



2026-01-1205

Odločba U-I-158/24

Ustavno sodišče je v postopku za oceno ustavnosti, začetem z zahtevo skupine poslank in poslancev Državnega zbora, na seji 2. aprila 2026

odločilo:

1. Tretji in šesti odstavek 48. člena in 59. člen Zakona o dohodnini (Uradni list RS, št. 13/11 – uradno prečiščeno besedilo, 24/12, 30/12, 75/12, 94/12, 96/13, 50/14, 23/15, 55/15, 63/16, 69/17, 21/19, 28/19, 66/19, 39/22, 158/22 in 104/24) ter 23. člen Zakona o spremembah in dopolnitvah Zakona o dohodnini (Uradni list RS, št. 104/24) niso v neskladju z Ustavo.

2. Člen 113a Zakona o dohodnini ni v neskladju z Ustavo.

OBRAZLOŽITEV

A.

1. Skupina poslank in poslancev Državnega zbora (v nadaljevanju predlagatelj) vlaga zahtevo za oceno ustavnosti 11., 12., 17. in 23. člena Zakona o spremembah in dopolnitvah Zakona o dohodnini (v nadaljevanju ZDoh-2AB). Členi 11, 12 in 23 ZDoh-2AB naj bi bili v neskladju z 2. in 155. členom Ustave, ker naj bi kršili prepoved povratne veljave pravnih aktov ter načelo zaupanja v pravo. Člen 17 ZDoh-2AB naj bi kršil načelo enakosti pred zakonom iz 14. člena Ustave.

2. Predlagatelj pojasnjuje, da sta bila z 11. in 12. členom ZDoh-2AB spremenjena 48. in 59. člen Zakona o dohodnini (v nadaljevanju ZDoh-2). Določena naj bi bila nova ureditev za zavezance, ki pri ugotavljanju davčne osnove upoštevajo normirane odhodke ("normiranci"). Spremembe naj bi za številne zavezance, tudi za tiste, ki opravljajo osnovno kmetijsko in osnovno gozdarsko dejavnost, pomenile manj ugodno davčno obravnavo v primerjavi s prej veljavno ureditvijo. Bistvene spremembe naj bi zadevale strožje pogoje za vstop v sistem normiranih odhodkov in izstop iz njega ter nižji delež priznanih normiranih odhodkov. V 23. členu ZDoh-2AB naj bi bil določen odstop od nove ureditve za leti 2025 in 2026. Ker naj bi bil od višine prihodkov v letih 2023 in 2024 odvisen davčni položaj podjetnika v naslednjem davčnem letu, naj bi v teh letih zavezanci prilagodili svoje poslovanje tedaj veljavnim pravilom. Že Zakonodajno-pravna služba Državnega zbora naj bi v postopku sprejemanja ZDoh-2AB poudarila, da je treba upoštevati prepoved retroaktivnosti. Predlagatelj ob sklicevanju na ustavnosodno presojo trdi, da mora zakonodajalec v primeru sprejetja davčnopravne ureditve s povratnimi učinki v zakonodajnem gradivu izkazati obstoj posebej pomembnega javnega interesa, ki upravičuje takšne učinke ureditve. V zakonodajnem gradivu naj ne bi bilo nikjer navedeno, zakaj naj bi se moral ZDoh-2AB raztezati tudi na obdobje pred njegovo uveljavitvijo. Razlogi za sprejetje ZDoh-2AB naj bi bili le na splošno pojasnjeni.

3. Zavezancem naj bi lahko nastala poslovna škoda, ki naj bi se ji lahko izognili, če bi pred začetkom leta 2024 vedeli, da bodo v naslednjih dveh letih veljala drugačna pravila. Vse leto 2024 naj bi tedaj veljavni ZDoh-2 zavezance "zavajal". Predlagatelj trdi, da če bi zavezanci vedeli, da bo njihovo poslovanje v letu 2024 nepomembno za vstop v sistem normiranih odhodkov v letu 2026, bi morda tedaj

sprejemali drugačne poslovne odločitve. ZDoh-2AB naj bi naknadno in arbitrarno razvrednotil poslovanje oziroma obseg prihodkov zavezancev v letu 2024, za katerega naj bi ti utemeljeno pričakovali, da jim bo skupaj z obsegom prihodkov v letu 2025 omogočil vključenost v sistem normiranih odhodkov v letu 2026.

4. Predlagatelj pojasnjuje, da je 17. člen ZDoh-2AB uvedel posebno olajšavo za nove rezidente oziroma tujce. Dosedanji slovenski davčni rezidenti naj bi bili davčno manj ugodno obravnavani zgolj zaradi svojega slovenskega rezidentstva. Iz zakonodajnega gradiva naj bi izhajalo, da je cilj nove ureditve zvišati produktivnost s privabljanjem nove delovne sile. Ta cilj naj bi bil ustavno dopusten, vendar naj ne bi bil v razumni povezavi s posebno olajšavo. Novo strokovno aktivno prebivalstvo naj ne bi bile zgolj osebe, ki pridejo iz tujine. Slovenski delavci naj bi enako pripomogli k zvišanju produktivnosti. Kriterij dosedanjega (ne)rezidentstva naj ne bi imel nobenega vpliva na zvišanje dodane vrednosti gospodarstva. Po novi ureditvi naj bi lahko imel slovenski strokovnjak sodelavca iz tujine, ki bi bil enako strokovno usposobljen, vendar bi zaradi olajšave prejemal višjo neto plačo zgolj zato, ker prihaja iz tujine. V zakonodajnem gradivu naj bi bilo navedeno, da je razlog za uvedbo posebne olajšave pomanjkanje kadra v Republiki Sloveniji. Zakonodajalec naj bi torej pričakoval, da v prihodnje ne bo večjega števila na novo zaposlenih slovenskih rezidentov. To naj bi pomenilo, da tudi če bi bila nova olajšava določena ne glede na rezidentski status, javnofinančni učinek ne bi bil velik. Predlagatelj poudarja, da je Ustavno sodišče z odločbo št. U-I-59/03 z dne 13. 5. 2004 (Uradni list RS, št. 58/04 in 61/04, ter OdlUS XIII, 33) razveljavilo ureditev, ki je določala davčno olajšavo le za investicije v Sloveniji, ne pa tudi v tujini.

5. Predlagatelj Ustavnemu sodišču predlaga, naj obravnava zadevo absolutno prednostno in do končne odločitve zadrži izvrševanje izpodbijanih določb ter jih razveljavi.

6. Ustavno sodišče je zahtevo predlagatelja poslalo Državnemu zboru. O zahtevi je najprej poslala mnenje Vlada, ki očitke predlagatelja zavrača. Navaja, da davčno priznavanje normiranih odhodkov namesto dejanskih pomeni pavšalno določitev dohodka zavezanca in s tem odmik od načela obdavčitve po ekonomski sposobnosti. Takšen odmik naj bi bil utemeljen in sprejemljiv, če ni prevelik oziroma če ne povzroči prevelike neenakosti med zavezanci. Višanje odstotka priznanih normiranih odhodkov in pragov za vstop v sistem normiranih odhodkov naj bi povečevalo število deležnikov v sistemu, katerih obnašanje naj bi bilo usmerjeno predvsem v cilj doseganja čim večje davčne ugodnosti. Na podlagi analize sistema normiranih odhodkov naj bi bilo že v letu 2016 ugotovljeno, da se sistem uporablja predvsem kot instrument zniževanja davčne obveznosti pri zavezancih v dejavnostih z nizkimi dejanskimi stroški in tudi pri zavezancih z višjimi dohodki. Vlada pojasnjuje dosedanje zakonske spremembe sistema normiranih odhodkov. Njihov cilj naj bi bil, da bi se ureditev bolj približala načelu obdavčitve po ekonomski sposobnosti, pa tudi, da bi se zmanjšale nezakonite prakse na trgu dela in odpravile anomalije na področjih socialnih zavarovanj. Javnofinančni cilj naj ne bi bil v ospredju.

7. Po mnenju Vlade 11., 12. in 23. člen ZDoh-2AB nimajo povratnega učinka in še posebej na davčnem področju naj ne bi bilo mogoče pričakovati nespremenljivosti ureditve. Že v fazi javne obravnave pred sprejetjem ZDoh-2AB naj bi pristojno ministrstvo prejelo veliko pripomb in predlogov. Vlada opozarja, da je primarni način določanja davčne osnove od dohodka iz dejavnosti upoštevanje dejanskih prihodkov in dejanskih odhodkov, morebitno upoštevanje normiranih odhodkov pa je stvar izbire posameznega zavezanca.

8. Posebna olajšava za nove rezidente iz 17. člena ZDoh-2AB naj bi bila ustrezno umeščena v davčni sistem in naj ne bi kršila načela enakosti. Novi rezidenti naj bi si morali v Sloveniji na novo ustvariti prebivališče in druge pogoje za življenje, kar naj bi v kratkem časovnem obdobju bistveno povečalo njihove stroške. Interes Slovenije naj bi bil, da se iz tujine privabi več delovne sile, še posebej izobražene, poleg tega pa tudi, da se spodbudi vračanje slovenskih strokovnjakov. Podobni ukrepi naj bi veljali tudi v drugih državah.

9. Državni zbor je v odgovoru na zahtevo navedel, da očitki predlagatelja niso utemeljeni. Državni zbor trdi, da večina očitkov predlagatelja izhaja iz mnenja Zakonodajno-pravne službe Državnega zbora in da je bilo nanje odgovorjeno že v postopku sprejemanja ZDoh-2AB. Matično

delovno telo in Državni zbor naj bi večkrat obravnavala pomisleke glede ustavne skladnosti ZDoh-2AB. Posebna olajšava naj ne bi bila določena le za tujce, temveč tudi za nerezidente, ki so odšli v tujino zaradi neugodnega davčnega okolja. Tudi sicer naj bi predlagatelj napačno izpodbijal 11., 12. in 17. člen ZDoh-2AB, saj naj bi bilo treba upoštevati, da je ZDoh-2AB le novela. Predlagatelj naj bi moral izpodbijati določbe ZDoh-2, ki so bile spremenjene ali uvedene v ta zakon z ZDoh-2AB.

10. Predlagatelj je odgovoril na stališča Vlade in Državnega zbora. Njune navedbe zavrača in vztraja pri svojih očitkih. Poudarja še, da je nedopustno, da se davčna zakonodaja zaostri zgolj tri tedne pred začetkom novega davčnega leta. Glede posebne olajšave za nove rezidente predlagatelj vztraja, da so "tuji" in "domači" delavci v bistvenem v enakem položaju ter da bi, če bi bila olajšava določena za vse zaposlene, to pomenilo tudi spodbudo za mlad in visokokvalificiran kader, da ostane v Sloveniji.

11. Predlog za izdajo začasne odredbe je Ustavno sodišče zavrnilo s sklepom št. U-I-158/24 z dne 15. 1. 2025, ker pogoji iz prvega odstavka 39. člena Zakona o Ustavnem sodišču (Uradni list RS, št. 64/07 – uradno prečiščeno besedilo, 109/12, 23/20, 92/21 in 22/25 – v nadaljevanju ZUstS) niso bili izpolnjeni. Hkrati je sklenilo, da bo zadevo obravnavalo absolutno prednostno.

B. – I.

Obseg presoje

12. Predlagatelj navaja, da zahteva oceno ustavnosti 11., 12., 17. in 23. člena ZDoh-2AB. Členi 11, 12 in 23 ZDoh-2AB naj bi poslabšali davčni položaj zavezancev zaradi sprememb dohodkovnih pogojev, ki naj bi učinkovale retroaktivno. Člen 17 ZDoh-2AB naj bi kršil načelo enakosti pred zakonom.

13. Člen 11 ZDoh-2AB spreminja in dopolnjuje 48. člen ZDoh-2, pri čemer sta glede na vsebino očitkov za predlagatelja sporna prvi in drugi odstavek 11. člena ZDoh-2AB, kolikor v zvezi z najvišjim zneskom prihodkov, do katerega je možen vstop v sistem normiranih odhodkov, spreminjata tretji in šesti odstavek 48. člena ZDoh-2. Prvi in drugi odstavek 11. člena ZDoh-2AB določata:

"V 48. členu se v tretjem odstavku v prvi alineji znesek 50.000 eurov nadomesti z zneskom 30.000 eurov, druga alineja pa se spremeni tako, da se glasi:

– če v davčnem letu pred tem davčnim letom njegovi prihodki iz dejavnosti, ugotovljeni po pravilih o računovodenju, ne presegajo 60.000 eurov in je bil zavezanec v skladu z zakonom, ki ureja pokojninsko in invalidsko zavarovanje, obvezno zavarovan na podlagi samozaposlitve za polni delovni čas neprekinjeno vsaj devet mesecev.

V šestem odstavku se znesek 100.000 EUR nadomesti z zneskom 60.000 EUR."

14. Člen 12 ZDoh-2AB spreminja 59. člen ZDoh-2, pri čemer je glede na vsebino očitkov za predlagatelja sporna višina normiranih odhodkov. Člen 12 ZDoh-2AB določa:

"Besedilo 59. člena se spremeni tako, da se glasi:

(1) Pri ugotavljanju davčne osnove zavezanca iz tretjega in četrtega odstavka 48. člena tega zakona se upoštevajo normirani odhodki, če je bil zavezanec v davčnem letu, za katero se ugotavlja davčna osnova, v skladu z zakonom, ki ureja pokojninsko in invalidsko zavarovanje, obvezno zavarovan na podlagi samozaposlitve za polni delovni čas neprekinjeno vsaj devet mesecev, v naslednji višini: [Če znašajo prihodki iz dejavnosti za leto, za katero se ugotavlja davčna osnova, do 60.000 EUR, 80 % prihodkov, nad tem zneskom pa 0 % prihodkov.]

(2) Če v davčnem letu, za katero se ugotavlja davčna osnova, zavezanec v skladu z zakonom, ki ureja pokojninsko in invalidsko zavarovanje, ni bil obvezno zavarovan na podlagi samozaposlitve za polni delovni čas neprekinjeno vsaj devet mesecev, se pri ugotavljanju davčne osnove zavezanca iz tretjega in četrtega odstavka 48. člena tega zakona upoštevajo normirani odhodki v naslednji višini:

[Če znašajo prihodki iz dejavnosti za leto, za katero se ugotavlja davčna osnova, do 12.500 EUR, 80 % prihodkov, nad tem zneskom in do zneska 30.000 EUR 40 % prihodkov ter nad tem zneskom 0 % prihodkov.]

(3) Ne glede na prvi in drugi odstavek tega člena se za zavezanca iz šestega odstavka 48. člena tega zakona upoštevajo normirani odhodki v višini 80 % prihodkov, vendar ne več kot 48.000 eurov na nosilca in na drugega člana kmečkega gospodinjstva, ki je vključen v obvezno pokojninsko in invalidsko zavarovanje kot kmet oziroma član kmečkega gospodinjstva."

15. Člen 17 ZDoh-2AB določa nov 113.a člen ZDoh-2, ki uvaja posebno osebno olajšavo za nove rezidente, ki je za predlagatelja sporna. Člen 17 ZDoh-2AB določa:

"Za 113. členom se doda nov 113.a člen, ki se glasi:

113.a člen
(posebna osebna olajšava za nove rezidente)

(1) Zavezancu, ki prejema dohodke iz delovnega razmerja, se prizna zmanjšanje dohodnine v višini 7 % prejete plače oziroma nadomestila plače, če izpolnjuje naslednje pogoje:

- je rezident Slovenije;
- v zadnjih dveh zaporednih davčnih letih pred datumom nastopa dela v Sloveniji ni bil rezident Slovenije in v tem obdobju ni imel obdavčljivih dohodkov z virom v Sloveniji iz naslova dohodkov iz zaposlitve ali dohodkov iz dejavnosti;
- v pogodbi o zaposlitvi ima zagotovljeno plačo v višini najmanj 2-kratnika zadnje znane povprečne letne plače zaposlenih v Sloveniji, ki jo objavi Statistični urad Republike Slovenije, preračunane na mesec;
- ima sklenjeno delovno razmerje v Sloveniji z delodajalcem, ki je v skladu s tem zakonom, ali zakonom, ki ureja davek od dohodkov pravnih oseb, rezident Slovenije ali nerezident Slovenije (ki ima v skladu s tem zakonom, ali zakonom, ki ureja davek od dohodkov pravnih oseb, poslovno enoto nerezidenta v Sloveniji ali ima v skladu s predpisi, ki urejajo ustanovitev in poslovanje v Sloveniji, podružnico v Sloveniji), če se plača oziroma nadomestilo plače v skladu s tem zakonom ali zakonom, ki ureja davek od dohodkov pravnih oseb, šteje za odbitno postavko pri izračunu davčne osnove delodajalca v Sloveniji;
- ob datumu nastopa dela v Sloveniji še ni dopolnil 40 let starosti.

(2) Zmanjšanje dohodnine po prvem odstavku tega člena se prizna največ za pet zaporednih davčnih let, če v tem času izpolnjuje pogoje iz prve, tretje in četrte alineje prvega odstavka tega člena, pri čemer se za prvo davčno leto šteje davčno leto, v katerem je nastopil delo v Sloveniji. Šteje se, da je pogoj iz četrte alineje prvega odstavka tega člena izpolnjen, če ima zavezanec sklenjeno delovno razmerje v Sloveniji najmanj deset mesecev v posameznem davčnem letu.

(3) Zmanjšanje dohodnine po tem členu se ne uporablja za dohodke, za katere se davčna osnova določa v skladu s 45.a členom tega zakona."

16. Člen 23 ZDoh-2AB določa prehodno davčno ureditev za leti 2025 in 2026, in sicer sta za predlagatelja sporna zgornja meja prihodkov, od katere mora zavezanec izstopiti iz sistema normiranih odhodkov, ter način določanja te meje. Člen 23 ZDoh-2AB določa:

"Ne glede na spremenjeni štirinajsti odstavek 48. člena zakona mora zavezanec ugotavljati davčno osnovo na podlagi dejanskih prihodkov in odhodkov in voditi ustrezne poslovne knjige, evidence in poslovno poročilo, ki jih je dolžan voditi za ugotavljanje davčne osnove na podlagi dejanskih prihodkov in odhodkov:

a) za leto 2025: če njegovo povprečje prihodkov iz dejavnosti, ugotovljenih po pravilih o računovodenju, za leti 2023 in 2024 presega 150.000 eurov, oziroma v primeru zavezanca iz šestega odstavka 48. člena zakona, povprečje prihodkov za leti 2023 in 2024 presega 150.000 eurov na nosilca

in na drugega člana kmečkega gospodinjstva, ki je vključen v obvezno pokojninsko in invalidsko zavarovanje kot kmet oziroma član kmečkega gospodinjstva;

b) za leto 2026: če njegovi prihodki iz dejavnosti, ugotovljeni po pravilih o računovodenju, za leto 2025 presegajo:

- 60.000 eurov in je bil v letu 2025 v skladu z zakonom, ki ureja pokojninsko in invalidsko zavarovanje, obvezno zavarovan na podlagi samozaposlitve za polni delovni čas neprekinjeno vsaj devet mesecev,

- 30.000 eurov in v letu 2025 v skladu z zakonom, ki ureja pokojninsko in invalidsko zavarovanje, ni bil obvezno zavarovan na podlagi samozaposlitve za polni delovni čas neprekinjeno vsaj devet mesecev,

- 60.000 eurov na nosilca in na drugega člana kmečkega gospodinjstva, ki je vključen v obvezno pokojninsko in invalidsko zavarovanje kot kmet oziroma član kmečkega gospodinjstva, če je zavezanec iz šestega odstavka 48. člena zakona."

17. Ustavno sodišče je tako štelo, da predlagatelj izpodbija tretji in šesti odstavek 48. člena, 59. člen in 113.a člen ZDoh-2 ter 23. člen ZDoh-2AB.

18. Med postopkom pred Ustavnim sodiščem je bil sprejet Zakon o pravici do zimskega regresa ter prenovi ugotavljanja davčne osnove z upoštevanjem normiranih odhodkov (Uradni list RS, št. 91/25 in 32/26 – v nadaljevanju ZPZR). V ZPZR je navedeno, da določa odstop od določb ZDoh-2 glede ugotavljanja davčne osnove z upoštevanjem normiranih odhodkov,¹ in iz prvega odstavka 6. člena ZPZR izhaja, da se ureditev po ZPZR uporablja do ustrezne ureditve v ZDoh-2. Ureditev po ZPZR se v skladu s prvim odstavkom 6. člena ZPZR uporablja ne glede na 48. člen ZDoh-2, tudi ne glede na tretji in šesti odstavek 48. člena ZDoh-2.² Odstop od določb ZDoh-2 v skladu z ZPZR velja za davčna leta, ki se začnejo 1. 1. 2026.³ Poleg tega ZPZR določa, da se točka b 23. člena ZDoh-2AB ne uporablja za davčno leto 2026.⁴

19. Tretji in šesti odstavek 48. člena ZDoh-2 ter 23. člen ZDoh-2AB, ki jih izpodbija predlagatelj, so vsebinsko tesno povezani z 59. členom ZDoh-2, od katerega ZPZR ne določa odstopa, in očitki predlagatelja se nanašajo na vse izpodbijane določbe kot celoto. Upošteva vse navedeno, je Ustavno sodišče upoštevalo, da predlagatelj izpodbija ureditev po ZDoh-2 in ZDoh-2AB ne glede na ZPZR.

B. – II.

Presoja tretjega in šestega odstavka 48. člena in 59. člena ZDoh-2 ter 23. člena ZDoh-2AB (sistem normiranih odhodkov)

20. ZDoh-2AB je bil sprejet 28. 11. 2024 in velja od 11. 12. 2024. Predlagatelj zatrjuje, da se izpodbijana ureditev v skladu s tretjim in šestim odstavkom 48. člena in 59. členom ZDoh-2 ter 23. členom ZDoh-2AB razteza tudi na obdobje pred uveljavitvijo ZDoh-2AB, in sicer na leto 2023 in na celotno leto 2024. Davčni položaj zavezancev naj bi bil odvisen od višine prihodkov v teh letih, pri čemer pa naj zakonodajalec ne bi utemeljil obstoja javne koristi za takšno ureditev, ki naj bi bila tudi arbitrarna.

21. Vlada in Državni zbor zatrujeta, da izpodbijana ureditev nima učinkov za nazaj ter da se zavezanci ne morejo zanašati na to, da se davčna ureditev ne bo spreminjala. Spremembe naj bi bile strokovno utemeljene in naj ne bi bile arbitrarne.

22. Ustava v prvem odstavku 155. člena prepoveduje povratno veljavo pravnih aktov s tem, ko določa, da zakoni, drugi predpisi in splošni akti ne morejo imeti učinka za nazaj. Izjemo od te prepovedi določa drugi odstavek 155. člena Ustave, na podlagi katerega lahko samo zakon določi, da imajo posamezne njegove določbe učinek za nazaj, če to zahteva javna korist in se s tem ne posega v pridobljene pravice. V skladu z ustaljeno presojo Ustavnega sodišča ima predpis povratne učinke praviloma tedaj, ko je za začetek njegove uporabe določen trenutek pred njegovo uveljavitvijo, oziroma tedaj, ko je za začetek njegove uporabe določen trenutek po njegovi uveljavitvi, vendar njegove posamezne določbe učinkujejo tako, da za nazaj posežejo v pravne položaje ali pravna dejstva, ki so

bili zaključeni v času veljavnosti prej veljavnega predpisa (prava retroaktivnost).⁵ Z vidika javnih dajatev je pravni položaj zaključen, ko nastane dogodek, zaradi katerega nastane obveznost plačila javne dajatve, in ne šele, ko nastane tudi obveznost plačila, če sta dva trenutka ločena.⁶

23. Davčna osnova od dohodka iz dejavnosti je dobiček, ki se ugotovi kot razlika med prihodki in odhodki, doseženimi v zvezi z opravljanjem dejavnosti, če ni z ZDoh-2 drugače določeno.⁷ V skladu s tretjim in šestim odstavkom 48. člena ZDoh-2 lahko zavezanec pri ugotavljanju davčne osnove določenega davčnega leta, če pripravi davčnemu organu ugotavljanje davčne osnove z upoštevanjem normiranih odhodkov v skladu z Zakonom o davčnem postopku (Uradni list RS, št. 13/11 – uradno prečiščeno besedilo, 32/12, 94/12, 111/13, 90/14, 91/15, 63/16, 69/17, 36/19, 66/19, 163/22, 100/24 in 100/25 – v nadaljevanju ZDavP-2) in prihodki v davčnem letu pred davčnim letom, na katero se nanaša zadevna davčna osnova, ne presegajo določenega zneska, upošteva normirane odhodke v višini iz 59. člena ZDoh-2.

24. Po oceni Ustavnega sodišča izpodbijana ureditev zaostrojuje pogoje, ki urejajo sistem normiranih odhodkov, vendar pa ne spreminja obdavčitve zavezancev za nazaj, temveč ureja vstop v sistem normiranih odhodkov oziroma izstop iz njega za naprej. Tako denimo ZDoh-2 določa, da zavezanec pripravi ugotavljanje davčne osnove z upoštevanjem normiranih odhodkov najpozneje do 31. marca leta, za katero se odloči za ugotavljanje davčne osnove z upoštevanjem normiranih odhodkov, oziroma do poteka roka za predložitev obračuna akontacije dohodnine. Sestavni del priglasitve sta izjava zavezanca, da za davčno leto uveljavlja ugotavljanje davčne osnove z upoštevanjem normiranih odhodkov, in izjava o izpolnjevanju pogojev, določenih z ZDoh-2.⁸ Pri osnovni kmetijski in osnovni gozdarski dejavnosti je na primer treba priglasitev opraviti do 31. oktobra leta pred letom, v katerem želijo člani kmečkega gospodinjstva prostovoljno začeti ugotavljati davčno osnovo na podlagi normiranih odhodkov.⁹

25. Priglasitev ugotavljanja davčne osnove z upoštevanjem normiranih odhodkov velja za naprej, le odvisna je od prihodkov iz preteklega poslovanja. Izpodbijana ureditev ne posega v zaključena davčna razmerja. V zvezi z upoštevanjem prihodkov iz let 2023 in 2024 v skladu s tretjim in šestim odstavkom 48. člena ZDoh-2 ter točko a 23. člena ZDoh-2AB gre za upoštevanje podatkov o teh prihodkih pri ugotavljanju izpolnjevanja pogojev za vstop v sistem normiranih odhodkov oziroma izstop iz njega za naprej v letu 2025. V skladu s točko b 23. člena ZDoh-2AB pa gre za neupoštevanje prihodkov iz leta 2024 in upoštevanje prihodkov le v letu 2025 pri ugotavljanju izpolnjevanja zadevnih pogojev v letu 2026, torej tudi v tem primeru le za naprej. Drugače povedano, na zavezance, ki so v letu 2024 oziroma pred uveljavitvijo ZDoh-2AB (lahko) upoštevali normirane odhodke, sporne spremembe davčne ureditve ne vplivajo za nazaj na leto 2024 oziroma na obdobje pred uveljavitvijo ZDoh-2AB, temveč na to, ali so lahko zavezanci (še) v prihodnje vključeni v sistem normiranih odhodkov, to je od leta 2025 naprej. Iz navedenega izhaja, da zatrjevano neskladje izpodbijane ureditve s 155. členom Ustave ni podano.¹⁰

26. Glede na očitke predlagatelja je Ustavno sodišče v nadaljevanju še presojalo, ali je izpodbijana ureditev skladna z načelom varstva zaupanja v pravo, ki izhaja iz načela pravne države (2. člen Ustave).

27. Pri izpodbijani ureditvi gre namreč za t. i. nepravo retroaktivnost, saj spreminja pogoje za vstop v sistem normiranih odhodkov oziroma izstop iz njega, pri čemer so ti pogoji vezani na prihodke iz preteklega poslovanja. Neprava retroaktivnost sama po sebi načeloma ni prepovedana, razen če gre za nedopusten poseg v načelo varstva zaupanja v pravo.¹¹ Ker imajo ravnanja zavezancev z vidika uveljavljenega sistema obdavčitve posledice za njihovo finančno sfero, zavezanci svoja ravnanja načrtujejo in udeležujejo v odvisnosti od finančnih posledic, ki jim bodo nastale.¹²

28. Skladno z ustaljeno ustavnosodno presojo načelo varstva zaupanja v pravo posamezniku (fizični ali pravni osebi) zagotavlja, da država njegovega pravnega položaja ne bo poslabšala arbitrarno, to je brez razloga, utemeljenega v prevladujočem javnem interesu. Ker gre za splošno pravno načelo in ne neposredno za eno od človekovih pravic, ki jim po 15. členu Ustave pripada strožje varstvo zoper

morebitne omejitve in posege, to načelo nima absolutne veljave. V večji meri kot posamezne človekove pravice je dostopno možnim omejitvam, torej temu, da je v primeru konflikta oziroma kolizije med to in drugimi ustavnimi dobrinami treba v t. i. tehtanju dobrin presoditi, kateri od ustavno zavarovanih dobrin (ali načelu varstva zaupanja v pravo ali načelu prilagajanja prava družbenim razmeram) je v posameznem primeru treba dati prednost. Pri tehtanju navedenih pravic oziroma interesov Ustavno sodišče opravi test, v okviru katerega preizkusi, ali so bile sporne spremembe relativno predvidljive in ali so prizadeti s spremembo lahko vnaprej računali ter kakšni so teža spremembe in pomen obstoječega pravnega položaja za upravičence na eni strani in javni interes, ki utemeljuje drugačno ureditev od obstoječe, na drugi strani.¹³

29. Na podlagi razpoložljivih podatkov je treba v obravnavani zadevi ugotoviti, da izpodbijane spremembe niso bile sprejete brez stvarnega razloga, temveč zaradi ugotovljenih pomanjkljivosti dotedanjega sistema normiranih odhodkov. Po pojasnilih Vlade in podatkih iz Predloga zakona o spremembah in dopolnitvah Zakona o dohodnini z dne 2. 9. 2024, EPA 1681-IX (v nadaljevanju Predlog ZDoh-2AB),¹⁴ število zavezancev, ki so vključeni v sistem normiranih odhodkov, zgodovinsko gledano, ves čas narašča. Čeprav so razlogi za to na splošno lahko različni (na primer gospodarske razmere), je treba poudariti, da že iz Predloga ZDoh-2AB jasno izhajajo pomanjkljivosti prej veljavnega sistema normiranih odhodkov, med drugim, da se zaradi previsokih prihodkovnih pragov lahko uporablja predvsem kot instrument zniževanja davčne obveznosti, in sicer tudi prek nedopustnih ravnanj, kot je prirejanje podatkov o prihodkih, kar ima lahko širše neželene vplive na druge z davki povezane sisteme (na primer na področju dela in socialne varnosti).¹⁵ Iz pojasnil izhaja, da je zakonodajalec želel omejiti odmik tega sistema od obdavčitve po ekonomski sposobnosti, zmanjšati neenakosti med zavezanci z različnimi dejanskimi stroški ter odpraviti nekatere anomalije, ki so se pokazale pri delovanju sistema. Takšen cilj je ustavno dopusten in po svoji naravi dovolj tehten, da lahko utemelji tudi poseg v pričakovanja zavezancev glede nadaljnjega obstoja nespremenjenih pogojev za uporabo tega posebnega režima. Pričakovanje zavezancev, da bo poslovanje v letu 2024 pomembno za njihov status v letu 2026, zato ni moglo biti absolutno, saj na davčnem področju, zlasti pri posebnem in poenostavljenem načinu ugotavljanja davčne osnove, ni mogoče utemeljeno računati na nespremenljivost zakonskih pogojev za več prihodnjih davčnih let. Po oceni Ustavnega sodišča te okoliščine, ki so pojasnjene v Predlogu ZDoh-2AB, pomenijo razloge, utemeljene v prevladujočem javnem interesu, ki tudi terjajo ustrezen hiter odziv zakonodajalca. Trditev predlagatelja, da so razlogi za uvedbo izpodbijane ureditve splošni, je pavšalna in ji ni mogoče slediti.

30. Kot poudarja Vlada, je treba nadalje upoštevati, da sistem ugotavljanja davčne osnove z upoštevanjem normiranih odhodkov niti ni obvezen način določanja davčne osnove, temveč je primarno pravilo upoštevanje dejanskih odhodkov,¹⁶ kar je skladno s ciljem zagotavljanja pravične obdavčitve dobičkov. Stališče predlagatelja, da to dejstvo ni pomembno za presojo, Ustavno sodišče ne pritrdi. Pri tehtanju je treba upoštevati tudi intenzivnost posega v načelo varstva zaupanja v pravo. Sistem ugotavljanja davčne osnove z upoštevanjem normiranih odhodkov namreč ni obvezen način določanja davčne osnove, temveč odstop od splošnega sistema, v katerem se davčna osnova ugotavlja na podlagi dejanskih prihodkov in dejanskih odhodkov. To sicer ne pomeni, da sprememba pogojev za uporabo tega sistema za zavezance ni pomembna, pomeni pa, da njene teže ni mogoče enačiti s položajem, v katerem bi zakonodajalec za nazaj posegel v že nastalo davčno obveznost ali zavezancu onemogočil opravljanje dejavnosti. Izpodbijana ureditev namreč zavezancev ni prikrajšala za možnost opravljanja dejavnosti, temveč je za naprej spremenila pogoje, pod katerimi lahko uveljavljajo poseben, administrativno poenostavljen način ugotavljanja davčne osnove. Poleg tega ni mogoče spregledati, da je 23. člen ZDoh-2AB za leto 2025 določil posebno ureditev, v skladu s katero je določen prihodkovni prag 150.000 EUR za izstop iz sistema normiranih odhodkov glede na povprečje prihodkov v letih 2023 in 2024. Enak prag (glede na dve zaporedni predhodni leti) je določal tudi štirinajsti odstavek 48. člena ZDoh-2, kot je bil v veljavi pred uveljavitvijo ZDoh-2AB. Upošteva vse navedeno, je intenzivnost posega v pričakovanja zavezancev oziroma v načelo varstva zaupanja v pravo bistveno manjša in načelo prilagajanja prava družbenim razmeram v danih okoliščinah pretehta. Domnevno neskladje izpodbijane ureditve z 2. členom Ustave torej ni podano.

31. Predlagatelj še zatrjuje, da je v neskladju z načelom enakosti (drugi odstavek 14. člena Ustave) 113.a člen ZDoh-2, ki določa posebno osebno olajšavo le za zavezance, ki so novi rezidenti oziroma ki izpolnjujejo v tej določbi določene pogoje. "Domači" zavezanci naj bi bili diskriminirani.

32. Vlada in Državni zbor razlagata, da uvedbo posebne olajšave utemeljujejo razmere na trgu dela.

33. Posebna olajšava po 113.a členu ZDoh-2 je določena za rezidente Slovenije, ki izpolnjujejo še dodatne pogoje iz prvega odstavka 113.a člena ZDoh-2, med drugim da ob datumu nastopa dela v Sloveniji še niso dopolnili 40 let in da v zadnjih dveh zaporednih davčnih letih pred datumom nastopa dela v Sloveniji niso bili rezidenti Slovenije ter v tem obdobju niso imeli obdavčljivih dohodkov z virom v Sloveniji iz naslova dohodkov iz zaposlitve ali dohodkov iz dejavnosti. Kot nove rezidente je torej treba razumeti zavezance, ki izpolnjujejo posebne pogoje iz 113.a člena ZDoh-2. Posebna olajšava je tudi časovno omejena (v skladu z zakonskimi pogoji se prizna za največ pet zaporednih davčnih let) in se ne uporablja za dohodke, za katere se davčna osnova določa v skladu s 45.a členom ZDoh-2 (če gre za posebno davčno obravnavo v primeru napotitve na čezmejno opravljanje dela).

34. Rezidentstvo je urejeno v 6. in 7. členu ZDoh-2. Zavezanec je rezident Slovenije v kateremkoli času v davčnem letu, če v tem času izpolnjuje katerega od pogojev, ki so določeni v 6. členu ZDoh-2, na primer če ima uradno prijavljeno stalno prebivališče v Sloveniji ali če ima svoje običajno bivališče ali središče svojih osebnih in ekonomskih interesov v Sloveniji, če biva zunaj Slovenije zaradi zaposlitve v diplomatskem predstavništvu, konzulatu, na mednarodni misiji Slovenije ali v stalnem predstavništvu Slovenije pri mednarodni organizaciji ali če je v kateremkoli času v davčnem letu prisoten v Sloveniji skupno več kot 183 dni.

35. V skladu s 7. členom ZDoh-2 je zavezanec ne glede na 6. člen ZDoh-2 nerezident, če izpolnjuje katerega od pogojev, ki so določeni v 7. členu ZDoh-2, na primer če bi zavezanec, ki ni slovenski državljan, postal rezident samo zaradi opravljanja dela kot funkcionar, strokovnjak ali uslužbenec mednarodne organizacije, nadalje če je zavezanec fizična oseba, ki biva v Sloveniji izključno zaradi študija ali zdravljenja, ali če bo bival v Sloveniji izključno zaradi zaposlitve kot tuji strokovnjak za dela, za katera ni dovolj ustreznega kadra, in ni bil rezident v kateremkoli času petih let pred prihodom v Slovenijo ter tudi ni lastnik nepremičnine v Sloveniji in bo bival tu skupno manj kot 365 dni v dveh zaporednih davčnih letih.

36. V skladu z ustaljeno ustavnosodno presojo načelo enakosti pred zakonom iz drugega odstavka 14. člena Ustave zahteva, da je treba v bistvenem enake položaje obravnavati enako. Če se v bistvenem enaki položaji obravnavajo različno, mora za to obstajati razumen razlog, stvarno povezan s predmetom urejanja. Načelo enakosti pred zakonom namreč ne pomeni, da zakonodajalec v bistvenem enakih položajev pravnih subjektov ne bi smel različno urejati, pač pa da tega ne sme početi samovoljno, brez razumnega in stvarnega razloga. Pri presoji, katere podobnosti in razlike v položajih so bistvene, je torej treba izhajati iz predmeta pravnega urejanja.¹⁷

37. Na davčnem področju, na katerem so predmet urejanja različni davki, je treba pri opredelitvi vsebine načela enakosti upoštevati, da ima zakonodajalec na splošno široko polje proste presoje pri določanju davčne ureditve.¹⁸ Tudi iz sodne prakse Sodišča Evropske unije (v nadaljevanju SEU) izhaja, da je treba na davčnem področju zakonodajalcu priznati široko diskrecijsko pravico, saj mora ob sprejetju določenega davčnega ukrepa sprejemati politične, gospodarske in socialne odločitve ter prednostno razvrščati različne interese in izvesti kompleksne presoje.¹⁹

38. Glede na navedeno je treba najprej presoditi, ali so novi rezidenti v bistvenem v enakem položaju kot drugi rezidenti, ki so zavezani plačevati dohodnino. Po presoji Ustavnega sodišča za obe navedeni skupini zavezancev velja ista ureditev dohodnine po enakih pravilih ZDoh-2,²⁰ zato glede na predmet pravnega urejanja med tema dvema skupinama ni videti za dani primer upoštevni razlik. Vlada sicer poudarja, da so novi rezidenti osebe, ki v določenem obdobju pred prihodom v Slovenijo tu niso imeli prebivališča in s tem tudi ne bistvenih ekonomskih ali osebnih vezi, kar pomeni, da si morajo, če naj izpolnjujejo pogoje za posebno olajšavo, v Sloveniji urediti prebivališče in druge pogoje za življenje.

Iz navedb Vlade izhaja, da novim rezidentom zaradi selitve nastanejo relativno visoki stroški v kratkem časovnem obdobju. Toda po oceni Ustavnega sodišča te navedbe Vlade na drugačno presojo ne morejo odločilno vplivati, saj so posplošene in odvisne od vsakega posameznega primera, pri čemer selitev iz tujine v Slovenijo sama po sebi niti ni zakonsko opredeljen izraz, ki bi v obravnavani zadevi že lahko utemeljeval v bistvenem drugačen položaj novih rezidentov.

39. Ker je posebna olajšava določena le za nove rezidente, je treba presoditi, ali za takšno razlikovanje obstaja razumen razlog, stvarno povezan s predmetom urejanja. Vlada in Državni zbor utemeljujeta uvedbo posebne olajšave s pojasnili o primanjkovanju delovne sile. V javnem interesu naj bi bilo, da bi v Slovenijo prišlo čim več izobraženega kadra. V Predlogu ZDoh-2AB so povzete ugotovitve Urada za makroekonomske analize in razvoj (v nadaljevanju UMAR), da bodo za povečanje produktivnosti ter blaginje v prihodnje postali še pomembnejši usposobljeni kadri, zlasti strokovnjaki na digitalnem področju in inženirji. Med terciarno izobraženimi naj bi primanjkovalo tudi kadrov za delo v zdravstvu, za zagotavljanje kakovostnega izobraževanja pa profilov za delo v šolstvu. Zagotavljanje zadostnega obsega ustrezno usposobljenih kadrov naj bi postajalo vedno večji izziv, s katerim naj bi se soočale tudi druge države. Zato naj bi bilo po mnenju UMAR nujno ukrepati. Pomanjkanje delovne sile zaradi demografskih razlogov naj bi postajalo stalnica razvoja, zato naj bi bili potrebni prednostni ukrepi, med katere po mnenju UMAR, povzetem v Predlogu ZDoh-2AB, spada tudi aktivna migracijska politika, ki iz tujine privablja delovno silo, še posebej izobraženo, in spodbuja vračanje slovenskih strokovnjakov (sistem krožnih migracij).²¹

40. Takšno razumevanje cilja je pomembno tudi v širšem evropskem in mednarodnem okviru. Ne glede na to, da zahteva tovrstnih očitkov nima, Ustavno sodišče opozarja, da je po pravu Evropske unije (v nadaljevanju EU) treba upoštevati pravila prostega gibanja delavcev, pri katerem Pogodba o delovanju Evropske unije (prečiščena različica, UL C 202, 7. 6. 2016 – PDEU) prepoveduje diskriminacijo na podlagi državljanstva glede zaposlitve, plačila in drugih pogojev dela. Pravo EU delavcem iz držav članic priznava enako obravnavanje pri socialnih in davčnih ugodnostih. Prav tako tudi v zvezi z državljani tretjih držav iz prava EU in mednarodnih standardov izhaja, da privabljanja visoko usposobljenih oseb ni dopustno razumeti brez omejitev. V Direktivi (EU) 2021/1883 Evropskega parlamenta in Sveta z dne 20. oktobra 2021 o pogojih za vstop in prebivanje državljanov tretjih držav za namen visokokvalificirane zaposlitve in razveljavitvi Direktive Sveta 2009/50/ES (UL L 382, 28. 10. 2021 – v nadaljevanju Direktiva), ki uvaja sistem modre karte,²² je tako posebej opozorjeno na potrebo po spremljanju in preprečevanju učinkov bega možganov v državah v razvoju. Navedeno je, da naj se države članice vzdržijo aktivnega rekrutiranja v državah v razvoju v sektorjih, v katerih primanjkuje osebja.²³ To samo po sebi sicer ne omaja razumnega razloga za izpodbijano ureditev,²⁴ terja pa, da se njen cilj razlaga v okviru navedenih omejitev.

41. V Predlogu ZDoh-2AB je še navedeno, da je trenutno v Sloveniji, zgodovinsko gledano, najvišja stopnja zaposlenosti ter da je za povečanje produktivnosti in blaginje pomembno privabljati tujo delovno silo v segmentih, v katerih je največ primanjkuje. V prvi fazi spodbujanja trga dela z davčno politiko naj bi bila uvedena nova posebna olajšava. Namenjena naj bi bila osebam, ki v določenem obdobju pred zaposlitvijo v Sloveniji niso bile rezidenti in tu niso dosegale dohodkov iz svojega dela, ker naj bi se želele doseči cilj neto povečanja ustrezno visoko usposobljene delovne sile. Olajšava naj bi bila določena za vse nove rezidente, ne glede na področje dejavnosti, v kateri se zaposlijo.²⁵ Šlo naj bi za enega od ključnih ukrepov, potrebnih za nadaljnji razvoj oziroma povišanje produktivnosti. Ker naj bi bile trenutne razmere na trgu dela takšne, da je večina poklicev visokokvalificirane delovne sile deficitarnih, naj bi bilo težavno opredeliti poklice, delovna mesta ali strokovnjake, ki bi bili upravičeni do posebne olajšave, zato naj bi bil določen pogoj, da mora imeti nov rezident zagotovljeno plačo v določeni višini. To naj bi zagotavljalo, da bodo do olajšave upravičeni zgolj delavci (osebe, ki delajo na podlagi pogodbe o zaposlitvi), in sicer tisti, ki so že visokokvalificirani. Zgornja starostna omejitev naj bi zagotavljala, da se oseba priseli v Slovenijo z družino. Država naj bi aktivno spodbujala priseljevanje celotnih družin v Slovenijo tudi zaradi lastnega negativnega naravnega prirasta.²⁶

42. Iz te obrazložitve že izhaja, da je treba zaradi narave in pomena davkov tudi pri presoji, ali je zadoščeno načelu enakosti pred zakonom, upoštevati dovolj široko zakonodajalčevo polje proste presoje. Tako so bile v ustavnosodni presoji različne davčne olajšave ocenjene kot ustavno dopustne,

če so spodbujale določena družbenokoristna ravnanja davčnih zavezancev s področja varstva okolja, socialne varnosti, zagotavljanja skupnih družbenih potreb in gospodarskega razvoja. Pri tem je bilo upoštevano, da so davki tudi sredstvo ekonomske, socialne, demografske in drugih sorodnih politik.²⁷ Tudi v obravnavani zadevi posebna olajšava za nove rezidente zasleduje poleg davčnih tudi širše ekonomske, delovnopravne in demografske cilje države.

43. Bistvo očitkov predlagatelja je, da lahko k produktivnosti in gospodarskemu razvoju enako prispevajo tudi zavezanci, ki so že rezidenti Slovenije, zato naj kriterij preteklega nerezidentstva ne bi bil v razumni povezavi s predmetom urejanja. Ta očitek sam po sebi ni brez teže, vendar ni odločilen. Iz zakonodajnega gradiva namreč izhaja, da neposredni cilj posebne olajšave ni splošno spodbujanje zaposlovanja ali splošno nagrajevanje strokovno usposobljenega dela, temveč spodbujanje oseb, ki v relevantnem obdobju pred zaposlitvijo v Sloveniji niso bile rezidenti Slovenije in v Sloveniji niso dosegale dohodkov iz dela, da začnejo opravljati svojo dejavnost v Sloveniji in s tem prispevajo h krepitvi visokokvalificirane delovne sile v Sloveniji. Prav v tem je stvarna povezava med kriterijem dosedanjega nerezidentstva in predmetom urejanja. Zakonodajalec je torej posebej obravnaval položaj oseb, ki jih z ukrepom, usmerjenim enako do vseh rezidentov, po naravi stvari ne bi bilo mogoče enako učinkovito pritegniti k prihodu oziroma vrnitvi v Slovenijo. Zato izpodbijano razlikovanje ni arbitrarno. Za razliko od zadeve št. U-I-59/03, na katero se sklicuje predlagatelj, je v obravnavani zadevi zakonodajalec izkazal razumen razlog.

44. Kolikor je navedbe predlagatelja mogoče razumeti kot očitek o diskriminaciji na podlagi državljanstva, Ustavno sodišče dodaja, da je treba ugotoviti, da je tudi ta očitek neutemeljen. Kot poudarja tudi Državni zbor, iz izpodbijane določbe namreč ne izhaja, da bi bila posebna olajšava namenjena samo tujcem oziroma da bi bil kriterij za njeno morebitno pridobitev državljanstvo ali narodnost zavezanca. Po vsem povedanem torej Ustavno sodišče ne sledi niti očitku predlagatelja o neskladju izpodbijane ureditve z načelom enakosti pred zakonom (14. člen Ustave).

Odločitev Ustavnega sodišča

45. Iz vseh navedenih razlogov je Ustavno sodišče presodilo, da očitki predlagatelja niso utemeljeni. Zato je odločilo, da tretji in šesti odstavek 48. člena, 59. člen in 113.a člen ZDoh-2 ter 23. člen ZDoh-2AB niso v neskladju z Ustavo (1. in 2. točka izreka).

C.

46. Ustavno sodišče je sprejelo to odločbo na podlagi 21. člena ZUstS in tretje alineje tretjega odstavka v zvezi s petim odstavkom 46. člena Poslovnika Ustavnega sodišča (Uradni list RS, št. 86/07, 54/10, 56/11, 70/17 in 35/20) v sestavi: predsednik dr. Rok Čeferin ter sodnice in sodniki mag. Nina Betetto, dr. Primož Gorkič, Tamara Kek, dr. Rajko Knez, mag. Marko Starman, dr. Neža Kogovšek Šalamon, dr. Rok Svetlič in dr. Katja Šugman Stubbs. Točko 1 izreka je sprejelo z osmimi glasovi proti enemu. Proti je glasoval sodnik Svetlič. Točko 2 izreka je sprejelo soglasno. Sodnik Starman je dal pritrdilno ločeno mnenje.

Številka: U-I-158/24-15

Datum: 2. 4. 2026

EDA 2026-5024234000-0009

dr. Rok Čeferin
Predsednik

¹ Poglavje III ZPZR.

² Glej tudi Predlog zakona o izplačilu zimskega regresa ter prenovi ugotavljanja davčne osnove z upoštevanjem normiranih odhodkov z dne 3. 11. 2025, EPA 2496-IX, obrazložitev k 6. členu.

³ Glej drugi odstavek 21. člena ZPZR.

⁴ Člen 19 ZPZR.

⁵ Glej odločbo Ustavnega sodišča št. U-I-397/20 z dne 2. 12. 2021 (Uradni list RS, št. 196/21, in OdlUS XXVI, 37), 9. točka obrazložitve.

⁶ Glej J. Podlipnik v: M. Avbelj (ur.), Komentar Ustave Republike Slovenije, 2. del, Nova univerza, Evropska pravna fakulteta, Ljubljana 2019, str. 370.

⁷ Prvi odstavek 48. člena ZDoh-2.

⁸ Glej prvi odstavek 308. člena ZDavP-2.

⁹ Glej tretji odstavek 304. člena ZDavP-2.

¹⁰ Prim. sklep št. U-I-307/98 z dne 5. 12. 2002 (Uradni list RS, št. 112/02, in OdlUS XI, 252), v katerem je Ustavno sodišče navedlo, da pri javnih dajatvah predpisovanje uporabe podatkov iz preteklega obdobja samo po sebi ni v nasprotju s 155. členom Ustave oziroma ne pomeni protiustavnosti (17. točka obrazložitve navedenega sklepa).

¹¹ Odločba Ustavnega sodišča št. U-I-39/95 z dne 23. 9. 1998 (Uradni list RS, št. 68/98, in OdlUS VII, 162), 14. točka obrazložitve.

¹² Glej odločbo Ustavnega sodišča št. U-I-412/02 z dne 17. 6. 2004 (Uradni list RS, št. 75/04, in OdlUS XIII, 51), 11. točka obrazložitve.

¹³ Odločba Ustavnega sodišča št. U-I-66/08 z dne 11. 12. 2008 (Uradni list RS, št. 121/08, in OdlUS XVII, 73), 58. točka obrazložitve.

¹⁴ Glej Predlog ZDoh-2AB, poglavje 1.4.1.

¹⁵ Glej prav tam.

¹⁶ Za ugotavljanje prihodkov in odhodkov se uporabljajo predpisi o obdavčitvi dohodkov pravnih oseb, če ni z ZDoh-2 drugače določeno (drugi odstavek 48. člena ZDoh-2).

¹⁷ Na primer odločba Ustavnega sodišča št. Up-217/14 z dne 7. 2. 2018 (OdlUS XXIII, 19), 10. točka obrazložitve.

¹⁸ Odločba Ustavnega sodišča št. U-I-313/13 z dne 21. 3. 2014 (Uradni list RS, št. 22/14, in OdlUS XX, 22), 43. točka obrazložitve. Primerjaj tudi odločbo Ustavnega sodišča št. U-I-9/98 z dne 16. 4. 1998 (Uradni list RS, št. 39/98, in OdlUS VII, 74), 13. in 14. točka obrazložitve.

¹⁹ Na primer sodba SEU v zadevi *RPO*, C-390/15, z dne 7. 3. 2017, 54. točka obrazložitve.

²⁰ Rezident je zavezan za plačilo dohodnine od vseh dohodkov, ki imajo vir v Sloveniji, in od vseh dohodkov, ki imajo vir zunaj Slovenije (prvi odstavek 5. člena ZDoh-2). Nerezident pa je zavezan za plačilo dohodnine od vseh dohodkov, ki imajo vir v Sloveniji (drugi odstavek 5. člena ZDoh-2).

²¹ Predlog ZDoh-2AB, poglavje 1.2.

²² Modra karta je posebno dovoljenje za prebivanje, ki državljanu tretje države omogoča, da v državi članici prebiva in dela pod pogoji omenjene direktive. Njen namen je vzpostaviti jasen in bolj enoten sistem za privabljanje in zadržanje visokousposobljenih delavcev iz tretjih držav ter jim hkrati olajšati mobilnost znotraj EU.

²³ Glej enainštirideseto uvodno izjavo Direktive: "Države članice bi se morale pri izvajanju te direktive vzdržati politike aktivnega zaposlovanja iz držav v razvoju v sektorjih, ki jih pesti pomanjkanje osebja. V ključnih sektorjih, na primer v zdravstvenem sektorju, bi bilo treba razviti politike etičnega zaposlovanja in načela, ki veljajo za delodajalce iz javnega in zasebnega sektorja. To je skladno z zavezanostjo Unije k svetovnemu kodeksu mednarodnega zaposlovanja zdravstvenega osebja, ki ga je izdala Svetovna zdravstvena organizacija leta 2010, ter s sklepi Sveta in držav članic z dne 14. maja 2007 o Evropskem akcijskem programu za odpravo velikega pomanjkanja zdravstvenih delavcev v državah v razvoju (2007–2013), in k sektorju izobraževanja. Primerno je okrepiti ta načela in politike z razvojem in uporabo mehanizmov, smernic in drugih orodij za lajšanje krožne inčasne migracije, kot je primerno, ter drugih ukrepov, ki bi čim bolj zmanjšali negativni vpliv in čim bolj povečali pozitivni vpliv priseljevanja visokokvalificiranih delavcev na države v razvoju, da bi se beg možganov spremenil v priliv možganov." V Globalnem kodeksu ravnanja o mednarodnem zaposlovanju zdravstvenega osebja omenjena Svetovna zdravstvena organizacija poudarja etična načela mednarodnega zaposlovanja zdravstvenega osebja ter posebej izpostavlja položaj držav v razvoju. Glej Svetovna zdravstvena organizacija – WHO, Globalni kodeks ravnanja o mednarodnem zaposlovanju zdravstvenega osebja (*WHO Global Code of*

Practice on the International Recruitment of Health Personnel), Resolucija Svetovne zdravstvene skupščine št. WHA63.16, 21. 5. 2010, dostopno na: <https://www.who.int/publications/i/item/who-global-code-of-practice-on-the-international-recruitment-of-health-personnel> (2. 4. 2026).

²⁴ Posebna olajšava je tudi sicer časovno omejena, saj se pod zakonskimi pogoji prizna za največ pet zaporednih davčnih let.

²⁵ Predlog ZDoh-2AB, poglavje 1.2.1.1.

²⁶ Prav tam, obrazložitev k 17. členu.

²⁷ Glej odločbo Ustavnega sodišča št. U-I-147/12 z dne 29. 5. 2013 (Uradni list RS, št. 52/13, in OdlUS XX, 7), 26.–28. točka obrazložitve.