm, F. Arhar, *Komentar Ustave...*, str. 637-638.

²⁷⁸ S. Leban, *Davek kot poseg v lastninsko pravico - ustavnosodna presoja dohodnine*, Dignitas, št. 28, Ljubljana 2005, str. 106.

²⁷⁹ Tako M. Cerar, A. Igličar, E. Kerševan, M. Pavčnik, V. Simič, M. Škrk, F. Testen, D. Wedam Lukić, *Pravna država*, GV založba, Ljubljana 2009, str. 186. Primerjaj tudi z *Odločbo Ustavnega sodišča št. U-I-60/98*.

razvrednotiti (brez utemeljenih razlogov).²⁸⁰ Pri posegih (omejitvah) v že obstoječa lastninska upravičenja je treba spoštovati načelo zaupanja v pravo oz. varovati že pridobljene pravice. Tukaj gre za načelo pravne države kot tudi za načelo varstva lastnine. Zakonodajalec mora predvideti pravično nadomestilo (odškodnino), pri čem mora upoštevati težo javnega interesa na eni strani ter bistvenost posega na drugi strani, vključno s predvidljivostjo posega (omejitve). Gre za tehtanje med zaupanjem v pravo in prilaganjanjem prava družbenim razmeram, torej govorimo o koliziji dveh vrednot.²⁸¹ Zaupanje v pravo lahko zakonodajalec varuje tudi z uporabo prehodnega režima.²⁸²

Zakonodajalec lahko nesorazmerje med posameznikovim interesom in javnostjo izravna z odškodnino (t.j. finančnim nadomestilom lastniku za izgubo), pri čem je višina odškodnine odvisna od bistvenosti in nepredvidljivosti posega ter od teže javnega interesa. Manj lastnikov, ki jih s posegom prizadenemo, večjo žrtev le-ta predstavlja zanje.²⁸³

Omejitve lastninske svobode ni, razen če je za omejitev podlaga v Ustavi in v primerih, ko gre za pravice drugih. Ustavno sodišče mora v takšnih primerih preizkusiti naslednje:²⁸⁴

- ali je poseg v lastninsko svobodo (omejitev lastninske svobode) v skladu z Ustavo, in sicer z načelom sorazmernosti;
- ali z omejitvijo zasledujemo zakonodajalčev cilj, ki je ustavno dopusten in
- ali cilja ni mogoče doseči s kakšnim drugim (blažjim) posegom.

²⁸⁰ Država se naj financira iz obdavčitve bodočih dispozicij (in ne preteklih). Tako A. Ferčič, *Analiza ustavnosti ZDoH-1D: prehodni režim za obdavčitev dobička iz kapitala*, Podjetje in delo, št. 3-4/2006, Ljubljana 2006, str. 677 in 683.

²⁸¹ L. Šturm, F. Arhar, *Komentar Ustave...*, str. 641-642.

²⁸² Podrobneje glej v B. Škof, M. Wakounig, B. Tičar, A. Kobal, S. Jerman, A. Ferčič, *Davčno...*, str. 89.

²⁸³ L. Šturm, F. Arhar, *Komentar Ustave...*, str. 641-645.

²⁸⁴ L. Šturm, F. Arhar, *Komentar Ustave...*, str. 344.

2.3 Vprašanje višine obremenitve dohodninskih davkov na dohodek (prekomernost davčne stopnje)

Optimalen davčni sistem mora biti ustaven in zakonit, pravičen, konsistenten, učinkovit, racionalen, fleksibilen, transparenten in nevtralen. Davčni sistem mora čim manj posegati v odločitve posameznikov in v ekonomski proces. Z davčno obremenitvijo namreč država vpliva na ekonomsko politiko in na gospodarsko rast ekonomije, davčna obremenitev posameznih subjektov pa nam kaže, koliko je država potratna.²⁸⁵ Ekonomskopolitično načelo zato zakonodajalcu priporoča, da določi takšen davčni sistem, ki vzpodbudno vpliva na večjo storilnost davčnih zavezancev. Država mora najti pravo mero poseganja v dohodke in premoženje davčnih zavezancev, saj lahko le-ti kmalu ugotovijo, da jim država z davki pobere preveč. Zato mora zakonodajalec sprejeti takšne zakone, ki bodo izvajani v duhu sprejetega.²⁸⁶

Davčno pravo mora omogočati optimalno razmerje med interesi države in interesi posameznikov. V interesu države je, da posameznikov ne obremeni nesorazmerno, da jih ne obremeni nepravilno ter da jih ne obremeni za nazaj, saj s tem zatire gospodarsko iniciativo, oslabi davčno moralo in omaja zaupanje posameznikov v davčno pravo.²⁸⁷

Davčna sposobnost je tista meja, do katere lahko obdavčevanje sega. Zgornjo mejo davčne obremenitve opredelimo kot višino davka, ki bo povzročila najpopolnejšo zadovoljevanje družbenih potreb in hkrati ustvarila največjo stopnjo rasti nacionalnega dohodka.²⁸⁸ Ali posamezni davek (že) posega v pravico do zasebne lastnine, je odvisno od ocene, ali višina predpisanega davka ogroža samo bistvo lastnine. Ustavno sodišče je

²⁸⁵ Tako J. Lang, K. Tipke, *Steuerrecht*, O. Schmidt, Köln 2010, str. 1 in B. Škof, M. Wakounig, B. Tičar, A. Kobal, S. Jerman, A. Ferčič Aleš, *Davčno...*, str. 38 in L. Šturm, F. Arhar, *Komentar Ustave...*, str. 978-979.

²⁸⁶ Tako M. Čampa, B. Kostanjevec, F. Pernek, *Davčno pravo...*, str. 56 in S. Leban, *Davek kot...*, str. 107.

²⁸⁷ B. Škof, M. Wakounig, B. Tičar, A. Kobal, S. Jerman, A. Ferčič Aleš, *Davčno...*, str. 54.

²⁸⁸ B. Bratina, D. Jovanovič, *Podjetništvo...*, str. 120.

v preteklosti že ocenilo, da davek, ki presega polovico donosa, posega v pravico do lastnine.²⁸⁹

Morebitno kršitev posega v zasebno lastnino presoja Ustavno sodišče z načelom sorazmernosti. Z omenjenim testom presodi, ali je poseg v posameznikovo premoženje sorazmeren s pridobljeno javno koristjo, ob tem pa mora odgovoriti na tri ključna vprašanja: ali je zakonodajalčev cilj ustavno dopusten, ali so zakonodajalčeva sredstva nujno potrebna za doseg cilja in ali gre za proporcionalno razmerje med prizadetostjo posameznikove ustavne pravice in koristjo skupnosti.

2.3.1 Ustavno dopusten cilj

Zakonodajalčevi cilji morajo biti opredeljivi, razumni in ustavno legitimni. Zakonodajalec ima pravico do prerazporeditve posameznikove lastnine, v kolikor to zahteva javna korist.²⁹⁰

2.3.2 Nujno potrebna sredstva za doseg cilja

V odločbi U-I-60/98 z dne 16. 07. 1998 je Ustavno sodišče zapisalo, da je poseg v posameznikovo lastnino poseg v posameznikove ustavne pravice, ki jih Ustavno sodišče preverja s testom sorazmernosti. Ustavno sodišče opravi strogo ustavno presojo, saj je s takšnim posegom kršena človekova pravica. Ustavno sodišče presodi, ali je zadoščeno pogojem za takšen poseg, predvsem, ali je bil zakonodajalčev poseg v zasebno lastnino nujen, da je zakonodajalec z njim zavaroval drugo človekovo pravico ter ali ni bil poseg prekomeren, torej ali je zakonodajalec za doseg svojega cilja izbral najblažje sredstvo. Zakonodajalec lahko poseže v eno človekovo pravico le, če dokaže, da bi v obratnem primeru posegel v druge človekove pravice. Zakonodajalec pa pri tem ni neomejen, saj mu 2. člen Ustave določa, da mora pri tem ravnati v skladu z načelom sorazmernosti.

²⁸⁹ Tako D. Wedam-Lukić, *Načelo sorazmernosti v ustavnosodni presoji*, Dnevi slovenskih pravnikov 2009, Portorož 2009, str. 1351.

²⁹⁰ L. Šturm, *Načelo sorazmernosti v...*, str. 3.

Ustavno sodišče poudarja, da mora zakonodajalec pri omejevanju človekovih pravic, zaradi varstva pravic drugih, še posebej ravnati v skladu z načelom sorazmernosti, hkrati pa upoštevati načelo enakosti iz 14. člena Ustave.²⁹¹

Zakonodajalec torej lahko poseže tudi v ustavno varovane položaje davčnih zavezancev, če s tem uresniči neki drug ustavno dopusten cilj, vendar le, če je to za dosego cilja neogibno potrebno. Sredstvo, ki ga zakonodajalec izbere, mora biti:²⁹²

- pravno dopustno in primerno za dosego tega cilja;
- potrebno, torej da zakonodajalec cilja ne more doseči na način, ki bi manj posegel v ustavno varovane položaje in
- poseg mora biti v sorazmerju z vrednostjo zakonodajalčevih ciljev.

2.3.3 Sorazmernost med posameznikovo pravico in javnim interesom

V Odločbi Ustavnega sodišča U-I-91/98 z dne 27. 05. 1999 je Ustavno sodišče presojalo, ali davek od dohodkov pravnih oseb²⁹³ (že) posega v pravico do zasebne lastnine, torej ali je višina davka tolikšna, da ogroža njeno bistvo. Vprašanje, ki si ga je Ustavno sodišče zastavilo, je, nad katero višino davčne obveznosti gre za poseg v zasebno lastnino, torej kdaj pride do prekomernosti obdavčitve. Ustavno sodišče je najprej presodilo, ali je bil takšen ukrep zakonodajalca neizogiben, nato je opravilo še preizkus sorazmernosti, s katerim je ugotavljajo ali je prišlo do prekomerne obdavčitve.²⁹⁴

Ustavno sodišče je ugotovilo, da obravnavani zakon omogoča, da davek na bilančno vsoto doseže višino celotnega dobička pred obdavčitvijo, kar pomeni izničenje temeljnega motiva delovanja poslovnega subjekta, ki se odraža prav v doseganju čim večjega dobička. Nato je Ustavno sodišče presojalo višino davčne stopnje. Naslonilo se je

²⁹¹ *Odločba Ustavnega sodišča št. U-I-60/98.*

²⁹² *L. Šturm, Načelo sorazmernosti v..., str. 3.*

²⁹³ Upravičenci po 33. členu Ustave so vse fizične in pravne osebe.

²⁹⁴ Glej *Odločbo Ustavnega sodišča št. U-I-91/98.*

na presojo Nemškega Ustavnega sodišča, ki je sprejelo stališče, da je premoženjski davek (skupaj z vsemi drugimi davčnimi obremenitvami) lahko v višini približno 50 odstotkov, tako da se dobiček polovično deli med poslovnim subjektom in državo.²⁹⁵

Ustavno sodišče je v svoji odločbi ugotovilo, da njegova naloga sicer ni presojanje (odločanje) o obsegu davčnih obveznosti, saj je to izključno naloga zakonodajalca, vendar je presodilo, da gre v tej odločbi za poseg v pravico do zasebne lastnine ter za poseg v svobodno gospodarsko pobudo, ki jo obravnava 74. člen Ustave.²⁹⁶

V 6. členu ZDDDČPNO je opredeljena davčna stopnja, ki je zelo visoka, kar 49 odstotna, s tem pa je poseg (skupaj s prispevki in dohodnino) v posameznikov bruto dohodek tudi 80 in več odstoten. Zaradi tako visoke davčne obremenitve se odpira vprašanje, ali je zakonodajalec z novim davkom neupravičeno (preveč) posegel v posameznikovo lastnino, t.j. v njegov dohodek.

Menimo, da je logika pridobivanja dohodka s strani posameznika enaka logiki pridobivanja dobička s strani poslovnega subjekta. Tako kot poslovni subjekt deluje na trgu s ciljem pridobivati dobiček, tudi posameznik opravlja svoje delo s ciljem pridobivati dohodek. Zato ni smiselno, da država njegov dohodek z dajatvami obremeni tudi 80 in več odstotno, saj takšna obremenitev s prispevki in davki že ogroža bistvo zasebne lastnine. Kakšna je sprejemljiva vrednostna meja obdavčitve dohodka v primeru ZDDDČPNO lahko zgolj ugibamo, saj Ustavno sodišče tega ni obravnavalo. Vendar dejstvo, da davčni zavezanec po ZDDDČPNO (skupaj s prispevki in dohodnino) efektivno izgubi tudi 80 in več odstotkov svojega bruto dohodka, nakazuje na velik poseg v zasebno lastnino, saj lastnina s tem izgubi svojo funkcijo. V nadaljevanju bomo na praktičnih primerih prikazali kako močan je bil zakonodajalčev poseg v dohodek davčnih zavezancev po ZDDDČPNO.

²⁹⁵ Ustavno sodišče je še poudarilo, da se takšna presoja ne nanaša na davčne obremenitve drugih vrst davkov, temveč zgolj na obravnavani davek, kjer so se pri presoji upoštevale kvalifikacije in razlogi za ta davek. V drugih primerih bi Ustavno sodišče namreč lahko sprejelo drugačno stališče.

²⁹⁶ Glej *Odločbo Ustavnega sodišča št. U-I-91/98*.

2.4 Praktični izračuni davčnih obveznosti poslovodnih oseb in članov nadzornih organov na podlagi dodatne obdavčitve dohodkov po ZDDDČPNO

V nadaljevanju bomo na praktičnih izračunih predstavili učinek ZDDDČPNO, ki ga le-ta ima na dohodke poslovodnih oseb in članov nadzornih organov. Zanimalo nas bo kolikšna je dodatna davčna obdavčitev takšnih dohodkov, ob že obstoječi obremenitvi z dohodnino in socialnimi prispevki ter ali je zakonodajalec z uvedbo ZDDDČPNO kršil ustavno načelo varovanja zasebne lastnine. Najprej bomo predstavili učinek ZDDDČPNO na plačo in nagrado poslovodne osebe, nato pa še na prejeti dohodek člana nadzornega organa.

Najprej si pogledajmo učinek dodatne obdavčitve dohodkov poslovodne osebe (z ZDDDČPNO) iz naslova prejete plače, na podlagi sklenjene pogodbe o zaposlitvi, ko je poslovodna oseba v delovnem razmerju. Izračun velja za izplačila v letu 2015 in se nanaša na izbrane bruto zneske.²⁹⁷

²⁹⁷ Pri izračunih sem uporabila enake predpostavke kot v Tabeli 1 (točka 6.1 v II. poglavju), kjer se nahaja tudi teoretična razlaga o obdavčitvi dohodkov poslovodne osebe z dohodnino in socialnimi prispevki. Poslovodna oseba vodi poslovni subjekt, ki je v času finančne in gospodarske krize prejel državno pomoč in je zato v skladu z ZDDDČPNO zavezanka za dodatni davek.

vsi zneski so v EUR

BRUTO LETNI DOHODEK	150.000	240.000	480.000	1.000.000
(PRIČAKOVANI) NETO IZPLAČAN DOHODEK	69.995	105.050	198.530	401.070
LETNA OLAJŠAVA PO ZDDDČPNO (12.500/MESEC)	150.000	150.000	150.000	150.000
OSNOVA ZA DAVEK PO ZDDDČPNO	0	70.110	257.070	662.150
DAVEK PO ZDDDČPNO (49 Odstotka)	0	34.354	125.964	324.454
DEJANSKI NETO DOHODEK	69.995	70.696	72.566	76.616
RAZLIKA MED PRIČAKOVANIM IN DEJANSKIM NETO DOHODKOM	0	34.354	125.964	324.454
ODSTOTEK RAZLIKE MED PRIČAKOVANIM IN DEJANSKIM NETO DOHODKOM	0%	33%	63%	81%

Tabela 7: Dodatna obdavčitev dohodkov poslovodne osebe po ZDDDČPNO, iz naslova plače, prejete na podlagi sklenjenega delovnega razmerja

Zakonodajalec smatra, da je ustrezna mesečna plača za poslovodno osebo, ki vodi poslovni subjekt, ki je v času finančne in gospodarske krize prejel državno pomoč, 12.500 EUR bruto, kar letno predstavlja 150.000 EUR. Vse, kar je več od tega zneska, zakonodajalec smatra za pretirano in »kaznuje« z dodatno obdavčitvijo, v skladu z ZDDDČPNO.

V kolikor poslovodna oseba v letu 2015 prejme 240.000 EUR bruto dohodka iz naslova izplačanih plač (kar predstavlja 20.000 EUR dohodka mesečno), prejme v skladu z ZDoH-2 105.050 EUR neto izplačila. Naknadno je zavezana vložiti napoved v skladu z ZDDDČPNO in ko prejme odločbo FURS-a, mora plačati še 34.354 EUR dodatnega davka. Dejanski neto dohodek poslovodne osebe tako znaša zgolj 70.696 EUR, kar je za 34.354 EUR (oz. 33 odstotkov) manj od pričakovanega neto dohodka po ZDoH-2. Pri bruto letnem dohodku 480.000 EUR ostane poslovodni osebi zgolj 72.566 EUR neto dohodka, pri 1.000.000 EUR pa 76.616 EUR. Kot lahko vidimo zakonodajalec z dodatno davčno stopnjo 49 odstotkov onemogoča visoke plače poslovodnim osebam, ki vodijo poslovne subjekte, ki so v času finančne in gospodarske krize prejele državno pomoč, saj se visoka plača (skozi dodatni davek) vrne v državno blagajno.

Zaradi letne olajšave v višini 150.000 EUR, ki ostaja zmeraj enaka, imamo pri višjem dohodku precej višjo davčno osnovo, s tem pa je zakonodajalčev poseg v premoženje poslovodne osebe ob višjem letnem dohodku odstotno vedno večji. Pri dohodku 240.000 EUR bruto znaša dodatni davek 34.354 EUR, kar predstavlja 33% odstotka neto pričakovanega dohodka po ZDoH-2. Pri dohodku 480.000 EUR znaša dodatni davek že 63 odstotkov neto pričakovanega dohodka po ZDoH-2, pri dohodku 1.000.000 EUR pa kar 81 odstotkov.

Skupne dajatve (davki in socialni prispevki) od plač predstavljajo pri 240.000 EUR 71 odstotkov bruto dohodka, pri 480.000 EUR 85 odstotkov in pri 1.000.000 EUR kar 92 odstotkov.

V nadaljevanju si pogledjmo učinek dodatne obdavčitve dohodkov poslovodne osebe (z ZDDDČPNO) iz naslova prejete nagrade, na podlagi sklenjene pogodbe o zaposlitvi, ko je poslovodna oseba v delovnem razmerju. Izračun velja za izplačila v letu 2015 in se nanaša na izbrane bruto zneske.²⁹⁸

²⁹⁸ Pri izračunih sem uporabila predpostavko, da je (dohodninska) davčna stopnja za nagrado 50 odstotkov, saj poslovodna oseba običajno že s svojim fiksnim dohodkom (iz naslova plač) doseže najvišji dohodninski razred. Prav tako nisem upoštevala splošne olajšave, ki jo poslovodna oseba uveljavlja že pri obdavčitvi dohodkov iz naslova plač. Poslovodna oseba vodi poslovni subjekt, ki je v času finančne in gospodarske krize prejel državno pomoč in je zato v skladu z ZDDDČPNO zavezanka za dodatni davek.

vsi zneski so v EUR

BRUTO LETNA NAGRADA	25.000	240.000	480.000	1.000.000
PRISPEVKI POSLOVODJE (22,1 ODSOTKA)	5.525	53.040	106.080	221.000
DAVEK (DOHODNINA PO STOPNJI 50 ODSOTKOV)	9.738	93.480	186.960	389.500
(PRIČAKOVANA) NETO IZPLAČANA NAGRADA	9.737	93.480	186.960	389.500
LETNA OLAJŠAVA PO ZDDDDČPNO (25.000 EUR)	25.000	25.000	25.000	25.000
OSNOVA ZA DAVEK PO ZDDDDČPNO	0	167.485	354.445	759.525
DAVEK PO ZDDDDČPNO (49 ODSOTKOV)	0	82.068	173.678	372.167
DEJANSKA NETO NAGRADA	9.737	11.412	13.282	17.333
RAZLIKA MED PRIČAKOVANO IN DEJANSKO NETO NAGRADO	0	82.068	173.678	372.167
ODSTOTEK RAZLIKE MED PRIČAKOVANO IN DEJANSKO NETO NAGRADO	0%	88%	93%	96%

Tabela 8: Dodatna obdavčitev dohodkov poslovodne osebe po ZDDDDČPNO iz naslova nagrade, prejete na podlagi sklenjenega delovnega razmerja

Zakonodajalec smatra, da je ustrezna letna nagrada za poslovodno osebo, ki vodi poslovni subjekt, ki je v času finančne in gospodarske krize prejel državno pomoč, 25.000 EUR bruto. Vse, kar je več, pa zakonodajalec smatra za pretirano nagrajevanje in »kaznuje« z dodatno obdavčitvijo, v skladu z ZDDDDČPNO.

V kolikor poslovodna oseba v letu 2015 prejme 240.000 EUR bruto dohodka iz naslova izplačanih nagrad, prejme v skladu z ZDoH-2 93.480 EUR neto izplačila. Naknadno je zavezana vložiti napoved v skladu z ZDDDDČPNO in ko prejme odločbo FURS-a, mora plačati še 82.068 EUR dodatnega davka. Njegov dejanski neto dohodek iz naslova prejete nagrade znaša zgolj 11.412 EUR, kar je za 82.068 EUR (oz. 88 odstotkov) manj od pričakovanega neto dohodka po ZDoH-2. Pri bruto letnem dohodku 480.000 EUR ostane poslovodni osebi 13.282 EUR neto dohodka, pri 1.000.000 EUR pa zgolj 17.333 EUR. Zakonodajalec z dodatno davčno stopnjo 49 odstotkov onemogoča izplačevanje visokih

nagrad poslovnim osebam v poslovnih subjektih, ki so v času finančne in gospodarske krize prejeli državno pomoč, saj se visoka nagrada (skozi dodatni davek) vrne v državno blagajno.

Zaradi letne olajšave v višini 25.000 EUR, ki ostaja zmeraj enaka, imamo pri višjem dohodku precej višjo davčno osnovo, s tem pa je zakonodajalčev poseg v premoženje poslovdne osebe ob višjem letnem dohodku odstotno vedno večji. Pri dohodku 240.000 EUR bruto znaša dodatni davek 82.068 EUR, kar predstavlja 88 odstotka neto pričakovanega dohodka po ZDoH-2. Pri dohodku 480.000 EUR znaša dodatni davek že 93 odstotkov neto pričakovanega dohodka po ZDoH-2, pri dohodku 1.000.000 EUR pa kar 96 odstotkov.²⁹⁹

Skupne dajatve (davki in prispevki) od nagrad predstavljajo pri 240.000 EUR 95 odstotkov bruto dohodka, pri 480.000 EUR 97 odstotkov in pri 1.000.000 EUR 98 odstotkov.

V kolikor primerjamo obseg posega v dohodek poslovdne osebe, ko le-ta prejme plačo oz. nagrado, ugotovimo, da je večji poseg v njen dohodek, ko prejme nagrado, saj je letna olajšava, ki jo zakonodajalec pri plači prizna, višja kot tista, ki jo prizna pri nagradi.

Za zaključek si na praktičnem primeru pogledjmo še učinek dodatne obdavčitve dohodkov člana nadzornega organa iz naslova plačila za opravljanje funkcije, prejetega na podlagi sklenjene pogodbe o delu. Izračun velja za izplačila v letu 2015 in se nanaša na izbrane bruto zneske.³⁰⁰

²⁹⁹ Izplačilo nagrade v višini 1.000.000 EUR je v letu 2009 predstavljalo 459.610 EUR (pričakovane) neto izplačane nagrade po ZDoH-2 ter (po uvedbi ZDDDČPNO) 87.443 EUR dejanske neto nagrade. Do tako velike razlike prihaja, saj je najvišja dohodninska stopnja v letu 2009 znašala 41 odstotkov, v letu 2015 pa 50 odstotkov.

³⁰⁰ Pri izračunih sem uporabila enake predpostavke kot v Tabeli 4 (točka 6.2 v II. poglavju), kjer se nahaja tudi teoretična razlaga o obdavčitvi dohodkov člana nadzornega organa z dohodnino in socialnimi prispevki. Član nadzornega organa nadzira poslovni subjekt, ki je v času finančne in gospodarske krize prejel državno pomoč in je zato v skladu z ZDDDČPNO zavezanec za dodatni davek.

vsi zneski so v EUR

BRUTO LETNI DOHODEK	150.000	240.000	480.000	1.000.000
(PRIČAKOVAN) NETO IZPLAČAN DOHODEK	77.675	117.338	223.106	452.270
LETNA OLAJŠAVA PO ZDDDČPNO (12.500 EUR)	12.500	12.500	12.500	12.500
OSNOVA ZA DAVEK PO ZDDDČPNO	107.443	177.769	365.305	771.633
DAVEK PO ZDDDČPNO (49 ODSOTKOV)	52.647	87.107	178.999	378.100
DEJANSKI NETO DOHODEK	25.028	30.231	44.107	74.170
RAZLIKA MED PRIČAKOVANIM IN DEJANSKIM NETO DOHODKOM	52.647	87.107	178.999	378.100
ODSTOTEK RAZLIKE MED PRIČAKOVANIM IN DEJANSKIM NETO DOHODKOM	68%	74%	80%	84%

Tabela 9: Dodatna obdavčitev dohodkov člana nadzornega organa iz naslova plačila za opravljanje funkcije, prejetega na podlagi sklenjene pogodbe o delu

V kolikor član nadzornega organa v letu 2015 prejme 240.000 EUR bruto dohodka iz naslova opravljanja funkcije člana nadzornega organa (kar mesečno predstavlja 20.000 EUR), prejme v skladu z ZDoH-2 117.338 EUR neto dohodka. Naknadno je v skladu z ZDDDČPNO zavezan vložiti napoved in ko prejme odločbo FURS-a, mora plačati še 87.107 EUR dodatnega davka. Njegov dejanski neto dohodek znaša zgolj 30.231 EUR, kar je za 87.107 EUR (oz. 74 odstotkov) manj od pričakovanega neto dohodka po ZDoH-2. Pri bruto letnem dohodku 480.000 EUR ostane članu nadzornega organa 44.107 EUR neto dohodka, pri 1.000.000 EUR pa zgolj 74.170 EUR. Kot lahko vidimo zakonodajalec z dodatno davčno stopnjo 49 odstotkov onemogoča visoke dohodke članom nadzornih organov v poslovnih subjektih, ki so v času finančne in gospodarske krize prejeli državno pomoč, saj se visok dohodek (skozi dodatni davek) vrne v državno blagajno.

Zaradi letne olajšave v višini 12.500 EUR, ki ostaja zmeraj enaka, imamo pri višjem dohodku precej višjo davčno osnovo, s tem pa je zakonodajalčev poseg v premoženje člana nadzornega organa ob višjem letnem dohodku odstotno vedno večji. Pri dohodku 240.000 EUR bruto znaša dodatni davek 87.107 EUR, kar predstavlja 74 odstotkov neto

pričakovanega dohodka po ZDoH-2, pri dohodku 480.000 EUR 80 odstotkov, pri 1.000.000 EUR pa kar 84 odstotkov.

Skupne dajatve (davki in prispevki) od dohodkov člana nadzornega organa predstavljajo pri 240.000 EUR 87 odstotkov bruto dohodka, pri 480.000 EUR 91 odstotkov in pri 1.000.000 EUR kar 93 odstotkov.

Na podlagi prikazanih primerov ugotavljam, da zakonodajalec z uvedbo ZDDDČPNO (ob obstoječem ZDoH-2 in obveznosti za plačilo socialnih prispevkov) močno in prekomerno posega v premoženje (dohodke) poslovodnih oseb in članov nadzornih organov, ki vodijo oz. nadzirajo poslovne subjekte, ki so v času finančne in gospodarske krize prejeli državno pomoč. Ustavno sodišče ustavnosti davčne stopnje iz 6. člena ZDDDČPNO glede na 33. člen Ustave ni preverjalo, zato ostaja vprašanje o morebitni prekomernosti in posledično ustavno sporni določbi ZDDDČPNO odprto.

3 Dodatna obdavčitev dohodkov z vidika ustavne zahteve po vnaprejšnji določnosti davčnih predpisov po 87. in 147. členu Ustave

87. in 147. člen Ustave določata, da mora biti zakon vnaprejšen in splošen (abstrakten), saj je to ena izmed temeljnih zahtev pravne države.³⁰¹ Pri oblikovanju davčnega prava je potrebno dosledno upoštevati Ustavo, še posebej temeljna ustavna načela, kot so načelo pravne države, načelo socialne države in načelo enakosti. Zagotavljanje pravne varnosti je ustavnopravno načelo, je eno izmed načel pravne države. Sestavljeno je iz načela davčne določnosti, prepovedi retroaktivnega učinkovanja davčnih predpisov, prepovedi analogije in načela zaupanja v delovanje davčnih organov.³⁰²

³⁰¹ 87. člen Ustave (Zakonska pristojnost državnega zbora): »Pravice in obveznosti državljanov ter drugih oseb lahko DZ določa samo z zakonom.« in 147. člen Ustave (Davki): »Država z zakonom predpisuje davke, carine in druge dajatve.«. Glej *Ustava Republike Slovenije, 87. in 147. člen.*

³⁰² B. Škof, M. Wakounig, B. Tičar, A. Kobal, S. Jerman, A. Ferčič, *Davčno...*, str. 60 in 82.

Načelo davčne določnosti je eno izmed najpomembnejših načel davčnega prava in najpomembnejša sestavina načela pravne varnosti. Pomeni, da davka ni, če tako ne določa zakon. Načelo davčne določnosti določa, da davkov ni, v kolikor jih zakonodajalec prej ne predpiše z zakonom, da davkov zunaj zakona ni in da davkov proti zakonu ni.³⁰³

Načelo davčne določnosti zahteva, da mora biti davčna obveznost zakonsko urejena, vse od postopka odmere davkov, njihovega pobiranja, pa vse do sankcij v primeru kršitev davčnih predpisov. Posameznikova davčna obveznost v davčnih predpisih mora biti jasno, precizno in pregledno zapisana.³⁰⁴ Podlaga za nastanek davčnopravnega razmerja je namreč obstoj (vnaprej določene) davčnopravne norme (pravila), saj mora davčni zavezanec vnaprej poznati pravno podlago za svojo davčno obveznost.³⁰⁵

Namen zakonov, ki vsebujejo zakonodajalčeva pravila obnašanja, je, da jih posamezniki upoštevajo. V skladu z njimi pa lahko delujejo le, če so z njimi seznanjeni. Zato mora zakonodajalec pravila določiti vnaprej, saj država od posameznikov ne more zahtevati določenega ravnanja, če ga ne zapiše v zakon.³⁰⁶ Če hočemo doseči, da bodo posamezniki bolj spoštovali veljavne predpise, je treba zmanjšati njihovo količino in povečati njihovo kakovost, zakonodajalec naj ne sprejema zakonov po hitrem postopku, v zakonih pa naj ne vidi predvsem političnega orodja.³⁰⁷

Načelo določnosti davkov, da mora biti davek vnaprej odrejena obveznost, izhaja iz 147. člena Ustave. Davčni zavezanec mora biti tako vnaprej seznanjen z naslednjim: kje mora

³⁰³ B. Škof, M. Wakounig, B. Tičar, A. Kobal, S. Jerman, A. Ferčič, *Davčno...*, str. 34 in 82.

³⁰⁴ M. Čampa, B. Kostanjevec, F. Pernek, *Davčno pravo...*, str. 57.

³⁰⁵ Tako B. Škof, M. Wakounig, B. Tičar, A. Kobal, S. Jerman, A. Ferčič, *Davčno...*, str. 34 in 75. Tudi EKČP določa, da ni kazni brez zakona. Tako A. Tratnik, *Razširitev dometa 7. člena EKČP – retroaktivna uporaba milejšega zakona*, Pravna praksa, št. 37, Ljubljana 2009, str. 25.

³⁰⁶ L. Šturm, F. Arhar, *Komentar Ustave...*, str. 1039-1040.

³⁰⁷ Tako J. Kranjc, *Oboedientia est legis essentia*, Pravna praksa, št. 37, Ljubljana 2009, str. 32.

plačati davek, kdaj mora plačati davek, kako mora plačati davek in koliko davka mora plačati.³⁰⁸

Načelo pravne varnosti določa, da zakonodajalec določi davčne zakone vnaprej in da novo sprejeti zakoni ne morejo učinkovati za nazaj. Davčni zavezanci tako zaupajo v davčni sistem, ki mora zagotavljati transparentnost, kalkulativnost in predvidljivost obdavčevanja.³⁰⁹

Ustavno sodišče v Odločbah Ustavnega sodišča U-I-55/92 z dne 01. 10. 1992 in U-I-181/94 z dne 30. 03. 1995 poudari, da načela pravne države zahtevajo, da so pravna razmerja urejena s predpisi, in sicer generalno (splošno) in ne individualno, za posamezne subjekte. Prav tako morajo biti pravna razmerja urejena vnaprej in abstraktno.³¹⁰ Pravna razmerja, ki so nastala pred sprejetjem posameznega zakona, ne smejo biti urejana za nazaj, razen izjemoma. Načelo pravne države iz 2. člena Ustave je namreč tisto, ki posamezniku zagotavlja, da mu država njegovega pravnega položaja, brez stvarnega razloga in brez javne koristi, ne bo arbitrarno poslabšala.³¹¹

Načelna prepoved povratne retroaktivnosti davčnopравnih aktov (načelo varstva zaupanja v pravo) predvideva, da posameznik, ki je ravnal v skladu z veljavnim pravom, ob morebitni kasnejši spremembi prava, ne bo trpel škodljivih posledic in se mu pravni položaj ne bo poslabšal. V kolikor posameznik ravna na določen način, ker zaupa v veljavno pravo, naknadno pa zakonodajalec veljavno pravo spremeni, je lahko namen njegovega ravnanja popolnoma onemogočen. Stopnja upoštevanja tega načela je sorazmerna s stopnjo pravne države.³¹²

³⁰⁸ B. Bratina, D. Jovanovič, *Podjetniško...*, str. 119.

³⁰⁹ B. Škof, M. Wakounig, B. Tičar, A. Kobal, S. Jerman, A. Ferčič, *Davčno...*, str. 82.

³¹⁰ Tako *Odločbi Ustavnega sodišča št. U-I-55/92*, z dne 01. 10. 1992 in *U-I-181/94*, z dne 30. 03. 1995.

³¹¹ Tako F. Grad, I. Kaučič, R. Kocjančič, C. Ribičič, *Ustavno pravo...*, str. 327 in L. Šturm, F. Arhar, *Komentar Ustave...*, str. 57.

³¹² B. Škof, M. Wakounig, B. Tičar, A. Kobal, S. Jerman, A. Ferčič, *Davčno...*, str. 83-84.

Načelo prepovedi pri uporabi analogije določa, da lahko pride do obdavčitve posameznika le takrat, ko je realiziran zakonsko predvideni dejanski stan, razen če je to v korist davčnim zavezancem in če ni ogrožen sistem pravne varnosti. Pravna varnost posameznikov se namreč mora vzpostaviti preko določnosti v zakonu.³¹³

Posameznik torej lahko ravna le v skladu z zakonom, ki mu je pravočasno znan, ki mu omogoča, da se nanj pripravi in ki je zanesljiva podlaga njegovim ciljem in njegovemu načrtovanju. Davek je obvezno plačilo, za katerega posameznik ne prejme nasprotne dajatve. Gre za velik poseg v posameznikovo premoženje, zato morata biti določitev in izvršitev davčne obveznosti do davčnega zavezanca prijazni. Tako bo zavezanec v pravo zaupal, saj bo imel možnost svoje davčne obveznosti tudi načrtovati.³¹⁴

V Odločbi Ustavnega sodišča U-I-158/11 davčni strokovnjak doc. dr. Aleš Kobal poudari pomen določnosti davčnih predpisov. Naloga zakonodajalca je, da je davčni zavezanec v trenutku prejema dohodka seznanjen s svojo davčno obveznostjo, saj le tako lahko s svojim dohodkom prosto razpolaga. Za dohodninske zakone (kamor sodi tudi ZDDDČPNO) je pomemno, da davčni zavezanec že 01. 01. lahko predvidi obdavčitev svojih dohodkov v tistem koledarskem letu.³¹⁵

Ustavno sodišče v Odločbi Ustavnega sodišča U-I-158/11 poudari, da država s pobiranjem davkov pomembno posega v dohodke davčnih zavezancev. Davčni zavezanci sicer morajo pričakovati, da se bo davčna zakonodaja spreminjala, vendar se od zakonodajalca pričakuje, da bo davčne zavezance s spremembami seznanil, tako da jih bodo le-ti lahko upoštevali na način, da si bodo znali izračunati svoje davčne obveznosti ter da bodo sposobni svobodno razpolagati s preostankom svojega dohodka. Ustava

³¹³ B. Škof, M. Wakounig, B. Tičar, A. Kobal, S. Jerman, A. Ferčič, *Davčno...*, str. 91.

³¹⁴ B. Škof, M. Wakounig, B. Tičar, A. Kobal, S. Jerman, A. Ferčič, *Davčno...*, str. 85 in 87.

³¹⁵ V postopku za oceno ustavnosti 12. člena ZDDDČPNO je Ustavno sodišče pridobilo mnenje davčnega strokovnjaka, doc. dr. Aleša Kobala. Ustavno sodišče še opozarja na ureditev 2. člena ZDoH-2, ki pravi, da se dohodninska obveznost davčnega zavezanca določa po tistih zakonskih določbah, ki veljajo 01. 01. tistega davčnega leta.

namreč v svojem 154. členu določa, da morajo biti predpisi pred veljavo objavljeni v Ur. l. RS.³¹⁶

Nemško Ustavno sodišče je v Odločbi Ustavnega sodišča BverfG 1 BvL 6/07 z dne 10. 10. 2012 določilo trenutek, ko davčni zavezanec mora pričakovati spremembe davčne zakonodaje in zato več ne uživa ustavne zaščite varstva zaupanja v pravo. Zakonodajalec je dne 20. 12. 2001 sprejel zakonsko spremembo in jo dne 24. 12. 2001 objavil v Uradnem listu, ko je zakon tudi stopil v veljavo. Zakon sicer velja za leto 2002, vendar posamezne določbe, ki se nanašajo na oprostitev, veljajo že za celotno leto 2001. Ustavno sodišče meni, da je že objava predloga novega zakona dovolj, da mora davčni zavezanec predvideti zakonsko spremembo, saj je predlog zakona v Parlamentu praviloma zmeraj sprejet. Dokler gre za osnutke zakona (v času parlamentarne razprave) pa še ni gotovosti o spremembi pravnega reda. V obravnavanem primeru je zakonodajalec predlog zakona objavil dne 11. 12. 2001, zato Ustavno sodišče presodi, da vsa izplačila dobička od dne 11. 12. 2001 ne uživajo več ustavne zaščite varstva zaupanja v pravo, saj bi moral davčni zavezanec že pričakovati spremembo davčne zakonodaje. V obdobju od 11. 12. 2001 do 24. 12. 2001, ko je bil nov zakon objavljen v Ur. l., je sicer zaupanje v obstoječ pravni red bilo zmanjšano, vendar ni bilo prizadeto, zato tudi uporaba retroaktivne določbe za ta čas ni protiustavna. Ustavno sodišče zato za čas po 11. 12. 2001 niti ne tehta retroaktivnega posega glede na javni interes, saj pravi, da le-to ni potrebno.³¹⁷

Vendar nemška pravna stroka opozarja, da zakonodajalec z razlogom objavlja sprejetje zakonov zgolj na enem mestu, t.j. v Ur. l., saj od davčnega zavezanca ne gre pričakovati, da bo sledil postopkom sprejemanja novih davčnih zakonov, ki jih zakonodajalec objavlja na različnih mestih.³¹⁸

³¹⁶ *Odločba Ustavnega sodišča U-I-158/11.*

³¹⁷ Nemško Ustavno sodišče še poudari, da dovoli takšen retroaktivni poseg zakonodajalcu zato, da se le-ta izogne nameri davčnih zavezancev, da izkoristijo pretekli (ugodnejši) pravni red, še preden je nova zakonodaja sprejeta. Podrobneje glej *Odločbo Ustavnega sodišča BverfG 1 BvL 6/07.*

³¹⁸ *J. Hey, Retroactivity...*, str. 10.

IV. PROTIKRIZNI UKREPI, SPREJETI V ČASU FINANČNE IN GOSPODARSKE KRIZE V NEMČIJI, Z VIDIKA DOHODKOV POSLOVODNIH OSEB IN ČLANOV NADZORNIH ORGANOV

Kot odgovor na finančno krizo, z namenom omejitve nagrad poslovodnim osebam, je v Nemčiji dne 05. 08. 2009 stopil v veljavo *VorstAG*.³¹⁹ Zakon spreminja določbe nemškega *AktG* v zvezi z nagrajevanjem poslovodnih oseb v delniških družbah ter članom nadzornih organov določa takšno nagrajevanje poslovodnih oseb, da bo le-to zasledovalo trajen razvoj in uspeh gospodarskih družb (87. člen *AktG*).³²⁰ Zakon članom nadzornih organov nalaga bolj striktno dolžnosti pri določanju dohodkov poslovodnih oseb ter zahteva večjo transparentnost teh dohodkov.³²¹ Zakon spreminja tudi *DCGK* (točka 4.2), v katerega so dne 18. 06. 2009 implementirali pravila in kriterije za določitev in izračun nagrad poslovodnih oseb v delniških družbah.³²²

³¹⁹ Dne 01. 09. 2009 je bil sprejet tudi *PCGK*, ki vsebuje določbe *VorstAG* in se uporablja za vse gospodarske družbe, ki so v večinski lasti Republike Nemčije.

³²⁰ Nagrajevanje poslovodnih oseb tudi naj ne bo odvisno zgolj od dnevnega tečaja delnic na borzi.

³²¹ *New rules in the statutes regarding the Appropriateness of the Management Board's Remuneration call for supervisory board members to follow their duties more closely than before*, Mayer Brown LLP, 2009, str. 1-8, dosegljivo na: https://www.mayerbrown.com/files/Publication/f13197b0-7d96-49c6-b0b1-26932fd1d441/Presentation/PublicationAttachment/408bdca6-44e7-4297-9e52-4b685e660778/Corp_Vorstandsverguetung-e-A4.PDF.

³²² Kodeks vsebuje priporočila, da so dohodki poslovodnih oseb v delniških družbah sestavljeni iz fiksnega in variabilnega dela, pri čem se za variabilni del predlagajo delniške opcije. Kodeks pa ne določa točne višine dohodkov poslovodnih oseb.

V nadaljevanju si pogledjmo glavne spremembe na področju nagrajevanja poslovodnih oseb v delniških družbah, določene v 87. členu AktG:³²³

- člani nadzornih organov morajo poslovodnim osebam določiti takšne dohodke, ki bodo ustrezali njihovim dolžnostim, delovanju in uspešnosti kot tudi ekonomskemu položaju gospodarske družbe;
- dohodki poslovodnih oseb (brez specifičnih razlogov) ne smejo preseči običajnih dohodkov;
- politiko nagrajevanja poslovodnih oseb je potrebno uskladiti s trajnostnim razvojem družbe;
- variabilni del dohodka poslovodnih oseb naj temelji na večletnem izračunu uspešnosti družbe;
- člani nadzornih organov lahko v primeru izrednega razvoja omejijo variabilni del dohodka poslovodnih oseb in
- v kolikor se ekonomski položaj družbe spremeni na slabše, toliko, da dohodek poslovodnih oseb postane za družbo nerazumen, ga lahko člani nadzornih organov znižajo na ustrezno raven.

Pri izvršitvi delniških opcij so uvedli daljše časovno obdobje (vsaj štirih let), od trenutka odobritve opcije.³²⁴ Vsaj dve leti sta potrebni, ko lahko poslovodna oseba postane član nadzornega organa.³²⁵ Člani nadzornih organov morajo sami določiti dohodke poslovodnih oseb in teh odločitev več ne smejo delegirati na svoje komisije.³²⁶ Večje so

³²³ Glej tudi *Executive compensation and employment practices, Noer LLP*, Publication Lex Mundi, 2010, str. 1-4, dosegljivo na:

<http://www.lexmundi.com/images/lexmundi/PracticeGroups/Labor/Surveys/ExecutiveComp/Germany.pdf>.

³²⁴ Sedaj je veljalo obdobje dveh let.

³²⁵ Velja zgolj za družbe, katerih delnice kotirajo na borzi.

³²⁶ Tako 107. člen AktG, v povezavi s 87. členom Aktg. Več o tem glej v R. Goddard, *Germany: 'say on pay' arrives and other remuneration reforms*, 2009, str. 1, dosegljivo na:

<http://corporatelawandgovernance.blogspot.si/2009/09/germany-say-on-pay-arrives-and-other.html>.

zahteve glede objave podatkov o dohodkih poslovnih oseb v letnih poročilih (285. člen HGB).³²⁷

Do leta 2009 je imela skupščina delničarjev v Nemčiji zakonsko pravico določitve nagrajevanja članov nadzornih organov v delniških družbah, ne pa tudi poslovnih oseb. Za nagrajevanje poslovnih oseb so bili pristojni zgolj člani nadzornih organov. Leta 2009 so z uvedbo VorstAG to spremenili in dali skupščini delničarjev delniških družb, katerih delnice kotirajo na borzi, možnost, da odloča tudi o ustreznosti politike nagrajevanja poslovnih oseb. S spremembo 120. člena AktG so dali skupščini možnost, da odobri, ali zavrne politiko nagrajevanja poslovnih oseb.³²⁸

Člani nadzornih organov morajo pregledati obstoječe pogodbe med poslovnimi osebami in gospodarsko družbo ter jih (morebiti) ustrezno spremeniti, v skladu z novo zakonodajo.³²⁹ Spremembe AktG in nov zakon VorstAG niso v konfliktu z obstoječim delovnim pravom, temveč obstoječe zakone zgolj bolj natančno določajo.

³²⁷ Nemška stroka razpravlja o uvedbi omenjenih sprememb tudi za poslovne osebe v družbah z omejeno odgovornostjo.

³²⁸ Junija 2013 je zakonodajalec podal predlog spremembe 120. člena AktG na način, da bi od 01. 01. 2014 skupščina delničarjev družb, katerih delnice kotirajo na borzi, morala odločati o ustrezni politiki nagrajevanja poslovnih oseb, njihova odločitev pa bi bila za člane nadzornih organov obvezujoča. Vendar ta predlog v nemškem parlamentu ni bil sprejet. Več o tem glej v "Say on Pay": *How Voting on Executive Pay Is Evolving Globally — and Is It Working?*, Market Integrity Insights, 26. 12. 2013, str. 1, dosegljivo na: <https://blogs.cfainstitute.org/marketintegrity/2013/12/26/say-on-pay-how-votes-on-executive-pay-is-evolving-globally-and-is-it-working/>. Glej tudi *Center on Executive Compensation, German Parliament Rejects Proposed Say on Pay Law, Urges Tax Reform Instead*, 27. 09. 2013, str. 1, dosegljivo na: <http://www.execcomp.org/News/NewsStories/german-parliament-rejects-proposed-say-on-pay-law-urges-tax-reform-instead>. Glej še *German parliament rejects executive pay law ahead of election*, Deutsche Welle, 20. 09. 2013, str. 1, dosegljivo na: <http://www.dw.com/en/german-parliament-rejects-executive-pay-law-ahead-of-election/a-17102566>.

³²⁹ Več o tem glej v *Stricter Rules for Remuneration of Management Board Members in German Stock Corporations - Extended Liability for Members of the Supervisory Board*, Gibson, Dunn & Crutcher LLP, 24. 08. 2009, str. 1, dosegljivo na: <http://www.gibsondunn.com/publications/pages/StricterRules-BoardMembersinGermanCorporations.aspx>.

Kot odgovor na svetovno finančno krizo, je nemški parlament sprejel FMStFG, ki je začel veljati 17. 10. 2008. Nov zakon ureja državna jamstva ter dokapitalizacije finančnih institucij v času finančne krize in za ta namen ustanavlja Sklad za stabilizacijo finančnega trga. V primeru dokapitalizacije družbe lahko sklad zahteva, da gospodarska družba, ki je prejela finančno pomoč, uredi politiko dohodkov poslovodnih oseb tako, da bo le-ta transparentna in bo temeljila na dolgoročnih, trajnostnih ciljih ter za družbo ne bo predstavljala prevelikega tveganja. Nadalje sklad lahko zahteva, da dohodki poslovodnih oseb niso previsoki, pri čem je dohodek poslovodne osebe nad 500.000 EUR letno smatran za previsok. Sklad prepoveduje izplačila variabilnega dela dohodka poslovodnim osebam, razen v primeru, ko fiksni in variabilni del dohodka skupaj ne presemeta 500.000 EUR letno. Vse to pa velja zgolj v primeru dokapitalizacije, ne pa tudi v primeru prejema državnih jamstev.³³⁰

Nemčija je tudi podprla sprejetje Evropske direktive 2013/36/EU, ki s 01. 01. 2014 poslovodnim osebam finančnih institucij v Evropi omejuje njihove dohodke. Gre za zgodovinski trenutek regulacije evropskega bančnega sistema, saj prvič omejuje dohodke bančnih uslužbencev.³³¹ Omenjeno direktivo je Nemčija implementirala v njihov KWG. 94. člen direktive, ki obravnava variabilni del dohodkov poslovodnih oseb v finančnih

³³⁰ Glej 2a. in 2b. odstavek 10. člena FMStFG. Glej tudi *Financial Market Stabilisation Act and Financial Market Stabilisation Fund Regulation come into force*, Freshfields Bruckhaus Deringer LLP, str. 1-3, oktober 2008, dosegljivo na:

http://www.freshfields.com/uploadedFiles/SiteWide/Knowledge/Financial_Market_Stabilisation%20Act_24372.pdf.

³³¹ Direktivi so najbolj nasprotovali Britanci, saj je London srce finančne industrije in ne želijo, da se le-ta zaradi omejevanja dohodkov poslovodnim osebam finančnih institucij preseli izven Evrope. Vendar Evropski parlament in ostale članice EU niso popustile in so direktivo sprejele. Tudi Nemčija je bila sprva proti direktivi, nato pa je pristala na kompromis, da so lahko variabilni dohodki poslovodnih oseb finančnih institucij (s soglasjem skupščine) 200 odstotni. Več o tem glej v *One Year's Salary: Europe Caps Banker Bonuses*, Spiegel Online, 28. 02. 2013, str. 1., dosegljivo na:

<http://www.spiegel.de/international/business/european-officials-cap-banker-bonuses-at-maximum-of-one-year-of-salary-a-886083.html>. Glej tudi *Venting Public Outrage: Capping Bonuses Will Matter Little*, Spiegel Online, 04. 03. 2013, str. 1, dosegljivo na: <http://www.spiegel.de/international/business/why-capping-banker-bonuses-will-have-little-effect-a-886692.html>.

institucijah, so Nemci implementirali v (spremenjen) 5. odstavek 25a. člena KWG, ki pravi, da variabilni del dohodka poslovnih oseb v finančnih institucijah ne sme presegati 100 odstotkov fiksnega dohodka oz. 200 odstotkov, če s tem soglaša skupščina.³³²

³³² Glej *Evropsko direktivo 2013/36/EU*, z dne 26. 06. 2013 in *nemški KWG*. Glej tudi *G. Siniscalco, Germany: Bonus Cap for Bank Staff Introduced*, 31. 10. 2013, str. 1, dosegljivo na: <http://blogs.orrick.com/employment/2013/10/31/germany-cap-on-bonuses-for-bank-staff-but-authority-for-shareholders-of-listed-companies-to-determine-the-remuneration-of-board-members-stopped-for-the-time-being/>.

V. PROTIKRIZNI UKREPI, SPREJETI V ČASU FINANČNE IN GOSPODARSKE KRIZE V ŠVICI, Z VIDIKA DOHODKOV POSLOVODNIH OSEB IN ČLANOV NADZORNIH ORGANOV

Dohodki poslovodnih oseb so bili v Švici v letu 2013 predmet velike debate in dveh referendumov. V marcu 2013 je Švica izvedla referendum proti prevelikim dohodkom poslovodnih oseb v delniških družbah, katerih delnice kotirajo na borzi (t.i. Minderjeva pobuda oz. Volksinitiative «gegen die Abzockerei»), ki ga je podprlo 67,9 odstotkov volilcev.³³³ V novembru 2013 pa so Švicarji na referendumu zavrnili pobudo, da bi bila najvišja plača poslovodne osebe v gospodarski družbi največ 12-krat višja od najnižje (t.i. Pobuda 1:12 oz. Volksinitiative «1:12 – Für gerechte Löhne»). Sporočilo pobudnikov 1:12 je, da noben ne bi smel mesečno zaslužiti več kot njegov sodelavec zasluži v celem letu. Govorimo torej o razmerju med plačami znotraj gospodarske družbe in ne o višini dohodkov poslovodnih oseb. Težko je verjeti, da bi se poslovodne osebe v gospodarskih družbah zadovoljile s takšnim znižanjem dohodkov, še manj verjetno pa je, da bi dohodke zvišali najmanj plačanim zaposlencem v družbah. Švicarji bi s tem postali manj zanimivi za tuje družbe, prav tako bi se morda domače družbe iz Švice preselile drugam, kar bi zelo prizadelo švicarsko gospodarstvo. Prav tako se bojijo, da bi takšen ukrep povzročil zmanjšanje števila delovnih mest, znižanje pobranih davkov in socialnih dajatev ter nezmožnost zaposlovanja visoko kvalificiranih delavcev. Proti je na referendumu glasovalo 65,3 odstotka volilcev.³³⁴

³³³ Thomas Minder je švicarski politik in podjetnik. Poslovni škandali, ki so vodili v svetovno finančno krizo, z začetkom v letu 2007, so ga vzpodbudili, da je začel z zbiranjem podpisov za razpis referenduma proti previsokim dohodkom poslovodnih oseb. Več o tem glej v *T. Judah, Angry Swiss Aren't Done Slimming the Fat Cats*, Bloomberg View, 04. 03. 2013, str. 1, dosegljivo na:

<http://www.bloombergview.com/articles/2013-03-04/angry-swiss-aren-t-done-slimming-the-fat-cats>.

³³⁴ Več o tem glej v *A. Taylor, A Proposal To Limit Swiss Executive Pay To 12 Times That Of Low-Paid Employees Has Fat Cats Worried*, Business Insider, 08. 11. 2013, str. 1, dosegljivo na:

<http://www.businessinsider.com/switzerlands-112-initiative-why-executives-are-worried-2013-11>. Glej tudi *N. MacLucas, Swiss Voters Reject High-Pay Initiative*, The Wall Street Journal, 24. 11. 2013, str. 1, dosegljivo na: <http://www.wsj.com/articles/SB10001424052702304011304579217863967104606>. Glej še *C. Teevs, 'Fat Cat' Backlash: Swiss Executive Pay Debate Gets Ugly*, Spiegel Online International, 22. 11.

Minderjevo pobudo so Švicarji implementirali v Švicarsko Ustavo, velja pa za vse švicarske delniške družbe, katerih delnice kotirajo na borzi. Švicarji so s tem odločili, da zneskovno ne omejujejo dohodkov poslovodnih oseb, temveč da morajo poslovodne osebe svoje dohodke upravičiti pred lastniki družb (skupščino). Uvedli so zavezujočo letno glasovanje skupščine o dohodkih poslovodnih oseb v delniških družbah, katerih delnice kotirajo na borzi, s tem pa dali ustavno pravico in zahtevo skupščini, da ima zadnjo besedo o teh dohodkih.³³⁵ Spomnimo, da slovenski ZGD-1 daje skupščini zgolj možnost, da določi politiko dohodkov poslovodnih oseb v delniških družbah, ki je v tem primeru zavezujoča za člane nadzornih organov.³³⁶ Nasprotno pa nemški AktG določa, da politiko dohodkov poslovodnih oseb delniških družb, katerih delnice kotirajo na borzi, določijo člani nadzornih organov, skupščina pa ima zgolj nezavezujočo možnost, da odloča o njeni ustreznosti.³³⁷

2013, str. 1, dosegljivo na: <http://www.spiegel.de/international/europe/swiss-debate-about-1-12-executive-pay-cap-initiative-heats-up-a-935114.html>. Prav tako glej *C. Copley, Swiss voters reject proposal to limit executives' pay*, Reuters, 24. 11. 2013, str. 1, dosegljivo na: <http://www.reuters.com/article/2013/11/24/us-swiss-vote-pay-idUSBRE9AN0BW20131124>.

³³⁵ Več o tem glej v *E. Palmer, Switzerland: Referendum on Executive Pay*, Library of Congress, 27. 03. 2013, str. 1, dosegljivo na: http://www.loc.gov/lawweb/servlet/lloc_news?disp3_l205403530_text. Prav tako glej *R. Minder, Swiss Voters Approve a Plan to Severely Limit Executive Compensation*, The New York Times, 03. 03. 2013, str. 1, dosegljivo na: http://www.nytimes.com/2013/03/04/business/global/swiss-voters-tighten-countrys-limits-on-executive-pay.html?_r=1. Glej tudi *C. Joseph, Swiss Voters Approve "Against the Rip-Off" Referendum Restricting Corporate Compensation*, Fisher&Phillips LLP, 14. 05. 2013, str. 1, dosegljivo na: <http://www.crossborderemployer.com/post/2013/05/14/Swiss-Voters-Approve-e2809cAgainst-the-Rip-Offe2809d-Referendum-Restricting-Corporate-Compensation.aspx>.

³³⁶ Tako 6. odstavek 294. člena ZGD-1.

³³⁷ Tako 4. odstavek 120. člena AktG.

Nova 3. točka 95. odstavka Švicarske Ustave (Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft) določa, da morajo švicarske delniške družbe, katerih delnice kotirajo na borzi, z namenom zaščite švicarske ekonomije, zasebne lastnine, lastnikov delniških družb in jamstva trajnostnega upravljanja družb, spoštovati sledeča načela.³³⁸

- skupščina delničarjev delniških družb mora vsako leto glasovati glede celotnih dohodkov poslovnih oseb in članov nadzornih organov družb (v denarju in v naravi) in jih potrditi;
- vodilnim delavcem delniških družb naj ne pripadajo odpravnine ali kakšna podobna izplačila, vnaprejšnja plačila oz. nagrade ob nastopu funkcije, nagrade za nakupne in prodajne posle, dodatne svetovalne pogodbe;
- poslovnim osebam delniških družb naj ne pripada plačilo za delo v hčerinskih družbah in
- posamezniku, ki bi te določbe kršil, grozi zaporna kazen do treh let in denarna kazen v višini do šestih plač.

³³⁸ Glej 3. točko 95. odstavka *Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft*.

VI. SKLEP

Na podlagi proučevanja ureditve dohodkov poslovodnih oseb in članov nadzornih organov ter obdavčenja njihovih dohodkov v Sloveniji in primerjalnopravno v Nemčiji, izbranih ustavnih načel, preteklih odločb Ustavnega sodišča v Sloveniji in v Nemčiji, domače in tuje literature in na podlagi praktičnih izračunov sem odgovorila na vsa v magistrski nalogi zastavljena vprašanja ter tako cilje magistrske naloge dosegla. V magistrski nalogi zastavljena vprašanja so bila:

1) katere vrste dohodkov poslovodnih oseb in članov nadzornih organov so obdavčene in kako, glede na različne pogodbe, ki jih sklepajo, pri nas in primerjalnopravno v Nemčiji

Najprej sem želela ugotoviti katere vrste dohodkov poslovodne osebe in člani nadzornih organov prejemaajo ter kako so obdavčene. Zanimalo me je ali se obdavčitev teh dohodkov razlikuje glede na pogodbe, ki jih sklepajo in kako je s tem primerjalnopravno v Nemčiji. Ugotovila sem, da so, ne glede na vrsto pogodbenega razmerja (pogodba o zaposlitvi oz. poslovodska pogodba) in ne glede na vrsto dohodka (fiksni in variabilni dohodek, nagrada itd.), vsi dohodki poslovodnih oseb v Sloveniji zmeraj obdavčeni kot dohodki iz delovnega razmerja,³³⁹ v Nemčiji pa kot dohodki iz nesamostojne dejavnosti,³⁴⁰ vsi dohodki članov nadzornih organov pa kot dohodki iz drugega pogodbenega razmerja v Sloveniji³⁴¹ in kot dohodki iz samostojnega dela v Nemčiji.³⁴²

³³⁹ Tako določajo 6. odstavek 35. člena, 1. odstavek 37. člena in 1. točka 2. odstavka 37. člena ZDoH-2.

³⁴⁰ Tako 19. člen.

³⁴¹ Glej 1. odstavek 38. člena ZDoh-2.

³⁴² Tako 3. točka 1. odstavka 18. člena in 3. točka 1. odstavka 2. člena EStG.

2) ali so razlike v obdavčitvi dohodkov poslovodnih oseb in članov nadzornih organov pri nas in primerjalnopravno v Nemčiji ter ali je z vidika finančne krize lahko upravičena njihova dodatna obdavčitev

Nadalje me je zanimalo ali so dohodki poslovodnih oseb obdavčeni različno kot dohodki članov nadzornih organov in kakšne so razlike pri obdavčitvi primerjalnopravno v Nemčiji. Ugotovila sem, da razlike v obdavčitvi dohodkov poslovodnih oseb in članov nadzornih organov pri nas (v skladu z ZDoH-2) in primerjalnopravno v Nemčiji (v skladu z EStG) obstajajo, predvsem so v Nemčiji manj obremenjeni s socialnimi prispevki, ki so navzgor omejeni, v Sloveniji pa temeljijo na odstotkovni participaciji.

Naslednje vprašanje je bilo kakšna mora biti dodatna obdavčitev dohodkov, da bo z vidika finančne krize upravičena. Ugotovila sem, da je dodatna obdavčitev dohodkov poslovodnih oseb in članov nadzornih organov z vidika finančne krize upravičena, kadar zakonodajalec pri sprejemu novega davčnega zakona oz. pri povišanju davčne stopnje obstoječega davčnega zakona spoštuje Ustavo, predvsem njene določbe glede retroaktivnosti zakonskih določb in načel pravne države, ko zasleduje legitimne cilje in s tem prekomerno ne ogroža posameznikove zasebne lastnine ter ko zadosti zahtevi po določnosti davčnih predpisov.³⁴³

3) ali so kakšne druge možnosti obdavčitve dohodkov poslovodnih oseb in članov nadzornih organov - glede na vrsto dohodka -, ki so neizkoriščene

Pri iskanju drugih možnosti obdavčitve dohodkov poslovodnih oseb in članov nadzornih organov sem ugotovila, da drugih možnosti obdavčitve dohodkov– glede na vrsto dohodka -, ki so neizkoriščene, ni, saj ZDoH-2 vse dohodke poslovodnih oseb obdavčuje kot dohodke iz delovnega razmerja,³⁴⁴ vse dohodke članov nadzornih organov pa kot dohodke iz drugega pogodbenega razmerja³⁴⁵, ne glede na njihovo vrsto.

³⁴³ Vse to so zahteve, ki so določene v 2., 33., 87., 147. in 155. členu Ustave.

³⁴⁴ Tako določajo 6. odstavek 35. člena, 1. odstavek 37. člena in 1. točka 2. odstavka 37. člena ZDoH-2.

³⁴⁵ Glej 1. odstavek 38. člena ZDoh-2.

4) protikrizni ukrepi zoper poslovodne osebe in člane nadzornih organov, sprejeti v času finančne in gospodarske krize v Sloveniji, Nemčiji in Švici

Pri tem vprašanju sem iskala protikrizne ukrepe zoper poslovodne osebe in člane nadzornih organov, ki jih je zakonodajalec v času finančne in gospodarske krize sprejel, v Sloveniji, Nemčiji in v Švici. Ugotovila sem, da je zakonodajalec v času finančne in gospodarske krize sprejel veliko novih zakonov in priporočil o politiki dohodkov poslovodnih oseb in članov nadzornih organov. Najbolj odmeven je bil ZDDDČPNO, ki je dodatno (morebiti prekomerno) obdavčil dohodke poslovodnih oseb in članov nadzornih organov v času finančne in gospodarske krize.

Spremembe pa sem zasledila tudi v zakonodaji o gospodarskih družbah. Slovenski ZGD-1 daje skupščini možnost, da določi politiko dohodkov poslovodnih oseb v delniških družbah, nemški AktG pa, da takšne dohodke v delniških družbah, katerih delnice kotirajo na borzi, (ne)potrdi, medtem ko je Švica (po referendumu) obvezno (ne)potrditev dohodkov poslovodnih oseb v delniških družbah, katerih delnice kotirajo na borzi, zapisala kar v Ustavo.³⁴⁸ Menim, da bi tudi v Sloveniji lahko uvedli švicarski sistem obvezne (ne)potrditve dohodkov poslovodnih oseb.

5) izbira načela za določitev nastanka davčne obveznosti pri periodičnih davkih v Sloveniji in Nemčiji ter vpliv načela na vrsto retroaktivnosti in na potek ustavnosodne presoje

V postopku proučevanja retroaktivnosti v Sloveniji in primerjalnopravno v Nemčiji sem ugotovila, da je pri periodičnih davkih (kot sta ZDoH-2 in ZDDDČPNO) potrebno določiti nastanek davčne obveznosti, saj je od tega odvisna vrsta retroaktivnosti in ustavno načelo, po katerem se bo dopustnost retroaktivnosti takšnega zakona ustavno presojala. Ustaljena sodna praksa Ustavnega sodišča v Sloveniji je, da davčna obveznost pri periodičnih davkih nastane ob prejemu dohodka (t.i. načelo nastanka obdavčljivega

³⁴⁸ Tako 6. odstavek 294. člena ZGD-1, 4. odstavek 120. člena AktG in 3. točka 95. odstavka Švicarske Ustave.

dohodka),³⁵¹ medtem ko Ustavno sodišče v Nemčiji določa, da davčna obveznost nastane po preteku davčnega obdobja, ko davčni organ davčno odločbo izda. Pri načelu davčnega obdobja davčni zavezanci ob prejemu dohodka svoje davčne obveznosti ne poznajo, zato tudi ne morejo prosto razpolagati s svojim neobdavčenim delom dohodka.³⁵² Menim, da je upoštevanje t.i. načela nastanka obdavčljivega dohodka pri periodičnih davkih ustrezna in da je to edino sprejemljivo načelo, ki ga naj v takšnih primerih Ustavno sodišče upošteva, ne glede na razlike v nemški praksi, saj menim, da mora biti davčni zavezanec vnaprej obveščen o posegih v njegovo zasebno lastnino in tako lahko ob prejemu dohodka s tem tudi svobodno razpolaga.

Ugotovila sem, da obstajata dve vrsti retroaktivnosti. Davčni zakon, ki ga zakonodajalec sprejme konec leta, njegovo uporabo pa določi za celotno leto, ima v Sloveniji učinke prave retroaktivnosti, v Nemčiji pa (zaradi zgoraj omenjenega načela) učinke neprave retroaktivnosti. O pravi retroaktivnosti govorimo, ko začne predpis veljati pred njegovim sprejetjem, o nepravi retroaktivnosti pa govorimo, ko začne predpis veljati po njegovem sprejetju, vendar njegove določbe učinkujejo na že zaključene pravne položaje. V kolikor Ustavno sodišče presodi, da gre za pravo retroaktivnost, bo posamezno retroaktivno določbo zakona presojalo po 155. členu Ustave, v primeru neprave retroaktivnosti, pa po 2. členu Ustave. 155. člen Ustave pravi, da je bistvo zakonov v tem, da jih davčni zavezanci spoštujejo in torej ni bistvo v njihovi retroaktivnosti, saj jih v tem primeru ne morejo spoštovati. Pravila naj veljajo za naprej in ne za nazaj. Bistvo 2. člena Ustave pa je v pravni varnosti, ki zahteva predvidljivo pravo in zaupanje davčnih zavezancev v pravno državo.³⁵³

V nemški Ustavi ne najdemo določb o prepovedi retroaktivnih učinkov pri davčnih zakonih, temveč je Nemško Ustavno sodišče načelo prepovedi retroaktivne veljave zakonov izpeljalo iz ustavnega načela pravne države.³⁵⁴

³⁵¹ Takšno stališče Ustavnega sodišča najdemo v Odločbah št. U-I-62/95, U-I-81/96 in U-I-158/11.

³⁵² Tako nemški Odločbi Ustavnega sodišča BverfG 2 BvL 6/59 in BverfG 2 BvL 2/83.

³⁵³ Glej *L. Šturm, F. Arhar, Komentar Ustave...*, str. 57.

³⁵⁴ Tako *J. Hey, Retroactivity...*, str. 8 in *H. Weber-Grellet, Steuern im...*, str. 243.

6) ustavna dopustnost retroaktivnih zakonov v Sloveniji in Nemčiji

V magistrski nalogi me je predvsem zanimalo ali imajo lahko posamezne določbe davčnega zakona retroaktivne učinke, pa je takšen zakon še vedno v skladju z Ustavo, t.j. z 2. in s 155. členom Ustave. In katerim pogojem mora biti zadoščeno, da retroaktiven zakon prestane ustavnosodno presojo. Ugotovila sem, da Ustava davčnih zavezancev ne ščiti pred zakonodajalčevim sprejemom novih davčnih zakonov, ali pred povišanjem davčnih stopenj obstoječih davčnih zakonov. Zato morajo davčni zavezanci spremembe pričakovati in se na njih pripraviti.³⁵⁵ Nemško Ustavno sodišče je tudi odločilo, da je že objava predloga novega zakona dovolj, da mora davčni zavezanec predvideti zakonsko spremembo, saj je predlog zakona v Parlamentu praviloma vedno sprejet. Torej davčni zavezanec ne uživa več ustavne zaščite varstva zaupanja v pravo z dnem objave predloga novega zakona in ne z dnem objave zakona. S takšnim retroaktivnim posegom se zakonodajalec zaščiti, da davčni zavezanec ne izkoristi pretekle (ugodnejše) pravne ureditve, v postopku sprejemanja nove.³⁵⁶ Sama menim, da davčni zavezanci v Sloveniji niso (dovolj) seznanjeni s Predlogi zakonov in zato ni smiselno, da davčni zavezanci že ob Predlogu zakona ne bi več uživali ustavne zaščite varstva zaupanja v pravo.

Ugotovila sem, da 2. odstavek 155. člena Ustave določa, da posamezne zakonske določbe lahko imajo retroaktivni učinek, če zakonodajalec s tem (že v zakonodajalnem postopku) zasleduje javni interes in če s tem ne poseže v posameznikove že pridobljene pravice, pri čem morata biti kumulativno izpolnjena oba pogoja. Takšen poseg se preverja z načelom sorazmernosti, kjer Ustavno sodišče najprej opravi test legitimnosti, s katerim želi potrditi obstoj ustavno dopustnega cilja, ki je lahko tudi javni interes. Nato opravi še strogi test sorazmernosti, v okviru katerega želi preveriti, ali je bil zakonodajalčev poseg nujen ter ali bi se dalo zakonodajalčev cilj kako drugače doseči in s tem manj poseči v pravico davčnega zavezanca. Na koncu Ustavno sodišče še tehta sorazmernost zakonodajalčevega cilja in ukrepa. Prav tako je ustavno dovoljena retroaktivnost po 2. členu Ustave, v kolikor zakonodajalec zasleduje legitimen cilj (javni interes), če uporabi pravno dopustna

³⁵⁵ Glej *Odločbo Ustavnega sodišča št. U-I-158/11*.

³⁵⁶ Tako nemška *Odločba Ustavnega sodišča BverfG 1 BvL 6/07*.

sredstva ter če preстане test sorazmernosti, pri katerem mora Ustavno sodišče potrditi, da so bila izbrana zakonodajalčeva sredstva nujna, razumna in primerna za doseg cilja ter da je poseg sorazmeren glede na doseženi cilj.³⁵⁷

7) vpliv dodatne obdavčitve dohodkov z vidika ustavnega varstva zasebne lastnine in ustavno dovoljeni posegi v zasebno lastnino

Pri tem vprašanju sem želela ugotoviti kdaj in predvsem v kolikšni meri sme zakonodajalec poseči v posameznikovo zasebno lastnino, da bo takšen poseg v skladu s 33. členom Ustave. Zasebna lastnina je ustavno varovana z namenom možnosti svobodnega razpolaganja posameznikov s svojim premoženjem. Vendar pa je funkcija lastnine tudi javna in ne zgolj zasebna, zato mora država zasebno lastnino in javni interes čim bolj uravnotežiti, pri čem velja, da čim večji je javni interes, tem večja je pravica javnosti, da zasebno lastnino omeji. Davki pomembno vplivajo na dohodek davčnega zavezanca, za katerega (neposredno) ne prejme nobenega povračila, zato je še posebej pri davčnih zakonih potrebno spoštovati prepoved retroaktivnosti.³⁵⁹

Zakonodajalec mora toliko davčno obremeniti dohodek davčnega zavezanca, da ohrani smisel pridobivanja dohodkov. Ustavno sodišče je v preteklosti že odločilo, da premoženjski davek, ki (skupaj z drugimi obremenitvami) presega polovico donosa, posega v ustavno pravico do lastnine. Takšno odločitev je sprejelo na podlagi presoje Nemškega Ustavnega sodišča.³⁶⁰

Poseg v zasebno lastnino po 33. členu Ustave je dopusten kadar zakonodajalec zasleduje ustavno dopusten cilj, ki ga z drugimi (blažjimi) sredstvi ne bi mogel doseči, pri čem je poseg sorazmeren z zakonodajalčevim ciljem.³⁶¹

³⁵⁷ Takšne zahteve določata 2. člen in 2. odstavek 155. člena Ustave.

³⁵⁹ Glej *Odločbo Ustavnega sodišča št. U-I-81/96*.

³⁶⁰ Tako je odločilo Ustavno sodišče v *Odločbi št. U-I-91/98*.

³⁶¹ Tako *L. Šturm, F. Arhar, Komentar Ustave...*, str. 344.

Na podlagi praktičnih primerov sem ugotavljala težo zakonodajalčevega posega v zasebno lastnino davčnih zavezancev po ZDDDDČPNO. Ugotovila sem, da 6. člen ZDDDDČPNO določa davčno stopnjo v višini 49 odstotkov, s tem pa zakonodajalec (skupaj s 50 odstotno dohodnino) obdavči dohodek poslovodnih oseb in članov nadzornih organov tudi 80 in več odstotno. Visoka davčna obremenitev dohodkov nakazuje na prekomeren zakonodajalčev poseg v zasebno lastnino, pri katerem dohodki izgubijo svojo funkcijo. Vendar o tem lahko zgolj ugibam, saj Ustavno sodišče ustreznosti višine davčne stopnje ZDDDDČPNO ni presoјalo.

8) dodatna obdavčitev dohodkov z vidika ustavne zahteve po vnaprejšnji določnosti predpisov

Za zaključek sem želela proučiti zakaj je vnaprejšnja določnost davčnih predpisov tako pomembna, da je zapisana v Ustavi, saj 87. in 147. člen Ustave zahtevata vnaprejšnjo določnost davčnih predpisov. Ugotovila sem, da 87. člen Ustave določa, da mora biti davčni zakon vnaprejšen in splošen (abstrakten) zato, ker je to ena izmed temeljnih zahtev pravne države, ki jo obravnava 2. člen Ustave.³⁶² V skladu s 87. in 147. členom Ustave mora zakonodajalec davčne obveznosti davčnih zavezancev določiti v zakonu, saj lahko le tako davčni zavezanci v vsakem trenutku poznajo svoje davčne obveznosti in si svoje življenje svobodno oblikujejo, s tem ko lahko prosto razpolagajo s svojim (neobdavčenim) delom dohodka. Res je naloga zakonodajalca, da sprejema nove davčne predpise (predvsem v času finančne in gospodarske krize), vendar jih mora pred tem objaviti, da s tem obvesti davčne zavezance o spremenjenih pravilih, s katerimi se lahko seznanijo in na katere se lahko pripravijo. Prav 154. člen Ustave zahteva, da morajo biti predpisi pred veljavo objavljeni v Ur. l. RS.³⁶³

³⁶² Glej 87. člen Ustave, v povezavi z 2. členom Ustave.

³⁶³ Tako v *Odločbi Ustavnega sodišča U-I-158/11*.

Davčni zavezanec mora biti seznanjen s svojo davčno obveznostjo že v trenutku prejema dohodka, pri dohodninskih zakonih pa mora biti sposoben predvideti obdavčitev svojih dohodkov za posamezno koledarsko leto že s 01. 01. v posameznem letu.³⁶⁴

Ključno tezo magistrske naloge, ki glasi, da je dodatna obdavčitev dohodkov poslovodnih oseb in članov nadzornih organov v času finačne in gospodarske krize morebiti ustavno sporna z vidika 2., 33., 87., 147. in 155. člena Ustave, sem tako potrdila, predvsem zaradi sledečih ugotovitev:

- v kolikor zakonodajalec sprejme davčni zakon, katerega določbe vsebujejo retroaktivne učinke, svojih legitimnih ciljev za sprejem takšnega zakona pa ne izkaže že v zakonodajalnem postopku, je takšna zakonska določba - z vidika 2. oz. 155. člena Ustave - ustavno sporna; prav tako mora zakonodajalec poskrbeti še za druge ustavne pogoje, ki jih Ustava v 2. in 155. členu določa kot pogoj za izjemno dovoljene retroaktivne posege v posameznikov dohodek;
- v kolikor premoženjski davek (skupaj z ostalimi obremenitvami) presega polovico donosa, je z vidika 33. člena Ustave ustavno sporen, saj pomembno posega v dohodek davčnega zavezanca, s tem pa pridobivanje dohodka izgubi svojo funkcijo;
- v kolikor zakonodajalec davčnega zakona pred sprejetjem (in uporabo) ne objavi v Ur. l. RS, je takšen poseg v skladu z ustavno (vnaprejšnjo) določnostjo davčnih predpisov po 87. in 147. členu Ustave ustavno sporen, saj se davčni zavezanci na novo ureditev niso mogli pripraviti.

³⁶⁴ Tako v *Odločbi Ustavnega sodišča U-I-158/11*, kjer je Ustavno sodišče v postopku za oceno ustavnosti 12. člena ZDDDDČPNO pridobilo mnenje davčnega strokovnjaka, doc. dr. Aleša Kobala.

VII. SEZNAM TABEL

Tabela 1: Obdavčitev dohodkov poslovodne osebe iz naslova plače, prejete na podlagi sklenjenega delovnega razmerja v Sloveniji

Tabela 2: Obdavčitev dohodkov poslovodne osebe iz naslova plače, prejete na podlagi sklenjenega delovnega razmerja v Nemčiji

Tabela 3: Primerjava obdavčitve dohodkov poslovodne osebe iz naslova plače, prejete na podlagi sklenjenega delovnega razmerja v Sloveniji in v Nemčiji

Tabela 4: Obdavčitev dohodkov člana nadzornega organa iz naslova plačila za opravljanje funkcije, prejetega na podlagi sklenjene pogodbe o delu v Sloveniji

Tabela 5: Primerjava obdavčitve dohodkov poslovodne osebe iz naslova plače, prejete na podlagi sklenjenega delovnega razmerja in dohodkov člana nadzornega organa iz naslova plačila za opravljanje funkcije, prejetega na podlagi sklenjene pogodbe o delu v Sloveniji

Tabela 6: Primerjava obdavčitve dohodkov člana nadzornega organa iz naslova plačila za opravljanje funkcije, prejetega na podlagi sklenjene pogodbe o delu v Sloveniji in v Nemčiji

Tabela 7: Dodatna obdavčitev dohodkov poslovodne osebe po ZDDDČPNO iz naslova plače, prejete na podlagi sklenjenega delovnega razmerja

Tabela 8: Dodatna obdavčitev dohodkov poslovodne osebe po ZDDDČPNO iz naslova nagrade, prejete na podlagi sklenjenega delovnega razmerja

Tabela 9: Dodatna obdavčitev dohodkov člana nadzornega organa iz naslova plačila za opravljanje funkcije, prejetega na podlagi sklenjene pogodbe o delu

VIII. LITERATURA

ARAI-TAKAHASHI Yutaka, Proportionality – a German approach, Amicus Curiae – Journal of the Society for Advanced Legal Studies, št. 19, Heidelberg 1999.

BAJUK Jože, KOSTREVC Denis, PODBEVŠEK Gorazd, Nagrajevanje uprav in nadzornih organov v EU in Sloveniji, Združenje članov nadzornih svetov, Ljubljana 2004.

BIRK Dieter, Steuerrecht, C. F. Müller, Berlin 2013.

BOHINC Rado, Delovnopравни in korporacijski položaj direktorjev (prejemki in pogodba o vodenju poslov), Podjetje in delo, št. 2/1999, Ljubljana 1999, str. 283-306.

BOHINC Rado, Prejemki direktorjev, priporočila EU in ukrepi v Sloveniji, Podjetje in delo, št. 6-7/2009, Ljubljana 2009, str. 1442-1456.

BRATINA Borut, Položaj nadzornega sveta v času krize, Podjetje in delo, št. 5/2013, Ljubljana 2013, str. 725-735.

BRATINA Borut, JOVANOVIČ Dušan, Podjetniško in davčno pravo, Univerza v Mariboru, Ekonomsko-poslovna fakulteta, Maribor 2000.

CERAR Miro, IGLIČAR Albin, KERŠEVAN Erik, PAVČNIK Marijan, SIMIČ Vladimir, ŠKRK Mirjam, TESTEN Franc, WEDAM LUKIĆ Dragica, Pravna država, GV založba, Ljubljana 2009.

ČAMPA Milan, KOSTANJEVEC Boris, PERNEK Franc, Davčno pravo in javne finance, Fakulteta za poslovne in upravne vede, Novo mesto 2009.

DOLINAR Uroš, PIRC Igor, PODBEVŠEK Gorazd, Nagrajevanje uprav in nadzornih svetov v Sloveniji 2005-2006, Združenje članov nadzornih svetov, Ljubljana 2007.

EMANUEL Steven L., Constitutional law, Larchmont, New York 1997.

Federal Ministry for Economic Affairs and Energy, Guide to Working in Germany, Berlin 2013.

Federal Ministry of Finance, An ABC of Taxes, Berlin 2013.

FERČIČ Aleš, Analiza ustavnosti ZDoH-1D: prehodni režim za obdavčitev dobička iz kapitala, Podjetje in delo, št. 3-4/2006, Ljubljana 2006, str. 666-687.

FERČIČ Aleš, Načelo varstva zaupanja v pravo in ZDoH-1D, Pravna praksa, št. 9, Ljubljana 2006, str. 6-8.

FERČIČ Aleš, Neskladnost ZDoH-1D z Ustavo RS na področju obdavčitve dobička iz kapitala, Davčno-finančna praksa, št. 1, Maribor 2006, str. 8-13.

GRAD Franc, KAUČIČ Igor, KOCJANČIČ Rudi, RIBIČIČ Ciril, Ustavno pravo Slovenije, Univerza v Ljubljani, Fakulteta za upravo, Ljubljana 2009.

GRÖPL Christoph, Die Rückwirkung von Steuergesetzen, College of Law, Seul 2006.

HEY Johanna, Retroactivity and Tax Legislation, University of Cologne, Cologne 2010.

HORLEMANN Heinz-Gerd, Steuerrecht, Achalm Wissenschafts Verlag, Achalm 2011.

JELČIČ Barbara, JELČIČ Božidar, Porezni sustav i porezna politika, Informator, Zagreb 1998.

KALUŽA Aleš, Omejitev prejemkov poslovnih oseb v gospodarskih družbah v večinski lasti države, Pravna praksa, št. 13/2015, Ljubljana 2015, str. 6-8.

KOMMERS P. Donald, MILLER A. Russell, The Constitutional Jurisprudence of the Federal Republic of Germany, Duke University Press, London 2012.

KORPIČ-HORVAT Etelka, Kaj je plačilo za delo, Pravna praksa, št. 29/2004, Ljubljana 2004, str. 19-26.

KORTS Sebastian, Der Aufsichtsrat der Aktiengesellschaft und seine Besteuerung, Steueranwaltsmagazin, Stuttgart 2014, str. 225-228.

KRANJC Janez, Oboedientia est legis essentia, Pravna praksa, št. 37, Ljubljana 2009, str. 32.

KRAVANJA NOVAK Nina, SLAPNIČAR Sergeja, PRIJOVIĆ Irena, Raziskava o prejemkih uprav in nadzornih svetov javnih delniških družb v Sloveniji v obdobju 2010-2012, Deloitte d.o.o., Ljubljana 2013.

KUNŠEK Mojca, V davčnem primežu: Posebnosti dodatne obdavčitve poslovdstev in nadzornih organov, Pravna praksa, št. 6-7, Ljubljana 2010, str. I-II.

LANG Joachim, TIPKE Klaus, Steuerrecht, O. Schmidt, Köln 2010.

LEBAN Simon, Davek kot poseg v lastninsko pravico - ustavnosodna presoja dohodnine, Dignitas, št. 28, Ljubljana 2005, str. 106-128.

LEITNER Alfred, Uvod u studij poreznog prava, vlast.nakl., Zagreb 1939.

LENAERTS Koenraad, Constitutional law of the European Union, Sweet & Maxwell, London 2005.

MEŽNAR Drago, Primerjava prednosti in slabosti pogodbe o zaposlitvi poslovodne osebe in pogodbe o poslovođenju, Podjetje in delo, št. 1/2008, Ljubljana 2008, str. 136-146.

NOBLES Christopher, The economics of taxation, Harlow, Anglija 2002.

NOVAK Janez, Načeli sorazmernosti in pro rata temporis, Podjetje in delo, št. 3-4/2014, Ljubljana 2014, str. 447-465.

PAVČNIK Marijan, Časovnost pravne igre (Ob odločbi Ustavnega sodišča RS o dodatnem davku), Pravniki, št. 1-2, letnik 69 (131), Ljubljana 2014, str. 5-18.

PAVČNIK Marijan, Načelo sorazmernosti, Pravna praksa, št. 38, Ljubljana 2004, str. 44-45.

PAVČNIK Marijan, Teorija prava, Cankarjeva založba, Ljubljana 1997.

RADOVANOVIĆ Radomir, Porez na dohodak, Ministarstvo finansija, Finansiški institut, Beograd 1950.

RAJGELJ Barbara, Udeležba zaposlenih pri dobičku v zakonodaji in praksi RS in EU, Dnevi slovenskih pravniki 2009, Portorož 2009, str. 1477-1491.

RAKULJIĆ ZELOV Jasna, Plačila članom uprav delniških družb, Podjetje in delo, št. 2, Ljubljana 2014, str. 269-294.

SAMEC Nataša, Delniške opcije, GV Založba, Ljubljana 2009.

SAMEC Nataša, Delniška opcija ali udeležba članov uprave pri dobičku – kaj je boljša oblika plačila?, Dnevi slovenskih pravniki 2009, Portorož 2009, str. 1492-1502.

SAMEC Nataša, Izplačilo nagrade upravi družbe, Pravna praksa, št. 36/2009, Ljubljana 2009, str. 18-19.

SAMEC Nataša, Objave prejemkov direktorjev? Komu so namenjene in zakaj?, Pravna praksa, št. 24/2005, Ljubljana 2005, str. 10-13.

SAMEC Nataša, Plačila članov organov vodenja in nadzora z delniškimi opcijami, Podjetje in delo, št. 7/2006, Ljubljana 2006, str. 1600-1614.

SAMEC Nataša, Plačila vodilnih v d.d. morajo biti vezana tudi na rezultat in javna po noveli ZGD-1C, Podjetje in delo, št. 5/2009, Ljubljana 2009, str. 886-902.

SENČUR PEČEK Darja, Zakonite oblike opravljanja dela, Podjetje in delo, št. 6-7/2013, Ljubljana 2013, str. 921-943.

SLADIČ-ZEMLJAK Pavla, Komentar ustave ZR Nemčije, Pravna praksa, št. 388, Ljubljana 1997, str. 37-38.

SLAPNIČAR Sergeja, Nagrajevanje uprav in nadzornih svetov v Sloveniji 2007-2009, Združenje nadzornikov Slovenije, Ljubljana 2010.

ŠINKOVEC Janez, Načelo varstva zaupanja v pravo, Podjetje in delo, št. 1, Ljubljana 1993, str. 3-14.

ŠKOF Bojan, WAKOUNIG Marian, TIČAR Bojan, KOBAL Aleš, JERMAN Saša, FERČIČ Aleš, Davčno pravo, Pravna fakulteta: Davčno-finančni raziskovalni inštitut, Maribor 2007.

ŠTURM Lovro, ARHAR France, Komentar Ustave Republike Slovenije, Fakulteta za podiplomske državne in evropske študije, Ljubljana 2002.

ŠTURM Lovro, Načelo sorazmernosti kot splošno ustavno načelo, Javna uprava, št. 2/95, Ljubljana 1995, str. 127-161.

ŠTURM Lovro, Načelo sorazmernosti v slovenskem pravu, Pravna praksa, št. 25, Ljubljana 1995, str. 2-4.

ŠTURM Lovro, Značilnosti in razvoj nemške ustavnosodne presoje na področju varstva človekovih pravic, Javna uprava, št. 2, Ljubljana 1998, str. 163-228.

ŠUŠNJAR Davor, Proportionality, Fundamental Rights, and Balance of Powers, Martinus Nijhoff Publishers, Boston 2010.

TASKOVSKA Dobrinka, Proportionality as a general principle of law, Univerza v Ljubljani, Pravna fakulteta, Ljubljana 2000.

TOPLAK Jurij, DUBROVNIK Tadej, Sprememba pogojev za opravljanje dejavnosti z vidika načela varstva zaupanja v pravo, Podjetje in delo, št. 2, Ljubljana 2013, str. 329-341.

TRATNIK Andreja, Razširitev dometa 7. člena EKČP – retroaktivna uporaba milejšega zakona, Pravna praksa, št. 37, Ljubljana 2009, str. 25-26.

TRIDIMAS Takis, The general principles of EU law, Oxford, Anglija 2006.

VANISTENDAEL Frans, Legal Framework of Taxation, International Monetary Fund, Washington 1996.

WEBER-GRELLET Heinrich, Steuern im modernen Verfassungsstaat, Otto Schmidt Verlag, Köln 2001.

WEDAM-LUKIĆ Dragica, Načelo sorazmernosti v ustavnosodni presoji, Dnevi slovenskih pravnikov 2009, Portorož 2009, str. 1350-1356.

IX. VIRI

Aktiengesetz (AktG), 06. 09. 1965 (BGBl. I S. 1089), s spremembami.

Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft, vom 12. September 1848, s spremembami.

Deutscher Corporate Governance Kodex (DCGK), 05. 05. 2015.

Einkommensteuergesetz (EStG), 16. 10. 1934, s spremembami.

Finanzmarktstabilisierungsfondsgesetz (FMStFG), 17. 10. 2008 (BGBl. I S. 1982), s spremembami.

Gesetz zur Angemessenheit der Vorstandsvergütung (VorstAG), 31. 07. 2009.

Grundgesetz für die Bundesrepublik Deutschland, Bundesgesetzblatt nummer 100-1, 1949.

Handelsgesetzbuch (HGB), 10.05.1897, s spremembami.

Kreditwesengesetz (KWG), 10.07.1961, s spremembami.

Kodeks upravljanja javnih delniških družb, Ur. l. RS, št. 44-2040/2004.

Lohnsteuerdurchführungsverordnung (LStDV), 16. 06. 1949, s spremembami.

Odklonilno ločeno mnenje sodnice dr. Etelke Korpič-Horvat k Odločbi Ustavnega sodišča št. U-I-158/11, z dne 13. 12. 2013.

Odločba Vrhovnega sodišča RS, Sklep VIII Ips 14/2010, 21. 11. 2011.

Podrobnejši opis MF o dodatnem davku od dohodkov članov poslovodstev in nadzornih organov v času finančne in gospodarske krize, marec 2015.

Pojasnilo DURS, št. 007-130/2009, 29. 01. 2010.

Pojasnilo DURS, št. 4210-5839/2011, 15. 04. 2011.

Pojasnilo DURS, št. 4210-267/2007, 04. 09. 2007.

Pojasnilo DURS, št. 42401-10192/2005, 08.08.2005.

Pojasnilo DURS, št. 4210-224/2007-01031-04, 29. 06. 2007.

Pojasnilo DURS, št. 4211-235/2014-2, 23. 01. 2014.

Pojasnilo MF, št. 429-256/2009/8, 16. 12. 2009.

Pravilnik o določitvi olajšav in lestvice za odmero dohodnine za leto 2015, Ur. l. RS, št. 94/14.

Predlog ZDDDČPNO, tretja obravnava, EPA 317-V, Generalna sekretarka Mojca Prelesnik, Poročevalec DZ RS, št. 100, Letnik XXXV, Ljubljana 2009.

Priloga k Uredbi o povračilu stroškov za službena potovanja v tujino, ki se uporablja za javne uslužbence in funkcionarje, Ur. l. RS, št. 38/1994, s spremembami.

Pritrdilno ločeno mnenje sodnice dr. Jadranke Sovdat k Odločbi Ustavnega sodišča št. U-I-158/11, ki se mu pridružuje sodnik mag. Miroslav Mozetič, z dne 10. 12. 2013.

Pritrdilno ločeno mnenje sodnika Jana Zobca k Odločbi Ustavnega sodišča št. U-I-158/11, z dne 10. 12. 2013.

Public Corporate Governance Kodex (PCGK)

Sklep Vlade RS o priporočilih glede nagrajevanja članov organov nadzora v gospodarskih družbah v zvezi z omejevanjem učinkov finančne krize, št. 10007-1/2011/2, z dne 06. 01. 2011.

Sklep Vlade RS o priporočilih predstavnikom RS v nadzornih organih gospodarskih družb, katerih večinska lastnica je RS, pri sklepanju pogodb o zaposlitvi za poslovodne osebe, št. 01400-3/2009/3, z dne 22. 01. 2009.

Sklep Vlade RS o priporočilih v zvezi z omejitvijo plač in osebnih prejemkov zaposlenih v javnih podjetjih in gospodarskih družbah, ki opravljajo gospodarske javne službe, št. 01002-5/2010/2, z dne 22. 07. 2010.

Sklep Vlade RS o stališčih do izplačevanja sejin in nagrad članov ns in uo v zvezi z omejevanjem učinkov finančne krize v javnih podjetjih in drugih gospodarskih družbah, ki so v delni ali celotni neposredni ali posredni lasti RS, z dne 22. 01. 2009.

Sklep Vlade RS o višini regresa za letni dopust, št. 10007-25/2012/2, z dne 15. 03. 2012.

Sodba Upravnega sodišča RS, Davčni bilten št. 5/2004.

Solidaritätszuschlaggesetz (SolZG), 24. 06. 1991, s spremembami.

Uredba o davčni obravnavi povračil stroškov in drugih dohodkov iz delovnega razmerja, Ur. l. RS, št. 140/2006, s spremembami.

Uredba o določitvi najvišjih razmerij za osnovna plačila ter višine spremenljivih prejemkov direktorjev, Ur. l. RS, št. 34/2010.

Uredba o sejinah in povračilih stroškov v javnih skladih, javnih agencijah, javnih zavodih in javnih gospodarskih zavodih, Ur. l. RS, št. 16-557/2009.

Ustava Republike Slovenije, Ur. l. RS, št. 33/91.

Zakon o delovnih razmerjih (ZDR-1), Ur. l. RS, št. 21/2013, s spremembami.

Zakon o dodatnem davku od dohodkov članov poslovodstev in nadzornih organov v času finančne in gospodarske krize (ZDDDČPNO), Ur. l. RS, št. 78/2009.

Zakon o dohodnini (ZDoh-2), Ur. l. RS, št. 117/2006, s spremembami.

Zakon o gospodarskih družbah (ZGD-1), Ur. l. RS, št. 42/2006, s spremembami.

Zakon o pokojninskem in invalidskem zavarovanju (ZPIZ-2), Ur. l. RS, št. 96/12, 39/13.

Zakon o prejemkih poslovodnih oseb v gospodarskih družbah v večinski lasti Republike Slovenije in samoupravnih lokalnih skupnosti (ZPPOGD), Ur. l. RS, št. 21/2010.

Zakon o prispevkih za socialno varnost (ZPSV), Ur. l. RS, št. 5-277/1996.

Zakon o Slovenskem državnem holdingu, Ur. l. RS, št. 25/14.

Zakon o spremembah in dopolnitvah Zakona o gospodarskih družbah (ZGD-1C), Ur. l. RS, št. 42-2040/2009.

Zakon o spremembah in dopolnitvah Zakona o zdravstvenem varstvu in zdravstvenem zavarovanju (ZZVZZ-M), Ur. l. RS, št. 91/2013.

ODLOČBE NEMŠKEGA USTAVNEGA SODIŠČA (vse dosegljive na: <http://opinioiuris.de/gerichtsentscheidungen/bverfg>):

- odločba Ustavnega sodišča BverfG 2 BvL 6/59, z dne 19. 12. 1961;
- odločba Ustavnega sodišča BverfG 1 BvL 6/07, z dne 10. 10. 2012;
- odločba Ustavnega sodišča BverfG 2 BvL 4/59, z dne 31. 05. 1960;
- odločba Ustavnega sodišča BverfG 2 BvL 2/83, z dne 14. 05. 1986;
- odločba Ustavnega sodišča BverfG 1 BvR 571/60, z dne 14. 07. 1965;
- odločba Ustavnega sodišča BverfG 2 BvR 882/97, z dne 03. 12. 1997.

ODLOČBE USTAVNEGA SODIŠČA V SLOVENIJI (vse dosegljive na: <http://odlocitve.us-rs.si/usrs/us-odl.nsf/advanced.htm>):

- odločba Ustavnega sodišča št. U-I-120/91, z dne 09. 04. 1992;
- odločba Ustavnega sodišča št. U-I-158/11, z dne 28.11.2013;
- odločba Ustavnega sodišča št. U-I-98/07, z dne 12. 06. 2008;
- odločba Ustavnega sodišča št. U-I-60/99, z dne 18. 03. 1999;

- odločba Ustavnega sodišča št. U-I-340/96, z dne 12. 03. 1998;
- odločba Ustavnega sodišča št. U-I-93/93, z dne 09. 12. 1993;
- odločba Ustavnega sodišča št. U-I-123/92, z dne 01. 04. 1993;
- odločba Ustavnega sodišča št. U-I-266/95, z dne 20. 11. 1995;
- odločba Ustavnega sodišča št. U-I-159/95, z dne 11. 04. 1996;
- odločba Ustavnega sodišča št. U-I-14/97, z dne 03. 04. 1997;
- odločba Ustavnega sodišča št. U-I-77/93, z dne 06. 07. 1995;
- odločba Ustavnega sodišča št. U-I-25/95, z dne 27. 11. 1997;
- odločba Ustavnega sodišča št. U-I-115/93, z dne 31. 03. 1994;
- odločba Ustavnega sodišča št. U-I-181/94, z dne 30. 03. 1995;
- odločba Ustavnega sodišča U-I-62/95, z dne 16. 02. 1996;
- odločba Ustavnega sodišča št. U-I-81/96, z dne 14. 05. 1996;
- odločba Ustavnega sodišča št. U-I-40/97, z dne 21. 05. 1998;
- odločba Ustavnega sodišča št. U-I-306/97, z dne 17. 06. 1999;
- odločba Ustavnega sodišča št. U-I-43/98, z dne 15. 02. 2001;
- odločba Ustavnega sodišča št. U-I-60/98, z dne 16. 07. 1998;
- odločba Ustavnega sodišča št. U-I-91/98, z dne 27. 05. 1999;
- odločba Ustavnega sodišča št. U-I-55/92, z dne 01. 10. 1992;
- odločba Ustavnega sodišča št. U-I-21/07, z dne 06. 03. 2008;
- odločba Ustavnega sodišča št. Up-2925/07-15, z dne 06. 03. 2008;
- odločba Ustavnega sodišča št. U-I-185/93, z dne 12. 05. 1994;
- odločba Ustavnega sodišča št. U-I-273/96, z dne 16. 01. 1997;
- odločba Ustavnega sodišča št. U-I-18/02, z dne 24. 10. 2003.

X. SPLETNI VIRI

AUKN, Merila za plačilo članom nadzornih organov družb s kapitalskimi naložbami države, z dne 18. 01. 2011, dosegljiva na: http://www.sdh.si/doc/Pravni_akti/1_AUKN_merila_za_placilo.pdf, 03. 11. 2015.

BRATINA Borut, Vloga in pomen nadzornih svetov, Združenje nadzornikov Slovenije, str. 41-45, dosegljiv na: http://www.zdruzenje-ns.si/db/doc/upl/bratina__dimitric_vloga_in_pomen_ns.pdf, 03. 11. 2015.

CENTER ON EXECUTIVE COMPENSATION, German Parliament Rejects Proposed Say on Pay Law, Urges Tax Reform Instead, 27. 09. 2013, str. 1, dosegljivo na: <http://www.execcomp.org/News/NewsStories/german-parliament-rejects-proposed-say-on-pay-law-urges-tax-reform-instead>, 03. 11. 2015.

COPLEY Caroline, Swiss voters reject proposal to limit executives' pay, Reuters, 24. 11. 2013, str. 1, dosegljivo na: <http://www.reuters.com/article/2013/11/24/us-swiss-vote-pay-idUSBRE9AN0BW20131124>, 03. 11. 2015.

ČEBULJ Janez, Govor udeležencem proslave Dneva človekovih pravic, 06. 12. 2004, dosegljivo na: <http://www.us-rs.si/media/govor-ozn.pdf>, 03. 11. 2015.

DEUTSCHE WELLE, German parliament rejects executive pay law ahead of election, 20. 09. 2013, str. 1, dosegljivo na: <http://www.dw.com/en/german-parliament-rejects-executive-pay-law-ahead-of-election/a-17102566>, 03. 11. 2015.

FISCHER Hermann Josef, Zahlungen an Vorstände und Aufsichtsräte, 1998, dosegljivo na: <https://genossenschaftsverband.de/verband/presseservice/publikationen/genossenschaftskurier/zahlungen-an-vorstaende-und-aufsichtsrate>, 03. 11. 2015.

FRESHFIELDS BRUCKHAUS DERINGER LLP, Financial market stabilisation act and financial market stabilisation fund regulation come into force, str. 1-3, oktober 2008, dosegljivo na: http://www.freshfields.com/uploadedFiles/SiteWide/Knowledge/Financial_Market_Stabilisation%20Act_24372.pdf, 03. 11. 2015.

GIBSON, DUNN & CRUTCHER LLP, Stricter rules for remuneration of management board members in German stock corporations – extended liability for members of the supervisory board, 24. 08. 2009, str. 1, dosegljivo na: <http://www.gibsondunn.com/publications/pages/StricterRules-BoardMembersinGermanCorporations.aspx>, 03. 11. 2015.

GODDARD Robert, Germany: 'say on pay' arrives and other remuneration reforms, 2009, str. 1, dosegljivo na: <http://corporatelawandgovernance.blogspot.si/2009/09/germany-say-on-pay-arrives-and-other.html>, 03. 11. 2015.

JOSEPH Celia, Swiss Voters Approve “Against the Rip-Off” Referendum Restricting Corporate Compensation, Fisher&Phillips LLP, 14. 05. 2013, str. 1, dosegljivo na: <http://www.crossborderemployer.com/post/2013/05/14/Swiss-Voters-Approve-e2809cAgainst-the-Rip-Offe2809d-Referendum-Restricting-Corporate-Compensation.aspx>, 03. 11. 2015.

JUDAH Tim, Angry Swiss Aren't Done Slimming the Fat Cats, Bloomberg View, 04. 03. 2013, str. 1, dosegljivo na: <http://www.bloombergvew.com/articles/2013-03-04/angry-swiss-aren-t-done-slimming-the-fat-cats>, 03. 11. 2015.

KOBAL Aleš, Davčni vidiki izplačil poslovojem družb z omejeno odgovornostjo, FinD-INFO, 19. 08. 2009, dosegljivo na: <http://www.findinfo.si/dnevnevsebine/Aktualno.aspx?id=9584>, 03. 11. 2015.

MACLUCAS Neil, Swiss Voters Reject High-Pay Initiative, The Wall Street Journal, 24. 11. 2013, str. 1, dosegljivo na: <http://www.wsj.com/articles/SB10001424052702304011304579217863967104606>, 03. 11. 2015.

MARKET INTEGRITY INSIGHTS, »Say on pay«: how voting on executive pay is evolving globally – and is it working?, 26. 12. 2013, str. 1, dosegljivo na: <https://blogs.cfainstitute.org/marketintegrity/2013/12/26/say-on-pay-how-votes-on-executive-pay-is-evolving-globally-and-is-it-working/>, 03. 11. 2015.

MAYER BROWN LLP, New rules in the statutes regarding the appropriateness of the management board's remuneration call for supervisory board members to follow their duties more closely than before, 2009, str. 1-8, dosegljivo na:

https://www.mayerbrown.com/files/Publication/f13197b0-7d96-49c6-b0b1-26932fd1d441/Presentation/PublicationAttachment/408bdca6-44e7-4297-9e52-4b685e660778/Corp_Vorstandsverguetung-e-A4.PDF, 03. 11. 2015.

MINDER Raphael, Swiss Voters Approve a Plan to Severely Limit Executive Compensation, The New York Times, 03. 03. 2013, str. 1, dosegljivo na: http://www.nytimes.com/2013/03/04/business/global/swiss-voters-tighten-countrys-limits-on-executive-pay.html?_r=1, 03. 11. 2015.

MINISTRSTVO ZA FINANCE, Predlog zakona o dodatnem davku od dohodkov članov poslovdstev v času finančne in gospodarske krize, 16. 04. 2009, dosegljivo na: http://www.mf.gov.si/nc/si/medijsko_sredisce/novica/article/43/240/, 03. 11. 2015.

NOER LLP, Executive compensation and employment practices, Publication Lex Mundi, 2010, str. 1-4, dosegljivo na: <http://www.lexmundi.com/images/lexmundi/PracticeGroups/Labor/Surveys/ExecutiveComp/Germany.pdf>, 03. 11. 2015.

PALMER Edith, Switzerland: Referendum on Executive Pay, Library of Congress, 27. 03. 2013, str. 1, dosegljivo na: http://www.loc.gov/lawweb/servlet/lloc_news?disp3_l205403530_text, 03. 11. 2015.

SINISCALCO Gary, Germany: Bonus Cap for Bank Staff Introduced, 31. 10. 2013, str. 1, dosegljivo na: <http://blogs.orricks.com/employment/2013/10/31/germany-cap-on-bonuses-for-bank-staff-but-authority-for-shareholders-of-listed-companies-to-determine-the-remuneration-of-board-members-stopped-for-the-time-being/>, 03. 11. 2015.

SPIEGEL ONLINE, Venting public outrage: capping bonuses will matter little, 04. 03. 2013, str. 1, dosegljivo na: <http://www.spiegel.de/international/business/why-capping-banker-bonuses-will-have-little-effect-a-886692.html>, 03. 11. 2015.

SPIEGEL ONLINE, One Year's Salary: Europe Caps Banker Bonuses, 28. 02. 2013, str. 1., dosegljivo na: <http://www.spiegel.de/international/business/european-officials-cap-banker-bonuses-at-maximum-of-one-year-of-salary-a-886083.html>, 03. 11. 2015.

TAYLOR Adam, A Proposal To Limit Swiss Executive Pay To 12 Times That Of Low-Paid Employees Has Fat Cats Worried, Business Insider, 08. 11. 2013, str. 1, dosegljivo na: <http://www.businessinsider.com/switzerlands-112-initiative-why-executives-are-worried-2013-11>, 03. 11. 2015.

TEEVŠ Christian, 'Fat Cat' Backlash: Swiss Executive Pay Debate Gets Ugly, Spiegel Online International, 22. 11. 2013, str. 1, dosegljivo na: <http://www.spiegel.de/international/europe/swiss-debate-about-1-12-executive-pay-cap-initiative-heats-up-a-935114.html>, 03. 11. 2015.

ZDRUŽENJE MANAGER, Priporočila združenja manager pri sklepanju managerskih pogodb, dosegljiva na: <http://www.zdruzenje-manager.si/o-zdruzenju/kljucni-dokumenti>, 03. 11. 2015.