



REPUBLIKA SLOVENIJA

**DRŽAVNI ZBOR**

Zakonodajno-pravna služba

Šubičeva ulica 4, 1000 Ljubljana

t: 01 478 96 94, e: gp@dz-rs.si, www.dz-rs.si



Številka: 411-07/26-1/16

Datum: 23. 2. 2026

Na podlagi 13. člena Zakona o Državnem zboru in prvega odstavka 27. člena Poslovnika državnega zbora je Zakonodajno-pravna služba pripravila

## M N E N J E

### **o Predlogu zakona o spremembah in dopolnitvah Zakona o pravici do zimskega regresa ter prenovi ugotavljanja davčne osnove z upoštevanjem normiranih odhodkov (ZPZR-A), skrajšani postopek, EPA 2759-IX.**

Zakonodajno-pravna služba (v nadaljevanju ZPS) je Predlog zakona preučila z vidika njegove skladnosti z Ustavo Republike Slovenije (v nadaljevanju Ustava), pravnim sistemom in z zakonodajno-tehničnega vidika.

Obravnavani Predlog zakona o spremembah in dopolnitvah Zakona o pravici do zimskega regresa ter prenovi ugotavljanja davčne osnove z upoštevanjem normiranih odhodkov (v nadaljevanju ZPZR), ki je bil v zakonodajni postopek vložen 13. 2. 2026, ne pomeni zgolj nadomestitve določb prejšnje predlagane novele (Predlog zakona v zakonodajni postopek vložen 30. 1. 2026) glede prispevkov za davčne zavezance, ki so vključeni v sistem ugotavljanja davčne osnove z upoštevanjem dejanskih prihodkov in normiranih odhodkov (v nadaljevanju normiranci), kot se razume iz spremnega dopisa zakonskega predloga, temveč bistvene vsebinske spremembe tako prejšnjega Predloga zakona, kot tudi ZPZR in Zakona o dohodnini (v nadaljevanju ZDoh-2), od katerega določb se predlaga odmik.

### **I. Ustavnopravni in pravnosistemski vidik**

ZPS kot temeljno vprašanje skladnosti z Ustavo že uvodoma izpostavlja prehodne in končni določbi Predloga zakona. Iz končnih določb 6. člena Predloga zakona eksplicitno izhaja, da naj bi bil zakon uveljavljen naslednji dan po objavi v Uradnem listu Republike Slovenije, uporabljal pa bi se že za davčno leto 2026. Glede na predviden potek zakonodajnega postopka bo zakon začel veljati v mesecu marcu 2026, čeprav se je davčno leto (ki je enako koledarskemu letu) začelo 1. januarja 2026. ZPS ocenjuje, da je predlagani začetek uporabe zakona določen nepravilno in neskladno z Ustavo ter ZDoh-2.

Poudariti je treba, da ima ZDoh-2 sistemsko naravo, in se naj vanj ne bi posegalo s parcialnimi rešitvami, še posebej ne takimi, ki so uvedene z drugimi zakoni, ki so interventne in začasne narave. Če je bil razlog za čimprejšnjo uveljavitev ZPZR

začetek njegove uporabe z novim davčnim letom (ki se je začelo 1. januarja 2026),<sup>1</sup> pa za obravnavani Predlog zakona ni videti takega časovnega razloga – tako ne za spremembe oziroma odstopa od določb ZDoh-2, kot ne za sprejemanje zakona šele meseca februarja 2026. V zakonodajnem gradivu je kot razlog za sprejetje Predloga zakona navedeno, da predlagatelji ocenjujejo, da je učinek varovalke za preprečevanje zlorab zakonske ureditve sistema normirancev prekomeren, saj obstoječa varovalka v zasledovanju tega cilja nesorazmerno posega v sistem ugotavljanja davčne osnove za normirance. Obrazložitev sicer navaja sezonsko delo, ki pa ni v ZDoh-2 opredeljen pojem. Ta vidik ni dodatno utemeljen, niti niso predstavljene potrebne analize. Tudi zato se zastavlja vprašanje razloga za spremembo oziroma cilja Predloga zakona, saj se učinkovanje ZPZR še ni moglo pokazati. Davčni zavezanci so skladno z Zakonom o davčnem postopku (v nadaljevanju ZDavP-2) dolžni davčne obračune predložiti do konca februarja, za dohodek od dejavnosti pa do konca marca. Davčni obračuni verjetno večinoma še niso oddani in ne analizirani tako, da bi se lahko ocenila njihova prekomernost, zato ni jasno, na čem sloni ocena predlagateljev.

Ustava v 87. členu določa, da lahko obveznosti predpisuje le zakonodajalec z zakonom, hkrati pa v 147. členu še dodatno določa, da se smejo davki predpisati le z zakonom. Ustava torej za davčno področje predpisuje specialno načelo zakonitosti, ki velja ob 2. in 120. členu Ustave. Ustavno sodišče je v odločbi št. U-I-313/13 z dne 21. marca 2014 poudarilo, da je 147. člen Ustave njena temeljna določba, ki ureja predpisovanje davkov, in določa, da je predpisovanje davkov pristojnost zakonodajalca, ki jih sme določiti samo z zakonom. Navedeni elementi zahtevajo, da so zakonski predlogi z davčnega področja zapisani jasno, določno ter nomotehnično ustrezno, z obrazložitvijo, ki pojasnjuje namen in razlog predlaganih novosti ali sprememb. V obravnavanem primeru tem pogojem mestoma ni zadoščeno.

Načelo zakonitosti na davčnem področju iz 147. člena Ustave še posebej zavezuje vse, da spoštujejo veljavne zakone. Temeljno načelo ZDoh-2 predstavlja njegov 2. člen, umeščen med splošne določbe ZDoh-2, in določa, da se dohodnina ugotavlja po določbah zakona, ki velja na dan 1. januarja leta, za katero se dohodnina odmerja, če ni s *tem zakonom* (torej z ZDoh-2) drugače določeno. To pomeni, da drugi zakoni ne bi smeli uvajati spremenjenega davčnega režima med davčnim letom. ZPS zato ocenjuje, da Predlog zakona ni skladen s 147. členom Ustave in 2. členom ZDoh-2.

Čeprav naj bi bil Predlog zakona uveljavljen naslednji dan po objavi v Uradnem listu Republike Slovenije, pa naj bi se uporabljal že za davčno leto 2026, ki se je pričelo 1. januarja 2026. V skladu z ustaljeno presojo Ustavnega sodišča ima predpis povratne učinke tedaj, ko je za začetek njegove uporabe določen trenutek pred njegovo uveljavitvijo, oziroma tedaj, ko je za začetek njegove uporabe določen trenutek po njegovi uveljavitvi, vendar njegove posamezne določbe učinkujejo tako, da za nazaj posežejo v pravne položaje ali pravna dejstva, ki so bili zaključeni v času veljavnosti prejšnje pravne norme,<sup>2</sup> kar predstavlja pravo retroaktivnost. Zanj je značilno tudi, da naslovnik norme dejanskega stanja, ki se je zaključilo v preteklosti, s svojim kasnejšim ravnanjem ne more več spreminjati ali dopolnjevati ter si s tem olajšati ali izboljšati pravnega položaja. Z vidika javnih dajatev je pravni položaj zaključen, ko nastane dogodek, zaradi katerega nastane obveznost plačila javne dajatve, in ne šele, ko nastane tudi obveznost plačila, če sta ta dva trenutka ločena. Ustavnopravno upošteven dejanski stan pri periodičnih davkih je zaključen v trenutku nastopa

<sup>1</sup> Tako tudi obrazložitev končne določbe (21. člen) Predloga zakona o izplačilu zimskega regresa ter prenovi ugotavljanja davčne osnove z upoštevanjem normiranih odhodkov, v kateri je Vlada kot predlagateljica zapisala, da je »razlog za skrajšanje vakacijskega roka v tem, ker mora davčna zakonodaja zaradi davčnega sistema obdavčitve dohodkov v koledarskem letu začeti veljati 1. januarja 2026.« Enako tudi v nekaterih prejšnjih novelah ZDoh-2, npr. ZDoh-2A.

<sup>2</sup> Odločba Ustavnega sodišča št. U-I-158/11 z dne 28. 11. 2013, 21. točka obrazložitve.

obdavčljivega dogodka, ne glede na to, da se končna davčna obveznost ugotavlja šele po zaključku davčnega leta.<sup>3</sup>

Prepoved povratne veljave zakonov iz 155. člena Ustave mora zakonodajalec še posebej spoštovati na davčnem področju. Ne le zaradi zgoščenosti in intenzivnosti pravnih razmerij med državo (davčno upravo) in davčnim zavezancem, ampak tudi zaradi asimetričnosti davčnopravnega razmerja, ki pomeni poseg države v premoženjsko sfero davčnega zavezanca brez njenega neposrednega povračila, kot tudi zaradi splošnega občutka pravičnosti. Država z davčno politiko pomembno vpliva na premoženjsko sfero posameznikov. Zato ti svoja ravnanja razumljivo načrtujejo in uresničujejo tudi glede na predvidene davčnopravne posledice teh svojih ravnanj. Kljub temu, da davčni zavezanci vedo oziroma bi morali vedeti, da se veljavna davčna zakonodaja, upoštevna za njihove odločitve, lahko spremeni in da se tudi spreminja, upravičeno pričakujejo, da se bo spreminjala tako, da bodo spremembe pri svojih odločitvah lahko upoštevali, kar predpostavlja, da so z njimi seznanjeni (prvi odstavek 154. člena Ustave).<sup>4</sup> Po tej ustavni zahtevi morajo biti predpisi objavljeni v državnem uradnem listu, preden začnejo veljati.

Kot je navedlo Ustavno sodišče v že citirani odločbi št. U-I-158/11, se je z vprašanjem povratnega učinkovanja davčnopravne norme, ki se nanaša na periodični davek, že ukvarjalo v odločbi št. U-I-62/95.<sup>5</sup> Presojalo je ureditev po Zakonu o spremembah in dopolnitvah Zakona o dohodnini (Uradni list RS, št. 7/95 – ZDoh), ki je na novo uvedel obdavčenje nekaterih osebnih prejemkov – odpravnin ob upokojitvi, jubilejnih nagrad in enkratne solidarnostne pomoči, ki so bili prej neobdavčeni. Zakon je začel veljati naslednji dan po objavi v Uradnem listu Republike Slovenije, tj. 5. 2. 1995, uporabljal pa se je od 1. 1. 1995. Ustavno sodišče je sprejelo stališče, da lahko nastopi (nova) davčna obveznost šele po uveljavitvi zakona in da je določitev davčne obveznosti za nazaj v nasprotju s 155. členom Ustave. To stališče je utemeljilo s presojo, da se z davčnimi obveznostmi poseže v že obstoječo pridobljeno pravico svobodnega razpolaganja z dohodkom in da način obračunavanja davka (na primer letno) ne daje podlage za razlago, s katero se razširja veljavnost davčne obveznosti tudi na prejemke, izplačane v času, ko taka zakonska obveznost še ni obstajala. Tudi v odločbi št. U-I-81/96<sup>6</sup> je Ustavno sodišče sprejelo podobno stališče (primerjaj 11. točko obrazložitve navedene odločbe). V obeh citiranih primerih je Ustavno sodišče jasno izrazilo, da je ustavnopravno upošteven dejanski stan pri periodičnih davkih zaključen v trenutku nastopa obdavčljivega dogodka, ne glede na to, da se končna davčna obveznost ugotavlja šele po zaključku davčnega leta.<sup>7</sup>

Davčni zavezanci svoja ravnanja prav zato, ker imajo z vidika uveljavljenega sistema obdavčitve posledice za njihovo finančno sfero, načrtujejo in udeležujejo v odvisnosti od finančnih posledic, ki jim bodo nastale. Čeprav vedo, da se uveljavljena ureditev lahko spremeni in da se tudi spreminja, na podlagi načela zaupanja v pravo pričakujejo, da se bo spreminjala tako, da bodo spremembe v obdavčitvi lahko vnaprej upoštevali oziroma da spremembe ne bodo davčno obremenjevale pravnih položajev, ki so že bili predmet obdavčitve. Navedeno je na tako občutljivem področju pravnega urejanja, kot je davčno obremenjevanje, še posebej izrazito in pomembno, saj gre za področje, na katerem posega država v premoženjsko sfero posameznika brez neposrednega povračila. V nasprotnem primeru se namreč lahko pri prizadetih vzbudi negotovost in dvom o doslednosti pravnega reda in obstojnosti prava, o predvidljivosti pravnih

<sup>3</sup> Odločba Ustavnega sodišča št. U-I-482/22 in U-I-14/23 z dne 27. 11. 2025, 70. točka obrazložitve.

<sup>4</sup> Odločba Ustavnega sodišča št. U-I-158/11 z dne 28. 11. 2013, 27. točka obrazložitve.

<sup>5</sup> Odločba Ustavnega sodišča št. U-I-62/95 z dne 16. 2. 1996.

<sup>6</sup> Odločba Ustavnega sodišča št. U-I-81/96 z dne 12. 3. 1998.

<sup>7</sup> Odločba Ustavnega sodišča št. U-I-158/11 z dne 28. 11. 2013, 29. točka obrazložitve.

predpisov in njihovih sprememb, o pretehtanosti teh sprememb in o utemeljenosti naloženih bremen.<sup>8</sup>

Povratno učinkovanje posamezne zakonske določbe je po drugem odstavku 155. člena Ustave izjemoma dopustno, če to zahteva javna korist in če se s tem ne posega v pridobljene pravice. Gre za kumulativno predpisana pogoja. Glede prvega pogoja je Ustavno sodišče že večkrat sprejelo stališče, da za izkazovanje zahtevane javne koristi, ki bi izjemoma terjala uveljavitev zakonske določbe za nazaj, ni mogoče brez pridržka uporabiti argumentov, ki utemeljujejo ureditev v delu, ki velja za naprej. Drugačno stališče bi razvodenilo pomen ustavne prepovedi povratne veljave pravnih aktov iz prvega odstavka 155. člena Ustave. Povratno učinkovanje lahko torej upraviči le posebna, prav povratno učinkovanje predpisa utemeljujoča javna korist, brez katere ne bi bilo mogoče doseči zasledovanega cilja ureditve. Taka javna korist pa mora biti, glede na to, da se z njo utemeljuje izjema od ustavne prepovedi povratnega učinkovanja predpisa – izjeme pa je treba razlagati restriktivno –, v zakonodajnem postopku posebej ugotovljena. Zakonodajalec mora torej povratno učinkovanje pravne norme utemeljiti že v samem zakonodajnem gradivu. Te utemeljitve ne morejo nadomestiti morebitna kasnejša (po zaključenem zakonodajnem postopku prvič podana) utemeljevanja ciljev zakona, ki iz zakonodajnega gradiva niso razvidna.<sup>9</sup> Ustavno sodišče je sicer poudarilo, da za ugotovitev nedopustnega povratnega učinkovanja zakona zadošča že neizpolnjenost enega izmed kumulativno določenih pogojev iz drugega odstavka 155. člena Ustave.<sup>10</sup>

ZPS izpostavlja, da zakonodajno gradivo povratne veljave zakona ne omenja in dopustnosti ne utemeljuje,<sup>11</sup> tako da ni možna presoja izkazovanja posebnega javnega interesa, kot ga zahteva ustavna določba. Po stališču Ustavnega sodišča mora biti povratno učinkovanje zakona utemeljeno že v zakonodajnem postopku.

Načelo zaupanja v pravo (2. člen Ustave) zagotavlja tudi varstvo obstoječega pravnega položaja, kadar zakon ureditev spreminja za naprej. Ustavno sodišče je tudi že poudarilo, da se mora zakonodajalec s sprejetjem ustrezne zakonske ureditve odzivati na potrebe na vseh področjih družbenega življenja, kar velja še toliko bolj, če te potrebe zadevajo temelje delovanja države ali sposobnost učinkovitega zagotavljanja človekovih pravic in temeljnih svoboščin. To od njega zahteva načelo prilagajanja prava družbenim razmeram kot eno izmed načel pravne države, kot ga opredeljuje 2. člen Ustave. Obravnavano zakonodajno gradivo ne pojasni, v čem in kako so se družbene razmere tako spremenile, da to že terja noveliranje zakona, ki je bil uveljavljen pred nekaj meseci. Razlogi za spremembo ureditve so sicer v zakonodajnem gradivu navedeni kot predlagateljeva ocena oziroma stališče,<sup>12</sup> ne da bi bili podkrepljeni z ustreznimi analizami ali kakršnimikoli podatki, na podlagi katerih bi lahko ocenili, da gre za spremenjene družbene razmere.

V 11. točki obrazložitve odločbe št. U-I-266/95 z dne 20. 11. 1995 je Ustavno sodišče navedlo: »Pravna država mora spoštovati načelo zaupanja v pravo, pravno varnost in druga načela pravne države. Načelo zaupanja v pravo zahteva, da so posamezne odločitve, ki so zakonite in sprejete brez vnaprejšnjih zadržkov ter po svoji naravi niso prehodnega značaja, stabilne. Pravo lahko uveljavlja svojo funkcijo urejanja družbenega življenja, če je v čim večji meri stalno in trajno. Tako pravo kot tudi celotno ravnanje vseh državnih organov mora biti predvidljivo, ker to zahteva pravna varnost. Varnost državljanov je odvisna tudi od trajnosti aktov. S tem se uresničuje zaupanje

<sup>8</sup> Odločba Ustavnega sodišča št. U-I-482/22 in U-I-14/23 z dne 27. 11. 2025, 105. točka obrazložitve.

<sup>9</sup> Odločba Ustavnega sodišča št. U-I-158/11 z dne 28. 11. 2013, 25. in 26. točka obrazložitve.

<sup>10</sup> Odločba Ustavnega sodišča št. U-I-6/15 z dne 5. 7. 2018, 35. točka obrazložitve.

<sup>11</sup> Predlog ZPZR z dne 30. 1. 2026 je glede tega vseboval obširne navedbe in pojasnila, kaj pomeni retroaktivnost.

<sup>12</sup> Gl. navedbe v Uvodu Predloga zakona.

državljana v pravo in državo.« Stabilnost davčnih obremenitev poudarja tudi teorija: »V normalnih okoliščinah se od države pričakuje, da bo vodila stabilen davčni sistem, kar pomeni, da bo v davčnem sistemu prisotnih čim manj radikalnih sprememb, ki povzročajo potrebo po prilagajanju davčnih zavezancev nastalim spremembam. Na ta način se zagotavlja tudi tradicija na področju davčnega prava.«<sup>13</sup> Poudarek je potreben, saj se je normativna ureditev glede normirancev že večkrat spremenila z novelami ZDoh-2 (npr. z ZDoh-2S, ZDoh-2AA, ZDoh-2AC), v zadnjem času pa tudi z drugimi zakoni, ki so uveljavili odstop od systemske ureditve ZDoh-2, in jo *de facto* na ta način spremenili, pa čeprav z začasno veljavo. Tu je mišljen predvsem ZPZR,<sup>14</sup> še posebej pa obravnavani predlog njegove novele.<sup>15</sup>

Z davki se poleg fiskalnih lahko uresničujejo tudi konkretni družbenopolitični cilji. Med temi niso izključeni cilji, ki želijo v okviru splošne socialne ali ekonomske politike potencialne davčne zavezance odvrčati od določenih ravnanj. Vendar uporaba povratno učinkujoče davčne norme po naravi stvari ne more služiti odvrčanju od že izvršenih ravnanj, temveč lahko pomeni le naknadno pravno vrednotenje že izvršenih vedenj in ravnanj. To ni ustavno dopustni cilj zakonske ureditve na področju davčnega prava. Če je namen specialne davčne zakonodaje (tudi) odvrčanje od določenih ravnanj, se ta namen sme nanašati le na urejanje prihodnjih ravnanj. Le tako imajo davčni zavezanci možnost, da lahko v skladu z načelom zaupanja v pravo načrtujejo svoje odločitve glede na spremembe davčnopravne zakonodaje.<sup>16</sup> V zvezi z navedenim se zastavlja vprašanje spremenjene politike na področju normirancev, saj se zaradi dodatnih ugodnosti lahko razume, da je država odstopila od dosedanje prakse omejevanja oziroma določanja strožjih pogojev za vstop v sistem normirancev in opravljanje dejavnosti v njem.

ZPS opozarja, da se s predlagano novelo odstopa od dosedanjih sprememb ZDoh-2, ki so stremele k temu, da bi se čim bolj zamejil obseg dejavnosti normirancev, saj naj bi dejansko stanje kazalo na anomalije v sistemu.<sup>17</sup> Zakonske spremembe so tako zmanjševale davčne ugodnosti za normirance. Njihov ugodnejši davčni položaj namreč pomeni odstop od osnovnega vodila davčne zakonodaje, in sicer načela obdavčevanja po ekonomski sposobnosti zavezanca in s tem tudi do enake davčne obravnave zavezancev z enakimi oziroma podobnimi dejanskimi dohodki v zameno za administrativno poenostavitev in posledično večjo gotovost oziroma pravno varnost.

Po ZDoh-2 velja sistem normirancev tako, da se zanje uporablja administrativna poenostavitev (ker gre za manjše zavezance z nižjimi prihodki in brez zaposlenih, zanje ni obveze vodenja poslovnih knjig in evidenc). V preteklosti so bile novele ZDoh-2 usmerjene k odpravljanju zlorab takega sistema, saj se je ugotovilo, da »na račun prehajanja davčnih zavezancev iz davčno bolj obremenjenih v davčno ugodnejše oblike dohodkov je bila prikrajšana tudi država (manj prihodkov iz naslova davkov, v določenih primerih pa tudi iz naslova prispevkov za socialno varnost).«<sup>18</sup>

Sistem normirancev sodi v davčno ureditev dohodka od dejavnosti. Ta se uvršča med t. i. samostojne dohodke, ki ne izvirajo iz razmerja odvisnosti, temveč jih zavezanec

<sup>13</sup> Dohodnina po novem, z uvodnim komentarjem mag. Aleša Kobala, Davčno-finančni raziskovalni inštitut, Maribor 2004, str. 11.

<sup>14</sup> ZPZR je bil po nujnem zakonodajnem postopku sprejet 11. novembra 2025 (Uradni list RS, št. 91/25), uveljavljen naslednji dan po objavi, določen pa je bil zamik uporabe za naprej, za davčno leto, ki se je začelo 1. januarja 2026 (21. člen ZPZR).

<sup>15</sup> Predlog zakona je bil v zakonodajni postopek vložen 13. februarja 2026, po končnih določbah bo začel veljati naslednji dan po objavi v Uradnem listu RS, uporabljati pa se bo začel za nazaj, od 1. januarja 2026, ko je že nastopilo novo davčno obdobje.

<sup>16</sup> Odločba Ustavnega sodišča št. U-I-158/11 z dne 28. 11. 2013, 29. točka obrazložitve.

<sup>17</sup> Gl. navedbe v Uvodu Predloga ZPZR, kjer Vlada kot predlagateljica izpostavlja zadevno problematiko.

<sup>18</sup> Dohodnina po novem, z uvodnim komentarjem mag. Aleša Kobala, Davčno-finančni raziskovalni inštitut, Maribor 2004, str. 46 – 47.

pridobiva preko neodvisnega in samostojnega opravljanja dejavnosti na trgu.<sup>19</sup> Samostojnost in neodvisnost sta tudi značilnosti dohodka iz dejavnosti, ki se opravlja trajno in dohodka, ki je dosežen s posameznim poslom. Prim. s 35. členom ZDoh-2, ki kot zaposlitev šteje vsako odvisno pogodbeno razmerje, v katerega vstopa fizična oseba pri opravljanju fizičnega ali intelektualnega dela, vključno z opravljanjem storitev in ustvarjanjem ali izvedbo avtorskega dela, ne glede na čas trajanja. Predvsem pa je za dohodke iz dejavnosti šteti tiste, ki se opravljajo trajno, saj je to v naravi same dejavnosti. »Poleg neodvisne narave razmerja, ki je bila podlaga za pridobitev dohodkov, je druga pomembna okoliščina za opredelitev dohodka kot dohodka iz dejavnosti trajnost opravljanja dejavnosti. Trajnost ni nikjer izrecno omenjena, vendar izhaja posredno iz pojma dejavnosti.«<sup>20</sup> Podobno Zakotnik: »Opredelitev dejavnosti pomeni, da gre za nepretrgano opravljanje poslov, v nasprotju z občasnimi ali nepovezanimi posli. Pri opredelitvi dohodka, doseženega z opravljanjem dejavnosti, so zajete vse vrste opravljanja dejavnosti, ne glede na to, ali so pridobitne ali nepridobitne, in ne glede na to, kakšen formalni status ima posameznik.«<sup>21</sup>

Zato ni ustrezno, da Predlog zakona kot dejavnost šteje tudi pridobivanje dohodka v krajšem času (devet mesecev na leto), česar ni mogoče šteti za trajno opravljanje dejavnosti.

Kot drugo značilno lastnost sistema normirancev pa je treba izpostaviti naslednjo poenostavitev, ki se kaže v tem, da se upoštevajo vsi dohodki in normirani odhodki. Normirani odhodki so torej zajeti v pavšalnem znesku. Obveznost plačila davka od vsakega dohodka je splošno načelo, zajeto v 15. členu ZDoh-2. Z dohodnino so obdavčeni vsi dohodki in dobički fizične osebe, ki so bili pridobljeni oziroma doseženi v davčnem letu, ki je enako koledarskemu letu. To pomeni, da se med obdavčljive dohodke štejejo vsi dohodki fizične osebe, ne glede na vrsto, razen tistih, ki so z zakonom posebej opredeljeni kot neobdavčljivi oziroma oproščeni plačila dohodnine, ter da se dohodnina obračunava in plačuje od seštevka dohodkov, pridobljenih v posameznem koledarskem letu.<sup>22</sup> Predlog zakona pa uvaja povprečenje prihodkov (dohodkov), kar bistveno odstopa od osnovnih značilnosti sistema normirancev. Povprečenje kot institut davčnega prava ureja ZDoh-2 v svojem 120. členu, vendar vsebini nista primerljivi. »Splošno pravilo je torej določanje davčne osnove na podlagi dejanskih prihodkov in odhodkov posameznega davčnega zavezanca ter zagotavljanje nevtralnosti davčnega sistema, kar pomeni podobne obravnave, kot veljajo za pravne osebe, kolikor je to mogoče.«<sup>23</sup>

Ponovno je treba poudariti, da se ta rešitev, ki pomeni odstop od sistema, uvaja parcialno, z interventnim zakonom začasne narave. Tudi zaradi skromne obrazložitve ni jasno, kaj bo sploh štel kot dohodek iz dejavnosti za normirance (npr. ali se bodo kot taki šteli le priznani ali tudi nepriznani dohodki – prim. s 55. do 57. členom ZDoh-2), olajšave, akontacija dohodnine itd., saj gre v danem primeru za popoln odstop od ureditve normirancev po ZDoh-2. Opozoriti je treba še, da se predlagana ureditev v zvezi z ugotavljanjem povprečja prihodkov sklicuje na pravila o računovodenju, medtem ko se ohranja določba drugega odstavka 6. člena ZPZR, po kateri se za ugotavljanje prihodkov in odhodkov uporabljajo predpisi o obdavčitvi dohodkov pravnih oseb, če ni drugače določeno s tem zakonom ali ZDoh-2. V drugem odstavku 48. člena ZDoh-2, od katerega 6. člen ZPZR sicer odstopa, je določeno enako, z izjemo, da drugače lahko določi le ZDoh-2. S tega vidika je Predlog zakona ne le nesistemski,

<sup>19</sup> Ibidem, str. 89.

<sup>20</sup> Ibidem, str. 91.

<sup>21</sup> Zakon o dohodnini, uvodna pojasnila Irena Zakotnik, GV Založba, Šircelj Consulting, Ljubljana 2004, str. 81.

<sup>22</sup> Zakon o dohodnini, uvodna pojasnila Irena Zakotnik, GV Založba, Šircelj Consulting, Ljubljana 2004, str. 51.

<sup>23</sup> Dohodnina po novem, z uvodnim komentarjem mag. Aleša Kobala, Davčno-finančni raziskovalni inštitut, Maribor 2004, str. 93-94.

temveč tudi neskladen v posameznih določbah, ter izrazito podnormiran, kar bi po oceni ZPS lahko kršilo tako načelo pravne države iz 2. člena Ustave kot načelo zakonitosti na davčnem področju iz 147. člena Ustave.

S predlaganimi normativnimi rešitvami se v obliki odstopa posega v dva sistemska zakona, v ZDoh-2 in ZDavP-2, ki naj bi celovito urejala materijo na sistemski ravni. Zaradi skladnosti in koherentnosti pravnega reda parcialni posegi, ki niso izrecno in strogo restriktivno omejeni, niso primerni. Predlagane rešitve naj bi bile, skladno z ZPZR sicer začasne narave (»do ureditve v zakonu, ki ureja ...«), vendar se kljub temu z njimi povzroča nepreglednost pravnega reda, s tem pa se posega v načelo pravne države, zlasti v načelo pravne predvidljivosti, zaupanja v pravo, pa tudi jasnosti in določnosti predpisov, torej načela, zajeta v 2. členu Ustave.

Izpostaviti je treba tudi nov sedemnajsti odstavek 6. člena ZPZR, ki vzpostavlja fikcijo časa zavarovanja, s čimer posega v ureditev po Zakonu o pokojninskem in invalidskem zavarovanju (v nadaljevanju ZPIZ-2). Gre sicer za uskladitev z odločbo Ustavnega sodišča,<sup>24</sup> posebna vsebinska obrazložitev pa ni podana. Zato je otežena presoja, v kakšni meri gre za poseg v sistemsko ureditev pokojninskega zavarovanja in ali lahko povzroči neenako obravnavo med zavarovanci.

Glede ZDoh-2 je bilo že uvodoma opozorjeno predvsem na določbo 2. člena, po kateri se dohodnina ugotavlja po določbah zakona, ki velja 1. januarja, kar predstavlja začetek davčnega leta. Tudi sicer je vsebinsko ZDoh-2 (in z njim celotna davčna zakonodaja) koncipiran tako, da se nanaša na obdobje davčnega leta (tudi na preteklo davčno leto). V zakonodajnem postopku je treba pojasniti, ali bi drugačen davčni položaj zavezancev – normirancev sredi koledarskega in s tem davčnega leta – lahko povzročil oteženo izvedljivost zakona. Izvedljivost zakona sicer sodi med zahteve oziroma načela pravne države iz 2. člena Ustave.

V zvezi z izvedljivostjo zakona je treba izpostaviti obrazložitev končne določbe. Ta navaja, da je skrajšani uveljavitveni rok zakona potreben tudi zaradi predvidenih rokov, ki se navezujejo na ZDavP-2, in za uveljavitev in začetek uporabe podzakonskih predpisov. V zvezi z roki iz ZDavP-2 je treba določno navesti, kateri so, saj ZPS meni, da so že potekli. Ob tem ni zanemarljivo, da Predlog zakona mestoma že določa odstop od ZDavP-2. Posebne določbe za rok izdaje podzakonskih predpisov Predlog zakona ne vsebuje. Če jih je predlagatelj predvidel, pa ni jasno, kako naj bi se zakon brez njih uporabljal že od 1. januarja 2026. ZPS posebej opozarja, da je po določbah drugega odstavka 155. člena Ustave povratna veljava izjemoma mogoče le za zakonske določbe, ne pa tudi za podzakonske.

ZPS daje še naslednje konkretne pripombe k besedilu Predloga zakona.

## II. Pripombe k posameznim členom

### K 2. členu

Ker gre za interventni in začasni zakon, je treba določno opredeliti, kateri *zakon* je mišljen v tretji alineji spremenjenega tretjega odstavka 6. člena ZPZR.

Nov četrti odstavek se sklicuje na *zavezanca iz prejšnjega odstavka*. Zato se predlagane določbe lahko poenostavi tako, da se iz njih črta opredelitve, ki so zajete že v prejšnjem odstavku. Tako bodo določbe jasnejše in bolj razumljive.

---

<sup>24</sup> Odločba Ustavnega sodišča št. U-I-43/24 z dne 24. 11. 2025.

Besedna zveza, da se povprečje prihodkov *prilagodi sorazmerno* glede na obdobje, je za davčni zakon pomensko preveč odprta, nedoločna in nejasna.

V novem sedemnajstem odstavku se uvaja izraz »letni sklad ur«, ki ni jasen in opredeljen na zakonski ravni, prevzet je iz podzakonskega akta. V zvezi s tem odstavkom, ki vnaša fikcijo časa zaposlitve, je treba opozoriti, da se s to določbo sicer res sledi odločbi Ustavnega sodišča,<sup>25</sup> vendar pa se določba vnaša le v interventni zakon začasne narave, ne pa v ZDoh-2, ki ga je obravnavalo Ustavno sodišče (presoja ustavne skladnosti prvega odstavka 59. člena ZDoh-2).

V novem petnajstem odstavku je treba določbi dvakrat dopolniti s členom, v katerem so vsebovani odstavki, ki se preštevilčujejo.

#### **K 4. členu**

Določbe tega člena so prehodne določbe Predloga zakona in se nanašajo na položaje do uveljavitve tega zakona, pomenijo pa odstop od določb ZDavP-2, saj drugače kot materialni del ZDavP-2 opredeljujejo, kaj je popravek in kdaj se lahko odda. Predvsem pa določbe tega člena pomenijo retroaktivno veljavo zakona, za katere upravičenost predlagatelj ne navaja ustavnoskladnih razlogov. Enako velja za določbe **5. člena** Predloga zakona.

V prvem odstavku je treba dopolniti navedbe Uradnih listov RS, saj manjka uradni list, kjer je objavljen ZDavP-2O (Uradni list RS, št. 55/24).

Drugi odstavek 4. člena vsebuje elemente pogovornega jezika (dvakrat »pa«, »vse« v skladu z zakonom), kar je treba spremeniti. Ker prvi odstavek že določa okrajšavo za Zakon o davčnem postopku (ZDavP-2), je kratico treba upoštevati v nadaljnjem besedilu.

Pojasniti je treba, ali je posebna zahteva po ravnanju v skladu z ZDavP-2 res potrebna, saj posebnega razloga za to ni videti.

#### **K 6. členu**

Naslov člena je treba dopolniti, saj člen določa rok uveljavitve zakona, hkrati pa tudi začetek njegove uporabe, kar se običajno (in nomotehnično pravilno) odraža tudi v naslovu člena.

Dr. Andreja Kurent, l.r.  
sekretarka

Nataša Voršič  
vodja

Poslano:

– Odboru za finance

---

<sup>25</sup> Odločba št. U-I-43/24 z dne 13. 11. 2025.