



Železna cesta 16, 1000 Ljubljana  
T: 080 81 80  
E: gp@zagovornik-rs.si

Številka: 050-4/2022/12  
Datum: 30. 11. 2022

## OCENA DISKRIMINATORNOSTI ZAKONA ALI DRUGEGA PREDPISA PO 38. ČLENU ZAKONA O VARSTVU PRED DISKRIMINACIJO – Zakon o dohodnini

### 1. Prejeti predlog

Zagovornik načela enakosti (v nadaljevanju: Zagovornik) je prejel zaprosilo Obrtno podjetniške zbornice (v nadaljevanju tudi: predlagatelj, OZS) za mnenje o diskriminatornosti odpravnine, izplačane t.i. »povezani osebi«. Konkretnije predlagatelj izpostavlja spornost ureditve, ki določa obdavčitev odpravnine zaradi odpovedi pogodbe o zaposlitvi iz poslovnega razloga in prenehanja pogodbe o zaposlitvi za določen čas delavcu, ki ima status povezane osebe po Zakonu o dohodnini (v nadaljevanju: ZDoh-2).<sup>1</sup> Status povezane osebe je opredeljen v tretjem odstavku 16. člena navedenega zakona.

Predlagatelj je v zaprosilu za mnenje navedel konkreten primer, ki ga je imel v reševanju: delodajalec kot fizična oseba je odpovedal pogodbo o zaposlitvi iz poslovnih razlogov svoji hčerki, ki ima zaradi sorodstvene povezave z delodajalcem status povezane osebe, hkrati pa je ta delodajalec odpovedal pogodbo o zaposlitvi še drugi, z delodajalcem nepovezani delavki. Obe sta bili zaposleni pri tem delodajalcu enako dolgo in brez prekinitve, 16 let in nekaj mesecev. Nepovezana zaposlena bi prejela odpravnino v višini 16/4 osnove oz. 4 (štiri) svoje povprečne bruto plače. Ker znesek ne bi presegal 10 povprečnih slovenskih plač, bi bila takšna odpravnina za delavko neto prejemek, saj ni predmet obdavčitve. Za delodajalca bi bil tak znesek tudi končen strošek, saj odpravnina v tem primeru ni predmet odmere in plačila prispevkov. Za hčerko, ki ima status povezane osebe v smislu ZDoh-2, pa bi bila odpravnina obdavčena, zato bi dobila na svoj račun neto nižji prejemek v primerjavi s sodelavko. Takšna odpravnina bi bila tudi predmet odmere prispevkov za socialno varnost delodajalca v višini 16,1%. To pomeni, da bi bil za delodajalca znesek odpravnine povezani osebi stroškovno višji. Predlagatelj je navedbe podkrepil tudi s konkretnim izračunom.

Predlagatelj izpostavlja, da gre za enako dejansko stanje zaposlenih, kar zadeva višino plače, trajanje delovnega razmerja itd., zato meni, da bi morala biti tudi davčna obravnava prejete odpravnine enaka tako z vidika delavcev kot z vidika delodajalcev. Po mnenju predlagatelja je zakonska ureditev v zadnjem stavku 9. in 11. točke prvega odstavka 44. člena ZDoh-2 diskriminatorna, po vsej verjetnosti pa tudi protiustavna, zato bi jo bilo po mnenju predlagatelja potrebno črtati. Predlagatelj navaja, da so njegovi člani že večkrat podali pobudo, s katero poskušajo s pristojnimi institucijami doseči spremembo te zakonske določbe, posledično pa OZS tovrstni predlog že nekaj let umešča v svoj vsakoletni zbornik *Zahtev slovenske obrti in podjetništva*, ki ga nato vsako leto posreduje na pristojne naslove,

<sup>1</sup> Zakon o dohodnini (ZDoh-2), Uradni list RS, št. 13/11 - uradno prečiščeno besedilo, 103/10, 9/11 - ZUKD-1, 105/11, 9/12.

vendar zaenkrat brez uspeha. Predlagatelj ocenjuje, da zadeva spada v pristojnost Zagovornika z vsebinske plati, zato ga zaproša za preučitev zadeve.

Na podlagi prejetega zaprosila s strani OZS se je Zagovornik odločil začeti postopek za oceno diskriminatornosti določb Zakona o dohodnini.

## **2. Pravna podlaga za izvedbo ocene diskriminatornosti predpisa**

Zagovornik lahko v skladu z 38. členom Zakona o varstvu pred diskriminacijo (v nadaljevanju: ZVarD)<sup>2</sup> izvede oceno diskriminatornosti zakona ali drugega predpisa. O svoji oceni obvesti morebitnega (drugega) predlagatelja postopka za oceno ustavnosti in zakonitosti ali pa z zahtevo sam začne postopek za oceno ustavnosti oz. zakonitosti predpisa ali drugega splošnega akta.

Diskriminacija je v 4. členu ZVarD opredeljena kot vsako neupravičeno dejansko ali pravno neenako obravnavanje, razlikovanje, izključevanje ali omejevanje ali opustitev ravnanja zaradi osebnih okoliščin, ki ima za cilj ali posledico oviranje, zmanjšanje ali izničenje enakopravnega priznavanja, uživanja ali uresničevanja človekovih pravic in temeljnih svoboščin, drugih pravic, pravnih interesov in ugodnosti. Diskriminacija zaradi katere koli osebne okoliščine je prepovedana.

Med osebne okoliščine po 1. členu ZVarD štejejo spol, narodnost, rasa ali etnično poreklo, jezik, vera ali prepričanje, invalidnost, starost, spolna usmerjenost, spolna identiteta in spolni izraz, družbeni položaj, premoženjsko stanje, izobrazba ali katera koli druga osebna okoliščina. Gre za prirojene ali pridobljene osebne značilnosti, lastnosti, stanja ali statuse, ki so praviloma trajno in nerazdružljivo povezani z določenim posameznikom in njegovo osebnostjo, zlasti identiteto, ali pa jih posameznik ne spreminja zlahka.

ZVarD v 1. členu določa varstvo pred diskriminacijo pri uresničevanju človekovih pravic in temeljnih svoboščin, pri uveljavljanju pravic in obveznosti ter v drugih pravnih razmerjih na političnem, gospodarskem, socialnem, kulturnem, civilnem ali drugem področju. Diskriminacija se torej lahko dogaja na različnih področjih družbenega življenja. Na njih pa morajo po 2. členu ZVarD državni organi, lokalne skupnosti, nosilci javnih pooblastil ter pravne in fizične osebe na vseh področjih oblastnega odločanja, delovanja v pravnem prometu in pri drugem svojem delovanju oz. ravnanju v razmerju do tretjih oseb zagotavljati varstvo pred diskriminacijo oz. enako obravnavanje vseh oseb.

ZVarD opredeljuje več oblik diskriminacije. Osnovni obliki sta neposredna in posredna diskriminacija (6. člen). Neposredna diskriminacija obstaja, če je, je bila ali bi lahko bila oseba ali skupina oseb zaradi določene osebne okoliščine, v enakih ali podobnih situacijah obravnavana manj ugodno kot se obravnava, se je obravnavala ali bi se obravnavala druga oseba ali skupina oseb (prvi odstavek 6. člena ZVarD). Posredna diskriminacija pa obstaja, kadar je oseba ali skupina oseb z določeno osebno okoliščino bila, je ali bi lahko bila zaradi navidezno nevtralne določbe, merila ali prakse v manj ugodnem položaju kot druge osebe, razen če ta določba, merilo ali praksa objektivno temelji na legitimnem cilju in so sredstva za doseganje tega cilja ustrezna in nujno potrebna (drugi odstavek 6. člena ZVarD).

Zagovornik je ureditev ocenjeval po metodi, ki jo je razvilo Ustavno sodišče, ko je presojo morebitno diskriminacijsko obravnavo v predpisih. Ustavno sodišče je v Odločbi št. U-I-425/06 z dne 2. 7. 2009 (7. točka obrazložitve) zavzelo stališče, da je za presojo

---

<sup>2</sup> Zakon o varstvu pred diskriminacijo (ZVarD), Uradni list RS, št. 33/16, 21/18 – ZNOrg.

utemeljenosti očitka o neenakem, diskriminacijskem obravnavanju treba v odgovoriti na naslednja vprašanja: 1) ali se zatrjevano različno obravnavanje nanaša na zagotavljanje oziroma uresničevanje človekove pravice oziroma temeljne svoboščine, 2) če se, ali obstaja različno obravnavanje pobudnika in tistega, s katerim se pobudnik primerja, 3) ali sta dejanska položaja, ki ju pobudnika primerjata, v bistvenem enaka in torej razlikovanje temelji na okoliščini iz prvega odstavka 14. člena Ustave ter 4) če gre za razlikovanje na podlagi okoliščine iz prvega odstavka 14. člena Ustave in torej za poseg v pravico do nediskriminacijskega obravnavanja, ali je ta poseg ustavno dopusten. Če je odgovor na prva tri vprašanja pritrdilen in poseg ne prestopi t. i. strogega testa sorazmernosti, potem gre za neustavno diskriminacijo.

Tehtanje utemeljenosti očitka o diskriminaciji, kot je določena v 4. členu ZVarD, po oceni Zagovornika poteka po istem mehanizmu, pri čemer pa diskriminacija pomeni vsako neupravičeno dejansko ali pravno neenako obravnavanje, razlikovanje, izključevanje ali omejevanje ali opustitev ravnanja zaradi osebnih okoliščin, ki ima za cilj ali posledico oviranje, zmanjšanje ali izničevanje enakopravnega priznavanja, uživanja ali uresničevanja ne samo človekovih pravic in temeljnih svoboščin, temveč tudi drugih pravic, pravnih interesov in ugodnosti (poseg v zavarovano dobrino).

### **3. Postopek izvedbe ocene diskriminatornosti pri Zagovorniku**

Zagovornik je skladno s svojimi zakonskimi pristojnostmi ocenjeval predpis po vsebini in to samo z vidika svojih pristojnosti. Zagovornik ni tisti državni organ, ki bi lahko sprejel končno odločitev, da je predpis diskriminatoren ali da ni skladen z Ustavo, in ki bi kakor koli vplival na vsebino predpisa. Zagovornik ima po ZVarD zgolj pooblastilo, da izvede oceno diskriminatornosti, in če oceni, da je predpis diskriminatoren, lahko ravna v skladu z 38. členom ZVarD.

Zagovornik se je z namenom pridobitve relevantnih podatkov in pojasnil, pomembnih za postopek ugotavljanja diskriminatornosti določb ZDoh-2, obrnil na Finančno upravo Republike Slovenije (v nadaljevanju: FURS), Ministrstvo za delo, družino, socialne zadeve in enake možnosti (v nadaljevanju: MDDSZ) ter Ministrstvo za gospodarski razvoj in tehnologijo (v nadaljevanju: MGRT).

Zagovornik je na MDDSZ naslovil vprašanja o razlogih za to, da se odpravnina, izplačana povezani osebi, obravnava drugače, kot odpravnina, ki jo delodajalec izplača delavcem, ki niso povezane osebe. Poizvedel je, kakšen cilj zasleduje takšna ureditev, zakaj je takšna ureditev primerno, nujno in sorazmerno sredstvo za doseganje tega cilja in, ali ukrep sorazmerno posega v pravico do odpravnine delavcev, ki imajo status povezane osebe. MDDSZ se je na Zagovornikove poizvedbe odzvalo z odstopom zadeve na Ministrstvo za finance (št. dokumenta 050-4/2022/8 z dne 22. 3. 2022). Ministrstvo za finance (v nadaljevanju: MF) je Zagovorniku posredovalo odgovore na postavljena vprašanja (št. dokumenta 050-4/2022/11 z dne 13. 4. 2022). Pojasnili so, da je veljavna ureditev v 9. in 11. točki prvega odstavka 44. člena ZDoh-2 v povezavi s tretjim odstavkom 16. člena ZDoh-2 namenjena ščitenju davčne osnove, saj se med povezanimi osebami razmerja vzpostavljajo na drugačnih osnovah, ki v veliki meri ne odražajo vsebine dejanskih razmerij. ZDoh-2 vsebuje posebna pravila proti preprečevanju zlorab na področjih obdavčitve fizičnih oseb povsod tam, kjer je zakonodajalec že v naprej z veliko verjetnostjo, zaradi specifičnih osebnih razmerij med akterji, predvidel veliko tveganje za davčno osnovo. Med takimi so poleg problematiziranih določb, tudi določbe 19. člena, 9. odstavek 48. člena in prvi odstavek 107. člena ZDoh-2. Zasledovan cilj je po navedbah MF preprečevanje erozije davčne osnove in preprečevanje zlorab. V konkretnem primeru po mnenju MF ne gre za diskriminacijo, ampak za temeljne principe obdavčenja povezanih oseb. MF meni, da je naveden cilj sicer

mogoče doseči brez posebnega pravila proti zlorabam, to je s splošnim pravilom iz 74. člena ZDoh-2, vendar je v takšnih primerih dejansko stanje težko dokazljivo v davčnem postopku.

Zagovornik se je z enakimi vprašanji kot na MDDSZ obrnil tudi na MGRT (št. zadeve 050-4/2022/7 z dne 10. 3. 2022). MGRT je Zagovorniku posredoval dopis, v katerem je pojasnil, da vsebina Zagovornikove zadeve ne spada v delokrog ministrstva (št. zadeve 050-4/2022/10 z dne 31. 3. 2022) ter da naloge, povezane z davčnim sistemom, kamor sodi tudi ZDoh-2, opravlja MF.

Zagovornik je FURS, poleg pojasnil o legitimnosti ureditve ter nujnosti, potrebnosti in sorazmernosti ukrepa, zaprosil še za potrdilo, da je konkreten izračun, ki ga je podal predlagatelj, pravilen in da naj pojasnijo vse razlike v davčni obravnavi odpravnine, izplačane povezani osebi, v primerjavi z odpravnino, izplačano delavcem, ki niso povezane osebe, tako z vidika delavca kot z vidika delodajalca. FURS je Zagovorniku odgovore posredoval v dopisu z dne 23. 3. 2022 (št. dokumenta 050-4/2022/9). Pojasnili so zakonsko določeno davčno obravnavo odpravnine za osebe, ki so povezane z delodajalcem, in tiste, ki to niso, ter pojasnili, da se odpravnina, izplačana povezani osebi, ki je z delodajalcem povezana, v celoti všteta v davčno osnovo dohodka iz delovnega razmerja. Od slednjega se nato obračuna akontacija dohodnine in prispevki za socialno varnost. Ponovili so tudi, kdo predstavlja povezano osebo po ZDoh-2 ter pritrdili izračunu predlagatelja v zvezi s konkretno izplačanima odpravninama povezani osebi in nepovezani osebi. Glede vprašanj o legitimnosti cilja ter ustreznosti, nujnosti in sorazmernosti, je FURS pojasnil, da gre za odločitve zakonodajalca in da za njihove obrazložitve FURS ni pristojen.

#### **4. Pravica do odpravnine povezanim osebam**

Pravico do odpravnine določa Zakon o delovnih razmerjih (v nadaljevanju: ZDR-1)<sup>3</sup>. V 108. členu ZDR-1 je v prvem odstavku določeno, da je delodajalec, ki odpove pogodbo o zaposlitvi iz poslovnih razlogov ali iz razloga nesposobnosti, dolžan izplačati delavcu odpravnino.

Davčno obravnavo dohodnine nato ureja ZDoh-2 v 44. členu, v katerem so določeni dohodki iz delovnega razmerja, ki se ne všteta v davčno osnovo. Deveta točka prvega odstavka 44. člena ZDoh-2 določa, da se v davčno osnovo iz delovnega razmerja ne všteta odpravnina zaradi odpovedi pogodbe o zaposlitvi, ki je določena kot pravica iz delovnega razmerja in izplačana pod pogoji, ki jih določa ZDR-1. Gre za odpravnine v višini, kot je določena zaradi odpovedi pogodbe o zaposlitvi iz poslovnih razlogov ali iz razloga nesposobnosti oziroma iz razlogov, primerljivih poslovnemu razlogu oziroma razlogu nesposobnosti ki jo je delodajalec dolžan izplačati na podlagi ZDR-1, vendar največ do višine desetih povprečnih mesečnih plač zaposlenih v Sloveniji. Za odpravnino iz prejšnjega stavka se ne šteje odpravnina zaradi odpovedi vsake naslednje pogodbe o zaposlitvi pri istem delodajalcu ali pri osebi, ki je z delodajalcem povezana oseba in odpravnina, izplačana delojemalcu, ki je z delodajalcem povezana oseba.

Podobno za prenehanje pogodbe o zaposlitvi za določen čas določa enajsta točka prvega odstavka 44. člena ZDoh-2. Ta določa, da se v davčno osnovo ne všteta odpravnina zaradi prenehanja pogodbe o zaposlitvi za določen čas, ki je določena kot pravica iz delovnega razmerja in izplačana pod pogoji, ki jih določa ZDR-1, v višini odpravnine, ki jo je delodajalec dolžan izplačati na podlagi ZDR-1, vendar največ do višine treh povprečnih mesečnih plač zaposlenih v Sloveniji. ZDoh-2 pa v istem členu določa še, da se za odpravnino iz prejšnjega

<sup>3</sup> Zakon o delovnih razmerjih (ZDR-1), Uradni list RS, št. 21/13, 78/13 – popr., 47/15 – ZZSDT, 33/16 – PZ-F, 52/16, 15/17 – odl. US, 22/19 – ZPosS, 81/19, 203/20 – ZIUPOPĐVE, 119/21 – ZČmIS-A, 202/21 – odl. US, 15/22 in 54/22 – ZUPŠ-1).

stavka ne šteje odpravnina zaradi prenehanja vsake naslednje pogodbe o zaposlitvi za določen čas pri istem delodajalcu ali pri osebi, ki je z delodajalcem povezana oseba in odpravnina, izplačana delojemalcu, ki je z delodajalcem povezana oseba.

Kdo je povezana oseba po ZDoh-2, določa 16. člen zakona. Povezana oseba je v skladu s tretjim odstavkom navedenega člena družinski član ali katerakoli oseba, ki jo nadzira ali običajno nadzira zavezanec. Za družinskega člana se šteje zakonec zavezanca, prednik ali potomec zavezanca ali njegovega zakonca, zakonec prednika ali potomca zavezanca ali njegovega zakonca, bratje in sestre oziroma polbratje in polsestre ter posvojenci in posvojitelji. Za družinskega člana se šteje tudi partner oziroma partnerica, s katerim zavezanec živi v registrirani istospolni partnerski skupnosti, po zakonu, ki ureja registracijo istospolne partnerske skupnosti.<sup>4</sup> Šteje se, da oseba nadzira drugo osebo, kadar ima lastniški delež ali pravico do lastniškega deleža v višini najmanj 25% v obliki vrednosti vseh deležev ali v obliki glasovalne pravice na podlagi lastniških deležev v konkretni osebi. Za namene določitve nadzora se šteje, da ima določena oseba v lasti vse lastniške deleže, ki jih ima neposredno ali posredno v lasti katerakoli oseba, ki je povezana s to določeno osebo (tretji odstavek 16. člena ZDoh-2).

Za zakonca po tem zakonu se šteje oseba, ki živi z zavezancem v zakonski zvezi. Za zakonca po tem zakonu se šteje tudi oseba, s katero zavezanec živi v dalj časa trajajoči življenjski skupnosti, ki ima po zakonu, ki ureja zakonsko zvezo in družinska razmerja, enake pravne posledice kot zakonska zveza. Šteje se, da je življenjska skupnost nastala na dan po preteku 12 mesecev od dneva, ko sta zavezanec in oseba začela živeti skupaj v življenjski skupnosti. Šteje se, da je življenjska skupnost prenehala na dan po preteku 90 dni od dneva, ko sta zavezanec in oseba prenehala živeti skupaj v življenjski skupnosti (četrti odstavek 16. člena ZDoh-2).

Dohodnina je davek od dohodkov fizičnih oseb (drugi odstavek 1. člena ZDoh-2), med katere spadajo tudi dohodki iz delovnega razmerja (37. člen ZDoh-2). Obdavčeni so vsi dohodki, razen tisti, ki se ne štejejo za dohodke po ZDoh-2 (npr. dediščine, dobitki od iger na srečo in drugo) in tisti, ki so po navedenem zakonu oproščeni plačila dohodnine.<sup>5</sup> V davčno osnovo dohodka iz delovnega razmerja se v skladu z izrecno zakonsko določbo 44. člena ZDoh-2 ne všteta odpravnine zaradi odpovedi pogodbe o zaposlitvi do višine desetih povprečnih mesečnih plač zaposlenih v Sloveniji. Za takšno odpravnino pa se ne šteje odpravnina zaradi odpovedi, izplačana delojemalcu, ki je z delodajalcem povezana oseba. To pomeni, da se odpravnina v primeru povezanih oseb všteta v davčno osnovo dohodka iz delovnega razmerja, ne glede na njeno višino.

## 5. Poseg v zavarovano dobrino

Po ZVarD je diskriminacija vsako neupravičeno dejansko ali pravno neenako obravnavanje, razlikovanje, izključevanje ali omejevanje ali opustitev ravnanja zaradi osebnih okoliščin, ki ima za cilj ali posledico oviranje, zmanjšanje ali izničevanje enakopravnega priznavanja, uživanja ali uresničevanja ne samo človekovih pravic in temeljnih svoboščin, temveč tudi drugih pravic, pravnih interesov in ugodnosti.

Pravica do odpravnine izhaja iz delovnopravne zakonodaje. Vsak zaposleni delavec, ki ima pogodbo o zaposlitvi na podlagi ZDR-1, je upravičen do odpravnine v primerih redne

<sup>4</sup> V času sprejetja ZDoh-2, 26. 10. 2006, je veljal Zakon o registraciji istospolne partnerske skupnosti (ZRIPS).

<sup>5</sup> Finančna uprava Republike Slovenije, Letna odmera dohodnine; dostopno na spletni strani: [https://www.fu.gov.si/davki\\_in\\_druge\\_dajatve/podrocja/dohodnina/letna\\_odmera\\_dohodnine/#c1072](https://www.fu.gov.si/davki_in_druge_dajatve/podrocja/dohodnina/letna_odmera_dohodnine/#c1072).

odpovedi pogodbe iz poslovnega razloga oziroma na podlagi redne odpovedi iz razloga nesposobnosti. Davčna zakonodaja ureja in določa pravila za davčno obravnavo odpravnine. Zakonodaja torej določa pravico do odpravnine ter njeno davčno obravnavo, ki pa je za določene skupine upravičencev, torej za povezane osebe, drugačna, kot za nepovezane osebe. Ker niso vsi upravičenci do odpravnine tudi upravičeni do enake višine odpravnine, tisti, ki so povezane osebe, namreč dobijo nižjo odpravnino, je s tem podan poseg v zavarovano dobrino (zakonsko dodeljeno pravico, do katere niso upravičeni vsi v enaki višini).

## 6. Relevantna osebna okoliščina

Skladno s 16. členom ZDoh-2 je povezana oseba družinski član ali katerakoli oseba, ki jo nadzira ali običajno nadzira zavezanec za plačilo davka. Za družinskega člana se šteje zakonec zavezanca, prednik ali potomec zavezanca ali njegovega zakonca, zakonec prednika ali potomca zavezanca ali njegovega zakonca, bratje in sestre oziroma polbratje in polsestre ter posvojenci in posvojitelji. Za zakonca se šteje oseba, ki živi z zavezancem v zakonski zvezi, pa tudi oseba, s katero zavezanec živi v dalj časa trajajoči življenjski skupnosti, ki ima po zakonu, ki ureja zakonsko zvezo in družinska razmerja, enake pravne posledice kot zakonska zveza. Za družinskega člana se šteje tudi partner oziroma partnerica, s katerim zavezanec živi v registrirani istospolni partnerski skupnosti, po zakonu, ki ureja registracijo istospolne partnerske skupnosti.

Med povezane osebe spadajo tudi osebe, ki jih zavezanec za plačilo davka nadzira. Šteje se, da oseba nadzira drugo osebo, kadar ima lastniški delež ali pravico do lastniškega deleža v višini najmanj 25% v obliki vrednosti vseh deležev ali v obliki glasovalne pravice na podlagi lastniških deležev v konkretni osebi. Za namene določitve nadzora se šteje, da ima določena oseba v lasti vse lastniške deleže, ki jih ima neposredno ali posredno v lasti katerakoli oseba, ki je povezana s to določeno osebo (tretji odstavek 16. člena ZDoh-2).

Kot že navedeno, je za obstoj diskriminacije bistveno, da slabša obravnavo temelji na določeni osebni okoliščini posameznikov. Pri osebnih okoliščinah gre zlasti za prirojena stanja (kot npr. spol, spolna usmerjenost, rasa, narodnost, barva kože, itd.) ali pa tudi pridobljena stanja, lastnosti, ki jih posameznik ne more spremeniti (npr. starost, invalidnost, starševstvo, nosečnost) oziroma se jim ne more odreči, ker so tako zelo povezane z njegovo identiteto (npr. vera ali prepričanje).

Zagovornik v konkretnem primeru statusa »povezane osebe« na področju davčne zakonodaje ocenjuje, da ta ne ustreza pojmu osebne okoliščine po ZVarD. Kot izhaja iz definicije povezanih oseb po ZDoh-2, gre pri povezanih osebah lahko za fizične ali pravne osebe in sicer gre lahko za osebe v smislu družinskih članov ter za osebe, ki jih zavezanec nadzira oziroma običajno nadzira. Nadzor je vezan na lastniške deleže ali pravico do lastniškega deleža. Gre za razmerje medsebojnega nadzora, ki temelji na lastništvu, kar ni področje protidiskriminacijskega prava. Pri fizičnih osebah povezanost določa tudi družinski status, kar je v določenih primerih lahko priznan kot osebna okoliščina v smislu ZVarD, vendar v tem primeru to ni tista edina okoliščina, ki definira, kako bo obdavčena odpravnina te osebe. Odpravnina takšni, povezani osebi je namreč obdavčena zaradi součinkovanja ne le dejstva, da je delavec v sorodstvenem razmerju z delodajalcem, temveč tudi dejstva, da je ta delavec pri takem delodajalcu zaposlen. Okoliščine, kje je nekdo zaposlen, pa ne štejemo za osebno okoliščino v smislu ZVarD, temveč za prosto izbiro, ki se lahko spreminja.

Iz prejetih pojasnil izhaja, da je treba status povezane osebe v davčni zakonodaji razlagati v kontekstu povezanosti oseb v pogodbenih in poslovnih razmerjih. Statusa povezane osebe tudi ne moremo deliti na povezane osebe, ki so z morebitnim delodajalcem povezane z

družinskimi razmerji, in na povezane osebe, ki so z morebitnim delodajalcem povezane prek lastniškega deleža, ampak zakonodajalec termin povezane osebe v davčni zakonodaji uporablja kot krovni pojem, ki zajema poslovna razmerja, ki niso običajna med poslovnimi subjekti in pri katerih posledično velja zakonska domneva povečanega tveganja davčnih zlorab.

## 7. Skupine primerjave

Zagovornik tudi ocenjuje, da v konkretnem primeru povezane osebe in nepovezane osebe niso v primerljivem položaju, ki bi terjal enakost ureditve. Načelo prepovedi diskriminacije normodajalca zavezuje, da enake položaje subjektov uredi enako, različne pa različno. Načelo enakosti pred zakonom (prepoved diskriminacije) ne preprečuje različnega obravnavanja, kadar gre za razlikovanje objektivno različnih situacij, temveč takšno razlikovanje celo narekuje.

Zagovornik ugotavlja, da je položaj povezanih oseb, kot je urejen v celotni davčni zakonodaji, drugačen, kot je položaj nepovezanih oseb. Povezane osebe so v različnih zakonih opredeljene kot fizične osebe ali kot pravne osebe, pri poslovanju z njimi pa v davčni zakonodaji obstajajo določene omejitve. Povezane osebe so tako poleg Zakona o dohodnini, opredeljene tudi npr. v Zakonu o davčnem postopku<sup>6</sup> in v Zakonu o davku od dohodkov pravnih oseb.<sup>7</sup> Posebno ureditev za povezane osebe pa poleg davčnega področja poznamo tudi na področju računovodstva in gospodarskega prava (npr. Zakonu o gospodarskih družbah).<sup>8</sup>

V primerih poslovanja povezanih oseb je zakonodajalec pri pripravi zakonodaje presodil, da gre za specifična, visoko rizična ter objektivno navzven preverljiva dejanska stanja, ki predstavljajo visoko tveganje za davčno osnovo. Za povezane osebe se zato v zakonodaji uporabljajo posebna pravila določanja davčne osnove. Posebna pravila za povezane osebe pa na primer veljajo tudi pri obrestih na dana posojila povezanim osebam na podlagi Pravilnika o priznani obrestni meri, že omenjenih odpravninah, pri normiranih s.p., ki imajo ob ustanoviti obveznost prijaviti posle svojih povezanih oseb.

Poslovanju povezanih oseb posebno pozornost namenja tudi FURS. Zaradi zaznanega večjega deleža kršitev je FURS že v letu 2021 poslovanje s povezanimi osebami uvrstil med področja, ki bodo deležna podrobnejšega inšpekcijskega nadzora.<sup>9</sup> Tudi v letu 2022 je v programu dela FURS navedeno, da si bo finančna uprava prizadevala za plačevanje davkov in povečanje davčne gotovosti za vse deležnike, tudi s spodbujanjem družb, da razkrijejo svoje informacije o poslovanju s povezanimi osebami in se na ta način izognejo plačilu dodatnih obveznosti v postopkih nadzora. Prav tako si FURS prizadeva za sprejem novele Zakona o finančni upravi, ki bi prinesla tudi spremembe pri inšpekcijskih nadzorih povezanih oseb.<sup>10</sup>

Posebna pravila urejanja poslovanja s povezanimi osebami so na tej podlagi opredeljena na različnih pravnih področjih in so namenjena preprečevanju situacij, ki lahko z veliko verjetnostjo, po oceni zakonodajalcev, pripeljejo do erozije davčne osnove zaradi specifičnih

<sup>6</sup> 148. člen Zakona o davčnem postopku (ZDavP-2), Uradni list RS št. 13/11.

<sup>7</sup> 17. člen Zakona o davku od dohodkov pravnih oseb (ZDDPO-2), Uradni list RS, št. 117/06, 56/08, 76/08, 5/09, 96/09, 110/09 – ZDavP-2B.

<sup>8</sup> Zakon o gospodarskih družbah (ZGD-1), Uradni list RS, št. 65/09.

<sup>9</sup> iConsult, Poslovanje s povezanimi osebami, URL: <https://iconsult.si/poslovanje-s-povezanimi-osebami-transferne-cene/>.

<sup>10</sup> FURS, Program dela Finančne uprave za leto 2022, URL: <https://www.gov.si/assets/organi-v-sestavi/FURS/Strateski-dokumenti/Program-dela-Financne-uprave-za-leto-2022.pdf>.

razmerij med subjekti, ki ne temeljijo na tržnih principih in nastanejo le med povezanimi osebami. Poleg naštetega se v primeru povezanih oseb lahko pojavi problem tudi v dokaznih postopkih morebitne zlorabe davčnega sistema. Povezane osebe namreč v nekaterih primerih niso dolžne pričati proti povezani osebi, ki je morda v postopku preiskave.

Zagovornik na podlagi vsega navedenega ugotavlja, da pri povezanih osebah ne gre za primerljive položaje, ki bi terjali enako ureditev, kot velja za nepovezane osebe. Zakonodajalec je posebna pravila za poslovanja povezanih oseb uveljavil skozi celoten sistem davčnih in drugih postopkov poslovanja, med drugim tudi v konkretno izpostavljenih določbah 44. člena ZDoh-2, pri čemer po Zagovornikovi oceni ne gre za nedopustno diskriminacijo v smislu ZVarD.

## **8. Sklepno**

Skladno z vsem navedenim Zagovornik ocenjuje, da določbe devete in enajste točke 44. člena ZDoh-2 niso diskriminatorne. Manj ugodna ureditev izplačila odpravnine na podlagi 108. člena ZDR-1 povezani osebi, v primerjavi z osebo, ki z delodajalcem ni povezana, ne pomeni zakonsko prepovedane manj ugodne obravnave v smislu ZVarD. Status povezane osebe namreč ne predstavlja osebne okoliščine posameznika v smislu urejanja ZVarD, poleg tega pa položaja povezanih oseb in nepovezanih oseb v davčni zakonodaji nista primerljiva in tako tudi ne terjata enakosti ureditve.

Pripravila:  
Nika Stroligo Urankar  
Svetovalka Zagovornika II

Miha Lobnik  
ZAGOVORNIK NAČELA ENAKOSTI

Poslano:  
- zbirka dok. gradiva.