



Številka: U-I-313/13-86

Datum: 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 oprostitvah 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 določitev 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 posplošene 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 MELLIS. 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 njuni 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. Rezidenčna 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. Pojasnjujeta, 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 popravljanje 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 protiustavnosti 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 dosedanji 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 dosedanji 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 MELLIS. 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 možnih 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 njunih 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

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.

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 zavezance. 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 zavezance. 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

³ V letu 2014 je kot upošteveni 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

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

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

se modeli vrednotenja nepremičnin oblikujejo glede na njihovo namensko rabo (zemljišča⁶) 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 ravnjo, 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

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 četrnim 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:

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

– 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).

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.

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 vsebujejo 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".

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).

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)."

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 energetske 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 nepremičnine²¹ 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.

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.

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 protiuustavnost 5. člena ZDavNepr, ki z napotilom na ZMVN ureja davčno osnovo, se ni spuščalo v vprašanje ustreznosti 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,

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).

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 izhaja, 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

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 povečanij 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."

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

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

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

prihodek države) in Češka (davek na stanovanjske nepremičnine večje vrednosti je prihodek države).

pooblastilo po šestem in sedmem odstavku 6. člena ZDavNepr še dodatno omejeno v povezavi s prejemanjem 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.

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.

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 ZDavNepr²⁸ 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 predpisih²⁹ 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.

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

²⁹ Gre za davek na nepremičnine večje vrednosti.

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 pritrtilna ločena mnenja.

mag. Miroslav Mozetič
Predsednik