

**Opravična št.:**

U-I-313/13

ECLI:

ECLI:SI:USRS:2014:U.I.313.13

Akt:

Zakon o davku na nepremičnine (Uradni list RS, št. 101/13) (ZDavNepr)

Zakon o množičnem vrednotenju nepremičnin (Uradni list RS, št. 50/06 in 87/11) (ZMVN)

Izrek:

Zakon o davku na nepremičnine (Uradni list RS, št. 101/13) se razveljavi. Zakon o množičnem vrednotenju nepremičnin (Uradni list RS, št. 50/06 in 87/11) je v neskladju z Ustavo, kolikor se nanaša na množično vrednotenje nepremičnin zaradi obdavčenja nepremičnin. Do drugačne zakonske ureditve obdavčitve nepremičnin se uporabljajo predpisi iz prve do pete alineje 33. člena Zakona o davku na nepremičnine. Na podlagi predpisov iz prejšnje točke pristojni organi za leto 2014 odmerijo nadomestilo za uporabo stavbnih zemljišč in pristojbino za vzdrževanje gozdnih cest od 1. 4. 2014 dalje v celoletni višini. Obveznost plačevanja davka na premoženje na podlagi predpisov iz prejšnje točke izreka nastopi s 1. 4. 2014. Roki, ki so za zavezance določeni v predpisih iz prve do pete alineje 33. člena Zakona o davku na nepremičnine in so do objave te odločbe v Uradnem listu Republike Slovenije že potekli, potečejo 30. 4. 2014. Roki, ki so za pristojne organe določeni v predpisih iz prve do pete alineje 33. člena Zakona o davku na nepremičnine in so za leto 2014 že potekli, potečejo 30. 6. 2014. Mestna občina Koper nosi svoje stroške postopka. Ta odločba učinkuje z dnem javne razglasitve.

Evidenčni stavek:

Davčna osnova za odmero davka na nepremičnine je po 5. členu Zakona o davku na nepremičnine splošna tržna vrednost nepremičnine, ki se ugotavlja v postopku množičnega vrednotenja nepremičnin. Oblikovanje modelov vrednotenja nepremičnin po prvem do devetem odstavku 7. člena Zakona o množičnem vrednotenju nepremičnin, določitev podatkov iz desetega in enajstega odstavka 7. člena, kakor tudi določitev metod množičnega vrednotenja iz 8. člena in kriterijev in meril iz četrtega odstavka 15. člena Zakona o množičnem vrednotenju nepremičnin prepušča podzakonskim predpisom. Gre za sestavine, ki so temeljne za določitev davčne osnove, na podlagi katere se ugotavlja davčna obveznost. Določitev davčne osnove je v pristojnosti zakonodajalca, ker vpliva na pravni položaj davčnega zavezanca. Modeli, metode in podatki, ki opredeljujejo davčno osnovo, v Zakonu o množičnem vrednotenju nepremičnin niso jasno in določno urejeni. Glede na to so navedene določbe Zakona o množičnem vrednotenju nepremičnin v neskladju s 147. členom Ustave. S tem je v neskladju z Ustavo tudi davčna osnova, določena v 5. členu Zakona o davku na nepremičnine kot blanketna določba.

Za določanje različnih davčnih stopenj za rezidenčne stanovanjske nepremičnine v primerjavi z nerezidenčnimi in za energetske nepremičnine v primerjavi z drugimi poslovnimi in industrijskimi nepremičninami zakonodajalec ni izkazal, da bi bili razlogi za razlikovanje v razumni povezavi s predmetom urejanja in namenom obdavčitve. Zato so prva do četrta alineja 1. točke drugega odstavka 6. člena ZDavNepr v neskladju z drugim odstavkom 14. člena Ustave.

Ureditev pravnih sredstev iz drugega odstavka 14. člena ZDavNepr zagotavlja le navidezno pravico do pritožbe zoper posplošeno tržno vrednost nepremičnine, zato pomeni izvotlitev pravice do pravnega sredstva iz 25. člena Ustave.

Delitev prihodkov iz davka na nepremičnine med državo in občine sama po sebi ni v neskladju s 142. členom Ustave. Občine so z zakonom določene kot neposredne upravičenke do prihodkov iz davka na nepremičnine, zato je ta davek v deležu, ki jim pripada, njihov lastni davčni vir.

Davek na nepremičnine je po svoji naravi smiselno vpet v uresničevanje lokalne samouprave v občini, kjer nepremičnine ležijo. Zato gre v temelju za občinski davek in bi moral pretežni del zbranih sredstev iz davka na nepremičnine pripadati občinam. Kolikšen naj bo ta delež, je vprašanje primernosti, torej zakonske ureditve. Ker 9. člen Zakona o davku na nepremičnine tega ne zagotavlja, je v neskladju s 140. členom Ustave.

Iz finančne avtonomije občin pri predpisovanju davkov (142. in 147. člen Ustave) izhaja, da morajo biti pooblastila občin dovolj obsežna, da jim omogočajo upravljanje z davkom kot lastnim virom za financiranje njihovih nalog. Ureditev, ki občinam omogoča, da zvišajo ali znižajo davčne stopnje za 50 odstotkov v delu, ki jim pripada, za namene prostorske in ekonomske politike, ob dodatnih zakonskih omejitvah, ne zagotavlja zadostnih pooblastil, da bi občine lahko na podlagi lastnih sredstev učinkovito opravljale svoje ustavne in zakonske naloge. Zato je 6. člen Zakona o davku na nepremičnine, kolikor ureja položaj občin, v neskladju s 140. in 142. členom Ustave.

Občinam so v prehodnem obdobju sredstva od davka na nepremičnine dodeljena iz državnega proračuna. Taka ureditev povzroči odvisnost občin od države, zato ni v skladu z ustavno zagotovljeno finančno avtonomijo občin iz 142. člena Ustave.

Geslo:

- 1.2.51.3.2 - Ustavno sodstvo - Vrste vlog - Aktivna legitimacija v postopku pred Ustavnim sodiščem - Predlagatelj - Tretjina poslancev.
- 1.2.51.3.3 - Ustavno sodstvo - Vrste vlog - Aktivna legitimacija v postopku pred Ustavnim sodiščem - Predlagatelj - Državni svet.
- 1.2.51.3.5 - Ustavno sodstvo - Vrste vlog - Aktivna legitimacija v postopku pred Ustavnim sodiščem - Predlagatelj - Predstavniki organi lokalne skupnosti.
- 1.2.51.2.2 - Ustavno sodstvo - Vrste vlog - Aktivna legitimacija v postopku pred Ustavnim sodiščem - Pobudnik - Politična stranka, društvo, združenje.
- 1.5.51.1.17.1 - Ustavno sodstvo - Odločbe - Vrste odločitev Ustavnega sodišča - V postopku abstraktne presoje - Razveljavitev - Zakona.
- 1.5.51.1.15.1 - Ustavno sodstvo - Odločbe - Vrste odločitev Ustavnega sodišča - V postopku abstraktne presoje - Ugotovitev, da je predpis v neskladju - Z ustavo.
- 1.5.51.1.22 - Ustavno sodstvo - Odločbe - Vrste odločitev Ustavnega sodišča - V postopku abstraktne presoje - Določitev načina izvršitve odločbe .
- 1.5.51.1.11 - Ustavno sodstvo - Odločbe - Vrste odločitev Ustavnega sodišča - V postopku abstraktne presoje - Odločitev o stroških .
- 1.6.2 - Ustavno sodstvo - Učinki - Določitev učinkov s strani sodišča.
- 1.6.5.1 - Ustavno sodstvo - Učinki - Učinek glede na čas - Začetek veljavnosti odločbe.
- 1.5.5.1 - Ustavno sodstvo - Odločbe - Ločena mnenja članov - Pritrdilna mnenja.
- 1.4.11 - Ustavno sodstvo - Postopek - Obravnava.
- 3.13 - Splošna načela - Zakonitost.
- 4.10.7 - Ustanove - Javne finance - Obdavčitev.
- 3.3 - Splošna načela - Demokracija.

3.4 - Splošna načela - Delitev oblasti.

5.2 - Temeljne pravice - Enakost (14.2).

5.3.13.2 - Temeljne pravice - Državljske in politične pravice - Procesna jamstva, pravica do obrambe in poštenega sojenja (19, 20, 21, 22, 23, 24, 25, 26, 27, 28, 29, 30, 31) - Dostop do sodišč.

5.3.13.3 - Temeljne pravice - Državljske in politične pravice - Procesna jamstva, pravica do obrambe in poštenega sojenja (19, 20, 21, 22, 23, 24, 25, 26, 27, 28, 29, 30, 31) - Dvostopenjska sodna pristojnost (25).

4.8.3 - Ustanove - Federalizem, regionalizem in lokalna samouprava - Občine.

4.8.7 - Ustanove - Federalizem, regionalizem in lokalna samouprava - Proračunski in finančni vidiki.

5.3.13.19 - Temeljne pravice - Državljske in politične pravice - Procesna jamstva, pravica do obrambe in poštenega sojenja (19, 20, 21, 22, 23, 24, 25, 26, 27, 28, 29, 30, 31) - Načelo kontradiktornosti.

Pravna podlaga:













Člen 14.2, 25, 138, 139, 140, 142, 147, Ustava [URS]

Člen 34.1, 40.2, 43, 48, Zakon o Ustavnem sodišču [ZUstS]

Opomba:

✖ K obravnavani zadevi so bile s sklepom Ustavnega sodišča z dne 23. 1. 2014 pridružene zadeve št. U-I-323/13, U-I-1/14, U-I-6/14, U-I-19/14 in U-I-20/14 zaradi skupnega obravnavanja in odločanja.

Dokument v PDF obliki:

-  [U-I-313-13 - sklep.pdf](#)
-  [U-I-313-13 - LM - dr. Deisingerja, mag. Klampfer, dr. Petriča, Zobca.pdf](#)
-  [U-I-313-13 - Tiskovno sporočilo.pdf](#)
-  [U-I-313-13 - Bistveni razlogi za odločitev.pdf](#)
-  [U-I-313-13 - odločba.pdf](#)
-  [U-I-313-13_LM mag. Mozetič.pdf](#)
-  [U-I-313-13_LM Zobec.pdf](#)
-  [U-I-313-13_LM dr. Sovdat.pdf](#)
-  [U-I-313-13_LM dr. Korpič - Horvat.pdf](#)
-  [U-I-313-13_LM dr. Deisinger.pdf](#)
-  [U-I-313-13_LM mag. Klampfer.pdf](#)
-  [U-I-313-13_LM dr. Petrič.pdf](#)

Polno besedilo:

U-I-313/13-21

6. 2. 2014

SKLEP

Ustavno sodišče je v postopkih za oceno ustavnosti, začetih z zahtevami skupine poslank in poslancev Državnega zbora, Državnega sveta, Mestne občine Koper, ki jo zastopa Odvetniška družba Čeferin, o. p., d. o. o., Grosuplje, Združenja občin Slovenije, Ljubljana, ki ga zastopa predsednik Robert Smrdelj, in Skupnosti občin Slovenije, Maribor, ki jo zastopa generalna sekretarka Jasmina Vidmar, na seji 6. februarja 2014

sklenilo:

1. Izvrševanje drugega odstavka 10. člena, četrtega odstavka 12. člena ter tretjega in četrtega odstavka 28. člena Zakona o davku na nepremičnine (Uradni list RS, št. 101/13) se do končne odločitve Ustavnega sodišča zadrži.

2. Do končne odločitve Ustavnega sodišča pristojni davčni organ ne sme izdati odločb o odmeri davka po Zakonu o davku na nepremičnine.

3. V preostalem delu se predlogi za začasno zadržanje Zakona o davku na nepremičnine zavrnejo.

OBRAZLOŽITEV

A.

1. Predlagatelji zahtevajo oceno ustavnosti 2., 4., 5., 6., 7., 8., 9., 10., 11., 14., 15., 25., 26. in 33. člena Zakona o davku na nepremičnine (v nadaljevanju ZDavNepr). Menijo, da so izpodbijane določbe ZDavNepr, ki urejajo vse ključne elemente obdavčitve (davčne zavezance, predmet obdavčitve, davčno osnovo, davčne stopnje, pravna sredstva zoper odmero davka, zavarovanje davčne obveznosti, načelno in prehodno delitev prihodka od davka med občine in državo ter prenehanje veljavnosti dosedanjih nepremičninskih dajatev), v neskladju z 2. členom, drugim odstavkom 14. člena, 22., 23., 25., 33., 140., 142. in 147. členom Ustave, z 9. členom Evropske listine lokalne samouprave (Uradni list RS, št. 57/96, MP, št. 15/96 – MELLIS) ter s 1. členom Prvega Protokola h Konvenciji o varstvu človekovih pravic in temeljnih svoboščin (Uradni list RS, št. 33/94, MP, št. 7/94 – EKČP).

2. Predlagatelji predlagajo začasno zadržanje celotnega ZDavNepr. Menijo, da bodo z izvrševanjem izpodbijanega zakona nastale hujše posledice od morebitnih hipotetičnih koristi uveljavitve izpodbijane ureditve. Izvrševanje ZDavNepr naj bi davčnim zavezancem povzročilo, da se bo višja davčna obremenitev v gospodarstvu prenesla na potrošnike in bo ogrozila delovanje gospodarstva ter da razveljavitev zakona ne bo mogla učinkovati za nazaj, zato bo davčna obveznost, ki bi se kasneje izkazala za protiustavno, vseeno morala biti plačana. Izvrševanje ZDavNepr naj bi občinam znižala proračunska sredstva, ker naj bi z uvedbo novega davka postale tudi davčne zavezanke. Od države pa bi izvrševanje ZDavNepr, ki bi se kasneje izkazal za protiustavnega, zahtevalo, da naknadno vrne že pobrani davek z zamudnimi obrestmi, ter ji povzročilo velike administrativne stroške. Predlagajo, naj Ustavno sodišče zadrži izvrševanje ZDavNepr in zadevo obravnava absolutno prednostno.

3. Državni zbor v odgovoru na predlog za začasno zadržanje in Vlada v mnenju o začasnem zadržanju navajata, da bi začasno zadržanje posameznih določb ZDavNepr povzročilo veliko pravno negotovost pri prvi odmeri davka na nepremičnine, kar bi povzročilo težko popravljive posledice tako za davčne zavezance (negotovost glede vodenja pritožbenih postopkov) kot tudi za državo in lokalne skupnosti (nepredvidljivost prihodkov iz naslova davka na nepremičnine, nepredvidljivi in množični pritožbeni postopki). Zadržanje celotnega ZDavNepr bi pristojnim upravnim organom onemogočilo pravočasno izpeljati vse potrebne predhodne organizacijske postopke (obveščanje lastnikov, popravljanje podatkov, ki vplivajo na vrednost nepremičnin), saj zanje ne bi bilo več pravne podlage. Dolgotrajnejše začasno zadržanje izvrševanja ZDavNepr pa bi lahko povzročilo nezmožnost pridobivanja javnofinančnih prihodkov iz naslova obremenitve nepremičnin. S tem bi resno ogrozilo javnofinančno situacijo lokalnih skupnosti in države ter bi Republiko Slovenijo oddaljilo od zahtev Evropske unije po uravnoteženih javnih financah. Po drugi strani Vlada meni, da bodo dejanske

posledice uvedbe ZDavNepr nastale šele 16. 8. 2014, ko zapade v plačilo prvi obrok za plačilo davka. Ustavnemu sodišču predlagata, naj ne zadrži izvrševanja ZDavNepr in naj zadevo obravnava absolutno prednostno.

B.

4. Po 39. členu Zakona o Ustavnem sodišču (Uradni list RS, št. 64/07 – uradno prečiščeno besedilo in 109/12 – v nadaljevanju ZUstS) lahko Ustavno sodišče do končne odločitve v celoti ali delno zadrži izvršitev zakona, če presodi, da bi zaradi njegovega izvrševanja lahko nastale težko popravljive škodljive posledice. Kadar Ustavno sodišče odloča o začasem zadržanju izvrševanja izpodbijanega predpisa, vselej tehta med škodljivimi posledicami, ki bi jih povzročilo izvrševanje morebiti protiustavnega zakona, in med škodljivimi posledicami, ki bi nastale, če se izpodbijane zakonske določbe zaradi zadržanja ne bi izvrševale, pozneje pa bi se ugotovilo, da niso bile v neskladju z Ustavo.

5. Če bi se izkazale trditve predlagateljev za utemeljene, bi škodljive posledice za davčne zavezance (vključno z občinami kot davčnimi zavezankami) lahko nastale šele z izdajo odločb o odmeri davka na nepremičnine. Te bo moral davčni organ na podlagi podatkov, ki bodo v registru nepremičnin evidentirani po stanju na dan 1. 4. 2014 (tretji odstavek 27. člena ZDavNepr), izdati najkasneje do 31. 5. 2014 (tretji odstavek 28. člena ZDavNepr).[1]

6. Izpodbijani zakon v letu 2014 še ne bo imel težko popravljivih škodljivih posledic za občine kot prejemnice prihodka od davka na nepremičnine, saj se vsaki posamezni občini zagotovi enak znesek prihodkov, ki so ga občine odmerile za nadomestilo za uporabo stavbnih zemljišč v letu 2012, zmanjšanjem za znesek prihodka občine v letu 2012 iz naslova pristojbine za vzdrževanje gozdnih cest (tretji odstavek 25. člena ZDavNepr).

7. Na podlagi navedenega Ustavno sodišče ugotavlja, da po ZDavNepr za davčne zavezance pred izdajo odločb o odmeri davka na nepremičnine za leto 2014 še ne bodo nastale škodljive posledice. Po drugi strani pa bi že sama izdaja odločb velikemu številu davčnih zavezancev in pričakovano večje število pritožbenih postopkov, pogojenih tudi z odsotnostjo odločbe Ustavnega sodišča, državi in davčnim zavezancem povzročili precejšnje finančno in organizacijsko breme. Če bi se izkazalo, da je izpodbijana ureditev protiustavna, bi bile te škodljive posledice težko popravljive.

8. Da bi se izognili navedenim škodljivim posledicam, je Ustavno sodišče zadržalo tiste določbe ZDavNepr, ki davčnim organom nalagajo izdajo odločb o odmeri davka na nepremičnine. Zato je Ustavno sodišče do svoje končne odločitve zadržalo izvrševanje drugega odstavka 10. člena ZDavNepr, ki določa splošni rok za izdajo odločb o odmeri davka,[2] četrtega odstavka 12. člena ZDavNepr, ki davčnim zavezancem nalaga izpodbijanje zakonske domneve o vročitvi odločbe, [3] in že omenjenih posebnih prehodnih določb tretjega in četrtega odstavka 28. člena ZDavNepr (1. točka izreka). To pomeni, da v davčnem postopku do odločitve Ustavnega sodišča ni dopustno izdati odločb o odmeri davka na nepremičnine, kar je Ustavno sodišče jasno določilo na podlagi drugega odstavka 40. člena ZUstS (2. točka izreka). Hkrati to pomeni, da bodo lahko na podlagi določb ZDavNepr, katerih izvrševanje ni zadržano (3. točka izreka), potekale druge aktivnosti, ki jih ZDavNepr predvideva. Zato v primeru, da bi se izkazala izpodbijana ureditev za skladno z Ustavo, zaradi zadržanja izvrševanja navedenih določb ZDavNepr v tem trenutku ne morejo nastati škodljive posledice.

9. Ustavno sodišče je sklenilo, da bo zadevo obravnavalo absolutno prednostno. Če se bo izkazalo, da

odločitev o ustavnosti izpodbijanih zakonskih določb ne bo sprejeta pred 1. 4. 2014, bo Ustavno sodišče zaradi zagotovitve učinkovite ustavnosodne presoje ponovno pretehtalo potrebo po začasnem zadržanju drugih zakonskih določb, za katere je ob tej presoji ugotovilo, da niso izpolnjeni pogoji iz prvega odstavka 39. člena ZUstS za zadržanje njihovega izvrševanja.

10. V skladu s petim odstavkom 39. člena ZUstS začne ta sklep učinkovati naslednji dan po objavi v Uradnem listu Republike Slovenije.

C.

11. Ustavno sodišče je sprejelo ta sklep na podlagi prvega in drugega odstavka 39. člena in drugega odstavka 40. člena ZUstS ter druge alineje tretjega odstavka 46. člena Poslovnika Ustavnega sodišča (Uradni list RS, št. 86/07, 54/10 in 56/11) v sestavi: predsednik mag. Miroslav Mozetič ter sodnice in sodniki dr. Mitja Deisinger, dr. Dunja Jadek Pensa, mag. Marta Klampfer, dr. Etelka Korpič – Horvat, dr. Ernest Petrič, Jasna Pogačar, dr. Jadranka Sovdat in Jan Zobec. Prvo in drugo točko izreka je sprejelo soglasno. Tretjo točko izreka je sprejelo s petimi glasovi proti štirim. Proti so glasovali sodnica Klampfer ter sodniki Deisinger, Petrič in Zobec, ki so dali odklonilno ločeno mnenje.

mag. Miroslav Mozetič
Predsednik

Opombe:

[1] Ne glede na četrti odstavek 12. člena ZDavNepr mora davčni zavezanec v primeru, če ni prejel odločbe, ki se vroča z navadno vročitvijo, do 15. 6. 2014, o tem najkasneje do 30. 6. 2014 obvestiti davčni organ, s čimer izpodbija domnevo vročitve po zakonu, ki ureja davčni postopek. Davčni organ takemu zavezancu vroči odločbo o odmeri davka z osebno vročitvijo najkasneje do 15. 7. 2014 (četrti odstavek 28. člena ZDavNepr).

[2] Davek odmeri davčni organ z odločbo, ki jo izda po uradni dolžnosti najkasneje do 15. 4. v letu, za katero se davek odmerja (drugi odstavek 10. člena ZDavNepr).

[3] Če davčni zavezanec ne prejme odločbe, ki se vroča z navadno vročitvijo, do 1. 5. leta, za katerega se davek odmerja, mora o tem najkasneje do 15. 5. istega leta obvestiti davčni organ, s čimer izpodbija domnevo vročitve po zakonu, ki ureja davčni postopek. Davčni organ takemu zavezancu vroči odločbo o odmeri davka z osebno vročitvijo najkasneje do 1. 6. leta, za katero se davek odmerja (četrti odstavek 12. člena ZDavNepr).

U-I-313/13-23

7. 2. 2014

Odklonilno ločeno mnenje sodnice in sodnikov dr. Mitja Deisingerja, mag. Marte Klampfer, dr. Ernesta Petriča in Jana Zobca k tretji točki izreka sklepa št. U-I-313/13 z dne 6. 2. 2014

1. Podpisani sodnica in sodniki smo glasovali za prvo in drugo točko izreka sklepa št. U-I-313/13, s katerima je bila prepovedana izdaja odločb po Zakonu o davku na nepremičnine (Uradni list RS, št. 101/13 – v nadaljevanju ZDavNepr). Glasovali pa smo proti tretji točki izreka, ker smo bili za zadržanje ZDavNepr v celoti, kot so predlagali skupina poslancev in poslank Državnega zbora, Državni svet, Združenje občin Slovenije, Skupnost Občin Slovenije in Mestna občina Koper.

2. Naš predlog za zadržanje je bil naslednji:

"1. Izvrševanje Zakona o davku na nepremičnine se do končne odločitve Ustavnega sodišča zadrži.

2. Odločitev o zadržanju iz 1. točke se izvrši tako, da se do končne odločitve Ustavnega sodišča za davek na nepremičnine uporabljajo davki in prispevki iz prve do četrte alineje 33. člena Zakona o davku na nepremičnine."

3. Predlagana odločitev o celotnem zadržanju ZDavNepr in načinu izvršitve v skladu s prvim in tretjim odstavkom 39. člena Zakona o Ustavnem sodišču (Uradni list RS, št. 64/07 – uradno prečiščeno besedilo in 109/12 – ZUstS) ni dobila potrebne večine. Predlagana rešitev začasnega zadržanja ZDavNepr bi omogočila, da bi se do končne odločitve Ustavnega sodišča na pregleden način uporabljal dosednji sistem davščin na nepremičnine. Brez kakršnihkoli zapletov bi se tako začasno še naprej pobirali davki po Zakonu o davkih občanov, Zakonu o graditvi objektov in Zakonu o gozdovih, občine pa bi se še naprej do končne odločitve Ustavnega sodišča v skladu s 142. členom Ustave financirale iz prispevkov za uporabo mestnega zemljišča po Zakonu o stavbnih zemljiščih.

4. Glasovali smo proti tretji točki izreka, ker menimo, da bi bilo treba zadržati izvrševanje celotnega ZDavNepr. Res je, da zadržanje izdajanja odločb o odmeri davka po tem Zakonu dejansko pomeni zadržanje njegovega izvajanja, saj ZDavNepr nima neposrednega učinka – odločilne učinke ima namreč šele prek odločb o odmeri davka. Če te odločbe niso izdane, ZDavNepr tudi ne more imeti škodljivih posledic. Vendar zgolj zadržanje izdajanja odločb o odmeri davka pomeni, da ZDavNepr kot splošni akt velja in da v preostalem lahko potekajo druge aktivnosti, ki jih nalaga. Skratka, da ureditev, kot izhaja iz ZDavNepr, kot taka ostaja nedotaknjena, da torej ta ureditev velja. Ko je tako, pa se lahko zgodi, da bo v primeru daljšega odločanja o zahtevah za presojo ustavnosti in zakonitosti ZDavNepr prišlo do težav in resnih motenj v že predvidenih in glede na prejšnjo ureditev utečenih fiskalnih prilivov iz naslova lastništva nepremičnin.

5. V 9. točki obrazložitve sprejetega sklepa je navedeno, da bo Ustavno sodišče zaradi zagotovitve učinkovite ustavnosodne presoje ponovno pretehtalo potrebo po začasnem zadržanju drugih zakonskih določb, če ne bo odločilo o zahtevah do 1. 4. 2014. Ker torej ni izključeno, da se to ne bo zgodilo, smo mnenja, da bi bilo modro in edino primerno zadržanje celotnega ZDavNepr ob hkratni določitvi načina izvršitve take odločitve. Nastalo pravno praznino bi bilo mogoče začasno zapolniti z "oživitvijo" prejšnje ureditve, kar pomeni z začasno vzpostavitev režima, ki je bil v veljavi do 1. 1. 2014 in ki je zgoščeno naveden v 33. členu ZDavNepr. Na ta način bi resda podaljšali učinkovanje stare ureditve, vendar bi se tako izognili krizi, v katero lahko zaidemo, če končna odločitev ne bo sprejeta pred 1. 4. 2014. Z rešitvijo, ki smo jo predlagali, bi se izognili tudi težavam, v katere bi zašli ob morebitni ugotovitvi protiustavnosti nove ureditve nepremičninskega davka. Če bi namreč Ustavno sodišče ZDavNepr razveljavilo, bi moralo, da bi preprečilo nastanek pravne praznine in izpad proračunskih prilivov iz naslova davščin od nepremičnin, učinek razveljavitve odložiti. To bi kot vsaka odločitev učinkov razveljavitve protiustavnega predpisa pomenilo zavestno uveljavitev protiustavnega stanja. Če pa bi se Ustavno sodišče odločilo za izdajo ugotovitevne odločbe, bi moralo določiti način izvršitve. Ta pa bi bil zelo verjetno tak, kot bi bil po našem predlogu že v primeru zadržanja celotnega ZDavNepr z načinom izvršitve. S tem bi dosegli preglednost, jasnost in predvidljivost ureditve obdavčitve nepremičnin.

6. S sprejetim sklepom se prav tako dejansko onemogoči izvajanje ZDavNepr, saj DURS ne bo mogel izdajati odločb po tem zakonu in davki ne bodo pobrani do odločitve Ustavnega sodišča. Edini cilj delnega zadržanja v 1. in 2. točki sprejetega sklepa je nadaljnje delo GURS-a, ki pa bo razvrednoteno, če bo prišlo do celotne ali delne razveljavitve zakona. Naš predlog pa bi prav tako ohranil nemoteno delo GURS-a glede urejanja evidence nepremičnin, saj njegovo delo temelji na drugem zakonu,

namreč na Zakonu o množičnem vrednotenju nepremičnin.

dr. Mitja Deisinger
Sodnik

mag. Marta Klampfer
Sodnica

dr. Ernest Petrič
Sodnik

Jan Zobec
Sodnik

U-I-313/13-88
25. 3. 2014

Na podlagi prvega odstavka 30. člena Poslovnika Ustavnega sodišča (Uradni list RS, št. 86/07, 54/10 in 56/11) izdaja Ustavno sodišče naslednje

TISKOVNO SPOROČILO

I. Odločitev

Ustavno sodišče je v postopku za oceno ustavnosti, začetem z zahtevami skupine poslank in poslancev Državnega zbora, Državnega sveta, Mestne občine Koper, Združenja občin Slovenije in Skupnosti občin Slovenije ter na pobudo Občine Rogašovci, z odločbo št. U-I-313/13 z dne 20. 3. 2014 odločilo:

- 1) da se Zakon o davku na nepremičnine (v nadaljevanju ZDavNepr) razveljavi,
- 2) da je Zakon o množičnem vrednotenju nepremičnin (v nadaljevanju ZMVN) v neskladju z Ustavo, kolikor se nanaša na množično vrednotenje nepremičnin zaradi obdavčenja ter
- 3) da se do drugačne zakonske ureditve obdavčitve nepremičnin uporabljajo predpisi iz prve do pete alineje 33. člena ZDavNepr.

Ustavno sodišče je odločbo sprejelo soglasno v sestavi devetih sodnic in sodnikov. Sodnice mag. Marta Klampfer, dr. Etelka Korpič-Horvat in dr. Jadranka Sovdat ter sodniki dr. Mitja Deisinger, mag. Miroslav Mozetič, dr. Ernest Petrič in Jan Zobec so dali pritrdilna ločena mnenja.

Ustavno sodišče je obravnavalo naslednja vprašanja:

- 1) ali je določanje davčne osnove iz 5. člena ZDavNepr, ki napotuje na ZMVN, v skladu z ustavnim načelom zakonitosti pri predpisovanju davkov iz 147. člena Ustave,
- 2) ali so različne davčne stopnje za določene skupine nepremičnin iz drugega odstavka 6. člena ZDavNepr v skladu s pravico do enakosti pred zakonom iz drugega odstavka 14. člena Ustave,
- 3) ali je ureditev pravnega sredstva zoper odmero davka na nepremičnine iz drugega odstavka 14. člena ZDavNepr v skladu s pravico do pravnega sredstva iz 25. člena Ustave,
- 4) ali je ureditev pripadnosti in delitve prihodkov od davka na nepremičnine med državo in občine ter ureditev pooblastil občin za upravljanje z davkom iz 2., 6., 9., 25., in 26. člena ZDavNepr v skladu z načeli finančne in funkcionalne avtonomije občin iz 9., 138., 140. in 142. člena Ustave in 9. člena

II. Bistveni razlogi za odločitev

1. V zvezi z določanjem davčne osnove je Ustavno sodišče ugotovilo, da je 5. člen ZDavNepr blanketna določba, ki napotuje na ZMVN in na podzakonske predpise, sprejete na njegovi podlagi. Presoja skladnosti zakonske ureditve določanja davčne osnove z vidika 147. člena Ustave je Ustavno sodišče zato razširilo tudi na ZMVN, kolikor se nanaša na množično vrednotenje nepremičnin zaradi obdavčenja nepremičnin.

2. Davčna osnova za odmero davka na nepremičnine je posplošena tržna vrednost nepremičnine, ki se ugotavlja v postopku množičnega vrednotenja nepremičnin. Za množično vrednotenje nepremičnin je ključno oblikovanje modelov vrednotenja nepremičnin ter določitev metod množičnega vrednotenja. Ustavno sodišče je presodilo, da zakonska ureditev modelov vrednotenja nepremičnin iz 7. člena ZMVN po eni strani pravnega položaja davčnega zavezanca ne ureja dovolj jasno in določno, po drugi strani pa urejanje vprašanj, ki bi morala biti v izvorni pristojnosti zakonodajalca, v prvem odstavku 11. člena ZMVN prepušča Vladi. Tudi zakonska ureditev metod množičnega vrednotenja nepremičnin iz 8. člena ZMVN je z izvršilno klavzulo iz četrtega odstavka 15. člena ZMVN v celoti prepuščena urejanju s podzakonskimi predpisi. Zato so navedene določbe v neskladju s 147. členom Ustave.

3. Za določanje različnih davčnih stopenj za rezidenčne stanovanjske nepremičnine v primerjavi z nerezidenčnimi ter za energetske nepremičnine v primerjavi z drugimi poslovnimi in industrijskimi nepremičninami zakonodajalec ni izkazal razumnih razlogov, ki izhajajo iz narave stvari. Zato so prva do četrta alineja 1. točke drugega odstavka 6. člena ZDavNepr v neskladju z drugim odstavkom 14. člena Ustave.

4. Ureditev pravnih sredstev iz drugega odstavka 14. člena ZDavNepr zagotavlja le navidezno pravico do pritožbe zoper posplošeno tržno vrednost nepremičnine, zato pomeni izvotlitev pravice do pravnega sredstva iz 25. člena Ustave.

5. Ustavno sodišče je presodilo, da deljivost davka med občine in državo (2. člen ZDavNepr) sama po sebi ni v neskladju z Ustavo, ker del prihodkov od tega davka, ki pripada občinam, izpolnjuje merila, ki jih zahteva Ustava za opredelitev lastnega vira občin.

6. Vendar je treba tudi v sistemu deljenega davka upoštevati, da so predmet obdavčitve nepremičnine. Iz 140. člena Ustave smiselno izhaja, da je davek na nepremičnine v temelju občinski davek, zato bi moral pretežni del zbranih sredstev iz davka na nepremičnine pripadati občinam. Glede na to je 9. člen ZDavNepr v neskladju s 140. členom Ustave.

7. Iz finančne avtonomije občin pri predpisovanju svojih davkov izhaja, da morajo biti pooblastila občin dovolj obsežna, da občinam dopuščajo upravljanje z davkom kot lastnim virom za financiranje nalog glede na razmere v posamezni občini. Ureditev, ki občinam omogoča, da zvišajo ali znižajo davčne stopnje za 50 odstotkov v delu, ki jim pripada, za namene prostorske in ekonomske politike, ob dodatnih zakonskih omejitvah, ne zagotavlja zadostnih pooblastil, da bi občine lahko na podlagi lastnih sredstev učinkovito opravljale svoje ustavne in zakonske naloge. Zato je ureditev v neskladju s 140. in 142. členom Ustave.

8. V prehodnem obdobju so sredstva iz davka na nepremičnine občinam le dodeljena, saj prihodki iz tega davka v celoti pripadejo državnemu proračunu. Taka ureditev povzroči odvisnost občin od državnega proračuna, zato ni v skladu z ustavno zagotovljeno finančno avtonomijo občin iz 142. člena

Ustave.

9. V neskladju z Ustavo so temeljne določbe ZDavNepr, brez katerih drugih določb ZDavNepr ni mogoče izvrševati, zato je Ustavno sodišče ta zakon razveljavilo v celoti. Ker je zakonodajalec opustil določno zakonsko ureditev davčne osnove, je Ustavno sodišče ugotovilo, da je ZMVN, kolikor se nanaša na množično vrednotenje nepremičnin zaradi obdavčevanja nepremičnin, v neskladju z Ustavo.

10. Da občine v času do drugačne zakonske ureditve obdavčitve nepremičnin ne bi ostale brez dela prihodkov, je Ustavno sodišče odločilo, da se v tem obdobju uporabljajo predpisi, ki so pred uveljavitvijo ZDavNepr določali obveznost plačevanja nekaterih občinskih davščin, in sicer nadomestila za uporabo stavbnih zemljišč, pristojbine za vzdrževanje gozdnih cest in davka na premoženje.

mag. Miroslav Mozetič
Predsednik

U-I-313/13-89
25. 3. 2014

ODLOČBA USTAVNEGA SODIŠČA ŠT. U-I-313/13 Z DNE 21. 3. 2014

Bistveni razlogi za odločitev

1. Ustavno sodišče je presojalo, ali je 5. člen Zakona o davku na nepremičnine, ki ureja davčno osnovo za odmero tega davka, v skladu s 147. členom Ustave, po katerem država predpisuje davke z zakonom. Ker 5. člen Zakona o davku na nepremičnine davčno osnovo določa kot posplošeno tržno vrednost nepremičnine, ki je ugotovljena s predpisi o množičnem vrednotenju nepremičnin, je Ustavno sodišče presojo razširilo na Zakon o množičnem vrednotenju nepremičnin, kolikor ureja množično vrednotenje nepremičnin zaradi obdavčenja nepremičnin.

2. Iz načela zakonitosti pri predpisovanju davkov, vsebovanega v 147. členu Ustave, izhaja, da mora biti davčna obveznost jasno razvidna že iz zakona in ne šele iz podzakonskih predpisov ter da mora zakon med drugim opredeliti davčno osnovo. Glede na 7. člen Zakona o množičnem vrednotenju nepremičnin je za določitev davčne osnove odločilnega pomena vrednost nepremičnine, za določitev te vrednosti pa je ključno oblikovanje modelov vrednotenja. Vendar Zakon o množičnem vrednotenju nepremičnin ne določa posameznih modelov vrednotenja niti ne določa, katere skupine istovrstnih nepremičnin se združujejo v posamezne modele vrednotenja. Poleg tega niso dovolj jasno in določno opredeljeni niti posamezni elementi, ki določajo modele (to so vrednostne cone, vrednostne ravni in podatki o nepremičninah, ki se uporabijo za izračun vrednosti nepremičnin). Zakon tudi ne določa metod množičnega vrednotenja, ki se uporabljajo pri posameznih modelih vrednotenja, kakor tudi ne meril za izbiro posamezne metode, niti se ne sklicuje na točno določene standarde ocenjevanja vrednosti nepremičnin, na katere sicer v 8. členu napoti.

3. Glede na navedeno je Ustavno sodišče presodilo, da zakonska ureditev modelov vrednotenja nepremičnin iz 7. člena Zakona o množičnem vrednotenju nepremičnin po eni strani pravnega položaja davčnega zavezanca ne ureja dovolj jasno in določno, po drugi strani pa urejanje vprašanj, ki bi morala biti v izvirni pristojnosti zakonodajalca, v prvem odstavku 11. člena navedenega zakona

prepušča Vladi. Tudi ureditev metod množičnega vrednotenja nepremičnin iz 8. člena Zakona o množičnem vrednotenju nepremičnin je z izvršilno klavzulo v četrtem odstavku 15. člena v celoti prepuščena urejanju s podzakonskimi predpisi. Zato so navedene določbe Zakona o množičnem vrednotenju nepremičnin v neskladju s 147. členom Ustave.

4. Nadalje je Ustavno sodišče presojalo, ali so različne davčne stopnje za posamezne skupine nepremičnin iz drugega odstavka 6. člena Zakona o davku na nepremičnine v skladu s pravico do enakosti pred zakonom iz drugega odstavka 14. člena Ustave.

5. Glede različnega obdavčevanja rezidenčnih in nerezidenčnih stanovanjskih nepremičnin je Ustavno sodišče ugotovilo, da kriterij stalnega prebivališča, ki ga je za razlikovanje uporabil zakonodajalec, ni v stvarni povezavi s predmetom urejanja. Zmotno je namreč sklepanje zakonodajalca, da je stanovanjsko nepremičnino, na kateri lastnik nima prijavljenega stalnega prebivališča, že zaradi tega mogoče obravnavati kot stanovanjsko nepremičnino, ki je namenjena za tržno oddajanje v najem. Lastnik lahko zaradi različnih razlogov uporablja za bivanje poleg stanovanjske nepremičnine, kjer ima prijavljeno stalno prebivališče, še drugo stanovanjsko nepremičnino, ali dovoli, da v njih bivajo njemu bližnje osebe. Mogoče pa je tudi, da za stanovanjske nepremičnine ni najemnega trga. Posledično z izpodbijanim razlikovanjem v obdavčitvi ni mogoče doseči namena, ki ga je zasledoval zakonodajalec, to je spodbujanje racionalnejše rabe stanovanjskih nepremičnin.

6. Glede milejšega obdavčevanja energetskih nepremičnin v primerjavi z drugimi poslovnimi in industrijskimi nepremičninami je Ustavno sodišče prav tako ugotovilo, da kriterij dodatne obremenjenosti energetskih nepremičnin s koncesijami in drugimi okoljskimi dajatvami ni v stvarni povezavi s predmetom urejanja.

7. Ustavno sodišče je presojalo tudi ureditev pravnih sredstev iz drugega odstavka 14. člena Zakona o davku na nepremičnine z vidika pravice do pravnega sredstva iz 25. člena Ustave. Ugotovilo je, da Zakon o davku na nepremičnine pravico do pritožbe zoper posplošeno tržno vrednost nepremičnine zagotavlja le navidezno. Če bi se pritožbene navedbe davčnega zavezanca namreč nanašale na izbiro modela ali metode vrednotenja, pritožba ne bi bila uspešna, saj je vrednost nepremičnine le podatek v registru nepremičnin, ki ga niti geodetski niti davčni organi ne morejo spremeniti. Posledično je pravica do pritožbe v tem delu izvotljena in je ureditev zato v neskladju s 25. členom Ustave.

8. Pri presoji ustavnega položaja občin v Zakonu o davku na promet nepremičnin je Ustavno sodišče izhajalo iz 138., 140., 142. in 147. člena Ustave. Iz ustavnosodne presoje na podlagi teh določb Ustave izhaja, da mora biti občina sposobna zadovoljevati potrebe in interese prebivalcev na svojem območju ter da je za uresničevanje lokalne samouprave predvsem odgovorna sama (tako v odločbi Ustavnega sodišča št. U-I-43/99 z dne 10. 6. 1999). Občina za financiranje svojih zakonskih in ustavnih nalog potrebuje zadostne lastne finančne vire. Lastni viri financiranja občini zagotavljajo avtonomnost in neodvisnost od države. Ustavno sodišče je sprejelo stališče, da so lastni viri občin lahko le tisti, ki so z občino v neposrednem razmerju ter glede katerih zakon občino določa kot upravičenko, četudi ga, tehnično gledano, pobira država (tako v odločbi Ustavnega sodišča št. U-I-24/07 z dne 4. 10. 2007).

9. Ustavno sodišče je presodilo, da deljivost davka med občine in državo (2. člen Zakona o davku na nepremičnine) sama po sebi ni v neskladju z Ustavo, ker del prihodkov od tega davka, ki pripada občinam, izpolnjuje kriterije, ki jih določa Ustava za opredelitev lastnega vira občin.

10. Vendar je treba tudi v sistemu deljenega davka upoštevati, da so predmet obdavčitve nepremičnine. Davek na nepremičnine, čeprav ni namenski davščina, je vsebinsko povezan s stroški občine, ki jih ta namenja za oskrbo nepremični in s tem za ugodnosti njihovim lastnikom. Zato je

razumljivo, da je davek na nepremičnine v državah Evropske unije in tudi drugje po svetu običajno občinski davek. Tudi iz 140. člena Ustave, ki določa delovno področje samoupravnih lokalnih skupnosti, smiselno izhaja, da je davek na nepremičnine po svoji naravi vpet v uresničevanje lokalne samouprave v občini, kjer nepremičnine ležijo. To pomeni, da gre v temelju za občinski davek, zato bi moral pretežni del zbranih sredstev iz davka na nepremičnine pripadati občinam. Kolikšen naj bo ta delež, je vprašanje primernosti, torej zakonske ureditve.

11. Občina ima na podlagi 142. člena in ob pogojih iz 147. člena Ustave finančno avtonomijo pri predpisovanju svojih davkov. To pomeni, da sicer zakon določa, kakšna so pooblastila občin pri predpisovanju njihovih davkov, vendar morajo biti ta pooblastila dovolj obsežna, da občinam dopuščajo upravljanje z davkom kot lastnim virom za financiranje nalog glede na razmere v posamezni občini. Zakon o davku na nepremičnine omogoča občinam, da zvišajo ali znižajo davčne stopnje za 50 % v delu, ki jim pripada, za namene prostorske in ekonomske politike, ob dodatnih zakonskih omejitvah. Ta ureditev občinam ne zagotavlja zadostnih pooblastil za upravljanje z davkom na nepremičnine, tako da bi lahko na podlagi lastnih sredstev učinkovito opravljale svoje ustavne in zakonske naloge, zato je v neskladju s 140. in 142. členom Ustave.

12. V prehodnem obdobju so sredstva iz davka na nepremičnine občinam le dodeljena, s tem pa izgubijo lastnost prihodka iz lastnega davčnega vira. V prehodnem obdobju namreč prihodki iz tega davka v celoti pripadejo državnemu proračunu. Taka ureditev povzroči odvisnost občin od državnega proračuna, zato ni v skladu z ustavno zagotovljeno finančno avtonomijo občin, po kateri občine svoje naloge financirajo iz lastnih sredstev. Zato je ta ureditev v neskladju s 142. členom Ustave.

13. V neskladju z Ustavo so temeljne določbe Zakona o davku na nepremičnine, brez katerih drugih določb tega zakona ni mogoče izvrševati, zato je Ustavno sodišče ta zakon razveljavilo v celoti. Ker je zakonodajalec opustil določno zakonsko ureditev davčne osnove, je Ustavno sodišče ugotovilo, da je Zakon o množičnem vrednotenju nepremičnin, kolikor se nanaša na množično vrednotenje nepremičnin zaradi obdavčevanja nepremičnin, v neskladju z Ustavo.

14. Da občine v času do drugačne zakonske ureditve obdavčitve nepremičnin ne bi ostale brez dela prihodkov, je Ustavno sodišče odločilo, da se v tem obdobju uporabljajo predpisi, ki so pred uveljavitvijo Zakona o davku na nepremičnine določali obveznost plačevanja nekaterih občinskih davščin, in sicer nadomestila za uporabo stavbnih zemljišč, pristojbine za vzdrževanje gozdnih cest in davka na premoženje. Obveznost plačevanja davka na premoženje se vzpostavi s 1. 4. 2014, nadomestilo za uporabo stavbnih zemljišč in pristojbino za vzdrževanje gozdnih cest pristojni organ odmeri od 1. 4. 2014 dalje, vendar v celoletni višini.

dr. Etelka Korpič – Horvat
Sodnica

U-I-313/13-86

21. 3. 2014

ODLOČBA

Ustavno sodišče je v postopku za oceno ustavnosti, začetem z zahtevami skupine poslank in poslancev Državnega zbora, Državnega sveta, Mestne občine Koper, ki jo zastopa Odvetniška družba Čeferin, o. p., d. o. o., Grosuplje, Združenja občin Slovenije, Ljubljana, ki ga zastopa predsednik Robert Smrdelj, in Skupnosti Občin Slovenije, ki jo zastopa generalna sekretarka Jasmina Vidmar, ter na pobudo Občine Rogašovci, ki jo zastopa Jože Korpič, odvetnik v Murski Soboti, po opravljeni javni obravnavi 27. februarja 2014, na seji 21. marca 2014

odločilo:

- 1. Zakon o davku na nepremičnine (Uradni list RS, št. 101/13) se razveljavi.**
- 2. Zakon o množičnem vrednotenju nepremičnin (Uradni list RS, št. 50/06 in 87/11) je v neskladju z Ustavo, kolikor se nanaša na množično vrednotenje nepremičnin zaradi obdavčenja nepremičnin.**
- 3. Do drugačne zakonske ureditve obdavčitve nepremičnin se uporabljajo predpisi iz prve do pete alineje 33. člena Zakona o davku na nepremičnine.**
- 4. Na podlagi predpisov iz prejšnje točke pristojni organi za leto 2014 odmerijo nadomestilo za uporabo stavbnih zemljišč in pristojbino za vzdrževanje gozdnih cest od 1. 4. 2014 dalje v celoletni višini. Obveznost plačevanja davka na premoženje na podlagi predpisov iz prejšnje točke izreka nastopi s 1. 4. 2014.**
- 5. Roki, ki so za zavezance določeni v predpisih iz prve do pete alineje 33. člena Zakona o davku na nepremičnine in so do objave te odločbe v Uradnem listu Republike Slovenije že potekli, potečejo 30. 4. 2014.**
- 6. Roki, ki so za pristojne organe določeni v predpisih iz prve do pete alineje 33. člena Zakona o davku na nepremičnine in so za leto 2014 že potekli, potečejo 30. 6. 2014.**
- 7. Mestna občina Koper nosi svoje stroške postopka.**
- 8. Ta odločba učinkuje z dnem javne razglasitve.**

OBRAZLOŽITEV

A.

1. Skupina poslancev Državnega zbora, Državni svet, Združenje občin Slovenije, Skupnost občin Slovenije in Mestna občina Koper so vložili zahteve, Občina Rogašovci pa pobudo, s katerimi izpodbijajo več določb Zakona o davku na nepremičnine (v nadaljevanju ZDavNepr), nekateri izmed njih pa Ustavnemu sodišču predlagajo razveljavitev celotnega zakona. Na zahteve in pobudo je odgovoril Državni zbor, Vlada pa je o njih podala mnenje. Čeprav vsi predlagatelji ne izpodbijajo vsake izmed presojanih zakonskih določb, Ustavno sodišče z namenom zagotoviti čim večjo preglednost in jasnost odločbe navedbe predlagateljev in pobudnice, podane v pisnih vlogah in na javni obravnavi, povzema nediferencirano in pri tem za vse uporablja pojem predlagatelji. Iz enakih razlogov Ustavno sodišče enovito (nediferencirano) povzema navedbe, s katerimi Državni zbor in Vlada nasprotujeta

argumentaciji predlagateljev.

Navedbe predlagateljev

2. Prvi in drugi alineji 1. točke drugega odstavka 6. člena ZDavNepr, ki določata davčni stopnji 0,15 % za rezidenčne in 0,50 % za nerezidenčne stanovanjske nepremičnine in ki ju lahko glede na peti odstavek 6. člena ZDavNepr občine še zvišajo, očitajo predlagatelji neskladje s človekovo pravico do zasebne lastnine in dedovanja iz 33. člena Ustave ter s človekovo pravico do varnosti doma, povezano s pravico do osebnega dostojanstva. Tako določena višina obdavčitve premoženja samega (in ne njegovega donosa) naj bi namreč uničevala substanco obdavčenja in s tem omogočala njeno postopno zaplembo oziroma razlastitev. Zato in ker lastnike silita k prodaji in obremenitvi nepremičnin, izpodbijani normi po oceni predlagateljev nesorazmerno obremenjujeta lastninsko pravico. Še posebej očitno nesorazmeren poseg v lastnino naj bi pomenila 0,50-odstotna stopnja obdavčitve nerezidenčnih nepremičnin. Poleg tega je ta stopnja po oceni predlagateljev določena arbitrarno in je zato v neskladju tudi z 2. členom Ustave. Ne bi naj bila usmerjena v racionalnejše upravljanje stanovanjskih nepremičnin, temveč naj bi bil njen prikriti cilj davčno kaznovanje lastnikov več kot ene nepremičnine. Glede na značilnosti gradnje nepremičnin v preteklosti in dohodkovni položaj njihovih lastnikov naj bi ureditev posegala tudi v načelo socialne države iz 2. člena Ustave.

3. Višja stopnja obdavčitve za nerezidenčne nepremičnine iz druge alineje 1. točke drugega odstavka 6. člena in prvega odstavka 7. člena ZDavNepr je po mnenju predlagateljev v neskladju s 14. členom Ustave. Brez razumnega, v naravi stvari utemeljenega razloga naj bi namreč neenako obremenjevala lastnike stanovanjskih nepremičnin, ki so enaka stanovanjska vprašanja rešili na bistveno enak način. Ureditev naj bi posegala tudi v avtonomijo posameznika pri odločanju o tem, kako bo užival sadove dela. Poleg tega po oceni predlagateljev različna obdavčitev stanovanj ne temelji na njihovi dejanski uporabi, temveč na prijavi stalnega prebivališča, to pa je po mnenju predlagateljev tudi glede na stališče Ustavnega sodišča iz odločbe št. U-I-253/13 z dne 13. 2. 2014 (Uradni list RS, št. 15/14) ustavno nedopusten razlog za različno obdavčitev. S tako ureditvijo naj bi bili državljani Republike Slovenije diskriminirani tudi v primerjavi z osebami, ki niso slovenski državljani, saj naj bi slednji lahko pridobili status rezidenčnosti na več kot eni nepremičnini.

4. Neskladnost s 14. členom Ustave, sklicujoč se na odločbo Ustavnega sodišča št. U-I-147/12 z dne 29. 5. 2013 (Uradni list RS, št. 52/13), očitajo predlagatelji tudi: (1) različni določitvi davčne stopnje za energetske nepremičnine ter za druge poslovne in industrijske nepremičnine iz tretje in četrte alineje drugega odstavka 6. člena ZDavNepr; (2) petemu odstavku 10. člena ZDavNepr, ki določa zgornjo mejo obdavčitve le za kmetijska zemljišča, ne pa tudi za zemljišča za dejavnost podjetnikov in obrtnikov; (3) drugi alineji osmega odstavka 4. člena ZDavNepr, ki nosilca osebne služnosti določa za davčnega zavezanca le, če je služnost vpisana na celotni nepremičnini; (4) prvi alineji osmega odstavka 4. člena ZDavNepr, ki določa, da je zavezanec za plačilo davka lizingojemalec in ne lastnik nepremičnine; (5) 8. členu ZDavNepr, ki pri davčnih oprostitev razlikuje med stavbami za javno rabo s posebno vsebino in namenom, ki ne ustvarjajo dodane vrednosti (npr. šole, vrtci, zdravstveni zavodi), ter sakralnimi objekti in kulturnimi spomeniki; (6) 11. členu ZDavNepr, ki določa znižanje davka le za stanovanjske nepremičnine določene kategorije zavezancev, ne pa za nepremičnine teh oseb za kmetijsko in poslovno rabo; (7) 4. točki prvega odstavka 8. člena ZDavNepr, ki omogoča davčno oprostitev humanitarnih organizacij, invalidskih pa ne. Ureditev, po kateri invalidske organizacije niso oproščene nepremičninskega davka, po oceni predlagateljev tudi ni v skladu s 33. in 67. členom Ustave.

5. ZDavNepr oziroma njegova 6. in 7. člen, ki določata davčne stopnje in obdavčitev nelegalnih gradenj, naj bi nesorazmerno posegala v pravico zavezancev, ki opravljajo podjetniško oziroma

gospodarsko dejavnost, do zasebne lastnine iz 33. člena Ustave in 1. člena Prvega protokola h Konvenciji o varstvu človekovih pravic in temeljnih svoboščin (Uradni list RS, št. 33/94, MP, št. 7/94 – v nadaljevanju EKČP) ter do svobodne gospodarske pobude iz 74. člena Ustave. Izpodbijana ureditev po trditvah predlagateljev namreč nima omejitev, ki bi preprečile, da nepremičninski davek ne bo povzročil izničenja zavezancev ali da ne bo nesorazmerno posegel v koristi, ki jih ti zavezanci pridobivajo s poslovanjem.

6. Členu 5 ZDavNepr, ki določa davčno osnovo, 10. členu ZDavNepr, ki določa, kako davčni organ odmeri davek, in 14. členu ZDavNepr, ki ureja pravna sredstva zoper odločbo o odmeri davka, predlagatelji očitajo neskladje s 14., 22., 23. in 25. členom Ustave. Ker se po njihovih trditvah višina davčne osnove (to je posplošena tržna vrednost nepremičnine, ugotovljena s predpisi o množičnem vrednotenju nepremičnin in vpisana v registru nepremičnin) in drugi elementi, pomembni za nastanek davčne obveznosti, ugotavljajo in spreminjajo le na podlagi uradnih evidenc, naj stranke ne bi imele možnosti navajanja dejstev in predlaganja dokazov za varovanje svojih pravic. Spremembo podatkov o dejstvih, pomembnih za odmero davka, lahko po navedbah predlagateljev zavezanec zgolj predlaga upravnemu organu, ki vodi evidenco o teh dejstvih, torej zunaj davčnega postopka. Pri tem pa naj ta organ o tem, ali bo podatek spremenil ali ne, ne bi odločal v upravnem postopku, o tem naj ne bi izdal odločbe ali sklepa in zoper to naj zavezanec ne bi imel pravnega sredstva in ne sodnega varstva. Izpodbijana ureditev naj bi tako izvotlila pravici davčnih zavezancev do izjave in do poštenega postopka, saj naj bi jim v celoti odrekala možnost sodelovanja v postopku pred izdajo davčne odločbe. Zavezanec je po navedbah predlagateljev z vsebino odločanja o svoji davčni obveznosti seznanjen šele s prejemom davčne odločbe, ki je tedaj že izvršljiva. Zoper to odločbo po oceni predlagateljev 14. člen ZDavNepr ne nudi učinkovitega pravnega sredstva. Ne bi naj namreč omogočal instančnega nadzora in ne preverjanja pravilnosti ugotovitve dejanskega stanja (zlasti vrednosti nepremičnine). Posledica tega naj bi bila tudi neučinkovitost sodnega varstva. Ker naj izpodbijana ureditev ne bi omogočala, da stranke še pred odmero davka s podajanjem dejstev in dokazov v svojo korist preprečijo nepravilno odmero davka – zlasti preveliko odstopanje med dejansko vrednostjo nepremičnine in njeno posplošeno tržno vrednostjo (bodisi kot posledico napak pri ugotovitvi in presoji dejstev bodisi kot posledico napak pri samem modelu vrednotenja ali pri uporabi modela v konkretnem primeru) – ali da to storijo v postopkih s pravnimi sredstvi, naj bi izpodbijana ureditev omogočala ustavno nedopustne neenakosti pri obdavčenju. Zato naj bi bila tudi v neskladju s 14. členom Ustave. Neskladje te ureditve s prvim odstavkom 14. člena Ustave in 1. členom Protokola št. 12 k EKČP (Uradni list RS, št. 46/10, MP, št. 8/10 – v nadaljevanju Protokol št. 12) utemeljujejo predlagatelji s sklicevanjem na domnevno neenakost lastnikov nepremičnega premoženja v primerjavi z lastniki drugih oblik premoženja. Le lastniki nepremičnin naj bi bili namreč obdavčeni glede na abstraktno določeno vrednost premoženja, ne pa glede na njegovo dejansko vrednost. Prav tako naj bi bil pri odmeri drugih davkov, ki tudi zajemajo kompleksno dejansko stanje in zelo veliko število zavezancev (na primer dohodnina), zagotovljen dokazni postopek na prvi stopnji. Slednje po oceni predlagateljev odpira vprašanje neskladja izpodbijane ureditve, ki takega postopka ne zagotavlja, s 14. členom Ustave.

7. Člen 5 ZDavNepr, ki ureja davčno osnovo, in 6. člen ZDavNepr, ki ureja davčne stopnje, naj bi bila v neskladju s 147., 2., 14., 33., 67. in 120. členom Ustave. Po mnenju predlagateljev 147. člen Ustave zahteva, da morata biti davčna osnova in davčna stopnja določeni z zakonom, oziroma prepoveduje njuno določitev s podzakonskim aktom organa lokalne skupnosti z odločitvijo Vlade ali ministrstva. Izpodbijana člena naj bi glede določitve davčne osnove – to je posplošene tržne vrednosti nepremičnine – napotovala na Zakon o množičnem vrednotenju nepremičnin (v nadaljevanju ZMVN), ta pa naj bi določitev višine davčne osnove ter merila in kriterije za njen izračun prepuščal podzakonskim predpisom. ZMVN naj bi določal nekatere podatke in lastnosti nepremičnin, ki se uporabljajo za ugotovitev posplošene tržne vrednosti, hkrati pa naj bi napotoval na metode

množičnega vrednotenja in modele za vrednotenje. Določitev metod in modelov naj bi prepuščal ministrstvu, Vladi pa naj bi prepuščal dokončno določitev podatkov, pomembnih za določitev splošene tržne vrednosti. Tako naj bi zakon napotoval le na posamezne elemente vrednotenja, ki jih v celoti določa Vlada z ministrstvi in v sodelovanju z lokalnimi skupnostmi, zato naj bi bila določitev davčne osnove glede na modele in metode vrednotenja ter podatke, ki se upoštevajo pri vrednotenju, izključno v pristojnosti Vlade, ne da bi zakon Vladi za to določil predvidljive pogoje in omejitve. ZMVN naj torej med drugim ne bi določal: (1) da se mora množično vrednotenje nasloniti na mednarodne standarde in kateri so ti standardi; (2) katere so metode za oblikovanje modelov vrednotenja, kdo jih sprejema in v skladu s čim; (3) kako se ugotavljata ponudba in povpraševanje ter kdo in po kakšni metodologiji ju ugotavlja; (4) kriterijev, po katerih se upošteva součinkovanje posameznih elementov na množično vrednotenje. Izpodbijana ureditev naj bi bila iz istih razlogov neskladna tudi s 33. in 67. členom Ustave, kajti le zakon naj bi smel določiti poseg v lastnino in način njenega uživanja. Ker naj ZMVN (v devetem odstavku 10. člena) ne bi določno opredelil, katere pripombe lastnikov naj se upoštevajo pri vrednotenju nepremičnin, naj bi bila izpodbijana 5. in 6. člen ZDavNepr neskladna tudi z 2. in 120. členom Ustave. Dopuščala naj bi namreč široko polje arbitrarnosti in diskrecije pri odločitvi upravnega organa, ki je dokončna in privede do določitve vrednosti nepremičnine, zoper katero ni možnosti ugovora. Zaradi pomanjkljivih zakonskih kriterijev je vrednotenje nepremičnin in s tem določitev davčne osnove po oceni predlagateljev premalo predvidljivo in zato neskladno z 2. členom Ustave. Pomanjkanje zakonskih kriterijev, po katerih bi se pripombe lastnikov enakopravno upoštevale, pa po mnenju predlagateljev v neskladju s 14. členom Ustave ne omogoča enakopravnosti vseh lastnikov nepremičnin pri odmeri davka.

8. Členu 15 ZDavNepr, ki nekaterim zavezancem omogoča, da namesto plačila davka na nepremičnini, ki je predmet obdavčitve, davčnemu organu predlagajo ustanovitev zastavne pravice ter prepovedi odtujitve in obremenitve te nepremičnine, očitajo predlagatelji neskladje z 2., 14., 23. in 33. členom Ustave. Ne bi naj bilo jasno, ali se norma nanaša tudi na podjetnike in kmete in ali se nanaša tudi na nepremičnine za kmetijsko in podjetniško dejavnost. Če se ne nanaša na vse navedene osebe in predmete, naj bi bil 15. člen ZDavNepr v neskladju tudi z drugim odstavkom 14. člena Ustave. Izpodbijana določba naj bi v neskladju s 33. členom Ustave dopuščala, da zavezanci – najemniki denacionaliziranih stanovanj – svoj davčni dolg zavarujejo s tujo nepremičnino in da namesto zavezancev davčni dolg plača lastnik nepremičnine. Ker naj lastniki nepremičnine zoper obremenitev njihove nepremičnine v tujo korist ne bi imeli pravnega sredstva in sodnega varstva, naj bi bila izpodbijana norma tudi v neskladju s 23. členom Ustave. Lastniki denacionaliziranih stanovanj naj bi bili v neskladju s 14. členom Ustave tudi v neenakovrednem položaju v primerjavi z drugimi lastniki.

9. Členi 5 (davčna osnova), 6 (davčne stopnje) in 33 (prenehanje veljavnosti predpisov) ZDavNepr so po mnenju predlagateljev v neskladju z 2., 14., 33. in 67. členom Ustave. Predlagatelji opozarjajo, da 33. člen ZDavNepr ukinja plačevanje nadomestila za uporabo stavbnega zemljišča in pristojbine za uporabo gozdnih cest, medtem ko ne ukinja obveznosti plačevanja katastrskega dohodka. S tem naj bi zakonodajalec arbitrarno razlikoval med lastniki kmetijskih in lastniki stavbnih zemljišč, lastniki kmetijskih zemljišč pa naj bi bili obremenjeni z dvojno dajatvijo.

10. Členu 6 ZDavNepr, ki določa davčne stopnje, in 8. členu istega zakona, ki opredeljuje davčne oprostitve, očitajo predlagatelji med drugim neskladje z 2. in 14. členom Ustave, ker določata davčno oprostitve le za sakralne objekte, ne pa za druge objekte, v katerih se prav tako izvaja verska dejavnost. S tem naj bi zakonodajalec neenakopravno obravnaval upravičence do davčne oprostitve, saj naj bi pri nekaterih drugih upravičencih določil popolno oprostitve plačila davka, ki je vezana na celotno dejavnost upravičenca in ne le na njen del (na primer nepremičnine humanitarnih organizacij, mednarodnih organizacij in tujih držav). Ker naj bi izpodbijana ureditev neutemeljeno razlikovala med

zadevami izključno verske narave, ki sodijo v notranje zadeve verske skupnosti, naj bi bila tudi v neskladju s 7. členom Ustave. Obdavčitev nepremičnin, v katerih se izvaja verska dejavnost, naj bi v neskladju s 7. in 1. členom Ustave posegala v nemoteno opravljanje verskih dejavnosti, verske skupnosti pa naj bi silila v prodajo in zapiranje sakralnih objektov. Prav tako naj bi omejila uresničevanje svobode vesti in veroizpovedi ter omejila oziroma ukinila bogoslužne, vzgojno-izobraževalne in karitativne dejavnosti. Z obdavčitvijo nepremičnin verskih skupnosti pa naj bi bili verniki dvojno obdavčeni. Zato naj bi bila izpodbijana ureditev tudi v neskladju z 41., 42., 50. in 51. členom Ustave, z načelom socialne države iz 2. člena Ustave in z načelom prepovedi diskriminacije iz prvega odstavka 14. člena Ustave.

11. V petem odstavku 6. člena ZDavNepr vsebovana možnost občine, da za 50 % poveča davčno breme, naj bi bila arbitrarna, pomenila naj bi neenakopravno obdavčitev verskih skupnosti, saj bi se ta v različnih občinah lahko razlikovala. Zato je po oceni predlagateljev ta norma v neskladju z 2. členom, 7. členom v zvezi s 14. členom ter 39., 41., 42., 50. in 51. členom Ustave.

12. Člen 2 ZDavNepr določa, da pripadajo prihodki od davka občinam in državnemu proračunu. Člen 9 ZDavNepr pa podrobneje ureja delitev davka med občino in državnim proračunom, in sicer tako, da prejmejo občine 50 % davka za nepremičnine na njihovem območju (določena izjema velja glede davka od gozdnih zemljišč), 50 % od odmerjenega davka pa gre v državni proračun. Po mnenju predlagateljev občinam s tem v neskladju s 142. členom Ustave ni zagotovljen avtonomni lastni vir financiranja (kakršnega so imele doslej), saj je nepremičninski davek vir ne le občine, temveč tudi države. Lastni vir po oceni predlagateljev občinam ni zagotovljen tudi zato, ker slednje nimajo vpliva na elemente tega davka (na določanje njegove višine, način odmere in izterjave, oprostitev). Poleg tega naj bi se z uveljavitvijo ZDavNepr sredstva občinam – med njimi predlagateljici Mestni občini Koper drastično – zmanjšala. Nastalo nesorazmerje med finančnimi viri in nalogami občin naj bi nedopustno posegalo v finančno avtonomijo občin, s tem pa tudi v njihovo funkcionalno avtonomijo ter zmožnost izvrševanja lokalne samouprave, kar naj bi pomenilo neskladje s 142., 9., 138. in 140. členom Ustave ter 9. členom Evropske listine lokalne samouprave (Uradni list RS, št. 57/96, MP, št. 15/96 – v nadaljevanju MELLs). Ker naj višina davka zaradi možnosti znižanj in odloženih plačil ne bi bila predvidljiva, naj bi bila izpodbijana ureditev v neskladju tudi z 2. členom Ustave. Predlagatelji navajajo, da bo 60 občin po uveljavitvi ZDavNepr prejelo manj prihodkov, kot so jih prejele na podlagi prej veljavnih dajatev. To po njihovi oceni pomeni neskladje z drugim odstavkom 14. člena Ustave zaradi neenakopravnega položaja teh občin in njihovih občanov v primerjavi z drugimi 152 občinami in njihovimi prebivalci.

13. Člen 6 ZDavNepr, ki ureja davčne stopnje, naj bi z vidika 9., 138., 140. in 142. člena Ustave ter 9. člena MELLs občinam preozko dopuščal možnost z aktivnim ravnanjem vplivati na lastne finančne vire in s tem samostojno urejati zadeve iz pristojnosti lokalne skupnosti. Poleg tega naj možnost zvišanja zaradi že tako visoko določenih stopenj ne bi bila realna. Občinam pa naj ne bi omogočala presoje, ali odmeriti davek, v kolikšni višini, kako ga izterjati, koga oprostiti ipd. S tem naj bi izpodbijana norma krnila instrumente občinske prostorske in ekonomske politike ter tako občinam jemala izvirno pristojnost urejanja prostora in možnost ustvarjati pogoje za gospodarski razvoj.

14. Člen 4 ZDavNepr za davčne zavezance med drugim določa tudi občine oziroma upravljavce občinskih nepremičnin. S tem naj bi država občinam v neskladju s 140. členom Ustave naložila novo nalogo, ne da bi jim za to zagotovila potrebna sredstva. Ta dodatno naložena obveznost po prepričanju predlagateljev v neskladju z 9. členom MELLs posega v finančne vire občin in zmanjšuje sorazmernost uresničevanja lokalne samouprave. Predlagatelji navajajo, da ti davčni zavezanci zagotavljajo dobrine in storitve, ki so predmet človekovih pravic in temeljnih svoboščin in ki bodo zaradi izpodbijane norme prekomerno davčno obremenjene. Zato po njihovem mnenju izpodbijana

določba občane različnih občin postavlja v neenak položaj in je v neskladju z drugim odstavkom 14. člena Ustave in z načelom socialne države iz 2. člena Ustave.

15. Člena 25 in 26 ZDavNepr določata, da prihodek od davka v letih 2014 do 2016 (z določeno izjemo) pripada državi, ta pa del tega prihodka odstopi občinam, tako da vsaka prejme enak znesek, kot ga je leta 2012 sama odmerila za nadomestilo za uporabo stavbnega zemljišča. Izpodbijana ureditev naj bi v neskladju s 14. členom Ustave neenako obravnavala občine in prebivalce različnih občin zgolj glede na to, ali in kako je občina leta 2012 odmerila nadomestilo za uporabo stavbnega zemljišča. Po trditvah predlagateljev tako na primer občine, ki leta 2012 niso odmerile nadomestila za uporabo stavbnega zemljišča (npr. Občina Rogašovci), ne bodo dobile ničesar, čeprav bodo lastniki nepremičnin iz te občine – med njimi tudi sama občina – plačali davek. Prav tako naj bi 25. in 26. člen ZDavNepr prebivalcem različnih občin v neskladju s 138. členom Ustave onemogočala z vidika financiranja enakopravno uresničevanje pravice do lokalne samouprave.

16. Člena 25 in 26 ZDavNepr sta po oceni predlagateljev tudi v neskladju s 142. členom Ustave. Po eni strani naj bi namreč omogočala financiranje občin v neskladju s pogoji financiranja iz 142. člena Ustave. Po drugi strani pa naj bi bila 25. in 26. člen ZDavNepr v neskladju z zahtevo po finančni avtonomiji občin, vsebovano v isti določbi Ustave, v neskladju z zahtevo po funkcionalni samostojnosti občin iz 140. člena Ustave in v neskladju z 9. členom MELLs. Določila naj bi namreč, da je v letih 2014 do 2016 ta davek kvečjemu odstopljeni davčni vir in ne lastni vir financiranja občine, poleg tega pa naj ne bi opredelila, kdaj mora država ta vir odstopiti. Sklicujoč se tudi na odločbo Ustavnega sodišča št. U-I-24/07 z dne 4. 10. 2007 (Uradni list RS, št. 101/07, in OdlUS XVI, 74) predlagatelji poudarjajo, da tak odstopljeni vir financiranja, ki torej pripade državi, ta pa nato sredstva prenese občinam, ob dejstvu, da ZDavNepr hkrati ukinja dosedanje lastne vire financiranja občin, povzroča ustavno nedopustno odvisnost občine od države.

Odgovor Državnega zbora in mnenje Vlade

17. Stopnja obdavčenja stanovanjskih rezidenčnih nepremičnin po oceni Državnega zbora in Vlade skladno s stališčem Ustavnega sodišča iz odločbe št. U-I-91/98 z dne 16. 7. 1999 (Uradni list RS, št. 61/99, in OdlUS VIII, 196) ne pomeni posega v zasebno lastnino iz 33. člena Ustave. Izpodbijani davek naj namreč skupaj z drugimi davčnimi obremenitvami ne bi ogrožal bistva lastnine, saj naj bi bila stopnja primerno nizka, za davčne zavezance z nizkimi dohodki pa naj bi bile določene ustrezne olajšave.

18. Tudi stopnja davka za nerezidenčno stanovanje je po oceni Vlade in Državnega zbora v okvirih gospodarske in socialne funkcije lastnine. Razlikovanje med rezidenčnimi in nerezidenčnimi nepremičninami je po njihnih navedbah v skladu z drugim odstavkom 14. člena Ustave stvarno utemeljeno glede na namen uporabe: prve so namenjene prebivanju, druge pa niso nujne, temveč se uporabljajo ekonomsko neracionalno (lastnik zanje ne prejema rente). Cilja tega razlikovanja naj bi bila spodbujanje ekonomsko racionalnega upravljanja stanovanj, zlasti spodbujanje tržnega oddajanja, pa tudi višja obdavčitev luksuza.

19. Za vsa razlikovanja med različnimi kategorijami nepremičnin in davčnih zavezancev po mnenju Državnega zbora in Vlade obstajajo ustavno dopustni razlogi. Tako naj bi bile le energetske nepremičnine v primerjavi z drugimi industrijskimi nepremičninami podvržene nekaterim koncesijskim in okoljskim dajatvam, poleg tega naj bi bile že doslej nižje obdavčene kot podobne poslovne ali industrijske nepremičnine. Tudi zgornja meja obdavčenja kmetijskih in gozdnih zemljišč naj bi bila določena zaradi zagotavljanja obdavčitve podobne predhodni, pri tem pa naj bi bila pomembna še nesorazmerno visoka vrednost kmetijskih in gozdnih zemljišč v nekaterih conah zaradi špekulativnih

pričakovanj. Razlikovanje med obdavčitvijo nepremičnine v lasti posojilojemalca in tiste, ki je v lasti lizingojemalca, naj bi izhajalo iz pravne narave te pogodbe. V zvezi z različnim urejanjem oprostitev Državni zbor in Vlada navajata, da se je zakonodajalec v okviru ustavno dopustne proste presoje odločil, da bo nepremičnine, namenjene za določene splošno koristne dejavnosti, obravnaval bolj ugodno, pri tem pa je vsako vrsto davčne oprostitve določil na podlagi razumnega in stvarno utemeljenega razloga. Ker naj invalidske organizacije ne bi zasledovale enako širokega splošnokoristnega dobrodelnega namena kot humanitarne, naj ti dve vrsti organizacij ne bi bili v enakem položaju. Rezična stanovanja naj bi ZDavNepr obravnaval ugodneje glede davčne stopnje in glede možnosti njenega znižanja, ker naj bi bile te nepremičnine ključne z vidika posameznikove eksistence.

20. Davčna stopnja za poslovne nepremičnine naj bi bila določena skladno z gospodarsko in ekološko funkcijo lastnine. Tovrstne nepremičnine naj bi se po definiciji uporabljale za pridobivanje dohodkov, zato naj bi bila zmožnost tega premoženja za pokrivanje iz njega izhajajočih obveznosti višja, te nepremičnine pa naj bi bile tudi bolj obremenjujoče za okolje.

21. Državni zbor in Vlada zavračata tudi zatrjevano neskladje ureditve postopka odmere davka in pravnega sredstva z Ustavo. Pojasnujeta, da davčna osnova ni individualna, temveč posplošena tržna vrednost nepremičnine, vpisana v registru nepremičnin na določen datum. V skladu s to posebnostjo naj bi bilo urejeno tudi uveljavljanje pravnega sredstva, določenega v 14. členu ZDavNepr. Pritožbeni razlogi naj ne bi bili omejeni, pač pa naj bi bila posebnost pritožbenega postopka zgolj to, da pritožbene razloge na prvi stopnji preveri organ, pristojen za vodenje in popraviljanje podatkov v registru nepremičnin (Geodetska uprava Republike Slovenije – v nadaljevanju GURS). GURS naj bi tako preverila pritožbene navedbe, ki se nanašajo na (ne)pravilnost podatkov v registru, na katerih temelji davčna osnova (o lastnikih in o nepremičnini), in pritožbene navedbe k sami davčni osnovi – posplošeni tržni vrednosti nepremičnine. Zoper odločitev o pritožbi naj bi bilo zagotovljeno sodno varstvo v upravnem sporu.

22. Državni zbor in Vlada v zvezi z očitki o protiučelnosti postopka odmere davka opozarjata na razlikovanje med individualnim in množičnim vrednotenjem nepremičnin ter na množičnost postopkov vsakoletne odmere davka. Pojasnujeta, da je posplošena tržna vrednost nepremičnin skladno z ZMVN določena s postopki in metodami množičnega vrednotenja – to so statistične in druge analitične metode obdelave podatkov o trgu nepremičnin, ki z upoštevanjem pravil in metod ocenjevanja vrednosti nepremičnin prek modelov vrednotenja sistematično in poenoteno določijo vrednost večjemu številu nepremičnin na določen datum. To po oceni Državnega zbora in Vlade pomeni, da posplošena ocena vrednosti ni abstraktna, temveč je določena na podlagi dejanskih in empirično podprtih podatkov o trgu nepremičnin in upošteva najpomembnejše elemente vrednosti nepremičnine (praviloma lokacijo, velikost, starost, obnovo, kakovost). Oprta naj bi bila na preverljive in zanesljive modele in podatke. Zato naj bi vsem nepremičninam zagotavljala enako obravnavo in naj ne bi kršila načela enakosti. Ob popolnih in pravilnih podatkih v registru nepremičnin naj bistvena odstopanja ocenjene vrednosti od tržne ne bi bila mogoča (razen v okviru statistično dovoljenega), ker naj bi bili modeli vrednotenja dovolj statistično zanesljivi. Poleg tega naj bi se ti modeli skladno z ZMVN oblikovali v več nadzornih in usklajevanih postopkih, vključno s preverjanjem pri lastnikih prek poskusnega izračuna. Ugovor lastnikov na tak poskusni izračun vrednosti, ki se nanaša na model vrednotenja, naj bi bilo mogoče preveriti z metodami vrednotenja. Podatke o nepremičnini v registru nepremičnin pa naj bi skladno z Zakonom o evidentiranju nepremičnin (Uradni list RS, št. 47/06 – v nadaljevanju ZEN) kadar koli popravil lastnik sam, prav tako naj bi imel možnost dokazati, kdo je dejanski lastnik. Ker imajo torej lastniki po ZMVN pred uveljavitvijo modelov vrednotenja možnost preveriti njihovo pravilnost in ugovarjati poskusnemu izračunu posplošene tržne vrednosti, po ZEN pa imajo možnost kadar koli (z vsemi dokazili ali samo z izjavo) uskladiti podatke o svoji nepremičnini z

dejanskim stanjem, lahko po oceni Državnega zbora in Vlade pomembno vplivajo na posplošeno tržno vrednost nepremičnine. To naj bi pomenilo, da ima stranka v postopkih pred izdajo odločbe o odmeri davka možnost vplivanja na dejansko stanje, ki je podlaga za izdajo odločbe. V kombinaciji s tem naj bi možnost urejanja podatkov o nepremičnini v okviru pritožbenega postopka zoper odločbo o odmeri davka zagotavljala primerno pravno varstvo lastnikov. Pri tem Državni zbor in Vlada opozarjata, da je ZDavNepr za leto 2014 predpisal obvezno obveščanje lastnikov o podatkih o nepremičninah in o njihovi posplošeni tržni vrednosti s pripisanim izračunom davka, in sicer na način, ki lastnikom omogoča ureditev stanja v registru nepremičnin pred odmero davka.

23. V zvezi z očitki zoper določenost davčne osnove Državni zbor in Vlada navajata, da so zakonske rešitve skladno z ustaljeno ustavnosodno presojo dovolj določne. Izpodbijana ureditev se po njuni oceni z vidika varovanja pravic davčnih zavezancev ustrezno sklicuje na zakonski predpis (ZMVN). ZMVN po oceni Državnega zbora in Vlade določa vse bistvene kriterije in merila, na katerih podlagi se s podzakonskim aktom določi končna višina posplošene tržne vrednosti nepremičnine, in sicer določa: da se modeli vrednotenja oblikujejo glede na ponudbo in povpraševanje na trgu; da se določijo z metodami množičnega vrednotenja in te metode opredeljuje; da mora biti vrednotenje oprto na mednarodne standarde ocenjevanja, na čim več podatkov o trgu nepremičnin in njihovo statistično obdelavo; vzpostavitev in objavo meril za preverjanje kakovosti vrednotenja; vrste podatkov, ki se bodo upoštevale pri vrednotenju.

24. Možnost zavarovanja obveznosti iz 15. člena ZDavNepr je po navedbah Državnega zbora in Vlade jasno urejena in je na voljo zavezancem – upravičencem do socialne pomoči ali varstvenega dodatka, ki so lastniki katere koli vrste nepremičnine (tudi poslovne). Skladno z ureditvijo stvarnega prava in prisilne izterjave obveznih terjatev naj se davčni dolg ne bi mogel niti zavarovati niti poplačati s premoženjem osebe, ki ni davčni dolžnik, brez soglasja te osebe.

25. Hkratna obdavčitev katastrskega dohodka in posedovanja nepremičnine po oceni Državnega zbora in Vlade ne pomeni podvajanja davčnega bremena. Iz ustaljene ustavnosodne presoje pa naj bi izhajalo, da se posamezni subjekti in objekti obdavčenja med seboj ne izključujejo in so v okviru enotnega davčnega sistema lahko večkratno obdavčeni z različnimi davščinami (odločbi št. U-I-299/96 z dne 12. 12. 1996, Uradni list RS, št. 5/97, in OdlUS V, 177, in št. U-I-72/00 z dne 13. 3. 2003, Uradni list RS, št. 31/03, in OdlUS XII, 15).

26. Neskladje s 7. členom Ustave Državni zbor in Vlada zavračata z argumentom, da tudi po stališču Evropskega sodišča za človekove pravice (v nadaljevanju ESČP) iz svobode vesti in vere ne izhaja pravica verskih skupnosti do ugodnejšega davčnega položaja. Tudi glede na presojo Ustavnega sodišča naj ustavnopravni položaj verskih skupnosti ne bi terjal niti državnega financiranja teh skupnosti niti njihove ugodnejše davčne obravnave. Zakonodajalec naj bi ustavno dopustno ugodneje obravnaval humanitarne organizacije zaradi splošno koristnega načina rabe njihovih nepremičnin, zagotovljenega z zahtevami o poslovanju in lastništvu teh organizacij po Zakonu o humanitarnih organizacijah (Uradni list RS, št. 98/03 – ZHO).

27. Državni zbor in Vlada sta prepričana, da 2. in 9. člen ZDavNepr ne pomenita odvzema lastnega vira financiranja občin, saj so slednje določene kot upravičenke neposredno na davčnem viru, izvirajočem z njihovega območja. Prav tako uvedba nepremičninskega davka po njuni oceni ne pomeni velikega izpada finančnih sredstev občin, in viri za financiranje izvirnih nalog občine niso nezadostni – tako za abstraktno občino kot za predlagateljico Mestno občino Koper. Predvsem pa Državni zbor in Vlada poudarjata, da zgolj znižanje dosedanjega zneska nekaterim občinam še ne pomeni protiustavnega posega v finančno avtonomijo oziroma v ustavno zagotovljene pravice do lokalne samouprave. Prav tako so po njuni oceni zagotovljeni zadostni mehanizmi za aktiven vpliv

občin na lastne finančne vire, ker občine lahko s prostorskim razvojem vplivajo na vrednost nepremičnin, ta pa je pomembna za odmero davka, in ker lahko v skladu z merili svoje prostorske in ekonomske politike spreminjajo svoj del davčne stopnje za 50 %. Neodvisnost od državnih sredstev naj bi bila občinam zagotovljena tudi s tem, da smejo z zagotovljenim lastnim virom prosto razpolagati.

28. V zvezi z zatrjevanim premajhnim vplivom občin na upravljanje davkov Državni zbor in Vlada opozarjata, da je glede na 146. in 147. člen Ustave fiskalna suverenost občin samo delna, saj predpisi lokalnih skupnosti ne bi smeli vsebovati določb, za katere ni vsebinske podlage v zakonu. Taka vsebinska podlaga (predmet obdavčitve, zavezanec, osnova in stopnja) naj bi bila zato v ZDavNepr, ki naj bi lokalnim skupnostim določal usmeritve in okvire za podzakonsko predpisovanje vsebin in količin obdavčenja. Vlada in Državni zbor ocenjujeta, da izpodbijani 6. člen ZDavNepr občinam omogoča vpliv na prostorsko in drugo lokalno politiko z različno davčno obravnavo ozkih skupin nepremičnin. Ob ustrezni avtonomiji občin pa naj bi ureditev hkrati zagotavljala enotnost zavezancev, predmetov obdavčitve in osnovnih davčnih stopenj, preglednost in primerljivost sistema med različnimi občinami in s tem krepitev načel enakosti in pravičnosti. Po mnenju Državnega zbora in Vlade izpodbijana ureditev občinam preprečuje samovoljo pri določanju višine davčne obveznosti, kakršno je dopuščal dosednji sistem – na primer opustitev določitve nadomestila za uporabo stavbnega zemljišča (tak je primer pobudnice Občine Rogašovci). S tem naj bi izpodbijana ureditev tudi zagotavljala, da bodo občine v okviru zakonskih možnosti poskrbele za dovolj lastnih sredstev financiranja, kar naj bi bila njihova dolžnost, izvirajoča iz prvega odstavka 142. člena Ustave.

29. Državni zbor in Vlada poudarjata, da dolžnost plačevanja davka, ki jo tudi za občine vzpostavlja 4. člen ZDavNepr, ne pomeni niti izvirne niti prenesene naloge občine v smislu 140. člena Ustave. Prav velike neenakosti davčne obremenitve v dosednji ureditvi naj bi povzročile bistveno različne cene komunalnih, socialnih in drugih javnih storitev. Izpodbijana ureditev pa naj bi v nasprotju s tem sledila cilju izenačevanja davčnih bremen (zavezanci so vsi javnopravni subjekti, ne le občine) oziroma njihove pravičnejše porazdelitve, pri tem pa naj bi bila zaradi posebnega položaja izvajalcev javnih nalog davčna stopnja za take nepremičnine nizka.

30. Člena 25 in 26 ZDavNepr po stališču Državnega zbora in Vlade urejata tekoč prehod na nov vir financiranja skladno z načelom zaupanja v pravo, kajti vsem občinam zagotavljata enak obseg vira iz naslova obremenitev nepremičnin kot pred uveljavitvijo ZDavNepr. S tem po njunem mnenju občinam omogočata stabilnost in kontinuiteto financiranja ter prilagoditev novim razmeram, obenem pa je prehodno obdobje namenjeno prilagoditvi sistema financiranja občin. Člen 14 Ustave po oceni Državnega zbora in Vlade ne terja drugačne obravnave občin, ki doslej niso izpolnjevale obveznosti zaračunavanja nadomestila za uporabo stavbnega zemljišča (Občina Rogašovci). Tudi v prehodnem obdobju davek na nepremičnine po trditvah Državnega zbora in Vlade skladno s 6. členom Zakona o financiranju občin (Uradni list RS, št. 123/06, 57/08 in 36/11 – v nadaljevanju ZFO-1) šteje za lasten vir občin. Ker izpodbijana 25. in 26. člen ZDavNepr po trditvah Državnega zbora in Vlade ne posegata v zakonsko ureditev financiranja občine glede solidarnostne izravnave, nista v neskladju s 142. členom Ustave in 9. členom MELLs. Zakonsko prerazporejanje lastnih sredstev občin, ki presegajo primerno porabo, med posamezne občine naj ne bi bilo v neskladju s finančno avtonomijo občin. Očitek o neenakosti občin naj bi bil neutemeljen, ker naj davek na nepremičnine ne bi bil namenska dajatev.

Javna obravnava

31. Ustavno sodišče je 27. 2. 2014 opravilo javno obravnavo (35. člen Zakona o Ustavnem sodišču, Uradni list RS, št. 64/07 – uradno prečiščeno besedilo in 109/12 – v nadaljevanju ZUstS). Nanjo je

poleg predlagateljev in nasprotnega udeleženca povabilo tudi strokovnjaka red. prof. dr. Iva Lavrača in izr. prof. dr. Alenko Temeljotov Salaj ter predstavnike Vlade, GURS in Davčne uprave Republike Slovenije (v nadaljevanju DURS).

32. Strokovnjak red. prof. dr. Ivo Lavrač ocenjuje kot pomembno, da davek na nepremičnine spodbuja lastnike spraviti svoje nepremičnine v funkcijo. Različne stopnje obdavčenja po njegovem mnenju pravilno določajo popust pri stanovanjskih nepremičninah, kajti lastniki stanovanj so tudi ljudje z nezadostnimi dohodki, in višje obdavčujejo poslovne nepremičnine, ker so podjetja v alternativah oziroma možnostih davčne razbremenitve veliko bolj fleksibilna. Standardi, na katere napotuje 8. člen ZMVN, so po mnenju prof. dr. Lavrača mednarodni standardi množičnega vrednotenja (*International Standards of Mass Appraisal*), dostopni na svetovnem spletu in izvorno ameriški. Prof. dr. Lavrač je metode in merila množičnega vrednotenja pojasnil kot splošne opredelitve, na podlagi katerih so opredeljeni modeli za posamezne vrste nepremičnin. Podzakonski akti k ZMVN naj bi opredeljevali metode, npr. metodo ugotavljanja vrednosti s spremljanjem primerljivih prodaj. Za tiste nepremičnine, ki niso množično na trgu, pa naj bi modeli uporabljali druge metode, in ti modeli naj bi bili prav tako opredeljeni v podzakonskih aktih.

33. Strokovnjakinja izr. prof. dr. Alenka Temeljotov Salaj je opozorila, da vodijo različne stopnje davka v kombinaciji z različnimi vrednostnimi conami, ravnmi, modeli in neurejenimi evidencami podatkov v zmotljivost sistema. Obremenitev poslovnih in industrijskih nepremičnin s stopnjo 0,75 % ocenjuje kot neprimerno, posebej v času ekonomske krize. Izr. prof. dr. Temeljotov Salaj je pojasnila, da se pri izračunavanju posplošene tržne vrednosti uporabljajo nekatere od metod, ki veljajo pri posamičnem ocenjevanju po mednarodnih standardih, in sicer metoda primerljivih prodaj, metoda kapitalizacije donosa in nabavnovrednostni način. Poudarila je, da bi moral biti način izbire teh metod določen glede na razpoložljivost podatkov o trgu, in opozorila, da je ob pasivnem trgu pravi približek vrednosti zelo težko dosegljiv ter da različne metode pripeljejo do zelo različnih rezultatov. Davčni zavezanci, neuki vrednotenja nepremičnin, po oceni izr. prof. dr. Temeljotov Salaj ne morejo preveriti pravilnosti razvrstitve vrednostne ravni in izračuna same vrednosti, lahko pa preverijo osnovne podatke o nepremičnini in vrsto upoštevanega modela. Za množično vrednotenje se po navedbah izr. prof. dr. Temeljotov Salaj uporabljajo mednarodni standardi ocenjevanja vrednosti, ki jih določa 88. člen Zakona o revidiranju (Uradni list RS, št. 65/08 - ZRev2). Gre torej za iste standarde kot za individualno vrednotenje, le nabor karakteristik, ki se vzamejo v model množičnega vrednotenja, naj bi bil ožji, kot je pri individualnem ocenjevanju.

34. Predstavnika GURS sta poudarila, da ocenjevanje vrednosti temelji na stroki in na mednarodnih standardih, kriteriji in standardi ter modeli pa so jasno predpisani z vladno uredbo in s pravilnikom. Po njihovih trditvah GURS pri ocenjevanju ne uporablja ameriških standardov ocenjevanja vrednosti, temveč Mednarodne standarde ocenjevanja vrednosti (*International Valuation Standards - v nadaljevanju IVS*) Odbora za mednarodne standarde ocenjevanja vrednosti. Predstavnika GURS sta pojasnila, da se za posamezne podatke iz registra nepremičnin vodijo različni šifranti, v prilogi ZDavNepr pa je vsebovan šifrant dejanskih rab delov stavb, na podlagi katerih se klasificirajo modeli in glede na modele tipi nepremičnin, ki imajo po ZDavNepr različne davčne stopnje. Podatki, evidentirani v katastru stavb, se po besedah predstavnikov GURS spreminjajo v upravnem postopku z izdanim upravnim aktom, medtem ko se tehnični podatki iz registra nepremičnin spreminjajo zgolj s sporočilom lastnika ali z izpolnitvijo obrazca, torej brez upravnega postopka. V zvezi z informativnim izračunom davka v letu 2014 sta pojasnila, da lastniki po prejemu tega izračuna urejajo in spreminjajo podatke v registru nepremičnin, nato pa bo GURS te podatke po stanju na presečni datum posredovala DURS. V zvezi s pritožbo zoper odmero davka sta predstavnika GURS obrazložila, da bo GURS navedbo davčnega zavezanca glede konkretnih podatkov preverila in ugotovila, ali je navedba - torej podatek - pravilna ali napačna. O tej ugotovitvi naj bi GURS obvestila DURS, davčnega

zavezanca pa ne. Kompleksna ureditev vseh podatkov v evidencah po mnenju predstavnikov GURS še ni dokončana.

35. Predstavnica DURS je pojasnila, da bo DURS kopijo pritožbe zoper odmero davka, ki se bo nanašala na podatke o nepremičninah, o osebah, ki so določene kot davčni zavezanci, ali na posplošeno tržno vrednost, poslala GURS, ki bo to pritožbo štela kot predlog za spremembo podatkov v registru nepremičnin. GURS po njenih besedah o tem ne izda odločbe in glede teh podatkov torej ni pritožbene poti. Prav tako naj po 14. členu ZDavNepr ne bi bila mogoča pritožba zoper sam model vrednotenja nepremičnin.

Pridobitev pojasnil in podatkov

36. Ustavno sodišče je med postopkom pridobilo nekatera pojasnila in podatke, in sicer: (1) od DURS podatke o znesku, ki so ga občine odmerile za nadomestilo za uporabo stavbnih zemljišč v letih 2012 in 2013, podatke o višini dolga iz naslova nadomestila za uporabo stavbnega zemljišča ter o neizterjanem davku; (2) od GURS podatek o vrednosti vseh nepremičnin v Republiki Sloveniji in pojasnilo o uporabi načinov vrednotenja za različne vrste nepremičnin ter podatke o evidentiranih stavbah in delih stavb v katastru stavb; (3) od Slovenskega nepremičninskega združenja - FIABCI Slovenija podatke v zvezi z ZDavNepr.

B. - I.

Procesne predpostavke in obseg presoje

37. Na podlagi desete alineje prvega odstavka 23.a člena ZUstS reprezentativno združenje samoupravnih lokalnih skupnosti z zahtevo začne postopek za oceno ustavnosti oziroma zakonitosti predpisa ali splošnega akta, izdanega za izvrševanje javnih pooblastil, če so ogrožene pravice samoupravnih lokalnih skupnosti. Navedbe Združenja občin Slovenije in Skupnosti občin Slovenije se nanašajo na ustavni položaj in ustavne pravice občin ter na položaj občin kot davčnih zavezank. Navedbe so povezane s prihodki in odhodki občin in zato izkazujejo neposreden vpliv na pravice občin. Ugovor Državnega zbora, da ni podana procesna legitimacija reprezentativnih združenj za uveljavljanje pravic občin kot davčnih zavezank, zato ne drži. Zahtevi obeh reprezentativnih združenj občin izpolnjujeta procesne predpostavke po ZUstS.

38. Na podlagi devete alineje prvega odstavka 23.a člena ZUstS predstavniški organ samoupravne lokalne skupnosti z zahtevo začne postopek za oceno ustavnosti oziroma

zakonitosti predpisa ali splošnega akta, izdanega za izvrševanje javnih pooblastil, če se posega v ustavni položaj ali v ustavne pravice samoupravne lokalne skupnosti. Mestna občina Koper je na podlagi te določbe ZUstS vložila zahtevo za oceno ustavnosti ZDavNepr. Zahtevi ni priložen sklep Mestnega sveta Mestne občine Koper o njeni vložitvi, ampak jo je v imenu Mestne občine Koper vložil župan na podlagi pooblastila iz 192. člena Statuta Mestne občine Koper (Uradne objave, št. 40/2000, 30/01, 29/03, ter Uradni list RS, št. 90/05, 67/06 in 39/08). Glede na to je Ustavno sodišče vloženo zahtevo obravnavalo kot zahtevo za presojo ustavnosti predpisov države, s katerimi se posega v ustavni položaj in pravice občine, kot to določa 91. člen Zakona o lokalni samoupravi (Uradni list RS, št. 94/07 - uradno prečiščeno besedilo, 76/08, 79/09 in 51/10 - v nadaljevanju ZLS).

39. Občina Rogašovci je vložila pobudo za začetek postopka za oceno ustavnosti, s katero izpodbija tretji odstavek 25. člena in tretji odstavek 26. člena ZDavNepr. Ti določbi urejata odstop sredstev

državnega proračuna v korist posameznih občin v prehodnem obdobju. Pobudo za začetek postopka lahko da, kdor izkaže pravni interes (prvi odstavek 24. člena ZUstS). Po drugem odstavku navedenega člena je pravni interes podan, če predpis ali splošni akt, izdan za izvrševanje javnih pooblastil, katerega oceno pobudnik predlaga, neposredno posega v njegove pravice, pravne interese oziroma v njegov pravni položaj. Izpodbijani določbi na pravni položaj posameznih občin učinkujeta neposredno. Določata namreč konkretni obseg sredstev, ki jih občina prejme iz državnega proračuna v prehodnem obdobju od leta 2014 do leta 2016. Glede na to je Ustavno sodišče pobudo Občine Rogašovci za oceno ustavnosti tretjega odstavka 25. člena in tretjega odstavka 26. člena ZDavNepr sprejelo. Ker so bili izpolnjeni pogoji iz četrtega odstavka 26. člena ZUstS, je nadaljevalo z odločanjem o stvari sami.

40. Ustavno sodišče je zadeve št. U-I-313/13, št. U-I-323/13, št. U-I-1/14, št. U-I-6/14, št. U-I-19/14 in št. U-I-20/14 združilo zaradi skupnega obravnavanja in odločanja.

41. Med določbami ZDavNepr, ki jih izpodbijajo predlagatelji, se poglobitni očitki nanašajo na davčno osnovo za odmero davka na nepremičnine, ki jo 5. člen ZDavNepr določa kot posplošeno tržno vrednost nepremičnine. Ta se ugotavlja na podlagi ZMVN in na njegovi podlagi sprejetih podzakonskih predpisov. ZMVN v 1. členu izrecno določa, da je množično vrednotenje nepremičnin namenjeno tudi obdavčevanju. Člen 5 ZDavNepr je torej blanketna določba, ki se glede ugotavljanja davčne osnove sklicuje na ZMVN. Ker sta ta zakona v medsebojni zvezi, je Ustavno sodišče na podlagi 30. člena ZUstS postopek za oceno ustavnosti razširilo tudi na oceno ustavnosti 7. in 8. člena, prvega odstavka 11. člena in četrtega odstavka 15. člena ZMVN, kolikor se te določbe uporabljajo za obdavčevanje nepremičnin.

B. - II.

Ustavnopravna izhodišča urejanja davkov

42. Temeljna določba Ustave, ki ureja predpisovanje davkov, je 147. člen, ki določa, da država davke predpisuje z zakonom. Predpisovanje davkov je po tej določbi pristojnost zakonodajalca, ki jih sme določiti samo z zakonom. [1] Člen 147 Ustave torej določa načelo zakonitosti na davčnem področju.[2] Ustavno sodišče je že v odločbi št. U-I-9/98 z dne 16. 4. 1998 (Uradni list RS, št. 7/98 in 39/98, ter OdlUS VII, 74) sprejelo stališče, da predpisovanje davkov ne zajema le uvedbe davka in določitve njegovih elementov (predmeta obdavčitve, davčne osnove, davčnih zavezancev in davčne stopnje), temveč zahteva tudi, da mora biti iz zakona razvidno in predvidljivo, kaj država zahteva od davčnega zavezanca. Načelo zakonitosti iz 147. člena Ustave po eni strani daje državi pooblastilo za predpisovanje davkov, po drugi strani pa je namenjeno varstvu davčnih zavezancev, ker zahteva, da je njihov pravni položaj glede davčnih obveznosti jasno in predvidljivo razviden že iz zakona in ne šele iz podzakonskih predpisov. Člen 147 Ustave torej na davčnem področju združuje zahtevi, ki sicer na drugih področjih izhajajo iz 87. člena (urejanje pravic in obveznosti z zakonom) in 2. člena Ustave (načelo določnosti in jasnosti zakonov). Z vidika temeljnih ustavnih načel so zahteve, ki jih 147. člen Ustave nalaga zakonodajalcu, izraz načela demokratičnosti (1. člen Ustave) in načela delitve oblasti (drugi odstavek 3. člena Ustave). Iz teh načel na temeljni ravni ustavne ureditve države izhajajo, da davke predpisuje demokratično izvoljeno predstavniško telo, ki ima funkcijo zakonodajalca, in ne izvršilna veja oblasti, ki sicer s temi davki razpolaga pri izvrševanju nalog države. Ta zahteva izhaja tudi iz drugega odstavka 120. člena Ustave.

43. Zakonodajalec ima na davčnem področju široko polje proste presoje. V to polje sodi izbira

predmeta obdavčitve. Izbira predmeta obdavčitve zato ni predmet ustavne presoje. Prav tako ni predmet ustavne presoje opustitev drugih možnih predmetov obdavčitve. Te zakonodajalčeve odločitve, če so pogojene s finančnopolitičnimi, narodnogospodarskimi, socialnopolitičnimi pa tudi davčnotehničnimi motivi, ne prizadevajo ustavnega načela enakosti pred zakonom, četudi imajo skladno izbranemu predmetu obdavčitve za posledico različno davčno obremenitev posameznikov. Ustavno sodišče tako ne presoja, katera izmed davčnih obremenitev je najbolj primerna za zadovoljitev finančnih potreb države – skupnosti (odločba Ustavnega sodišča št. U-I-9/98).

44. Ko zakonodajalec opravi izbiro predmeta obdavčitve, pa mora davčno breme kolikor je mogoče enakomerno porazdeliti med davčne zavezanke. Davčno obremenitev, ki pomeni iz zornega kota davčnega zavezanca intervencijo države v njegovo premoženjsko in pravno sfero, v razmerju do davčnih zavezancev upraviči (tudi in) prav enakost davčnih zavezancev v obremenitvi. Ustavno načelo enakosti pred zakonom (drugi odstavek 14. člena Ustave) je tako eno izmed jamstev, ki opredeljuje in omejuje zakonodajalčevo polje proste presoje na davčnem področju.

45. Iz ustavnega načela enakosti izhaja temeljno načelo davčnega prava – načelo davčne pravičnosti oziroma načelo enakomerne porazdelitve davčnega bremena med davčne zavezanke. Zahteva po enakomerni porazdelitvi davčnega bremena vključuje tudi upoštevanje neenakosti položaja davčnih zavezancev in tej sorazmerno različno obravnavo. To pa zato, ker se s tem lahko doseže vzpostavitev sorazmernosti med neenakimi in se na ta način vzpostavlja davčna enakost ter s tem enakost pred zakonom. Nadalje je treba upoštevati, da načelu enakosti ustreza samo takšna normativna različnost, ki ustreza različnosti dejanskih stanj, s tem da razlikovanje ne sme biti arbitrarno in mora predpis v okviru svojega namena izbrati sredstva, sorazmerna ugotovljeni različnosti položajev, ki so podlaga za normativno razlikovanje. Ne zadošča torej, da je izbrani kriterij razlikovanja v razumni povezavi s predmetom (različnega) pravnega urejanja. Tudi uporaba izbranega kriterija mora prestati preizkus razumnosti na način, da do konca izpelje logiko, ki upravičuje razlikovanje (odločbe Ustavnega sodišča št. U-I-357/98 z dne 15. 3. 2001, Uradni list RS, št. 24/01, in OdlUS X, 42, št. U-I-350/98 z dne 6. 4. 2000, OdlUS IX, 78, ter št. U-I-46/05 z dne 11. 1. 2007, Uradni list RS, št. 7/07, Medobčinski uradni vestnik štajerske in koroške regije, št. 2/07, in OdlUS XVI, 2). Na drugi strani pa skrajno pojmovanje enakosti, brez upoštevanja narave nekega dejanskega in pravnega položaja, lahko privede do neenakosti (odločba št. U-I-57/92 z dne 3. 11. 1994, Uradni list RS, št. 76/94, in OdlUS III, 117).

46. Iz ustavnega načela enakosti pred zakonom izpeljano načelo enakomerne porazdelitve davčnega bremena se ne izčrpa v sami zakonski ureditvi. To načelo mora zagotavljati, da bo enakomernost v davčni obremenitvi v resnici učinkovala v vsakem posamičnem primeru odmere davka. To pomeni, da mora ureditev določenega davka omogočati pravno in dejansko enako obravnavo davčnih zavezancev. Stremeti mora zato k dosledni izpeljavi zakonodajalčeve davčne odločitve in jo omogočati. Princip doslednosti, ki naj zagotovi enakost dejanskega učinka davčne obremenitve, je zato bistveni sestavni del davčne enakosti. Izpeljati ga je mogoče le, če zakon uvaja pravila, ki primerjajo in/ali ki razlikujejo, ta pravila pa z določno vsebino zakonskih norm omogočajo njihovo nearbitrarno uporabo v (morebitnih) izvršilnih predpisih in pri konkretni odmeri davka z davčno odločbo. Zakonska pravila morajo zagotavljati uresničitev enakosti v zakonu v posamičnem primeru odmere davka.

B. - III.

Davčna osnova: presoja 5. člena ZDavNepr ter 7. in 8. člena, prvega odstavka 11. člena in četrtega odstavka 15. člena ZMVN z vidika 147. člena Ustave

47. V 5. členu ZDavNepr je davčna osnova opredeljena kot "posplošena tržna vrednost nepremičnine, ugotovljena s predpisi o množičnem vrednotenju nepremičnin in pripisana nepremičnini v registru nepremičnin 1. januarja leta, za katero se odmerja davek".[3] Predlagatelji zatrjujejo, da je ureditev davčne osnove iz 5. člena ZDavNepr v neskladju z drugim odstavkom 120. člena in 147. členom Ustave. Ker je 147. člen Ustave specialna določba v razmerju do načela zakonitosti iz drugega odstavka 120. člena Ustave, je Ustavno sodišče očitke predlagateljev presojalo v okviru načela zakonitosti po 147. členu Ustave.[4] Ustavno sodišče je že sprejelo stališče, da mora biti davčna obveznost jasno razvidna že iz zakona, ki davek uvaja, in ne šele iz podzakonskih predpisov (prim. odločbo Ustavnega sodišča št. U-I-296/95 z dne 27. 11. 1997, Uradni list RS, št. 82/97, in OdlUS VI, 157, 9. točka obrazložitve). Zakon mora opredeliti najmanj davčnega zavezanca, davčni predmet, davčno osnovo in davčno stopnjo (odločba Ustavnega sodišča št. U-I-181/01 z dne 6. 11. 2003, Uradni list RS, št. 113/03, in OdlUS XII, 88, 7. točka obrazložitve). Ker je 5. člen blanketna določba, ki napotuje na ZMVN in na njegovi podlagi sprejete podzakonske predpise, je Ustavno sodišče očitke predlagateljev glede davčne osnove presojalo v okviru presoje določb ZMVN.

48. Množično vrednotenje nepremičnin po ZMVN zajema postopek generalnega vrednotenja nepremičnin in postopek pripisa vrednosti k nepremičninam (5. člen ZMVN). Za generalno vrednotenje je ključno oblikovanje modelov vrednotenja nepremičnin, kar je predmet urejanja v 7. členu ZMVN. Pomen modelov vrednotenja nepremičnin izhaja iz prvega odstavka 7. člena ZMVN: ti modeli opredeljujejo, kako lastnosti nepremičnin vplivajo na vrednost nepremičnin glede na ponudbo in povpraševanje na trgu nepremičnin. Ker je vrednost nepremičnine odločilnega pomena za določitev davčne osnove, je očitno, da je oblikovanje modelov vrednotenja nepremičnin ključnega pomena za določitev davčnopравниh položaja davčnega zavezanca. Zaradi njihovega pomena za določitev davčne osnove pri davku na nepremičnine so modeli vrednotenja nepremičnin zakonska materija, ki je zakonodajalec glede urejanja bistvenih elementov ne sme prepustiti izvirnemu urejanju z izvršilnimi predpisi. Smisel izvirnega zakonodajnega urejanja modelov je tudi zagotavljanje ustavnega načela enakosti, to je primerljive davčne obremenitve davčnih zavezancev.

49. ZMVN posameznih modelov vrednotenja nepremičnin ne določa, prav tako ne določa, katere skupine istovrstnih nepremičnin se združujejo v posamezne modele vrednotenja. Modele vrednotenja nepremičnin je določila šele Uredba Vlade o določitvi modelov vrednotenja nepremičnin (Uradni list RS, št. 95/11 - v nadaljevanju Uredba o modelih vrednotenja), sprejeta na podlagi prvega odstavka 11. člena ZMVN.[5] V tretjem in četrtem odstavku 7. člena ZMVN določa le splošno izhodišče, da se modeli vrednotenja nepremičnin oblikujejo glede na njihovo namensko rabo (zemljišča[6]) oziroma glede na dejansko rabo (stavbe in deli stavb). Pojma "dejanska raba stavb in delov stavb" ZMVN podrobneje ne opredeljuje, prav tako ne določa posameznih vrst dejanske rabe.[7] Pojem "namenska raba zemljišč" ZMVN opredeljuje v petem odstavku 7. člena,[8] vendar ta opredelitev ni jasna in določna. Glede namenske rabe zemljišč se ZMVN sklicuje na občinske prostorske akte, sprejete v skladu s predpisi, ki urejajo prostorsko načrtovanje. Način določitve namenske rabe zemljišč za gradnjo stavb pa ZMVN prepušča urejanju s podzakonskim predpisom, pri čemer ZMVN pojem "zemljišča za gradnjo stavbe" opredeljuje le kot zemljišča, na katerih je gradnja dejansko možna in jih določi občina. Ker iz zakona ni jasno, kaj pomeni, da je "gradnja dejansko možna", na podlagi petega odstavka 7. člena ZMVN ni mogoče ugotoviti, katera so zemljišča za gradnjo stavb. Vsebine, ki jih je opredelil šele tretji odstavek 3. člena Pravilnika o določanju zemljišč za gradnjo stavb (Uradni list RS, št. 66/13), so tako izvirne vsebine, ker v ZMVN nimajo ustrezne zakonske podlage.

50. V šestem odstavku 7. člena ZMVN je določeno, da so modeli vrednotenja nepremičnin določeni z vrednostno cono, vrednostno ravno, načinom izračuna vrednosti in s podatki o nepremičninah, ki se uporabijo za izračun vrednosti nepremičnin. Pojme "vrednostna cona",[9] "vrednostna raven", [10] "način izračuna vrednosti"[11] in "podatki o nepremičninah, ki se uporabijo za izračun vrednosti

nepremičnin"[12] ZMVN opredeljuje v sedmem do desetem odstavku 7. člena. Glede opredelitev pojmov "vrednostna cona" in "vrednostna raven", ki sta prav tako ključni za določitev modelov vrednotenja nepremičnin, Ustavno sodišče ugotavlja, da nista dovolj jasni in določni, ker davčnemu zavezancu ne omogočata, da bi lahko vsaj v temelju predvidel, kako lastnosti njegove nepremičnine vplivajo na uvrstitev v vrednostno cono oziroma v vrednostno raven in posledično na oblikovanje davčne osnove za plačilo davka na nepremičnine. Zlasti pa je pomembno, da je zakon nedoločen glede podatkov o nepremičninah, ki se uporabijo za izračun vrednosti nepremičnin. ZMVN namreč ne določa vseh podatkov o nepremičninah, ki se vodijo v registru nepremičnin in se uporabijo za izračun vrednosti nepremičnin.[13] Upoštevne podatke o nepremičninah deseti odstavek 7. člena ZMVN našteva le primeroma.[14] Podrobnejšo ureditev podatkov o lastnostih nepremičnin ZMVN prepušča Vladi (enajsti odstavek 7. člena ZMVN).[15]

51. Na podlagi navedenega je Ustavno sodišče presodilo, da zakonska ureditev modelov vrednotenja nepremičnin v 7. členu ZMVN ne zadosti zahtevam načela zakonitosti iz 147. člena Ustave. Po eni strani pravnega položaja davčnega zavezanca ne ureja dovolj jasno in določno, po drugi strani pa urejanje vprašanj, ki bi morala biti v izvorni pristojnosti zakonodajalca, prepušča Vladi (prvi odstavek 11. člena ZMVN). Zato je 7. člen ZMVN v neskladju s 147. členom Ustave.

52. ZMVN prav tako ne določa metod množičnega vrednotenja nepremičnin, ki se uporabljajo pri posameznih modelih vrednotenja, kakor tudi ne meril za izbiro posamezne metode. Prvi stavek drugega odstavka 7. člena ZMVN določa le, da so metode množičnega vrednotenja nepremičnin pomembne za oblikovanje modelov. Katere metode so to in kako vplivajo na oblikovanje (npr. na število in izbiro) modelov vrednotenja, ZMVN ne določa. Enako nedoločen je tudi 8. člen ZMVN, ki abstraktno določa, da so metode množičnega vrednotenja nepremičnin "statistične in druge analitične metode obdelave podatkov o trgu nepremičnin, ki z upoštevanjem standardov ocenjevanja vrednosti nepremičnin in meril kakovosti množičnega vrednotenja omogočajo preko modelov vrednotenja sistematično in poenoteno določitev vrednosti večjemu številu nepremičnin na določen datum."

53. Ustavno sodišče je že pojasnilo, da sklicevanje zakona na standarde, ki na določenem področju vsebujejo strokovna pravila, samo po sebi ni sporno. Vendar pa je dopustno samo sklicevanje na standarde, sprejete na podlagi zakonskega pooblastila (odločba Ustavnega sodišča št. U-I-251/00). Že na podlagi zakona mora biti torej razvidno, za katere standarde gre in kdo jih je sprejel oziroma jih je pooblaščen sprejeti. Ker se 8. člen ZMVN ne sklicuje na točno določene standarde ocenjevanja vrednosti nepremičnin,[16] s tega vidika ne zadosti zahtevam načela zakonitosti pri predpisovanju davkov iz 147. člena Ustave. ZMVN tudi podrobneje ne opredeljuje posameznih "statističnih in drugih analitičnih metod" za obdelavo podatkov o trgu nepremičnin. Posamezne metode generalnega vrednotenja nepremičnin (to so način primerljivih prodaj, način kapitalizacije donosa in nabavnovrednostni način)[17] in merila za njihovo uporabo so določeni v Pravilniku o kriterijih in merilih množičnega vrednotenja nepremičnin (Uradni list RS, št. 94/08 - v nadaljevanju Pravilnik o kriterijih in merilih), ki je bil sprejet na podlagi četrtega odstavka 15. člena ZMVN. [18] Za pravni položaj davčnega zavezanca so te metode bistvenega pomena, ker je njihova izbira in uporaba odločilnega pomena za določitev posplošene tržne vrednosti nepremičnine in s tem za določitev davčne osnove.

54. Ker je zakonodajalec v 8. členu ZMVN opustil ureditev vprašanja, ki bi morala biti urejena z zakonom, in je v četrtem odstavku 15. člena ZMVN urejanje metod vrednotenja v celoti prepustil urejanju s podzakonskimi predpisi (t. i. gola izvršilna klavzula), sta 8. člen in četrti odstavek 15. člena ZMVN v neskladju s 147. členom Ustave.

55. Glede na to, da so 7. in 8. člen ter prvi odstavek 11. člena in četrti odstavek 15. člena ZMVN v

neskladju s 147. členom Ustave, je posledično nujno – in iz enakih razlogov – v neskladju s 147. členom Ustave tudi blanketna določba 5. člena ZDavNepr.

B. - IV.

Davčne stopnje: presoja drugega odstavka 6. člena ZDavNepr z vidika drugega odstavka 14. člena Ustave

56. Prvi odstavek 6. člena ZDavNepr določa, da so davčne stopnje določene po skupinah nepremičnin, in sicer za stavbe in dele stavb skupaj z zemljišči, na katerih stojijo, glede na model vrednotenja in šifro dejanske rabe, za zemljišča pa glede na model vrednotenja, kot je nepremičnini pripisan v registru nepremičnin. Iz drugega odstavka 6. člena ZDavNepr izhaja, da je zakonodajalec pri določanju davčnih stopenj uvedel vrsto razlikovanj. Glede stanovanjskih stavb ali delov stavb zakonodajalec razlikuje med rezidenčnimi in nerezidenčnimi nepremičninami,[19] pri čemer davčna stopnja za rezidenčne stanovanjske nepremičnine znaša 0,15 %, za nerezidenčne stanovanjske nepremičnine pa 0,50 %. Manj ugodno od stanovanjskih nepremičnin zakonodajalec ureja poslovne in industrijske nepremičnine (0,75-odstotna davčna stopnja), vendar v tem okviru naredi izjemo za energetske nepremičnine, ki so obdavčene po nižji 0,40-odstotni davčni stopnji. Pri stavbah je posebna davčna stopnja določena tudi za kmetijske stavbe (0,30-odstotna davčna stopnja). Druga točka drugega odstavka 6. člena ZDavNepr uvaja vrsto razlikovanj tudi glede davčnih stopenj za zemljišča brez stavb.[20] Ne glede na navedeno pa so z višjo stopnjo obdavčene nepremičnine, ki so nelegalne gradnje. Nelegalne stanovanjske nepremičnine so obdavčene z 0,5-odstotno davčno stopnjo, pri drugih vrstah nelegalnih nepremičnin pa se siceršnja davčna stopnja poviša za trikrat (prvi odstavek 7. člena ZDavNepr).

57. Eden izmed očitkov predlagateljev v zvezi z določitvijo davčnih stopenj se nanaša na razlikovanje med rezidenčnimi in nerezidenčnimi stanovanjskimi nepremičninami. Višji stopnji obdavčitve za nerezidenčne nepremičnine očitajo neskladje z načelom enakosti iz drugega odstavka 14. člena Ustave. Za takšno razlikovanje po njihovi oceni ni razumnega, v naravi stvari utemeljenega razloga. Opozarjajo še, da različna obdavčitev stanovanj ne temelji na njihovi dejanski uporabi za namen prebivanja, temveč na formalni prijavi stalnega prebivališča. Iz enakih razlogov predlagatelji ugovarjajo tudi milejši davčni stopnji za energetske nepremičnine v primerjavi z drugimi poslovnimi in industrijskimi nepremičninami.

58. Glede na te očitke je Ustavno sodišče presojalo, ali sta izpodbijani ureditvi skladni s splošnim načelom enakosti pred zakonom iz drugega odstavka 14. člena Ustave. Pri tem je upoštevalo, da načelu enakosti ustreza samo takšna normativna različnost, ki ustreza različnosti dejanskih stanj, s tem da razlikovanje ne sme biti arbitrarno in mora predpis v okviru svojega namena izbrati sredstva, sorazmerna ugotovljeni različnosti položajev, ki so podlaga za normativno razlikovanje. Izbrani kriterij razlikovanja mora biti zato v razumni povezavi s predmetom (različnega) pravnega urejanja, uporaba izbranega kriterija pa mora prestati preizkus razumnosti na način, da do konca izpelje logiko, ki upravičuje razlikovanje (odločbe Ustavnega sodišča št. U-I-357/98, št. U-I-350/98 in št. U-I-46/05).

Stanovanjske nepremičnine

59. Vsi zavezanci za plačilo davka na stanovanjske nepremičnine so v bistveno enakem položaju. Ne glede na rezidenčnost nepremičnine so lastniki zavezani k plačilu davka zato, ker imajo v lasti nepremičnine, ki so po svojih lastnostih namenjene prebivanju ljudi. Zakonodajalec razlikuje med

lastniki stanovanjskih nepremičnin glede na okoliščini, ali ima lastnik na tej nepremičnini prijavljeno stalno prebivališče (oziroma, če davčni zavezanec ni državljan Republike Slovenije, prijavljeno stalno ali začasno prebivališče) in ali je bil v letu pred letom, za katerega se odmerja davek, v evidenci trga nepremičnin za nepremičnino najmanj šest mesecev evidentiran najemni pravni posel neprofitne oddaje ali oddajanje na prostem trgu. Zato je Ustavno sodišče moralo presoditi, ali ima zakonodajalec za razlikovanje razumen razlog, ki izhaja iz narave stvari.

60. Iz zakonodajnega gradiva izhaja, da je zakonodajalec želel z višjo stopnjo obdavčenja nerezidenčnih nepremičnin spodbuditi racionalnejše ravnanje s stanovanjskimi nepremičninami. Tudi Vlada v mnenju navaja, da je razlikovanje med rezidenčnimi in nerezidenčnimi nepremičninami stvarno utemeljeno glede na namen uporabe. Nerezidenčne nepremičnine naj bi se namreč uporabljale ekonomsko neracionalno, ker naj lastnik zanje ne bi prejemal rente. Cilj tega razlikovanja naj bi zato bil spodbujanje ekonomsko racionalnega upravljanja stanovanj, zlasti spodbujanje tržnega oddajanja stanovanj.

61. Kriterija stalnega prebivališča in najmanj šest mesecev evidentiran najemni pravni posel neprofitne oddaje ali oddajanje na prostem trgu, ki ju je za razlikovanje uporabil zakonodajalec, nista v razumni povezavi s predmetom urejanja. Zmotno je namreč sklepanje zakonodajalca, da je stanovanjsko nepremičnino, na kateri lastnik nima prijavljenega stalnega prebivališča, zgolj zaradi tega mogoče obravnavati kot stanovanjsko nepremičnino, ki je namenjena za oddajanje v najem. Povsem mogoče je, da za nekatere stanovanjske nepremičnine ni najemnega trga ali da v njih prebivajo lastniku bližnje osebe na podlagi razmerij, ki se pravno formalno ne urejajo (npr. brezplačna začasna prepustitev stanovanja otroku). Prav tako lahko lastnik zaradi različnih razlogov (opravljanje dela izven kraja stalnega bivališča) uporablja za bivanje poleg stanovanjske nepremičnine, kjer ima prijavljeno stalno bivališče, še drugo stanovanjsko nepremičnino. Razlikovanje na podlagi prijavljenega stalnega bivališča pri obdavčitvi stanovanjskih nepremičnin ni v razumni povezavi s predmetom in namenom obdavčitve. Namena, ki ga želi doseči zakonodajalec z izpodbijanim razlikovanjem v obdavčitvi, pa s tem niti ni mogoče doseči. Zato sta prva in druga alineja 1. točke drugega odstavka 6. člena ZDavNepr v neskladju z drugim odstavkom 14. člena Ustave.

Poslovne in industrijske nepremičnine

62. Drugi odstavek 6. člena ZDavNepr določa, da so poslovne in industrijske nepremičnine obdavčene po 0,75-odstotni davčni stopnji. Izjema so energetske nepremičnine, ki so obdavčene po nižji, 0,40-odstotni davčni stopnji. Glede na to, da energetika sodi med industrijske dejavnosti, so davčni zavezanci za plačilo davka od energetskih oziroma drugih poslovnih in industrijskih nepremičnin v enakem položaju. Ker zakonodajalec razlikuje med energetskimi in drugimi poslovnimi oziroma industrijskimi nepremičninami, je Ustavno sodišče moralo presoditi, ali razlikovanje, ki sicer temelji na naravi dejavnosti, zasleduje razumen razlog, ki izhaja iz narave stvari.

63. Iz zakonodajnega gradiva in posebej iz mnenja Vlade izhaja, da naj bi navedeno razlikovanje upravičevalo dejstvo, da so energetske nepremičnine[21] obremenjene z drugimi dajatvami (koncesijami in okoljskimi dajatvami). S tem naj bi zakonodajalec zasledoval načelo enakomerne porazdelitve davčnega bremena. Takšen cilj je sam po sebi ustavno dopusten, saj zasleduje eno temeljnih načel davčnega prava. Vprašanje pa se zastavlja, ali je to razlikovanje v konkretnem primeru stvarno upravičeno, ali je v razumni povezavi s predmetom urejanja.

64. Izpodbijani zakon ureja obdavčitev nepremičnin. Davek je dolžan plačati lastnik, v konkretnem primeru pa "oseba, ki nepremičnino uporablja v okviru svoje dejavnosti". Trditev Vlade, da so

energetske nepremičnine poleg davka na nepremičnine obremenjene s koncesijami in z drugimi okoljskimi dajatvami, sicer drži. Vendar se okoljske dajatve, ki jih v zvezi z rabo voda ureja Zakon o vodah (Uradni list RS, št. 67/02, 57/08, 57/12 in 100/13 - ZV-1), plačajo za rabo in obremenjevanje voda. Te dajatve niso v povezavi z nepremičnino samo po sebi, temveč z dejavnostjo, tj. proizvodnjo električne energije. Prav tako uporabnik energetske nepremičnine ne plača koncesije zaradi uporabe nepremičnine same po sebi, temveč za energetske izkoriščanje naravnega vira in za uporabo objektov vodne infrastrukture in to glede na vrednost proizvedene električne energije in ne glede na vrednost energetske nepremičnine. Namen plačila koncesij in okoljskih dajatev ter osnova za njihovo plačilo torej niso nepremičnine in njihova vrednost. Razlikovanje, ki ga uvaja ZDavNepr, tako ne izhaja iz predmeta urejanja, niti ni v razumni povezavi z njim. Zato sta tretja in četrta alineja 1. točke drugega odstavka 6. člena ZDavNepr v neskladju z drugim odstavkom 14. člena Ustave. Ker je Ustavno sodišče ugotovilo protiustavnost 5. člena ZDavNepr, ki z napotilom na ZMVN ureja davčno osnovo, se ni spuščalo v vprašanje ustavnosti davčnih stopenj kot takih in ali te morda posegajo tudi v 33. člen oziroma 74. člen Ustave. Zato tudi ni posebej presojalo očitka, da je davčna stopnja 0,75 % za poslovne oziroma industrijske nepremičnine v neskladju z Ustavo. Vendar Ustavno sodišče v zvezi s tem opozarja na svojo odločbo št. U-I-357/98.

B. - V.

Presoja drugega odstavka 14. člena ZDavNepr z vidika 25. člena Ustave

65. Ustava v 25. členu vsakomur zagotavlja pravico do pritožbe ali drugega pravnega sredstva proti odločbam sodišč in drugih državnih organov, organov lokalnih skupnosti in nosilcev javnih pooblastil, s katerimi ti odločajo o njegovih pravicah, dolžnostih ali pravnih interesih. V zvezi s 25. členom Ustave je Ustavno sodišče v odločbi št. U-I-297/95 z dne 28. 10. 1998 (Uradni list RS, št. 76/98, in OdlUS VII, 198) presodilo, da vsebina pravice do pravnega sredstva predpostavlja, da je upravičencu na voljo tako pravno sredstvo, v katerem lahko zavaruje svoje pravice in interese, torej učinkovito pravno sredstvo (npr. odločba št. U-I-34/95 z dne 29. 10. 1997, Uradni list RS, št. 73/97, in OdlUS VI, 138).

66. Zoper odločbo o odmeri davka na nepremičnine je dovoljena pritožba v skladu z zakonom, ki ureja davčni postopek (prvi odstavek 14. člena ZDavNepr). Če se pritožba nanaša (tudi) na podatke o nepremičninah, na podatke o davčnih zavezancih ali na posplošeno tržno vrednost nepremičnine, davčni organ pošlje kopijo pritožbe geodetski upravi, ta pa pritožbo šteje kot predlog za spremembo podatkov v registru nepremičnin (drugi odstavek 14. člena ZDavNepr). Če se pritožba nanaša izključno na podatke o nepremičninah, davčnih zavezancih ali posplošeni tržni vrednosti nepremičnine in geodetska uprava evidentira spremembo podatkov v registru nepremičnin, davčni organ z novo odločbo nadomesti odločbo, ki se izpodbija s pritožbo (sedmi odstavek 14. člena ZDavNepr). Če geodetska uprava podatkov v registru nepremičnin ne spremeni, davčni organ ravna skladno z določbami zakona, ki ureja splošni upravni postopek, o postopanju organa prve stopnje (osmi odstavek 14. člena ZDavNepr). Če so izpolnjene procesne predpostavke, prvostopenjski davčni organ pritožbo brez odlašanja pošlje pristojnemu drugostopenjskemu organu (prvi odstavek 245. člena Zakona o splošnem upravnem postopku, Uradni list RS, št. 24/06 - uradno prečiščeno besedilo, 126/07, 65/08 in 8/10 - ZUP).

67. Iz drugega odstavka 14. člena ZDavNepr torej izhaja, da je s pritožbo zoper odločbo o odmeri davka mogoče izpodbijati tudi posplošeno tržno vrednost nepremičnine. Če GURS podatka o posplošeni tržni vrednosti nepremičnine ne spremeni, pritožbo obravnava drugostopenjski davčni organ. Za odločanje v davčnem postopku na drugi stopnji je stvarno pristojno Ministrstvo za finance (drugi odstavek 70. člena Zakona o davčnem postopku, Uradni list RS, št. 13/11 - uradno prečiščeno besedilo, 32/12, 94/12 in 111/13 - v nadaljevanju ZDavP-2). ZDavNepr o postopanju organa druge

stopnje nima posebnih določb. Ker posebnih določb nima niti ZDavP-2, Ministrstvo za finance postopa v skladu z določbami zakona, ki ureja splošni upravni postopek (tretji odstavek 2. člena ZDavP-2).

68. Glede na to, da je posplošena tržna vrednost nepremičnine odvisna ne samo od podatkov o nepremičnini, temveč tudi od izbranega modela vrednotenja in izbranih metod vrednotenja, se postavlja vprašanje, ali možnost pritožbe zoper posplošeno tržno vrednost nepremičnine pomeni tudi možnost izpodbijanja posameznih elementov posameznega uporabljenega modela oziroma metode vrednotenja nepremičnine. Ker drugi odstavek 14. člena ZDavNepr izrecno razločuje pritožbo zoper podatke o nepremičnini od pritožbe zoper posplošeno tržno vrednost nepremičnine, ne more biti pravilna razlaga, da bi pritožba zoper posplošeno tržno vrednost nepremičnine pomenila pravzaprav samo pritožbo zoper podatke o nepremičnini. Glede na zakonsko dikcijo drugega odstavka 14. člena ZDavNepr je torej mogoča samo razlaga, da pritožba zoper posplošeno tržno vrednost nepremičnine omogoča tudi navajanje pritožbenih razlogov, ki presegajo podatke o nepremičnini in se torej lahko nanašajo tudi na izbrani model oziroma metodo vrednotenja nepremičnine.

69. Po drugi strani pa ZMVN v tretjem odstavku 11. člena določa, da zoper končno izračunano posplošeno tržno vrednost ni ugovora. Ta se lahko spremeni le, če se spremenijo podatki o nepremičnini v registru nepremičnin. Na podlagi tretjega odstavka 11. člena ZMVN torej pravna sredstva zoper posplošeno tržno vrednost nepremičnine, kolikor ta vrednost temelji na izbranih modelih oziroma metodah vrednotenja, niso dopustna. V skladu z drugim odstavkom 7. člena ZMVN se modeli vrednotenja nepremičnin preverijo najmanj vsaka štiri leta. Po ZMVN je tako vrednost nepremičnine podatek, ki se vodi v registru nepremičnin. Po 5. členu ZDavNepr ta podatek predstavlja davčno osnovo, od katere se odmerja davek na nepremičnine.

70. Če bi se torej pritožbene navedbe davčnega zavezanca nanašale na izbiro modela ali metode vrednotenja (in ne samo na podatke o nepremičnini), pritožba ne bi bila uspešna, saj je vrednost nepremičnine le podatek v registru nepremičnin. Tega pa GURS na podlagi posredovane pritožbe DURS, kot tudi ob enakem postopanju drugostopenjskega organa ne bo mogel spremeniti. Zato drugi odstavek 14. člena ZDavNepr pravico do pritožbe zoper posplošeno tržno vrednost nepremičnine, ki pomeni davčno osnovo, zagotavlja le navidezno. Taka pritožba ne more biti učinkovita in pomeni poseg v pravico davčnih zavezancev do pravnega sredstva. Ker pritožba zoper posplošeno tržno vrednost nepremičnine, kolikor se nanaša na izbiro modela ali metode vrednotenja, ne zagotavlja uspeha v smislu, da bi na njeni podlagi bilo mogoče spremeniti vrednost nepremičnine (in s tem davčne osnove), je pravica do pravnega sredstva, ki jo zagotavlja 25. člen Ustave, dejansko v tem delu izvotljena.[22] Zato je drugi odstavek 14. člena ZDavNepr v neskladju s 25. členom Ustave.

71. Posplošena tržna vrednost nepremičnine – kot je nepremičnini pripisana na podlagi ZMVN in predpisov, sprejetih na njegovi podlagi – je ključna za izračun davčne osnove, zato je njeno ugotavljanje bistveno za obračun davčne obveznosti. To pomeni, da je izračun posplošene tržne vrednosti nepremičnine, ki sicer poteka pred GURS, bistven za odločanje o davčni obveznosti, o katerih sicer odloča DURS. Kadar torej posplošena tržna vrednost nepremičnine vpliva na pravni položaj davčnih zavezancev in pomeni podlago za določanje njihovih davčnih obveznosti, je treba v postopku njenega ugotavljanja – če je ta postopek ločen od siceršnjega davčnega postopka, v katerem se izda konkretna odločitev o davčni obveznosti – zagotoviti pravico do izjave iz 22. člena Ustave in pravico do pravnega sredstva iz 25. člena Ustave.

B. - VI.

Presoja ZDavNepr z vidika ustavnega položaja občin

72. Predlagateljice navajajo, da jim z ZDavNepr ni zagotovljen lastni vir financiranja nalog iz njihove pristojnosti (kakršnega so imele doslej), s katerim bi avtonomno razpolagale. Poudarjajo, da je nepremičninski davek vir ne le občin, temveč tudi države. Avtonomija občin pri upravljanju posameznih sestavin davka (davčna stopnja, način odmere, določanja oprostitev in izjem) pa naj bi bila zato onemogočena. Predlagateljice menijo, da je zaradi delitve davka med občine in državo občinam ogrožena materialna osnova lokalne samouprave, ker naj bi prejele manj sredstev kot od dosedanjih davščin na nepremičnine. S tem naj bi jim ZDavNepr jemal možnosti ustvarjanja pogojev za razvoj.

73. ZDavNepr v 2. členu določa, da prihodki od davka na nepremičnine pripadajo proračunom občin in proračunu Republike Slovenije, v 9. členu pa določa, da državi in občinam pripada po 50 % davčnih prihodkov, pobranih iz zakonsko določenih davčnih stopenj. [23]

74. Samoupravni položaj lokalnih skupnosti ter v tem okviru njihovo funkcionalno in finančno avtonomijo določa Ustava. Prebivalci uresničujejo lokalno samoupravo v občinah in drugih lokalnih skupnostih (138. člen Ustave). V pristojnost občine spadajo lokalne zadeve, ki jih občina lahko ureja samostojno in ki zadevajo samo prebivalce občine (140. člen Ustave). Občinam je finančna avtonomija zagotovljena v 142. členu Ustave, ki izrecno določa, da se občina financira iz lastnih virov, le tistim občinam, ki zaradi slabše gospodarske razvitosti ne morejo v celoti zagotoviti opravljanja svojih nalog, država v skladu z zakonom zagotovi dodatna sredstva (predvsem sredstva finančne izravnave). Iz takega ustavnega položaja občine izhajajo, da mora biti občina sposobna zadovoljevati potrebe in interese prebivalcev na svojem območju. Zato potrebuje zadostne finančne vire.

75. Ustavno sodišče je v zvezi s presojo finančne avtonomije občin in funkcije finančne izravnave pri uresničevanju tega načela že zavzelo stališče, da je občina za uresničevanje lokalne samouprave predvsem odgovorna sama, na temelju prizadevanj lastnega prebivalstva in gospodarstva (odločba Ustavnega sodišča št. U-I-43/99 z dne 10. 6. 1999, Uradni list RS, št. 59/99, in OdlUS VIII, 146). Pri presoji finančne in funkcionalne avtonomije občin v povezavi z lastnimi viri občin je Ustavno sodišče poudarilo, da ustavni položaj zagotavlja lokalni samoupravi avtonomnost oziroma neodvisnost v razmerju do države; čeprav konkretni položaj in okvire avtonomije lokalne skupnosti opredeljujejo zakoni, zakonodajalec ustavno določenega položaja lokalnih skupnosti ne sme odvzeti niti ga ogroziti (tako v odločbi št. U-I-24/07, 14., 15. in 17. točka obrazložitve). Zato je Ustavno sodišče glede opredelitve lastnih virov iz 142. člena Ustave sprejelo stališče, da "naj bi bili lastni viri občin z občino v neposrednem razmerju; zakon bi moral določiti občino kot upravičenko neposredno na posameznem viru, četudi bi ga, tehnično gledano, pobirala država" (tako v odločbi št. U-I-24/07, 27. točka obrazložitve).

76. Izpodbijana ureditev 2. člena ZDavNepr za del prihodkov od davka na nepremičnine določa pripadnost proračunom občin. S tem zakon določa občine za neposredne upravičenke do dela sredstev iz davka na nepremičnine. Občinam za pridobitev teh sredstev ali za njihovo uporabo ni naložena nobena obveznost ali pogoj. Izpodbijana zakonska ureditev tako vzpostavlja neposredno razmerje tega davčnega vira z občino in zato zadosti kriteriju neposredne upravičenosti občine in neposrednega razmerja lastnega davčnega vira z občino. Ta sredstva imajo v sistemu financiranja občin enake lastnosti kot sredstva iz prihodkov od davkov na nepremičnine po doslej veljavnih predpisih.[24] Davek iz naslova nepremičnin je zato njihov lastni davčni vir. Dejstvo, da z zakonom določen del sredstev iz naslova tega davka pripada tudi državnemu proračunu, na to ugotovitev ne vpliva. Glede na to 2. člen ZDavNepr sam po sebi ni v neskladju s 142. členom Ustave.

77. Vendar je treba tudi v sistemu deljenega davka upoštevati, da so predmet obdavčitve

nepremičnine. Davek na nepremičnine, čeprav ni namenska davščina, je vsebinsko povezan s stroški, ki jih občina namenja za oskrbo nepremičnin in s tem za ugodnosti njihovim lastnikom. Zato je razumljivo, da je v državah Evropske unije in tudi drugje po svetu davek na nepremičnine običajno občinski davek.[25] Izjeme od tega načela v posameznih evropskih državah sicer obstajajo, a so usmerjene na določeno vrsto nepremičnin.[26] Tudi v slovenskem pravnem redu so bile doslej nepremičnine obdavčene z različnimi davki, katerih skupna značilnost je bila, da so bili po pripadnosti v celoti občinski davki, razen davka na nepremičnine večje vrednosti, uvedenega leta 2012, ki je v celoti pripadel državi.

78. Da je davek na nepremičnine po svoji naravi vpet v delovanje lokalne samouprave, smiselno izhaja že iz Ustave. Po prvem odstavku 140. člena Ustave v pristojnost občine spadajo lokalne zadeve, ki jih občina lahko ureja sama in ki zadevajo samo prebivalce občine. Na tej podlagi drugi odstavek 21. člena ZLS določa izvirne naloge občin, kamor med drugimi spadajo tudi načrtovanje prostorskega razvoja, opravljanje nalog na področju posegov v prostor in graditve objektov, zagotavljanje javne službe gospodarjenja s stavbnimi zemljišči in ustvarjanje pogojev za gradnjo stanovanj ter skrb za povečanje najemnega socialnega sklada stanovanj, kakor tudi urejanje in vzdrževanje komunalne opremljenosti ter gradnja, vzdrževanje in urejanje lokalnih javnih cest, javnih poti, rekreacijskih in drugih javnih površin in urejanje prometa. Iz navedenih nalog občin izhaja, da je davek na nepremičnine z občinami vsebinsko povezan, ker se z njim zagotavljajo sredstva za omogočanje smotrne in učinkovite uporabe in izkoriščanja nepremičnin na območju občin.

79. Drugi stavek 147. člena Ustave določa, da lokalne skupnosti predpisujejo davke in druge dajatve ob pogojih, ki jih določata Ustava in zakon. To pomeni, da so lokalne skupnosti pri predpisovanju davkov vedno omejene z zakonskimi okviri, vendar hkrati tudi, da mora zakonodajalec pri določanju občinskih davkov z zakonom upoštevati ustavni položaj lokalnih skupnosti, ki jim daje tudi pravico do lastnih, avtonomno predpisanih finančnih virov. Zato mora zakonodajalec pri predpisovanju davkov po prvem stavku 147. člena Ustave upoštevati ustavno določene naloge občin, kot izhajajo iz 140. člena Ustave, v povezavi z njimi pa tudi finančno avtonomijo občin po 142. členu Ustave, ki določa načelo njihovega financiranja iz lastnih sredstev. Iz ustavnosodne presoje v zvezi s tem ustavnim členom izhaja, da mora imeti občina s svojim aktivnim ravnanjem možnost vplivati na lastne finančne vire in da je občina za uresničevanje lokalne samouprave predvsem odgovorna sama (tako v odločbi št. U-I-24/07, 25. in 26. točka obrazložitve). Zato mora zakonodajalec pri predpisovanju občinskega davka zagotoviti ustavno določeno funkcionalno in finančno avtonomijo občin in pri davku na nepremičnine upoštevati vsebinsko povezanost predmeta obdavčitve z uresničevanjem lokalne samouprave.

80. Peti odstavek 6. člena ZDavNepr določa pooblastilo občinam, da v skladu z merili svoje prostorske in ekonomske politike davčne stopnje v delu, ki pripada občini, povečajo ali zmanjšajo za 50 %, osmi odstavek tega člena pa predpisuje vsebino teh meril in kriterijev. Pooblastila za predpisovanje oprostitev plačila davka občine nimajo (8. člen ZDavNepr). To pomeni, da je edini ukrep, s katerim občine prilagajajo davek razmeram na svojem območju, zvišanje ali znižanje davčne stopnje. Vendar je to pooblastilo po šestem in sedmem odstavku 6. člena ZDavNepr še dodatno omejeno v povezavi s prejetjem finančne izravnave iz državnega proračuna (v tem primeru občina stopenj davka ne sme zmanjšati) in v povezavi z nelegalnimi gradnjami (kjer stopenj davka ne sme ne zvišati ne zmanjšati) ter s kmetijskimi in gozdnimi zemljišči, stavbami za javno rabo in nepremičninami za namene obrambe (kjer davčnih stopenj ne sme povečati). Poleg tega ZDavNepr določa pooblastila občinam za prilagajanje davčnih stopenj le za namene prostorske in ekonomske politike, ne pa tudi za namene drugih politik, predvsem socialnih,[27] ki jih občina opravlja na podlagi 140. člena Ustave in 21. člena ZLS in ki so prav tako pomemben element funkcionalne avtonomije občin pri uresničevanju lokalne samouprave. Tudi zakonsko določene oprostitve in olajšave, četudi nekatere od njih upoštevajo socialni položaj zavezancev (8. in 11. člen ZDavNepr), avtonomije občin ne zagotavljajo. Šele

določitev obširnejših pooblastil občinam pri predpisovanju občinskega davka dejansko zagotavlja tudi avtonomijo pri izvajanju njihovih izvirnih nalog glede na potrebe njihovih prebivalcev.

81. ZDavNepr določa, da so država in občine glede davčnih prihodkov, pobranih iz zakonsko določenih davčnih stopenj, med seboj izenačene. Vsaka raven oblasti prejme polovico teh prihodkov. Ker je davek na nepremičnine glede na neposredno vpetost predmeta obdavčitve v lokalno okolje vsebinsko povezan z uresničevanjem lokalne samouprave in gre v temelju za občinski davek, bi moral pretežni del zbranih sredstev pripadati občinam. Kolikšen naj bo delež pretežnosti pripada davka na nepremičnine v korist občin, je vprašanje primernosti, torej zakonske ureditve.

82. Zaradi izvedbe sistema delitve prihodkov iz davka na nepremičnine med državo in občinami po enakih delih ZDavNepr posledično občinam tudi ne zagotavlja zadostnih pooblastil za upravljanje davka na nepremičnine tako, da bi občine na podlagi lastnih sredstev lahko učinkovito opravljale svoje ustavne in zakonske naloge. Zato sta 9. člen ter peti odstavek 6. člena v zvezi z osmim odstavkom 6. člena ZDavNepr v neskladju s 140. in 142. členom Ustave.

83. ZDavNepr v tretjem odstavku 25. člena in v tretjem odstavku 26. člena ureja delitev davka med občine in državo v prehodnem obdobju, ki traja od leta 2014 do leta 2017. V teh treh letih prihodek od davka v celoti pripada državnemu proračunu, občinam pa se odstopijo sredstva v zakonsko določeni višini.

84. Predlagateljice očitajo izpodbijani ureditvi, da celoten davek na nepremičnine pripade državnemu proračunu, občinam pa se sredstva v nasprotju s finančno avtonomijo občin le dodeljujejo.

85. V skladu s 142. členom Ustave se občina financira iz lastnih virov. V ustavnosodni presoji je sprejeto stališče, da sredstva iz državnega proračuna, ki so občinam le odstopljena, povzročajo odvisnost občine od države in ne uresničujejo njene odgovornosti za zagotavljanje lokalne samouprave in za zagotavljanje za to potrebnih sredstev (tako v odločbi št. U-I-24/07, 27. točka obrazložitve).

86. Zato mora zakonodajalec tudi v prehodnem obdobju do leta 2017 občinam zagotoviti financiranje njihovih nalog iz lastnih virov, ne pa le z dodeljenimi sredstvi iz državnega proračuna. S tem je namreč občinam odvzel lastni finančni vir, ne da bi ga nadomestil z drugim, enakim finančnim virom.

87. Glede na to je ureditev prehodnega obdobja po tretjem odstavku 25. člena in po tretjem odstavku 26. člena ZDavNepr v neskladju s 138., 140. in 142. členom Ustave.

B. - VII.

88. Ustavno sodišče je presodilo, da so 5. člen, prva do četrta alineja 1. točke drugega odstavka 6. člena, peti in osmi odstavek 6. člena, 9. člen, drugi odstavek 14. člena ter tretji odstavek 25. člena in tretji odstavek 26. člena ZDavNepr v neskladju z Ustavo. Te določbe zakona opredeljujejo davčno osnovo, davčne stopnje za stavbe ali dele stavb skupaj z zemljišči, na katerih stojijo, pravico do pritožbe in položaj občin v zvezi s tem davkom. Gre za temeljne določbe davka na nepremičnine, brez katerih preostalih določb ZDavNepr ni mogoče izvrševati. Zato je Ustavno sodišče ZDavNepr razveljavilo v celoti (1. točka izreka). Pri tem se ni ukvarjalo z očitki glede tistih določb, ki se zaradi že ugotovljenih protiustavnosti ne morejo izvrševati.

89. Ustavno sodišče je ugotovilo, da so 7. in 8. člen, prvi odstavek 11. člena in četrti odstavek 15.

člena ZMVN v neskladju z Ustavo. Gre za določbe, ki urejajo množično vrednotenje nepremičnin in so bistvene za določitev davčne osnove za obdavčenje nepremičnin. Glede na to je Ustavno sodišče ugotovilo, da je ZMVN, kolikor se nanaša na obdavčitev nepremičnin, v neskladju z Ustavo (2. točka izreka). Ustavno sodišče je na podlagi prvega odstavka 48. člena ZUstS izdalo ugotovitveno odločbo, ker zakonodajalec ni vzpostavil zakonske podlage v skladu s 147. členom Ustave. Gre namreč za opustitev določne zakonske ureditve množičnega vrednotenja nepremičnin, ki je bistvena za odmero davka na nepremičnine. Zakonodajalec lahko ustavnoskladno določi davčno osnovo bodisi z ZMVN bodisi z zakonom, s katerim bo uvedel davek na nepremičnine. Zato Ustavno sodišče ni določilo roka, v katerem mora zakonodajalec uskladiti ZMVN z Ustavo. Če se bo zakonodajalec odločil za opredelitev davčne osnove z ZMVN, bo moral upoštevati, da nezadostna zakonska opredelitev modelov in metod množičnega vrednotenja nepremičnin ter podatkov o lastnostih nepremičnin vzpostavlja tudi nevarnost njihove arbitrarne uporabe, kar lahko povzroči ustavno nedopustno neenakost obremenitve davčnih zavezancev. Zato bo moral zakonodajalec pri uskladitvi navedenih določb ZMVN z Ustavo nameniti ustrezno pozornost zagotovitvi enakopravnosti davčnih zavezancev in zagotovitvi učinkovitih pravnih sredstev v postopku pripisa posplošene tržne vrednosti nepremičnin po prvem odstavku 14. člena ZMVN.

B. - VIII.

90. Da občine v obdobju do uveljavitve z Ustavo usklajene zakonodaje za odmero davka na nepremičnine ne bi ostale brez prihodkov, ki so jih iz naslova davščin na nepremičnine prejemale po prej veljavnih predpisih, je Ustavno sodišče na podlagi drugega odstavka 40. člena ZUstS določilo način izvršitve te odločbe. Določilo je, da se do drugačne zakonske ureditve davka na nepremičnine uporabljajo predpisi iz prve do pete alineje 33. člena ZDavNepr (3. točka izreka). Čeprav je Ustavno sodišče že ugotovilo spornost pravne izvedbe nadomestila za uporabo stavbnega zemljišča, ponavlja stališče iz odločbe št. U-I-39/97 z dne 16. 12. 1999 (Uradni list RS, št. 1/2000, in OdlUS VIII, 282), da bi morebitna ukinitve tega lastnega vira občin (pred uvedbo novega nepremičninskega davka) lahko resno ogrozila izvajanje ustavnih nalog občin. Zato je Ustavno sodišče odločilo, da se za leto 2014 odmerita nadomestilo za uporabo stavbnega zemljišča in pristojbina za vzdrževanje gozdnih cest po prej veljavnih predpisih, in sicer z veljavnostjo od 1. 4. 2014, vendar v celoletni višini (4. točka izreka). Davek na premoženje po prvi alineji 33. člena ZDavNepr[28] se vzpostavi s 1. 4. 2014. S tem se občinam tudi v letu 2014 zagotavljajo v bistvenem neokrnjeni lastni viri, kot bi obstajali, če ZDavNepr ne bi začel veljati. Odsotnost davkov in drugih javnih dajatev na nepremičnine glede na leto 2013 brez nadomestitve z drugimi finančnimi viri bi pomenila večji poseg v ustavni položaj občin kot financiranje po prej veljavnih predpisih. Ustavno sodišče pri določitvi načina izvršitve ni moglo upoštevati predpisov iz šeste in sedme alineje 33. člena ZDavNepr, ker davčna osnova za davek po teh predpisih[29] prav tako temelji na vrednosti nepremičnin, ugotovljeni po ZMVN, za katerega je ugotovilo, da je v neskladju z Ustavo. Roki, ki so za zavezance določeni v predpisih iz prve do pete alineje 33. člena ZDavNepr in so do objave te odločbe v Uradnem listu Republike Slovenije že potekli, potečejo 30. 4. 2014 (5. točka izreka). Roki, ki so za pristojne organe določeni v predpisih iz prve do pete alineje 33. člena ZDavNepr in so za leto 2014 že potekli, potečejo 30. 6. 2014 (6. točka izreka).

91. Ustavno sodišče je odločilo, da odločba učinkuje z dnem javne razglasitve (8. točka izreka).

B. - IX.

92. Predlagateljica Mestna občina Koper zahteva povrnitev svojih stroškov postopka pred Ustavnim sodiščem. V postopku pred Ustavnim sodiščem nosi vsak udeleženec svoje stroške, če Ustavno sodišče ne odloči drugače (prvi odstavek 34. člena ZUstS). Za drugačno odločitev bi morali obstajati

posebno utemeljeni razlogi. Takih razlogov predlagateljica ne navaja. Zato je Ustavno sodišče odločilo, da Mestna občina Koper sama nosi svoje stroške postopka (7. točka izreka).

C.

93. Ustavno sodišče je sprejelo to odločbo na podlagi 43. in 48. člena, drugega odstavka 40. člena in prvega odstavka 34. člena ZUstS ter petega odstavka 46. člena Poslovnika Ustavnega sodišča (Uradni list RS, št. 86/07, 54/10 in 56/11) v sestavi: predsednik mag. Miroslav Mozetič ter sodnice in sodniki dr. Mitja Deisinger, dr. Dunja Jadek Pensa, mag. Marta Klampfer, dr. Etelka Korpič – Horvat, dr. Ernest Petrič, Jasna Pogačar, dr. Jadranka Sovdat in Jan Zobec. Odločbo je sprejelo soglasno. Sodnice in sodniki Mozetič, Deisinger, Klampfer, Korpič – Horvat, Petrič, Sovdat in Zobec so dali pritrdilna ločena mnenja.

mag. Miroslav Mozetič
Predsednik

[1] Na podlagi 147. člena Ustave lahko davke in druge dajatve predpisujejo tudi lokalne skupnosti, vendar le ob pogojih, ki jih določata Ustava in zakon.

[2] Tudi 87. člen Ustave določa, da lahko Državni zbor pravice in obveznosti državljanov ter drugih oseb določa samo z zakonom.

[3] V letu 2014 je kot upoštevni datum za ugotavljanje davčne osnove določen 1. 4. 2014.

[4] Podobno Ustavno sodišče v odločbah št. U-I-215/11, Up-1128/11 z dne 10. 1. 2013 (Uradni list RS, št. 14/13), št. U-I-257/09 z dne 14. 4. 2011 (Uradni list RS, št. 37/11), št. U-I-178/10 z dne 3. 2. 2011 (Uradni list RS, št. 12/11, in OdlUS XIX, 17) in št. U-I-156/08 z dne 14. 4. 2011 (Uradni list RS, št. 34/11).

[5] Posamezne modele vrednotenja določa prvi odstavek 2. člena Uredbe o modelih vrednotenja, in sicer gre za stanovanja (STA), hiše (HIS), garaže (GAR), lokale (PPL), pisarne (PPP), industrijske stavbe (IND), stavbe s težko industrijo (INP), zidanice (PKZ), kmetijske stavbe (PKO), stavbe za javno rabo (PNJ), druge stavbe (PND), zemljišča za gradnjo stavb (ZGS), pozidana zemljišča (PSZ), kmetijska zemljišča (KME), gozdna zemljišča (GOZ), druga zemljišča (ZDR), elektrarne (PNE), rudnike (PNM), pristanišča (PNP), črpalke (PNB) in posebne nepremičnine (PPN). Primerjaj International Valuation Guidance Note No. 13: Mass Appraisal for Property Taxation, str. 10, ki na primer pozna 7 modelov vrednotenja nepremičnin: hiše (*single-family residential property*), stanovanja (*multifamily residential property*), poslovne nepremičnine (*commercial property*), industrijske nepremičnine (*industrial property*), neagrarna zemljišča (*non-agricultural land property*), agrarna zemljišča, vključno z gozdnimi (*agricultural property*), in nepremičnine za posebne namene, ki vključujejo neprofitno rabo, državno rabo in rekreacijske površine (*special-purpose property*).

[6] Razen za pozidana zemljišča, za katera se modeli oblikujejo glede na dejansko rabo zemljišč.

[7] Rabo stavb sicer določa drugi odstavek 79. člena ZEN, vendar ta zakon pozna le stanovanjsko, nestanovanjsko in skupno rabo dela stavbe. V skladu s četrtem odstavkom 79. člena ZEN je podrobnejša delitev dejanske rabe dela stavbe objavljena le kot metodološko navodilo na spletnih straneh GURS. Na spletnih straneh GURS objavljen šifrant tako med drugim pozna 128 različnih vrst dejanske rabe delov stavb in 53 različnih vrst namenske rabe zemljišč.

[8] Peti odstavek 7. člena ZMVN določa: "Namenska raba zemljišč je namenska raba, kot je določena v občinskih prostorskih aktih, v skladu s predpisi, ki urejajo prostorsko načrtovanje, razen za zemljišča za gradnjo stavb. Zemljišča za gradnjo stavb so zemljišča, na katerih je gradnja stavb dejansko možna

in jih določi občina. Način določitve namenske rabe zemljišč za gradnjo stavb po tem zakonu predpiše minister, pristojen za okolje in prostor."

[9] Sedmi odstavek 7. člena ZMVN določa: "Vrednostne cone določajo območja, na katerih imajo nepremičnine z enakimi lastnostmi enako vrednost."

[10] Osmi odstavek 7. člena ZMVN določa: "Vrednostne ravni določajo vrednostne razrede, ki se oblikujejo na podlagi referenčne nepremičnine. Referenčna nepremičnina je nepremičnina, ki se kot osnova uporablja pri oblikovanju modelov vrednotenja nepremičnin. Vsaki vrednostni coni se določi ena vrednostna raven."

[11] Deveti odstavek 7. člena ZMVN določa: "Način izračuna vrednosti v obliki enačb, tabel, točkovnikov, faktorjev ali grafov določa uporabo vrednostnih con in vrednostnih ravni ter upoštevanje podatkov o nepremičninah za izračun vrednosti."

[12] Deseti odstavek 7. člena ZMVN določa: "Podatki o nepremičninah, ki se uporabijo za izračun vrednosti, so podatki o lastnostih nepremičnin, ki se vodijo v registru nepremičnin in so razvrščeni v naslednje skupine podatkov:

- podatki o lastnostih parcele (podatki o lokaciji, površini, rabi, boniteti, zemljišču pod stavbo in drugi podatki o parceli),

- podatki o lastnostih stavbe (podatki o lokaciji, površini, rabi, finalni obdelavi, inštalacijah, vzdrževanju stavbe in drugi podatki o stavbi),

- podatki o lastnostih dela stavbe (podatki o lokaciji, površini, rabi, finalni obdelavi, inštalacijah, vzdrževanju stavbe in drugi podatki o delu stavbe),

- podatki o lastnostih nepremičnin, namenjenih opravljanju dejavnosti (podatki o lokaciji, velikosti, dejanski oziroma namenski rabi, letu zgraditve, vzdrževanju, inštalacijah, finalni obdelavi in proizvodnji ter drugi podatki o dejavnosti)."

[13] Register nepremičnin je vzpostavil ZEN, ki ga v prvem odstavku 96. člena opredeljuje kot večnamensko zbirko podatkov o nepremičninah na območju Republike Slovenije, ki se vzpostavi in vodi zaradi zagotavljanja podatkov, ki odražajo dejansko stanje nepremičnin v naravi.

[14] Podatki, ki se vodijo v registru nepremičnin, so sicer taksativno naštetih v petem odstavku 103. člena ZEN, vendar se na to določbo ZMVN ne sklicuje in ne določa, da se ti podatki lahko uporabijo tudi v davčne namene. V skladu s šestim odstavkom 103. člena ZEN se ti podatki lahko uporabijo samo za namene vzpostavitve in vodenja registra nepremičnin.

[15] Na tej podlagi je Vlada sprejela Uredbo o podatkih o lastnostih nepremičnin v registru nepremičnin (Uradni list RS, št. 95/11, 109/11 in 7/14 - Uredba o podatkih).

[16] Iz odgovora Vlade izhaja, da naj bi GURS pri množičnem vrednotenju nepremičnin uporabljal Mednarodne standarde ocenjevanja vrednosti (IVS) Odbora za mednarodne standarde ocenjevanja vrednosti (*International Valuation Standards Committee*) s sedežem v Londonu, Združeno kraljestvo, ki pa od leta 2007 ne vsebuje več posebnega standarda za množično vrednotenje nepremičnin v davčne namene (*International Valuation Guidance Note No. 13: Mass Appraisal for Property Taxation*). Iz odgovora strokovnjaka prof. dr. Iva Lavrača, vabljenega na javno obravnavo, po drugi strani izhaja, da naj bi se uporabljali Standardi za množično vrednotenje nepremičnin (*Standard on Mass Appraisal of Real Property 2013*) Mednarodnega združenja uradnikov za množično vrednotenje (*International Association of Assessing Officers*) s sedežem v Kansas Cityju, ZDA.

[17] Način primerljivih prodaj temelji na dejansko realiziranih cenah nepremičnin, ki so bile predmet prodaje na trgu nepremičnin (drugi odstavek 3. člena Pravilnika o kriterijih in merilih). Način kapitalizacije donosa temelji na donosnosti nepremičnin (tretji odstavek 3. člena Pravilnika o kriterijih in merilih). Nabavnovrednostni način temelji na stroških gradnje nepremičnin (četrti odstavek 3. člena Pravilnika o kriterijih in merilih).

[18] Pri tem nastaja med ZMVN in podzakonskimi predpisi še terminološka zmeda, saj je 3. člen Pravilnika naslovljen "način ocenjevanja vrednosti nepremičnin", ne pa "metode množičnega vrednotenja nepremičnin".

[19] Pojem rezidenčne stanovanjske nepremičnine opredeljuje tretji odstavek 6. člena ZDavNepr.

Rezidenčna je tako tista stanovanjska nepremičnina, v kateri ima v času, upoštevnem za odmero davka, davčni zavezanec prijavljeno stalno prebivališče, oziroma če zavezanec ni slovenski državljan, začasno prebivališče. V primeru nepremičnine v solastnini ali skupni lasti se za rezidenčno šteje delež nepremičnine solastnika oziroma skupnega lastnika, ki ima na njej prijavljeno stalno prebivališče. Prav tako se šteje za rezidenčno stanovanjska nepremičnina, v kateri je v določenem obdobju najmanj 6 mesecev evidentiran najemni pravni posel.

[20] Točka 2 drugega odstavka 6. člena ZDavNepr določa:

"Davčne stopnje za zemljišča brez stavb znašajo:

- 0,15 % za kmetijska zemljišča;
- 0,07 % za gozdna zemljišča;
- 0,75 % za zemljišča za poslovno in industrijsko rabo;
- 0,40 % za zemljišča za namene energetike;
- 0,50 % za zemljišča za gradnjo stavb;
- 0,50 % za ostala zemljišča;
- 0,15 % za zemljišča za stanovanjsko rabo (funkcionalna zemljišča)."

[21] Iz mnenja Vlade izhaja, da je izraz in opredelitev uvedel ZDavNepr ter da gre za nepremičnine, ki se vrednotijo z modelom elektrarne - PNE in stavbe s šifro dejanske rabe 1251002, kar so industrijske stavbe elektrarn.

[22] Primerjaj presojo Ustavnega sodišča pri izvotlitvi pravice do sodnega varstva iz 23. člena Ustave v odločbah št. Up-1857/07, U-I-161/07 z dne 3. 12. 2009 (Uradni list RS, št. 105/09, in OdlUS XVIII, 55), št. U-I-18/02 z dne 24. 10. 2003 (Uradni list RS, št. 108/03, in OdlUS XII, 86) in št. Up-76/03, U-I-288/04 z dne 17. 3. 2005 (Uradni list RS, št. 34/05, in OdlUS XIV, 110).

[23] Člen 9 ZDavNepr se glasi:

"Prihodki od davka se delijo:

- proračunom občin, od davka za nepremičnine na njihovem območju, v višini 50 % od davka, odmerjenega ob upoštevanju davčnih stopenj iz drugega in četrtega odstavka 6. člena in prvega odstavka 7. člena tega zakona ter povečanj oziroma zmanjšanj v skladu s petim, šestim in sedmim odstavkom 6. člena tega zakona, razen davka, odmerjenega od gozdnih zemljišč v delu, ki pripada občinam, ki se nakazuje na poseben podračun proračuna države in nameni občinam za vzdrževanje gozdnih cest v skladu s predpisi o gozdovih,
- proračunu Republike Slovenije, v višini 50 % od davka, odmerjenega ob upoštevanju davčnih stopenj iz drugega in četrtega odstavka 6. člena in prvega odstavka 7. člena tega zakona."

[24] Člen 6 ZFO-1 določa:

"(lastni davčni viri)

(1) Viri financiranja občine so prihodki občinskega proračuna (v nadaljnjem besedilu: prihodki) od:

- davka na nepremičnine;
- davka na vodna plovila;
- davka na promet nepremičnin;
- davka na dediščine in darila;
- davka na dobitke od klasičnih iger na srečo in
- drugega davka, če je tako določeno z zakonom, ki davek ureja.

(2) Občini pripadajo prihodki od davkov iz prejšnjega odstavka v skladu z zakonom, ki ureja posamezen davek.

(3) Vir financiranja občin so prihodki od 54 % dohodnine, vplačane v predpreteklem letu, povečane za inflacijo za leto pred letom in leto, za katero se izračuna primerna poraba občin v skladu s tem zakonom.

(4) Občini pripadajo prihodki od dohodnine v skladu z merili, ki jih za financiranje primerne porabe občin določa ta zakon. Vlada z uredbo določi način nakazovanja prihodkov od dohodnine občinam."

[25] Glej Poročevalec DZ z dne 18. 10. 2013, str. 12.

[26] Glej M. Schellekens (ur.), European Tax Handbook 2013, IBFD, Amsterdam 2013: npr. Švedska

(davek od industrijskih, gospodarskih in drugih nerezidenčnih nepremičnin je prihodek države), Danska (davek na prebivališča: hiše, stanovanja, poletne rezidence itd. je prihodek države) in Češka (davek na stanovanjske nepremičnine večje vrednosti je prihodek države).

[27] Iz drugega odstavka 21. člena ZLS izhaja, da so naloge občin (med drugim) skrb za službe za osnovno varstvo otroka in družine, za socialno ogrožene, invalide in ostarele.

[28] Gre za Zakon o davkih občanov (Uradni list SRS, št. 36/88 in nasl. – ZDO).

[29] Gre za davek na nepremičnine večje vrednosti.

U-I-313/13-90

25. 3. 2014

Pritrdilno ločeno mnenje sodnika mag. Miroslava Mozetiča

1. Z odločbo se strinjam v celoti. Ne glede na to želim napisati nekaj misli, s katerimi želim izraziti določena nestrinjanja s posameznimi argumenti ali dodatno utemeljiti posamezne točke izreka odločbe.

2. Prva točka izreka odločbe seveda ne pomeni, da je že sama uvedba davka na nepremičnine v neskladju z Ustavo. Ali takšen davek uvesti ali ne, je v izključni pristojnosti zakonodajalca (Državnega zbora). Po spremenjenem 90. členu Ustave (Uradni list RS, št. 47/13) o takšni odločitvi zakonodajalca (zakonu o davkih) ni dopustno odločati na referendumu. Seveda pa, kot za vsak zakon, zlasti za tiste, s katerimi se urejajo pravice in obveznosti državljanov, velja, da mora biti njihova vsebina skladna z Ustavo. Vprašanje, ali je vsebina sprejetega zakona skladna z Ustavo, pa se lahko zastavi Ustavnemu sodišču. In pričujoča odločba je odgovor na to s strani predlagateljev in pobudnikov zastavljeno vprašanje glede Zakona o davku na nepremičnine (Uradni list RS, št. 101/13 – v nadaljevanju ZDavNepr).

3. Na morebiten očitek, zakaj je Ustavno sodišče razveljavilo celoten ZDavNepr, čeprav je ugotovilo le, da so njegove posamezne določbe v neskladju z Ustavo, odgovarja že odločba v 86. točki obrazložitve. Z obrazložitvijo se strinjam. Drži, da bi Ustavno sodišče lahko razveljavilo samo tiste določbe, za katere je izrecno ugotovilo neskladje z Ustavo in v obrazložitvi pojasnilo, da se z drugimi določbami ni ukvarjalo, ker je že zaradi neustavnih določb zakon v celoti neuporabljiv. Učinek bi bil enak, čeprav bi v takem primeru še vedno imeli (delno) veljaven zakon, ki pa se ne bi mogel (smel) uporabljati, saj sta bila bistvena elementa obdavčitve – davčna osnova in davčne stopnje – razglašena za neustavna. Prav tako je ugotovljena neustavnost ZDavNepr tudi z vidika ustavnega položaja lokalnih skupnosti glede njihove finančne avtonomije. Po mojem mnenju je že samo ta neustavnost razlog, da je bilo treba zakon razveljaviti v celoti. In ne nazadnje tudi način izvršitve jasno kaže, da se izpodbijani zakon, ni mogel uporabljati. Menim, da je na ta način zakonodajalcu dano povsem jasno sporočilo, da se je treba davka na nepremičnine lotiti znova od začetka ter po mojem mnenju najprej razčistiti vprašanja, ki zadevajo finančno avtonomijo občin.

4. Strinjam se s stališči v vseh točkah obrazložitve, razen delno v točki B. – VI. Presoja ZDavNepr z vidika ustavnega položaja občin. Po mojem prepričanju je ZDavNepr nedopustno in protiustavno posegel v ustavni položaj občin in to tudi z vidika ustavne zahteve po lastnih (proračunskih) virih občin. Odločba sicer ugotavlja neskladje z Ustavo petega odstavka 6. člena, 8., 9., 25. in 26. člena ZDavNepr, nasprotno pa ugotavlja, da je 2. člen zakona skladen z Ustavo. Menim, da argumenti, ki utemeljujejo ugotovljeno neustavnost navedenih členov, v enaki meri utemeljujejo tudi neustavnost 2. člena ZDavNepr. Določbe vseh navedenih členov skupaj nam šele dajo odgovor na vprašanje, ali je

davek na nepremičnine, kot ga izpodbijani zakon ureja, še vedno mogoče šteti za avtonomen **lastni** vir občin in ali je torej ureditev skladna s 142. členom Ustave. Ta namreč določa v prvem stavku, da se občina financira iz lastnih virov. To nalaga zakonodajalcu, da zagotovi občinam lasten avtonomen vir dohodkov, ki jih potrebujejo za izvajanje svojih nalog. Kaj to pomeni je Ustavno sodišče obrazložilo že v več svojih odločbah, ki so korektno povzete v obrazložitvi, in temu ni kaj dodati.

5. Res je, da 2. člen ZDavNepr določa, da pripada davek od nepremičnin občini in državi, iz 9. člena pa izvemo, da si ga delita na pol. To naj bi pomenilo, da je del tega davka lasten davčni vir občine. Vendar se mi kljub temu zastavlja vprašanje, ali ne gre le za prazno razglasitev tega davka za lasten vir z namenom, da bi s tem le formalno zadostili zahtevi Ustave. Odgovor na to vprašanje je po mojem prepričanju odvisen od ugotovitve, ali je občinam omogočeno, da s takim davčnim virom v resnici lahko avtonomno upravljajo ali ne in v kolikšni meri. Določbe 9. člena, niti petega odstavka 6. člena, še manj pa 25. in 26. člena, ki sicer urejajo prehodno obdobje uveljavitve novega zakona, ne dajo pozitivnega odgovora. Avtonomija iz petega odstavka 6. člena ZDavNepr je, čeprav je na prvi pogled velika – povečanje ali zmanjšanje za največ 50 odstotkov, močno omejena že s šestim, sedmim in osmim odstavkom istega člena. Že tako majhna avtonomija pa je omogočena le manjšemu številu občin, ki ne prejemajo finančne izravnave. Če pa upoštevamo še davčne stopnje, ki so za nekatere nepremičnine glede na njihovo rabo že tako visoko določene, je nerealno pričakovati dodatna zvišanja s strani občin. Tako se po mojem prepričanju izkaže avtonomija upravljanja z "lastnim" davčnim virom za navidezno in je torej davek na nepremičnine, ki pripada občinam, le navidezno njihov lasten avtonomen vir. Namen 2. člena ZDavNepr je torej le formalno zadostiti zahtevi 142. člena Ustave. To pa mene pripelje do sklepa, da je tudi 2. člen Zakona v neskladju z Ustavo. To pa ne pomeni, da sem mnenja, da je davek na nepremičnine lahko vir financiranja samo za občinske proračune.

mag. Miroslav Mozetič
Sodnik

U-I-313/13-91
27. 3. 2014

Pritrdilno ločeno mnenje sodnika Jana Zobca

1. Čeprav sem v celoti glasoval za odločbo in do neke mere soglašam tudi z njenimi razlogi, želim s pritrdilnim ločenim mnenjem izraziti svoje poglede na premoženjski davek z vidika ustavnega jamstva lastnine, še zlasti lastnine na stanovanjskih nepremičninah. Predlagatelji so se namreč sklicevali tudi na to, da nepremičninski davek prekomerno posega v ustavno jamstvo lastnine, odgovorov na te očitke pa v odločbi ni.

Nekaj kratkih uvodnih misli o pomenu lastnine v civilizacijskem krogu, ki mu pripadamo

2. Lastnina pomeni eno od osrednjih ustavnih vrednot in enega od stebrov zahodne civilizacije. Že Velika listina svoboščin iz leta 1215, ki je kraljevo oblast podvrgla pravu, in ki pomeni prvi korak k uresničenju ideje o vladavini prava, je vsebovala več pomembnih varovalk lastništva – npr. načelo, da je za dvig državnega proračuna nujna odobritev predstavniškega telesa, določbo, da kraljevi uradniki nikomur ne smejo odvzeti premoženja brez takojšnjega plačila – razen če se je prodajalec prostovoljno strinjal z odložitvijo plačila; zagotavljala je tudi varstvo pred protipravnim odvzemom posesti ali

(arbitrarnim) odvzemom brez sodne odločbe.[1] Teorija o lastniških pravicah ima tudi osrednje mesto v politični filozofiji Johna Locka, ki je navdihovala ameriško revolucijo in odsevala v Deklaraciji o neodvisnosti. Po mnenju tega misleca razsvetljenstva, katerega filozofija je globoko vplivala na moderni liberalizem, zasebna lastnina obstaja že po naravnem pravu in pred nastankom politične oblasti. Pravi in resnični smisel vladanja je varstvo teh naravnih lastniških pravic, ki jih je Locke spojil s svobodo. Zato je zatrjeval, da so ljudje ustvarili in postavili vlado, da bi prek nje zavarovali svoja življenja, svoboščine in posest. In ker je lastništvo naravna pravica, so po njegovem tudi pooblastila vlade nujno omejena z dolžnostjo varovati lastnino. Trdno je stal na stališču, da zakonodajalec ni upravičen samovoljno posegati v lastnino ter da je odmerjanje davkov brez ljudskega soglasja arbitrarno, krati temeljni zakon lastnine ter spodkopava cilj in smisel vladanja.[2] Oboje – tako Velika listina svoboščin kot Lockov pogled na lastnino – je imelo močan vpliv na angloameriško politično-filozofsko in pravno identiteto. Lockov koncept lastnine je pronical v angleško obče pravo in v slovitom delu *Commentaries on the Laws of England* je William Blackstone gradil prav na Lockovi formulaciji.[3] Skozi celotno revolucionarno obdobje so Američani poudarjali, da mora imeti lastnina osrednje mesto v ustavni ureditvi. In kot je rekel Arthur Lee, je lastnina varuh vsake druge pravice – odvzeti jo ljudem, je enako, kot da bi jim odvzeli svobodo.[4] Peti amandma k ameriški Ustavi (*due process of law*) izrecno vključuje Lockov koncept, po katerem je varstvo lastnine poglobilni cilj vlade, in lastnino postavlja ob bok življenju in svobodi.

3. Tudi francoska Deklaracija o pravicah človeka in državljana iz leta 1789 v 2. členu pravi, da je cilj vsakega političnega združevanja ohranitev naravnih in nezastarljivih človekovih pravic – te pravice pa so svoboda, lastnina, varnost in upor proti zatiranju. Ter nato v 17. členu nadaljuje: "Ker je lastnina nedotakljiva in sveta pravica, je ni mogoče nikomur odvzeti, razen če obstoji očitna, z zakonom določena javna potreba, in to ob predhodni in pravični odškodnini."

4. Po drugi strani so davki neizogibna nujnost in jih že po naravi stvari država lahko pobira samo tako, da posega v premoženje svojih državljanov in pravnih oseb, torej s podržavljanjem dela njihove lastnine. Da bi torej sploh lahko varovala zasebno lastnino svojih državljanov ter zagotavljala uresničevanje in varovanje drugih človekovih pravic (in s tem izpolnjevala temeljni cilj svojega obstoja), mora posegati v tisto, kar je dolžna varovati. Gre za protislovje lastnine, ki se izraža z njeno socialno, gospodarsko in ekološko funkcijo. Vprašanje torej je, ali gre za notranje protislovje (lastnine) ali pa samo za zunanji konflikt med zasebnim in javnim. Od odgovora na to vprašanje je odvisno, kako (s kakšnimi merili) naj se to protislovje oziroma konflikt razrešuje ter kdo in kako ter v kakšnem obsegu naj to nadzoruje. Ali bolj natančno: gre za vprašanje, ali so obveznosti plačevanja davkov in drugih javnih dajatev notranja lastnost lastninske pravice, njen sestavni del, ali pa pomenijo poseganje v njo, se pravi zunanje vmešavanje v človekovo pravico.

Davek na nepremičnine je poseg v lastnino

5. Naj kar takoj povem, da soglašam z izhodiščem teze predlagateljev, da je davek na nepremičnine, še posebej na stanovanjske nepremičnine, že sam po sebi poseg v ustavno jamstvo lastnine ter da bi ga bilo zato treba podvreči strogemu testu sorazmernosti. Res je, da Ustava v prvem odstavku 67. člena opredeljuje gospodarsko, socialno in ekološko funkcijo lastnine, ko pravi, da zakon določa način pridobivanja in uživanja lastnine tako, da je zagotovljena njena gospodarska, socialna in ekološka funkcija. Res je tudi, da se je Ustavno sodišče o tem že izreklo, in sicer, da "pravica do zasebne lastnine kot svoj sestavni del – ne pa morda omejitev – vsebuje tudi dolžnost prispevati za javne potrebe", ter da so zato "sestavni del vsebine lastninske pravice že po Ustavi tudi določena premoženjska bremena, ki jih lahko nosijo le titularji (pravice do) zasebne lastnine." Ustavno sodišče je zato sklenilo, da davek, določen v okviru gospodarske, socialne in ekološke funkcije lastnine "ne pomeni že posega (omejitve) v ustavno varovano pravico do lastnine." [5]

6. Stališče, da davčne obremenitve same po sebi še niso poseg v ustavno jamstvo lastnine, dokler niso prekomerne, kar z drugimi besedami pomeni, da ima država v tem delu "proste roke", da lahko "po potrebi" posega v premoženje svojih državljanov in pravnih oseb, se mi zdi nadvse sporno. Pomeni namreč, da dokler davek ni prekomeren, lastnik tudi ni ustavno varovan pred davčnimi obremenitvami ter da zato v tem delu ni ustavnega varstva lastnine pred državo. Ta si lahko namreč potem z zakonom (ki ga sprejme katerakoli vladajoča večina) kadarkoli in "po potrebi" vzame tisto, kar meni, da ji pripada (če le ne krši katerih drugih splošnih ustavnih načel in zapovedi – npr. zakonitosti, jasnosti in določnosti davčne zakonodaje, enakosti, prepovedi retroaktivnosti)[6] – država je namreč tu vezana samo na Ustavo. In kjer je Ustava ne omejuje, kjer ni ustavnega varstva pred njenimi ukrepi, tam ima država proste roke.

7. Ko je tako, lastnina, še posebej, ko gre za lastnino, ki je predmet obdavčitve s premoženjskim davkom, torej lastnino, ki je bila v preteklosti že pridobljena, ni v celoti in učinkovito ustavno varovana. Primarni smisel in namen ustavnega jamstva lastnine je namreč varstvo posameznikove svobode na premoženjskem področju pred državo in njenimi apetiti. Ko pa določenemu delu premoženja odrečemo ustavno varstvo pred državnim poseganjem vanj, potem v tem delu lastnina ni več varovana in je zato v resnici le še "pollastnina", varovana zgolj v civilnopravnih, horizontalnih razmerjih med medsebojno prirejenimi posamezniki, ne pa pred davčnimi pretenzijami države. Ali bolj neposredno: Tako stališče izroča del lastnine v roke države. Če je to še mogoče zagovarjati pri davkih na donos in pri davkih na porabo, se mi zdi pri premoženjskem davku, katerega predmet je mirujoče, v preteklosti že pridobljeno premoženje, povsem nesprejemljivo.[7]

8. Zato se strinjam s profesorjem Kerševanom, da se s takim stališčem, po katerem "[t]emeljni oblastveni poseg, ki v sodobni pravni ureditvi najbolj pogosto vpliva na posameznikov položaj in njegovo možnost svobodnega samouresničevanja, torej poseg v njegovo premoženje [...] ne samo, da ni omejen s človekovo pravico do zasebne lastnine, temveč je (celo) njen sestavni del, [...] posamezniku odvzema temeljna funkcija človekove pravice do zasebne lastnine, ki je skladno z naravo ustavnih pravic ravno v obrambi pred oblastvenimi posegi vanjo." [8] Stališče, da je v človekovo pravico kot njen sestavni del vgrajen poseg, se pravi njena okrnitev, zmanjševanje in postopno izničevanje, je podoben nesmisel kot trditi, da je bolezen sestavni del zdravja (čeprav je že po definiciji zdravje odsotnost bolezni). Lastnina državljanov in pravnih oseb ni bankomat, iz katerega bi lahko država poljubno dvigala denarne zneske za svoje takšne ali drugačne (in ustavno nenadzorovane) potrebe, vse do limita prekomernosti.

Posebej o stanovanjskih nepremičninah

9. Zaradi ponderiranosti lastninske pravice na stanovanjskih nepremičninah s pomembnimi ustavnimi vrednotami – ne samo s svobodo na premoženjskem področju – je njena specifična teža toliko večja. Stanovanje pomeni enega od osnovnih življenjskih pogojev, je prostor, ki poleg fizičnega zavetja zagotavlja razvoj in integracijo ter daje občutek varnosti stanovalcem, ki v njem prebivajo, je "temeljna sestavina življenja v miru, dostojanstvu in varnosti kot treh temeljnih človekovih pravic". [9] Lastninska pravica na stanovanjski nepremičnini zato v pretežnem delu varuje tudi pravico do doma, do prostorske zasebnosti, varnosti, družinskega življenja, svobodnega razvoja osebnosti, osebnega dostojanstva. Vse te vrednote ji dajejo posebno težo in pomen. V slovenskem prostoru še zlasti. Izstopajoča značilnost domače nepremičninske stvarnosti je namreč velika razpršenost lastništva na stanovanjskih nepremičninah, [10] kar pomeni, da ima (drugače kot drugod po svetu) lastninska pravica na teh nepremičninah pri nas bistveno večjo težo. Lastnina na stanovanju, ki je namenjeno ustvarjanju dobička od oddajanja v najem, je nekaj čisto drugega od lastninske pravice na stanovanju, v katerem živi lastnik s svojo družino ali kdo od njegovih najožjih sorodnikov (prav tako s svojo

družino). In pobiranje davkov od takega predmeta, ki lastniku ne prinaša nobenega dohodka, ampak služi uresničevanju nekih drugih (z vidika človekove osebnosti nadvse pomembnih) ustavnih vrednot, se mi zdi še posebej občutljivo.

10. Gledano s te perspektive se pokaže, da davek na stanovanjske nepremičnine še zdaleč ni toliko premoženjski davek, kot je to davek na pravico do doma, zasebnosti, varnosti, osebnega dostojanstva itd. V tem vidim dodaten razlog za nesprejemljivost stališča, da bi bile omejitve človekove pravice sestavni del pravice same. Ko gre za lastnino na stanovanjskih nepremičninah, ki je materialna podstat in pogoj številnim drugim človekovim pravicam, za tako stališče ni niti več normativne podlage v prvem odstavku 67. člena Ustave. Ni je zato, ker je aglomeracija vseh drugih človekovih pravic, ki živijo zaradi, skozi in prek človekove pravice do zasebne lastnine na stanovanju, tako močna, tako pomembna in tako prevladujoča, da preprosto preglasi njene premoženjske komponente (na katere se nanaša prvi odstavek 67. člena Ustave, ki pravi, da zakon določa način pridobivanja in uživanja lastnine tako, da je zagotovljena njena gospodarska, socialna in ekološka funkcija).

Nevarnost ogrožanja substance premoženja

11. Pri nepremičninskem davku vidim nadaljnji razlog za nesprejemljivost uporabe kritiziranega stališča o davku kot sestavnem delu pravice do zasebne lastnine še v naslednjem: ta davek, ki je sprotni, ponavljajoči se davek na mirujoče premoženje, se plačuje iz tekočih dohodkov davčnega zavezanca, kar pomeni iz tistega, kar mu ostane po plačilu vseh preostalih davščin – dohodnine, prispevkov za pokojnino, zdravstveno zavarovanje itd. Temu je treba dodati še davek, ki je bil plačan ob pridobitvi same nepremičnine. V seštevku celotna obremenitev marsikje znatno presega 50%.^[11] Če pa bi se nepremičninski davek "plačeval" iz vrednosti same nepremičnine, se pravi iz njene substance (iz predmeta obdavčenja), potem bi bil to čisti zaplembeni davek – zaradi izterjave davčnega dolga bi namreč država segla na nepremičnino.^[12] Da taki primeri niso že vnaprej izključeni, izhaja iz 15. člena Zakona o davku na nepremičnine (Uradni list RS, št. 101/13 – v nadaljevanju ZDavNepr), po katerem je za zavezanca, ki so bili v skladu s predpisi, ki urejajo socialno varstvene prejemke, upravičeni do prejemanja denarno socialne pomoči ali do varstvenega dodatka, in ki so zato po 11. členu ZDavNepr upravičeni do znižanja nepremičninskega davka za 50%, predviden "privilegij" zavarovanja te davčne obveznosti z vknjižbo zastavne pravice na nepremičnini in prepovedjo odtujitve in obremenitve nepremičnine, ki je predmet obdavčitve. Bistvo te dobrote je v tem, da se izpolnitev davčne obveznosti odloži do smrti davčnega zavezanca. Za vse ostale, vključno z mejnimi primeri, ki ne spadajo v kategorijo zavezancev iz 11. člena ZDavNepr, pa veljajo splošne določbe davčne izvršbe.

12. Prav zato je za premoženjski davek, ki je zaradi svoje narave, ko obdavčuje že pridobljeno, mirujoče premoženje in pri veliki večini stanovanjskih nepremičnin neprofitabilno premoženje, nagnjen k zažiranju v svojo substanco, v predmet obdavčenja, kar z drugimi besedami pomeni postopno redukcijo lastninske pravice, še posebej nesprejemljivo stališče, po katerem bi bil tak davek že kar sestavni del človekove pravice do zasebne lastnine, ki je, ko gre za stanovanjske nepremičnine, dodatno obtežena še z drugimi pomembnimi ustavno varovanimi vrednotami. Za toliko, kot znaša davčna stopnja, se letno zmanjša lastninska pravica. Ne rečem, da je to že vnaprej protiustavno, saj premoženjski davek sam po sebi še ni protiustaven. Tisto, na kar želim opozoriti, je samo, da pomeni tak davek poseg v ustavno jamstvo lastnine, da torej ne moremo reči, da je, kolikor ni prekomeren, že kar sestavni del pravice same. Ne glede na višino davčne stopnje mora biti zato podvržen strogemu testu sorazmernosti. S tega vidika je povsem nepomembno, za katero skupino nepremičnin gre – bistveno je, da davčna osnova ni prihodek od nepremičnine (donos), ampak njena posplošena tržna vrednost.

Načelo obdavčitve do polovice

13. Ko je Ustavno sodišče v odločbi št. U-I-91/98 z dne 16. 7. 1999 izreklo, da predpisovanja davčnih obveznosti še ni mogoče šteti za poseganje v lastninsko pravico, če obdavčitev ni prekomerna, je oblikovalo tudi stališče, da je obdavčitev prekomerna (in da zato pomeni poseg v ustavno jamstvo lastnine, ki ga je treba presojati po strogem testu sorazmernosti), ko preseže 50% donosa.[13] Gre za formulo očitne nesorazmernosti davčne obveznosti, ki pove, kdaj je zakonodajalec (šele/že) prestopil polje svoje avtonomije in vdrl v ustavno varovano jedro lastnine. Formula je kvantificirana in se ne ukvarja s težo poseganja v lastnino. Vendar bi moralo biti bistveno prav to. Bistveno zato, ker je posamezen primer prizadete lastninske pravice lahko obtežen z različnimi ustavnimi vrednotami. Ni namreč isto, ali gre za dobiček od borznih špekulacij, ali pa za poslovne in industrijske nepremičnine, katerih lastnik je že tako in tako obremenjen z davkom na donos, da ne govorim o povsem neprofitabilni lastninski pravici na stanovanjski nepremičnini. Prav ta ima močan socialni naboj in izrazito socialno funkcijo – ne le za njenega nosilca, ampak za vse pripadnike njegove družine, za zakonca, otroke, ali še koga drugega. Razen tega je načelo obdavčitve do polovice na abstraktni (zakonski) ravni tako rekoč neuresničljivo, saj je skupno davčno breme pri vsakem posameznem davčnem zavezancu drugačno – in se v času tudi spreminja. Četudi bi izhajali iz povprečnega davčnega zavezanca, bi bil to samo statistični konstrukt. Povprečnega davčnega zavezanca namreč v resničnem življenju ni.

14. Vendar tudi če bi sprejeli načelo obdavčitve do polovice (ki znotraj koncepta, po katerem davki niso poseg v lastnino, ampak njen del, ščiti pred povišanjem najvišjih davčnih stopenj), je utemeljeno pričakovanje, da bo pri velikem številu davčnih zavezancev kumulativno davčno breme (vsi davki, ki bremenijo davčnega zavezanca, in ki jih plačuje iz tekočega prihodka – tako davke od donosa, kot premoženjski davek) zaradi prekoračitve magičnih 50% prekomerno.[14] Kajti če izhajamo iz predpostavke, da mora uporaba lastnine hkrati (kar pomeni do enakih deležev) služiti skupnosti, potem lahko to velja kvečjemu za davek na donos, se pravi, da od tistega, kar je davčni zavezanec ustvaril (zaslužil, pridelal, pridobil), državi pripada (največ) polovica, medtem ko sme davčni zavezanec z drugo polovico prosto razpolagati. In ker je mirujoče premoženje samo druga pojavna oblika te polovice premoženja, ki je davčnemu zavezancu ostala po tem, ko mu je država iz naslova socialne funkcije lastnine že pobrala "svojo" polovico, je treba njene nadaljnje apetite po tem (preostalem) premoženju, ki niso več kriti s socialno funkcijo lastnine, podvreči strogemu testu.

Čemu strogi test

15. Morda bo kdo rekel, kakšen smisel ima prerekanje okoli vprašanja, ali je premoženjski davek, če ni prekomeren, sploh poseg v človekovo pravico do zasebne lastnine. Saj na koncu pridemo do istega: če ni prekomeren, bo preživel tudi strogi test. In nasprotno – če je prekomeren, bo padel tudi na strogem testu. Vendar razlika obstaja – ta ni samo konceptualna, je tudi praktična. Če je premoženjski davek sam po sebi poseg v ustavno jamstvo lastnine, potem bo že pristop zakonodajalca pri uvajanju in spreminjanju (dviganju) tega davka drugačen – vedoč, da posega v človekovo pravico, bo ravnal bolj odgovorno, preišljeno, bolj obzirno, ne bo tako lahkoten in ne bo rokohitrski (čeprav je ZDavNepr sistemski zakon, je bil sprejet po hitrem postopku). Predvsem pa bo v postopku pred Ustavnim sodiščem zakonodajalec tisti, ki bo nosil breme strogega testa. Moral bo biti uspešen v argumentiranju in prepričevanju, da je davek ne samo primeren, ampak tudi nujen in sorazmeren v ožjem smislu.

16. Res je, da ima zakonodajalec na davčnem področju široko polje proste presoje – tudi glede izbire predmeta obdavčitve. Za te odločitve nosi politično odgovornost, ki se Ustavnega sodišča ne tiče. Za ustavnosodno presojo je pomembno samo to, da se z davki kot takimi primarno zasledujejo javnofinančni cilji, kar je vsekakor skladno z Ustavo, ter da je zaradi tega test legitimnosti že vnaprej

dobljen. Ustavno dopustni cilj za predpisovanje davkov namreč določa že prvi odstavek 146. člena Ustave, po katerem z davki država in lokalne skupnosti pridobivajo sredstva za uresničevanje svojih nalog (t. i. temeljni finančni cilj davka). Tudi s primernostjo kot prvo od stopenj strogega testa sorazmernosti (s katerim Ustavno sodišče preizkuša, ali poseg v človekovo pravico ni prekomeren), ne more biti problemov. Že zaradi svoje narave je vsak davek primerno sredstvo za napolnitev državnega proračuna in za financiranje državnih nalog.[15]

17. Drugače je z nujnostjo. Tudi tu je treba izhajati iz načela, da ima zakonodajalec na področju javnih financ široko avtonomijo. Kolikšen je proračun, kakšna je njegova struktura in iz katerih virov se bo napajal, je stvar njegove politične ocene, ki je podvržena politični odgovornosti. Ustavno sodišče mora biti tu zadržano. Tisto, kar nedvomno sme presojeti, pa je vprašanje, ali izbrana vrsta davka posega v človekovo pravico do zasebne lastnine (obdavčuje) na najmilejši možen način. Vprašati se je treba, ali je obdavčitev v skladu s pravičnostjo, ki na davčnem področju pomeni, da je davčno breme med davčne zavezance porazdeljeno kolikor mogoče enakomerno. Če nekateri zavezanci plačujejo višji davek, kar pomeni, da trpijo intenzivnejše poseganje v pravico do zasebne lastnine, zato, da/ker so drugi obremenjeni manj, potem je jasno, da obremenitev tistih, ki na račun drugih plačujejo več, ni nujna. Enak (javnofinančni) cilj, ki tu nastopa v vlogi neodvisne spremenljivke (in ki bi v obravnavanem primeru pomenil okrog 188 milijonov evrov priliva v državni proračun in enak skupni priliv v občinske proračune),[16] je namreč mogoče doseči tudi na način, ki manj posega v človekovo pravico do zasebne lastnine nekaterih zavezancev – pač tako, da se v skladu z zahtevo po davčni enakosti davčna obremenitev enakomerno porazdeli.[17] Če ponazorim: Sprašujem se, zakaj je lastnik nerezidenčnega stanovanja, s katerim je reševal stanovanjsko stisko svojega otroka, obremenjen z davčno stopnjo 0,50%, lastnik rezidenčne stanovanjske nepremičnine (npr. enodružinske stanovanjske hiše, v kateri je dovolj stanovanjskega prostora tudi za lastnikovega otroka – denimo v enakem obsegu, kot prej omenjeno nerezidenčno stanovanje, v katerem stanuje otrok lastnika tega stanovanja) pa z davčno stopnjo 0,15%. Ali pa, v čem je razlika med tistim, ki je na nerezidenčnem stanovanju, v katerem stanuje (recimo) njegov otrok, ustanovil osebno služnost, in tistim, ki je v enakem položaju, vendar take služnosti (ker, recimo, otroku ne zaupa toliko) ni ustanovil.[18] In končno, zakaj bi moral tisti, ki ima v lasti dvoje stanovanjskih nepremičnin, in ki izmenično živi v obeh (druga je npr. počitniška hiša ali počitniško stanovanje), plačevati za eno od njiju davek po višji davčni stopnji kot recimo nekdo, ki ima v lasti samo eno stanovanjsko nepremičnino, potrebe po drugi (če jih sploh ima) pa rešuje z občasnim najemom (hotelske sobe, počitniškega stanovanja ipd.). Saj tu gre vendar za davek na nepremičnine, torej za stvarni davek, ne pa za davek na življenjski stil – obdavčuje se premoženje, ne pa svobodna izbira posameznika, kje, kako in s kom bo živel.

18. Ob tem se lahko (izjemoma) pojavi še nadaljnje vprašanje, ki zadeva nujnost posega v lastnino. Mislim na možnosti, da se določeni proračunski prihodki realizirajo na drug, z vidika človekove pravice do zasebne lastnine manj invaziven način. Tu gre za možnosti prodaje (privatizacije) državnega premoženja – ne sicer na splošno (tudi te odločitve sodijo namreč v prerogativo politike), ampak izjemoma tedaj, ko so v državni lasti nesorazmerno velike aglomeracije, ko je npr. delež državnega premoženja v nacionalnem gospodarstvu izrazito prevladujoč (energetika, telekomunikacije, banke, zavarovalnice in drugi veliki poslovni sistemi, vse to je še vedno v večinski državni lasti). Če je javnofinančni cilj, ki ga zasleduje premoženjski davek, očitno dosegljiv tudi s prodajo takega premoženja (in zato z manj intenzivnim poseganjem v lastninsko pravico državljanov), se lahko izkaže, da poseg v lastnino državljanov ni nujen.

19. Pri presoji nujnosti je končno lahko pomembno tudi, koliko znaša celoten znesek neizterjanih davčnih terjatev v primerjavi s pričakovanim javnofinančnim učinkom spornega davka.[19] Neizterjane davčne terjatve, ki/če so posledica neučinkovitega dela države, namreč ne morejo biti razlog za poseganje v človekovo pravico do zasebne lastnine. Še posebej, ker so v nasprotju s

temeljnim načelom davčnega prava - načelom davčne pravičnosti, oziroma načelom enakosti v obdavčitvi, ki je izpeljano iz ustavnega načela enakosti pred zakonom. Nedopustno je, da bi država breme lastne neučinkovitosti (kamor spada tudi neuspešno spopadanje s sivo ekonomijo)[20] ali, kar je še huje, morebitnega neutemeljenega (samovoljnega) odpisovanja davčnih obveznosti nekaterim davčnim zavezancem reševala z nalaganjem dodatnih davčnih obveznosti drugim. Vsaka neutemeljeno in neopravičeno neizterjana davčna terjatev je dejanski prispevek k davčni neenakosti in je zato protiustavna.[21]

20. Če bi davek preстал preizkus z merilom nujnosti, bi prišel na vrsto še test sorazmernosti v ožjem smislu. Tu bi bilo treba presojati, ali cilj (blaženje poglobljajoče se javnofinančne krize z razmeroma rahlo finančno "injekcijo") opravičuje sredstvo - poseganje v zasebno lastnino na nepremičninah in prek tega v ustavne vrednote, ki jih ta pravica zajema pri posameznih skupinah nepremičnin.

Namesto sklepa

21. Zelo se strinjam s Friderichom A. Hayekom, ko pravi, da manjša, kot je verjetnost posameznika, da si zagotovi bogastvo, bolj so trenutna premoženja nujno videti kot neupravičeni privilegij. Učenjak nato nadaljuje, da si bo politika zagotovo prizadevala, da bi to premoženje iztrgala iz zasebnih rok, bodisi s pomočjo počasnega procesa močne obdavčitve dedovanja oziroma prek hitrejšega procesa neposrednega odvzema[22] - sam bi še dodal: ali pa s prekomerno obdavčitvijo v preteklosti že pridobljenih nepremičnin. Vendar je potem naloga ustavnega sodstva, da zavaruje človekovo pravico do zasebne lastnine - naloga politike (zakonodajne in izvršilne oblasti) pa je zagotoviti, da obstoječa premoženja ne bodo (videti kot) neupravičeni privilegiji - kar pomeni, da mora povečati verjetnost posameznika, da si zagotovi bogastvo. Na vprašanje kako, nobelovec takoj postreže z odgovorom: "Ureditev, ki temelji na zasebni lastnini in zasebnem nadzoru nad proizvodnimi sredstvi, predpostavlja, da lahko takšno lastnino pridobi katerikoli uspešen posameznik. Če je to onemogočeno, lahko celo tisti posamezniki, ki bi sicer utegnili postati najbolj ugledni kapitalisti nove generacije, postanejo sovražniki uveljavljenega razreda bogatih." [23] In krog je sklenjen.

Jan Zobec
Sodnik

Opombe:

[1] "No freeman shall be [...] disseised [...], except by the lawful judgement of his peers or by the law of the land."

[2] J. Locke, *Second Treatise on Government* v: P. Laslett (ur.), *Two Treatises of Government*, 2. Izdaja, Cambridge University Press, Cambridge 1967, str. 380.

[3] "So great moreover is the regard of the law for private property, that it will not authorize the least violation of it; no, not even for the general good of the whole community." Gl. W. Blackstone, *Commentaries on the Laws of England*, London 1765, 1:134-35, 140-41; dosegljivo na: <http://press-pubs.uchicago.edu/founders/documents/v1ch16s5.html> (26. 3. 2014).

[4] Gl. J. W. Ely, Jr., *The Guardian of Every Other Right*, Oxford University Press, Oxford 2008, str. 26.

[5] Odločba št. U-I-91/98 z dne 16. 7. 1999 (Uradni list RS, št. 61/99, in OdlUS VIII, 196), 19. točka obrazložitve. V tej zadevi je Ustavno sodišče presojalo davek na bilančno vsoto bank, ki je bil sprva opredeljen kot premoženjski davek, vendar ga je Ustavno sodišče v odločbi prekvalificiralo v "prikriti" davek na dobiček.

[6] Gl. E. Kerševan, *Ustavne omejitve davčnega poseganja v lastninsko pravico*, Javna uprava, let. 49,

št. 1-2 (2013), str. 7.

[7] Pravih premoženjskih davkov z vidika poseganja v lastninsko pravico Ustavno sodišče še ni presojalo, dosedanja ustavnosodna presoja tega vprašanja pri drugih davkih pa ni povsem ustaljena. Po zgodnji presoji je Ustavno sodišče štelo, da pomenijo davčne obremenitve poseg v lastnino (npr. odločbe št. U-I-296/95 z dne 27. 11. 1997, Uradni list RS, št. 82/97, in OdlUS VI, 157; št. U-I-9/98 z dne 16. 4. 1998, Uradni list RS, št. 39/98, in OdlUS VII, 74; ter št. U-I-365/96 z dne 4. 11. 1999, Uradni list RS, št. 99/99, in OdlUS VIII, 241). Do spremembe stališča je prišlo z že omenjeno odločbo št. U-I-91/98.

[8] E. Kerševan, nav. delo, str. 10.

[9] Gl. N. Čosić, Lastniško stanovanje kot pomemben dejavnik varnosti starejših ljudi (diplomsko delo), Univerza v Ljubljani, Fakulteta za družbene vede, Ljubljana 2011, str. 16. Avtorica se nato sklicuje na Allardtovo trihotomno razvrstitev potreb v tri skupine: "imeti", "ljubiti" in "biti" ter ugotavlja, da lastništvo na stanovanju zadovoljuje potrebe iz vseh treh skupin (prav tam, str. 17).

[10] Slovenija je v samem vrhu lestvice držav z največjim deležem lastniških stanovanj. Delež takih stanovanj je po stanju 1. 1. 2011 znašal 90%, od vseh naseljenih stanovanj pa je bilo 78% lastniških, kar pomeni, da je bil vsaj en član gospodinjstva njihov lastnik. V teh stanovanjih je živelo 81 % prebivalcev. Pomemben je še podatek, da je največ najemnih stanovanj predstavljajo neprofitna najemna stanovanja (70%) in da je v teh je prebivalo pet odstotkov vseh prebivalcev. Gl. D. Dolenc, E. Miklič, B. Razpotnik, D. Šter in T. Žnidaršič, Ljudje, družine, stanovanja, Statistični urad republike Slovenije, Ljubljana 2013, str. 42, 44, 45; dosegljivo na: http://www.stat.si/doc/pub/Ljudje_druzine_stanovanja.pdf (26. 3. 2014). Za primerjavo: V Nemčiji znaša delež lastniških stanovanj 41 %.

[11] Na podlagi mednarodnih analiz Slovenija po efektivni obdavčitvi najvišjih dohodkov fizičnih oseb in prispevkov za socialno varnost (ki so prav tako davščina) zaseda prvo mesto na svetovni lestvici, pri čemer obdavčitev posameznikov pomembno presega polovico dohodka, nadpovprečno pa obdavčuje tudi nižje dohodke. KPMG's Individual Income Tax and Social Security Rate Survey 2009 kaže, da je bila v letu 2009 efektivna davčna stopnja pri 100.000 USD dohodka pri dohodnini 32,8 %, efektivna davčna stopnja pri socialnih prispevkih pa 22,1%, kar skupaj znaša 54,9% obdavčitve, kar Slovenijo uvršča na prvo mesto na svetu. Tudi iz analize stopenj davka na dodano vrednost v državah članicah EU izhaja, da je 22-odstotna davčna stopnja nadpovprečno visoka (VAT Rates Applied in the Member States in the European Union, Situation at 1st July 2013, Evropska komisija, 2013).

[12] Iz sklepa nemškega Zveznega ustavnega sodišča št. 2 BvL 37/91 z dne 22. 6. 1995 (BVerfGE 93, 121) izhaja, da se premoženjski davek lahko odmeri le na način, da v skupnem učinkovanju z drugimi davčnimi bremenmi ne poseže v samo substanco premoženja, v jedro premoženja, in ga je mogoče plačati iz običajno pričakovanih, mogočih donosov (*Sollerträge*) - v nasprotnem bi bil rezultat obdavčitve premoženja postopna konfiskacija, kar bi za davčnega zavezanca pomenilo nesorazmerno breme in bistven poseg v njegova premoženjska razmerja.

[13] Ustavno sodišče je (tudi) tu sledilo nemškemu Zveznemu ustavnemu sodišču (gl. 22. točko obrazložitve odločbe št. U-I-91/98), ki je v že navedenem sklepu št. 2 BvL 37/91 sprejelo načelo obdavčitve do polovice (*Halbteilungsgrundsatz*), po katerem lahko država obdavči (največ) polovico donosa. II. senat (ki za sprejemanje tovrstnih odločitev niti ni pristojen, ampak je to v pristojnosti I. senata) je to načelo (le kot *obiter dictum*) izpeljal iz razlage drugega odstavka 14. člena Temeljnega zakona, po katerem lastnina zavezuje in mora njena uporaba hkrati služiti skupnemu dobru. Iz besede hkrati, ki v nemščini etimološko izvira iz "do enakih deležev" (*zugleich = zu gleichen Teilen*), je potem prišlo do zaključka, da sme davek na premoženje poleg ostalih davkov poseči po donosu le, če skupna davčna obremenitev običajno pričakovanega, mogočega donosa ob tipizirani obravnavi prihodkov, odbitnih stroškov in ostalih razbremenitev, ostaja blizu polovične razdelitve med zasebnim in javnim.

[14] Gl. op. 11.

[15] Prim. 13. točko obrazložitve že navedene odločbe št. U-I-9/98 z dne 16. 4. 1998.

[16] Gl. pritrdilno ločeno mnenje sodnika dr. Deisingerja k tej odločbi, str. 3.

[17] Gl. op. 15.

[18] Da je v tem pogledu zakonodajalec očitno posegel v svobodo razpolaganja na premoženjskem področju, dokazujejo empirični podatki o številu ustanovljenih osebnih služnostih stanovanja. Po podatkih zemljiške knjige je bilo ustanovljenih kar 202.251 takih služnosti. Dovolj zgovorno. Gl. povezavo:

<http://www.delo.si/gospodarstvo/finance/osebna-sluznost-koliko-boste-placali-notarju.html> (26. 3. 2014).

[19] Če bi bil nepremičninski davek v celoti pobran, bi v državni proračun prispeval približno 188 milijonov evrov. Gl. pritrdilno ločeno mnenje sodnika dr. Deisingerja k tej odločbi, str. 3.

[20] Kot dokazujejo primerljive izkušnje, je vklop davčnih blagajn učinkovitejši od propagandnega gesla "Vklopi razum, zahtevaj račun!".

[21] Iz podatkov, ki jih je Davčna uprava Republike Slovenije Ustavnemu sodišču posredovala z dopisom št. 0100-952/2014-3 z dne 10. 3. 2014, izhaja, da je na dan 31. 12. 2013 davčni dolg vseh fizičnih in pravnih oseb znašal skupaj kar 1.472.787.087 evrov. V tem znesku seveda niso zajeti neizterjani davki iz sive ekonomije. Če bi prišteli še te, bi bil končni znesek davčne neučinkovitosti države neprimerljivo višji.

[22] F. A. Hayek, Ustava za svobodo, Inštitut Karantanija in Inštitut Nove revije, Ljubljana 2012, str. 487.

[23] Prav tam, str. 488.

U-I-313/13-92

25. 03. 2014

Pritrdilno ločeno mnenje sodnice dr. Jadranke Sovdat

I.

1. Razveljavitev celega zakona, ki je uvedel davek na nepremičnine, bi lahko na prvi pogled sporočala, da je protiustavna kar sama obdavčitev nepremičnin kot taka. Vendar to seveda ne drži. Zato želim že takoj na začetku poudariti, da uvedba davka na nepremičnine sama po sebi ni protiustavna. Kot navaja tudi odločba, spada odločitev o uvedbi davka v polje proste presoje zakonodajalca. Z Zakonom o davku na nepremičnine (Uradni list RS, št. 101/13 – v nadaljevanju ZDavNepr) je zakonodajalec to odločitev sprejel in Zakon kot tak samo zato, ker uvaja obdavčitev nepremičnin, torej ni protiustaven. Njegovo uveljavitev je bilo mogoče tudi slej ko prej pričakovati, ker je treba nadomestiti ureditev nadomestila za uporabo stavbnega zemljišča, ki ga je Ustavno sodišče že v odločbi št. U-I-39/97 z dne 16. 12. 1999 (Uradni list RS, št. 1/2000, in OdlUS VIII, 282) označilo kot (še) dopustno prehodno ureditev obdavčevanja. Pričakovanje uvedbe tega davka je bilo potrjeno tudi z Zakonom o množičnem vrednotenju nepremičnin (Uradni list RS, št. 50/06 in 87/11 – v nadaljevanju ZMVN), ki je že leta 2006 v 1. členu sporočil, da je eden od namenov uvedbe ocenjevanja vrednosti nepremičnin na podlagi množičnega vrednotenja prav obdavčenje. To, ali bo zakonodajalec uveljavil davek na nepremičnine ali kakšen drug davek, je torej odločitev, ki ne spada v presojo Ustavnega sodišča. Če se zakonodajalec odloči za uvedbo takega davka, pa mora to izvesti ustavnoskladno. Pri odločitvi o tem, ali mora spoštovati med drugim načelo zakonitosti iz 147. člena Ustave kot specialno načelo v razmerju do načela zakonitosti iz drugega odstavka 120. člena Ustave in ali mora spoštovati načelo enakosti pred zakonom iz drugega odstavka 14. člena Ustave, namreč zakonodajalec nima proste presoje. Ali je tokrat zakonodajalec ravnal ustavnoskladno z uveljavitvijo zakonskih določb, ki jih predlagatelji in pobudnica izpodbijajo, pa je predmet te odločitve.

2. Pri odločanju sem se zavzemala za to, da Ustavno sodišče razveljavi posamezne določbe ZDavNepr, in sicer tiste, ki jih je tudi presoјalo, ne pa kar celega zakona. Predlagatelji in pobudnica so povsem natančno opredelili, katere določbe izpodbijajo, in razveljavitev celega zakona lahko na prvi pogled tudi zavaja, da so bile morebiti presoјane tudi druge zakonske določbe, ki se jih ni Ustavno sodišče v presoјi niti dotaknilo. Če ni razlogov za širjenje presoје na določbe, ki niso izpodbijane, tudi ne more biti razlogov za to, da se te zakonske določbe znajdejo v izreku odločbe. Zato se mi je zdelo dosledno, da bi odločba razveljavila tiste zakonske določbe, ki so bile predmet presoје. Vendar je tudi res, da ugotovitev protiustavnosti zakonskih določb, ki določajo davčno osnovo, davčne stopnje, davek kot lastni vir občin in pravna sredstva, povzroči razveljavitev (oziroma ugotovitev protiustavnosti glede) bistvenih določb zakonske ureditve. Druge zakonske določbe pa s tem postanejo brezpredmetne, saj tako invalidnega zakona ni mogoče uporabljati. Že samo posamezna ugotovljena protiustavnost bi bila dovolj za tako ugotovitev (npr. glede davčne osnove, saj brez nje ne more biti davčne obveznosti). Navsezadnje odločba Ustavnega sodišča (izrek in obrazložitev) v vsakem primeru pomeni celoto, saj so bistveni prav razlogi, zaradi katerih je bila ugotovljena protiustavnost zakonskih določb. Doseg izreka pa je v skladu z ustaljeno ustavnosodno presojo nujno sodoločen z obsegom presoје, kot je razviden iz obrazložitve, v tem primeru tudi glede spodnje premise ustavnosodne presoје, se pravi posameznih zakonskih določb. Zato in ker se s posameznimi ugotovljenimi protiustavnostmi strinjam, sem kljub pomislekom glasovala za 1. točko izreka. Zakonodajalca tako in tako čaka novo delo pri uvedbi tega davka.

3. Soglašam tudi s tem, da je bilo treba glede na vsebino 5. člena ZDavNepr, ki v resnici glede enega od najpomembnejših delov za določitev davčne obveznosti, tj. davčne osnove, napoti na ZMVN, na podlagi načela koneksitete (30. člen Zakona o Ustavnem sodišču, Uradni list RS, št. 64/07 – uradno prečiščeno besedilo in 109/12 – v nadaljevanju ZUstS) presoditi tudi ustavnost ZMVN. Pa ne samo v tem delu. Tudi zaradi odgovora na vprašanje učinkovitega pravnega postopka z učinkovitimi procesnimi jamstvi bi bilo po mojem mnenju to potrebno prav zaradi tega, ker je v celoti v ZMVN temelj ureditve davčne osnove in postopka, v katerem se ta ugotovi, da bi bila po tem vpisana kot podatek v register nepremičnin (prvi odstavek 14. člena ZMVN) in kot taka (kot podatek) uporabljena v postopku davčne odmere (tretji odstavek 10. člena ZDavNepr). Tudi v tem delu bi bilo zato po mojem mnenju treba opraviti izrecno presojo ZMVN, sedaj pa je le nakazana v obliki opozorila zakonodajalcu. Ustavnost ureditve v ZMVN je namreč v obeh pogledih prvi od ključnih elementov ustavnosti izpodbijane ureditve. Tu pa imamo opravka ne le s protiustavnostjo v posameznih zakonskih določbah, ki bi jih bilo mogoče razveljaviti (kot npr. golo izvršitveno klavzulo v četrtem odstavku 15. člena in izrecno prepoved pravnega sredstva v tretjem odstavku 11. člena ZMVN), temveč tudi s tem, da ima Zakon dvojno protiustavno pravno praznino, ki se v enem delu nanaša na legaliteto, v drugem delu pa na učinkovit pravni postopek. Zato soglašam z ugotovitvijo protiustavnosti tega zakona (2. točka izreka), kar je navsezadnje ustaljena tehnika odločanja v primeru takih ugotovljenih protiustavnosti. Zakonodajalec bo moral, če bo vztrajal pri obdavčenju nepremičnin na podlagi ZMVN, najprej poskrbeti za odpravo teh protiustavnosti. Lahko pa se seveda odloči tudi za drugačno vzpostavitev davčne osnove za davek na nepremičnine.

4. Soglašam tudi s sprejetim načinom izvršitve odločbe (drugi odstavek 40. člena ZUstS), s katerim je Ustavno sodišče začasno stopilo na zakonodajno polje, dokler se zakonodajalec ne odzove sam, da ne bi prišlo do odvzema lastnega davčnega vira občinam. Način izvršitve pomeni vzpostavitev (spet začasne!) pravne podlage (predvsem) za odmerjanje nadomestila za uporabo stavbnega zemljišča (3. do 6. točka izreka).[1] Lahko se namreč strinjam s tem, da bi bilo kljub vprašljivosti, do kdaj ta prehodna ureditev lahko ustavnodopustno (odločba št. U-I-39/97) traja, še bolj protiustavno stanje, če bi lokalne skupnosti spravili ob lastni vir brez njegove nadomestitve z drugim lastnim virom. Tudi to je razlog, zakaj po mojem mnenju razveljavitev ZDavNepr ne pomeni, da lahko zakonodajalec aktivnosti

na tem področju opusti. Odgovorno in skrbno jih mora nadaljevati, pri čemer pa mora že v temelju izhajati iz tega, da je treba vzpostaviti sistem, ki bo ne le v skladu z ustavnimi mejami zakonitosti in enakosti, temveč bo vzpostavljen do te mere enostavno in pregledno (2. člen Ustave), da ne bo povzročal položajev, ki smo jim bili priča v času po izstavitvi poskusnih izračunov. Sedaj je ureditev vzpostavljena tako, da glede na svojo naravo: 1) povzročča (tudi) zaradi obilice podatkov[2] veliko napak (mislim na tiste, ki so nastale pri uradniškem delu, pri usklajenosti in povzemanju evidenc ipd., in ne na točnost podatkov in ureditve pravnih stanj, ki so skrb lastnikov, čeprav so tudi ti podatki lahko sami zase problem, če so zastavljeni tako široko in če naj bi se kar naprej tudi v prihodnje vsi ažurirali), 2) povzročča sprožitev vrste postopkov, s katerimi se davčni zavezanci v resnici izogibajo posameznim zakonskim določbam, 3) povzročila pa bi tudi vrsto pritožbenih postopkov, ki jih je ob tem mogoče pričakovati. Tisoči pritožbenih postopkov pa ne pomenijo samo praktičnih problemov pri uveljavljanju zakonskih določb (ob tem, ko posamezni pritožbeni postopki na davčnem področju že sedaj trajajo po nekaj let!). Taki problemi namreč prerastejo v neučinkovitost pravnih postopkov, v katerih se ljudem nalagajo z izvršljivo prvostopenjsko odločbo denarne obveznosti do države. Tako postanejo sami zase ustavnopravni problem, še toliko prej, če zakonodajalec ne spoštuje že v temelju načela enakosti iz drugega odstavka 14. člena Ustave, katerega sestavni del je tudi enakomerna porazdelitev davčnih bremen.

II.

5. Dodati želim tudi nekaj svojih pogledov na argumentacijo za posamezne sklope, ki posledično pomenijo ugotovljene protiustavnosti tako ZDavNepr kot ZMVN. Ker je ZMVN zakon, ki je v resnici glede na svoj 1. člen, kolikor gre za opredelitev davčne osnove, "davčni zakon", kar potrjuje 5. člen ZDavNepr, je odgovor na vprašanje ustavnosti 5. člena ZDavNepr v resnici vsebovan v ZMVN. S samim dejstvom, da je davčna osnova podatek, ki nastane na podlagi postopka pripisa vrednosti posamezni nepremičnini po opravljenem množičnem vrednotenju, ustavnopravno ni nič narobe. Protiustavno je, če zakon, na katerega je odkazano in po katerem ta podatek nastane, ne zadosti ustavnim zahtevam. Strinjam se z argumentacijo odločbe, da ZMVN ni dal zakonskih okvirov, ki bi bili v skladu s 147. členom Ustave. Kot podlago za oblikovanje modelov vrednotenja je določil kot temeljni merili namensko oziroma dejansko rabo zemljišč in dejansko rabo stavb in delov stavb (tretji, četrti in peti odstavek 7. člena ZMVN). V določbah sedmega do desetega odstavka navedenega člena so v temelju nastavljeni elementi, na katerih podlagi naj bi se oblikovali modeli vrednotenja, in sicer glede na vrednostno cono, vrednostno raven, način izračuna vrednosti in podatke o nepremičninah (šesti odstavek 7. člena). Pri tem Zakon v desetem odstavku tega člena našteva nekatere podatke o parcelah, stavbah, delih stavb in dejavnostih, v vseh primerih pa pušča odprta vrata tudi za določitev drugih podatkov, ki naj jih po pooblastilu iz enajstega odstavka 7. člena ZMVN določi Vlada. Izbor teh podatkov na koncu vpliva na določitev vrednosti nepremičnine, kar se je jasno pokazalo pri pripisih vrednosti posameznim nepremičninam. Ustreznost izbire podatkov je lahko eden od razlogov, zaradi katerih posledično lahko pride do neenakosti pred zakonom. Modele vrednotenja nepremičnin je v resnici izvirno opredelila šele Uredba o določitvi modelov vrednotenja nepremičnin (Uradni list RS, št. 95/11) v prvem odstavku 2. člena. Tako sklepanje je tudi po mojem mnenju logično, saj niti na javni obravnavi nismo dobili odgovorov, zakaj je mogoče na podlagi veljavnih zakonskih določb iz ZMVN določiti točno take modele, kot so določeni v navedeni uredbi. V temelju nastavljeni elementi iz ZMVN pa se potem očitno uporabljajo v vsakem posameznem modelu, zaradi česar na koncu tudi pridemo do že skoraj nepregledne množice podatkov, vključno že v startu s številom vrednostnih con, ki naj bi jih bilo ob 19 vrednostnih ravneh preko 300, kot je na javni obravnavi opozoril predavatelj na Ekonomski fakulteti v Ljubljani profesor dr. Ivo Lavrač.[3] Opredelitev metod in standardov množičnega vrednotenja (8. člen ZMVN) je zakonodajalec prepustil izvršilnim predpisom. Tega, kateri standardi naj bi se uporabljali, celo iz izvršilnih predpisov ni mogoče razbrati. Opredelitev meril

(besedi kriterij in merilo sta seveda sinonima) za izbiro posameznih metod množičnega vrednotenja je ZMVN na podlagi četrtega odstavka 15. člena prav tako v celoti prepustil podzakonskemu predpisu ministra, ne da bi dal hkrati vsebinsko zakonsko podlago za to. "Merila" so, kot je razvidno iz Pravilnika o kriterijih in merilih množičnega vrednotenja nepremičnin (Uradni list RS, št. 94/08 - v nadaljevanju Pravilnik), merila za izbiro načina ocenjevanja vrednosti nepremičnin ter merila za oblikovanje in umerjanje (predlogov) modelov vrednotenja (2. člen Pravilnika); določena so v 3., 4. in 5. členu Pravilnika. Da se vrednost nepremičnin ocenjuje na podlagi metod primerljivih prodaj, kapitalizacije donosa in nabavne vrednosti in kdaj po katerem od njih, kar so verjetno merila za izbiro metod (tudi odločba opozarja na pojmovno zmedo pri teh pojmi), tako izvirno izvemo šele iz Pravilnika. V ZMVN pa za to ni prav nobene zakonske podlage. Zato je četrti odstavek 15. člena ZMVN tudi po mojem mnenju t. i. gola izvršitvena klavzula, ki je z vidika 147. člena Ustave nedopustna. Člen ZDavNepr, ki napoti na uporabo tako protiustavnega zakona, pa ne more biti podlaga za odmero davka na nepremičnine, saj gre za protiustavnost enega izmed temeljnih elementov za odmero davka, tj. davčne osnove. Zato je tudi po mojem mnenju na mestu razveljavitev 5. člena ZDavNepr.

6. Davčni zakon mora dajati zadosten zakonski okvir, ki mora med drugim zagotavljati enakost v zakonu in s tem tudi enakost v izvršilnem predpisu, zato da bodo davčni zavezanci v postopkih obravnavani v skladu z načelom enakosti pred zakonom. Če tega zakonodajalec ne zagotovi, obstaja nevarnost arbitrarnosti že pri določanju izvršilnih predpisov, še toliko večja pa pri uporabi predpisov v posameznem primeru. Rezultat uporabe predpisov v posameznem primeru pomeni pripis vrednosti določeni nepremičnini, ki se vpiše v register nepremičnin (prvi odstavek 14. člena ZMVN). Ta pa je po tretjem odstavku 10. člena ZDavNepr eden od podatkov, na katerih podlagi se izda odločba o odmeri davka. V tem trenutku si ne znam drugače kot z arbitrarnostjo pojasniti npr. uvrstitve parkirnih prostorov kot delov stavb, ki so v etažni lastnini, v model garaž (četrti odstavek 5. člena Uredbe o določitvi modelov vrednotenja nepremičnin), v katerega so sicer uvrščene garažne hiše, ki se ukvarjajo s poslovno dejavnostjo in v tej vlogi oddajajo parkirna mesta bodisi v trajnejši najem bodisi v krajšo odplačno uporabo kot storitev na trgu. O tem, sicer po mojem mnenju banalnem primeru, sem spraševala na javni obravnavi. Vendar nisem dobila odgovora, ki bi me prepričal, da ureditev ni protiustavna. Uvrstitev parkirnega mesta v dvostanovanjski ali večstanovanjski hiši v etažni lastnini, ki je namenjeno zgolj temu, da ga lastnik uporablja za parkiranje svojega avtomobila v kletnem prostoru svojega doma, enako kot ga uporablja lastnik hiše v kletnem prostoru svojega doma, je v neskladju že s splošnim merilom iz četrtega odstavka 7. člena ZMVN (glede na dejansko (!) rabo stavb in delov stavb - poslovna raba pa je v pravnem redu zaseden pojem). Prav tako je v neskladju z drugim odstavkom 14. člena Ustave. Ni namreč razumnega razloga, ki bi izhajal iz narave stvari, na katerega podlagi bi zakonodajalec lahko lastnika parkirnega mesta v dvostanovanjski ali večstanovanjski hiši obravnaval enako kot lastnika garažne hiše, ki je namenjena opravljanju poslovne dejavnosti. Prav enako po mojem mnenju velja tudi za garaže, ki kot samostojni objekti stojijo ob stanovanjskih hišah in so namenjene povsem enaki dejanski rabi kot garaže, ki se nahajajo kot prostori v kleti enostanovanjske hiše - parkiranju vozila, dokler je njegov lastnik doma. Navedeno glede na četrti odstavek 7. člena ZMVN celo pomeni, da je neenakost v resnici nastala šele v izvršilnem predpisu (uredbi) z izbiro modela, za katerega v obstoječi zakonski ureditvi ni najti zakonske podlage. Zakon, kot ugotavlja tudi odločba, pa tako in tako prepušča izvršilni ureditvi določitev modelov vrednotenja, kar je v neskladju s 147. členom Ustave. Zahteva, da morajo imeti tako rekoč vse hiše, ne glede na to, ali so enostanovanjske, dvostanovanjske ali večstanovanjske, urejene parkirne prostore, zaradi česar, kot se poudarja, niti v preteklosti ni bil mogoč nakup stanovanj v novozgrajenih hišah v etažni lastnini, ne da bi bili kupljeni tudi pripadajoči parkirni prostori, pa je po naravi stvari tudi logična, ker je v današnjem času le tako mogoče urejati mirujoči promet v naseljih. Občine kot upravičenke do davčnega vira so bile seveda še kako zainteresirane za tako gradnjo, ker bi sicer morale poskrbeti za večje investicije v infrastrukturo, ki bi omogočila rešitev problemov mirujočega prometa. Zato jim še na misel ni prišlo, da bi te parkirne prostore obdavčevale drugače kot stanovanja.

7. Še vedno nimamo vse etažne lastnine vpisane ne v kataster zgradb ne v zemljiško knjigo (celo v samem središču glavnega mesta imamo častitljive hiše, v katerih sodeč po sodnih sporih še ni vpisana etažna lastnina). Zavezancem, lastnikom parkirnih prostorov je bilo v javnosti svetovano, naj se izognejo višji obdavčitvi svojih parkirnih prostorov s spreminjanjem geodetskih vpisov na podlagi izdelanih elaboratov (iz katerih bi bilo jasno, da je parkirni prostor pritiklina stanovanja). Navedeno bi spet potegnilo za seboj celo vrsto postopkov v katastru stavb, kar je bilo potrjeno tudi na javni obravnavi. Učinkovitost državnega aparata je soodvisna tudi od preišljenosti odločitev zakonodajne in izvršilne oblasti, ki povzročajo take ali drugačne, včasih očitno, milo rečeno, nepotrebne postopke. Svetovani način izognitve obdavčenju parkirnih mest z višjo davčno stopnjo pa za mene, oprostite izrazu, pomeni delati se norca iz ljudi. Državljeni morajo spoštovati svojo državo, ampak tudi država mora spoštovati svoje državljane in druge, ki prebivajo in poslujejo na njenem ozemlju. Zato, ker je to temelj pravne države, si mora država prizadevati, da večina naslovnikov norm te tudi sprejema kot pravo (ki je usmerjeno k pravičnosti) in se jim zato tudi podreja, ne da bi bilo treba v vsakem posameznem primeru zoper njih izvajati sankcijo, ki zagotavlja učinkovitost pravne norme. To še toliko bolj velja v primerih, ko imamo opravka s tako velikim številom naslovnikov pravnih norm kot pri davčnem zakonu. Namesto, da bi zakon zagotovil spoštovanje enakosti z uveljavitvijo pravnih norm, pošljemo ob očitni neenakosti v zakonu (in/ali izvršilnem predpisu) ljudi v nove zahtevne in drage postopke, da si bodo lahko kljub neenakosti v zakonu zagotovili dejansko enakost pred zakonom?! Zakonodajalec sprejme zakone prav z namenom, da bodo ti spoštovani, da se bodo naslovniki uzakonjenih pravnih norm po njih tudi ravnali, ne pa zato, da bodo v bistvu pravne norme ostale "v zraku", njihovi naslovniki pa naj se zatečejo k številnim postopkom (na njihove stroške in na račun davkoplačevalcev, ki plačujejo državne uradnike, ki bodo morali voditi take postopke), s katerimi bodo v resnici izigrali namen jasno zapisanih pravnih norm. Tako se v pravni državi ne ravna. Nekaj podobnega je očitno nastalo tudi pri osebnih služnostih na stanovanjih.

8. Pa je problem parkirnih mest in domačih (prostostoječih) garaž res banalen. Vendar prav zaradi enostavnosti nazorno kaže na to, kako mora zakonodajalec že v temelju z ustrezno zakonsko podlago poskrbeti za to, da bodo davčni zavezanci obravnavani enako. Kot je bilo razvidno tako iz navedb predlagateljev, še posebej poudarjenih na javni obravnavi (še zlasti Državnega sveta), pa obstajajo očitno bistveno večji problemi z vidika enakosti drugje: pri zemljiščih in še posebej pri poslovni dejavnosti, še zlasti pri tem, na kakšni podlagi se določajo metode in merila za izvedbo vrednotenja. Pa tudi, da morajo metode in merila omogočati ustrezno podlago skozi čas, kar pomeni, da je treba že v temelju upoštevati ocenjevanje vrednosti nepremičnin v času (nenormalno velike) konjunktura na nepremičninskem trgu in v času ekonomske krize. Občina Rogašovci je poleg tega na javni obravnavi posebej opozorila na to, da ima na svojem ozemlju veliko romskih naselij. Država bi morala že zdavnaj skupaj z občinami poskrbeti za odkup zemljišč, na katerih so romska naselja. Če tega država in občine še niso postorile in iz podatkov v javnosti je razvidno, da še niso, gre pa lahko za varstvo pravice romskih prebivalcev do doma, mora zakonodajalec ustvariti tudi posebno zakonsko podlago za to, da ne bodo obdavčeni z nepremičninskim davkom lastniki zemljišč, ki lastnine na teh zemljiščih zaradi romske poselitve sploh ne morejo uživati. Teh lastnikov zemljišč, ki so v povsem drugačnem položaju kot drugi lastniki, ki svojo lastnino lahko uživajo, zakon ne more obravnavati enako z drugimi lastniki, ker je tudi to protiustavno z vidika drugega odstavka 14. člena Ustave.

9. Na vse te stvari opozarjam zato, ker vzpostavitev ustrezne zakonske podlage ne sme pomeniti preprostega kopiranja posameznih določb podzakonskih predpisov v zakon, ampak zahteva, da zakonodajalec na tem področju odgovorno opravi svojo nalogo. Pomeni selitev (žal za uporabo izpodbijanega zakona prepozno) te razprave v parlament do te mere, da bo vzpostavljena ustrezna zakonska podlaga in da bo spoštovano načelo enakosti pri obdavčitvi nepremičnin. In prav v spoštovanju tega načela nastopi bistveni ustavnopravni očitek, zaradi katerega je treba tudi po mojem

mnenju ugotoviti, da smo soočeni ne le s protiučustavnostjo pri davčni osnovi (zaradi protiučustavnosti ZMVN), ampak tudi s protiučustavnostjo pri določitvi davčnih stopenj v drugem odstavku 6. člena ZDavNepr.

10. Načelo enakosti pred zakonom na področju odmere davka zahteva v bistvu presojo, ki jo je Ustavno sodišče vzpostavilo že z odločbo št. U-I-355/98 z dne 22. 3. 2001 (Uradni list RS, št. 28/01, in OdlUS X, 56). Ta je potrebna prav zato, da se zagotovi enakomerna porazdelitev davčnih bremen, ki je v samem temelju davčne pravičnosti. Da bi se dosegla vzpostavitev enakosti pred zakonom – to je v sami uporabi zakona v vsakem posameznem primeru, pa je prvi pogoj vzpostavitev enakosti v zakonu,[4] k čemur je zavezan zakonodajalec. Pri tem zakonodajalec sicer lahko posplošuje, tipizira, vendar ne tako daleč, da bi s tem prizadel večje število primerov ali naslovnikov zakonske norme.[5] Presojo upravičenosti stvarnega razloga za dopustno razlikovanje (ali za enako obravnavanje različnih dejanskih stanj) je treba opraviti s preizkusom glede na načela sistemske upravičenosti, stvarne zakonitosti in pravnih posledic, kakor tudi glede tipske upravičenosti.[6] V tem primeru zakonodajalec take presoje ni opravil. To se kaže npr. na področju obdavčitve zemljišč, ko se zaradi obstoječe ureditve nalagajo nesorazmerno visoki davki njihovim lastnikom v odvisnosti od tega, kakšni so načrti po prihodnjih investicijah v prostorskih planih posameznih občin, ki so lahko v tem trenutku samo na papirju in za katere, dokler ne pride do ustreznega gospodarskega razvoja, ni mogoče pričakovati njihovega udejanjanja, dejanska raba zemljišč pa je povsem drugačna (travniki, gozdi ipd.). Odločitev o tem, ali je na teh zemljiščih tudi dejansko mogoča gradnja (že v letu obdavčenja ali šele kasneje?), pa je najprej prepuščena izvršilnemu predpisu, potem pa občinam, ne da bi imel lastnik nepremičnine pri tem možnost učinkovitih ugovorov.

11. Še toliko bolj pa je navedeno očitno na področju poslovnih dejavnosti, ki se v svojem delovanju bistveno razlikujejo glede na donose na poslovnem področju, ki jim ga prinašajo nepremičnine, ki jih uporabljajo pri izvajanju poslovne dejavnosti. Okoliščine za razlikovanje v davčni obremenitvi morajo pomeniti ne le razumen razlog, ki izhaja iz narave stvari, ampak mora izbrani kriterij za razlikovanje prestati preizkus razumnosti na način, da do konca izpelje logiko, ki upravičuje razlikovanje: višina obveznosti mora biti v razumnem sorazmerju z višino donosov, ki jih prinaša uporaba nepremičnine (tako 11. točka obrazložitve odločbe št. U-I-355/98). Lastniki, ki nepremičnine uporabljajo za opravljanje poslovne dejavnosti, teh namreč nimajo v lasti zgolj z namenom imeti jih, ampak prav zato, da služijo opravljanju poslovne dejavnosti – brez njih je ne morejo opravljati. To je logično nadaljevanje temeljnega kriterija – glede na (namensko ali dejansko) rabo zemljišč oziroma stavb in delov stavb (tretji do peti odstavek 7. člena ZMVN). Za doseganje navedene enakosti je po mojem mnenju treba upoštevati tako samo ocenjeno vrednost posamezne nepremičnine na podlagi navedenega kot tudi davčne stopnje, saj te le skupaj z vrednostjo dejansko tvorijo celoto in jih zato z vidika davčne enakosti ni mogoče ocenjevati ločeno. Tako npr. davčna stopnja 0,75 % za poslovne in industrijske nepremičnine sama po sebi z vidika načela enakosti ni nujno sporna. Ta davčna stopnja pa po izpodbijani ureditvi skupaj z ocenjenimi vrednostmi nepremičnin na eni strani pokaže bistveno nižjo davčno obremenitev pri nekaterih velikih poslovnih subjektih (npr., kot navaja predlagateljica Mestna občina Koper, za Luko Koper, predlagatelj pa so na javni obravnavi opozorili tudi na druge primere, npr. veliki trgovski centri), na drugi strani pa pomeni (brez prehodnega obdobja in že ob znižani vrednosti nepremičnin – drugi odstavek 28. člena ZDavNepr) večkratnike povečanja davčne obveznosti za samostojne podjetnike in mala podjetja (na kar opozarja predlagatelj Državni svet), zaradi česar naj bi bil ob plačilu davka po zatrjevanju predlagateljev ogrožen njihov nadaljnji obstoj,[7] ne le poslovanje. Na to ima, kot sem razbrala iz odgovora dekanice Evropske pravne fakultete profesorice dr. Alenke Temeljotov Salaj na javni obravnavi, lahko vpliv tudi dejstvo, da so ocene vrednosti nepremičnin za poslovne subjekte nastajale v času nadpovprečne konjunktore ne le na trgu nepremičnin, ampak tudi pri poslovnih donosih v času visoke gospodarske rasti, davčna obveznost pa nastopi v času hude gospodarske krize, pri čemer so lahko ti poslovni subjekti (tudi v medsebojnem

razmerju) sedaj v povsem drugem položaju, kot so bili v času pripisa vrednosti nepremičnine. Prenehanje poslovanja večjega števila samostojnih podjetnikov in malih podjetij, če bi do njega res prišlo, pa bi doseglo tudi prav nasproten učinek od namena obdavčitve – presahnitev davčnega vira. Ta zatrjevanja bi glede na navedeno zahtevala natančno utemeljitev nasprotnega udeleženca, na katere podlagi bi bilo mogoče oceniti, da vendarle obstajajo utemeljeni razlogi tako za razlikovanje že med posameznimi poslovnimi subjekti, ki uporabljajo poslovne in industrijske nepremičnine, in še toliko bolj teh s tistimi, ki uporabljajo npr. energetske nepremičnine (tu soglašam tudi s stališčem odločbe, da ponujeni razlog ne utemeljuje razlikovanja). Teh argumentov, na podlagi katerih bi bilo mogoče ustavnopravno zavrnilo navedbe predlagateljev kot neutemeljene, pa ne zakonodajalec, ne Vlada nista ponudila. Glede na predstavljeno jih verjetno niti nista mogla ponuditi. Zato je po mojem mnenju drugi odstavek 6. člena (v zvezi s 5. členom) ZDavNepr v neskladju z načelom enakosti iz drugega odstavka 14. člena Ustave.

12. Izpodbijana določba je, soglašam, v neskladju z drugim odstavkom 14. člena Ustave tudi zaradi različne obdavčitve stanovanj na podlagi rezidenčnosti. Glede na to, da gre za obdavčenje nepremičnin, soglašam z ugotovitvijo, da dejstvo, ali ima davčni zavezanec v stanovanju stalno prebivališče ali ne, ni v razumni povezavi s samim predmetom urejanja. Vlada je v utemeljitev tega razlikovanja navedla razlog, ki ni povezan s samim obdavčenjem, in sicer, da se je z ureditvijo hkrati zasledovalo to, da stanovanja ne bi ostajala prazna, ampak bi se oddajala v najem zaradi izpolnitve socialne funkcije lastnine. Ustavno sodišče se sicer ni opredeljevalo do skladnosti izpodbijane ureditve s 33. členom Ustave. Vendar ukrep, ki naj bi sledil temu cilju, po mojem mnenju pomeni poseg v pravico do zasebne lastnine, varovano s 33. členom Ustave. Tega, da zakonodajalec hoče doseči pri lastniku stanovanja določeno ravnanje z bistveno (več kot trikratno) postrožitvijo davka, v tem primeru oddajo stanovanja v najem, presega način izvrševanja lastninske pravice (67. člen Ustave). Pomeni poseg v samo svobodo razpolaganja s premoženjem. Poseg v lastninsko pravico pa je lahko dopusten samo ob izpolnjenih pogojih t. i. strogega testa, to je testa legitimnosti (tretji odstavek 15. člena Ustave) in testa sorazmernosti (2. člen Ustave). Ne da bi se spuščala v vprašanje, ali je strožjo obdavčitev, da bi se dosegla zasedenost praznih stanovanj (brez upoštevanja tega, ali njihovi lastniki glede na dejanske okoliščine sploh lahko uresničijo oddajo v najem), sploh mogoče šteti za dopusten cilj, je po mojem mnenju očitno, da taka ureditev, ki za več kot trikrat več obdavči nerezidenčno stanovanje v primerjavi z rezidenčnim, pomeni prekomernost, da bi se tak cilj dosegel. Vprašanje je lahko tudi, ali je sploh nujna, saj bi zakonodajalec verjetno tak cilj dosegel prej z davčnimi oprostitvami, kar bi pomenilo, da do posega sploh ne bi prišlo. Zato je ta ureditev po mojem mnenju tudi v neskladju s 33. členom Ustave.

III.

13. Poleg spoštovanja načela zakonitosti in enakosti pred zakonom je tretji ključni element ustavnosti davčne zakonodaje zagotovitev pravnih postopkov, v katerih lahko davčni zavezanci učinkovito uveljavljajo svoje pravice. V teh postopkih jim namreč država nalaga davčne obveznosti. Po tretjem odstavku 10. člena ZDavNepr se odmera davka opravi na podlagi podatkov o nepremičninah, o osebah, ki so določene kot davčni zavezanci in o posplošeni tržni vrednosti nepremičnin, kot je evidentirana v registru nepremičnin (ter podatkov o oprostitvah iz 8. člena ZDavNepr). Tretji odstavek 10. člena ZDavNepr torej oceno (posplošene tržne) vrednosti nepremičnine jemlje kot podatek, ki je v skladu s prvim odstavkom 14. člena ZMVN zabeležen v registru nepremičnin. Ta ni sam po sebi objektivni podatek, kot je to npr. znesek izplačanega dohodka v denarju, ki je podlaga za obdavčitev z dohodnino (in je kot tak hitro in očitno preverljiv), ampak je podatek, ki je nastal v postopku po ZMVN. Prvi del tega postopka se odvija kot množično vrednotenje nepremičnin, drugi del tega postopka se odvija kot pripis vrednosti, ki je izračun vrednosti za posamezno nepremičnino (prvi odstavek 14.

člena ZMVN).[8] To pomeni, da je ocenjena vrednost posamezne nepremičnine nastala na podlagi ugotovljenih upoštevni dejstev in z uporabo določb zakona in izvršilnih predpisov, ki bi morali temeljiti na zakonsko določenem okviru. Se pravi, da gre za podatek, ki nastane v postopku uporabe predpisov za konkretni primer, ta podatek pa je bistveno pomemben za samo določitev davčne obveznosti. Po naravi stvari gre torej v postopku pripisa vrednosti posamezni nepremičnini za upravno odločanje, katerega končni rezultat bo naložitev obveznosti plačila davka. Zato je jasno, da mora imeti posameznik možnost izjavljati se (22. člen Ustave) v postopku, v katerem bo prišlo do ugotovitve, ki se evidentira kot tak podatek, zoper tako ugotovitev pa mu je treba zagotoviti tudi učinkovito pravno sredstvo v smislu načela instančnosti (25. člen Ustave). Ker gre za upravno odločanje, pa je zoper odločitev nujno treba zagotoviti tudi sodno varstvo (kar izhaja že iz prvega odstavka 23. člena Ustave, izrecno pa to določa tudi tretji odstavek 120. člena Ustave, ki zahteva sodno varstvo proti odločitvam in dejanjem uprave).

14. ZMVN učinkovitega pravnega postopka zoper pripis vrednosti, v katerem bi posameznik lahko uveljavljal svoje pravice v skladu z ustavnimi procesnimi jamstvi, ne ureja. Zato sem se izrecno zavzemala, da bi morali po 30. členu ZUstS začeti postopek za oceno ustavnosti ZMVN tudi iz tega razloga. Ne le da takega postopka ne ureja, celo nasprotno v tretjem odstavku 11. člena izrecno določa, da zoper obvestilo o končnem izračunu vrednosti nepremičnine ni ugovora in da se to lahko spremeni samo, če se spremenijo podatki o nepremičnini v registru nepremičnin. Lastnik nepremičnine torej ne more uveljavljati niti tega, da v njegovem primeru veljavno pravo ni bilo pravilno uporabljeno, kaj šele tega, da je to pravo, na katerega podlagi mu bo naložena davčna obveznost, lahko protiustavno – in to tako glede zakona kot glede izvršilnih predpisov. To pa je ne le poseg, ampak po mojem mnenju izvotlitev navedenih procesnih jamstev, kar zatrjujejo tudi predlagatelji. Res je sicer, da bi na prvi pogled to protiustavno pravno praznino zakonodajalec lahko odpravil v davčnem postopku, vendar tega glede postopka na prvi stopnji upravnega odločanja ni niti poskušal storiti (tretji odstavek 10. člena ZDavNepr), glede pritožbe pa je tudi po mojem mnenju uzakonil nedopustno navidezno pritožbo v drugem odstavku 14. člena ZDavNepr. V pritožbenem postopku je po drugem odstavku 14. člena ZDavNepr dovoljeno uveljavljati tudi ugovore zoper posplošeno tržno vrednost nepremičnine. Vendar je na podlagi tretjega odstavka 10. člena ZDavNepr in določb 14. člena ZDavNepr na prvi pogled jasno, da bodo taki ugovori lahko uspešni samo v primeru, ko bo šlo za napačno povzemanje podatkov – v tem primeru podatka iz prvega odstavka 14. člena ZMVN, vpisanega v register nepremičnin, ali podatkov, katerih sprememba po logiki stvari povzroči spremembo končnega podatka. Dokler bo ta podatek enak podatku, vpisanemu v register nepremičnin, Geodetska uprava pa glede na tretji odstavek 11. člena ZMVN ne bo našla razlogov za spremembo podatkov o nepremičnini, in torej tudi ne za spremembo podatka o pripisu vrednosti nepremičnine, bo drugostopenjski organ tako pritožbo lahko samo zavrnil. Besedilo navedenih določb namreč tudi po mojem mnenju ne omogoča drugačne razlage.

15. Zakonodajalec je, kot je videti, zaradi ugovorov strokovne javnosti v času sprejemanja zakona skušal z drugim odstavkom 14. člena ZDavNepr delno odpraviti protiustavno pravno praznino iz ZMVN in protiustavnost tretjega odstavka 11. člena ZMVN. Vendar mu je pri tem povsem spodletelo. Kar je logično in je bilo lahko pričakovano. Tisto, kar se ponuja na prvi pogled, namreč tu ne more vzdržati. Ne gre le za to, da je primerno in racionalno, da o pravilni uporabi predpisov pri pripisu vrednosti posamezni nepremičnini odločajo državni organi, ki se na uporabo predpisov o množičnem vrednotenju nepremičnin spoznajo. Tudi ne gre za to, da si ni mogoče predstavljati praktičnih problemov ob nekaj tisoč postopkih pri odločanju o pritožbah v davčnem postopku (za tem pa seveda še pred Upravnim sodiščem in naprej po hierarhiji vse do ustavnih pritožb pred Ustavnim sodiščem). V primerjavi s skupno številko nepremičnin nekaj tisoč sporov res ne pomeni velikega odstotka, v primerjavi s številom odprtih postopkov pred davčnimi organi in sodišči, pa je to ogromna številka. Na koncu koncev pa bi bilo spet le sodstvo tisto, ki bi bilo v državi krivo za zaostanke pri sojenju, čeprav

je več kot očitno izvirni greh že v zakonodaji. Na koncu bi bilo tudi spet Ustavno sodišče "dežurni krivec", ko bi morala država vračati z visokimi obrestmi (pre)plačane davke. Gre v resnici za več kot za vprašanje primernosti in praktičnih problemov – gre za vprašanje ustavnosti: za učinkovitost pravnih postopkov v primerih, ko se davčnemu zavezancu z odločbo, ki je izvršljiva še pred njeno dokončnostjo, ker je že pritožba v davčnem postopku nesuspendivna, nalaga obveznost plačila davka, ne da bi bila pri tem spoštovana ustavna procesna jamstva. Navidezna pritožba v davčnem postopku pa ni niti zdravilo za izvotljeno pravico do izjave na prvi stopnji, niti za odsotnost učinkovite pritožbe na drugi stopnji upravnega odločanja v postopku pripisa vrednosti posamezni nepremičnini. Ko bi ob izpodbijani ureditvi davčna zadeva prišla do Upravnega sodišča, bi to bodisi izločilo uporabo protiustavnih podzakonskih predpisov kar samo (*exceptio illegalis*), na česar podlagi si ob sedanjem stanju potem ne znam predstavljati sploh kakršnekoli odmere davka v posameznem primeru, bodisi bi z zahtevo za oceno ustavnosti ZDavNepr (in ZMVN) po 156. členu Ustave začelo postopek pred Ustavnim sodiščem in potem bi se znašli točno v tem položaju, v katerem smo danes. Pravzaprav v slabšem, ker (zaradi prepovedi retroaktivnosti) v tem primeru ne bi bilo mogoče po nekaj letih za nazaj "oživljati" predpisov iz 33. člena ZDavNepr, kar bi dejansko pomenilo popoln izpad davčnega vira (in vrnitev morebiti plačanih davkov z obrestmi) v primerih utemeljenih očitkov o protiustavnosti odločb o odmeri davka, ker bi te temeljile na protiustavnem zakonu.

16. Glede na navedeno menim, da je tretji odstavek 11. člena ZMVN protiustaven in da je v ZMVN podana protiustavna pravna praznina, ki ne zagotavlja učinkovitega pravnega postopka v ZMVN, začeniši z izvotljivijo pravice do izjave iz 22. člena Ustave. Izvotlitev pravic iz 25. člena in prvega odstavka 23. člena Ustave je samo nadaljevanje navedenega. Drugi odstavek 14. člena ZDavNepr pa je tudi po mojem mnenju protiustaven, ker navidezna pritožba ne pomeni učinkovitega pravnega sredstva v smislu 25. člena Ustave.

IV.

17. Tudi razlogom, s katerimi je ugotovljena protiustavnost izpodbijane ureditve, ker ne spoštuje avtonomnega položaja občin, pritrjujem. Soglašam z ugotovitvijo, da ureditev, po kateri bi sicer del davka pripadal državi, del pa občinam, sama po sebi ni protiustavna. Izpeljava te ureditve v vseh posameznih segmentih, vključno s prehodno ureditvijo, pa tudi po mojem mnenju povzroči ugotovljeno protiustavnost.

dr. Jadranka Sovdat
Sodnica

Opombe:

[1] Na tej podlagi ga lahko uvede tudi pobudnica.

[2] Na javni obravnavi je bilo rečeno, da ima GURS evidentiranih 100 milijonov podatkov!

[3] V Predlogu zakona o spremembah in dopolnitvah Zakona o množičnem vrednotenju, ki ga je v zakonodajni (spet nujni) postopek vložila Vlada, je npr. navedeno, da se v ureditvi Združenega kraljestva kot faktor lokacije upošteva cona, ki je določena v razponu od A do H (EVA 2013-1611-0174 z dne 20. 2. 2014, str. 7); torej gre za osem takih con.

[4] Glej L. Šturm v: L. Šturm (ur.), Komentar Ustave Republike Slovenije, Fakulteta za podiplomske državne in evropske študije, Ljubljana 2002, str. 172.

[5] Prav tam, str. 176.

[6] Primerjaj prav tam. Prav na omenjenem banalnem primeru parkirnih prostorov se lepo vidi, kako

parkirnega prostora v stanovanjski hiši ni mogoče spreminjati v poslovni prostor, saj sta stanovanjska dejanska raba in poslovna dejanska raba v temelju dva različna tipa dejanskih stanj.

[7] V takem primeru lahko nedvomno pride tudi do posega v lastninsko pravico (33. člen Ustave) in svobodno gospodarsko pobudo (prvi odstavek 74. člena Ustave).

[8] Pri čemer Zakon navaja kot podlago za njegov izračun le uredbo Vlade, ne pa najprej zakona in šele na njegovi podlagi izdane izvršilne predpise, kar je uredba.

U-I-313/13-93

27. 3. 2014

Pritrdilno ločeno mnenje sodnice dr. Etelke Korpič - Horvat

1. Uvedba davka na nepremičnine je praviloma nesporna v teoriji[1] in potrjena s primerjalnopravno ureditvijo v drugih razvitih demokratičnih državah, v katerih je ta davek nekaj običajnega.[2] Z uveljavitvijo Zakona o davku na nepremičnine (Uradni list RS, št. 101/13 - v nadaljevanju ZDavNepr) bi bil končno tudi v Republiki Sloveniji pri obdavčenju nepremičnin narejen pomemben razvojni premik, saj bi država oziroma občine pridobile, poleg davka na dohodke fizičnih oseb (dohodnina) in potrošnje (DDV), še en pomemben nov stalni prihodkovni vir proračuna za svoje poslovanje. Prenehali bi se uporabljati tudi zastareli predpisi, navedeni v 33. členu razveljavljenega ZDavNepr, ki sedaj, po odločitvi Ustavnega sodišča, še naprej veljajo za plačevanje nadomestila za uporabo stavbnega zemljišča, pristojbino za vzdrževanje gozdnih cest in davek na premoženje.[3] Iz navedenih razlogov in tudi zaradi finančnih posledic,[4] ki bodo nastale s sprejeto odločitvijo Ustavnega sodišča v tej zadevi v času, ko so prihodki države za odpravljanje proračunskega deficita še posebej pomembni, sem želela, da bi se ZDavNepr ohranil v veljavi in bi se razveljavile le njegove posamezne določbe, za katere bi Ustavno sodišče ugotovilo, da so neskladne z Ustavo.

2. Toda ob preverjanju neskladnosti določb Zakona o množičnem vrednotenju nepremičnin (Uradni list RS, št. 50/06 in 87/11, - v nadaljevanju ZMVN) z Ustavo sem spoznala, da srž in začetek problema nove ureditve davka na nepremičnine ni toliko v urejanju tega davka po ZDavNepr, kot v z njim povezanim ZMVN ter v netočnih evidencah. Nezadovoljstvo lastnikov nepremičnin zaradi netočnih podatkov o njihovih nepremičninah, posplošeni tržni vrednosti, davčnih stopnjah in izračunanem davku v informativnih obvestilih, ki je bilo izraženo z dolgimi vrstami na Geodetski upravi Republike Slovenije (v nadaljevanju GURS) in v njenih enotah po Republiki Sloveniji, je potrdilo moja predvidevanja. Netočni podatki v informativnih obvestilih, ki so jih prejeli lastniki nepremičnin na podlagi prvega odstavka 27. člena ZDavNepr, so po moji oceni odraz: (1) netočnega, nepopolnega popisa stanovanj, ki je bil izveden leta 2001 in ki sploh ni bil opravljen za davčne namene, ter (2) netočnih evidenc, s katerimi je razpolagal GURS. Netočni, slabi popisi lastnosti nepremičnin niso v škodo le davčnim zavezancem, temveč so v škodo tudi državi v vseh tistih primerih, ko lastniki nepremičnin niso dali točnih podatkov, ko se netočnost o lastnosti nepremičnin ni ugotovila v izvedenih popisih in je zato vrednost nepremičnin nižja, kot bi morala biti po predpisih o množičnem vrednotenju nepremičnin. Poleg tega podatki, s katerimi je razpolagal GURS, v številnih primerih niso bili usklajeni s podatki iz zemljiškega katastra in katastra stavb, zemljiške knjige in registra nepremičnin ter drugih javnih evidenc. Država pred izdajo obvestil torej ni poskrbela za usklajene in točne evidence. Menim, da bi lahko predhodno poskrbela vsaj za tiste podatke, za katere bi lahko predvidevala, da se bodo izkazali kot številnejši netočni podatki, in nanje pravočasno opozarjala lastnike nepremičnin. Primer predstavljam v 3. točki tega mnenja. Res je, da bi tudi lastnikom

nepremičnin lahko očitali nezadostno skrb pri ureditvi podatkov o njihovih nepremičninah, saj mora vsak poskrbeti za pravno in dejansko urejenost svojega imetja. Šele napovedana uvedba davka na nepremičnine je pri lastnikih nepremičnin sprožila interes, da uredijo podatke o svojih nepremičninah. Ureditev evidenc sicer ni ustavnopravno vprašanje; je pa točnost in popolnost urejenih podatkov osnovni pogoj za izvedbo projekta obdavčitve nepremičnin, sama obdavčitev pa lahko posega v človekove pravice in temeljne svoboščine, predvsem v pravico do enakosti (drugi odstavek 14. člena Ustave) in, ker gre za premoženjski davek od lastništva nepremičnine, tudi v pravico do zasebne lastnine (33. člen Ustave).

3. Kot sem navedla, bi država predvsem tiste netočnosti in neuskklajenosti v evidencah, ki prizadevajo večje število zavezancev, lahko odpravila še pred izdajo navedenih obvestil, le z opozorilom lastnikom, da naj si določena stanja ali podatke, ki se nanašajo na njihove nepremičnine, uredijo. Kot primer neurejenosti podatkov, ki je po mojem mnenju po nepotrebnem polnil čakalnice na GURS, navajam prijavo stalnega prebivališča zaradi razvrščanja nepremičnin med rezidenčne in nerezidenčne. Na primer, če podatki v registru niso vsebovali podatkov o številki stanovanja, se je ta nepremičnina štela za nerezidenčno, čeprav je lastnik stanovanja v večstanovanjski hiši (etažna lastnina) stalno prebival v svoji nepremičnini.[5] Zato je bila taka nepremičnina brez označbe številke stanovanja obdavčena s pomembno višjo davčno stopnjo 0,50 % in ne 0,15 %, kot bi sicer veljala za rezidenčno nepremičnino.

4. Ocenjujem pa, da je pomemben pozitiven učinek uvajanja davka na nepremičnine v ureditvi podatkov o nepremičninah tako fizičnih kot pravnih oseb, predvsem pa tudi občin in države. Toliko bolj, ker ti podatki tudi niso urejeni na ravni države, kar povzroča težave na raznih področjih. Iz revizijskega poročila Računskega sodišča o Predlogu zaključnega računa proračuna Republike Slovenije za leto 2012[6] izhaja, da zbirne bilance stanja državnega proračuna še danes niso popolne. Zato je pomembno, da se ne glede na vsebino odločitve Ustavnega sodišča proces urejanja evidenc in podatkov nadaljuje, saj ima ureditev nepremičnin pa najsi gre za fizične ali pravne osebe pozitivne učinke za učinkovitejše poslovanje države in drugih oseb javnega in zasebnega prava.

5. ZMVN naj bi za davčne namene urejal tako imenovano množično vrednotenje nepremičnin v Republiki Sloveniji. Določil naj bi torej pravila, na podlagi katerih bi se ugotovila davčna osnova za odmero davka posameznega davčnega zavezanca. Ustavno sodišče je ugotovilo, da so ta pravila nejasna in premalo določna, saj je zakonodajalec prepustil predpisovanje davka na nepremičnine številnim izvršilnim predpisom. Zato soglašam z navedenim v razdelku B. – III. odločbe, kjer je najprej predstavljena zgornja premisa odločanja, to je 147. člen Ustave, ki določa, da država z zakonom predpisuje davke. V skladu z načelom zakonitosti mora biti davčna obveznost jasno razvidna iz zakona, ki davek predpisuje, in ne šele iz podzakonskih predpisov (47. točka obrazložitve odločbe). Želela bi le bolj podrobno pojasniti, katere so po mojem mnenju tiste vsebine, ki so toliko pomembne pri predpisovanju davka na nepremičnine, da prizadevajo pravice in obveznosti davčnih zavezancev pri določitvi njihove davčne obveznosti, in jih mora zato urejati sam ZMVN (oziroma drug zakon, ki bi urejal obdavčenje nepremičnin).[7] Zakonodajalec ne sme niti pooblašcati, še manj pa prepustiti urejanje teh vsebin izvršilni veji oblasti. Za kakšne vsebine ZMVN pravzaprav gre? Gre za določitev tistih vsebin, ki opredeljujejo davčno *osnovo*; to pa je množično vrednotenje nepremičnin, ki se vzpostavlja s pomočjo modelov in metod vrednotenja ter podatkov o lastnosti nepremičnin. Modeli, metode in podatki o nepremičninah so ključni za določitev davčne osnove, ki je po 5. členu ZDavNepr splošena tržna vrednost nepremičnine.[8] Te so v ZMVN določene preohlapno, nejasno in nezadostno ter v prevelikem obsegu prepuščene predpisovanju izvršilni veji oblasti. Zato sem soglašala, da je treba v zakonu določiti modele (48.–51. točka obrazložitve), metode vrednotenja (52. in 53. točka obrazložitve) in podatke o nepremičninah (50. točka obrazložitve). Z zakonskim predpisovanjem teh vsebin je dano znatno večje zagotovilo, da se bodo ti elementi (modeli, metode in

podatki o nepremičninah) uporabili za vse davčne zavezance na isti način, s čimer je zagotovljena njihova enaka obravnava. Zakonodajalec ima predpisan poseben postopek za sprejetje zakona, obveščenost o zakonski vsebini je večja, zakon se težje spremeni, kar zagotavlja večjo pravno varnost davčnih zavezancev. Ob tem naj še poudarim, da po mojem mnenju metode obdavčenja ne bi smele biti prezapletene. Prevelika zahtevnost razumevanja metod na eni strani povečuje možnosti napak in celo protiustavnih razlag pri njihovi uporabi, na drugi strani pa otežuje davčnim zavezancem njihovo preverjanje pravilnosti določanja davčne osnove in s tem davčne obveznosti.

6. Možnost preverjanja pravilnosti določitve davčne osnove je povezana z vprašanjem zagotovitve pravice do izjave iz 22. člena Ustave in pravice do pravnega sredstva iz 25. člena Ustave. Nesporno sta ti pravici pomembni ustavni pravici, ki ju je v načelu treba zagotavljati v različnih postopkih. Kljub temu, da davek na nepremičnine temelji večinoma na podatkih iz uradnih evidenc in podatkih, ki jih zagotovi sam davčni zavezanec, in bi se zato davčnemu zavezancu lahko na podlagi drugega odstavka 73. člena Zakona o davčnem postopku (Uradni list RS, št. 13/11 – uradno prečiščeno besedilo, 32/12, 94/12 in 111/13 – v nadaljevanju ZDavP-2)[9] izdala odmerna odločba brez posebnega predhodnega postopka, menim, da bi bilo smiselno, dokler se ne uskladijo podatki z dejanskim stanjem, da zakonodajalec davčnemu zavezancu prehodno omogoči pravico do izjave zaradi zavarovanja svojih pravic in interesov. Pozneje, ker gre za statične podatke, ki se pogosto ne spreminjajo in ki jih v pretežnem delu zagotovi sam davčni zavezanec, ta potreba ne bo več obstajala. To pa seveda ne pomeni, da država ne bi bila lahko prijazna do svojih državljanov in davčne zavezance informativno obvestila, tako kot v letu 2014, kolikšna bo njihova davčna obremenitev.

7. Menim pa, da mora imeti davčni zavezanec možnost s pritožbo izpodbijati netočnost podatkov, nepravilno izbrano metodo in model, v katerega se bo uvrstila njegova nepremičnina. Drugi odstavek 14. člena ZDavNepr[10] določa, da, če se pritožba nanaša tudi na podatke o nepremičninah, na podatke o osebah, ki so določene kot davčni zavezanci, ali na posplošeno tržno vrednost nepremičnine, davčni organ pošlje kopijo pritožbe GURS. Tako kot ugotavlja Ustavno sodišče, je zakonska določba nejasna glede tega, kakšno preveritev lahko davčni zavezanec uveljavlja v pritožbenem delu, ki se nanaša na posplošeno tržno vrednost nepremičnine, ter sklene, da se ta del pritožbe lahko nanaša na izbrani model in izbrano metodo (68. točka obrazložitve). S tako ugotovitvijo soglašam.

8. Razlogi, zaradi katerih menim, da mora imeti davčni zavezanec možnost izpodbijati netočnost podatkov, nepravilno izbrano metodo in model, v katerega se bo uvrstila njegova nepremičnina, ki je predmet obdavčenja, so naslednji. Nesporno je, da bo določena davčna obveznost po odmerni odločbi obdavčitve nepremičnine denarno prizadela nepremičninskega zavezanca. Zato je pomembno, da ima davčni zavezanec zagotovljeno učinkovito pravno sredstvo.[11] Pravno sredstvo je učinkovito takrat, ko bo davčni zavezanec natančno vedel, kaj lahko z njim zahteva od pristojnih organov v zvezi s pravilnostjo odmere davka glede preizkusa vsebine davčne odločbe. Zato mora imeti odmerna odločba obrazložitev, iz katere mora jasno izhajati, kaj je bilo upoštevano v davčni osnovi. Sicer bodo pritožbe lahko temeljile zgolj na oceni davčnega zavezanca, da je njegova davčna obremenitev prevelika. Obrazložitve odločbe bi morale zato vsebovati na podlagi pregledno predstavljenih relevantnih podatkov o lastnosti nepremičnine, pridobljenih od GURS (leto izgradnje, lega, velikost idr.), ocenitev posamezne nepremičnine, od katere se odmerja davek glede na uvrstitev v model (na primer hiše HIS) in uporabo izbrane metode vrednotenja (način primerljivih prodaj, način kapitalizacije donosa in nabavnovrednostni način). Iz odločbe mora biti jasno razvidno, kateri model in katera metoda je bila za določeno obdavčeno nepremičnino uporabljena. Zavezanec torej mora imeti možnost pritožbe zoper uporabo netočnega podatka o lastnosti nepremičnine in napačne uvrstitve nepremičnine v model ter napačne uporabe metode. Davčni zavezanec pa ne more izpodbijati samega modela niti same metode vrednotenja, ker gre za strokovne standarde množičnega (in ne

individualnega) vrednotenja nepremičnin, kot to določa sedanji ZMVN.

9. Možnost pritožbe zaradi navedenih razlogov zagotavlja zmanjšanje tveganj na sprejemljivo raven, da davčni zavezanci ne bodo enako obravnavani, ter davčnim zavezancem omogoča razumevanje, zakaj je njihova nepremičnina ocenjena višje kot sosedova.

10. Drugi postopek, ki bi po mojem mnenju moral teči ločeno od davčnega postopka, je postopek ugotavljanja lastnosti nepremičnine po ZMVN, ki ga vodi GURS. Gre za upravno zadevo, zato bi se ti postopki morali voditi po določbah Zakona o splošnem upravnem postopku (Uradni list RS, št. 24/06 – uradno prečiščeno besedilo, 126/07, 65/08, 8/10 in 82/13 – ZUP). Zaradi nesuspendivnosti[12] pritožbe v davčnem postopku bi se po mojem mnenju morali podatki davčnega zavezanca in podatki iz javne evidence uskladiti že pred začetkom davčnega postopka oziroma pred izdajo odmerne odločbe.

11. ZDavNepr se po svoji vsebini (ne samo po predmetu obdavčenja, temveč tudi po ciljih, oprostitev ali zmanjšanju davčnih obveznosti posameznim skupinam lastnikov) ne razlikuje bistveno od zakonov, ki urejajo obdavčenje nepremičnin v drugih državah Evropske unije. Ustavno sodišče je že večkrat poudarilo, da je določanje davkov v pristojnosti zakonodajalca.[13] V pristojnosti zakonodajalca je, kakšen sistem obdavčitve bo sprejel, ali bo z njim zasledoval zgolj finančne ali pa tudi nefinančne cilje. Če pogledamo primerjalnopravno ureditev večina držav Evropske unije z davkom na nepremičnine sledi tudi nefinančnim ciljem. Nekateri teoretiki pa z argumentacijo, da gre pri tem davku za stvarni davek (davek *ad rem*), zagovarjajo čim večjo izključitev nefinančnih ciljev (ekonomskih, socialnih in drugih); pri stvarnih davkih naj bi bili v ospredju zlasti skrb za komunalno opremljenost samih nepremičnin, ne pa toliko skrb za gospodarski razvoj in socialno politiko države.[14] Nefinančni cilji praviloma terjajo več administriranja, lahko pa povzročajo neenakost med davčnimi zavezanci in zato lahko nastajajo številni spori. Stroški pobiranja davka so tako lahko višji od koristi tega davka.

12. Glede obdavčenja oziroma davčne stopnje določene v ZDavNepr za poslovne in industrijske nepremičnine menim, da izvorna težava ni toliko v določanju davčne stopnje,[15] kot predvsem v določanju davčne osnove. Za razliko od stanovanjskih nepremičnin, ki se vse vrednotijo po načinu primerljivih prodaj, se namreč poslovne in industrijske nepremičnine vrednotijo na tri različne načine: pisarne in lokali po načinu primerljivih prodaj, industrija in težka industrija po nabavnovrednostnem načinu, pristanišča, črpalke, elektrarne in rudniki pa po načinu kapitalizacije donosa.[16] Uporaba različnih metod vrednotenja teh nepremičnin po navedbah prof. dr. Temeljotov Salaj privede do zelo različnih davčnih osnov, kar bistveno vpliva na končno višino davka. Predlagatelji zato utemeljeno poudarjajo, da se bodo nepremičninske javne dajatve po eni strani nesorazmerno povečale za samostojne podjetnike ter mala in srednja podjetja, po drugi strani pa se bodo zmanjšale za velike trgovske centre in pristanišča. Ne glede na to pa bo na povečanje ali zmanjšanje njihovih davčnih obremenitev vplivala dosedanja obdavčitev, ki je bila zelo različna v posameznih občinah. Menim, da bi se razlike v davčni obremenitvi lahko zmanjšale tudi z določitvijo enotnega načina vrednotenja, ki bi temeljila na načinu kapitalizacije donosa. [17] Logika njene uporabe izhaja iz temeljne značilnosti poslovnih in industrijskih nepremičnin: da so namenjene ustvarjanju dobička in so, zlasti pri industrijskih nepremičninah, neločljivo povezane z opravljanjem same dejavnosti.[18] Bistvena razlika med stanovanjskimi in poslovnimi nepremičninami je tudi ta, da stanovanjska nepremičnina lastniku primarno pomeni njegov dom in sekundarno tudi življenjsko investicijo, poslovna nepremičnina pa lastniku pomeni predvsem sredstvo, s katerim nemoteno in s čim manjšimi stroški opravlja svojo dejavnost. Kot je navedel prof. dr. Lavrač na javni obravnavi, so zato lastniki poslovnih nepremičnin pri svojih odločitvah glede poslovnih prostorov[19] bistveno bolj prilagodljivi od lastnikov stanovanjskih nepremičnin. Ta kriterij je po njegovem mnenju tudi edini razlog, ki bi iz strokovnega vidika opravičeval nižjo davčno stopnjo za stanovanjske nepremičnine v primerjavi z davčno stopnjo za poslovne nepremičnine. Pripominjam pa, da je pri obdavčitvi poslovnih subjektov treba posebej

paziti, da ne bi eksistenčno ogrozili (še) zdravega jedra gospodarstva. Ker GURS zaenkrat še ni vzpostavil evidence najemnih pravnih poslov[20], ki bi omogočala pridobiti verodostojne in ažurne podatke o donosu poslovnih nepremičnin, Ustavno sodišče ni moglo opraviti presoje, ali izpodbijana obdavčitev poslovnih in industrijskih nepremičnin posega v lastninsko pravico iz 33. člena Ustave oziroma v svobodno gospodarsko pobudo iz 74. člena Ustave. To vprašanje novega nepremičninskega davka zato zaenkrat ostaja odprto, in ob odločitvi Ustavnega sodišča, da ustavnosodne presoje ne prestane niti določanje davčne osnove, tudi še ni postalo relevantno.

13. Menim, da je ne glede na to, ali se z obdavčitvijo nepremičnin sledi finančnim ali nefinančnim ciljem, treba upoštevati okoliščine, v katerih se davek uvaja. Za Republiko Slovenijo je znano, da ima velik odstotek prebivalstva nepremično premoženje. Večina ga je pridobila z lastnim delom. Večje davčne obremenitve bi lahko revnejšim povzročile stisko ali celo ogrozile njihovo eksistenco. Pa tudi za ostalo prebivalstvo davek od nepremičnin ne bi smel pomeniti kazni za njihovo delo.

14. Iz primera uvedbe nepremičninskega davka pa zopet izhaja, tako, kot to ugotavljamo pri uresničevanju določb Zakona o uravnoteženju javnih financ (Uradni list RS, št. 40/12 - v nadaljevanju ZUJF),[21] kako nevarno in tvegano je zakone sprejemati po hitrem postopku, predvsem tiste, ki posegajo v premoženjsko sfero državljanov.

dr. Etelka Korpič - Horvat
Sodnica

Opombe:

[1] Glej na primer K. Tipke in J. Lang, Steuerrecht, Verlag Otto Schmidt, Köln 2013, str. 801; T. Banovec, Nepremičnine, izzivi, sporazumi in nesporazumi, protislovja in paradoksi, vizija, energija in ekologija, Poslovanje z nepremičninami, 18. tradicionalni posvet, Portorož 2007, str. 41-554.

[2] Poročevalec DZ z dne 18. 10. 2013, EVA 2013-1611-0071, str. 12-17.

[3] Vse navedene dajatve so (bile) prihodek občin.

[4] Po predlogu izpodbijanega zakona bi se naj v letu 2014 prihodki državnega proračuna povečali za okoli 183 milijonov EUR, v letu 2015 pa za okoli 202 milijonov EUR (Poročevalec DZ z dne 18. 10. 2013).

[5] Obveznost oštevilčenja stanovanjskih enot po stanovanjskem zakonu in poslovnih prostorov z zaporedno številko v okviru stavbe je določil 80. člen Zakona o evidentiranju nepremičnin (Uradni list RS, št. 47/06 - ZEN).

[6] Predlog zaključnega računa Republike Slovenije za leto 2014, Računsko sodišče, Revizijsko poročilo, str. 87.

[7] Jasno je, da bi morale biti zakonske določbe tudi jasne in popolne, kar je eno od temeljnih načel pravne države po 2. členu Ustave, čeprav to ni posebej zapisano v odločbi (glej odločbo št. U-I-155/11 z dne 18. 12. 2013 (Uradni list RS, št. 114/13)).

[8] Izraz "posplošena tržna vrednost nepremičnin" je uveljavljen tudi v drugih državah, vendar lahko zavaja zaradi besede tržne. Gre za ugotavljanje vrednosti nepremičnine zaradi določitve davčne osnove in ne prodaje nepremičnine. Tržna vrednost nepremičnine se lahko ugotovi zgolj in edino takrat, ko se nepremičnina proda. Lahko se proda višje ali nižje od ugotovljene posplošene tržne vrednosti. Zato je malo verjetno, da je davčna osnova enaka tržni vrednosti nepremičnine.

[9] Drugi odstavek 73. člena ZDavP-2 določa, da lahko davčni organ izda odmerno odločbo brez posebnega ugotovitvenega postopka, če spozna, da so podatki iz davčne napovedi popolni in pravilni, ali če ima sam ? ali lahko izbere uradne podatke, ki so potrebni za odločbo, tako da ni potrebno

zaslišanje stranke zaradi zavarovanja njenih pravic in interesov.

[10] Zoper odločbo o odmeri davka na nepremičnine je dovoljena pritožba v skladu z zakonom, ki ureja davčni postopek (prvi odstavek 14. člena ZDavNepr).

[11] Tako tudi Ustavno sodišče v odločbah št. U-I-297/95 z dne 28. 10. 1998 (Uradni list RS, št. 76/98, in OdlUS VII, 198) ter št. U-I-34/95 z dne 29. 10. 1997 (Uradni list RS, št. 73/97, in OdlUS VI, 138).

[12] Nesuspendivni učinek pritožbe v davčnem postopku izhaja iz narave stvari, saj bi v nasprotnem primeru nastale težave pri pravočasnem pobiranju davka (87. člen ZDavP-2). O ustavni dopustnosti nesuspendivne pritožbe v davčnem postopku se je izreklo tudi že Ustavno sodišče v odločbi št. U-I-297/95. Presodilo je, da je element učinkovitosti tisti element, ki v primeru nesuspendivnosti pritožbe v davčnem postopku ni podan. Toda izpodbijana določba prestane tudi strogi test sorazmernosti, zaradi česar poseg v pravico do pravnega sredstva ni ustavnopravno nedopusten. V odločbi se je Ustavno sodišče naslonilo na pomen fiskalnih prihodkov, saj država z davki pridobiva sredstva za uresničevanje svojih nalog in je torej od tega bistveno odvisno uresničevanje pravic drugih.

[13] Glej na primer odločbe št. U-I-299/96 z dne 12. 12. 1996 (Uradni list RS, št. 5/97), št. U-I-244/98 z dne 17. 6. 1999 (OdlUS VIII, 164) in št. U-I-233/97 z dne 15. 7. 1999 (Uradni list RS, št. 61/99, in OdlUS VIII, 188).

[14] Primerjaj na primer K. Tipke in J. Lang, nav. delo, str. 70, kjer pri nepremičninskih davkih poudarja načelo enakovrednosti davka in protistoritev lokalnih skupnosti, povezanih z nepremičninami (*Äquivalenzprinzip*).

[15] Končna davčna obremenitev je še toliko večja, če upoštevamo še enotno davčno stopnjo 0,75 %, ki je najvišja med vsemi (z izjemo 0,40-odstotne davčne stopnje za elektrarne).

[16] Iz priloge 1 k Uredbi o določitvi modelov vrednotenja nepremičnin (Uradni list RS, št. 95/11) – Vrednostne cone, vrednostne ravni in vrednostne tabele izhaja, da na načinu primerljivih prodaj temeljijo modeli za stanovanja, hiše, garaže, lokale in pisarne ter za zemljišča za gradnjo stavb, pozidana zemljišča, kmetijska zemljišča, gozdna zemljišča in druga zemljišča. Na načinu kapitalizacije donosa temeljijo modeli za elektrarne, rudnike, pristanišča in črpalke. Na nabavno vrednostnem načinu pa temeljijo modeli za industrijske stavbe, stavbe s težko industrijo, zidanice, kmetijske stavbe, stavbe za javno rabo in druge stavbe ter posebne nepremičnine.

[17] Primerjaj International Valuation Guidance Note No. 13: Mass Appraisal for Property Taxation, str. 10, ki za model vrednotenja poslovne nepremičnine (*commercial property*) in industrijskih nepremičnin (*industrial property*) uporablja le metodo kapitalizacije donosa.

[18] Že po naravi stvari je na primer pristanišču ali rudniku zelo težko spreminjati namembnost.

[19] Na primer menjava lokacije poslovnih prostorov ali odločanje o nakupu ali najemu poslovnih prostorov.

[20] Pravno podlago za vzpostavitev evidence o najemnih pravnih poslih za stavbe in dele stavb v okviru evidence trga nepremičnin daje 20. člen ZMVN.

[21] Ocenjujem, da bo korist ZUJF enako slaba.

U-I-313/13-94

25. 3. 2014

Pritrdilno ločeno mnenje sodnika dr. Mitja Deisingerja

Glasoval sem za odločbo U-I-313/13 (v nadaljevanju odločba), s pritrtilnim ločenim mnenjem pa želim nekatera stališča v odločbi še dodatno argumentirati.

Davčna osnova

Ustavno sodišče je v odločbi v razdelku B. – III. v sklepi 55. točki obrazložitve odločbe ugotovilo, da je določanje davčne osnove iz blanketnega 5. člena Zakona o davku na nepremičnine (Uradni list RS, št. 101/13 – v nadaljevanju ZDavNepr) ter Zakona o množičnem vrednotenju nepremičnin (Uradni list RS, št. 50/06 in 87/11 – v nadaljevanju ZMVN) v delu, ki se nanaša na njegovo uporabo v davčne namene, v neskladju s 147. členom Ustave. To pa hkrati pomeni, da zakonodajalec pri odpravi ugotovljenega neskladja ne more le z novim zakonom ali s spremembo ZMVN prenesti v zakon določbe iz podzakonskih predpisov, temveč mora davčno osnovo urediti na jasn in določen način. Sedanja ureditev namreč ni samo v nasprotju s 147. členom, temveč tudi z 2. členom Ustave. Ustavno sodišče je že v mnogih odločbah ugotovilo, da jasnost in določnost predpisov v pravni državi pomenita, da morajo biti norme jasne, razumljive in nedvoumne. To še posebej velja za predpise, ki neposredno urejajo pravice in pravni položaj širokega kroga občanov.[1] Nedvomno ureditvi v razveljavljenem zakonu in v ZMVN tega ustavnega standarda ne dosegata. Na javni obravnavi dne 27. 2. 2014 je predstavnik Geodetske uprave Republike Slovenije (v nadaljevanju GURS) g. Franc Ravnikar pojasnil, da imajo v registru nepremičnin približno 100 milijonov podatkov. Na podlagi tolikšnega števila podatkov nujno pride do velikega števila napak, kar se je izkazalo tudi empirično, ko je GURS poslal davčnim zavezancem informativna obvestila. Povsem jasno je, da posamezni davčni zavezanec ne more preveriti pravilnosti ugotovljene povprečne tržne vrednosti nepremičnine, ki služi za davčno osnovo. To mu preprečuje kompliciran, kompleksen sistem vrednotenja. Prav to pomeni, da takšen sistem ne more ustrezati zahtevam za davčno obveznost, saj je v nasprotju z 2. členom Ustave. Podatki za množično vrednotenje torej lahko služijo drugim namenom in evidencam, za davčno osnovo pa mora zakonodajalec iz zbirke podatkov določiti objektivne podatke, ki jih lahko preveri vsak davčni zavezanec (npr. kvadratura nepremičnine, letnica izgradnje, pomožni prostori, garaže, poslovni prostori ipd.).

Ugotovljena protiustavnost v ZMVN glede davčne osnove (2. točka izreka odločbe) bo lahko odpravljena v samem ZMVN ali pa v novem zakonu o davku na nepremičnine (gl. obrazložitev odločbe v 89. točki). Slednja rešitev se pokaže celo kot ustrežnejša, saj bi novi zakon lahko transparentno opredelil le del objektivnih elementov za izračun davčne osnove. Pri tem bi zakonodajalec moral upoštevati, da je davek na nepremičnine lastni davčni vir občin, da gre za stvarni davek (davek *ad rem*), da davek ne sme nesorazmerno posegati v lastnino in svobodno gospodarsko pobudo, da so davčne obremenitve na prebivalca v Sloveniji najvišje na svetu in da imamo število lastninskih nepremičnin med najvišjimi v Evropski uniji.

Obdavčitev poslovnih prostorov

V zahtevah za oceno ustavnosti sta Državni svet (v točki G) in skupina poslank in poslancev Državnega zbora (v točki D) uveljavljala kršitve 2., 33. in 74. člena Ustave zaradi obdavčitve nepremičnin za podjetniško in gospodarsko dejavnost. V razveljavljenem zakonu je zakonodajalec poleg določitve posplošene tržne vrednosti nepremičnin kot davčne osnove še naknadno povečal davčno obremenitev z določbo o davčnih stopnjah v drugem odstavku 6. člena ZDavNepr. Iz 64. točke obrazložitve odločbe je razvidno, da sta tretja in četrta alineja 1. točke drugega odstavka 6. člena ZDavNepr v neskladju z drugim odstavkom 14. člena Ustave in da se sodišče ni spuščalo v vprašanje davčnih stopenj oziroma kršitev 33. in 74. člena Ustave. Kljub temu je treba opozoriti, da je pri določitvi stopenj za poslovne, industrijske in energetske nepremičnine zakonodajalec ravnal arbitrarno v nasprotju z 2. členom Ustave. Arbitrarnost je izražena pri obdavčitvi poslovnih nepremičnin, ki so vse obdavčene s stopnjo 0,75 %, razen energetskih nepremičnin. Na to neustrezno visoko obdavčitev

je na javni obravnavi opozorila prof. dr. Alenka Temeljotov Salaj.[2] V skupini največjih poslovnih in vseh industrijskih nepremičnin so tudi poslovni prostori malih in mikro podjetij, samostojnih podjetnikov, obrtnikov, kmetov in turistične sobe. Po informativnih obvestilih se je izkazalo, da bi to po opozorilu Obrtno-podjetniške zbornice Slovenije (v nadaljevanju OZS) pomenilo nesorazmerne obremenitve 95 % teh malih podjetnikov, obveznosti naj bi se namreč v povprečju povečale za 234 %, v posameznih primerih pa celo za 1000 ali 2000 %. Na seji Odbora DZ za finance in monetarno politiko je predsednik upravnega odbora OZS Branko Meh opozoril: "če bo obveljala 0,75-odstotna davčna stopnja, bodo številni obrtniki in podjetniki primorani zapreti svoja podjetja in bodo začeli delati na črno".[3]

Poleg prenehanja dejavnosti velikega števila obrtnikov in malih podjetnikov zaradi davka po ZDavNepr bi bilo ogroženo tudi več kot 230.000 delovnih mest v malem gospodarstvu, kar bi lahko povzročilo socialno katastrofo. Ob prenehanju dejavnosti bi davčni zavezanci morali še naprej plačevati davek po 0,75 %, čeprav jim bi prav davek onemogočil nadaljnje poslovanje. Takšna davčna stopnja bi veljala tudi za vse poslovne prostore, ki so že sedaj brez dejavnosti oziroma neoddani. Očitno bi v takih primerih prišlo do neizterjanih davkov. Pri ustavni presoji takšna davčna obremenitev, ki je malo podjetništvo pri poslovnih prostorih izenačila z velikimi poslovnimi in industrijskimi objekti, pomeni poseg v svobodno gospodarsko pobudo iz 74. člena Ustave[4] ter kršitev ekonomskega izkoriščanja lastninske pravice na nepremičnini iz 33. člena Ustave.[5]

Finančne posledice

Z razveljavitvijo neustavnega ZDavNepr se bo zmanjšal priliv v državni proračun. Zastavlja se vprašanje, kakšne bodo finančne posledice za državo.

Državni proračun v višini okrog 8,4 milijarde evrov bo izgubil 50 % davka (druga alineja 9. člena ZDavNepr). Po informativnih izračunih naj bi bilo po pojasnilu predsednice Vlade iz davka zbranih 407 milijonov evrov, kar pa bi se že s predlogom Vlade za odpravo (glede na obrazložitev odločbe v 61. točki protiustavne) nerezidenčnosti nepremičnin zmanjšalo za 30 milijonov evrov,[6] torej na 377 milijonov evrov. 50-odstotni delež tako zbranega davka bi znašal okrog 188 milijonov evrov. Takšen priliv v proračun pa seveda temelji na predpostavki, da bi bili plačani vsi davki iz ZDavNepr, kar pa se zagotovo ne bi zgodilo. Realen priliv v proračun bi bil iz tega razloga manjši in bi bilo nujno poiskati še druge rezerve v proračunu.

Na davčnem področju ostaja možnost, da se omenjeni izpad dohodka v proračunu nadomesti. Iz podatkov Davčne uprave Republike Slovenije izhaja, da je na dan 31. 12. 2013 davčni dolg fizičnih in pravnih oseb znašal 1.472.787.087 evrov.[7] Državi torej ni treba posegati po novih davkih, z izterjavo vsaj dela davčnega dolga lahko nadomesti izpad nepremičninskega davka. Če bi izterjali le 12 % teh davkov, bi bil v letošnjem letu v proračunu enak priliv kot z nepremičninskim davkom. To hkrati pomeni, da bi z vsaj 50-odstotno izterjavo davčnega dolga nadomestili nepremičninski davek poleg letošnjega še v nadaljnjih štirih letih.

Občine ne bodo ostale brez prihodkov (4. točka izreka odločbe), pridobivale jih bodo v skladu s 142. členom Ustave s financiranjem iz lastnega vira. Kot je razvidno iz 3. točke izreka odločbe bodo občine od 1. 4. 2014 prejele skupno celoletno vsoto nadomestila za uporabo stavbnega zemljišča. Odmera prihodka od nadomestil je v letu 2013 znašala 200.455.465,38 evra, ostalo pa je za 39.354.246,78 evra neizterjanih nadomestil.[8] Odpadel bo tudi strošek za plačilo davka občinskih javnih objektov.

S siceršnjo odpravo obdavčitve javnih zgradb po ZDavNepr bo tudi dosežen transparenten priliv v

državni proračun. Po ZDavNepr bi namreč proračunski uporabniki plačevali davek na javne zgradbe, v katerih delujejo, v državnem proračunu pa bi jim morali pokriti to obveznost. Takšna ureditev bi bila v nasprotju s148. členom Ustave.

dr. Mitja Deisinger
Sodnik

Opombe:

[1] Odločba Ustavnega sodišča št. U-I-119/98 z dne 17. 4. 1998 (Uradni list RS, št. 35/98, in OdlUS VII, 77).

[2] Prof. dr. Alenka Temeljotov Salaj je podala naslednje pojasnilo: "...Obremenjenost recimo poslovne in industrijske nepremičnine s stopnjo 0,75% posebej v času ekonomske krize, ko po analizah gospodarske zbornice, obrtne zbornice iz leta 2013 mala, srednja in velika podjetja že sedaj opozarjajo na izjemno nekonkurenčnost slovenskih podjetij, ker njihovi produkti zaradi visokih dajatev, vseh, ne samo davkov, ampak tudi prispevkov in taks presegajo tržne cene primerljivih produktov na svetovnem trgu, je povsem neprimerna. Dodaten visok davek na nepremičnine lahko vodi v stagnacijo v smislu zmanjševanja sredstev za produkcijo ali pa druge aktivnosti na trgu in posledično tudi zapiranje obrata ter v višanje stopnje brezposelnosti.

[3] <http://www.finance.si/8358397/OZS-Z-nepremi%C4%8Dninskim-davkom-se-bodo-obremenitve-povpre%C4%8Dno-pove%C4%8Dale-za-234-odstotkov> (10. 3. 2014).

[4] Minister za gospodarstvo Metod Dragonja je posebej poudaril: "Dodatna davčna bremena niso skladna s spodbujanjem gospodarstva ... in da bo predlagal vsaj prehodno znižanje davčne stopnje za mikro in mala podjetja", Delo, 19. 3. 2014, str. 9.

[5] Glej odločbo Ustavnega sodišča U-I-91/98 z dne 16. 7. 1999 (Uradni list RS, št. 61/99, in OdlUS VIII, 196).

[6] <http://www.finance.si/8359127/Sredi-julija-prve-odlo%C4%8Dbe-nepremi%C4%8Dninskega-davka> (19. 3. 2014).

[7] Dopis Davčne uprave Republike Slovenije št. 0100-952/2014-3 z dne 10. 3. 2014.

[8] Prav tam; glej tudi prilogo k dopisu iz prejšnje opombe Odmere NUSZ in Pregled stanja za NUSZ.

U-I-313/13-95

25. 3. 2014

Pritrdilno ločeno mnenje sodnice mag. Marte Klampfer

1. Glasovala sem za odločbo, s katero je Ustavno sodišče razveljavilo Zakon o davku na nepremičnine (Uradni list RS, št. 101/13 - v nadaljevanju ZDavNepr) in ugotovilo neskladnost Zakona o množičnem vrednotenju nepremičnin (Uradni list RS, št. 50/60 in 87/11 - v nadaljevanju ZMVN) z Ustavo, kolikor se nanaša na množično vrednotenje nepremičnin zaradi njihovega obdavčenja. Strinjam se tudi z obrazložitvijo odločbe. Imam pa nekaj resnih pomislekov v zvezi z opredelitvijo pojma "zemljišča za gradnjo stavb", ki predstavlja pomemben element za nadaljnjo vzpostavitev nepremičninskega davka na tovrstnih nepremičninah, kar bom izpostavila v pritrtilnem ločenem mnenju.

2. Ustavno sodišče se je v 49. točki obrazložitve opredelilo tudi do načina določitve namenske rabe

zemljišč za gradnjo stavb, ki ga ZMVN prepušča urejanju s podzakonskim predpisom, pri čemer zakon pojem "zemljišča za gradnjo stavb" opredeljuje le kot zemljišča, na katerih je gradnja dejansko možna in jih določi občina. Ker iz zakona ni jasno, kaj pomeni, da je "gradnja dejansko možna", izvirne vsebine, ki jih je opredelil šele tretji odstavek 3. člena Pravilnika o določanju zemljišč za gradnjo stavb (Uradni list RS, št. 66/13 - v nadaljevanju Pravilnik), nimajo ustrezne zakonske podlage. Zato ne zadostijo zahtevam načela zakonitosti iz 147. člena Ustave.

3. Strinjam se z navedeno ugotovitvijo, vendar menim, da je treba opredelitvi pojma "zemljišča za gradnjo stavb" posvetiti nekoliko več pozornosti, saj gre pri navedeni opredelitvi za pojmovno zmedo. Eno od načel pravne države iz 2. člena Ustave med drugim zahteva, da so norme opredeljene jasno in določno tako, da jih je mogoče izvajati, da ne omogočajo arbitrarnega ravnanja ter da nedvoumno in dovolj določno opredeljujejo posamezne pojme. Pri ureditvi, ki se nanaša na javne dajatve, zlasti pa na davčne obveznosti, katerih bistvena elementa sta davčna stopnja in davčna osnova, je zahteva po jasnih in določnih normah še posebnega pomena.

4. Drugi odstavek 6. člena ZDavNepr določa 0,50-odstotno davčno stopnjo za zemljišča za gradnjo stavb. S to določbo je bil uzakonjen nov zakonski pojem, ki ga do sedaj zakonodaja s področja urejanja prostora ni poznala. ZMVN iz leta 2006 je v 7. členu uredil oblikovanje modelov vrednotenja nepremičnin. Vendar ta zakon posameznih modelov vrednotenja nepremičnin ni določal, ampak je na podlagi 11. člena prepustil Vladi, da na podlagi končnega predloga modelov vrednotenja sprejme predpis o določitvi modelov vrednotenja. Vlada je novembra 2011 sprejela Uredbo o določitvi modelov vrednotenja nepremičnin (Uradni list RS, št. 95/11 - v nadaljevanju Uredba o modelih vrednotenja), ki je v 2. členu med posameznimi modeli vrednotenja določila tudi model vrednotenja za zemljišča za gradnjo stavb (ZGS). Tako se je pojem "zemljišča za gradnjo stavb" pojavil v Uredbi o modelih vrednotenja, Zakon o spremembah in dopolnitvah Zakona o množičnem vrednotenju nepremičnin (Uradni list RS, št. 87/11 - ZMVN-A), ki je začel veljati 17. 11. 2011, pa je v petem odstavku 7. člena ZMVN poskušal opredeliti pojem "zemljišča za gradnjo stavb".

5. Ves čas do uveljavitve te novele ZMVN je prostorska zakonodaja urejala pojme, kot so zazidano in nezazidano stavbno zemljišče. Pojem stavbnega zemljišča je opredeljen v 2. členu Zakona o prostorskem načrtovanju (Uradni list RS, št. 33/07, 108/09, 57/12 in 109/12 - v nadaljevanju ZPNačrt). Po citirani zakonski določbi je stavbno zemljišče zemljiška parcela ali več zemljiških parcel ali njihovih delov, na katerih je zgrajen objekt, oziroma zemljiška parcela, ki je z občinskim prostorskim načrtom namenjena za graditev objektov. Ker je Ustavno sodišče že v odločbi št. U-I-39/97 z dne 16. 12. 1999 (Uradni list RS, št. 1/2000, in OdlUS VIII, 282) presodilo, da ureditev plačevanja nadomestila za uporabo stavbnega zemljišča ni v neskladju z Ustavo, saj bi morebitna ukinitve tega nadomestila zaradi pomanjkljivosti v njegovi pravni izvedbi pred uvedbo novega nepremičninskega davka lahko resno ogrozila izvajanje ustavnih nalog občin, je zakonodajalec v Zakon o spremembah in dopolnitvah Zakona o graditvi objektov (Uradni list RS, št. 47/04 - v nadaljevanju ZGO-1A), ki je bil sprejet prav za potrebe odmere nadomestila za uporabo stavbnega zemljišča, dodal nove člene od 218a do vključno 218d, s katerimi je določil podlage za spremembo občinskih odlokov o nadomestilu za uporabo stavbnega zemljišča ter za odmero nadomestila za uporabo stavbnega zemljišča. Kot izhaja iz obrazložitve Predloga za izdajo ZGO-1A (Poročevalec DZ, št. 20/04, EPA 1156-III), naj bi te določbe pomenile prehodni režim, veljaven do uveljavitve davka na nepremičnine.

6. Tako je Zakon o graditvi objektov (Uradni list RS, št. 102/04 - uradno prečiščeno besedilo, 14/05 - popr., 126/07, 108/09, 57/12 in 110/13 - v nadaljevanju ZGO-1) v 218. členu opredelil, kaj so zazidana in nezazidana stavbna zemljišča. Za nezazidano stavbno zemljišče so se po tem členu štela tista zemljišča, za katera je bilo z izvedbenim prostorskim aktom določeno, da je na njih dopustna gradnja. Bolj natančno opredelitev nezazidanih stavbnih zemljišč pa je določala druga alineja prvega odstavka

218.b člena ZGO-1. Kot nezazidana stavbna zemljišča so bile določene tiste zemljiške parcele, za katere je bilo z izvedbenim prostorskim aktom določeno, da je na njih dopustna gradnja določene vrste objekta, če je za njih zagotovljena oskrba s pitno vodo in energijo, odvajanje odplak in odstranjevanje odpadkov ter dostop na javno cesto in če ležijo znotraj območja, za katerega je občina z odlokom o nadomestilu določila, da se plačuje nadomestilo za uporabo nezazidljivega stavbnega zemljišča. Torej je bila v zakonu opredelitev zazidanih in nezazidanih stavbnih zemljišč dovolj jasna in je služila občinam za odmero nadomestila za uporabo stavbnega zemljišča v prehodnem obdobju do uveljavitve novega nepremičninskega davka. Z dnem uveljavitve ZDavNepr so te zakonske določbe ZGO-1 prenehale veljati na podlagi 33. člena ZDavNepr. Zato se je postavilo vprašanje, kaj je s pojmom "nezazidano stavbno zemljišče" oziroma s pojmom, ki ga uporabljajo modeli vrednotenja nepremičnin, to je "zemljišča za gradnjo stavb".

7. Zakonodajalec je leta 2011 za potrebe izvajanja zakona o davku na nepremičnine, torej z namenom obdavčitve zemljišč za gradnjo stavb, spremenil 7. člen ZMVN tako, da je poskušal opredeliti, kaj se šteje za "zemljišča za gradnjo stavb". V petem odstavku 7. člena je ZMVN določil, da so zemljišča za gradnjo stavb tista zemljišča, na katerih je gradnja stavb dejansko možna in jih določi občina. Način določitve namenske rabe zemljišč za gradnjo stavb pa je zakonodajalec prepustil ureditvi v podzakonskem aktu, ki ga sprejme minister, pristojen za okolje in prostor. Na podlagi tega zakonskega določila je minister za infrastrukturo in prostor avgusta 2013 izdal Pravilnik, s katerim je določil način določitve zemljišč za gradnjo stavb za namene množičnega vrednotenja nepremičnin. V Pravilniku je vsebovana opredelitev zemljišč za gradnjo stavb. To so parcele ali deli parcel, ki tvorijo zaokrožena zemljišča, če so zemljišča na območju stavbnih zemljišč, če niso izločena kot zemljišča, ki niso primerna za gradnjo stavb, in če izpolnjujejo enega od pogojev, določenih v prvi, drugi in tretji alineji 3. točke tretjega odstavka 3. člena Pravilnika.

8. V navedenih treh alinejah citirane določbe Pravilnika so določeni pogoji, ki pojmovno opredeljujejo "zemljišča za gradnjo stavb". Torej gre za nepremičnine, ki so vrednotene z različnimi cenami na m² ter bistveno višje kot kmetijska in gozdna zemljišča. Po najbolj jasni opredelitvi so to torej vsa zemljišča, za katera je pridobljeno dokončno gradbeno dovoljenje za gradnjo stavb (tretja alineja citiranega Pravilnika). Ta ureditev je jasna in najbrž občine pri javljanju teh podatkov Geodetski upravi Republike Slovenije ne bodo imele nobenih težav. Že z drugo opredelitvijo zemljišč za gradnjo stavb pa bo nekaj več težav. Po drugi alineji citirane določbe Pravilnika so med zemljišča za gradnjo stavb umeščena tudi zemljišča, ki so komunalno opremljena po določbah zakona, ki ureja prostorsko načrtovanje, na katerih je v skladu s prostorskimi izvedbenimi pogoji iz občinskega prostorskega načrta oziroma v skladu z merili in pogoji iz prostorskih ureditvenih pogojev dopustna gradnja stavb ter na njih niso uveljavljeni pravni režimi, ki se nanašajo na varstvena, zavarovana, degradirana, ogrožena in druga območja, tako da gradnja stavb na njih ni možna. Pri tej opredelitvi zemljišč za gradnjo stavb se že pojavljajo različne možne razlage posameznih občin. Povsem odprt prostor za različno sporočanje podatkov o zemljiščih za gradnjo stavb Geodetski upravi Republike Slovenije pa bodo občine imele pri opredelitvi zemljišč po prvi alineji citirane določbe Pravilnika. Ta določa, da so zemljišča za gradnjo stavb tudi zemljišča, za katera je sprejet občinski podrobni prostorski načrt na podlagi zakona, ki ureja prostorsko načrtovanje, ali občinski lokacijski načrt na podlagi zakona, ki ureja prostor, ali zazidalni načrt oziroma ureditveni načrt na podlagi zakona, ki je urejal naselja in druge posege v prostor, in je v skladu z njihovo vsebino na njih možna gradnja stavb. Ta pogoj za opredelitev zemljišč za gradnjo stavb pa pušča občinam precej odprtega prostora za razlago, katera zemljišča bodo opredelile za zemljišča za gradnjo stavb.

9. Ta pojmovna zmeda oziroma potreba po bolj operativni ureditvi evidentiranja zemljišč za gradnjo stavb je vodila tudi Vlado k spremembi 7. člena ZMVN. Vlada v Predlogu zakona o spremembah in dopolnitvah ZMVN z dne 20. 2. 2014 sama ugotavlja, da je bila dosedanja ureditev določanja zemljišč

za gradnjo stavb pomanjkljiva v delu seznanjanja javnosti z določitvijo takih zemljišč v skladu s Pravilnikom. To pomanjkljivost odpravlja z določbo v zakonu, ki nalaga občinam, da določitev zemljišč za gradnjo stavb javno objavijo in s tem vsem občanom in lastnikom zemljišč dajo možnost, da se s tem seznanijo in se v primeru nestrinjanja obrnejo na občino s pobudo za spremembo odločitve. Obenem se kot nadzorni organ določa Ministrstvo za infrastrukturo in prostor, ki lahko v občini opravi strokovno revizijo. V primeru, da bo ugotovilo, da občina ni izvedla določanja zemljišč za gradnjo stavb ter da ga ni izvedla strokovno in pravilno, bo občini naložilo, naj pomanjkljivosti in napake odpravi. Ne glede na navedene izboljšave v Predlogu zakona o spremembah in dopolnitvah ZMVN pa še vedno menim, da niso odpravljene nejasnosti glede samega pojma "zemljišča za gradnjo stavb".

10. Kljub predlaganim spremembam petega odstavka 7. člena ZMVN se mi še vedno vseskozi zastavlja vprašanje, kaj vse se lahko umesti pod pojem "zemljišča za gradnjo stavb", ki so ocenjena z višjo posplošeno tržno vrednostjo kot preostala kmetijska in gozdna zemljišča ter obdavčena z bistveno višjo davčno stopnjo 0,50 %. Zato menim, da mora biti pravni pojem "zemljišča za gradnjo stavb" opredeljen jasno in nedvoumno, saj se lahko le na tak način zagotovi transparentno in ne arbitrarno sporočanje podatkov, katera zemljišča so tista, ki so namenjena za gradnjo stavb, ki jih morajo občine posredovati Geodetski upravi Republike Slovenije. V skladu z odločbo Ustavnega sodišča mora te pojme opredeliti zakon in ne podzakonski predpis.

11. Eno od načel pravne države iz 2. člena Ustave med drugim zahteva, da so norme opredeljene jasno in določno tako, da jih je mogoče izvajati, da ne omogočajo arbitrarnega ravnanja izvršilne veje oblasti oziroma organov lokalnih skupnosti ter da nedvoumno in dovolj določno opredeljujejo posamezne pojme, ki predstavljajo tako pomembni pravni pojem, kot je davčna osnova. Iz ustavnega načela enakosti (drugi odstavek 14. člena Ustave) izhaja temeljno načelo davčnega prava - načelo davčne pravičnosti oziroma načelo enakomerne porazdelitve davčnega bremena med davčne zavezance. Le jasna in nedvoumna opredelitev pojma "zemljišča za gradnjo stavb" v zakonu bo lahko zagotovila pravično in enakopravno obdavčitev lastnikov zemljišč, na katerih se bo v kratkem dejansko gradilo, kot tudi lastnikov zemljišč, katerih dejanska raba je kmetijsko ali gozdno zemljišče, v prostorskih aktih pa so po namenski rabi prostora opredeljena kot stavbna zemljišča.

mag. Marta Klampfer
Sodnica

U-I-313/13-96
27. 3. 2014

Pritrdilno ločeno mnenje sodnika dr. Ernesta Petriča

Najprej želim poudariti, da se v celoti strinjam z izrekom odločbe, kot izhaja iz ustavnosodne presoje Zakona o davku na nepremičnine (Uradni list RS, št. 101/13) v luči 147. člena, 2. odstavka 14. člena in 25. člena Ustave ter z vidika določil Ustave, ki urejajo samoupravni položaj lokalnih skupnosti ter njihovo z Ustavo zagotovljeno funkcionalno in finančno avtonomijo (138., 140. in 142. člen Ustave). Strinjam se tudi z izrekom o presoji Zakona o množičnem vrednotenju nepremičnin (Uradni list RS, št. 50/06 in 87/11). V obeh primerih se strinjam tudi z obrazložitvijo. Menim pa, da bi Ustavno sodišče moglo posvetiti več pozornosti presoji Zakona o davku na nepremičnine tudi z vidika 2. in 33. člena Ustave, kar so sicer uveljavljali tudi vlagatelji, zlasti skupina poslank in poslancev Državnega zbora in

Državni svet. Smotrna bi bila presoja davčnih stopenj z vidika kopičenja davčne obveznosti, saj je Slovenija država, ki sodi v krog tistih, kjer so skupne davčne obveznosti izjemno visoke. Smotrna bi bila tudi presoja določil o zavarovanju plačila za neplačane davčne obveznosti (15. člen Zakona o davku na nepremičnine). Menim, da gre v obeh primerih za prekomeren poseg v pravico do lastnine (33. člen Ustave), katere del je človekova pravica do svobodnega razpolaganja z lastnino, uveljavljena že v času francoske revolucije.

Vsekakor menim, da je davek na nepremičnine v načelu primeren vir obdavčenja tudi v Sloveniji; vendar le z zakonom o obdavčenju nepremičnin, ki bo v skladu z ustavnimi načeli in normami ter v skladu z davčnimi načeli. Med slednjimi imam v mislih najprej načelo davčne pravičnosti, ki izhaja iz ustavnega načela enakosti pred zakonom (14. člen Ustave). Ta zahteva, da je davčna osnova določena tako, da so izključene arbitrarnost ali očitne nesorazmernosti (torej krivičnost oz. neenakost) pri določitvi osnove za odmero davčne obveznosti. Četudi se davčna osnova določa abstraktno po določenih modelih in metodah in se določi neka posplošena vrednost, mora ta posplošena vrednost, ker gre za davek na nepremičnine, v osnovi vendarle odražati njihovo vrednost. Mora odražati stvarno vrednost nepremičnine. Predvsem pa mora posplošena vrednost biti preverljiva (v ustreznem, enostavnem, transparentnem in učinkovitem postopku) glede na dejansko tržno vrednost. Očitne razlike pri določitvi vrednosti nepremičnin kot davčne osnove z velikimi odstopanji od realne tržne vrednosti so arbitrarne in v nasprotju z načelom davčne pravičnosti ter posledično v nasprotju z načelom enakosti pred zakonom. Določitev davčne osnove, kakršna je v primeru sedanje izpodbijane ureditve, ki je privedla do množice arbitrarnih in celo absurdnih primerov določitve davčne osnove, ni povzročila le nejevolje ljudi, temveč je ogrozila zaupanje v pravo, v pravno državo, v Ustavo in v enakost pred zakonom (14. člen Ustave).

Davčna pravičnost, izhajajoča iz načela enakosti pred zakonom, ki naj bi zagotavljala pravično, enakomerno porazdelitev davčnega bremena, pa ni pomembna le znotraj določene vrste davka, ampak tudi glede skupnega davčnega bremena zavezancev, bodisi fizičnih bodisi pravnih oseb. V tej zvezi je davek na nepremičnine posebej občutljiv, saj so nepremičnine tisto premoženje, ki ga je davčni zavezanec ustvaril (prihranil) s tem, da je dohodek, ki je kot tak že bil obdavčen, vložil v nepremičnino ali pa jo je pridobil z dedovanjem (za kar je tudi plačal davek). V kolikor lastnik z nepremičnino ustvarja dohodek, iz tega tudi že izhaja njegova druga davčna obveznost (npr. davek na oddajanje premoženja v najem). Torej je davek na nepremičnine dodaten davek k že obstoječim drugim davčnim obveznostim. Zato se mora enakomerna davčna obremenitev odraziti tudi v nizki davčni stopnji nepremičninskega davka, v konkretnih slovenskih razmerah pa še posebej, ko ostajajo drugi možni viri obdavčenja (luksuz, premoženje drugih oblik) neobdavčeni. V konkretnih slovenskih razmerah in z vidika davčne pravičnosti zakonodajalec ne sme mimo dejstva, da so davki, ki ne bi, kakor davek na nepremičnine, prizadeli bolj ranljivih slojev prebivalstva (npr. upokoјence), pri nas le redke izjeme. Celó pri sedanjem modelu vrednotenja nepremičnin, se je ta vprašljiv odnos do t. i. luksuza potrdil. Tiste lastnosti nepremičnin, ki jim dajejo luksuzni značaj, v vrednotenju namreč niso zajete, npr. bazeni, masažne kadi. Zakonodajalec mora upoštevati, da je davek na premoženje stvaren davek (davek *ad rem*), kar pomeni, da je predmet obdavčenja premoženje kot tako. Tudi s premoženjskimi davki zakonodajalec sicer lahko uresničuje druge legitimne cilje - vendar le v kolikor to vzdrži test sorazmernosti in razlikovanja ne izhajajo iz osebnih značilnosti ali položaja davčnih zavezancev. To je sicer izpostavljeno v 61. točki obrazložitve odločbe, vendar preozko, saj se obrazložitev nanaša le na problem stalnega bivališča v nepremičnini kot kriteriju za razlikovanje obdavčenja med t. i. rezidenčnimi in nerezidenčnimi nepremičninami.

Zakonodajalec naj bi bil zlasti pri obdavčenju nepremičnin, ki je sicer del moderne davčne politike, zadržan glede stopnje obdavčenja (poseg v 33. člen Ustave). Davek na nepremičnine naj bi bil uveljavljen predvsem v funkciji sorazmernega povračila lokalni skupnosti za ugodnosti, ki jih ta

skupnost in lokalno okolje zagotavlja za uporabo in uživanje nepremičnine. Tudi zato je v primerljivih državah davek na nepremičnine bolj ali manj neposreden davčni vir lokalnih skupnosti oz. imajo te pomemben vpliv pri njegovem določanju.

Davčna ureditev mora čimbolj omejiti možnosti za arbitrarnost, ki jo povzroča t. i. coniranje države glede na hipotetično vrednost nepremičnin, ki so razporejene v 19 vrednostnih območij. V praksi to povzroča, da sta npr. dve enaki nepremičnini, dejansko ločeni le z vmesno potjo, bistveno različno ovrednoteni. To seveda ustvarja občutek nepravilnosti in arbitrarnosti, brez možnosti enostavnega in učinkovitega postopka za popravilo očitanih in dejanskih arbitrarnosti.

Način sprejemanja davčne zakonodaje, razen obveze, da se davki določajo le z zakoni (147. člen Ustave), sicer ni predmet ustavne presoje. Vendar tako kompleksen zakon, ki zadeva vse lastnike nepremičnin, torej večino prebivalstva v državi, če naj se uveljavi smotrno, učinkovito in pravično obdavčenje nepremičnin, ki ne bo povzročalo arbitrarnosti, in bo torej v skladu z načelom davčne pravičnosti, zahteva tak zakonodajni postopek, v katerem bo dovolj možnosti za premišljeno odločanje, ki naj tudi omogoči seznanjenje davčnih zavezancev z njihovimi dolžnostmi pa tudi s pravicami. Sprejemanje tovrstne zakonodaje, kakršna je davek o obdavčenju nepremičnin, po nujnem postopku ni le neprimerno. Ker more povzročiti ustavnopravno sporne rešitve in vzpostaviti ureditev, ki je vprašljiva z vidika določb Ustave, kot je to v sedanjem primeru, je tudi ustavnopravno vprašljivo sprejemanje takega zakona po nujnem postopku, vsekakor pa je neprimerno. Pomemben vidik pravne varnosti je tudi v zagotovitvi ustreznega prehodnega obdobja, ki omogoča pripravo tako države in njenih organov kot davčnih zavezancev na uveljavitev davka. Hitenje pri sprejemanju tako kompleksne davčne zakonodaje, kot je davek na nepremičnine, v naših razmerah vodi do položajev, kakršnim smo bili priča in ki ne prispevajo k utrjevanju zavesti o pravni državi.

dr. Ernest Petrič
Sodnik

Vrsta zadeve:

ocena ustavnosti in zakonitosti predpisov in drugih splošnih aktov

Vrsta akta:

zakon

Vlagatelj:

Skupina poslank in poslancev Državnega zbora, Državni svet, Mestna občina Koper in drugi

Datum vloge:

16. 12. 2013

Datum odločitve:

21. 3. 2014

Vrsta odločitve:

odločba

Vrsta rešitve:

razveljavitev ali odprava
ugotovitev – je v neskladju z Ustavo/zakonom

Objava:

Uradni list RS, št. 11/2014, Uradni list RS, št. 22/2014 in OdlUS XX, 22

Dokument:

US30356