

Novejša sodna praksa Vrhovnega sodišča RS v zvezi z denarnimi zahtevki

Marijan Debelak*

UDK: 349.2:347.9(497.4)

Povzetek: Prispevek obravnava novejšo sodno prakso Vrhovnega sodišča RS v zvezi z denarnimi zahtevki iz delovnega razmerja. Prikaže spremembo sodne prakse, ki se kaže pri vprašanju stvarne pristojnosti za odločanje, vsebini odločitev in izrekih sodnih odločb, kar posledično vpliva na drugačno oblikovanje tožbenih zahtevkov.

Ključne besede: denarni zahtevki, plačilo prispevkov, delovna razmerja, izvršljivost, delovni spor, pristojnost

Recent Case Law of the Supreme Court of the Republic of Slovenia concerning Pecuniary Claims

Abstract: The paper deals with the recent case-law of the Supreme Court of the Republic of Slovenia on cash claims from the employment relationship. It shows a change in the case-law referring to the question of substantive jurisdiction for the decision, the content of decisions and the judgments of a court, which in turn led to changes of formulation of claims.

Key words: pecuniary claims, payment of contributions, employment relationships, enforcement, labour disput, jurisdiction

* Marijan Debelak, magister pravnih znanosti, vrhovni sodnik svetnik, Vrhovno sodišče RS
marijan.debelak@sodisce.si
Marijan Debelak, Master of Law, Supreme Judge Councillor, Supreme Court of the Republic of Slovenia

1. UVOD

V lanskem letu je Vrhovno sodišče RS (v nadaljevanju: VS) sprejelo nekaj pomembnih odločitev v zvezi s plačili prejemkov iz delovnega razmerja. Te odločitve predstavljajo nadaljevanje že začetih in nakazanih sprememb sodne prakse, ki se je na delovno-socialnem oddelku VS začela oblikovati s sodbo VIII Ips 226/2017 in s številnimi zelo podobnimi zadevami iz istega časa, tudi ob upoštevanju in usklajevanju s sodno prakso civilnega ter upravnega oddelka VS.

Sprememba sodne prakse se kaže pri vprašanju stvarne pristojnosti za odločanje (pristojnosti sodišča in drugih organov), pri vsebini odločitev kot tudi v drugačnih izrekih sodnih odločb ter zahtevi po drugačnem oblikovanju tožbenih zahtevkov.

2. DOSEDANJA SODNA PRAKSA

V prejšnjem pravnem sistemu smo poznali pojem čistih plač in odločanje o neto prejemkih iz delovnega razmerja. Prehod na bruto sistem plač se ni zgodil takoj in povsem enoznačno. Tako je npr. Sodišče združenega dela RS še v odločbi Sp 1281/92 z dne 10. 12. 1992¹ odločilo, da je plačilo nadomestila plače za čas spoštovanja konkurenčne klavzule plačilo v neto znesku.

VS je takšna stališča in prakso spreminjalo. Tako je npr. s sodbo VIII Ips 142/95 z dne 14. 5. 1996 presodilo, da je delavec v državnem organu ob odhodu v pokoj upravičen do odpravnine v višini treh bruto plač. Tudi v sodbi VIII Ips 236/98 z dne 2. 3. 1999 je v zvezi s pavšalno odškodnino zaradi nezakonitega prenehanja delovnega razmerja poudarilo, da ni pravne podlage za tolmačenje, da lahko izplačane povprečne osebne dohodke v podjetju zmanjšamo na neto zneske plač. V sklepu VIII Ips 133/2003 z dne 16. 12. 2003 je pri odpravnini, s sklicevanjem na nekatere dotedanje odločbe pojasnilo, da določbe zakonov ali kolektivnih pogodb pri obravnavanju instituta plače v preteklosti niso bile povsem jasne (npr. določbe SKPG/93), kljub temu pa večletna sodna praksa revizijskega sodišča in pravna teorija zagovarjata stališče, da pojem plače v delovno-pravni zakonodaji, če ni izrecno določeno drugače, vedno pomeni bruto zneske. Zato bi morala

¹ Zbirka odločb sodišč združenega dela v Republiki Sloveniji, Gospodarski vestnik, IX. knjiga, str. 125, 126.

že tožena stranka, prav tako pa tudi sodišče kot osnovo za izračun revidentove odpravnine upoštevati plačo v bruto, ne pa v neto znesku.

VS je tudi v sodbi VIII Ips 12/2008 z dne 6. 10. 2008 ponovilo dosedanje prakso, da je osnova za izračun odpravnine »povprečna mesečna plača delavca v zadnjih treh mesecih«. Glede na sodno prakso, ustaljeno že najmanj od leta 1996 dalje, je navedlo, da to pomeni povprečje bruto plač.

Ob spreminjanju sistema iz t.i. neto v bruto prejemke se je kot posledica teh stališč počasi uveljavila praksa prilagojenih izrekov tožbenih zahtevkov ter sodnih izrekov, in sicer da mora toženka (delodajalec) tožniku (delavcu) obračunati plačo za mesece (od prvega do zadnjega meseca, ki je konkretiziran v izreku) v konkretno navedenem bruto znesku, od tega za delavca plačati in odvesti ustrezne davke in prispevke, tožniku (delavcu) pa izplačati neto zneske (katerih višina ni bila konkretizirana) z zakonskimi zamudnimi obrestmi od neto zneskov, za čas od (vsakokratne) zapadlosti, v roku 8 ali 15 dni. Taki izreki so se z manjšimi variantami pojavljali in se še vedno pojavljajo v večini zahtevkov in večini sodnih odločb. Izrek sodne odločbe po tej praksi torej najprej vsebuje dolžnost obračuna plače (ali drugih prejemkov iz delovnega razmerja) v po višini konkretiziranih bruto zneskih, po obračunu davkov in prispevkov pa plačilo v neto zneskih, katerih višina pa še ni znana v času odločanja, saj na to višino vplivajo davki in prispevki po stopnji v času izvršitve sodne odločbe, upoštevajoč tudi takratne dejavnike, kot so davčno pravna narava dohodka (ki je lahko drugačna od delovno pravne), poznana osnova, stopnje olajšav, institut povprečenja itd.²

Že prvi vtis, ki ga dobimo pri branju takšnega izreka sodne odločbe je, da delovno sodišče ne odloči neposredno o plačilu plače ali nekega drugega prejemka iz delovnega razmerja delavcu, temveč odloči o dolžnosti obračuna konkretno opredeljenega bruto zneska in šele za tem o plačilu – po višini takrat (ob izdaji odločbe) še nedoločenega neto zneska.

Ti izreki sodnih odločb so se tudi oddaljili od klasičnih civilnih izrekov (dajatvenih izrekov za plačilo), čeprav to ni bil osnovni namen. Ta namen je bil v tem, da se delodajalca (toženca) seznani (v smislu pouka) s tem, da mora svojo obveznost izpolniti tudi na pravi način – tako da najprej obračuna davke in prispevke, jih nakaže ustreznim institucijam, delavcu pa plača le neto zneske ter zamudne obresti od neto zneska prisojenega prejemka iz delovnega razmerja. Obenem

² S tem v zvezi je treba omeniti tudi, da nekateri od tožbenih izrekov in nato tudi sodnih izrekov niso niti dovolj določeni, kar pa je drug problem.

je treba dodati, da so bili in so izreki sodnih odločb za plačilo odškodnine za nesreče pri delu ali poklicne bolezni ali drugih odškodninah še vedno klasični – torej, da mora toženka tožniku plačati zneske v konkretno določeni višini, z zakonskimi zamudnimi obrestmi (brez poudarka na obračunu in odvodu še nekih drugih dajatev).

Takšni sodni izreki (upoštevajoč načelo formalne legalitete v izvršilnih postopkih) so vplivali in še vplivajo tudi na izvršitev sodnih odločb, saj mora v primeru pasivnosti delodajalca delavec izračunati, kakšne davke in prispevke bi bil dolžan odvesti in zanj plačati delodajalec, na ta način izračunati neto zneske in predlagati izvršbo na plačilo neto zneska (z izvršbo za izterjavo denarne terjatve npr. z rubežem sredstev na računu dolžnika (delodajalca) in prenosom), glede dolžnosti obračuna pa predlagati izvršbo za uveljavljanje nedenarne terjatve – z denarnimi kaznimi. V praksi to pomeni razcepitev izvršbe, velike probleme v izvršilnem postopku, sicer pa to tudi zelo obremeni upnika (delavca), saj mora sam izračunati (oziroma mora plačati strokovnjaka za izračun) tudi odgovarjajoč neto znesek, do katerega je po sodni odločbi sploh upravičen.

Takšno odločanje se je od tega, da delodajalca le seznani in ga pouči o njegovi obveznosti plačila davkov (ali tudi prispevkov) pri izvršitvi sodne odločbe, spremenilo tudi v odločanje o davkih in prispevkih. Problematičnost takšnega odločanja in izrekov je prav v tem. S tem so delovna sodišča namreč po vsebini odločala (in utemeljevala svoje odločitve) tudi o tem, ali je od prisojenega prejemka delodajalec dolžan plačati davke in prispevke, morda samo davek ali pa ničesar. Sodne odločbe so torej upoštevale in razlagale tudi predpise na področju davkov in prispevkov, ki na svojem tj. matičnem področju določajo tudi obveznost plačila davkov in prispevkov, samo davkov (morda le od nekega zneska dalje) ali ničesar.

Ker delovno sodišče v večini primerov sodi o plači (nadomestilu plače), za katero se ve, da je zavezana tudi plačilu davkov in prispevkov (čeprav tudi problematika obračunavanja davkov in prispevkov za delo v tujini ni enostavna), je bila problematičnost takšnih izrekov sodnih odločb nekoliko zakrita. Kot bomo videli kasneje, tudi pri tem lahko nastanejo težave, še več pa jih je pri odločanju o drugih prejemkih iz delovnega razmerja.

S takšnim odločanjem so delovna sodišča brez ustrezne distance in ustreznega premisleka začela prevzemati tudi odločanje o pravicah in obveznostih na področju davčnega prava in prava prispevkov, za kar pa naša zakonodaja, ki se je v vseh letih od samostojnosti razvijala in dopolnjevala, določa drugače postopke, in drugačno (sodno) kontrolo. Zato s takšnim odločanjem lahko potencialno pride do

drugačne odločitve o dolžnosti plačila davkov in prispevkov - ki se izvršuje v sodni izvršbi, od odločitev o dolžnosti plačila davkov in prispevkov, ki je v pristojnosti davčnih organov (več o tem v nadaljevanju). Že na tem mestu lahko opozorim na problem, ki se pojavil npr. v sodbi VS VIII Ips 526/2008 z dne 27. 9. 2010, ko je delodajalec delavcu določil pravilno višino nadomestila za spoštovanje konkurenčne klavzule (v bruto znesku), mu od tega zneska odvedel davke in prispevke, delavec pa je pri delovnem sodišču zahteval plačilo razlike, češ da bi mu moral delodajalec plačati celoten (ti. bruto) znesek, ker je ta prejemek oproščen plačila dohodnine. VS je odločalo o tem vprašanju po vsebini in pri tem tolmačilo davčne predpise, kar se v sedanjih spremenjeni sodni praksi (kot bo razvidno v nadaljevanju) izkazuje kot nepravilno.

V obrambo dosedanjih sodnih izrekov je treba dodati, da so delovna sodišča o dolžnosti plačila prispevkov odločala tudi zaradi bojazni, da bi brez tega dostavka lahko prišlo do tega, da delavec prispevkov ne bi dobil plačanih, to pa bi lahko vplivalo na njegove pravice na socialnem področju, zlasti kasnejšo višino pokojnine.

Vprašanje pravilnosti odločanja delovnih sodišč, vprašanje pravih izrekov sodnih odločb (še pred tem pa tožbenih zahtevkov) ter izvršbe sodb delovnih sodišč, je bilo tudi predmet sestankov, razprav in člankov.³

3. RAZVOJ NOVEJŠE SODNE PRAKSE

3.1. Uvod

Vprašanje odločanja sodišč v denarnih zahtevkih je delovno socialni oddelek VS prvič drugače reševal v sodbi VIII Ips 226/2017 z dne 23. 1. 2018 (ter več podobnih odločbah), še pred tem pa so podobna vprašanja pravih odločanja in izrekov sodnih obravnavali na civilnem oddelku v sodelovanju z upravnim oddelkom. Sledi predstavitev nosilnih stališč iz teh zadev.

³ Glej npr. mag. Darko Krašovec: Kaj narediti, ko delodajalec ne plača prispevkov za socialno varnost, Pravna praksa 24-25/2012, str. 12, 13; Samo Puppis: Neplačevanje prispevkov za socialno varnost in sodna pristojnost, Pravna praksa 31/2012, str. 23-25; mag. Ivan Robnik: Delovni spor o plačilu prejemkov iz delovnega razmerja, Pravna praksa 48/2018, str. 6-7.

3.2. Sodba II Ips 313/2015

V sodbi (civilnega oddelka) II Ips 313/2015 z dne 20. 4. 2017 je po pravnomočni in izvršljivi sodbi II Pg 1039/2010 z dne 5. 3. 2013 obstajala terjatev upnika (tožnika) do dolžnika (toženca) iz naslova nadomestila za izgubljeno korist po drugem odstavku 72. člena ZDen v višini 678.545,99 EUR z zakonskimi zamudnimi obrestmi. Dolžnik je upniku iz tega naslova prostovoljno plačal 1.198.959,19 EUR, kar je neto znesek prisojenega nadomestila z obrestmi, dolžnik pa je hkrati z izplačilom na podlagi ZDoh-2 opravil obračun akontacije dohodnine (po stopnji 25 %) in znesek tega davka plačal davčni upravi ter o tem obvestil upnika. Dolžnik je namreč štel, da je nadomestilo, izplačano na podlagi drugega odstavka 72. člena ZDen, obdavčljiv dohodek po 2. točki drugega odstavka 75. člena ZDoh-2 in da ima kot izplačevalec obdavčljivega dohodka položaj plačnika davka v smislu 12. člena ZDavP-2.

Kot sporno se je zastavilo vprašanje, ali se lahko dejstvo, da je dolžnik za upnika v skladu z zakonsko obveznostjo od prisojenega nadomestila že odvedel davčni odtegljaj državi, ob upoštevanju načela stroge formalne legalitete obravnava v izvršilnem postopku kot delno izpolnitev terjatve v okviru ugovornega razloga iz 8. točke 55. člena ZIZ.

VS je med drugim obrazložilo, da je na podlagi četrtega odstavka 12. člena ZDavP-2 plačnik davka oseba, ki je v skladu z ZDavP-2 ali zakonom o obdavčenju zavezana za izračunavanje ali plačevanje davka oziroma odtegotvanje davka od davčnih zavezancev in ta davek prenese državnemu proračunu, proračunu samoupravnih lokalnih skupnosti ali zavodom, pristojnim za obvezno pokojninsko in invalidsko zavarovanje ali obvezno zdravstveno zavarovanje. Plačnik davka se na podlagi prvega odstavka 12. člena ZDavP-2 šteje za zavezanca za davek, saj je nanj z zakonom prenesena obveznost za izračun in plačilo davka, ki ga opravi z obračunom davčnega odtegljaja.

Pri davčnem odtegljaju gre za t.i. plačevanje davka po odbitku, ki ga je dolžan izplačevalec dohodkov, plačnik davka, v imenu in za račun prejemnika dohodka, davčnega zavezanca, odtegniti od njegovega bruto dohodka pred izplačilom dohodka in ga plačati na ustrezne račune. Davčni zavezanec po odbitku davka prejme neto izplačilo dohodka. Temeljna obveznost plačila davka, tudi v okviru obračuna davčnega odtegljaja, pa je še vedno obveznost davčnega zavezanca, nosilca davka, ki je dejanski plačnik davka in se mu zaradi plačila davka zmanjša premoženje.

Pomembno je tudi stališče, da davčna obveznost plačnika davka, da v imenu davčnega zavezanca in za njegov račun izračuna, odtegne in plača davek, nastane v trenutku izplačila dohodka. Če denacionalizacijski zavezanec svojo obveznost izpolni prostovoljno, je to tedaj, ko je dohodek izplačan upravičencu na podlagi (pravnomočne) sodbe. Zato je jasno, da denacionalizacijski zavezanec v pravnem postopku, v katerem se odloča o utemeljenosti zahtevka za plačilo nadomestila po 72. členu ZDen, z ugovorom, da se mora pri določitvi višine nadomestila upoštevati njegova obveznost, da kot plačnik davka ob izplačilu prisojenega nadomestila denacionalizacijskemu upravičencu obračuna in plača davčni odtegljaj, ne more biti uspešen, saj ta njegova obveznost v času pravde še ne obstaja.

Denacionalizacijskemu zavezancu pa je pravico ugovora, na podlagi katerega se mu zmanjša njegova direktna obveznost do upravičenca (zaradi delne izpolnitve državi zanj), vendarle treba priznati, saj mora ekonomsko breme davka (če je dohodek obdavčen) nositi prejemnik dohodka - denacionalizacijski upravičenec kot nosilec temeljne obveznosti plačila davka. Če v pravdi tak ugovor ni možen, mu je to možnost torej treba dati v izvršbi.

Nato je VS zadevo obravnavalo tudi z vidika izvršilnega postopka in obrazložilo, da ZIZ v 8. točki prvega odstavka 55. člena kot enega od možnih ugovornih razlogov, ki preprečujejo izvršbo, določa tudi ugovor prenehanja terjatve, če je terjatev prenehala na podlagi dejstva, ki je nastopilo po izvršljivosti odločbe ali pred tem, toda v času, ko dolжник tega ni mogel uveljavljati v postopku, iz katerega izvira izvršilni naslov, oziroma če je terjatev prenehala na podlagi dejstva, ki je nastopilo po sklenitvi poravnave. Dejstvo, da je denacionalizacijski zavezanec državi kot plačnik davka za upravičenca ob prostovoljnem izplačilu prisojenega nadomestila plačal davčni odtegljaj, pomeni dejstvo, ki je nastopilo po izvršljivosti odločbe, s katero je bilo prisojeno nadomestilo (in tako ne more biti zajeto s časovnimi mejami pravnomočnosti), in na podlagi katerega je terjatev delno (v višini davčnega odtegljaja) prenehala.

Iz izreka v izvršilnem naslovu res izhaja, da mora dolжник (toženec) plačati nadomestilo upniku (tožniku). Vendar pa to ne pomeni, da mora biti prisojeni znesek nadomestila, da bi imela izpolnitev za posledico prenehanje obveznosti, v vsakem primeru plačan neposredno upniku (na njegov račun). Na podlagi prvega odstavka 280. člena OZ mora biti obveznost izpolnjena upniku ali osebi, ki jo določa zakon, sodna odločba ali pogodba med upnikom in dolžnikom ali jo je določil sam upnik. V primeru, ko iz izvršilnega naslova izhaja obveznost plačila denarnega zneska,

ki je po zakonu obdavčen, in je zavezanec za izpolnitev obveznosti iz izvršilnega naslova oseba, ki se po 12. členu ZDavP-2 šteje za plačnika davka, je glede na navedeno določbo OZ, ob upoštevanju kogentne davčnopravne zakonodaje, tako obveznost treba izpolniti tako, da se del denarne obveznosti, ki ustreza višini davčnega odtegljaja, v imenu in za račun upnika nakaže neposredno osebi, ki jo določa zakon, preostali del pa upniku v njegovo neposredno razpolaganje.

Tudi stališče, da je treba na dolžnikov ugovor šteti, da je del obveznosti upniku veljavno izpolnil že s tem, ko je zanj plačal davek od prisojenega nadomestila, ne posega v načelo formalne legalitete v izvršilnem postopku. Z upoštevanjem navedenega dolžnikovega ugovora sodišče druge stopnje ni spremenilo niti terjatve niti strank iz izvršilnega naslova. Upnik iz izvršilnega naslova je namreč tudi ob upoštevanju ugovora delne izpolnitve terjatve materialnopravno gledano dobil točno toliko, kolikor mu je bilo prisojeno s sodbo v pravdi. Upoštevati je namreč treba, da je tudi plačilo davčnega odtegljaja pravzaprav plačilo upniku oziroma natančneje za upnika (samo ne njemu na račun, ampak zanj državi). Denacionalizacijskemu upravičencu (upniku) seveda pripada celotno prisojeno nadomestilo po 72. členu ZDen, vendar pa zaradi davčne obveznosti in zakonsko predvidenega načina plačevanja davka prek plačnika davka v neposredno razpolaganje lahko dobi le zmanjšan (neto) znesek.

Tako lahko dolžnik z ugovorom delne izpolnitve terjatve (v višini plačanega davčnega odtegljaja) v izvršbi uspe, če kot dokaz izpolnitve predloži sestavljen obračun davčnega odtegljaja in dokaz o plačilu davka državi. Po tem, ko plačnik davka sestavi obračun davka, ga mora v skladu s 129. členom ZDavP-2 davčni organ pregledati v okviru postopka nadzora obračuna. Navedeno pomeni, da je do odločanja o vprašanju obstoja obveznosti za plačilo davčnega odtegljaja in o njegovi višini na matičnem davčnopravnem področju že prišlo. Zato je izvršilno sodišče, če dolžnik v izvršbi predloži sestavljen obračun davčnega odtegljaja, ki je na podlagi 145. členu ZDavP-2 izvršilni naslov, na vsebino predloženega obračuna (glede obstoja davčne obveznosti in njene višine) vezano. Izvršilnemu sodišču se zato v okviru presoje utemeljenosti dolžnikovega ugovora delne izpolnitve upnikove terjatve (v višini plačanega davčnega odtegljaja) ni treba ukvarjati z vprašanjem obdavčljivosti nadomestila iz drugega odstavka 72. člena ZDen oziroma z vprašanjem, ali je plačnik davka obračun davčnega odtegljaja ob upoštevanju davčnopravne zakonodaje pravilno sestavil.

S tem, ko je v obravnavani zadevi dolžnik kot plačnik davka za upnika plačal davčni odtegljaj (kar je dokazoval z obračunom davčnega odtegljaja in potrdilom o

izvršenem plačilu davčni upravi), in kar med strankama niti ni sporno, se je v zvezi s tem delom dolga po izvršilnem naslovu (ki odpade na davek) oblikovalo tristrano davčnopravno razmerje med plačnikom davka (dolžnikom), davčnim zavezancem (upnikom) in državo. Morebitne napake pri izračunu ali plačilu davčnega odtegljaja s strani plačnika davka se bodo zato reševale na davčnopravnem področju, na primer s popravkom obračuna davčnega odtegljaja (57. člen ZDavP-2), ki ga (načeloma) sestavi plačnik davka, oziroma z zahtevo davčnega zavezanca za vračilo davka. Presoja pravilnosti obračuna davčnega odtegljaja tako ni predmet civilnega izvršilnega postopka.

3.3. Sodba II Ips 264/2017 ter sodba in sklep II Ips 346/2017

V zadevi II Ips 264/2017 je VS s predhodnim sklepom dopustilo revizijo glede vprašanj, ali je glede na porazdelitev dokaznega bremena med denacionalizacijskim upravičencem in zavezancem dopustno pri izračunu čiste koristi po 72. členu ZDen odbiti pavšalne stroške upravljanja nepremičnine; in ali je treba pri določitvi zneska nadomestila za izgubo koristi po 72. členu ZDen v izreku sodbe upoštevati davčne obveznosti, ki nastanejo ob izplačilu nadomestila in za znesek davka znižati višino nadomestila, ki ga mora denacionalizacijski zavezanec plačati upravičencu.

Sodišče prve stopnje je razsodilo, da je toženka dolžna tožniku plačati 353.482,00 EUR z zakonskimi zamudnimi obrestmi od 7. 4. 2009 dalje in pravdne stroške v višini 6.085,00 EUR, višji tožbeni zahtevek pa je zavrnilo. Višje sodišče je pritožbama obeh pravnih strank delno ugodilo in sodbo spremenilo tako, da je toženka dolžna tožnici plačati 353.482,00 EUR, od tega zneska obračunati davek ter tožniku izplačati neto znesek z zakonskimi zamudnimi obrestmi od 7. 4. 2009 dalje. Višje sodišče je pri tem navedlo, da je nadomestilo iz drugega odstavka 72. člena ZDen v Sloveniji dosežen dohodek, ki je vir dohodnine, sodišče prve stopnje pa ni upoštevalo, da mora toženka, na podlagi ZDoh-2 iz prisojenega zneska najprej poravnati davčne obveznosti in šele nato razliko plačati tožniku, za primer zamude skupaj z zakonskimi zamudnimi obrestmi. Izrek te sodne odločbe je torej spominjal na izreke v odločbah delovnih sodišč.⁴

⁴ Treba je pojasniti, da je VS tudi v nekaterih, sicer redkih in posebnih civilnih zadevah, izrek sodbe oblikovalo na podoben način - torej podobno kot delovno sodišče. VS je npr. v sodbi in sklepu II Ips 361/2010 z dne 5. 3. 2014 ob plačilu odškodnine zaradi izgube na dohodku iz

Tudi v tej zadevi je VS med drugim poudarilo, da se na račun obveznosti, ki jih imajo upravičenci do nadomestila iz drugega odstavka 72. člena ZDen iz naslova davkov do države, obveznost denacionalizacijskega zavezanca ne more zmanjševati, saj gre za razmerje med upravičenci in državo. Denacionalizacijski zavezanec (toženka) mora namreč izračunati dohodnino od nadomestila iz drugega odstavka 72. člena ZDen in jo plačati davčnemu organu najkasneje v petih dneh od izplačila nadomestila upravičencu (tožniku). Gre za samostojno obveznost plačnika davka do države, ki je bila nanj prenesena s kogentnimi zakonskimi določbami.

Prav zato bi kazalo pritrditi stališču višjega sodišča in toženke, da se mora prisojeni znesek nadomestila znižati za znesek davčne obveznosti. Vendar je treba upoštevati, kdaj nastane obveznost plačnika davka oziroma kdaj nastane upravnopravno razmerje med denacionalizacijskim zavezancem, kot plačnikom davka, in državo. Po določbi četrtega odstavka 325. člena ZDavP-2 mora plačnik davka davčni odtegljaj izračunati in odtegniti hkrati z obračunom dohodka iz oddajanja premoženja v najem, plačati pa najpozneje v petih dneh od izplačila dohodka. Obveznost plačnika davka, da v imenu davčnega zavezanca in za njegov račun izračuna in odtegne davčni odtegljaj, nastane torej šele v trenutku izplačila dohodka, obveznost plačila davčnega odtegljaja davčni upravi pa pet dni za tem. Če denacionalizacijski zavezanec svojo obveznost izpolni prostovoljno, je to tedaj, ko je nadomestilo izplačano upravičencu na podlagi (pravnomočne) sodbe oziroma v roku petih dni za tem. Upošteva je časovne meje pravnomočnosti sme sodišče v pravnem postopku upoštevati le tista dejstva in dokaze, ki so jih stranke podale do zaključka glavne obravnave pred sodiščem prve stopnje. Takrat denacionalizacijski zavezanec še ne more ugovarjati in dokazovati, naj se nadomestilo iz 72. člena ZDen zmanjša za plačan davčni odtegljaj, saj ta njegova obveznost do konca glavne obravnave na prvi stopnji še ni niti nastala.

Navedeno ne pomeni, da bi moral biti prisojeni znesek nadomestila, da bi imela izpolnitev za posledico prenehanje obveznosti, v vsakem primeru plačan neposredno tožniku (na njegov osebni račun). S tem v zvezi se je VS spet sklicevalo na določbo 280. člena OZ in na zadevo II Ips 313/2015 ter poudarilo, da dostavek v izreku, da mora toženec od prisojenega zneska obračunati in plačati davek ter tožniku izplačati neto znesek, predstavlja konkretizacijo zakonske obveznosti toženke, ki nastane šele po pravnomočnosti pravnega postopka,

delovnega razmerja tožniku prisodilo konkreten znesek in naložilo tožencu, da od tega zneska obračuna in plača davek, tožniku pa neto zneske z zakonskimi zamudnimi obrestmi od neto zneska. Podobna je bila tudi odločitev v sodbi in sklepu II Ips 337/2014 z dne 21. 7. 2016.

zato lahko predstavlja le dodatno opozorilo tožencu, da izvrši zakonsko obveznost obračuna in plačila davka. Zaradi svoje pojasnilne narave sodi v obrazložitev sodne odločbe, kadar bo sodišče prisojalo denarne zneske, ki so po davčni zakonodaji predmet obdavčitve. V izrek sodbe, ki predstavlja izvršilni naslov in v katerem mora sodišče odločiti o postavljenih tožbenih zahtevkih in v njihovih mejah, pa takšen dostavek ne sodi, zato je VS v tem delu reviziji ugodilo.

Enako (v zvezi z nastankom davčne obveznosti, ki do konca glavne obravnave na prvi stopnji še ni nastala, sodnega izreka in izvršitve sodbe sodišča glede na določilo 280. člena OZ ter upoštevanja kogentne davčnopravne zakonodaje) izhaja tudi iz sodbe in sklepa VS II Ips 346/2017 z dne 28. 3. 2019.⁵

3.4. Sodba VIII Ips 226/2017

V sodbi VIII Ips 226/2017 z dne 23. 1. 2018 (prvi od zadev, ki so nakazovale drugačno sodno prakso tudi na delovnem oddelku VS) in v drugih podobnih zadevah so tožniki (vojaki) najprej postavili zahtevke za obrutjenje zneskov z davki in prispevki, te zneske (kot plačilo za nezagotovljen tedenski počitek) pa so v konkretni višini uveljavljali šele z nadaljnjim zahtevkom. Tožniki so si hoteli s takšnim izrekom zagotoviti plačilo celotnega neto zneska, kot so ga konkretizirali (pri tem so izhajali iz tega, da je bila tudi njihova plača za misije v tujini določena v neto znesku), in to na način, da je treba ta zneske najprej oziroma še posebej obrutiti. Ta način izpolnitve je bil nenavaden, tudi sicer pa davčna obveznost in obveznost plačila prispevka nastane šele s plačilom in še ne nastane na dan zadnje glavne obravnave pred sodiščem prve stopnje. Takšni zahtevki so bili sporni tudi zato, ker v glavnem ni bilo povsem jasno, kaj tožniki sploh zahtevajo – odškodnino za nepremoženjsko škodo, za premoženjsko škodo, neko nadomestilo ali neko drugo povračilo. Od narave terjatve je namreč odvisno, ali je ta sploh zavezana plačilu davkov in prispevkov.

Revizija je bila dopuščena glede dveh vprašanj. Prvo se je nanašalo na to, kakšna je sploh pravna narava prisojenih zneskov, drugo pa, ali se od tega plačajo davki in prispevki od plače po posebni uredbi o plačah.⁶

⁵ Spor je bil glede višine nadomestila za nemožnost uporabe vrnjenih nepremičnin.

⁶ V nekaterih zadevah je bilo dopuščeno tudi vprašanje, ali se davki in prispevki plačajo od celotnega prejemka; torej je šlo za vprašanje o osnovi, od katerega se plačajo davki in prispevki, če se seveda sploh plačajo.

V zvezi s prvim vprašanjem je bilo ugotovljeno, da so tožbene navedbe minimalno zadoščale za ugotovitev narave terjatve in da toženka ni izpolnila svoje obveznosti, da tožniku zagotovi ustrezen tedenski počitek. Na ta način je tožnik opravil toliko dni več dela, zaradi kršitve nezagotovljenega tedenskega počitka pa je bil ob plači, kakor je bila določena (pavšalno na mesečni ravni, ob posebnem režimu delovnih obveznosti, časa dela, časa, ki se upošteva pri obračunu ter posebnem obračunu plač), prikrajšan na premoženjskem področju. Tožnikova plača je namreč obsegala plačilo za obdobje enega meseca, v to pa so bili vključeni tudi dnevi minimalnega tedenskega počitka. Če je delavec upravičen do plačila v določenem mesečnem znesku, kadar mu je tedenski počitek zagotovljen, je v nasprotnem primeru (ko je dejansko opravil več dela, kot je bilo predvideno, prav v času ko bi moral vsak teden en dan počivati) prikrajšan in ima pravico do odškodnine za premoženjsko škodo za tiste dni, ko mu počitek ni bil zagotovljen. Zato je bilo odločeno, da dosojeni zneski predstavljajo odškodnino za premoženjsko škodo, ki izvira iz nezagotovljene pravice delavca do tedenskega počitka.

V zvezi z drugim revizijskim vprašanjem pa je VS spet opozorilo na davčne predpise. V skladu z ZDoh-2 je namreč plačnik davka oseba, ki izplačuje dohodke, obdavčljive po tem zakonu, če ni z zakonom, ki ureja davčni postopek, drugače določeno (tretji odstavek 125. člena ZDoh-2). Plačnik davka se (poleg davčnega zavezanca in osebe, ki je v postopku davčne izvršbe v skladu s tem zakonom dolžna plačati davek) šteje za zavezanca za davek (prvi odstavek 12. člena ZDavP-2), saj je nanj z zakonom prenesena obveznost za izračun in plačilo davka, ki se opravi z obračunom davčnega odtegljaja. Pri davčnem odtegljaju gre za t. i. plačevanje davka po odbitku, ki ga je dolžan izplačevalec dohodkov v imenu in za račun prejemnika dohodka, davčnega zavezanca, odtegniti od njegovega bruto dohodka pred izplačilom dohodka in ga plačati na ustrezne račune.

Glede izračuna obveznih prispevkov za socialno varnost drugi odstavek 352. člena ZDavP-2 določa, da se izračun prispevkov opravi v obračunu davčnih odtegljajev, kadar prispevke za zavarovanca izračuna, odtegne in plača zavezanec za prispevke za socialno varnost, ki ni hkrati tudi zavarovanec in je plačnik davka. Zavezanci, ki prispevke izračunajo v obračunu davčnega odtegljaja, morajo predložiti obračun davčnih odtegljajev davčnemu organu v roku, ki je določen za akontacijo dohodnine od dohodkov, od katerih se plačujejo prispevki za socialno varnost. V enakem roku morajo te prispevke tudi plačati in podatke o odtegnjenih in plačanih prispevkih za socialno varnost ter druge podatke, ki vplivajo na višino prispevkov za socialno varnost, predložiti tudi davčnemu

zavezancu (zavarovancu). Nato je VS ponovno obrazložilo, da davčna obveznost plačnika davka, da v imenu davčnega zavezanca in za njegov račun izračuna, odtegne in plača davek, nastane šele v trenutku izplačila dohodka. To pomeni, da obveznost plačila davčnega odtegljaja nastane šele, ko dolжник v korist tožnika dejansko izvrši plačilo na podlagi izvršljive sodbe, s katero je prisojen obdavčljiv dohodek in to glede na predpis, ki ureja obremenitev takega dohodka z davki in prispevki, ki velja v času izplačila. V času sodnega odločanja o utemeljenosti zahtevka za povrnitev škode obveznost obračuna in izplačila davčnega odtegljaja še ni nastala, saj odškodnina upniku še ni bila dosojena niti izplačana. V času sodnega postopka, v katerem se ugotavlja, ali in v kakšni višini je upnik upravičen do vtoževane odškodnine, davčne obveznosti plačnika davka torej še ni, saj še ni (potencialno) obdavčljivega dohodka, od katerega bi se lahko davki in prispevki obračunali in odvedli. Poleg tega, da bi bila taka odločitev preuranjena, bi sodišče z vsebinskim odločanjem o davčnih obveznostih v tem sporu samo odločilo tudi o (potencialni) obveznosti plačila davkov in prispevkov tako delodajalca (kot plačnika davka) kot tudi samega delavca (kot prejemnika dohodka). Kdo je dolžan plačati davke oziroma prispevke in v kakšni višini, izhaja iz kogentnih predpisov, pri katerih je nadzor nad zakonitostjo in pravilnostjo plačevanja v pristojnosti davčnih organov. Sodišče bi tako prevzelo tudi odločanje matičnih davčno-upravnih organov, ki je sicer v njihovi pristojnosti.

To, ali se od določenega dohodka plačajo davki in prispevki ter od kakšne osnove in v kakšni višini, izhaja iz predpisov, ki jih mora pri izplačilu obdavčljivega dohodka upoštevati plačnik davka in s tem v zvezi podati tudi ustrezen obračun davkov ali prispevkov pristojnemu davčnemu organu. Pri tem odločanju pa je delodajalec dolžan upoštevati tudi naravo plačila, ki izhaja iz sodbe v delovnopravnem sporu (npr. ali je prisojena plača v bruto ali neto znesku). Za nadzor nad zakonitostjo in pravilnostjo navedenega ravnanja so pristojni davčni organi, ki postopajo po zakonu, ki ureja davčni postopek oziroma splošni upravni postopek. Davčni organ je tisti, ki v okviru postopka nadzora obračuna davka v skladu s 129. členom ZDavP-2, pregleda obračun, ki ga sestavi plačnik davka in odloči o vprašanju obdavčljivosti prisojenega zneska in o tem, ali je plačnik davka ob upoštevanju davčnopravne zakonodaje pravilno sestavil obračun davčnega odtegljaja. Pred nastankom davčne obveznosti (torej še preden je potencialno obdavčljiv dohodek sploh prisojen, obveznost plačila pa izvršena) pa davčni organi tudi o nadzoru nad pravilnostjo odmere davka v davčnem postopku oziroma o sami odmeri davka ne morejo odločati. V kolikor se plačnik davka ali davčni zavezanec z odmero ne strinjata, lahko postopata po postopkih, ki jih predvideva davčna zakonodaja.

Zoper odločitev davčnega organa pa je možno sprožiti tudi upravni spor, v katerem je zagotovljeno učinkovito sodno varstvo v zvezi z navedenimi vprašanji.

To ne pomeni, da bo moral dolžnik (plačnik davka), v primeru ko je upniku (davčnemu zavezancu) prisojen obdavčljiv dohodek, tega tudi v celoti nakazati na upnikov račun, pri čemer se je VS spet sklicevalo na 280. člen OZ. Opozorilo je, da je v zvezi z navedenim plačilom tudi sam delodajalec morda dolžan plačati prispevke, ki predstavljajo njegovo lastno obveznost, kar prav tako izhaja iz kogentnih pravnih norm, katerih (morebitna) uporaba ni predmet presoje sodišča v delovnopravnem sporu. Navedeni razlogi veljajo tudi za plačilo zamudnih obresti od prisojenih zneskov in se nanašajo tudi na primere terjatev iz delovnega razmerja ali v zvezi z njim.

Glede na navedeno je VS odgovorilo, da sodišče v delovnem sporu (kot sporu med delavcem in delodajalcem) ne odloča tudi o tem, ali je delodajalec ob prisojenem prejemu delavcu iz delovnega razmerja ali v zvezi z delovnim razmerjem dolžan obračunati in plačati davke in prispevke, oziroma od katerih osnov jih je dolžan obračunati in plačati. Ob izplačilu prejema je to stvar izplačevalca (delodajalca oziroma tožene stranke) oziroma pristojnih davčnih organov.

3.5. Sodba II Ips 39/2021

V lanskem letu je VS podobna vpraševanja spet reševalo v civilni zadevi - v sodbi II Ips 39/2021 z dne 6. 9. 2021. Sodišči druge in prve stopnje sta tožniku, kot oškodovancu v prometni nesreči, v breme zavarovalnice med drugim prisodili tudi odškodnino za premoženjsko škodo in premoženjsko rento, oboje v neto zneskih. Do neto zneska sta sodišči prišli tako, da sta pri prisojeni odškodnini za izgubo na dohodku ugotovljeni znesek zmanjšali za prispevke in akontacijo dohodnine in zato v izreku sodne odločbe dodali besedo neto. S tem je bilo toženki naloženo, da ta znesek plača neposredno tožniku. Pri odločitvi sta se oprli na obrazložitev izvedenca, da zavezanci pri nižjih dohodkih odvajajo nižji odstotek dohodnine, da ne prihaja do prevelikega razkoraka v poročunu dohodnine, zaradi česar je treba za določitev končnega neto zneska, ki ga je zavarovalnica dolžna plačati tožniku odbiti 20 % in ne 25 %.

VS je s sklepom II DoR 281/2020 z dne 25. 9. 2020 toženki dopustilo revizijo glede vprašanj, ali je materialnopravno pravilna presoja sodišča druge stopnje, da lahko toženka, ki ni tožnikov delodajalec, akontacijo dohodnine, ki jo mora

vplačevati v sistem javnih financ, izračuna po nižji (tj. 20 %) stopnji od tiste, ki je določena v šestem odstavku 127. člena ZDoh-2 in ali je materialnopravno pravilna presoja sodišča druge stopnje, da se institut povprečenja, ki ga ureja 120. člen ZDoh-2, lahko uporabi pri izračunu stopnje akontacije dohodnine, ki jo mora toženka, ki ni glavni delodajalec tožnika, vplačati v sistem javnih financ.

Reviziji je bilo na koncu ugodeno, vendar brez neposrednega odgovora na vprašanja, ki so bila predhodna vprašanja davčnega in ne civilnega prava. Pomembno pa je predvsem, da je VS ponovilo, da davčna obveznost plačnika davka, da v imenu davčnega zavezanca in za njegov račun izračuna, odtegne in plača davek, nastane šele v trenutku izplačila dohodka. To pomeni, da ob izdaji sodb, s katero je tožencu naloženo plačilo odškodnine, davčne obveznosti plačnika davka še ni, saj še ni (potencialno) obdavčljivega dohodka, od katerega bi se lahko davki in prispevki obračunali in odvedli.

Poleg tega je opozorilo, da sodišče z vsebinskim odločanjem o davčnih obveznostih poseže v pristojnost upravnih organov in da se spori o višini davčne obveznosti in morebitne napake pri izračunu ali plačilu davčnega odtegljaja s strani plačnika davka rešujejo na davčnem področju. Postopek za vračilo davka je namreč samostojna upravna zadeva, o kateri odločajo davčni organi na matičnem področju.

To nadalje pomeni, da sodišči prve in druge stopnje sploh ne bi smeli odločati o javnopravnih obremenitvah dohodka, ampak bi morali tožniku prisoditi celoten znesek odškodnine zaradi izgube dohodka. Toženka bi nato ob plačilu sama odločila, po kakšni stopnji bo obračunala akontacijo davka, tožnik pa bi lahko, če bi menil, da je bil plačan previsok davek, uveljavljal pravno varstvo po ZDavP-2.⁷ VS je zato prisojene neto zneske odškodnine za izgubo dohodka v izreku sodb sodišč druge in prve stopnje nadomestilo z zneski odškodnine brez odštete akontacije dohodnine in posledično iz izreka tudi izpustilo besedo »neto«, ki jo je v izrek dodalo sodišče prve stopnje.

Ponovilo je tudi stališče, da je v primeru, ko iz izvršilnega naslova izhaja obveznost plačila denarnega zneska, ki je po zakonu obdavčen, in je zavezanec za izpolnitev obveznosti iz izvršilnega naslova oseba, ki se po 12. členu ZDavP-2 šteje za plačnika davka, glede na 280. člen OZ, ob upoštevanju kogentne davčnopravne zakonodaje, tako obveznost treba izpolniti tako, da se del denarne obveznosti, ki

⁷ Tako v določenih primerih tudi po 97. členu ZDavP-2. Več VS v odločbi X Ips 286/2017 z dne 22. 5. 2019, točka 17.

ustreza višini davčnega odtegljaja, v imenu in za račun upnika nakaže neposredno osebi, ki jo določa zakon, preostali del pa upniku v njegovo neposredno razpolaganje. Po spremenjeni odločitvi bo tako toženka ob plačilu sama odvedla akontacijo dohodnine in to po stopnji, za katero meni, da je pravilna. Taka rešitev je v skladu z revizijskimi prizadevanji toženke.

Zadeva je zanimiva tudi zaradi izreka revizijske sodbe in predvsem zaradi pritrdilnega ločenega mnenja, ki ga je podal sodnik dr. Erik Kerševan. To mnenje nakazuje tudi na nekatere dodatne probleme, o katerih je tekla razprava ob odločanju. Zelo podobno, vendar odklonilno ločeno mnenje, je isti sodnik podal tudi v naslednji prikazani zadevi, ki je zaradi pomembnosti in opozorila na probleme, ki se lahko pojavijo ob takšnem odločanju, dodatno predstavljeno.

3.6. Sodba VIII Ips 68/2019 z ločenim mnenjem

V sodbi VIII Ips 68/2019 z dne 19. 10. 2021 je bilo obravnavano vprašanje višine in izplačila odpravnine. Tožnica je menila, da bi morala dobiti višjo neto odpravnino z upoštevanjem več let dela pri toženki, in ker naj bi ji delodajalec ob izplačilu odvedel previsoke davke in prispevke. Zato je pri delovnem sodišče zahtevala razliko v neto znesku odpravnine. Sodišči druge in prve stopnje sta z nekoliko različnim izrekom presodili, da ji razlika gre; sodišče prve stopnje ji je priznalo daljšo delovno dobo za izračun odpravnine, sodišče druge stopnje pa je presodilo, da ji je delodajalec obračunal delovno dobo v pravilnem trajanju, da ji je priznal tudi pravilno bruto odpravnino, izplačal pa ji je premajhen neto znesek. Pri tem je delovno sodišče tolmačilo davčne predpise in njihovo pravilno uporabo – torej je odločilo o predhodnem vprašanju s področja davčnega prava. Problem je bil namreč v tem, da je bila tožnici plačana odpravnina za 9 let dela pri delodajalcu ne le v višini 1/5 osnove (njene plače v zadnjih treh mesecih), kot določa 108. člen ZDR-1 v drugem odstavku, temveč v višini 1/2 osnove. Toženka je že od razlike 1/5 do 1/2 za tožnico obračunala in odvedla davke in prispevke, tožnica pa je menila, da do tega lahko pride le, če bi njena odpravnina presegla 10-kratnik osnove, kot to določa četrti odstavek 108. člena ZDR-1.

Revizija je bila dopuščena glede vprašanja pravilne uporabe materialnega prava – 44. člena ZDoh-2 in 144. člena ZPIZ-2, torej vprašanja iz področja davčnega prava.

Kljub takšnemu materialnopravnemu vprašanju je VS najprej opozorilo na vprašljivost premika obravnave zadeve iz področja upravnega postopka na področje

odločanja o pravici iz delovnega razmerja med delavcem in delodajalcem v smislu točke b. prvega odstavka 5. člena ZDSS-1. Če je tožnica menila, da je toženka od dela odpravnine neutemeljeno odtegnila akontacijo dohodnine in prispevke, bi namreč morala izkoristiti pravne možnosti davčnega prava, ne pa vložiti tožbe v delovnem sporu. Ob takšnem izhodišču bi sodišče, če bi tožnica vtoževala zgolj plačilo neutemeljeno obračunanih davkov in prispevkov, moralo zaključiti, da zadeva (še) ne spada v sodno pristojnost (sploh pa ne v pristojnost delovnega sodišča) in bi tožbo na podlagi 18. člena ZPP moralo delno zavreči po uradni dolžnosti. Vendar pa to ne velja za celotno tožbo, ampak za tisti del tožbe, ki se nanaša na zahtevek, ki mu je sodišče druge stopnje (edinemu) ugodilo (drugi del tožbe se je nanašal tudi na daljšo dobo za izračun odpravnine), torej na odločitve o višjem znesku neto odpravnine zaradi napačne uporabe davčni predpisov.

VS je (po večinskem mnenju) štel, da mora vseeno odgovoriti tudi na vprašanje, zaradi katerega je dopustilo revizijo, in obrazložilo (obrazložitve ne povzemam, saj za namen tega članka ni relevantna), da so bili davki in prispevki ob pravilnem bruto znesku pravilno obračunani in tožnica ni upravičena do višjega neto zneska.

Odklonilno ločeno mnenje sodnika dr. Erika Kerševana je pomembno, ker kaže na več razsežnosti problematike, ki smo jo obravnavali. V mnenju je več pomembnih poudarkov, ki jih delno povzemam:

Temelj nestrinjanja z odločitvijo je izhajalo iz neskladja v tem, da zahteva tožnice, ki je predmet revizijskega preizkusa, po vsebini pomeni zahtevo za vračilo neutemeljeno odmerjenega davka in prispevkov, kar je samostojna upravna zadeva in bi tožnica morala izkoristiti pravne možnosti davčnega prava, in v tem, da je VS vsebinsko presojalo, kako je treba zadevo pravilno rešiti in odločalo o spornih davčnih pravnih vprašanjih kot predhodnih vprašanjih v delovnem sporu.

Ob tem je bilo opozorjeno na nekatere pomembne posledice, ki nastanejo v primeru, če se v sodnih postopkih ob odmeri in naložitvi obveznosti iz zasebnopravnega delovnega (ali obligacijskega) razmerja, (nepravilno) ugotavlja tudi višina davčne obveznosti v smislu predhodnega vprašanja. Pri predhodnem vprašanju, ki ga rešuje sodišče samo (13. člen ZPP), gre za prevzemanje odločanja o samostojni pravni celoti iz pristojnosti drugega organa, zgolj z učinkom za konkretni sodni postopek, pri čemer odločitve o predhodnem vprašanju ne pridobi značilnosti materialno pravnomočno rešene zadeve (*res iudicata*). Za to se sodišče lahko odloči tedaj, kadar (predvsem) iz razlogov ekonomičnosti ne prekine svojega postopka, da bi se to vprašanje najprej razrešilo pred pristojnim organom (1. točka prvega odstavka 206. člena ZPP).

Če sodišče šteje, da je odločitev v sodnem sporu odvisna od višine (bodoče) davčne obveznosti ene od strank, prevzame v svoje reševanje odločanje o davčni zadevi kot o predhodnem vprašanju, kar sta storili tudi nižji sodišči v obravnavanem primeru. S tem pa sodišče ne pospeši zgolj sodne presoje o obstoju določene pravice ali pravnega razmerja, temveč prevzame tudi upravno pristojnost davčnega organa, katerega odločanje zaznamujejo povsem drugačne značilnosti. Tako je davčni organ po ZDavP-2 ter po ZUP pooblaščen, da skladno z načeli materialne resnice in preiskovalnim načelom razjasnjuje dejansko stanje in nanj uporabi ustrezno materialno davčno pravo. Pri uporabi materialnega prava pa imajo davčni in drugi upravni organi skladno z načelom zakonitosti upravnega odločanja tudi ustavno in zakonsko pooblastilo, da sami zapolnjujejo s strani zakonodajalca podeljeno polje lastne presoje (npr. nedoločeni pravni pojmi, pravni standardi), na katerega sodna veja oblasti posega zgolj omejeno. Iz vseh navedenih značilnosti izhaja, da se pravilna uporaba davčnega prava izoblikuje v temu namenjenem specifičnem postopku s strani za to specializiranih davčnih organov, kar je ob pridobitvi in uporabi vseh upoštevnihi (dejanskih in) pravnih argumentov v takih postopkih lahko predmet sodnega nadzora s strani za to specializiranega Upravnega sodišča ter VS v upravnem sporu.

Odločanje sodišča o davčnih zadevah v delovnem sporu (ali v pravdi) kot o predhodnem vprašanju zaradi (nepravilnega) vključevanja presoje davčne obveznosti kot dela izpolnitve obveznosti iz delovnega razmerja tako lahko izrazito privede do potencialnega neskladja sodbe s kasnejšo davčno odločbo, ki jo izda pristojni davčni organ na podlagi drugačne ugotovitve dejstev in uporabe prava. To lahko privede do nezakonite in nepravične obremenitve dolžnika, ki bi moral skupno upniku (na podlagi sodbe) in davčnemu organu (na podlagi davčne odločbe ali zakonitega davčnega obračuna) izpolniti več, kot znaša njegova celotna obveznost iz spornega pravnega razmerja. To velja tudi za razmerja med delodajalcem in delavcem, kot v obravnavani zadevi. Navedena situacija lahko pomeni veliko tveganje za poseg v pravno varnost in s tem v načela pravne države (2. člen Ustave). Davčni organ pri naknadnem izvrševanju svoje matične pristojnosti seveda ne bo vezan niti na dejanske ugotovitve niti na pravna stališča delovnega sodišča v zvezi z obstojem in višino davčne obveznosti, o kateri je bilo kot o predhodnem vprašanju odločeno v konkretnem sodnem sporu, v katerem je nastopal zavezanec za davek kot stranka.

Po drugi strani iz stališč VS – kljub nekaterim drugačnim stališčem v teoriji – izhaja, da drugačna rešitev predhodnega vprašanja s strani pristojnega davčnega organa

na matičnem področju ne more biti obnovitveni razlog po ZPP, da bi se na ta način lahko uskladila sodba z izdano davčno odločbo. To pomeni, da ni razvidnega pravnega mehanizma, ki bi v takem primeru neskladja – ki bo lahko nastalo ob drugačni interpretaciji davčnih predpisov glede obremenitve odpravnine z davki in prispevki s strani davčnih organov tudi v obravnavani zadevi – lahko ustrezno uskladil (različno) priznane pravice oziroma obveznosti iz odločitev sodišča in davčnega organa, ki temeljijo na presoji istega pravnega razmerja.

Tak mehanizem tudi ni in ne more biti revizija zoper odločitev sodišča v delovnem sporu, tudi če sprejmemo po mnenju avtorja ločenega mnenja sicer ne nesporno stališče, da je sploh mogoče o pravu, uporabljenem pri razreševanju predhodnega vprašanja iz pristojnosti upravnih organov, odločati v revizijskem postopku zoper odločitev delovnega (ali pravnega) sodišča o (drugi) glavni stvari. Res imamo po 127. členu Ustave eno VS, ki je pristojno za odločanje tako v delovnopravnih kot tudi davčnih zadevah. Vendar pa v takem revizijskem postopku sprejeta razlaga davčnega prava (tudi) zaradi možnosti povsem drugačne ugotovitve dejstev v davčnem postopku, ki se od sodnega kot navedeno bistveno razlikuje, sama po sebi še ne bi zagotovila izdaje naložitve davčne obveznosti, ki bi bila skladna s tisto, ki je bila ugotovljena v posledici presoje predhodnega vprašanja s strani sodišča. Še več, zaradi drugačne ugotovitve dejstev, ki (še) niso bila ugotovljena v delovnem sporu pri reševanju predhodnega vprašanja, bi bila lahko presoja davčnega organa oprta na povsem drug davčni predpis. Zato bi bilo v predhodni reviziji sprejeto stališče VS za konkretni naknadni primer davčne presoje lahko tudi v celoti neuporabno.

Poleg tega revizija ni sredstvo, ki bi bilo namenjeno zagotavljanju vnaprejšnje enotnosti uporabe davčnega prava po odločitvi sodišča o predhodnem vprašanju tudi v (morebitni) bodoči davčni zadevi, torej zgolj v korist strank konkretnega postopka. Navedeno neskladje lahko namreč nastopi prav v vsakem primeru, kjer bi sodišče (na prvi stopnji) samo poseglo v pristojnost davčnega organa z reševanjem predhodnega vprašanja obstoja in višine davčne obveznosti. Če bi se revizijo štelo kot primerno sredstvo za razrešitev le-tega, bi ta morala biti vselej dopuščena kot nujna za zagotovitev pravne varnosti, saj bi davčni organ lahko v vsaki od teh zadev zavzel drugačno pravno stališče glede uporabe davčnih predpisov, kot je bilo sprejeto ob reševanju predhodnega vprašanja v sodnem sporu. Tako odločanje pa ne bi bilo skladno niti z zakonsko ureditvijo (dopuščene) revizije, ki je namenjena reševanju objektivno pomembnih pravnih vprašanj, ki presegajo pomen konkretne zadeve, niti z ustavno vlogo VS.

Pomembno je tudi poudariti, da vnaprejšnje revizijsko razreševanje razlage davčnega prava v okviru revizijske presoje odločanja o predhodnih vprašanjih v delovnem sporu, ki poteka brez udeležbe davčnih organov in brez izčrpanja specializirane pravne poti, ki omogoča ustrezno (davčno)pravno razpravo in argumentacijo, tudi sicer težko dosega tisto poglobljenost presoje in argumentacije, ki se ob zavedanju in poznavanju pravnega področja od VS utemeljeno pričakuje.

Zato je sodnik v ločenem mnenju na koncu podprl tisti del stališč iz sodbe, ki kažejo na to, da je treba pri takem odločanju o obveznosti delodajalca (dolžnika) v sodnem postopku iz presoje izključiti odločanje o (bodoči) obveznosti plačila davkov in prispevkov. Ob tem je izpostavil še nekaj vidikov: Davčna obveznost bo, kot je tudi že poudarjeno v sodni praksi VS, nastopila šele ob izplačilu dolgovanega zneska (dohodka upnika) s strani dolžnika. To velja tudi za izplačila delavcu s strani delodajalca. V primeru, da je dolžnik tudi plačnik davka (12. člen ZDavP-2), ki je dolžan izračunati, odtegniti in plačati davčni odtegljaj (57. člen ZDavP-2 in nasl.), kot velja za toženo stranko v tem primeru, ki je dolžna izračunati akontacijo dohodnine in obračunati prispevke (125. člen Doh-2), se o tej obveznosti predhodno ne izda posebna odločba davčnega organa, temveč mora to delodajalec storiti na podlagi samoobdavčitve z davčnim obračunom oziroma obračunom prispevkov, ki ga pripravi sam in vloži v predpisanih rokih na pristojni davčni organ (278. člen ZDavP-2 in nasl., 352. člen ZDavP-2 in nasl.). Šele v primeru naknadnega davčnega nadzora bo ob ugotovitvi morebitne nepravilnosti davčnega obračuna izdana davčna odločba (129. člen ZDavP-2).

To pomeni, da je delodajalec kot dolžnik ob izplačilu dolgovanega (dohodka) delavcu kot upniku (tudi) ob izvrstitvi obveznosti iz sodbe v delovnopravnem sporu (54. a člen ZDavP-2) dolžan obračunati akontacijo dohodnine in prispevke skladno z davčnimi predpisi. To velja ne glede na to, kako je njegovo davčno obveznost (pri presoji višine dolgovanega »neto« plačila obveznosti) ugotavljalo sodišče, čeprav bo to presegalo višino skupno dolgovanega (bruto) zneska. Navedena obveznost davčnega prava učinkuje neposredno. Delodajalec pa ne bo mogel razrešiti svojega (potencialno težkega) položaja, tudi če bi sledil razlogom sodbe glede rešenega davčnega predhodnega vprašanja in plačal davek v nasprotju z razlago in stališči davčnega organa glede njegove zakonite obveznosti plačila davka po davčnih predpisih, svojega napačnega davčnega obračuna pa tudi v postopku davčnega nadzora ne bi hotel popraviti.

V takem primeru bi mu bila izdana davčna odmerna odločba skupaj z morebitnimi drugimi sankcijami za tako ravnanje – čeprav bi vztrajal le na tem, da ostane v okvirih tega, kar je po sodbi sodišča v delovnem sporu (neto) dolžan izpolniti delavcu.

V obravnavani zadevi to pomeni, da je vprašanje pravilne davčne obremenitve odpravnine ostalo nadalje odprto in se bo reševalo (ali pa se je že reševalo) pred pristojnimi davčnimi organi, ki bodo kljub tej sodbi upravičeni sprejeti odločitev na davčnem področju na podlagi izvrševanja svoje (matične) pristojnosti v okviru izvršilne veje oblasti.

3.7. Sodba VIII Ips 47/2020

V zadevi VIII Ips 47/2020, v kateri je VS izdalo sodbo dne 19. 10. 2021, je bil delavki del plače izplačan v obliki potnih stroškov – torej je neto znesek (kot plačo) prejela, ni pa dobila tiste razlike plače, ki se je dejansko nanašala le še na neobračunane in ne odvedene davke in prispevke. Tožnica je izračunala, koliko bruto plače bi dejansko še morala prejeti. To je storila tako, da je neto potne stroške obrutila in od teh mesečnih bruto zneskov kot plače zahtevala le še obračun davkov in prispevkov, ne pa plačila neto zneska.

Dopuščeno revizijsko vprašanje je bilo, ali ima delavka pravico zahtevati obračun bruto razlike v plači, če je vse dogovorjene zapadle neto zneske že prejela.

Sodba ima daljšo obrazložitev, vendar povzemam le nekaj bistvenih poudarkov. Iz zakonske ureditve na področju plač, davkov in prispevkov izhaja, da uveljavljen sistem plač predstavlja plače v t.i. bruto zneskih, prav takšni pa so tudi zneski minimalnih plač (glej ZMinP), izhodiščnih plač (glej kolektivne pogodbe) in osnovnih plač. V pogodbenem razmerju med delavcem in delodajalcem (kot zasebno pravnem razmerju) je delavec upravičen do plače, ki predstavlja tudi osnovo (razen izjem) za obračun in plačilo davkov in prispevkov, ki pa jih obračuna in za delavca plača delodajalec. T.i. bruto plača predstavlja premoženje delavca in je sestavljena iz dela, ki se izplača delavcu in dela, ki ga delodajalec obračuna in plača pristojnim organom iz naslova davkov in prispevkov. Obenem je delodajalec tudi samostojni zavezanec za plačilo prispevkov.

To ne pomeni, da je delavec upravičen le do neto zneska plače ali drugih prejemkov. Njegovega plačila za delo ne predstavlja le plača po obračunu in odvodu davkov in prispevkov. Na višino neto izplačil vplivajo davki in prispevki

v času obračuna oziroma izplačila, pri tem pa tudi narava dohodka, osnove za obračun, različne davčne olajšave, morebitna izvetja itd. Predmet zahtevka delavca iz naslova plače je torej njegova bruto plača, tudi če uveljavlja le razliko v višini plače, ki je namenjena odvodu davkov in prispevkov (ki so tudi javnopravni prihodki). Zato ni utemeljeno izhodišče revizije, da je delavec lahko upravičen le do plačila neto zneska plače in lahko zahteva le izplačilo takšnega zneska, ne pa izplačilo celotnega zneska, od katerega se sicer obračuna in (za delavca) plača tudi davke in prispevke. Delavec je tako upravičen zahtevati plačo v t.i. bruto znesku v primeru, če mu ta ni bila izplačana ali mu ni bila izplačana v celoti. Upravičen je zahtevati plačo ali del plače, ne glede na to, ali mu je bil izplačan le neto znesek plače brez odvoda in plačila davkov in prispevkov ali pa so mu bili odvedeni in plačani davki in prispevki, ni pa mu bila plačana razlika – t.i. neto plača. Na to ne vpliva okoliščina, da se del plače ne izplača neposredno delavcu in s tem delom ne more razpolagati.

Za spore o plačilu plače so pristojna delovna sodišča (5. člen ZDSS-1). Ta odločajo o obveznosti plačila plače kot pravici iz delovnega razmerja in njeni višini. Delavec je v teh sporih aktivno legitimiran.

Ostaja tudi interes delavca, da se mu prizna plača v celotni višini, saj je od višine plače odvisna višina nadomestila plače v času delovnega razmerja, od tega pa so lahko odvisni tudi drugi prejemki iz naslova zavarovanja, npr. višina pokojnine (če se za njen izračun upošteva prav obdobje, v katerem je delavec prejel manjšo plačo, upravičen pa je do razlike). Pogodbeno dogovorjene plače delodajalec ne more izplačevati in izplačila prikazovati v drugih oblikah. Na tak način ne izpolni pravilno in ne izpolni v celoti svojih pogodbenih obveznosti ter delavca prikrajša.

Tudi v tem primeru je bilo bistvo spora v tem, ali tožnici pripada razlika v plači. Prvenstveno torej ni šlo za problem obračuna davkov in prispevkov in tega, kdo jih je dolžan plačati, čeprav je bil na tak način oblikovan izrek sodne odločbe. Glede na to je toženka v reviziji neutemeljeno izhajala iz tega, da gre v tem sporu le za vprašanje obračuna davkov in prispevkov, ki ga nadzoruje FURS. V delovno pravnem smislu tudi ni šlo za popravno napak pri izračunu ali plačilu davčnega odtegljaja s strani plačnika davka (čeprav se ta odprava napake pravilno izvrši s popravkom obračuna davka – glej 54.a člen ZDavP-2), pristojnost davčnega organa pa sicer tudi ne obsega odločanja o tem, do katerih prejemkov iz delovnega razmerja in v kakšni višini je delavec sploh upravičen.

Dopuščeno revizijsko vprašanje pa se je ob navedenem nanašalo tudi na pravilnost odločitve oziroma ustreznega izreka sodne odločbe - ali ima delavka

pravico zahtevati obračun bruto razlik v plači, če je vse zapadle neto zneske dogovorjene plače že prejela.

Ob takšnem vprašanju je VS pojasnilo še pravne podlage za obračun in plačilo davkov in prispevkov. Med drugim je obrazložilo tudi, da ima zavarovanec (delavec) dostop do nekaterih podatkov o njegovih prispevkih, vendar je njegova vloga pri nadzoru in možnost nadzora pravnega obračunavanja in plačevanja davkov in (predvsem) prispevkov ter njegova vloga v davčnih postopkih omejena. Na drugi strani se dopolnjuje ter nadgrajuje sistem evidentiranja in nadzora, v katerem ima odločilno vlogo zlasti FURS, delno pa tudi pokojninski in zdravstveni zavod. V teh razmerjih – pri katerih so pomembni predvsem prispevki (za zavarovance kot fizične osebe predvsem na področju pokojninskega in invalidskega zavarovanja, pa še to omejeno na morebitni vpliv na višino pokojnine in drugih prejemkov iz pokojninskega in invalidskega zavarovanja) – bi bilo v sedanji ureditvi breme nadzora nad pravilnim plačevanjem prispevkov (pa še to le prispevkov iz plače delavca, ne pa tudi prispevkov, ki jih mora ob tem plačati sam delodajalec) neustrezno prenesti na delavca, saj so ustrezni zakonski vzvodi preneseni na FURS in delno na oba zavoda. Treba je upoštevati, da je prispevno pravno razmerje del javnega, socialno zavarovalnega razmerja, v katerem so nosilci zavarovanj upniki za prejem prispevkov, katerim mora biti v javnem interesu (ki je obenem interes zavarovancev in upravičencev), da dejansko prejmejo te prispevke. Na drugi strani obstaja javnopravna dolžnost delodajalcev, ki so zakonsko zavezani za obračun in plačilo, torej da plačajo davke in prispevke iz plače delavcev in tudi svoj delež prispevkov, izpolnjevanje te dolžnosti pa nadzira prvenstveno FURS. V našem sistemu delavec od pripadajoče plače ne more sam plačevati prispevkov (če delodajalec tega prispevka ne plača), obenem pa velja tudi obratno – da upravičenci do prispevkov (nosilci zavarovanj) le teh ne morejo zahtevati od delavca, saj le ta v teh razmerjih ni dolžnik.

Ob upoštevanju pravil o sodni pristojnosti delovno sodišče odloča o zasebnopravnem razmerju med delavcem in delodajalcem, ob uporabi postopkovnih pravil ZDSS-1 in ZPP. O vprašanju plačila oziroma obveznosti plačila davkov in prispevkov kot javnopravnem razmerju odloča FURS, sodno varstvo pa je zagotovljeno v upravnem sporu. Glede na to, da ima delavec pravico do t.i. bruto plače ter veljavna postopkovna pravila, delovno sodišče z dajatvenim izrekom odloči o obveznosti plačila plače in/ali drugih prejemkov iz delovnega razmerja, ne pa tudi o obveznosti ali celo višini obveznosti plačila davkov in prispevkov. Dolžnost obračunavanja plače ali drugih prejemkov iz delovnega razmerja in

dolžnost plačila za delavca je že zakonska dolžnost izplačevalca (delodajalca) in ne spada v sodni izrek. Zato bi se tudi v obravnavanem primeru izrek sodne odločbe pravilno glasil na plačilo neplačane razlike (bruto) plače. Toženka (delodajalka) pa bi takšno sodbo pravilno izvršila, če bi od prisojenih zneskov obračunala in plačala davke in prispevke, saj je tožnici neto znesek že izplačala. Na delavca v delovnem sporu tudi ne gre prevaliti bremena zagotavljanja, da bodo zneski, ki predstavljajo obveznost, ki jo mora obračunati in pravilno plačati druga oseba (delodajalec kot zavezanec za plačilo prispevkov), plačani na ustrezne račune tretjih oseb, čeprav je to posredno lahko v njegovem interesu; to je lahko kvečjemu vprašanje ureditve davčnega postopka in zakonodaje s področja prispevkov.

Nato je VS poudarilo tudi, da izrek sodne odločbe, ki se glasi le na plačilo še neizplačanega zneska plače – zato, da bi imela izpolnitev za posledico prenehanje obveznosti – ne pomeni, da mora biti prisojeni znesek plače v vsakem primeru plačan neposredno upniku – delavcu (na njegov račun). Sklicevalo se je na 280. člen OZ.

Opozorilo je tudi, da se v izvršilnem postopku ob izreku, ki nalaga le plačilo plače, sicer lahko zgodi, da bi delavec prejel znesek celotne plače na svoj račun še pred pravnomočnostjo sklepa o izvršbi (46. člen ZIZ) in bo delodajalec s tem v celoti izpolnil obveznost po sodbi tudi v izvršilnem postopku (glede na to, da v tem postopku velja načelo formalne legalitete), vendar to še vedno ne bo predstavljalo pravilne izpolnitve v smislu davčnih predpisov. Zato obveznost izplačevalca (delodajalca) ne bo prenehala v celoti, kajti kogentne davčne zakonske določbe ne dopuščajo drugačnega ravnanja. V skladu z davčnimi predpisi bo plačnik (delodajalec) še vedno moral obračunati in plačati davke in prispevke.

Odgovor na revizijsko vprašanje se je zato glasil, da ima tožnica (delavka) pravico zahtevati bruto razliko v plači, tako da zahteva njeno izplačilo od delodajalca. Pri tem se tožbeni zahtevek in izrek sodne odločbe ne glasi na obračun od bruto razlik v plači in plačilo (odvod) davkov in prispevkov, temveč na plačilo razlike plače.

Kljub temu zaključku VS ni poseglo v odločitev sodišč druge in prve stopnje. Dosedanja sodna praksa delovnih sodišč namreč takšnih in podobnih izrekov ni izključevala. Res je VS v zadevi VIII Ips 226/2017 in kasnejših istovrstnih zadevah že obrazložilo nepravilnost takšne prakse, vendar so sodišča prve stopnje takšne zahtevke še dopuščala, sodišče druge stopnje pa vanje ni posegalo. Pri tem tudi ni bilo nepomembno, da se je osnovni spor nanašal na dolžnost plačila višje plače. Tudi toženka je nasprotovala temu, da tožnici sploh pripada karkoli iz naslova plače. Jedro spora se torej ni nanašalo na obliko sodnega izreka; toženka je

to vprašanje odprla šele v pritožbi. Ker nepravilno postavljenega zahtevka ob dosednji praksi sodišče prve stopnje niti toženka v postopku pred sodiščem prve stopnje nista zaznala, potrdilo pa ga je v skladu s svojo prakso tudi pritožbeno sodišče, bi s stališča pravne predvidljivosti in pravne varnosti poseg revijskega sodišča v odločitev predstavljal nesorazmeren poseg v pravico do učinkovitega pravnega varstva. Obenem nakazana drugačna odločitev vsebinsko ne bo spremenila položaja toženke, saj bo morala le ta ob sedanjem izreku sodbe ali bi morala v primeru sodbe z dajatvenim izrekom le za plačilo razlike še neizplačane razlike plače, svojo obveznost izvršiti na praktično enak način.

3.8. Sodba VIII Ips 82/2019, sodba in sklep VIII Ips 88/2019, sklep VIII Ips 89/2019

V navedenih zadevah je šlo za spore (v prvih dveh zadevah sta bili odločbi izdani 9. 11. 2021, v zadnji pa 19. 10. 2021), v katerih so tožniki kot delavci po pogodbah civilnega prava opravljali delo za delodajalca in uspeli z zahtevkom za ugotovitev delovnega razmerja. Del problematike teh sporov je predstavljalo upoštevanje, poračunavanje ali pobotanje zneskov, ki so jih že prejeli po pogodbah civilnega prava in prejemkov, ki jim pripadajo kot delavcem v delovnem razmerju. Problematika teh zadev presega vsebino tega članka. Zato povzemam le nekatera najbolj izpostavljena stališča v teh zadevah, ki so lahko pomembna tudi v kontekstu članka.

VIII Ips 80/2019:

V sodnem sporu za ugotovitev obstoja delovnega razmerja delodajalec v pobot tožbenemu zahtevku za izplačilo prejemkov iz delovnega razmerja ne more uveljavljati plačila za delo po pogodbah civilnega prava.

V primeru ugotovitve obstoja delovnega razmerja je delavec upravičen do plačila za opravljeno delo (in do drugih prejemkov, ki izhajajo iz delovnega razmerja). Plačila na podlagi pogodb civilnega prava se zato poračunajo s pripadajočo plačo in drugimi prejemki iz delovnega razmerja. To pomeni, da zneski, plačani po pogodbah civilnega prava, v tem postopku ne predstavljajo posebne terjatve, ki bi jo imela tožena stranka do tožnika. Tudi ti zneski so bili namreč plačani za opravljeno delo. Te zneske lahko tožena stranka v tem postopku uveljavlja le v okviru ugovora izpolnitve.

VIII Ips 88/2019:

Zaradi naknadno ugotovljenega obstoja delovnega razmerja (javnega uslužbenca) tožnik, ki je delo opravljal po pogodbah civilnega prava, ne more biti v slabšem in tudi ne v boljšem položaju, kot bi bil, če bi bilo le-to formalno vzpostavljeno že od vsega začetka. Delavec, ki mu je priznan obstoj delovnega razmerja, je upravičen do takih zneskov nadomestila plače in drugih pravic, kot bi jih imel v delovnem razmerju. Praviloma je v tovrstnih sporih tako, da je delavec na podlagi ugotovitve obstoja delovnega razmerja upravičen do višjega plačila, kot ga je prejel po pogodbah civilnega prava, zato je upravičen do razlike med pripadajočimi prejemki iz delovnega razmerja in že prejetimi plačili na podlagi pogodb civilnega prava. Seveda pa je možna tudi situacija, kakršna se kaže tudi v tej zadevi, da je delavec po pogodbah civilnega prava prejel več kot pa mu gre na podlagi delovnega razmerja. Če je po medsebojnem poračunu prejemkov na podlagi pogodb civilnega prava in prejemkov iz delovnega razmerja delavec prejel več, kot bi prejel, če bi bil ves čas v delovnem razmerju, se glede vračanja dosežene koristi uporabijo določbe civilnega prava.

Celotna bilanca prejetih in pripadajočih izplačil v zvezi z vzpostavitvijo delovnega razmerja bo v celoti jasna šele potem, ko bo tožena stranka za tožnika obračunala in odvedla javnopravne dajatve od pripadajoče plače, kar bo morala storiti že zaradi vzpostavitve delovnega razmerja. Šele potem bo jasno, za koliko, če sploh, po pogodbah civilnega prava plačani zneski presegajo obveznost tožene stranke iz delovnega razmerja. Navedeno pomeni, da bo eventualni presežek znan šele potem, ko bo ta sodba izvršena in ga bo mogoče uveljaviti šele po tem.

VIII Ips 89/2019:

Delavec ima pravico do bruto plače, zato delovno sodišče z dajatvenim izrekom odloči o obveznosti plačila bruto plače in/ali drugih prejemkov iz delovnega razmerja (ne pa tudi o obveznosti ali celo višini obveznosti plačila davkov in prispevkov). Tožnica, ki ji je bil del plače že izplačan, ni pa ji bila izplačana celotna plača, saj vsaj del plače za davke in prispevke od plače (oziroma drugega prejemka iz delovnega razmerja) ni bil plačan, je glede na navedeno upravičena zahtevati razliko v bruto plači in drugih prejemkih iz delovnega razmerja. Tak izrek sodne odločbe ne pomeni, da mora biti prisojeni znesek plačan neposredno delavcu kot upniku (na njegov račun).

Plačilo, ki je bilo dogovorjeno in izvršeno po pogodbi civilnega prava, se ne pretvori v plačo, ker v primeru ugotovljenega obstoja delovnega razmerja in

vseh pravic, ki iz tega izhajajo, ne gre za konverzijo pogodbe civilnega prava v smislu 89. člena OZ v pogodbo o zaposlitvi. Plačo in druge pravice iz delovnega razmerja je treba določiti na novo v višini, ki pripada delavcu v delovnem razmerju. Ko gre za javne uslužbence, kot v spornem primeru, so plača in drugi prejemki iz delovnega razmerja določeni z zakonom in kolektivno pogodbo. Kot taki predstavljajo minimum pravic, ki mora biti delavcu zagotovljen, hkrati pa v skladu s tretjim odstavkom 16. člena ZJU tudi maksimum, saj delavcu ni mogoče priznati več pravic, kot je to določeno z zakonom ali kolektivno pogodbo, če bi se s tem obremenilo javna sredstva.

4. DODATNO O PRISTOJNIH ORGANIH, KI ODLOČAJO O DAVKIH IN PRISPEVKIH TER JAVNOPRAVNEM IN ZASEBNOPRAVNEM RAZMERJU

Davčni aspekti odločanja o vprašanih bruto in neto plače ter drugih prejemkov so delno povzeti v zgornjih odločbah. Dodatno oziroma tudi z nekaterimi drugimi poudarki lahko navedem, da materialno pravno davčno obravnavanje dohodkov temelji na konceptu negativne definicije dohodka, torej mora oprostitve nekega prejetega dohodka (ne glede na njegovo obliko) izrecno določiti zakon na davčnem področju.

Določitev davčne narave dohodka in višine davčne obveznosti je (lahko) zapleteno davčno vprašanje, saj moramo v zvezi s tem poznati naravo dohodka, ki jo ugotavlja FURS in je podvržena upravnopravnemu nadzoru. Poznati moramo tudi osnovo, stopnjo morebitnih olajšav, priznanih stroškov, morebitna izvetja, institut povprečenje itd., kar so vse vprašanja davčnega prava, v pristojnosti davčnih organov.

O teh obveznostih in njihovi višini odločajo davčni organi, ki nek prejemek lahko v davčnem smislu (tudi glede plačila prispevkov) ugotovijo drugače kot npr. sodišče v civilnem ali delovnem sporu. Za presojo o tem je predviden poseben – davčni postopek, v katerem veljajo načela materialne resnice in preiskovalno načelo. Davčni organ pri presoji v skladu z načelom zakonitosti upravnega odločanja uporablja in tolmači materialno davčno pravo in pri tem tudi npr. nedoločene pojme tega prava. Uporaba davčnega prava se zato izvaja v specifičnem postopku, drugačnem kot sta civilni postopek ali delovni spor. Zato v davčnem postopku lahko pride tudi do drugače presoje narave razmerja in plačila kot v zasebno

pravnem razmerju, o katerem odloča sodišče v delovnem sporu, kar seveda vpliva tudi na dolžnost in višino obračuna in plačila davkov in prispevkov.

Med davki in prispevki sicer obstajajo nekatere razlike. Prispevki so namenski, na njihovi podlagi pa gredo delavcu tudi nekatera lastninska upravičenja (33. člen Ustave RS), vendar se v našem sistemu obravnavajo zelo podobno. Po 15. členu ZPSV se namreč glede obračunavanja, odmere in plačevanja prispevkov za socialno varnost, zamudnih obresti, prisilne izterjave, zastaranja, poročstva in drugih vprašanj postopka uporabljajo določbe tega zakona, zakona o davčnem postopku in zakonov. Po smiselno enakih določbah drugega odstavka 159. člena ZPIZ-2 in 13. člena ZSDP-1 se glede postopka pobiranja prispevkov, pravic in obveznosti zavezanca, varovanja podatkov in pristojnosti davčnega organa uporablja zakon, ki ureja davčni postopek in davčno službo, če ni s tem zakonom drugače določeno. Če ni z ZDavP-2 drugače določeno, po drugi alineji prvega odstavka 3. člena ZDavP-2 določbe tega zakona, ki se nanašajo na davek, veljajo tudi za prispevke za obvezno pokojninsko in invalidsko zavarovanje, prispevke za obvezno zdravstveno zavarovanje, prispevke za zaposlovanje in prispevke za starševsko varstvo, uvedene v skladu z zakonom. Glede davkov in obveznih prispevkov se pravna razmerja oblikujejo po uradni dolžnosti z nastankom razmerja, torej brez možnosti avtonomnega odločanja glede nastanka razmerja, njegove vsebine in višine prispevkov, kot navedeno pa se obračun davkov zajema tudi obračun prispevkov. Evidentno je, da ta razmerja niso zasebnopravna razmerja.

Kot pojasnjeno nastane davčna obveznost v trenutku izplačila dohodka. Pri dohodnini se šteje, da je dohodek prejet, ko je izplačan fizični osebi ali kako drugače dan na razpolago fizični osebi (peti odstavek 15. člena ZDoh-2). Takrat se vzpostavi dve razmerji: med davčnim zavezancem kot primarnim nosilcem davčne obveznosti in državo in hkrati v primeru, če plačnik davka sestavi obračun davčnega odtegljaja, še posebno ločeno razmerje med plačnikom davka in državo. Ti upravno pravni razmerji moramo ločiti od razmerja med plačnikom davka in davčnim zavezancem (torej v našem primeru delodajalcem in delavcem).

V tem razmerju pa obveznost plačila nastane že pred tem, npr. z zapadlostjo izplačila plače (če delodajalec delavcu te ni plačal ali jo je plačal v premajhni višini).

Prikažem lahko npr. tudi razliko med delovno pravno obveznostjo (obveznostjo v zasebnopravnem razmerju) delodajalca, da do konca plačilnega dne izda delavcu pisni obračun, iz katerega so razvidni podatki o plači in med drugim tudi obračun in plačilo davkov in prispevkov, ta obračun pa se šteje za verodostojno

listino (135. člen ZDR-1), in obveznostjo po davčnih predpisih (javno pravno obveznostjo), ki se nanaša na obračune davčnega odtegljaja (REK obrazec), ki ga mora v skladu s 57. členom ZDavP-2 izplačevalec dohodka (plače), ki je plačnik davka (delodajalec) izračunati v obračunu davčnega odtegljaja (REK obrazec), v katerem opravi tudi izračun prispevkov za socialno varnost po drugem in tretjem odstavku 352. členu ZDavP-2. Pri tem delodajalec kot plačnik izračuna, odtegne in plača davčni odtegljaj in prispevke za socialno varnost po stopnjah na dan nastanka davčne obveznosti.⁸ Plačnik davka mora predložiti obračun davčnih odtegljajev davčnemu organu na način in v rokih, predpisanih z zakonom za posamezne vrste davkov ali z zakonom o obdavčenju in podatke iz obračuna davčnega odtegljaja predložiti tudi davčnemu zavezancu. Pravilnost plačila in višine obveznosti bo v pristojnosti FURS-a in morebiti kasnejšega upravnega odločanja. V tem primeru gre za javno pravno razmerje in ne zasebno pravno razmerje med delavcem in delodajalcem.

5. ODLOČANJE SODIŠČA V DELOVNIH SPORIH O DENARNIH PREJEMKIH IN POSLEDICE

Bistveno sporočilo navedenih ugotovitev je, da se sodnik v delovnem sporu ne ukvarja z vprašanjem davkov in prispevkov, kar izhaja predvsem iz tega, da obveznost obračuna in plačila davkov in prispevkov v trenutku sodnega odločanja o terjatvi iz delovnega razmerja še ne nastane, kot navedeno pa je o tem predvideno odločanje v posebnem upravnem postopku. Ob upoštevanju časovnih meja pravnomočnosti torej pridemo do sklepa, da v delovnem sporu (civilnem postopku) sodišče ne more odločati o dolžnosti obračuna in plačila davkov in prispevkov.

To ob bruto sistemu prejemkov obenem pomeni, da ima delavec v delovnem sporu pred delovnim sodiščem pravico zahtevati plačilo plače – celotne plače ali razlike – tudi če gre le za razliko, ki je namenjena davkom in prispevkom, saj je tudi to del njegove plače. Njegova plača je torej bruto znesek, ne glede na to, da jo delodajalec mora obračunati in del plačati za davke in prispevke. Zato

⁸ Prispevki za socialno varnost se izračunajo po stopnjah, ki veljajo na dan nastanka davčne obveznosti za plačilo prispevkov za socialno varnost, kot je določen v zakonu o obdavčenju ali v tem zakonu (šesti odstavek 352. člena ZDavP-2).

delavec pred delovnim sodiščem ne bo tožil davke in prispevke, temveč plačo, pa čeprav gre za del plače, ki je zavezan le še plačilu davkov in prispevkov.

Posledica tega stališča je tudi, da delavec lahko zahteva zakonske zamudne obresti od zneska, ki ga lahko toži, to pa je bruto znesek. Razmerje med delodajalcem in delavcem je zasebno pravno razmerje in v tem razmerju je delodajalec v zamudi z izplačilom plače in drugih prejemkov od datuma njihove zapadlosti – zapade pa v zasebnopravnem razmerju ne le neto izplačilo, temveč celoten znesek njegove plače ali drugih prejemkov.

Enako izhaja tudi iz predhodne primerjalno pravne analize (ki je bila napravljena ob odločanju VS v zadevi VIII Ips 47/2020) v zvezi z nemško sodno prakso, ki je prav glede teh vprašanj nekaj časa kolebala. Stališče nemškega zveznega vrhovnega sodišča, ki je usklajevalo sodno prakso, je bilo (zadeva BAG (GS) 1/00 z dne 7. 3. 2001), da delavec lahko zahteva obresti od dolgovanega bruto zneska. Pri tem je izrecno zapisalo, da delovnopravna obveznost ne obsega zgolj neto plačila, ampak tudi plačila, ki niso neposredno izplačana delavcu. V primeru izvršbe je treba plačati celoten znesek. Zapadlost terjatev po davčnih predpisih je drugačna in jo je treba ločiti od zamude v zasebno pravnem razmerju, ki temelji na pogodbi o zaposlitvi. Delodajalec, ki ne plača, torej ne pride v zamudo le za neto znesek; delodajalec, ki plača le neto zneske, pride v zamudo proti delavcu tudi z razliko (ki gre za davke in prispevke). Davčni dolg in obveznost plačila se ne pokrivata. Davčna obveznost nastane s plačilom plače itd., zapadlost v razmerju delavca – upnika in dolžnika – delodajalca pa ob zapadlosti v zasebnem razmerju. Kršitev obeh obveznosti se sankcionira različno.

Tudi sodni izreki, ki so oblikovani tako, da je delodajalec za delavca dolžan obračunati davke in prispevke od bruto plače in mu plačati neto razliko – torej dosedANJI tipični izreki v delovnem sporu – že s samo formulacijo ne nakazujejo bistvo odločanja delovnega sodišča v razmerju med delavcem in delodajalcem – torej plačilo plače in drugih prejemkov, saj na prvem mestu poudarjajo obračunavanje davkov in prispevkov, to pa nakazujejo najprej na odločanje o davčni problematiki in ne o pravicah iz delovnega razmerja. Že zato so tudi formalno neprimerni.

6. VPRAŠANJE IZVRŠLJIVOSTI IN VLOGA DELAVCA PRI PLAČILU PRISPEVKOV

Ob navedenih stališčih se je premislek o novi praksi nanašal tudi na vprašanje izvršljivosti in vloge ter položaj delavca glede vpliva na plačilo prispevkov. Pri tem ne ponavljam stališč iz zgoraj citiranih odločb, temveč v zvezi s tem iz njih le povzemam, da pravilnost obračuna davkov in prispevkov ni predmet civilnega izvršilnega postopka.

V zvezi z izvršbo, ki za odločbe delovnega sodišča poteka po postopku civilne izvršbe, je bilo že v zadevi VIII Ips 47/2020 tudi opozorjeno na to, da se v izvršilnem postopku ob izreku, ki nalaga le plačilo plače, lahko zgodi, da bi delavec prejel znesek celotne plače na svoj račun še pred pravnomočnostjo sklepa o izvršbi (46. člen ZIZ) in bo delodajalec s tem v celoti izpolnil obveznost po sodbi tudi v izvršilnem postopku (glede na to, da v tem postopku velja načelo formalne legalitete). To pa bo pomenilo le izpolnitev v civilni izvršbi, vendar še vedno ne bo predstavljalo pravilne izpolnitve, ki pomeni tudi pravilno izpolnitev v javno pravnem razmerju - z vidika davčnih predpisov in predpisov glede prispevkov. Zato obveznost izplačevalca (delodajalca) ne bo prenehala v celoti, kajti kogentne davčne zakonske določbe ne dopuščajo drugačnega ravnanja. V skladu z davčnimi predpisi bo plačnik (delodajalec) še vedno moral obračunati in plačati davke in prispevke, z izvedbo v davčno inšpekcijskem postopku.⁹

Res je, da v takšni situaciji delavec v davčnih postopkih razen položaja vlagatelja prijave nima položaja stranke v postopkih, temveč morebiti le stranskega udeleženca. Kljub temu pa je razvoj prava v tem segmentu šel v smer povečanega nadzora in večje vloge s strani FURS (127. in nadalj. člene ZDoh-2, delno veljavno določbo 17. člena ZPSV), v omejenem obsegu pa tudi nadzora pokojninskega in zdravstvenega zavoda (glej 134.a člen, 158. člen ZPIZ-2, 59. člen ZZVZZ), kar je v skladu z javnopravno naravo teh prejemkov. Nadalje je v smislu transparentnosti

⁹ V zvezi s tem opozarjam tudi na rešitev morebitnega zapleta glede vračila preveč plačanega prejemka, ki jo lahko ponuja določba 59. člena ZDavP-2, čeprav se tudi v zvezi s to določbo lahko zastavljajo nekatera vprašanja: Če davčni organ ugotovi, da je plačnik davka davčni odtegljaj odtegnil od dohodka davčnega zavezanca, vendar ga ni plačal, ali ga ni plačal v celoti, se davčni odtegljaj s pripadajočimi dajatvami izterja od plačnika davka (3. odstavek). Če davčni organ ugotovi, da plačnik davka davčnega odtegljaja ni odtegnil in plačal, ali ga ni odtegnil in plačal pravilno, davčni odtegljaj v delu, ki ni bil odtegnjen, s pripadajočimi dajatvami, bremeni plačnika davka. Plačnik davka ima pravico ta znesek izterjati od davčnega zavezanca, ki mu je bil izplačan dohodek, od katerega davčni odtegljaj ni bil odtegnjen (4. odstavek).

prišlo do tega, da ima delavec poleg pravice do pisnega obračuna plače (135. člen ZDR-1), pravico, da mu davčni organ na njeno zahtevo tudi razkrije podatke o prispevkih za obvezno pokojninsko in invalidsko zavarovanje, prispevkih za obvezno zdravstveno zavarovanje, prispevkih za zaposlovanje oziroma prispevkih za starševsko varstvo, ki jih je zanj plačal oziroma jih je dolžan plačati njegov delodajalec (21. člen ZDavP-2). Tudi Zavod za pokojninsko in invalidsko zavarovanje Slovenije v skladu s 140. členom ZPIZ-2 vodi za vsakega zavarovanca, ki je vključen v obvezno zavarovanje, informativno osebno evidenco obveznega zavarovanja, omogoči pa tudi elektronski vpogled v podatke, ki se vodijo v informativni osebni evidenci. Zavod na podlagi podatkov informativne osebne evidence enkrat letno zavarovancem iz prvega do četrtega odstavka 14. člena tega zakona posreduje obvestilo o obračunanih prispevkih za pokojninsko in invalidsko zavarovanje za preteklo leto ter o plačilu prispevkov za pokojninsko in invalidsko zavarovanje za preteklo leto. To pomeni, da ima zavarovanec (delavec) dostop do nekaterih podatkov o njegovih prispevkih, res pa je njegova vloga pri nadzoru in možnost nadzora pravilnega obračunavanja in plačevanja davkov in (predvsem) prispevkov ter njegova vloga v davčnih postopkih omejena.

Na drugi strani se dopolnjuje ter nadgrajuje sistem evidentiranja in nadzora, v katerem ima odločilno vlogo zlasti FURS, delno pa tudi pokojninski in zdravstveni zavod. S tem v zvezi je pomembna tudi dopolnitev ZPIZ-2 v 134.a členu, ki določa aktivno vlogo zavoda, ki jo ta izvaja (mora izvajati) po uradni dolžnosti. Tako zavod izda obvestilo v primeru nepredloženega obračuna davčnega odtegljaja po predpisih o davčnem postopku, ki ga posreduje delodajalcu, delavcu in FURS, ne glede na določbo 133. člena ZPIZ-2 pa se v pokojninsko dobo štejejo tudi obdobja, na katera se nanaša obvestilo iz prvega odstavka tega člena.

V teh razmerjih – pri katerih so pomembni predvsem prispevki (za zavarovance kot fizične osebe predvsem na področju pokojninskega in invalidskega zavarovanja, pa še to omejeno na morebitni vpliv na višino pokojnine in drugih prejemkov iz pokojninskega in invalidskega zavarovanja) – bi bilo v sedanjí ureditvi breme nadzora nad pravilnim plačevanjem prispevkov (pa še to le prispevkov iz plače delavca, ne pa tudi prispevkov, ki jih mora ob tem plačati sam delodajalec) neustrezno prenesti na delavca, saj so ustrezni zakonski vzvodi preneseni na FURS in delno na oba zavoda. V ta javnopravna razmerja in s tem prilagojene postopke ne bi bilo ustrezno vključevati še delavce in jim še posebej omogočati, da ščitijo svoj zasebni pravni položaj. Ta zaščita je nezdružljiva s konceptom javnopravnih razmerij in bi se lahko sprevrgla v to, da prav zato najbolj pristojni

organi ne izvedejo v celoti svoje vloge, temveč jo prepuščajo posamezniku. To torej pomeni, da mora država s svojimi mehanizmi omogočiti, da bodo tudi prispevki plačani, sicer pa predvideti še dodatne rešitve, da neplačilo ali neizterjava ne bi šla v škodo pravic delavcev. Kot rečeno, pa to zaradi sistemsko drugačne ureditve ne more biti stvar postopkov pred delovnim sodiščem.

Recent Case Law of the Supreme Court of the Republic of Slovenia concerning Pecuniary Claims

Marijan Debelak*

Summary

The paper deals with the recent case-law of the Supreme Court of the Republic of Slovenia on cash claims from the employment relationship. Last year, the Supreme Court of the Republic of Slovenia made several important decisions concerning the remuneration of employment benefits. These decisions represent a continuation of the already initiated and implied changes in the case-law that began to be formulated in the Employment and Social Department of the Supreme Court through judgment VIII Ips 226/2017 and a number of very similar cases from that time, whereby it also considered and coordinated with the case law of the Civil and Administrative Department of the Supreme Court. The change in case-law is reflected in the question of substantive jurisdiction (jurisdiction of the court and other bodies), regarding the content of decisions and also in different judgments. Consequently, this also affects the requirement to formulate the claims differently.

* Marijan Debelak, Master of Law, Supreme Judge Councillor, Supreme Court of the Republic of Slovenia
marijan.debelak@sodisce.si