



**Številka:** U-I-313/13-92

**Datum:** 25. 03. 2014

## **PRITRDILNO LOČENO MNENJE SODNICE DR. JADRANKE SOVDAT K ODLOČBI ŠT. U-I-313/13 Z DNE 21. 3. 2014**

### 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 presojalo, 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 presojane tudi druge zakonske določbe, ki se jih ni Ustavno sodišče v presoji niti dotaknilo. Če ni razlogov za širjenje presoje 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 presoje. 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 protiuustavnost 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 protiuustavnost zakonskih določb. Doseg izreka pa je v skladu z ustaljeno ustavnosodno presojo nujno sodoločen z obsegom presoje, kot je razviden iz obrazložitve, v tem primeru tudi glede spodnje premise ustavnosodne presoje, se pravi posameznih zakonskih določb. Zato in ker se s posameznimi ugotovljenimi protiuustavnostmi 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 protiuustavnostjo 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 protiuustavno pravno praznino, ki se v enem delu nanaša na legaliteto, v drugem delu pa na učinkovit pravni postopek. Zato soglašam z ugotovitvijo protiuustavnosti tega zakona (2. točka izreka), kar je navsezadnje ustaljena tehnika odločanja v primeru takih ugotovljenih protiuustavnosti. Zakonodajalec bo moral, če bo vztrajal pri obdavčenju nepremičnin na podlagi ZMVN, najprej poskrbeti za odpravo teh protiuustavnosti. 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).<sup>1</sup> 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 protiuustavno 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

---

<sup>1</sup> Na tej podlagi ga lahko uvede tudi pobudnica.

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<sup>2</sup> 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 sprožitve 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

---

<sup>2</sup> Na javni obravnavi je bilo rečeno, da ima GURS evidentiranih 100 milijonov podatkov!

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.<sup>3</sup> 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 pojmihi), 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

---

<sup>3</sup> 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.

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 davkoplachevalcev, 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 protiuustavno 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 očitke, zaradi katerega je treba tudi po mojem mnenju ugotoviti, da smo soočeni ne le s protiuustavnostjo pri davčni osnovi (zaradi protiuustavnosti ZMVN), ampak tudi s protiuustavnostjo 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,<sup>4</sup> 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.<sup>5</sup> Presoja upravičenosti stvarnega razloga za dopustno razlikovanje (ali za enako obravnavanje različnih dejanskih stanj) je treba opraviti s preizkusom glede na načela systemske upravičenosti, stvarne zakonitosti in pravnih posledic, kakor tudi glede tipske upravičenosti.<sup>6</sup> 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

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

<sup>5</sup> Prav tam, str. 176.

<sup>6</sup> 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.

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 (travnik, gozd 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 prestatiti 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, predlagatelji 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,<sup>7</sup> 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 konjunktуре 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

---

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

odločbe, da ponujeni razlog ne utemeljuje razlikovanja). Teh argumentov, na podlagi katerih bi bilo mogoče ustavnopravno zavrniti 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 odvije kot množično vrednotenje nepremičnin, drugi del tega postopka se odvije kot pripis vrednosti, ki je izračun vrednosti za posamezno



nepremičnino (prvi odstavek 14. člena ZMVN).<sup>8</sup> 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

---

<sup>8</sup> 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.

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, začevši z izvotlitvijo 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