

ČASOVNOST PRAVNE IGRE

Ob odločbi Ustavnega sodišča RS o dodatnem davku

dr. Marijan Pavčnik,

*univerzitetni diplomirani pravnik, doktor pravnih znanosti, redni profesor
na Pravni fakulteti Univerze v Ljubljani, redni član SAZU*

I. UVODNO POJASNILO

Pravna odločitev, ki prihaja ob pravem času, ima dvojno moč: na eni strani razrešuje problem, na drugi pa je njen učinek stopnjevan, ker je nastala v trenutku, ko jo avditorij najbolj potrebuje. Tovrstne odločitve so posebej dragocene tedaj, ko jih izreka ustavno sodišče, ki je svojevrsten dirigent pravnega orkestra.

Časovnost prava poraja kopico občutljivih in pretanjenih vprašanj na področju veljavnosti normativnih pravnih aktov. Življenje je svojevrsten kontinuum in veriga dogajanj, na katera se pravo odziva. V trenutku, ko splošni pravni akti začnejo časovno veljati, vstopijo v življenjsko realnost in v življenjsko dinamiko. Temeljno vprašanje je, ali je ta »vstop« pravno pravilen in v skladu z vrednotami, ki so pravno zavarovane.

Časovnost prava je téma, o kateri bi bilo mogoče napisati obsežno znanstveno monografijo.¹ Ambicija tega prispevka je drugačna. Gre, naravnost povedano, le za – to se razume samo po sebi – dobronamerno razpravljanje ob odločbi Ustavnega sodišča RS o dodatnem davku (U-I-158/11).

¹ Glej na primer Paul Roubier: *Le droit transitoire (Conflits des lois dans le temps)*, 2. izdaja. Éditions Dalloz et Sirey, Pariz 1960; Günther Winkler: *Zeit und Recht*. Springer-Verlag, Dunaj, New York 1995; Stephan Kirste: *Die Zeitlichkeit des positiven Rechts und die Geschichtlichkeit des Rechtsbewußtseins*. Duncker & Humblot, Berlin 1998; Charles Sampford: *Retrospectivity and the Rule of Law*. Oxford University Press, Oxford 2006, in Slobodan Perović: *Vremenske dimenzije pozitivnog i prirodnog prava*. Posebni odtis iz revije *Pravni život*, št. 9/2009, Beograd 2009.

V zadevi, ki jo omenjam, sem bil *amicus curiae*. Ta okoliščina morda govori za to, da moram molčati, ker sem svoje povedal že na javni obravnavi, ki je bila 7. novembra 2013 (glej 14. točko²). Razloga, da se kljub temu oglašam, sta dva. Na obravnavi sem se lahko odzval na podatke, ki sem jih našel v spisu, in na vprašanja, ki so mi bila postavljena. Argumenti odločitve (skupaj s pritrdilnimi in odklonilnimi ločenimi mnenji) so dostopni šele iz odločbe, ki je bila sprejeta tri tedne po obravnavi. Še bolj pomemben in ključen pa je drugi razlog. Oba *amici curiae* (doc. dr. Aleš Kobal in podpisani) sta bila večkrat omenjena v medijih, ki so o zadevi poročali tudi enostransko. Če sem iskren, je prav to poročanje jeziček na tehtnici nagnilo k odločitvi, da se javno oglasim.

Prispevek ima pet delov. Za uvodnim pojasnilom (I) je kratka predstavitev zadeve (II), nato so tu stališča, ki sem jih pisno podal kot *amicus curiae* (III), sledita pa še odziv na nekatera odprta vprašanja (IV) in kratka sklepna ugotovitev (V).

II. JEDRO ODLOČITVE

Ustavno sodišče RS je odločilo, da se 12. člen Zakona o dodatnem davku od dohodkov članov poslovodstev in nadzornih organov v času finančne in gospodarske krize (okrajšava: ZDDDČPNO³) razveljavi. Tiskovno sporočilo navaja, da so bili bistveni razlogi za odločitev naslednji:

»Ustavno sodišče je ugotovilo, da ima 12. člen ZDDDČPNO povratne učinke, kakršne 155. člen Ustave v prvem odstavku prepoveduje. Z ZDDDČPNO je bila namreč izbrani skupini davčnih zavezancev naložena nova (49-odstotna) davčna obveznost. Na podlagi izpodbijanega 12. člena ZDDDČPNO pa so v davčno osnovo za odmero davka po tem zakonu vključeni (tudi) deli dohodkov, ki jih je davčni zavezanec prejel pred uveljavitvijo tega zakona, to je v času od 1. 1. 2009 do 5. 10. 2009, ko so bili ti že obdavčeni, in sicer z dohodnino po Zakonu o dohodnini (ZDoh-2). Zakonodajalec je z izpodbijano zakonsko določbo povratno obremenjujoče posegel v pravne položaje prizadetih davčnih zavezancev, saj ti od trenutka prejema posameznega obdavčljivega dohodka upravičeno pričakujejo, da bo prejeti dohodek obremenjen le z davkom, kot ga je predpisovala v tistem trenutku veljavna davčna zakonodaja, in da bodo lahko s preostankom dohodka prosto razpolagali.

² Če se sklicujem na točke odločitve ali na pritrdilna in odklonilna ločena mnenja, ne da bi navajal številko zadeve, gre za zadevo U-I-158/11 (z dne 28. novembra 2013).

³ Člen 12 ZDDDČPNO se glasi: »Ta zakon se uporabi za dohodke po tem zakonu, prejete od 1. januarja 2009 dalje.«

V skladu z drugim odstavkom 155. člena Ustave so povratni učinki posameznih zakonskih določb sicer izjemoma dovoljeni, če to zahteva javna korist in če se s tem ne posega v pridobljene pravice. Vendar zakonodajalec ni izkazal, da bi javna korist zahtevala povratno učinkovanje ZDDDDČPNO.

V zakonodajnem gradivu, v katerem bi moral zakonodajalec posebej utemeljiti, katera je tista javna korist, ki terja povratno učinkovanje pravne norme (ker brez tega ne bi bilo mogoče doseči zasledovanega cilja ureditve), ni najti prav posebne utemeljitve javne koristi za povratno učinkovanje izpodbijane zakonske določbe. Državni zbor niti ni odgovoril na zahtevo predlagatelja niti se ni udeležil javne obravnave v tej zadevi. Kolikor bi lahko kot utemeljitev povratnega učinkovanja zakona šteli navedbe v zakonodajnem gradivu, »da bodo slabi managerji ostali brez neupravičenih nagrad,« pa z njimi javna korist v smislu drugega odstavka 155. člena Ustave ni izkazana. Z davki se poleg fiskalnih sicer lahko uresničujejo tudi konkretni družbenopolitični cilji – med njimi tudi taki, ki želijo potencialne davčne zavezance odvracati od določenih ravnanj. Vendar uporaba povratno učinkujoče davčne norme po naravi stvari ne more služiti odvracanju od že izvršenih ravnanj, temveč lahko pomeni le njihovo naknadno pravno vrednotenje. Navedeni cilj zato ni ustavno dopustni cilj zakonske ureditve na področju davčnega prava.

Ustavno sodišče je ugotovilo, da že prvi pogoj, ki ga za izjemoma dopustno povratno učinkovanje zakona predpisuje drugi odstavek 155. člena Ustave, ni izpolnjen. Zato je izpodbijani 12. člen ZDDDDČPNO razveljavilo. Celo če bi Ustavno sodišče pri svoji presoji upoštevalo argumente, ki jih je v prid povratnega učinkovanja 12. člena ZDDDDČPNO v postopku navedla Vlada, ti ne bi mogli pripeljati do drugačne odločitve.«

Sodišče je odločbo sprejelo s šestimi glasovi proti trem. Proti so glasovali sodnici mag. Marta Klampfer in dr. Etelka Korpič Horvat ter sodnik dr. Mitja Deisinger. Sodnica dr. Jadranka Sovdat in sodnik Jan Zobec sta dala pritrdilni ločeni mnenji, sodnici mag. Marta Klampfer in dr. Etelka Korpič Horvat ter sodnik dr. Mitja Deisinger pa so podali odklonilna ločena mnenja.

III. ARGUMENTI *AMICI CURIAE*⁴

1. Temeljno vprašanje, ki se postavi ob zahtevah za oceno ustavnosti – vložilo ju je Upravno sodišče Republike Slovenije (I U 1823/2010-23, I U 466/2011-11) –, je, ali je določilo 12. člena ZDDDDČPNO (v nadaljevanju: Zakon o dodatnem davku) v skladu z ustavnimi pravili o časovni veljavnosti predpisov.

⁴ Argumenti *amici curiae* se v celoti ujemajo s pisnim stališčem, ki sem ga na javni obravnavi z dne 7. novembra 2013 izročil sodišču.

2. Zakon o dodatnem davku je začel veljati naslednji dan po objavi v Uradnem listu Republike Slovenije [(to je 6. oktobra 2009), prvi odstavek 13. člena], določilo 12. člena pa naj se uporablja od 1. januarja 2009 dalje (12. člen). Rešitev, ki jo prinaša 12. člen, pomeni, da obveznost plačevati dodatni davek velja retroaktivno.

Retroaktivna veljavnost je izjema od ustavnega pravila o veljavnosti predpisov za naprej. Izjema je dopustna, če so *kumulativno* izpolnjena tri merila. Iti mora (1) za posamezno zakonsko določilo, (2) retroaktivna veljavnost mora biti v javnem interesu in (3) določilo ne sme posegati v pridobljene pravice.⁵

V konkretnem primeru je prvo merilo podano, problematična pa sta drugo in še posebej tretje merilo. Drugo merilo zahteva, da je zakonsko pravilo v javnem interesu. V času ekonomske krize je uvedba dodatnih dajatev lahko v javnem interesu, če so te dajatve v skladu z ustavnimi načeli in pravili. Posebej pomembno je, da morajo biti dajatve sorazmerne glede na ustvarjeni dohodek, ki je predmet dodatne obremenitve, in da niso tolikšne, da bi nesorazmerno posegale v socialno varnost davčnih zavezancev (načelo socialne države).

V konkretnem primeru je najbolj sporno to, da dodatni davek posega v pridobljeno pravico davčnega zavezanca. Ustavno načelo je, da državne davke določa zakon (*Nullum tributum sine lege*) in da morajo biti davčne obveznosti predvidene vnaprej (glej 147. člen v povezavi z drugim odstavkom 155. člena Ustave RS). Brž ko je davčna obveznost določena, pridobi davčni zavezanec pravico (pravno zavarovano upravičenje), da država davčnih obveznosti ne bo retroaktivno stopnjevala in oteževala. V naravi korelativnosti pravnih razmerij⁶ je, da so pravice in obveznosti soodvisne. Na ta problem je v več odločbah opozorilo tudi Ustavno sodišče. V zadevi U-I-181/94 (OdlUS IV/1, 31) je izrecno poudarjeno, da »(u)veljavitev davčnih obveznosti za nazaj pomeni poseg v obstoječo pridobljeno pravico razpolaganja z dohodkom in je zato v nasprotju z določbo 155. člena Ustave«.⁷

Retroaktivno stopnjevanje davčnih obveznosti vselej posega v že obstoječe pravice, to je v premoženje davčnih zavezancev. Ti pravno utemeljeno pričakujejo, da so zavezani plačati le tiste dajatve, ki so vnaprej določene z zakonom.

⁵ Glej drugi odstavek 155. člena Ustave RS: »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.«

⁶ Glej Marijan Pavčnik: Teorija prava, 4. izdaja. GV Založba, Ljubljana 2011, str. 167–168.

⁷ Glej na primer tudi U-I-167/93, U-I-115/93 (OdlUS III, 26), U-I-62/95 (OdlUS V/1, 18), U-I-22/98 (OdlUS VII/1, 13) in U-I-81/96 (OdlUS VII/1, 46).

3. Vprašanje retroaktivnosti omenja tudi utemeljitev predloga zakona. V pojasnilu k 12. členu je *expressis verbis* povedano, da se obdavčujejo tudi dohodki zavezancev, to je dohodki, ki bodo v letu 2009 prejeti še pred uveljavitvijo zakona.⁸ Utemeljitev ne navaja razlogov, ki bi retroaktivnost utemeljevali. Več okoliščin je razvidnih tudi iz poročila Odbora za finance in monetarno politiko. V poročilu sta navedeni stališči Vlade RS in Zakonodajno-pravne službe. Vlada meni, da je »predlog zakona primeren za nadaljnjo obravnavo«, čeprav se, tako poročilo, zaveda »ustavne spornosti zaradi retrogradnosti glede na predvideno veljavnost predloženega besedila za celo leto 2009«. Zakonodajno-pravna služba je še bolj določna. Opozarja, da retroaktivnost 12. člena ni niti posebej pojasnjena niti se do nje ne opredeljuje obrazložitev zakona.

Geneza zakonskega besedila ni dodaten argument, ki bi govoril za morebitno retroaktivno veljavnost 12. člena Zakona o dodatnem davku. Tako imenovana *materialia* so to vprašanje pustila v celoti odprto in niti poskušala niso nanj odgovoriti z ustreznimi argumenti.

4. V povezavi z retroaktivno veljavnostjo predpisov je tudi nepravna retroaktivnost predpisov. Nepravna retroaktivnost ni retroaktivna, ker le za vnaprej spreminja že obstoječi predpis. Tovrstno spreminjanje prepisov je nujno in je v naravi prava.

Problem tako imenovane neprave retroaktivnosti je, da zakonodaje ni dovoljeno spreminjati v nasprotju s temeljnimi načeli pravne varnosti. Spremembe so vsekakor dopustne, a ne smejo biti sunkovite in morajo biti v skladu z razumnimi pričakovanji pravnih naslovljencev. Če konkretne razmere zahtevajo, da so spremembe korenite (npr. na področju pokojninske zakonodaje), je treba – na drugi strani – zagotoviti ustrezen prehod iz stare v novo pravno ureditev (načelo postopnega uvajanja nove ureditve). Gre, skratka, za načelo prilagajanja prava družbenim razmerjem in družbenemu razvoju, ki ga je kot pomemben vidik pravne države sprejelo tudi Ustavno sodišče.⁹

Za nepravo retroaktivnost je bistveno, da ni arbitrarna. Obseg in narava spremembe morata biti sorazmerna s konkretnimi (npr. z ekonomskimi) razmerami, ki spremembo narekujejo. Sprememba je arbitrarna, če je ni mogoče utemeljiti s stvarnimi razlogi, ki so v sozvočju z družbeno realnostjo (s tako imenovano normativno močjo dejanskosti).

⁸ V pojasnilu k 12. členu je zapisano: »S tem zakonom je določeno, da se po tem zakonu obdavčujejo tudi dohodki zavezancev po tem zakonu, ki bodo prejeti v letu 2009 pred uveljavitvijo tega zakona.«

⁹ Glej U-I-69/03, v: OdlUS XIV/2, 75. Glej tudi Marijan Pavčnik: Narava pravne države in njene prvine, v: Marijan Pavčnik (ur.): Pravna država. GV Založba, Ljubljana 2009, str. 49 in nasl.

Ekonomska in finančna kriza vsaj v določenem obsegu dovoljujeta, da se davki zvišujejo in da se uvajajo dodatni davki. Pisec tega poročila ni strokovnjak za davčno področje. Ne glede na to je vsaj načeloma treba reči, da višina davčnih stopenj in višina dodatnih davkov ne smeta nesorazmerno obremenjevati davčnih zavezancev in da morajo biti v celoti spoštovane zahteve pravne in socialne države. Kar zadeva slednjo, ne smemo prezreti, da ima lastnina tudi socialno funkcijo in da morajo biti davčne obremenitve socialno sorazmerne. Obremenitve ne smejo ogroziti ustreznega socialnega minimuma, hkrati pa morajo biti tako zasnovane, da ne dušijo tekmovalnosti in gospodarskega razvoja.

5. Zadeva, ki je predmet presoje, odpira tudi načelno vprašanje o vlogi prava v času in razmerah družbene krize. Stara dilema je – o njej lepo govori Gustav Radbruch –, ali naj ima korist prednost pred pravom. Nikakor! Naloga prava je, da zagotovi vsebinski in postopkovni okvir, v katerem naj pravno odločamo. Še tako ostra kriza nas ne odvezuje, da ravnamo pravno in da torej legitimne rešitve uvajamo na legalen način. Gustav Radbruch je neizprosno jase: »(L)e tisto, kar je pravo, koristi narodu.«¹⁰

IV. NEKATERA ODPRTA VPRAŠANJA

1. Obrazložitev, da je določilo 12. člena Zakona o dodatnem davku v nasprotju z drugim odstavkom 155. člena Ustave RS, je *minimalistična*. Ustavno sodišče se ni podrobneje spoprijelo z vsemi merili, ki izjemoma dopuščajo, da zakonsko določilo velja povratno. Ustavno sodišče je izhajalo iz tega, da je 12. člen spornega zakona »posamezna zakonska določba«, ki lahko povratno učinkuje, če »to zahteva javna korist in če se s tem ne posega v pridobljene pravice«. Merilo javne koristi in poseganje v pridobljene pravice sta »kumulativno predpisana pogoja, pri čemer je prvi opredeljen pozitivno, drugi pa negativno« (25. točka).

V obrazložitvi se je Ustavno sodišče osredotočilo na to, da v konkretnem primeru ni podano merilo *javne koristi*, in zato ni presojalo, ali je izpolnjen »tudi drugi, kumulativno določeni pogoj iz drugega odstavka 155. člena Ustave« (37. točka). Očitno se je spoprijelo s tistim merilom, ki je v času finančne in gospodarske krize še posebej občutljivo. Ni se zadovoljilo zgolj s splošnim interesnim ozadjem, da je treba ustrezno davčno obremeniti nesorazmerno visoke dohodke, ampak se je poglobilo v genezo, kako je zakon nastajal in kako ga je predlagatelj utemeljeval. Stališče Ustavnega sodišča je strnjeno povzeto v evidenčnem stavku:

¹⁰ Gustav Radbruch: Pet minut filozofije prava (1945), v: isti: Filozofija prava, GV Založba, Ljubljana 2007, str. 268.

»Zakonodajalec mora razloge za povratno učinkovanje zakona posebej tehtno utemeljiti. Pri tem ni dovolj, da izkaže, da zakon na splošno zasleduje javno korist, temveč mora izkazati posebno, prav povratno učinkovanje sporne zakonske določbe upravičujočo javno korist, brez katere ne bi bilo mogoče doseči zasledovanega cilja zakona. Taka javna korist pa mora biti v zakonodajnem postopku posebej ugotovljena.«

To, da se je Ustavno sodišče nadrobno ukvarjalo z merilom javnega interesa, je zelo prepričljivo. Če javni interes ni podrobneje identificiran in konkretiziran, se lahko zgodi, da zakonodajalca zanese in da v imenu javnega interesa nalaga obveznosti, ki kratkoročno prinašajo koristi, dolgoročno pa posegajo v tako pomembni pravni vrednoti, kot sta pravna varnost in pravna predvidljivost. Javni interes ni in ne more biti razumljen neodvisno od pravnega in ustavnega konteksta, v katerem se pojavlja. Pomemben del tega konteksta je motivacijska funkcija prava, to pa lahko opravljajo samo tista zakonska pravila, ki veljajo za naprej. Če je zakonsko pravilo retroaktivno, »po naravi stvari ne more služiti odvrčanju od že izvršenih ravnanj« (29. točka).

Še bolj naravnost: retroaktivno zakonsko pravilo ne sme popravljati morebitnih učinkov (npr. zelo visokih dohodkov), ki so nastali v okviru pravno dovoljenih možnosti in jih *ex post facto* ocenjujemo kot socialno nepravilne. Pravi razlog, ki utemeljuje morebitno retroaktivno veljavnost zakonskega pravila, je sedanji razlog, ki ga v času, v katerega retroaktivno posegamo, še ni bilo. Primer te vrste je bila začasna omejitev pravic deviznih varčevalcev, ki jo je utemeljevalo stanje na področju monetarne in devizne politike ob razpadu nekdanje Jugoslavije.¹¹

2. Ustavno sodišče je opozorilo tudi na problem tako imenovanega *periodičnega davka* (glej 23. točko). Za te davke je značilno, da se nanašajo na obdavčljive dogodke (npr. na osebne dohodke), ki si periodično sledijo, višina davčne obveznosti pa se individualizira in konkretizira ob izteku davčnega obdobja (npr. po zaključku davčnega leta). S tem vprašanjem se je Ustavno sodišče ukvarjalo že sredi devetdesetih let prejšnjega stoletja. Sodišče je izrecno reklo, da »(n)čin obračunavanja davka (npr. letno) ne daje podlage za razlago, s katero se razširja veljavnost davčne obveznosti tudi na prejemke, izplačane v času, ko taka obveznost še ni obstajala«.¹²

Stališče Ustavnega sodišča je jasno in tako ne dovoljuje, da bi davčna obveznost retroaktivno zajela tudi periodično izplačane prejemke, ki so samo navidezno del davčnega obdobja. Vanj spadajo zgolj *tisti periodični prejemki, za katere*

¹¹ Glej U-I-185/93, v: OdlUS III, 50, str. 220 in nasl.

¹² U-I-92/95. Glej tudi U-I-81/96, 11. točka.

je bilo z zakonom vnaprej določeno, da so obdavčljivi. To, da se skupni znesek davka izračuna po davčnih obdobjih (npr. za vsako koledarsko leto posebej), je tehnično vprašanje, ki ga je treba ostro ločiti od trenutka, ko začne veljati obveznost, da je dohodek obdavčen. Davčno obdobje, za katero se izračuna davek, in obdobje, v katerem davčna obveznost velja, sta obdobji, ki se pogosto ujemata, vsekakor pa je drugo obdobje lahko krajše od prvega.

3. Vprašanje obdobja, na katero se zakon nanaša, je lahko zelo subtilno. To vprašanje je še posebej subtilno v državah, ki nimajo izrecnega ustavnega določila o prepovedi povratne veljave predpisov. V teh državah (npr. v Nemčiji¹³ in Avstriji¹⁴)¹⁵ izpeljujejo prepoved retroaktivnosti iz ustavnih načel, med njimi še posebej iz tistih, ki se nanašajo na pravno državo. Osrednji problem ni načelna prepoved retroaktivnosti, ki človeka duši in mu onemogoča, da bi ravnal kot svobodno bitje, ki vnaprej ve za pravni maneverski prostor, v katerem je lahko dejaven in ustvarjalen. Osrednji problem je *vprašanje kontinuitete in verige dogajanj*, na katera se pravni predpisi nanašajo.

Na drugem mestu je bilo že rečeno, v čem je razlika med *pravo in nepravo retroaktivnostjo* (glej 4. točko III. poglavja). Ostra meja med njima je podana tedaj, ko predpis učinkuje za nazaj na dejanske stanove, ki so prav tako v celoti že zaključeni (prava retroaktivnost), in tedaj, ko predpis učinkuje za naprej na dejanske stanove, ki so prav tako v celoti že zaključeni (neprava retroaktivnost). Prava retroaktivnost je, denimo, v Sloveniji prepovedana za zakone, druge predpise in splošne akte (glej prvi odstavek 155. člena Ustave RS), medtem ko je neprava retroaktivnost predpisov dovoljena, če je v skladu z ustavnimi načeli in pravili. Posebej pomembni sta načelo pravne države (skupaj s podnačeli pravne varnosti, pravne predvidljivosti in zaupanja v pravo) in ustavno načelo, da se pravice in obveznosti državljanov ter drugih oseb lahko določajo samo z zakonom (87. člen Ustave RS).

Meja med pravo in nepravo retroaktivnostjo predpisov ni čista in je do neke mere zabrisana tedaj, ko se predpis nanaša na dejanski stan, ki je v razvoju, ali

¹³ Glej na primer Eberhard Schmidt-Aßmann: Der Rechtsstaat, v: Josef Isensee, Paul Kirchhof (ur.): Handbuch des Staatsrechts der Bundesrepublik Deutschland, 3. izdaja. C. F. Müller Verlag, Heidelberg 2004, str. 541–612 (zlasti str. 586–591), in Helmuth Schulze-Fielitz: Rechtsstaat, v: Horst Dreier (ur.): Grundgesetz. Kommentar, Band II. Mohr Siebeck, Tübingen 1998, str. 185 in nasl.

¹⁴ Glej na primer Theo Öhlinger: Verfassungsrecht, 8. izdaja. Universitätsverlag, Dunaj 2009, str. 353 in nasl.

¹⁵ Glej tudi Marc Bungenberg: Vertrauensschutz, v: F. Sebastian, M. Heselerhaus, Carsten Nowak (ur.): Handbuch der Europäischen Grundrechte. Verlag C. H. Beck etc., München 2006, str. 945–967 (zlasti str. 959 in nasl.), in Frank Schorkopf: Rückwirkungsverbot, v: F. Sebastian, M. Heselerhaus, Carsten Nowak (ur.): Handbuch der Europäischen Grundrechte. Verlag C. H. Beck etc., München 2006, str. 1629–1646.

pa na dejanski stan, ki je relativno trajne narave (npr. lastnina na nepremičninah). V primeru obeh dejanskih stanov je pravno dovoljeno, da se pravice ožijo in obveznosti povečujejo, če gre za bremena, ki niso arbitrarna in so hkrati v sozvočju z ustavnimi načeli in pravili. Problem so obremenitve, ki se navezujejo na dejanske stanove v razvoju in učinkujejo tudi za nazaj, to je za časovno obdobje, ko še ni bilo predpisa, ki bi obremenitev nalagal. *Mutatis mutandis* velja tudi za dejanske stanove, ki so relativno trajni.

O tem vprašanju ni mogoče razpravljati le na načelni ravni. Če je le mogoče, ga je treba povezati s konkretnim primerom, ki osvetli, kje so prava vozlišča. Primer te vrste so prav periodični prejemki, ki so obdavčljivi. Stvar davčne tehnike je, kako se davek časovno obračunava. Za davčno obveznost je bistveno, da je znana vnaprej in da lahko zajame samo tisto obdobje, ki je tudi kot davčno obdobje vnaprej opredeljeno. V življenju se vsekakor lahko primeri, da je davčni dejanski stan v razvoju in da ga zato predpis, ki velja za naprej, ne more v celoti zajeti. *Ta okoliščina ne more biti pravni izgovor, ki naj bi kar po naravi stvari utemeljeval retroaktivnost.* Če je v resnici tako, da posameznega davčnega obdobja ni mogoče razčleniti na več davčnih prejemkov, ker je, denimo, izplačilo enkratno in zapade ob koncu koledarskega leta, pomeni, da mora biti davčna obremenitev *sorazmerna* glede na dolžino in intenzivnost davčnega obdobja. *Ta obveznost se lahko nanaša samo na obdobje, ki teče od trenutka, ko zakon začne veljati.*

4. Posebno pozornost zaslužita tudi argumenta, ki ju v odklonilnih ločenih mnenjih (OLM) utemeljujeta sodnici dr. Etelka Korpič Horvat in mag. Marta Klampfer. Sodnica dr. Etelka Korpič Horvat meni, da bi moralo Ustavno sodišče »tehtati med dvema ustavno varovanima dobrinama, med javnim interesom in zaupanjem prizadetih davkoplačevalcev v pravno varnost, v pravno državo«. Sodišče bi moralo odgovoriti, ali učinki Zakona o dodatnem davku »tako zelo posegajo v pričakovane pravice in s tem v zaupanje v pravo, da poseg ni *sorazmeren* z javno koristjo« (OLM, 14. točka).

Podobno stališče ima tudi sodnica mag. Marta Klampfer. Značilno je tole mesto:

»Če Ustavno sodišče presodi, da pogoj javne koristi ni podan, potem ugotovi, da je povratno učinkovanje predpisa nedopustno, ne da bi se spuščalo v presojo pridobljenih pravic. Če pa ugotovi, da je bil določen ukrep sprejet zaradi varstva javnega interesa, potem mora presoditi tudi, ali se je s takim ukrepom poseglo v pridobljeno pravico. Ustava torej varuje na podlagi zakona pridobljene pravice tako, da vanje ni mogoče posegati z učinkom za nazaj. Po doktrini Ustavnega sodišča uživajo pridobljene pravice enako varstvo kot človekove pravice in temeljne svoboščine (odločba št. U-I-

137/93 z dne 2. 6. 1994). Zato se poseg v pridobljeno pravico presoja na podlagi tretjega odstavka 15. člena Ustave s testom sorazmernosti, z vidika nujnosti, primernosti posega in njegove proporcionalnosti.« (5. točka)

Načelo sorazmernosti ne more biti pot, po kateri bi lahko v imenu javnega interesa retroaktivno posegli v pridobljene pravice. V naravi načela sorazmernosti je, da se nanaša na konflikte pravic, ki jih je treba ovrednotiti in po potrebi tudi medsebojno uskladiti. Če gre za lojalno konkurenco, posebna uskladitev ni potrebna, ker se uveljavijo tiste pravice, ki so na trgu bolj uspešne. Druga možnost je, da se manj pomembna pravica umakne pred pravico, ki je *in concreto* pravno bolj pomembna (npr. v primeru, ko je varstvo zasebnosti močnejše od svobode izražanja).

Najbolj tipična je tretja možnost, to je izpeljava, da pravici v konfliktu uravnotežimo in jima s tem omogočimo, da sobivata. Temeljno merilo sobivanja uvaja ustavno načelo, da so pravice načeloma omejene s pravicami drugih (glej tretji odstavek 15. člena Ustave RS). To merilo pomeni, da subjektova pravica ne sme preseči tiste meje, ki v kakovostno enakem obsegu tudi drugemu omogoča, da aktivira in izvršuje njemu pripadajočo pravico.¹⁶

Načelo sorazmernosti gradi na pomenskem jedru posameznih pravic in glede na težo tega jedra skuša najti pravo mero med nasprotujočima si pravicama. *Mutatis mutandis* je mogoče reči tudi za temeljne (ustavne) pravice, v katere lahko posega in jih omejuje državna oblast, in sploh za zakonodajno urejanje, ki prav tako ne sme neutemeljeno zoževati pravic in stopnjevati pravnih dolžnosti. Tovrstne konfliktne situacije med državo in posamezniki kot nosilci pravic razrešujemo z dvostopenjsko zasnovanim načelom sorazmernosti, ki ga je pod vplivom tujih zgledov prevzelo in izoblikovalo tudi Ustavno sodišče RS.¹⁷

Test sorazmernosti ni merilo, ki lahko upraviči retroaktivni poseg v pridobljeno pravico. Prva stopnja testa sorazmernosti je, da morata biti tako cilj kot sredstvo, med katerima iščemo pravo mero, ustavna in zakonita. Retroaktivno zakonsko določilo, ki ne ustreza kumulativno prepisanim merilom retroaktivnosti (drugi odstavek 155. člena Ustave RS), je *neustavno sredstvo*. Brž ko sta cilj in (ali) sredstvo nepravna, je *eo ipso* izključeno tudi to, da bi ugotavljali, ali je sredstvo primerno, nujno in sorazmerno glede na cilj.

¹⁶ O tem podrobneje govorim v Argumentaciji v pravu, 3. izdaja. GV Založba, Ljubljana 2013, str. 198 in nasl.

¹⁷ Z načelom sorazmernosti se v novejši slovenski teoriji teoretično spoprijemata Dragica Wedam Lukić: Načelo sorazmernosti kot kriterij ustavnosodne presoje, v: Marijan Pavčnik (ur.): Pravna država. GV Založba, Ljubljana 2009, str. 185–220, in Aleš Novak: Predpostavke načela sorazmernosti v ustavnosodnem odločanju, v: Marijan Pavčnik, Aleš Novak (ur.): (Ustavno)sodno odločanje. GV Založba, Ljubljana 2013, str. 103–181.

Podobno je treba reči tudi za to, da bi retroaktivnost posameznega zakonskega določila utemeljevali s tretjim odstavkom 15. člena Ustave RS. V odločbi U-I-340/96 (OdlUS VII/1, 48) je stališče, da »bi bilo mogoče poseganje v pridobljene pravice upravičevati kvečjemu tedaj, če bi bilo potrebno zaradi varstva še tehtnejše pravice ali odpravljanja še hujših posegov v pravice drugih« (11. točka). Sodnica dr. Jadranka Sovdat v pritrdilnem ločenem mnenju (PLM) – njenemu mnenju se pridružuje tudi sodnik mag. Miroslav Mozetič – k temu dodaja, da je s tem »Ustavno sodišče tretji pogoj, 'če se s tem ne posega v pridobljene pravice', razložilo tako, kot da v njem piše, 'če se s tem nedopustno ne posega v pridobljene pravice'« (12. točka).¹⁸

Besedna igra zadene žebljico na glavico. O tem, da gre za »nedopustno poseganje v pridobljene pravice«, bi odločala moč javnega interesa, ki je že sicer eno od meril za dopustitev retroaktivnosti posameznega zakonskega določila. Nedopustno je, da bi eno od kumulativno določenih meril prevladalo nad drugim. Za to stališče ne najdemo opore niti v tretjem odstavku 15. člena Ustave RS niti ga ne ponuja geneza nastanka drugega odstavka 155. člena Ustave RS.

Tretji odstavek 15. člena Ustave RS je zelo pomembno merilo za uresničevanje, omejevanje in medsebojno usklajevanje pravic.¹⁹ Merilo sega nazaj h Kantovi misli, da mora splošni zakon svobode združiti »svobodno voljo enega s svobodno voljo drugega«. ²⁰ Tretji odstavek 15. člena napotuje tudi na omejevanja, ki jih ustava določa na drugih mestih. Če pustimo ob strani vojno in izredno stanje, gre za domet pravic, kakor so ustavno zasnovane. Posebej pomembni sta zlasti vprašanji, kako je mogoče razumeti pomensko jedro posameznih pravic in do kod sega njihovo pomensko polje. Vprašanji sta medsebojno povezani in intenzivno vplivata tudi na to, kako naj bodo pravice medsebojno usklajene.

Za to, da bi bila javna korist močnejša kot pridobljena pravica, v ustavi ni opore. Iz drugega odstavka 155. člena Ustave RS nesporno izhaja, da sta tako javna korist kot prepoved posega v pridobljene pravice samostojni merili. Če nista podani vsako zase, ni pogojev za to, da posamezno zakonsko določilo lahko velja za nazaj. Tovrstni posegi v pravice so *de constitutione lata* prepovedani.

¹⁸ Prim. s stališči, ki so v odločbah U-I-51/90 (OdlUS I, 33), U-I-60/98 (OdlUS VII/2, 150), U-I-60/99 (OdlUS X/2, 150), U-I-98/07 (OdlUS XVII/2, 42) in U-I-292/09 (OdlUS XIX, 27).

¹⁹ Tretji odstavek 15. člena Ustave RS se glasi: »Človekove pravice in temeljne svoboščine so omejene samo s pravicami drugih in v primerih, ki jih določa ta ustava.«

²⁰ Immanuel Kant: *Die Methaphysik der Sitten*, Reclam, Stuttgart 1990, str. 66–67 [230].

Ustavno nedopustno je, da bi posamezna zakonska določila, ki so retroaktivna, *obremenilno*²¹ posegala v že obstoječe pravice.

Javna korist je lahko nevarno merilo, če ob njej ni tudi drugih meril, ki so prav tako eden od pogojev, ki utemeljuje retroaktivnost posameznih zakonskih določil. Ustava socialistične Republike Slovenije (iz leta 1974) dodatnih meril ni poznala. Zadovoljila se je s tem, da imajo posamezne določbe zakona »lahko učinek za nazaj, če je tako z zakonom določeno in če tako zahteva splošni interes« (drugi odstavek 261. člena). To določilo je bilo razveljavljeno z ustavnim amandmajem LVII k Ustavi SRS iz leta 1989. Osnutek Ustave RS (iz oktobra 1990) je retroaktivnost predpisov spet predvidel (144. člen osnutka): »Predpisi ne morejo imeti učinka za nazaj, če bi s tem posegli v že pridobljene pravice.«²² Če to opredelitev primerjamo s sedanjo iz drugega odstavka 155. člena Ustave RS, brž opazimo, da so retroaktivno lahko veljali vsi predpisi (in ne le posamezna zakonska določila), omejitev retroaktivnosti pa je bila strožja od sedanje, ker ni poznala pozitivnega merila, da je retroaktivnost mogoče utemeljiti z javno koristjo. Ta geneza ustavnega določila o retroaktivnosti je samo še dodatni argument, da merilo javne koristi ne sme izničiti merila pridobljene pravice.

V. NAMESTO SKLEPA

Problematika, ki jo odpira zadeva »dodatni davek«, ne sme vsaj še mimo argumenta, na katerega v OLM opozarja sodnik dr. Mitja Deisinger:

»Z dodatnim davkom jim dohodki iz tega naslova niso bili odvzeti, temveč le dodatno obdavčeni. Javna korist iz drugega odstavka 155. člena Ustave je s tem izkazana, saj je že elementarno razvidna iz namena zakona. V tem primeru pa je izpolnjen tudi drugi pogoj, s tem namreč odgovornim osebam ni bilo huje poseženo v pridobljene pravice in niso bile ogrožene njihove socialne pravice. [Op. M. P.: Na tem mestu je op. št. 6, ki je pod črto ne navajam.] S tem vprašanjem je povezano tudi *univerzalno pravno načelo pravičnosti* (ležeči tisk dodal M. P.). V življenju je nepredstavljiva in pravno krivična ureditev, ki nekoga nagrajuje z denarjem, ki ga je kot pomoč v težkih časih dobil od ljudi – davkoplačevalcev.« (7. točka)

²¹ Na ta zorni kot tehtno opozarja Borut Šinkovec: O prepovedi retroaktivnosti predpisov, v: Pravni letopis Inštituta za primerjalno pravo, 2013, GV Založba, Ljubljana 2013, str. 247.

²² Isto določilo je imela tudi tako imenovana Podvinska ustava, ki je ponatisnjena v Peter Jambreč: Ustavna demokracija. DZS, Ljubljana 1992, str. 436.

»Ta lepi sen človeštva«, kot pravičnosti nekje pravi Hans Kelsen,²³ kot absolutum – to vemo vsi – ni dosegljiv. A to na drugi strani spet ne pomeni, da pravo ni volja k pravičnosti.²⁴ Ta problem podrobneje obravnavam v razpravi Zakonsko (ne)pravo.²⁵ Tu se omejujem zgolj na manevrski prostor, ki se odpira v povezavi z zadevo »dodatni davek«.

Mediji delajo veliko napako, ko dodatni davek povezujejo samo z eno osebo, čeprav gre za problem, ki se nanaša na trideset zadev pred Upravnim sodiščem RS (1. točka). Za te in druge primere, v katerih sodni spori niso bili sproženi, je treba najti rešitev, ki pravno enako obravnava vse primerljive zadeve.

Najbolj preprosto bi bilo, če bi Ustavno sodišče zahtevo za oceno ustavnosti Zakona o dodatnem davku zavrnilo kot neutemeljeno. Argumenti, ki so bili že navedeni, utemeljujejo, zakaj sodišče ni moglo tako ravnati. Ne glede na to je stališče Ustavnega sodišča lahko moralno sporno. Temeljni moralni ugovor je, ali je višina menedžerskih dohodkov v skladu z delom in zaslugami, ki jih menedžerjem pripisujemo. Če je razmerje med višino dohodka in delom, ki je oziroma naj bo opravljeno, ekstremno neznosno, bi bilo mogoče uporabiti Radbruchovo formulo o nadzakonskem pravu, ki razveljavlja zakonsko nepravo.

Socialno krivični davki in socialno krivični visoki dohodki praviloma niso tako ekstremni, da bi v njihovem imenu uporabljali argument neprava. Če bi tako ravnali, bi sprejeli *nevarno igro*, ki bi lahko v imenu pravičnosti pripeljala do hudih krivic in posegov v pravno varnost na drugi strani.²⁶

²³ Hans Kelsen: Was ist Gerechtigkeit?. Reclam, Stuttgart 2000, str. 52.

²⁴ G. Radbruch, nav. delo, str. 269.

²⁵ Marijan Pavčnik: Zakonsko (ne)pravo, v: Matjaž Ambrož, Katja Filipčič, Aleš Završnik (ur.): Zbornik za Alenko Šelih. Inštitut za kriminologijo pri Pravni fakulteti v Ljubljani, Pravna fakulteta Univerze v Ljubljani, SAZU: Ljubljana 2013, str. 43–58.

²⁶ Prim. tudi Leonid Pitamic: Naravno pravo in narava prava (1956), v: isti: Na robovih čiste teorije prava/An der Grenzen der Reinen Rechtslehre. Ur. in spremna študija: Marijan Pavčnik. 2. izdaja, SAZU, Pravna fakulteta Univerze v Ljubljani, Ljubljana 2009, str. 115: »Če izhajamo le iz pojma prava, ni tako, da bi vsaka moralna krivica sama po sebi uničila pravno naravo neke abstraktne ali konkretne pravne norme, ki določa tako krivico. Taka pravna norma pa neha biti pravo, kadar njena vsebina resno ogroža možnost bivanja in sožitja ljudi, ki so ji podrejeni. Tako so npr. hudi davki, čeprav bi bili krivični, še vedno obvezni zaradi obstoja reda; če pa njihova krivična višina preseže neko določeno mero, pri kateri je še možna eksistenca posameznika kot tudi človeško sožitje, npr. v družini, nehajo biti pravo, ker zaradi njihovega nečlovečnega učinka njihovi normativnosti manjka vsebina, ki je za pravo bistvena.« – Pitamičeva razprava je leta 1956 izšla v nemškem jeziku, v slovenščino pa je bila prevedena šele leta 1985. V delu Na robovih čiste teorije prava/An der Grenzen der Reinen Rechtslehre sta ponatisnjena tako nemški izvirnik kot slovenski prevod.

Ustavnemu sodišču ne smemo očitati, da je bilo slepo in gluho za vprašanja socialne nepravčnosti. Tako v tiskovnem sporočilu kot v obrazložitvi odločbe je *expressis verbis* poudarilo, da v okvir presoje ustavnosti zakona »ne spada ocena konkretnih ravnanj posameznih članov organov poslovanja in nadzora. Odločanje o morebitni subjektivni odgovornosti posameznika, ki bi izvirala iz opustitve dolžne skrbnosti ali morda celo iz očitka zlorabe pooblastil pri izvrševanju nalog organa poslovanja oziroma nadzora v gospodarski družbi, je predmet drugih, zoper konkretne osebe vodenih postopkov.« (19. točka)

Ustavno sodišče seveda ni tisto, ki bi ocenjevalo konkretna ravnanja posameznih oseb in ki bi odločalo o njihovi morebitni subjektivni odgovornosti. Ustavno sodišče je zgolj tisto, ki bdi nad pravno igro,²⁷ če ima za to procesne možnosti. Pravna, samo *pravna* igra je tista, v okviru katere je treba reševati sporna pravna vprašanja. Odločitev Ustavnega sodišča bi imela bistveno bolj intenzivne učinke, če bi sodišče o zadevi odločilo v nekaj mesecih po tistem, ko jo je prejelo. Hitrejša odločitev bi imela blagodejne časovne učinke – tako za krizne zadeve, ki jih je treba reševati pravno,²⁸ kot tudi za razplet zadev, ki so spodbudile, da je Upravno sodišče RS vložilo zahtevo za oceno ustavnosti 12. člena Zakona o dodatnem davku.

²⁷ Na to posebej opozarjata tudi PLM sodnice dr. Jadranke Sovdat (glej moto k njenemu mnenju in 21. točko) in sodnika Jana Zobca (glej 6. točko), ki se oba, vsak po svoje, sklicujeta na spoštovanje prava, pravnosti in Radbruchove ideje prava.

²⁸ Glej na primer zbornik razprav: Jerzy Stelmach, Reiner Schmidt (ur.): *Die Rolle des Rechts in der Zeit der wirtschaftlichen Krise*. Wolters Kluwer SA, Warszawa 2013.

AVTORSKI SINOPSIS

*Authors' Synopses**Izvirni znanstveni članek*

UDK: 340.132.3

PAVČNIK, Marijan: Časovnost pravne igre (Ob odločbi Ustavnega sodišča RS o dodatnem davku)**Pravnik, Ljubljana 2014, let. 69 (131), št. 1-2**

V Sloveniji lahko izjemoma posamezne zakonske določbe veljajo za nazaj (retroaktivno). Retroaktivnost je dovoljena, če gre za posamezne določbe, te morajo biti zakonske, samo retroaktivnost mora zahtevati javna korist in retroaktivna določba ne sme posegati v pridobljene pravice (drugi odstavek 155. člena Ustave RS). Merila, ki dovoljujejo retroaktivnost, morajo biti izpolnjena kumulativno. Pravno nedopustno bi bilo, če bi merilu javne koristi dali tolikšno težo, da bi dopustili tudi poseg v pridobljene pravice.

Retroaktivno zakonsko pravilo ne sme popravljati morebitnih učinkov (npr. zelo visokih dohodkov), ki so nastali v okviru pravno dovoljenih možnosti in jih *ex post facto* ocenjujemo kot socialno nepravilne. Pravi razlog, ki utemeljuje morebitno retroaktivno veljavnost zakonskega pravila, je sedanji razlog, ki ga v času, v katerega retroaktivno posegamo, še ni bilo.

V življenju se lahko primeri, da je davčni dejanski stan v razvoju in ga zato predpis, ki velja za naprej, ne more v celoti zajeti. Ta okoliščina ne more biti pravni izgovor, ki naj bi kar po naravi stvari utemeljeval retroaktivnost. Če je v resnici tako, da posameznega davčnega obdobja ni mogoče razčleniti na več davčnih prejemkov, ker je, denimo, izplačilo enkratno in zapade ob koncu koledarskega leta, pomeni, da mora biti davčna obremenitev sorazmerna glede na dolžino in intenzivnost davčnega obdobja. Ta obveznost se lahko nanaša samo na obdobje, ki teče od trenutka, ko zakon začne veljati.

Načelo sorazmernosti ni merilo, ki bi lahko upravičilo retroaktivni poseg v pridobljeno pravico. Prva stopnja načela sorazmernosti je, da morata biti tako cilj kot sredstvo, med katerima iščemo pravo mero, ustavna in zakonita. Retroaktivno zakonsko določilo, ki ne ustreza kumulativno predpisanim merilom retroaktivnosti, je neustavno sredstvo. Brž ko sta cilj in (ali) sredstvo nepravna, je *eo ipso* izključeno tudi to, da bi ugotavljali, ali je sredstvo primerno, nujno in sorazmerno glede na cilj.

Original Scientific Article

UDC: 340.132.3

PAVČNIK, Marijan: Temporality of Legal Game (On the Decision of the Constitutional Court of the Republic of Slovenia Concerning Additional Tax)

Pravnik, Ljubljana 2014, Vol. 69 (131), Nos. 1-2

In Slovenia, exceptionally, certain law provisions may have retroactive effect. Retrospectivity is allowed if single provisions are in question, they must be law provisions, the retrospectivity itself must be required in the public interest and the retrospective provision must not infringe any acquired rights (Art. 155/2 of the Constitution of the Republic of Slovenia). The criteria allowing retrospectivity must be cumulatively present. It would be legally inadmissible to give the criterion of public interest such weight as to allow an infringement of acquired rights.

A retrospective legal provision must not remedy any possible effects (e.g. very high income) that originated within the framework of legally allowed possibilities and are *ex post facto* considered socially unjust. The real reason justifying a possible retrospective validity of a law provision is a present reason that did not yet exist at the time in which we retrospectively intervene.

In real life it can happen that the factual tax situation is under development and therefore cannot be completely encompassed by a prospective provision. This circumstance, however, cannot be a legal pretext that would, by its very nature, justify retrospectivity. If a tax period cannot really be divided into several tax incomes because e.g. the payment is a onetime one and is due at the end of the calendar year, this means that the tax burden must be proportionate with regard to the length and the intensity of the tax period. This duty can only refer to the period running from the moment the law came into force.

The principle of proportionality is not a criterion that would justify a retrospective infringement of an acquired right. The first stage of the principle of proportionality is that the aim as well as the means, between which a proper proportion is sought, must be constitutional and legal. A retrospective law provision that does not comply with the cumulatively prescribed retrospectivity criteria is an unconstitutional one. As soon as the aim and/or the means are illegal, it is *eo ipso* excluded that one would try to establish whether the means are suitable, necessary and proportionate in view of the aim.