



REPUBLIKA SLOVENIJA
DRŽAVNI SVET

Interesna skupina kmetov, obrtnikov in samostojnih poklicev

3a

Številka:

Ljubljana, 21. 1. 2014

Gospod

Mitja Bervar

Predsednik

Državnega sveta Republike Slovenije

Interesna skupina kmetov, obrtnikov in samostojnih poklicev na podlagi 68. člena Poslovnika Državnega sveta (Ur. l. RS, št. 70/08, 73/09 in 101/10) vlaga:

- **Pobudo za sprejem zahteve za oceno ustavnosti Zakona o davku na nepremičnine (ZDavNepr)**, ki je bil objavljen v Uradnem listu RS, št. 101/13.

Interesna skupina v skladu z drugim odstavkom 35. člena Poslovnika Državnega sveta predlaga, da se Pobuda uvrsti na 14. sejo Državnega sveta, ki bo dne 22. 1. 2014.

Vodja interesne skupine
Peter Vrisk I.r.

Priloga:

- -Predlog zahteve za oceno ustavnosti



REPUBLIKA SLOVENIJA
DRŽAVNI SVET

Številka:
Ljubljana, 21.1.2014

Osnutek

Državni svet Republike Slovenije je na podlagi tretje alineje prvega odstavka 23.a člena Zakona o Ustavnem sodišču (Uradni list RS, št. 64/07 – UPB1 in 109/12) sprejel

ZAHTEVO

za začetek postopka za oceno ustavnosti in zakonitosti Zakona o davku na nepremičnine (ZDavNepr, Uradni list RS, št. 101/13).

Državni svet Republike Slovenije (v nadaljevanju: Državni svet) predlaga, da Ustavno sodišče Republike Slovenije (v nadaljevanju: Ustavno sodišče):

- po opravljenem postopku odloči, da so Zakon o davku na nepremičnine ter določbe tega zakona iz 2., 4., 5., 6., 7., 8., 9., 10., 11., 14., 15., 24., 25., 26., in 33. člena v neskladju z 2., 9., 14., 22., 23., 25., 33. 41., 42., 50., 51., 67., 74., 120., 138. in 140., 142. in 147. členom Ustave Republike Slovenije (Uradni list RS, št. 33I/91, 42/97, 66/00, 24/03, 69/04, 68/06 in 47/13; v nadaljevanju: Ustava);
- da skladno s tem zaradi ugotovljene neskladnosti Zakona o davku na nepremičnine z Ustavo Republike Slovenije na podlagi svoje presoje naloži zakonodajalcu, da ugotovljene neustavnosti odpravi v določenem roku;
- da prednostno obravnava zadevo ter
- da do končne odločitve začasno zadrži izvajanje Zakona o davku na nepremičnine.

OBRAZLOŽITEV:

I. UVODNO

1.) Posebnosti razvoja lastništva nepremičnin v Republiki Sloveniji

Republika Slovenija je samostojna in neodvisna država z demokratičnim družbenim sistemom in tržnim gospodarstvom šele dobrih 22 let. Pred tem je bila zaradi socialistične družbene ureditve svobodna gospodarska pobuda močno okrnjena, omejena pa je bila tudi koncentracija kapitala oziroma varčevanje državljanov. Domača valuta je bila podvržena hiperinflaciji, kar je onemogočalo varčevanje v obliki bančnih depozitov, tuje valute (deviz) legalno praktično ni bilo mogoče kupiti, njeno posedovanje nad predpisano mejo je predstavljalo prekršek, ustanavljanje poslovnih subjektov je bilo omejeno na deset zaposlenih. Državljanji, ki jim je uspelo (kljub splošno nizkim osebnim dohodkom) privarčevati nekaj denarja, so svojo potrebo po zasebni lastnini nemalokrat zadovoljevali z nakupi nepremičnin, še pogosteje pa z večletno medgeneracijsko gradnjo stanovanjskih hiš in vikendov, pri kateri je največkrat s prihranki sodelovala vsa družina, pri delu pa so izdatno pomagali sosede in prijatelji.

V letih po osamosvojitvi, ko je Republika Slovenija stopila na pot demokratične ureditve, je bila izvedena denacionalizacija - vrnitev premoženja (v večini primerov nepremičnin) lastnikom oziroma njihovim dedičem, ki jim je bilo po drugi svetovni vojni s strani tedanje države odvzeto. Pogosto prvotni lastniki nepremičnin zaradi starosti niso doživeli poprave krivic, ki so jim bile storjene, lastniki nepremičnin pa so postali njihovi dediči, kar ima za posledico pogosto solastnino na posameznih, z denacionalizacijo vrnjenih nepremičninah.

Opisane družbene razmere, izhajajoče iz anomalij kot posledice demokratičnega deficita ter grobega kršenja človekovih pravic v polpretekli zgodovini, imajo za končno posledico nadpovprečno število lastnikov nepremičnin v Republiki Sloveniji. Nemalokrat posameznik ni lastnik le enega stanovanja, temveč tudi stanovanja in počitniške hiše, stanovanja, v katerem živi, ter je solastnik podedovanega oziroma z denacionalizacijo vrnjenega stanovanja, ali dveh stanovanj, od katerih v enem živi sam, v drugem njegovi otroci, ali lastnik večstanovanjske hiše, v kateri živi v posameznih nadstropjih več generacij njegovega ožjega in širšega sorodstva in podobno.

2.) Temeljne značilnosti omejitve davčnega poseganja v lastninsko pravico

Lastninska pravica je kot temeljna človekova pravica posebej varovana v 33. členu Ustave, ki določa, da je v Republiki Sloveniji zagotovljena pravica do zasebne lastnine in dedovanja. Lastninska pravica zaradi svojega pomena in funkcije uživa visoko stopnjo pravne zaščite, vendar pa je kljub temu treba upoštevati, da mora imeti lastnina, poleg uresničevanja premoženjske svobode posameznika, tudi funkcijo za celotno družbeno skupnost, v okviru katere so dopustna tudi omejevanja lastninske pravice. Ustava je to idejo uresničila v 67. členu, v katerem določa, da način pridobivanja in uživanja lastninske pravice določa zakon, in sicer tako, da je zagotovljena njena gospodarska, socialna in ekološka funkcija.

Zaradi potreb spoštovanja temeljev ustavne ureditve ter izhajajoč iz varstva človekovega dostojanstva, ki je pogoj svobodnega delovanja v zasebnem in širšem družbenem življenju, se na področju davkov pri ustavnosodni presoji posega zakonodajalca v pravico do zasebne lastnine kaže izogibati preveliki zadržanosti in relativizmu pri zagotavljanju varstva ustavnih pravic¹. Davčni poseg zakonodajalca v pravico do zasebne lastnine mora biti vselej utemeljen z vidika zahtev testa legitimnosti in strogega testa sorazmernosti po 15. členu Ustave, kot jih je v svoji praksi razvilo Ustavno sodišče. Poseg mora zasledovati ustavno dopusten cilj, biti mora nujen in primeren za doseg tega cilja, vrednote, ki se varujejo s tem ukrepom, pa morajo odtehtati poseg v pravice, ki so s tem ukrepom prizadete. Presoja, ali davek posega v pravico do zasebne lastnine, in ali bo posameznik imel ustavnopravno varstvo te pravice, je nujno povezana z višino davka oziroma predpisano davčno stopnjo. Tako je Ustavno sodišče že v odločbi št. U-1-91/98 z dne 16. 7. 1999 presodilo, da je vprašanje, ali posamezen davek posega v pravico do zasebne lastnine, včasih le kvantitativno; ali je višina predpisanega davka tolikšna, da ogroža bistvo lastnine kot posebne oblike materialne podlage človekove svobode, ki naj skupaj z drugimi ustavnimi pravicami zagotavlja možnost svobodnega življenja, zadovoljevanja življenjskih potreb in osebnostni razvoj v družbi oziroma od kje naprej, nad katero višino davčne obveznosti, gre sploh še za takšen poseg. Vprašanje prekomernosti, to je sorazmernosti v ožjem pomenu, bi sicer prišlo na vrsto šele, če bi Ustavno sodišče ugotovilo, da je ukrep, ki predstavlja poseg v človekovo pravico, prestal prvi preizkus neogibnosti ukrepa. Ustavno sodišče je v navedeni odločbi presodilo, da je prekomerna obdavčitev tista, ki presega 50 % donosa, in da v tem prekomernem delu pomeni poseg v ustavno pravico iz 33. člena Ustave.

Določba 67. člena Ustave RS torej daje zakonodajalcu pooblastilo, da uredi način pridobivanja in uživanja lastnine. Vendar to pooblastilo ni neomejeno. Če zakonodajalec prestopi njegove meje, ne gre več za določitev načina uživanja lastnine, temveč za poseg v pravico do zasebne lastnine. Kje je ta meja, je odvisno ne le od narave stvari, ki je predmet lastnine, temveč tudi od tega, kakšne obveznosti je zakonodajalec naložil lastniku v okviru določitve načina uživanja lastnine². Pri ustavni presoji posega države v zasebno lastnino oziroma iskanju prave mere je treba upoštevati tudi načelo enakosti obdavčitve (primerjalno pravno: zadeva Einheitswerte II BVerfGE 93, 121 - sklep II. senata z dne 22. 6. 1995) ter skupno (celotno) davčno obremenitev davčnega zavezanca, kot indic pa še podobna davčna bremena drugod. Ustavno nedopustno je dopustiti državi, da zaradi lastne nesposobnosti (ali celo samovolje) posega po premoženju svojih državljanov. Visok davek ne sme biti posledica neučinkovitosti pri izterjevanju davkov - zaradi česar bi na primer država predpisala visoke davke tam, kjer jih je mogoče enostavno evidentirati in učinkovito pobirati, da bi s tem nadomestila izpad proračunskih davčnih prihodkov, ali tam, kjer je to posledica njene lastne neučinkovitosti ali neutemeljenega odpisovanja davčnih obveznosti³.

Kriterij dopustnosti obdavčitve, ki ne presega 50 % donosa, po naravi stvari ne more biti uporaben pri premoženjskem davku, ki temelji na določeni vrednosti premoženja (v obravnavanem primeru nepremičnine), ne pa na dejanskih prihodkih od tega premoženja. Pri takšnem davku se že sam po sebi pojavi problem njegove dopustnosti,

¹Podrobno o tem dr. Erik Kerševan, Ustavne omejitve davčnega poseganja v Lastninsko pravico, Javna uprava, Ljubljana 2013, str. 5 in nasl.

²Enako tudi Komentar Ustave, str. 967.

³Ibidem, str. 980.

saj se z njim zajeda v samo substanco premoženja, ki prek določenega časa lahko poide v celoti, torej ko skupna davčna obveznost doseže vrednost tega premoženja. Navedeno pomeni, da poseg v lastninsko pravico prekomernost izkaže prek učinkovanja v določenem - lahko daljšem časovnem obdobju, vendar pa je ob kontinuirani uporabi zakona to njegova zanesljiva posledica⁴.

3.) Vidik avtonomije financiranja občin

Ustava Republike Slovenije sicer skopo ureja način financiranja občin (142. člen), vendar iz nje jasno izhaja, da mora biti lokalni samoupravi zagotovljena ustrezna materialna osnova, pretežno iz lastnih sredstev, brez katere ni njene samostojnosti in neodvisnosti⁵. V Ustavi je določeno, da se občine financirajo iz lastnih virov, država pa jim je dolžna zagotoviti dodatna sredstva, če »zaradi slabše gospodarske razvitosti ne morejo v celoti zagotoviti opravljanja svojih nalog«. Širše določbe o financiranju občin vsebuje Evropska listina lokalne samouprave (MELLS), ki je od marca 1997 v Sloveniji zavezujoč akt veljavne ureditve, s katerim mora biti usklajena zakonodaja s tega področja⁶.

Po Evropski listini lokalne samouprave imajo lokalne skupnosti pravico do lastnih finančnih virov, s katerimi prosto razpolagajo. Ti viri morajo biti usklajeni z obsegom pristojnosti občin. Poleg tega morajo biti dovolj raznovrstni in prilagodljivi, da lahko občina z njimi financira uspešno opravljanje svojih nalog. Država je dolžna finančno šibkejšim lokalnim skupnostim zagotoviti dodatna sredstva na način, ki ne zmanjšuje svobode odločanja občin. Evropska listina lokalne samouprave določa tudi, da morajo biti lokalne skupnosti na primeren način vključene s svojimi mnenji pri odločanju o financiranju občin. Iz MELLS tudi izhaja, da dotacije lokalnim skupnostim ne smejo biti strogo namenske in ne smejo posegati v temeljno pravico lokalnih oblasti, da prosto odločajo v okviru svojih pristojnosti. Če država ne omogoča dovolj možnosti za takšno svobodo ravnanja, ni mogoče pričakovati, da bodo lokalne skupnosti odgovorno in učinkovito razpolagale s svojimi sredstvi, pri tem izkoriščale prednosti poznavanja lokalnih razmer, ki omogoča racionalnejšo porabo v primerjavi s centraliziranim upravljanjem v okviru državne uprave.

Iz Ustave in Evropske listine lokalne samouprave torej izhaja, da mora sistem financiranja občin opredeliti take vrste in obseg finančnih virov, da bodo le-ti v sorazmerju s pristojnostmi in nalogami, ki so jim poverjene⁷. Teorija opozarja na osem načel, ki izhajajo iz določb MELLS o financiranju lokalnih skupnosti (ustreznost, sorazmernost, samofinanciranje, elastičnost, izravnava, sodelovanje, samostojnost in zadolževanje)⁸. »Izhodišča in zahteve, ki naj jih izpolni finančni sistem za učinkovito

⁴Primerjava dr. Erik Kerševan, Ustavne omejitve davčnega poseganja v lastninsko pravico, Javna uprava, Ljubljana 2013, str. 14.

⁵ Dr. Franc Grad, v: Kaučič, Grad, Ustavna ureditev Slovenije, GV Založba, Ljubljana, 2008, str. 358.

⁶ Širše: dr. Ciril Ribičič, Človekove pravice in ustavna demokracija, Študentska založba, Ljubljana, 2010, str. 305, 306.

⁷ Dr. Stane Vlaj, Lokalna samouprava, FDV, Ljubljana 1998.

⁸Dr. Stane Vlaj, Lokalna samouprava, VUŠ, Ljubljana, 2001, str. 1779.

delovanje lokalne samouprave, morajo zagotoviti dovolj lastnih davčnih virov, ki zagotavljajo stabilno podlago za dolgoročen razvoj posameznega okolja« (mag. Vilma Milunovič, Premoženje in učinkovito financiranje občin, v: Vodnik po slovenski lokalni samoupravi, Ljubljana, 2001).

Primerjava navedenih določb Evropske listine lokalne samouprave z zakonsko ureditvijo in prakso financiranja občin pokaže pomembne razlike. Gre za to, da ne zagotavljata občinam potrebne samostojnosti na področju financiranja njihovih dejavnosti, niti dovolj raznovrstnih in prilagodljivih finančnih virov ter prevečkrat strogo namensko določata uporabo teh virov. Na pomanjkljivosti sistema financiranja občin v Sloveniji so večkrat opozorili tudi izvedenci in organi Kongresa lokalnih in regionalnih oblasti Evrope. Tako so izvedenci Sveta Evrope iz Francije, Nemčije, Švice in Avstrije že leta 1993 svetovali Sloveniji, kako naj zagotovi finančno avtonomijo občin v Sloveniji. Zagotoviti jim je treba vsaj en pomembnejši in zanesljiv davčni vir; določbe o financiranju pa je treba sprejemati hkrati in povezano z obsegom pristojnosti občin⁹.

Kongres lokalnih in regionalnih oblasti Evrope je leta 1998 v dokumentu, ki sicer govori o regionalizaciji Slovenije, kritično opozoril na finančne težave, s katerimi se soočajo občine v Sloveniji in izrazil obžalovanje, da niso dovolj vključene v pripravo zakonodaje in drugih aktov, ki se nanašajo na financiranje občin. Z vidika Ustave in Evropske listine lokalne samouprave je pomanjkljiv celotni sistem financiranja občin, ki v nasprotju z načelom avtonomije lokalne samouprave pretirano podreja občine državi, kar ni mogoče razreševati z drobnimi popravki tega sistema, ampak terja celovitejšo zakonsko reformo. Primerjalni podatki tudi kažejo, da je delež družbenih sredstev, namenjen uresničevanju nalog lokalne samouprave bistveno manjši kot v evropskih državah z razvito lokalno samoupravo, ne glede na to, ali gre za avstrijsko-nemški, britanski ali skandinavski model lokalne samouprave¹⁰.

Poznavalci lokalne samouprave opozarjajo, da je ureditev financiranja lokalnih skupnosti »najtežavnejši problem« sodobnih ustavnih ureditev. Finančna neodvisnost je namreč temeljni pogoj njihove samoupravnosti in avtonomije, pomanjkanje finančnih sredstev pa še posebej občutijo občine, v katerih gospodarska dejavnost ni razvita oziroma peša¹¹, kar v pogojih ekonomske in finančne krize velja za območje celotne države.

Varstvo ustavnega položaja lokalne samouprave in avtonomije lokalnih skupnosti je posebej pomembno vprašanje v času ekonomske in finančne krize. Ne gre samo za načelno vprašanje o tem, da Ustava ni zamišljena kot akt, katerega dosledno uresničevanje je v nasprotnem sorazmerju z globino ekonomske krize. Takemu pristopu se je med evropskimi ustavnimi sodišči v zadnjem času najbolj odločno uprlo Ustavno sodišče Portugalske, ki je razveljavilo vrsto nesorazmernih omejevalnih ukrepov, povezanih z reševanjem finančne krize na račun zaposlenih, upokojujencev in

⁹ Širše: Kocjančič-Ribičič-Grad-Kaučič, Ustavno pravo Slovenije, Fakulteta za upravo, Ljubljana, 2009, str. 277.

¹⁰ Širše: dr. Janez Šmidovnik, Lokalna samouprava, CZ, Ljubljana, 1995, str. 133.

¹¹ Dr. Janez Šmidovnik, nav. delo, str. 130-135.

brezposelnih¹². V razmerah ekonomske krize se iščejo bližnjice, ki naj zagotovijo polnjenje državnega proračuna in katerih žrtve so največkrat ne le socialne pravice ljudi, temveč tudi pravice lokalnih skupnosti. Država se zateka k centralizaciji in zanikanju avtonomije lokalne samouprave, ne da bi se vprašala, koliko je raven takšen odnos do lokalne samouprave, ki zanika iniciativnost in iznajdljivost ljudi in občin, prispeval k nastanku krize in njenemu prepočasemu reševanju. Kriza postaja izgovor za centralizacijo in zanikanje načela subsidiarnosti, ki izhaja iz Ustave in MELLs¹³. Dr. Stane Vlaj poudarja, da načelo subsidiarnosti postavlja v center družbene organizacije posameznika in torej ni namenjeno samovoljnemu odtujevanju lokalnih skupnosti od krajanov in posnemanju državne birokracije pri trošenju dragocenih finančnih sredstev. Gre torej za načelo, ki poskuša v razmerjih med posameznikom in lokalnimi in državnimi organi vzpostaviti ravnovesje na podlagi presumpcije pristojnosti v korist organov, ki so ljudem bližje in bolje poznajo lokalne razmere¹⁴. Takšno erozijo ustavnosti in zanikanje načela subsidiarnosti v pogojih ekonomske in finančne krize lahko zajezi predvsem Ustavno sodišče.

Ustava postavlja Ustavno sodišče kot temeljnega varuha ustavnosti in mu poverja odločilno vlogo tudi glede varstva lokalne samouprave. Ne gre samo za njegovo vlogo pri zagotavljanju skladnosti zakonodaje z Ustavo in z ratificiranimi mednarodnimi pogodbam, kakršna je MELLs. Ustavno sodišče je namreč po Ustavi določeno tudi kot arbiter, kadar prihaja do sporov glede pristojnosti med državo in lokalnimi skupnostmi (160. člen Ustave). Na kratko povedano: ob skrbi za spoštovanje načela horizontalne delitve oblasti na zakonodajno, izvršilno in sodno, mora Ustavno sodišče preprečevati kršitve vertikalne delitve oblasti med državo in lokalno samoupravo.

Upravičeno je primerjati varstvo človekovih pravic posameznikov z varstvom avtonomije lokalne samouprave in pravic lokalnih skupnosti. Podobno kot v razmerjih med državo in posamezniki je tudi v razmerjih med državo in lokalnimi skupnostmi Ustavno sodišče zamišljeno kot varuh z Ustavo določenih pravic šibkejših, torej posameznikov in lokalnih skupnosti. Temu cilju služi tudi z Zakonom o ustavnem sodišču določena možnost, da lahko sproži zahtevo za oceno ustavnosti in zakonitosti predpisov tudi reprezentativno združenje samoupravnih lokalnih skupnosti, če so ogrožene pravice teh skupnosti.

V prilogi te zahteve je podan celovitejši pregled ustavno-sodne presoje, povezana s financiranjem občin, na tem mestu pa velja posebej spomniti na načelno in pogumno odločbo Ustavnega sodišča, s katero je ugotovilo neustavnost vrste določb Zakona o financiranju občin¹⁵, katere pomen ostaja tudi danes aktualen. V tej odločbi je Ustavno sodišče poudarilo pomen 142. člena Ustave (dohodki občine) in zlasti uvodnega dela tega člena, k govori o tem, da se občine financirajo iz lastnih virov. Takole pravi Ustavno sodišče: »Ustava v prvem stavku 142. člena določa, da se občina financira iz lastnih

¹² Prim. dr. Ciril Ribičič, Aktivizem po portugalsko, Pravna praksa št. 45/2013.

¹³ Širše: dr. Stane Vlaj, nav. delo, str. 23 in nasl.

¹⁴ Prim. Definition and limits of the principle of subsidiarity, Council of Europe, Local and Regional Authorities in Europe, Council of Europe Press, št. 55, 1994.

¹⁵ Odločba v zadevi št. U-I-24/07 z dne 4. 10. 2007.

virov. Eden od temeljnih pogojev za uresničevanje ustavnega načela lokalne samouprave je tako v zagotavljanju zadostnih lastnih finančnih virov za financiranje izvirnih pristojnosti občin, tj. tistih, ki jih občina določi s svojimi akti neposredno na podlagi svojega ustavnega položaja, in tistih, ki jih kot pristojnost občine določajo zakoni«. Po mnenju Ustavnega sodišča je ta določba celo strožja od MELLIS, ki ob zadostnih lastnih virih govori tudi o prerazporejenih virih.

Ustavno sodišče poudarja, da ni toliko pomembno, kdo tehnično pobira davek, država ali občina: »Zakon bi moral torej določiti občino kot upravičenko neposredno na posameznem viru, npr. davku, četudi bi ga, tehnično gledano, pobirala država«. Odstopljeni vir po Zakonu o financiranju občin, ki ga polnijo prerazporejena sredstva državnega proračuna, ne vsebuje neposrednih upravičenj občine do virov sredstev. Zato tak odstopljeni vir povzroča odvisnost občine od države. Razveljavitev 8. člena Zakona o financiranju občin je Ustavno sodišče utemeljilo s tem, da odstopljeni viri niso tisti viri, ki jih občina ustvari sama, in jih zato ni mogoče šteti za lastna sredstva občin, ne glede na to, kako jih je poimenoval zakonodajalec. Tak sistem ustvarja po oceni Ustavnega sodišča pretežno odvisnost občin od sredstev državnega proračuna, kar ni v skladu z zahtevo po finančni avtonomiji občin, ki izhaja iz 142. člena Ustave, ter z zahtevo po funkcionalni samostojnosti občin, ki izhaja iz 140. člena Ustave.

Po oceni Ustavnega sodišča zahteva Ustave, da se občine financirajo iz lastnih sredstev pri ustanavljanju občin ni bila v ospredju. Posledica tega je bila, da večina občin v prej veljavnem sistemu financiranja po Zakonu o financiranju občin ni ustvarjala in zagotavljala zadostnih lastnih virov za financiranje primerne porabe in je za njihovo delovanje morala v pretežni meri skrbeti država. Zagotavljanje dodatnih sredstev iz naslova finančne izravnave na podlagi drugega stavka 142. člena Ustave se je v sistemu financiranja po Zakonu o financiranju občin iz izjeme spremenilo v pravilo.

Do povzete odločbe Ustavnega sodišča to sodišče morda ni bilo enako naklonjeno prisluhniti občinam, ki so zatrjevale, da jim država nalaga vedno nove pristojnosti, ne da bi jim zagotovila tudi finančno podlago za njihovo izvrševanje. Premalo je bilo upoštevano, da je država najprej centralizirala (ti. prevzem državnih pristojnosti) vse pristojnosti, ki so jih občine imele na podlagi področne zakonodaje, razen tistih, za katere je to preprečilo Ustavno sodišče na predlog nekaterih občin in Državnega sveta, ko je ocenilo, da je poskušala država prevzeti tudi zadeve, ki so očitno javne zadeve lokalnega in ne državnega pomena¹⁶; potem pa je postopno in z nastankom krize vse pogosteje »vračala« občinam v izvrševanje posameznih pristojnosti, ne da bi jim zagotavljala potrebna sredstva za njihovo izvrševanje. Slednje namreč izrecno terja Ustava v drugem odstavku 140. člena, ki se glasi: »Država lahko z zakonom prenese na občine opravljanje posameznih nalog iz državne pristojnosti, če za to zagotovi tudi potrebna sredstva.«

¹⁶ Odločba v zadevi št. U-I-285/94, 30.3.1995 in odločba v zadevi št. U-I-98/95 z dne 11. 7. 1996.

II. NESKLADJA ČLENOV ZAKONA O DAVKU NA NEPREMIČNINE Z USTAVO Z NAVEDBO RAZLOGOV NESKLADNOSTI

A. Neskladnost prve in druge alineje 1. točke drugega odstavka 6. člena Zakona o davku na nepremičnine z določbo 2. in 33. člena Ustave

a) Obdavčitev rezidenčnih stanovanjskih nepremičnin

Obdavčitev stanovanjskih nepremičnin predstavlja klasičen primer premoženjskega davka, pri katerem ni obdavčen donos premoženja¹⁷, temveč premoženje samo. Davčno breme, ki se nalaga lastnikom stanovanjskih nepremičnin (davčna stopnja 0,15 % vrednosti posplošene tržne vrednosti nepremičnine), je v primerjavi z dosedanjim davčnim bremenom, ki ga je za te nepremičnine predstavljalo nadomestilo za uporabo stavbnega zemljišča, bistveno večje, v nekaterih primerih celo več kot enkrat večje. Takšen davek je po svoji vsebini »zaplembeni davek«, saj se zajeda v samo substanco premoženja, ne pa v donose od tega premoženja.

Po stališču Zveznega ustavnega sodišča Zvezne Republike Nemčije je tovrstna »postopna zaplemba« (schrittweise Konfiskation) nedopustna¹⁸. Takšen davek pač ne more zasledovati ustavno dopustnega cilja, saj ni primeren za doseg trajnega vira prihodkov države, kar je temeljni ustavno dopustni cilj vsakega obdavčenja, ker že po svoji vsebini škoduje samemu viru tega davka in ga postopoma, vendar pa v daljšem časovnem obdobju, zanesljivo izničuje. Zajedanje substance - davčne osnove pride še posebej do izraza prav pri nepremičninah, katerih življenjska doba je dolga in praviloma presega življenje njenega lastnika. Za nepremičnine je značilno, da se v okviru dedovanja prenašajo iz roda v rod. Slikovito povedano - z uvedbo očitno nesorazmerne davčne stopnje je zakonodajalec dosegel, da s plačilom davka lastniku ostane (vsako leto nekaj kvadratnih decimetrov (v primeru davčne stopnje 0,5 % pri nerezidenčnih nepremičninah pa kar nekaj kvadratnih metrov)) manj njegove nepremičnine v korist države, kar v dolgi življenjski dobi nepremičnin nujno pomeni prehod znatnega dela njene vrednosti (če že ne celote) na državo.

Da gre v obravnavanem primeru za očitno razlastitev lastnikov nepremičnin oziroma ne le za prikrito, temveč odkrito nacionalizacijo, je dokazal zakonodajalec sam, ki je v 15. členu Zakona o davku na nepremičnine predvidel možnost zavarovanja obveznosti iz naslova davka na nepremičnine v korist države oziroma občine z vpisom prepovedi odtujitve oziroma obremenitve nepremičnine v zemljiški knjigi. Zakonodajalec s to določbo dejansko uvaja institut davčnega dolga. Z njim je zakon že vnaprej predvidel, da je na novo uvedeno davčno breme takšno, da ga nekateri davčni zavezanci ne bodo zmogli plačati (pa čeprav le najšibkejši člani družbe), s tem pa je grobo posegel v pravico do zasebne lastnine in dedovanja, pa tudi v pravico do človekovega dostojanstva ter z njo povezano pravico do varnosti doma; v primeru, ko dediči živijo skupaj (v isti nepremičnini) z zapustnikom (in takih primerov ni malo) je namreč povsem mogoče, da bo njihov dom v korist države oziroma lokalne skupnosti bistveno pod

¹⁷ Prihodki od nepremičnin so obdavčeni že z drugimi davki, npr. z dohodnino.

¹⁸ Primerjaj BVerFGE 93, 121, 137 ter K. Tipke, J. Lang Steuerrecht, str. 91

dejansko tržno (in posplošeno tržno vrednostjo) prodan na javni dražbi. Absurdno je namreč pričakovati, da bodo ob smrti lastnika davčni dolg državi poravnali lastnikovi dediči, ki očitno zapustniku že za življenja niso mogli pomagati pri plačilu davčne obveznosti, saj je splošno sociološko znano dejstvo, da je revščina največkrat medgeneracijski pojav.

Pri ustavnosodni presoji (ne)primernosti davka na nepremičnine v sprejeti obliki se zagotovo ni mogoče izogniti siceršnji davčni obremenitvi prebivalstva, ki je v Republiki Sloveniji že tako nadpovprečno visoka. Poleg tega je moral investitor za vsako novo zgrajeno nepremičnino že večkrat državi oziroma lokalni skupnosti plačati v takšni ali drugačni obliki davek; visok komunalni prispevek ob sami gradnji, pristojbine za izdajo gradbene dokumentacije, prometni davek oziroma v zadnjem času davek na dodano vrednost na kupljeni gradbeni material in plačano delo itd. Tudi prihodki od nepremičnega premoženja¹⁹ so že obdavčeni z drugimi davki in se bodo z navedenim premoženjskim davkom zgolj kumulirali, kar predstavlja nevarnost odvzema nesorazmernega dela prihodka poleg že opisanega posega v samo substanco premoženja. Lastništvo nepremičnine ne predstavlja zgolj koristi za njenega lastnika, temveč pomeni občutno breme, ki je vezano na njeno vzdrževanje, kar je zakonodajalec pri določitvi očitno nesorazmerne davčne stopnje povsem spregledal. Predvsem pa je prezrl, da redno vzdrževanje nepremičnin ni le v korist njihovih lastnikov, temveč tudi v javnem interesu; zagotavljanje požarne varnosti stavb, obnova fasad in streh, ki zagotavlja, da na javne površine ne padajo nevarni predmeti, potresna in energetska sanacija stavb, ter nenazadnje skrb za urejeno in estetsko dovršeno urbano okolje.

Ne le v času zaostrenih ekonomskih razmer, ko se mnogi državljani komaj prebijajo iz meseca v mesec, temveč tudi ob povsem ugodni ekonomski situaciji gospodarske rasti, pomeni takšen dvig davčnega bremena (ki časovno ni omejen samo na čas gospodarske krize), prekomeren poseg države v pravico do zasebne lastnine ter načelo varstva zaupanja v pravno državo kot enega od načel pravne države (2. člen Ustave). Lastništvo nepremičnine namreč praviloma pomeni trajen položaj posameznika, katerega država brez razloga, utemeljenega v prevladujočem in legitimnem javnem interesu, ne sme poslabšati. Davčno breme, ki je po svoji višini tako prekomerno, da sili lastnike nepremičnin k njihovi prodaji oziroma celo obremenitvi v korist države ali lokalne skupnosti, zato zagotovo ne more biti v skladu z načelom pravne države. Vendar pa se Ustavnemu sodišču pri presoji ustavne skladnosti novo uvedene obdavčitve stanovanjskih nepremičnin z določbo 33. člena Ustave po našem mnenju z vprašanjem primernosti, to je sorazmernosti v ožjem smislu, sploh ne bo treba posebej ukvarjati, ker uzakonjena obdavčitev stanovanjskih nepremičnin ne more prestati že ustavnosodne presoje neogibnosti ukrepa. Iz ocene finančnih posledic, ki jih je pripravila predlagateljica zakona²⁰, izhaja, da bo imela uvedba davka za posledico povečanje prihodkov državnega proračuna v 2014 v skupnem znesku okoli 183 milijonov evrov (od tega ni izrecno navedeno, kakšen delež tega zneska predstavlja obdavčitev stanovanjskih nepremičnin), v 2015 v skupnem znesku 202 milijona evrov, 2017 pa okoli 197 milijonov evrov. Že bežen pogled na navedene številke pokaže izrazito nesorazmernost med vrednostjo premoženja, ki ga ima država v lasti na eni strani, in pričakovanim "donosom" od davka od nepremičnin na drugi strani. Povedano drugače: država bi lahko do denarja

¹⁹V primeru stanovanjskih nepremičnin je takšen dohodek lahko zgolj najemnina, ki pripada lastniku nepremičnine.

²⁰Glej gradivo k Predlogu zakona o davku na nepremičnine z dne 17.10.2013, objavljeno na spletni strani Državnega zbora.

za polnjenje proračuna prišla na bistveno manj boleč način za državljane, to je s prodajo lastnega premoženja, predvsem državnih podjetij²¹, zato ni mogoče trditi, da je uvedeni davek neogibno potreben za delovanje države oziroma zagotavljanje njene socialne funkcije.

b) Obdavčitev nerezidenčnih stanovanjskih nepremičnin

Za pravilno razumevanje dejanskega namena tega instituta in presojo njegove skladnosti z določbo 33. člena Ustave je treba predstaviti njegovo genezo v posameznih javno objavljenih osnutkih Predloga zakona o davku na nepremičnine ter nekatere (v javnosti izrečene) izjave njegovih snovalcev. Zgolj skopa navedba v obrazložitvi Predloga zakona o davku na nepremičnine, "da se za spodbuditev racionalnejšega ravnanja s stanovanjskimi nepremičninami predlaga uvedba višje stopnje za nerezidenčne stanovanjske nepremičnine v višini 0,50 % " pove bistveno premalo oziroma je glede na pravi namen uvedbe tega davka povsem zaskrbljujoča. Dokazuje pa tudi arbitrarno delovanje zakonodajnega organa brez stvarno utemeljenega cilja. Resnični namen tega instituta, kot bo predstavljeno v nadaljevanju, namreč ni spodbuditev racionalnejšega ravnanja s stanovanjskimi nepremičninami, temveč javnosti všečno davčno kaznovanje tistih, ki imajo v lasti več kot eno stanovanjsko nepremičnino. To pa je v nasprotju s temeljno značilnostjo ustavnega varstva lastninske pravice, ki je varovana ne glede na količino, vrednost ali obseg stvari, ki jo ta pravica varuje - če ima nekdo več lastnine, ne more biti pravno manj zaščiten od primera, ko jo ima drugi subjekt manj²².

Prvi javno objavljeni Predlog zakona o davku na nepremičnine²³ je za nerezidenčne stanovanjske nepremičnine predvideval davčno stopnjo 0,45 % njihove posplošene tržne vrednosti. Iz drugega objavljenega osnutka zakona je bil pojem nerezidenčne nepremičnine izpuščen, predvidena davčna stopnja za vse stanovanjske nepremičnine pa je bila 0,15 % njihove posplošene tržne vrednosti. Uradno pojasnilo pripraviljavcev zakona je bilo, da evidence za takšno obdavčitev še niso primerno urejene, dejansko pa je bila ta institut iz zakona umaknjen na predlog davčne stroke, ki ga je označila za povsem neučinkovitega in v nasprotju s konceptom nepremičninskega davka, katerega namen je enotno obdavčiti nepremičnine kot takšne - ne glede na status njihovega lastnika (gre za tako imenovani objektni davek, ki je vezan na objekt)²⁴. Predlog zakona o davku na nepremičnine, javno dostopen dne 17. 10. 2013, pa je institut nerezidenčne nepremičnine ponovno uvedel ter zanj - v primerjavi s prvim predlogom zakona - še povišal davčno stopnjo za 0,05 %, tako da ta zdaj zanaša 0,5 % posplošene tržne vrednosti nepremičnine.

²¹Samo kupnina od prodaje državnega Telekomu bi v proračun prinesla najmanj dvakrat toliko denarja, kot si ga država obeta od celotnega izkupička nepremičninskega davka v letu 2014. Kupnina od pretežnega dela državnega premoženja oziroma naložba te, pa čeprav samo po tržnih obrestnih merah, bi zadostovala za pokritje celotnega nepremičninskega davka.

²²Povzeto po dr. Erik Kerševan, Ustavna omejitev davčnega poseganja v lastninsko pravico, Javna uprava, Ljubljana 2013, str. 16.

²³Vsi trije predlogi zakona o davku na nepremičnine so bili do nedavnega objavljeni na strani Ministrstva za finance.

²⁴Podrobneje o tem Vseslovenski posvet o davku na nepremičnine dne 16. 9. 2013 ter članek "Strokovnjaki na posvetu Čuferju predstavili predloge za nepremičninski davek", dostopen na spletni strani www.iusinfo.si.

Ustavno sodišče je že v odločbi U-1-111/04 z dne 8. 7. 2004 (gradnja džamije) presodilo, da je v primeru, ko je legitimen cilj zgolj navidezen, njegov namen pa je prikriti resničnega, treba presoditi, ali je legitimen ta drugi, prikriti cilj.

Pravi cilj uvedbe posebne davčne stopnje za nerezidenčne nepremičnine ni doseči racionalnejše upravljanje s stanovanjskimi nepremičninami, temveč (na nelegitimen način) zadovoljiti pričakovanja javnosti po davčnem kaznovanju tistih lastnikov, ki imajo v lasti (povsem legalno in legitimno pridobljeno) več kot eno nepremičnino, ki jo iz takšnih ali drugačnih razlogov (ne morejo ali ne želijo) oddati v tržni najem. Takšno ravnanje države naravnost kliče po intervenciji Ustavnega sodišča, katerega temeljna naloga je prav zavarovanje ustavnih pravic manjšine (lastnikov več nepremičnin) pred neustavnimi pričakovanji večine. Na takšen namen zakonodajalca in notranjo nesistematičnost zakona posredno kaže tudi določba 7. člena Zakona o davku na nepremičnine, po kateri se davčna stopnja za nelegalno zgrajene nepremičnine poveča za trikrat. V primeru, da ima lastnik v t. i. črni gradnji prijavljeno stalno prebivališče, bo plačal za pol promila nižjo davčno stopnjo (0,45 % ocenjene posplošene tržne vrednosti) v primerjavi z lastnikom nerezidenčne nepremičnine, ki je bila zgrajena povsem zakonito (davčna stopnja 0,50 % posplošene tržne vrednosti nepremičnine).

Vse navedeno v zvezi s prekomernostjo oziroma očitno nesorazmernostjo nepremičninskega davka za rezidenčno nepremičnino še toliko bolj (*argumentum a fortiori*) velja za 0,5 % odstotno davčno stopnjo, s katero so obdavčene nerezidenčne nepremičnine. Pri takšni davčni stopnji (ki jo bodo občine že 2015 lahko za delež, ki jim pripada, povečale še za največ 50 %), bo nerezidenčna nepremičnina, npr. počitniška oziroma vikend hišica, ki sicer ni primerna za stalno bivanje in je ni mogoče oddati v najmanj šest mesecev trajajoč tržni najem, v nekaj letih na račun očitno nesorazmerne davčne dajatve izgubila znaten del substance svojega premoženja, v primeru lastništva dveh generacij pa bi bila njena premoženjska substanca na račun davčne obveznosti v celoti izničena. Poseg države na področju obdavčitve nerezidenčne nepremičnine zagotovo pade že na prvem preizkusu neogibnosti ukrepa, saj bi na ta način država pridobila razmeroma malo sredstev, cilje "racionalnejšega ravnanja s stanovanjskimi nepremičninami" pa je mogoče doseči z drugimi, bistveno primernejšimi ukrepi, npr. s krepitvijo fonda neprofitnih najemnih stanovanj, pomočjo mladim družinam pri nakupu stanovanj, učinkovitejšim inšpekcijskim nadzorom države nad oddajanjem stanovanj na črno²⁵ in podobno.

Določitev posebne davčne stopnje za nerezidenčno nepremičnino ne pomeni le grobega posega v pravico do zasebne lastnine in dedovanja temveč posega v avtonomno odločitev posameznika o tem, kam bo vložil svoje legalno pridobljene prihranke, kaj bo počel v prostem času oziroma na kakšen način bo užival sadove svojega dela. Navedeno naj ponazorimo na nekaj hipotetičnih, vendar v vsakdanjem življenju povsem mogočih in pogostih primerih:

- oseba A bo v okviru svoje ustavno zagotovljene pravice do osebne svobode privarčevana sredstva porabila za potovanja oziroma draga letovanja, oseba B pa si bo z njimi zgradila vikend, na katerem bo preživljala prosti čas oziroma upokojska leta. Oseba A bo plačala enkratni davek za storitev potovalni agenciji (po možnosti s

²⁵Ustavno nedopustno bi bilo dopustiti državi, da zaradi lastne nesposobnosti posega po premoženju svojih državljanov, Komentar Ustave, str. 980.

sedežem v tujini), oseba B pa bo doživljenjsko oziroma vsaj dokler ima v lasti počitniško hišo kaznovana z očitno nesorazmerno, najmanj 0,5 % davčno stopnjo;

- ker Zakon o davku na nepremičnine v tretjem odstavku 6. člena določa, da se za rezidenčno stanovanjsko nepremičnino šteje zgolj delež nepremičnine solastnika, ki ima v njej prijavljeno stalno prebivališče, v primeru, da ima nepremičnino v lasti več solastnikov, so v praksi povsem mogoči primeri, da bodo dediči (v idealnih deležih solastnine) podedovali manjše stanovanje, v katerem ne more stanovati več kot ena družina, kar bo nujno imelo za posledico, da bodo morali tisti solastniki, ki v stanovanju ne stanujejo (in zaradi neprimernosti stanovanja tudi ne morejo stanovati), za to stanovanje plačati davek po pravilih nerezidenčnosti. Zapustniki bodo zaradi tega omejeni pri pravici do oporočnega razpolaganja s svojim premoženjem, saj bodo morali tehtati med prikrajšanjem nekaterih dedičev in omogočanjem nižje obdavčitve;

- zaradi očitno nesorazmerne obdavčitve nerezidenčne nepremičnine, ki posega v same substance premoženja, bo lastnikom nepremičnin onemogočeno, da svojim bližnjim (otrokom, posvojencem, staršem), pa tudi bolj oddaljenim sorodnikom (bratom, sestram, stricem, tetam, bratrancem, sestričnam oziroma osebam, s katerimi jih veže razmerje svaštva, ki so lahko lastniku nepremičnine emocionalno zelo blizu), zagotovijo brezplačno bivanje v njihovem lastnem stanovanju. Še več, teh stanovanj jim ne morejo oddati niti za neprofitno ali stroškovno najemnino, ker se ta lahko upošteva le, če jo določi sodišče ali upravni organ. Takšna zakonska ureditev posega v temeljne odnose družinske pomoči in solidarnosti, hkrati pa nasprotuje zakonski dolžnosti staršev, da do zaključka študija preživljajo svoje otroke²⁶ oziroma dolžnosti otrok, da pomagajo svojim nepreskrbljenim staršem²⁷. V obliko takšnega preživljanja lahko nedvomno sodi tudi zagotavljanje primerne stanovanja;

- zakonodajalec je popolnoma spregledal, da nekaterih "praznih" stanovanj zaradi razmer na trgu (tudi če bi njihov lastnik to želel) preprosto ni mogoče tržno oddati ali prodati po tržni ceni, ker po njih ni povpraševanja (na primer večjih stanovanj v centru mesta, nepremičnin na demografsko ogroženih področjih, starih in izrazito nefunkcionalnih stanovanj), druge nepremičnine, ki se po evidenci GURS štejejo za stanovanjske (na primer vikendi, zidanice in podobno), pa že po naravi stvari pogosto niso primerne za trajnejše bivanje oziroma trajnejše oddajanje v tržni najem.

B. Neskladnost 2. alinee osmega odstavka 4. člena, 6. člena in 7. člena Zakona o davku na nepremičnine z 2. in 14. členom Ustave

Ustavno sodišče je vsebino načela enakosti pred zakonom opredelilo v številnih svojih odločbah. V odločbi U-1-150/99 je pojasnilo, da načela enakosti ni mogoče pojmovati kot splošne enakosti vseh, pač pa kot enakopravno obravnavanje enakih dejanskih stanj. V odločbi U-1-184/00 je Ustavno sodišče presodilo, da splošno načelo enakosti pred zakonom zahteva, da zakonodajalec bistveno enake položaje ureja enako, različne

²⁶V skladu z določbo prvega in drugega odstavka 123. člena ZZZDR so starši dolžni preživljati svoje otroke do polnoletnosti, tako da v skladu s svojimi sposobnostmi in zmožnostmi zagotovijo življenjske razmere, potrebne za otrokov razvoj. Če se otrok redno šola, pa tudi če se redno šola, vpisan na izredni študij, so ga starši dolžni preživljati tudi po polnoletnosti, vendar največ do dopolnjenega 26. leta starosti.

²⁷V skladu s prvim odstavkom 124. člena ZZZDR je polnoletni otrok dolžan po svojih zmožnostih preživljati svoje starše, če ti nimajo dovolj sredstev za življenje in si jih ne morejo pridobiti.

pa različno. Ustavno sodišče pri oceni skladnosti zakonodajne rešitve z načelom enakosti pred zakonom presoja, ali je zakonodajalčevo razlikovanje oziroma nerazlikovanje pravnih razmerij objektivno utemeljeno. Ugotavlja torej, ali ni zakonodajalčevo ravnanje morda arbitrarno, ker za različno ali enako ureditev ne obstajajo razumni in stvarni razlogi²⁸.

Posebna (3,3 krat višja od rezidenčnih stanovanjskih nepremičnin) davčna stopnja, po kateri so obdavčene nerezidenčne nepremičnine pomeni izrazito neenako in nesorazmerno obravnavanje lastnikov večstanovanjskih nepremičnin, za katero ni nobenega razumnega in v naravi stvari utemeljenega razloga. Diskriminatornost in arbitrarnost obdavčitve nerezidenčnih nepremičnin je najenostavneje prikazati na dveh hipotetičnih, vendar povsem konkretnih primerih "vertikalnega in horizontalnega" reševanja stanovanjskih vprašanj:

1. primer

Osebi A in B (obe relativno premožni) sta želeli trajno rešiti svoje stanovanjsko vprašanje in svojih bližnjih. Oseba A se ga je odločila rešiti na vertikalni ravni tako, da je zgradila veliko večnadstropno hišo, v kateri poleg nje živijo še njeni starši, dvoje otrok s svojima družinama in ostarela nepreskrbljena teta. Nepremičnina je v evidenci geodetske uprave ocenjena na 400.000 evrov. Ker ima oseba A, ki je lastnik te nepremičnine, v njej prijavljeno stalno prebivališče, se nepremičnina v skladu s tretjim odstavkom 6. člena Zakona o davku na nepremičnine šteje za rezidenčno nepremičnino, ki je obdavčena po davčni stopnji 0,15 %. To pomeni, da bo njen lastnik zanjo plačal 600 evrov nepremičninskega davka. Oseba B je svoje stanovanjsko vprašanje in svojih družinskih članov rešila na horizontalni ravni. Poleg stanovanja, v katerem prebiva sama, je kupila še tri manjša blokovska stanovanja za svoje družinske člane; v dveh stanovanjih prebivata njena otroka s svojima družinama, v tretjem stanovanju pa njeni starši, skupaj z ostarelo in nepreskrbljeno teto. Vsaka izmed nepremičnin osebe B je po podatkih geodetske uprave ocenjena na 100.000 evrov, vsota njihove posplošene tržne vrednosti pa znesse 400.000 evrov. Ker ima oseba B po naravi stvari lahko stalno prebivališče prijavljeno le v eni izmed svojih nepremičnin, bo po nižji davčni stopnji za rezidenčne nepremičnine plačala davek le za prvo nepremičnino v znesku 150 evrov, za preostale tri nepremičnine pa bo plačevala davek po davčni stopnji za nerezidenčne nepremičnine, ki bo za vsako izmed njih znesel 500 evrov, skupaj torej 1.500 evrov.

Iz navedenega primera je jasno razvidno, da sta osebi A in B, ki sta enako stanovanjsko vprašanje v enakem znesku premoženja reševali vsebinsko v bistvenem na enaka načina (le da oseba A na vertikalni, oseba B na horizontalni ravni) pri odmeri davčnega bremena - brez razumnega in stvarno utemeljenega razloga - v bistveno različnem položaju. Celokupna davčna obveznost osebe A bo namreč za premoženje enake vrednosti znašala »le« 600 evrov, celokupna davčna obveznost osebe B pa kar 1.650 evrov.

2. primer

²⁸Enako tudi v odločbah U-I-250/00, U-I-68/04, U-I-46/05, U-I-249/05 ter številne druge.

Oseba A se je odločila, da bo kupila hišo z vrtom na obrobju mesta, v bližini narave in površin, primernih za rekreacijo (»vertikalni vidik«). Posplošena tržna vrednost te nepremičnine je določena na 200.000 evrov. Ker ima oseba A, ki je lastnik te nepremičnine, v njej prijavljeno stalno prebivališče, se nepremičnina v skladu s tretjim odstavkom 6. člena Zakona o davku na nepremičnine šteje za rezidenčno nepremičnino, ki je obdavčena po davčni stopnji 0,15 %. To pomeni, da bo njen lastnik zanjo plačal 300 evrov nepremičninskega davka. Oseba B, ki ima službo v centru mesta, obenem pa je ljubiteljica narave, se je odločila za nakup blokovskega stanovanja v mestu, v katerem bo prebivala med tednom, in počitniške (vikend) hiše na podeželju, v kateri bo preživljala konce tedna in letni dopust (»horizontalni vidik«). Nepremičnini (stanovanje in počitniška hiša) sta v evidenci GURS ocenjeni vsaka na 100.000 evrov, torej vsota njune posplošene tržne vrednosti zneso 200.000 evrov. Ker ima oseba B po naravi stvari lahko stalno prebivališče prijavljeno le v eni izmed svojih nepremičnin, bo po nižji davčni stopnji za rezidenčne nepremičnine plačala davek le za eno svojo nepremičnino (na primer stanovanje v bloku) v znesku 150 evrov, za drugo stanovanjsko nepremičnino (počitniško hišo) pa bo plačevala davek po davčni stopnji za nerezidenčne nepremičnine, ki bo znesel 500 evrov, skupaj torej 650 evrov.

Tudi iz tega primera jasno izhaja, da sta osebi A in B, ki sta enako vprašanje bivanjskih preferenc v enakem znesku premoženja reševali na v bistvu vsebinsko enaka načina (oseba A na vertikalni, oseba B na horizontalni ravni), pri odmeri davčnega bremena - brez razumnega in stvarno utemeljenega razloga - v bistveno različnem položaju. Celokupna davčna obveznost osebe A bo namreč za premoženje enake vrednosti znašala »le« 300 evrov, celokupna davčna obveznost osebe B pa kar 650 evrov.

Navedena primera, poleg očitne diskriminacije in z njo povezane arbitrarnosti zakonodajalca, tudi nazorno pokažeta, da njegov pravi namen pri obdavčitvi nerezidenčnih nepremičnin ni mogel biti »doseganje racionalnejšega upravljanja s stanovanjskimi nepremičninami«, temveč populistično kaznovanje tistih (v večini primerov niti ne bogatih, kaj šele ekstremno bogatih), ki so (iz takšnega ali drugačnega, najpogosteje povsem legalnega in legitimnega razloga) lastniki več kot ene stanovanjske nepremičnine.

Obdavčitev stanovanjskih nepremičnin, posebej nerezidenčnih (po očitno nesorazmerno visoki davčni stopnji), pa nenazadnje ni le pravno in finančno vprašanje, temveč ima tudi globoke moralne-etične dimenzije. S sprejeto davčno ureditvijo se dejansko kaznuje tiste (oziroma njihove dediče), ki so praviloma v daljšem časovnem obdobju investirali v znanje, delo ter odrekanje in si na podlagi tega ustvarili premoženje. Nasproti tem pa so privilegirani tisti, ki pač niso pridobili ničesar trajnejšega (čeprav so bili za to sposobni), ali pa so tisto premoženje, ki so ga ne samo na lahek, temveč pridobili celo na nezakonit način, prenesli v druge države, in ga - praviloma - naredili nedostopnega našim davčnim organom.

Pri zakonskem urejanju ima zakonodajalec sicer široko polje proste presoje, vendar pa je, glede na zahtevo po načelu enakosti pred zakonom iz 14. člena Ustave, vezan na to, da mora biti vzpostavljeno razlikovanje utemeljeno na razumnem razlogu, ki izhaja iz narave stvari. Iz zakona pa niso v vseh primerih razvidni jasni in nearbitrarni razlogi za določene odločitve zakonodajalca, tako npr. glede razlikovanja glede višine davčnih stopenj kot tudi za možnosti določenih rešitev, ki le za omejen krog upravičencev

preprečujejo nesorazmernost ali težo obremenitve, ne pa tudi za druge, ki so v enakem pravnem ali dejanskem položaju. Ta diskrecija zakonodajalca je omejena tudi z dolžnostjo, da enake primere obravnava enako in različne različno (14. člen Ustave). Da mora biti podan stvaren in razumen razlog za neenako obravnavanje tudi na davčnem področju, je poudarilo tudi Ustavno sodišče v svoji nedavni odločitvi, ko je kot protiustavno spoznalo davčno olajšavo pri odmeri dohodnine zaradi njenega neskladja s 14. členom Ustave RS²⁹. Vprašanje, ki bo šele moralo biti jasneje razrešeno, je povezano s samim temeljem te pravne enakosti, saj v mnogih ureditvah temelji prav v sposobnosti plačevanja davka, ki pa ne izhaja (nujno) iz lastništva nad nepremičnino, temveč predvsem iz temeljne sposobnosti ustvarjanja prihodka in s tem povezane sposobnosti plačevanja dajatev³⁰. Tega nepremičninski davek kot premoženjski davek sam po sebi ne upošteva, zato je lahko brez ustreznih korekcij nastalih davčnih obremenitev prizadeto tudi navedeno načelo davčne enakosti kot izvedeno načelo ustavno zagotovljene enakosti pred zakonom.

Pojavijo pa se lahko tudi vprašanja, ki kažejo na določeno nekonsistentnost ali celo arbitrarnost zakonodajalca pri vzpostavitvi navedene davčne obveznosti, povezano z utemeljevanjem davka na dejanskem premoženju davčnega zavezanca, kot npr. neupoštevanje dejstva, da že zaradi pogostih stvarnopравnih obremenitev nepremičnin samo pravno lastništvo nad nepremičnino ne odraža tudi dejanskega premoženja, saj je lahko določena nepremičnina pridobljena na podlagi kredita, zavarovanega s hipoteko in bi torej pravnemu lastniku ob prodaji te nepremičnine zaradi poplačila (neplačanega dela) dolga pripadal le določen del vrednosti te nepremične, kar torej odraža njegovo dejansko premoženje, pri čemer pa dolg, s katerim je obremenjena nepremičnina, za lastnika, ki je tudi dolжник, predstavlja do poplačila finančno breme, ki ga obdavčitev seveda še poveča.

Navedeno pomeni tudi v danem primeru Zakona o davku na nepremičnine, da je zakonodajalec pri rešitvah, ki jih je vključil v zakon, dolžan v primeru neenakega obravnavanja bistveno enakih položajev vselej izkazati vsaj stvaren, razumen in argumentiran razlog za svojo odločitev, ki je utemeljen v prevladujočem javnem interesu, saj se odsotnost takega razloga kaže kot arbitrarnost, ki povzroča neskladnost zakonskih rešitev z Ustavo. To vprašanje se lahko pojavi na več mestih v samem zakonu.

Polje proste presoje zakonodajalca je tako razvidno pri različni določitvi davčnih stopenj (6. člen zakona), pri čemer pa vzpostavi arbitrarnost pri določanju teh davčnih stopenj predvsem v tistih primerih, za katere niso razvidni nobeni utemeljeni razlogi za različnost obdavčenja. Tako se npr. pri različni določitvi višin davčnih obremenitev pri »energetskih nepremičninah« predvideva skoraj dvakrat nižja davčna stopnja kot pri ostalih poslovnih in industrijskih nepremičninah (0,40 % in ne 0,75 %), predlagatelj pa navaja, da je razlog za to, da so te nepremičnine sicer že obremenjene »ne le z nadomestilom za uporabo stavbnih zemljišč, ampak še z različnimi vrstami dajatev (koncesijami, okoljskimi dajatvami, itd.)³¹« in da je nižja stopnja obdavčitve potrebna, da ne bi prišlo do prevelikega povišanja v primerjavi z drugimi poslovnimi in industrijskimi nepremičninami.

²⁹Glej citirano odločbo Ustavnega sodišča št. U-1-147/12 z dne 29. 5. 2013.

³⁰V Zvezni republiki Nemčiji se »Leistungsfähigkeit« poudarja kot temeljno davčno načelo, npr. K. Tipke, J. Lang, nav. delo, str. 82 in nasl.

³¹Obrazložitev predloga zakona k 6. členu.

Prepričljivost in utemeljenost teh argumentov je mogoče postaviti pod vprašaj, saj ni jasno, zakaj zakon sicer ne predvideva zmanjševanja davčne stopnje (še posebej tako velikega skoraj na polovico) tudi za ostale nepremičnine, ki so tudi obremenjene s koncesijskimi, okoljskimi ali drugimi javnopravnimi dajatvami, saj je teh tudi v zasebni lasti, v lasti podjetnikov ter pravnih oseb cela vrsta. Drugič pa tega, kaj sploh so »energetske nepremičnine«, niti sam zakon ne določa. Energetski zakon (Uradni list RS, št. 27/07 - uradno prečiščeno besedilo, 70/08, 22/10 in 10/12, EZ) vsebuje v zvezi z nepremičninami različne pojme in definicije (npr. infrastruktura), vendar pa tega pojma ne pozna, prav tako pa tudi ne predlagani novi Energetski zakon. Tako je zelo vprašljiva trditev predlagatelja zakona, da so vsi nedefinirani objekti in nepremičnine, ki jih ureja Energetski zakon, ali so povezane z dejavnostmi na podlagi tega zakona (tudi infrastruktura po tem zakonu), nujno podvržene koncesijskim, okoljskim in drugim dajatvam, saj to glede vseh navedenih nepremičnin preprosto ne drži.

V zvezi z vprašanjem uvedenih olajšav, omejitev in možnosti razbremenitev davčnih zavezancev je treba tako poudariti, da sicer ni ustavno zahtevano, da se (vse) vključijo v zakonsko ureditev davka na nepremičnine, vendar pa je v primeru, da se zakonodajalec za to odloči, treba omogočiti vsem, ki so v enakem dejanskem in pravnem položaju, da to pridobijo pod enakimi pogoji. Tudi sam zakonodajalec brez razumnega razloga tega ne more arbitrarno podeliti zgolj nekaterim davčnim zavezancem, drugim pa odvzeti.

To velja za zgoraj omenjeno zgornjo mejo obdavčitve kmetijskih zemljišč (peti odstavek 10. člena zakona). Seveda je lahko povsem ustavno skladno, da je zakonodajalec tako možnost uvedel, vendar pa se postavlja vprašanje, kateri so razlogi, da tega ni uvedel tudi za podjetnike, še posebej zaradi višje davčne stopnje pri obdavčitvi nepremičnin v lasti slednjih (drugi odstavek 6. člena zakona). V obeh primerih rabe nepremičnin gre namreč za ustvarjanje prihodkov na podlagi osebnega opravljanja pridobitne dejavnosti, pri čemer je nepremičnina lahko v obeh primerih bistvenega pomena, da se dejavnost sploh lahko opravlja - hkrati pa lahko davek na nepremičnino bistveno vpliva na samo zmožnost ustvarjanja dobička, torej ustvarjanja presežka prihodka nad odhodki, ki zagotavlja smiselnost opravljanja te dejavnosti in njeno nadaljevanje v celoti.

Nadaljnja vprašanja se lahko pojavijo tudi v zvezi z različnimi oblikami davčnih olajšav npr. po 15. členu zakona, vendar jih zaradi nejasnosti predlaganih rešitev niti ni mogoče natančneje obravnavati: ali je ta odlog plačila obveznosti namenjen tudi podjetnikom, če pridobijo položaj upravičene osebe iz prvega odstavka 11. člena (če lahko postanejo prejemniki socialne pomoči), ali je ta možnost podana tudi v primeru, da gre za obdavčenje nepremičnin, namenjenih podjetniški dejavnosti, ali le stanovanjske nepremičnine zavezanca, itd. To pa predstavlja še dodatni razlog za neskladje z 2. členom Ustave, saj te pravne norme niso dovolj določljive oziroma določne, da bi bilo njihovo izvrševanje mogoče brez različnih interpretacij.

Zakon v prvem odstavku 4. člena zakona določa, da je davčni zavezanec za plačilo davka na nepremičnine lastnik nepremičnine, v nadaljevanju pa to načelo pojasnjuje in določa izjeme. Tako zakon v tretjem odstavku 4. člena določa, da so zavezanci davka na nepremičnine solastniki nepremičnine v svojih solastniških deležih. V osmem odstavku so navedene izjeme od načela iz prvega odstavka in med temi je v 2. alineji navedeno tudi, da so zavezanci nosilci osebne služnosti, kadar je ta vpisana v zemljiško knjigo in kadar se služnost nanaša na celotno nepremičnino. Izenačevanje obveznosti

do plačevanja javnih dajatev nosilcev služnosti z lastniki je povsem logično, kar med drugim sledi tudi iz Stvarnopravnega zakonika.

Nelogičnost, ki postavlja nekatere nosilce služnosti v neenakopraven položaj s solastniki, pa je v tem, da zakon omejuje pravice oziroma dolžnosti nosilcev služnosti le na primere, ko je služnost vpisana na celotni nepremičnini. Tako je v primeru, da je npr. služnost omejena samo na del stanovanjske hiše, zavezanec za davek še vedno lastnik, pa čeprav je morda hišo prepustil v služnost dvema osebam (npr. staršema, bratoma in podobno). Če bi služnost podelil le enemu, bi breme davka prešlo na dejanskega uporabnika in uživalca nepremičnine, ker pa se služnost ne raztega na celotno nepremičnino, je za davek zavezan lastnik.

Še hujše posledice ima to določilo pri presoji rezidenčnosti oziroma nerezidenčnosti in posledično odmere davka po 6. členu.

Vzemimo hipotetični primer, ko na primer več dedičev podeduje stanovanje, primerno za bivanje le ene družine in se to zaradi ustavno dvomljivih določb zakona šteje za deloma (ne)rezidenčno. Logično bi bilo, da bi se solastniki, ki v stanovanju ne stanujejo, lahko izognili posledicam nerezidenčnosti tako, da bi uživalcu stanovanja podelili služnost na svojem solastniškem deležu, vendar to ni možno, kajti služnost mora biti podeljena in vpisana na celotni nepremičnini in ne le na solastniškem deležu, solastnik pa ne more biti nosilec služnosti na deležu, kjer je lastnik.

C. Neskladje 4. točke prvega odstavka 8. člena Zakona o davku na nepremičnine s 2., 14., 33. in 67. členom Ustave

Ustava v 67. členu državo obvezuje, da zakon določa način pridobivanja in uživanja lastnine tako, da je zagotovljena njena gospodarska, socialna in ekološka funkcija. V smislu socialne funkcije lastnine tako invalidskih kakor tudi humanitarnih organizacij to najprej na nivoju *lex generalis* ureja Zakon o socialnem varstvu³², v katerem je 4. poglavje z nazivom "Humanitarne (skupni naziv za dobrodelne in samopomočne organizacije) in invalidske organizacije" namenjeno splošni opredelitvi njihovih namenov reševanja socialne stiske posameznih državljanov in karakterističnih ogroženih skupin prebivalstva.

Ker so invalidske in humanitarne organizacije po družbeni funkciji torej zelo pomembne, je država v smislu *lex specialis* sprejela še specializirana zakona - najprej Zakon o invalidskih organizacijah³³ in zatem še Zakon o humanitarnih organizacijah³⁴. V teh dveh zakonih so seveda urejena še statusna vprašanja, način javnega financiranja, podrobnejša razčlenitev programskih zasnov in pridobivanje ter razpolaganje z lastnino v specializirani socialni funkciji.

Glede na zgornjo obrazložitev je jedro ustavne neskladnosti v tem, da invalidske in humanitarne organizacije kljub enaki sistemski regulaciji v Zakonu o davku na nepremičnine niso obravnavane enako, temveč so invalidske organizacije popolnoma in

³² 3/07-UPB2 (23/07 popr., 41/07 popr.), 61/10-ZSVarPre, 62/10-ZUPJS, 57/2012

³³ Uradni list RS, št. 108/02 in 61/06- ZDru-1

³⁴ Uradni list RS, št. 98/03 in 61/06- ZDru-1

v celoti diskriminirane ter ogrožene v uporabi svoje lastnine v zakonsko določeni socialni funkciji.

Ustavno sodišče je vsebino načela enakosti pred zakonom opredelilo v številnih svojih odločbah. V odločbi U-I- 150/99 je pojasnilo, da načela enakosti ni mogoče pojmovati kot splošne enakosti vseh, pač pa kot enakopravno obravnavanje enakih dejanskih stanj. V odločbi U-I-184/00 je Ustavno sodišče presodilo, da splošno načelo enakosti pred zakonom zahteva, da zakonodajalec bistveno enake položaje ureja enako, različne pa različno. Ustavno sodišče pri oceni skladnosti zakonodajne rešitve z načelom enakosti pred zakonom presoja, ali je zakonodajalčevo razlikovanje oziroma nerazlikovanje pravnih razmerij objektivno utemeljeno. Ugotavlja torej, ali ni zakonodajalčevo ravnanje morda arbitrarno, ker za različno ali enako ureditev ne obstajajo razumni in stvarni razlogi³⁵.

Zakon o davku na nepremičnine diskriminatorno spregleda enakost položaja invalidskih in humanitarnih organizacij, ki imajo poleg zgoraj navedenega tudi skupen glavni vir financiranja, namreč Fundacijo za financiranje invalidskih in humanitarnih organizacij v Republiki Sloveniji (FIHO), in ki imajo v posebnih socialnih programih, ki jih izvajajo, tudi vsebinsko enako dejavnost, o čemer priča tudi dejstvo, da se dejavnosti invalidskih in humanitarnih organizacij pogosto prepletajo in zaradi sinergičnih socialnih učinkov vzajemno dopolnjujejo.

ZDav Nepr v 4. točki prvega odstavka 8. člena uvaja oprostitev od davka na nepremičnine za nepremičnine v lasti humanitarnih organizacij, ki imajo tak status po zakonu, ki ureja humanitarne organizacije, in s tem, ko med oprostitve ne uvrsti tudi nepremičnin v lasti invalidskih organizacij. S tem krši 2., 14., 33. in 67. člen Ustave.

D. Neskladje 11. in 15. člena Zakona o davku na nepremičnine s 14. členom Ustave

V zvezi z vprašanjem z ZDavNepr uvedenih olajšav, omejitev in možnosti razbremenitev davčnih zavezancev je treba poudariti, da sicer ni ustavno sporno, da se (vse) vključijo v zakonsko ureditev davka na nepremičnine, vendar pa je v primeru, da se zakonodajalec za to odloči, treba omogočiti vsem, ki so v enakem dejanskem in pravnem položaju, da to pridobijo pod enakimi pogoji. Tudi sam zakonodajalec brez razumnega razloga tega ne more arbitrarno podeliti zgolj nekaterim davčnim zavezancem, drugim pa odvzeti³⁶.

Nadaljnja vprašanja skladnosti ZDavNepr z načelom enakosti pred zakonom se torej pojavijo v zvezi z različnimi oblikami olajšav, čeprav jih je zaradi nejasnosti nekaterih zakonskih rešitev tudi težko vsebinsko obravnavati.

Tak primer predstavlja ureditev 11. člena, ki določa znižanje davka za posebne kategorije zavezancev, torej za prejemnike denarne denarno socialne pomoči ali varstvenega dodatka ter za zavezance - invalidne osebe, ki se gibljejo s pomočjo invalidskega vozička oziroma zavezance, ki živijo v skupnem gospodinjstvu z invalidno osebo, ki se giblje s pomočjo invalidskega vozička. V obeh primerih se po 11. členu

³⁵ Enako tudi v odločbah U-I-250/00, U-I-68/04, U-I-249/05 ter številne druge

³⁶ Tako tudi odločba Ustavnega sodišča št. U-I-147/12.

ZDavNepr zniža davek za stanovanjsko nepremičnino, v kateri imajo prijavljeno stalno prebivališče (za 50 % oziroma 30 %). V predlogu ZDavNepr v obrazložitvi ni pojasnjeno, zakaj je ta rešitev vzpostavljena in omejena na določene vrste nepremičnin, čeprav naj bi bila usmerjena v varstvo socialno ogroženih subjektov.

Posledično se tako zastavi vprašanje, kakšni so razumni in prevladujoči razlogi v javnem interesu, da v okvir te oprostitve niso bili vključeni tudi drugi subjekti kot lastniki nepremičnin, ki so v bistveno enakem dejanskem položaju. Tako je lahko npr. tudi podjetnik, obrtnik ali kmet prejemnik denarne socialne pomoči ali invalidna oseba, ki se giblje s pomočjo invalidskega vozička, pa hkrati ni lastnik stanovanjske nepremičnine, temveč je svoj kapital namenil opravljanju gospodarske ali kmetijske dejavnosti z nakupom zemljišč ali nepremičnin za poslovno oziroma kmetijsko rabo – pa mu le-ta ne nudi zadostnih sredstev za preživljanje sebe in svojih družinskih članov. Ker zakon znižanje davka omejuje na stanovanjske nepremičnine v lasti zavezanca (in v katerih ima zavezanec prijavljeno stalno prebivališče), bo tako navedeni podjetnik ali drug zavezanec kljub enakemu statusu moral plačati polni znesek davka po višji davčni stopnji in bo s tem dodatno ogrozil svoj socialni položaj oziroma bo moral odsvojiti nepremičnine, ki jih je uporabljal za ustvarjanje prihodkov in torej zaradi davčnega bremena prenehati z opravljanjem svoje dejavnosti³⁷. Zato se takšno razlikovanje in omejevanje možnosti znižanja davka samo za stanovanjske nepremičnine v danih primerih kaže kot kršitev načela enakosti pred zakonom.

Na tej podlagi se kaže kot nejasno tudi vprašanje, ali sta zavarovanje ter odlog plačila obveznosti skladno s 15. členom ZDavNepr namenjena tudi npr. podjetnikom oziroma kmetom, če pridobijo položaj upravičene osebe iz prvega odstavka 11. člena (če postanejo prejemniki socialne pomoči), torej, ali je ta možnost podana tudi v primeru, da gre za obdavčenje nepremičnin, namenjenih za podjetniško ali kmetijsko dejavnost, ali le za stanovanjske nepremičnine zavezanca. Glede na to, da se bodo razlage zakonskih določb s strani pristojnih davčnih organov šele izoblikovale in s tem seveda pomen njihovih posledic, se kaj lahko zgodi, da se bo izkazalo, da za razlikovanje v marsičem niso podani niti razumni razlogi in da je tako razlikovanje tudi vsebinsko neupravičeno. Zato je tudi navedena določba lahko v neskladju z drugim odstavkom 14. člena Ustave, pa tudi z zahtevo po jasnosti in predvidljivosti zakonskih določb, ki jih terja načelo pravne države iz 2. člena Ustave. To pa navedeno neenakost v posledicah obdavčenja na podlagi ZDavNepr med zavezanci, ki so v bistveno enakem položaju, še pogloblja. Ne zakonski predlog in ne pojasnila podana v zakonodajnem postopku navedenega vprašanja v ničemer ne pojasnjujejo in ne razrešujejo, prav tako tudi ne podajajo nobenih argumentov za to, da bi bilo tako razlikovanje razumno in stvarno utemeljeno ter da bi bil poseg v načelo enakosti pred zakonom zato utemeljen.

E. Neskladnost 5. in 10. člena Zakona o davku na nepremičnine s 14. in 22. členom Ustave

Zakon o davku na nepremičnine uvaja davčno obremenitev lastnikov nepremičnin oziroma drugih z zakonom določenih zavezancev, ki temelji na vrednosti nepremičnine kot (dela) premoženja davčnega zavezanca. Tudi predlagatelj sam je v zakonodajnem

³⁷ K temu je mogoče dodati, da v primeru obremenitve teh nepremičnin s hipotekami tudi po njihovi prodaji ni nujno, da se bo premoženjsko stanje zavezanca sploh izboljšalo.

postopku vseskozi poudarjal, da je davek na nepremičnine premoženjski davek, ob priznavanju, da se obdavčitve drugih oblik premoženja (zlato, kapitalske naložbe, prihranki, itd.) ne uvaja zaradi različnih razlogov (težavnost ocene vrednosti, itd.), tako je navedeno v besedilu predloga zakona z dne 17. 10. 2013, na 9. in 10. strani).

Premoženjski davek, tudi v skladu z namenom zakonodajalca ob sprejemanju ZDavNepr, pomeni, da mora breme, ki je s tem davkom naloženo davčnemu zavezancu, odražati dejansko, resnično vrednost njegovega (nepremičnega) premoženja. Dejstvo, ki se že kaže na mnogih javno predstavljenih primerih, po katerih so vrednosti nepremičnin, ki bodo podlaga za odmero davka na nepremičnine, lahko bistveno napačne in povsem neskladne z dejansko vrednostjo nepremičnin, ne pomeni zgolj administrativnih pomanjkljivosti, temveč ima tudi posledice za ustavnost same zakonske ureditve.

Odstop od tega temeljnega pravila pomeni, da se lahko vzpostavlja neenakost med davčnimi zavezanci, saj so s premoženjskim davkom lahko bolj obremenjeni tisti, ki imajo manj premoženja oziroma manj obremenjeni tisti, ki imajo premoženja več. To pomeni, da so bistveno enaki primeri obravnavani različno in bistveno različni primeri obravnavani enako. Resnična vrednost premoženja pa je seveda njegova tržna vrednost, torej tista vrednost, ki odraža možnost lastnika, da za določeno obliko premoženja dobi ustrezna finančna sredstva ali da jo spremeni v drugo enako vredno obliko premoženja. Vrednost nepremičnine je torej tista, po kateri jo je v danem času mogoče odsvojiti oziroma pridobiti na trgu nepremičnin. Ta vrednost je sicer lahko spremenljiva, vendar to v celoti odraža dejstvo, da se vrednost premoženja posameznika v času pač lahko spreminja. Če zakon ne vsebuje pravil in postopkov, po katerih se torej davčna osnova tega premoženjskega davka ugotavlja oziroma določa upošteva dejansko vrednost določenega premoženja, je s tem vzpostavil neustavno ureditev, ki nasprotuje sami pravni naravi tega davka ter posega v človekove pravice, ki jih zagotavljajo Ustava ter mednarodne pogodbe.

Skladno s tem je vzpostavljanje načina določanja oziroma ugotavljanja vrednosti nepremičnine kot davčne osnove za obračun davka, ki ne upošteva njene dejanske vrednosti, temveč izhaja zgolj iz abstraktnih predpostavk (elementov in mehanizmov "vrednotenja"), toliko bolj problematično kolikor bolj to vrednotenje odstopa od dejanske tržne vrednosti posamezne nepremičnine. Ta pomanjkljivost pa ne obstane le na vprašanju načelne (ne)primernosti ali (ne)ustreznosti davčne obremenitve, temveč pomeni tudi ustavno nedopustni poseg v 14. člen (načelo enakosti pred zakonom) ter 22. člen (enako varstvo pravic v postopku), ki jih zagotavlja Ustava. V danem primeru je ureditev, ki izhaja iz 5. člena in 10. člena ZDavNepr, neskladna z Ustavo.

Davčno osnovo za odmero davka na nepremičnine ureja 5. člen zakona, ki predvideva, da je davčna osnova »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.³⁸ Davčna osnova je tako za potrebe izračuna davčne obveznosti iz naslova davka na nepremičnine ugotovljena na podlagi pridobljenih podatkov iz uradnih evidenc, ki jih vodi GURS na podlagi Zakona o množičnem vrednotenju nepremičnin³⁹ in Zakona o evidentiranju nepremičnin⁴⁰

³⁸Ta davčna osnova se po predlogu zakona zniža na 80% v letu 2014 in 90% v letu 2015.

³⁹Uradni list RS, št. 50/06, 87/11 in 40/12 - ZUJF.

ter drugih predpisov. To pomeni, da je vrednost posamezne nepremičnine, ki služi kot davčna osnova po zakonu, kot tudi pove že samo poimenovanje, posplošena, abstraktna vrednost, ki se izračuna na podlagi predpisanega modela vrednotenja in torej sama pri konkretni nepremičnini ni vezana (le) na tržno vrednost te nepremičnine, torej tisto vrednost, ki bi v konkretnem primeru in v danem času obdavčenja odražala dejansko vrednost premoženja davčnega zavezanca. Če zakon ne vsebuje pravil in postopkov, po katerih se torej davčna osnova tega premoženjskega davka ugotavlja oziroma določa upošteva dejansko vrednost določenega premoženja, je s tem vzpostavil neustavno ureditev, ki nasprotuje sami pravni naravi tega davka ter posega v človekove pravice, ki jih zagotavljajo Ustava ter mednarodne pogodbe.

Navedeno je sicer mogoče utemeljevati s potrebo, da se vzpostavi enoten sistem, ki je nujna podlaga za uvedbo davka na nepremičnine, kar je zakonodajalec tudi storil, vendar pa to ne pomeni, da v primeru razkoraka med abstraktno in resnično vrednostjo nepremičnine korekcije v konkretnem postopku odmere davka ne bi smele biti dopustne. Pri tem pa je glede na naravo in namen davka treba izhajati iz načela, da morajo biti zavezanci obdavčeni skladno z resnično vrednostjo svojega premoženja, saj je davek na nepremičnine po svoji naravi premoženjski davek. Preveliko odstopanje določitve davčne osnove od resnične vrednosti posamezne nepremičnine, kot posledica napak pri ugotovitvi in presoji dejstev, napak pri samem modelu vrednotenja ali pri njegovi uporabi v konkretnem primeru, pa lahko pomeni tudi kršitev načela enakosti pred zakonom, ki ga zagotavlja Ustava v 14. členu: različna obdavčitev oseb pri dejansko enaki vrednosti nepremičnin, ki pa je bila napačno ugotovljena kot različna oziroma enaka obdavčitev oseb pri dejansko različnih vrednostih nepremičnin, ki pa so bile napačno ugotovljene kot enake. Samo zaradi določenega premoženjskega stanja pa nikomur ni mogoče nedopustno omejiti njegovih človekovih pravic, ali ga neenako obravnavati pred zakonom. V premoženje posameznika se lahko poseže samo v odrazu na dejansko vrednost tega premoženja, saj je drugače intenziteta posega v lastninsko pravico neskladna z načelom enakosti – ob enaki davčni stopnji se tako pri napačno ugotovljeni davčni osnovi določenemu davčnemu zavezancu njegov obseg premoženja zmanjša neutemeljeno več kot drugemu, če to ni sorazmerno dejanski vrednosti njunega premoženja. Pri velikih razlikah v uporabljenih »posplošenih tržnih vrednostih nepremičnin« od resničnih, torej tržnih vrednostih, ki odražajo dejansko premoženje posameznikov in pravnih oseb, bodo seveda nepravilnosti in neenakosti davčnih obremenitev lahko tudi zelo očitne.

Neutemeljena višina davčne obremenitve in s tem povzročena kršitev načela enakosti v davčni obremenitvi bo glede na 5. in 10. člen ZDavNepr lahko nastala kot posledica same zakonske ureditve in ne (le) kot posledica napačnega delovanja in odločanja pristojnih upravnih organov pri odmeri tega davka. Ker iz samega zakona nujno izhaja posledica, da lahko nastopijo take neenakosti pri obdavčenju, to vodi do neustavnosti same zakonske ureditve, saj za tako vzpostavljanje neenakosti ni videti nobenega razumnega razloga, niti se predlagatelj zakona ne sklicuje na nujnost vzpostavljanja take neenakosti za doseganje ciljev zakonske ureditve in jih tudi ne argumentira.

⁴⁰Uradni list RS, št. 47/2006, 65/2007 - Odločba US, 106/2010 - ZDoh-2H, 47/2012 - ZUKD-1A, 79/2012 - Odločba us in 55/2013 - ZUKD-1 B.

Taka neustavna odmera davka na nepremičnine ne bi mogla nastati, če bi zakon vseboval pravne postopke in pravna sredstva, ki bi tako neenakost preprečevali in omogočali tako organom kot tudi strankam, da se nepravilnostim še pred odmero davka izognejo ali da se kasneje odpravijo v postopkih s pravnimi sredstvi. To pa so tudi zahteve, ki jih glede postopkov za izdajo konkretnih pravnih aktov, s katerimi organi oblasti posegajo v pravni položaj posameznikov, nalaga Ustava. Zato sta 5. in 10. člen ZDavNepr tudi v neskladju z 22. členom Ustave.

Po 22. členu Ustave mora imeti vsak posameznik možnost, da v poštenem postopku varuje svoj pravni položaj in da v tem postopku nastopa kot subjekt in ne kot objekt postopka. Skladno s tem pa mora imeti tudi možnosti v postopku navajati vsa dejstva in dokaze v svojo korist (22. člen Ustave), posledično pa tudi možnosti, da izkaže drugačno dejansko stanje, s katerim lahko utemelji upravnemu organu pravilno in zakonito odločitev. To velja seveda tudi za postopke odmere davka, pri čemer je skladno z Ustavo mogoče glede na naravo postopka dopustne dokaze tudi omejiti (npr. na listinske dokaze)⁴¹, ni pa jih mogoče v celoti izključiti. V obravnavanem zakonu pa iz njegovih določb izhaja dolžnost davčnih organov, da davek odmerjajo zgolj na podlagi podatkov (tudi od abstraktno ugotovljene vrednosti), ki izhajajo iz evidenc GURS (tretji odstavek 10. člena). Sprememba dejstev, ki vplivajo na odmero davka na nepremičnine, je možna zgolj s spremembo podatkov v navedenih uradnih evidencah, to pa davčni zavezanec lahko GURS kot pristojnemu organu le predlaga izven davčnega postopka odmere davka na nepremičnine, pri čemer se predlagane spremembe lahko upošteva ali pa ne - tudi brez izdaje odločbe ali sklepa in brez možnosti vlaganja pravnih sredstev (npr. glede s strani GURS ugotovljene končne vrednosti nepremičnine ali uporabe modela množičnega vrednotenja nepremičnin⁴²). S takšno ureditvijo je zakon povsem izključil možnost stranke, da je v prvostopenjskem postopku sploh udeležena kot subjekt postopka, saj ji pred izdajo davčne odločbe sploh ni omogočeno, da navede kakršenkoli dokaz v svojo korist in da je še pred izdajo odločbe seznanjena z dejstvi in okoliščinami, ki so pomembni za izdajo odločbe, torej da je spoštovano načelo zaslišanja stranke kot eno od temeljnih ustavnih in zakonskih procesnih garancij, saj je: 1. postopek pred GURS drug postopek kot postopek odmere davka na podlagi ZDavNepr; in 2. GURS o morebitnih spremembah podatkov, ki jih vodi v uradni evidenci, ne odloča v upravnem postopku in torej niti sam sploh ne vodi postopka, v katerem bi bile spoštovane zahteve iz 22. člena Ustave. Na podlagi zakona je tako prvi akt, s katerim je stranka seznanjena z vsebino odločanja o njenih pravicah, obveznostih in pravnih koristih izvršljiva davčna odločba. Prvi akt davčnega organa, s katerim sta posameznik ali pravna oseba seznanjena s tem, da sta zavezana plačati davek na nepremičnine in da jima je določena in naložena davčna obveznost v določeni višini, je torej upravna odločba davčnega organa prve stopnje, pritožba, zoper katero skladno z zakonom ne zadrži izvršitve. Navedeno pomeni, da posameznik v davčnem postopku po zakonu sploh ne bo mogel varovati svojega pravnega položaja z za davčni postopek relevantnim navajanjem dejstev in dokazov v svojo korist, kar pomeni kršitev 22. člena Ustave.

⁴¹O tem Ustavno sodišče že v odločbi št. U-1-20/92 z dne 12. 11. 1992 (Uradni list RS, št. 56/92 in OdlUS I, 85), glej tudi odločbo Ustavnega sodišča, št. U-1-397/98 z dne 21. 3. 2002 (Uradni list RS, št. 35/2002 in OdlUS XI, 49).

⁴²To poudarja tudi Geodetska uprava na svojih spletnih straneh, glej npr. http://www.gu.gov.si/si/storitve/ureditev_podatkov/

V ZDavNepr namreč izhaja dolžnost davčnih organov, da davek odmerjajo zgolj na podlagi podatkov (tudi od abstraktno ugotovljene vrednosti), ki izhajajo iz evidenc GURS (tretji odstavek 10. člena). Sprememba dejstev, ki vplivajo na odmero davka na nepremičnine, je možna zgolj s spremembo podatkov v navedenih uradnih evidencah, kar se je ob razpravi ob sprejemanju zakona poudarjalo kot razrešitev navedenega vprašanja dokazovanja oziroma odprave nepravilnosti pri določitvi davčne osnove. Vendar pa te trditve ustavne spornosti zakonske ureditve ne zmanjšujejo in ne odpravljajo.

1. Postopek pred GURS je **drug** postopek kot postopek odmere davka na podlagi ZDavNepr. Tako ni mogoče šteti, da so zahteve iz 22. člena, ki so povezane s postopkom odmere davka, lahko izpolnjene že v drugem, od tega postopka ločenem ravnanju drugega upravnega organa. To je še posebej očitno v tem primeru, saj - 2. GURS o morebitnih spremembah podatkov, ki jih vodi v uradni evidenci, **ne odloča** v upravnem postopku in torej niti sam sploh ne vodi postopka, v katerem bi bile spoštovane zahteve iz 22. člena Ustave. Tako davčni zavezanec lahko Geodetski upravi kot pristojnemu organu le predlaga spremembo nekaterih - ne vseh - dejstev, o katerih ta upravni organ vodi uradno evidenco le izven davčnega postopka odmere davka na nepremičnine, pri čemer GURS predlagane spremembe lahko upošteva ali pa ne - tudi brez izdaje odločbe ali sklepa in brez možnosti vlaganja pravnih sredstev (npr. glede s strani GURS ugotovljene končne vrednosti nepremičnine ali uporabe modela množičnega vrednotenja nepremičnin⁴³). Ob tem seveda stranka ne more predlagati upoštevanja kateregakoli dejstva, ki bi sicer lahko vplivalo na vrednost nepremičnine, vendar pa se v taki evidenci skladno s predpisi tega sploh ne vodi. Tako se kot zelo vprašljiva kaže tudi z ZDavNepr določena rešitev, ki pod sankcijo prekrška nalaga dolžnost za popolnost in pravilnost podatkov o nepremičninah v uradnih evidencah kar davčnim zavezancem (deveti odstavek 4. člena ZDavNepr) in ne organu, ki tako evidenco vodi in odloča o tem, katera dejstva in s kakšno vsebino so v njej določena. Ob navedenem pa v davčnem postopku po ZDavNepr na prvi stopnji odločanja sploh ni niti možen niti dovoljen noben dokaz, ki bi ga lahko predložila stranka davčnemu organu. Tako stranka ne bo mogla pristojnemu davčnemu organu predlagati niti dokazov o neresničnosti dejstev, ki so navedena v uradnih evidencah⁴⁴, niti ne bo mogla pred izdajo izvršljive odločbe predlagati dokazov o dejstvih, ki jih lahko zaradi neustavne omejitve ZDavNepr davčni organ ne more ugotavljati drugače kot na podlagi podatkov iz uradnih evidenc (npr. vrednosti nepremičnine), pa tudi seveda ne dokazov o tistih dejstvih, ki v teh evidencah sploh niso bila zajeta (npr. obremenjenost nepremičnine z vodi za kanalizacijo, plinovod, električno, ki bistveno zmanjšajo njeno vrednost).

Navedeno pomeni, da posameznik v davčnem postopku po ZDavNepr sploh ne bo mogel varovati svojega pravnega položaja z za davčni postopek relevantnim navajanjem dejstev in dokazov v svojo korist. Še več, po zakonski ureditvi ne bo mogel niti dokazovati napak pri povzemanju dejstev iz uradnih evidenc v postopek odmere davka na podlagi ZDavNepr in zahtevati njihove odprave v postopku pred izdajo izvršljive odločbe, glede katere tudi pritožba ne bo zadržala izvršitve. Ponazorjeno na primeru to pomeni, da bo nekdo lahko dolžan pod grožnjo takojšnje izvršbe in zakonitih zamudnih obresti plačati davek za nepremičnino izjemno velike vrednosti, ki sploh ni v njegovi lasti

⁴³To poudarja tudi GURS sama na svojih spletnih straneh, glej npr. http://www.gu.gov.si/si/storitve/ureditev_podatkov/

⁴⁴To procesno možnost sicer izrecno predvideva ureditev splošnega upravnega postopka, glej 169. člen in nasl. Zakona o splošnem pravnem postopku (Uradni list RS, št. 24/06 – UPB2, 126/07, 65/08 in 8/10, ZUP).

niti po zemljiškoknjižnem stanju, pa bo to izvedel šele z vročitvijo take izvršljive odločbe. Takšna izvotlitev pravice do poštenega postopka iz 22. člena Ustave pa - razen ob predpostavki nezmotljivosti organov oblasti - ni mogoča.

Ob tem kaže tudi ponovno poudariti, da je drugačna ureditev očitno mogoča v primeru drugih davkov, ki tudi zajemajo kompleksno dejansko stanje in zelo veliko število davčnih zavezancev. Tako je izvedba prvostopenjskega dokaznega postopka zagotovljena tudi v postopku odmere dohodnine, po kateri po Zakonu o davčnem postopku⁴⁵ davčni organ najprej pošlje zavezancu informativni izračun dohodnine, na podlagi katerega lahko zavezanec tudi vloži ugovor in dopolni napoved, kar šteje za njegovo napoved za odmero dohodnine; če ugovora ne vloži, pa se šteje poslani izračun za odločbo o odmeri dohodnine (glej 267. člen ZDavP-2). Navedeno dokazuje, da niti kompleksnost davčnega postopka ne preprečuje zakonske ureditve, ki posamezniku omogoča varstvo pravic skladno z 22. členom Ustave - to pa ob primerjavi z ZDavNepr spet odpira vprašanje skladnosti te ureditve s 14. členom Ustave.

F. Neskladnost 14. člena Zakona o davku na nepremičnine z 22. členom, 23. členom ter 25. členom Ustave

Ustava zagotavlja vsem v njihovih pravicah prizadetim subjektom, da morajo imeti na voljo učinkovito pravno sredstvo ter učinkovito sodno varstvo zoper odločitve upravnih organov, glede katerih meni, da so dejansko ali pravno nepravilne in nezakonite (25. člen in 23. člen Ustave). Določbe ZDavNepr to pravico bistveno omejujejo, kar postavlja tudi vprašanje njihove skladnosti z Ustavo.

V davčnem postopku odmere davka na nepremičnine s pravnimi sredstvi stranki ni omogočeno niti izpodbijanje dejanskega stanja, na podlagi katerega je davčni organ določil davčno obveznost, niti da doseže učinkovito odpravo navedenih pomanjkljivosti skladno z zahtevami 25. člena (pravica do pritožbe) in 23. člena (pravica do sodnega varstva) Ustave.

Tako tudi v davčnem postopku odmere davka na nepremičnine s pravnimi sredstvi stranki ni omogočeno, da s strani pristojnih upravnih organov ugotovljeno vrednost nepremičnine in s tem posledično uporabljene davčne osnove izpodbija. Po 14. členu zakona se pritožba kot uresničevanje pravice iz 25. člena Ustave po zakonu v delu, ki se nanaša na vrednost nepremičnine, »šteje za predlog za spremembo podatkov«. Ustavno zahtevano pravno sredstvo po vsebini ni možno prekvalificirati v drug procesni akt, o katerem odloča isti organ, ki je postavil prvo ugotovitev in s tem ukiniti možnost instančnega nadzora. Taka ureditev je še toliko bolj pravno vprašljiva, saj tudi v pritožbi prizadeti osebi ni dane možnosti pravno upoštevanega navajanja drugačnih dejstev ali dokazov od tistih, ki so že vsebovani v uradnih evidencah, med njimi niti v primeru neupoštevanja spremembe lastništva nad nepremičnino (npr. če pristojni upravni organ ne šteje, da je taka sprememba izkazana skladno z drugim odstavkom 4. člena) niti presoje siceršnje pravilnosti ugotovljenega dejstva (npr. vrednosti nepremičnine) mimo evidentiranih dejstev in predpisanega izračuna.

⁴⁵Zakon o davčnem postopku (Uradni list RS, št. 13/11 – uradno prečiščeno besedilo, 32/12 in 94/12; ZDavP-2)

Čeprav zahteve po poštemem postopku iz 22. člena Ustave in po učinkovitem pravnem sredstvu iz 25. člena Ustave terjajo, da o pravilnosti in zakonitosti vseh dejanskih in pravnih vidikov izpodbijane davčne odločbe odloča drug, nadrejeni organ⁴⁶, se v danem primeru bistven del pritožbenih možnosti spreminja v zgolj predlog za spreminjanje evidentiranih dejstev, o katerem po zakonu sploh noben organ ne odloči s formalnim aktom, in niti same zavrnitve spremembe dejstev niti splošne pravilnosti ugotovitve vrednosti nepremičnine nihče ne more sploh izpodbijati s pravnim sredstvom. Navedeno seveda posega tudi v pravico do sodnega varstva iz 23. člena Ustave, saj tudi sam upravni akt, ki bo lahko predmet sodne presoje (odločba o odmeri davka), glede teh vprašanj sploh ne bo imel podlag in navedb, ki bi jih bilo mogoče preizkusiti. Zato iz zakona sploh ni razvidno, s kakšnimi navedbami in zahtevki ter s kakšno možnostjo uspeha se bo prizadeta oseba sploh lahko obrnila na pristojno upravno sodišče.

Ob tem ni odveč dodati, da je možnost učinkovitih pravnih sredstev zaradi ugotovljenih nepravilnosti s tem odvzeta tudi zastopnikom javnega interesa v primerih, da so bila dejstva, ki služijo kot podlaga za odmero davka, napačno ugotovljena v korist osebe ali v škodo javnega interesa, npr. v primerih bistveno prenizko ocenjene vrednosti nepremičnin v zasebni lasti.

Navedeno problematiko je sicer, ob ne povsem jasnih predlaganih zakonskih rešitvah, mogoče ponazoriti tudi na primeru: če bodo posamezniku odmerili davek od njegovega stanovanja ali poslovnega prostora na podlagi abstraktno izračunane vrednosti njegove nepremičnine, ki se nahaja v evidenci GURS in znaša 500.000 evrov, potem se ta posameznik zoper odločbo, za katero je odmerjen davek, sicer lahko pritoži in navaja npr. dejstvo, da je navedeno nepremičnino pred nekaj meseci kupil za 200.000 evrov in da je tudi sicer izračun vrednosti na podlagi mnenj sodnih izvedencev povsem napačen. V nadaljnjem postopku pa bo ta del pritožbenih navedb glede vrednosti nepremičnine posredovan GURS, ki bo le preveril, ali je na podlagi navedenih podatkov treba spremeniti dejstva, ki jih vodi v uradni evidenci (torej lastnosti nepremičnine). Dejansko plačana ali s strani sodnega izvedenca ocenjena vrednost bo v tem postopku nepomembna, če se navedena dejstva, ki so že v uradni evidenci GURS, niso spremenila. Prav tako pa bo tudi v primeru, da so se dejstva iz evidence glede te nepremičnine spremenila, pa GURS tega ne želi zabeležiti v svoji evidenci.

GURS ne bo izdal nobene odločbe⁴⁷, tako da se stranka zoper to odločitev sploh ne bo mogla pritožiti, prav tako pa tudi ne zoper davčno odločbo, saj v njej odločitev o tem predlogu stranke po zakonu sploh ne bo vsebovana in se bo pritožbo le predalo v

⁴⁶Glej npr. odločbo Ustavnega sodišča št. U-1-219/03 z dne 1.12.2005, (Uradni list RS, št. 118/05 in OdlUS XIV, 88).

⁴⁷Tako izrecno poudarja utemeljitev amandmaja k 14. členu ZDavNepr, ki je bil sprejet v drugi obravnavi predloga zakona na matičnem delovnem telesu in je spremenil relevantno določbo ter torej pomeni izraz volje zakonodajalca: »V primeru, da se bo pritožba zavezanca nanašala na podatke iz Registra nepremičnin oziroma Evidence trga nepremičnin, bo davčni organ kopijo pritožbe postal na GURS, ki bo pritožbo štel kot predlog za spremembo podatkov, o tem ali in na kakšen način je rešil pritožbo, pa bo obvestil davčni organ. Geodetska uprava pri tem ne bo rešila predhodnega vprašanja, o rešitvi predlaganih sprememb ne bo izdala nikakršne odločbe, temveč bo zgolj spremenila (ali pa ne) podatke na dan 1. 1. odmernega leta ali na dan po tem datumu. Davčni organ bo glede na to spremembo bodisi izdal nadomestno odločbo ali pa pritožbo postal v reševanje pritožbenemu organu. Glede na to davčni organ ne more prekiniti postopka skladno z določbami ZUP. Zato se predlaga črtanje določbe. Amandma k devetemu odstavku le jasneje in v skladu z veljavnimi postopki ureja ravnanje geodetskega organa. GURS o evidentiranju oz. spreminjanju podatkov ne izdaja posebnih sklepov ali odločb, torej o njih ne odloča oziroma jih ne zavrne.«

reševanje organu druge stopnje. Ves navedeni čas pa ostaja izdana odločba prve stopnje izvršljiva in je lahko tudi podlaga za davčno izvršbo še pred odločitvijo o pritožbi.

Niti predlagatelj niti zakonodajalec pa v postopku sprejemanja zakona nista pojasnila razlogov, zaradi katerih bi navedena posega v 23. člen in 25. člen Ustave lahko izpolnila pogoje, ki jih za tovrstno poseganje terja 15. člen Ustave, torej test legitimnosti ter strogi test sorazmernosti.

G. Neskladnost Zakona o davku na nepremičnine s 33. in 74. členom Ustave

Zakon ne vsebuje nobenih omejitev, ki bi preprečevale nesorazmernost davčne obremenitve za določene zavezance; pri opravljanju podjetniške in gospodarske dejavnosti tako v zakonu ni zagotovljeno, da to novo obdavčenje, skupaj z ostalimi že obstoječimi davčnimi obremenitvami, ne bo pomenilo izničenja samega nadaljnega poslovanja določenega subjekta ali nesorazmerno posegalo v koristi, ki jih podjetnik ali drug subjekt dejansko pridobiva na podlagi svoje dejavnosti. To je glede na naravo davka na nepremičnine kot premoženjskega davka, ki sam po sebi ne upošteva dejanskih prihodkov, toliko bolj problematično. Taka ureditev pomeni tudi nesorazmeren poseg v 33. člen Ustave.

Naložitev davka na nepremičnine lahko predstavlja, tako kot ostale davčne obveznosti, poseg v ustavno varovano pravico do zasebne lastnine (33. člen Ustave) oziroma z ratificirano Evropsko konvencijo o varstvu človekovih pravic in temeljnih svoboščin varovano pravico do premoženja (1. člen Prvega protokola h Konvenciji)⁴⁸. Tako poseganje v lastnino preko davkov seveda samo po sebi ni nedopustno, saj so sredstva, ki jih preko davkov in drugih javnih dajatev zbira država, namenjena varstvu javnega interesa in zagotavljanju potrebnih storitev državljanom in državljanom (npr. šolstvo, zdravstvo, storitve uprave). Hkrati pa je prav oblastveno poseganje v premoženje posameznika razlog, da morajo biti pri tem spoštovane tudi določene ustavne omejitve, ki izvirajo tako iz potrebe po varstvu ustavnih pravic posameznika kot tudi iz same narave obdavčenja. Tako je tudi v obravnavanem vprašanju uvedbo davka na nepremičnine sicer mogoče utemeljevati s tem, da je pridobivanje potrebnih proračunskih sredstev lahko v javnem interesu, vendar pa to samo po sebi ne upravičuje tudi kršenja pravic, ki jih zagotavlja Ustava.

Država lahko sredstva za svoje delovanje pridobiva iz različnih vrst davkov, zato vzpostavitev davka na nepremičnine ni niti sama po sebi umevna niti ne predstavlja že samo dejstvo tega obdavčenja obstoj zadostnega javnega interesa za poseganje v ustavno varovane pravice posameznikov in pravnih oseb. Tako tudi argument, da ta davek pozna večina primerljivih evropskih držav, ne zadošča za utemeljevanje tovrstnega javnega interesa, pri tem pa je seveda toliko bolj vprašljivo sklicevanje na primerjalne pravne ureditve, ne da bi se prikazale tudi razlike, npr. v značilnostih odmere davka ali v dejstvu, da so pri nas določeni drugi davki bistveno višji kot v drugih državah.

⁴⁸Tako npr. odločba Ustavnega sodišča št. U-1-91/98 z dne 16. 7. 1999 (Uradni list RS, št. 61/99 in OdlUS VIII, 196), pa tudi druge odločbe npr. odločba št. Up-156/98 z dne 11. 2. 1999 (Uradni list RS, št. 17/99 in OdlUS VIII, 118), tudi odločba št. U-1-66/08 z dne 11. 12. 2008 (Uradni list RS, št. 49/08, Uradni list RS, št. 121/08 in OdlUS XVII, 73). Glede presoje Evropskega sodišča za človekove pravice glej npr. sodbo v zadevi Valkov and others v. Bulgaria, z dne 15.10.2011.

To je mogoče enostavno utemeljiti tudi z dejstvom, da bi javni interes namreč lahko bil prav nasprotno tudi tak, da pri nas obdavčenje nepremičnin za gospodarske dejavnosti ne bi bilo takšno oziroma tako visoko kot v drugih državah in bi zaradi tega naše gospodarstvo bilo bolj konkurenčno, naša država pa bolj zanimiva za tuje neposredne investicije v gospodarstvo. Tudi trditev, da visoka javna poraba terja nove davčne prihodke, še ne pomeni tako široke utemeljitve javnega interesa, da se lahko s tem utemeljuje ustavno nedopustna nesorazmernost davčnih obremenitev, saj previsoka davčna bremena gospodarstva ali kmetijstva lahko vodijo tudi v znižanje davčnih prihodkov, namesto višanja davčnih bremen pa je oblasti vselej na voljo tudi znižanje javne porabe ali njeno drugačno financiranje (npr. prek višjega deleža neposrednih plačil tistih, ki storitve določene proračunsko financirane javne službe koristijo).

Javni interes, ki bi utemeljeval poseganje v ustavno varovane pravice, ne more izhajati iz argumenta, da je z zakonom uvedeni davek samoumevno pravičen, saj bodo bolj obdavčeni tisti, ki imajo več nepremičnin (in torej več premoženja) in manj tisti, ki ga imajo manj. Sporno je tudi to, da je z zakonom uvedeno le obdavčenje premoženja v obliki nepremičnin, ne pa tudi premoženja v drugih oblikah, kar pomeni, da tisti s premoženjem v npr. vrednostnih papirjih ne bodo plačevali nič premoženjskega davka, pa čeprav bi njihovo premoženje večkrat presegalo premoženje, ki ga ima določen lastnik nepremičnine. To razlikovanje je še posebej problematično v primeru, če je to premoženje namenjeno gospodarski ali kmetijski dejavnosti, torej ustvarjanju dodane vrednosti.

Na podlagi obravnavanih določb zakona se pojavlja vprašanje prekomernosti davka na nepremičnine. To vprašanje je sicer lahko tudi davčno-ekonomsko, vendar pa ima v pravnih okvirih drugačne dimenzije: ne kako pobrati optimalno ali maksimalno količino davka, temveč kdaj je davčna obveznost, naložena določeni osebi, nesorazmerna in pravno nedopustna. Slednje vprašanje je zahtevno in nanj v različnih pravnih ureditvah ni mogoče najti enakega odgovora, tudi pri nas pa se o tem Ustavno sodišče na vseh področjih še ni dokončno izreklo. Vsekakor je lahko to vprašanje, ki vodi do protiustavnosti ter razveljavitve posamezne zakonske ureditve s strani Ustavnega sodišča⁴⁹.

Davek na nepremičnine kot oblika premoženjskega davka je po svoji pravni naravi neodvisen od dejanskih prihodkov, ki jih ima lastnik (ali drug zavezanec za plačilo davka) od same nepremičnine. Temelj tega davka je v sami vrednosti nepremičnine, od katere se odmeri davek po zakonsko določeni davčni stopnji. Tako tudi predlog davka, npr. glede obdavčitve obrtnikov ali podjetnikov, izhaja zgolj iz vprašanja lastništva nepremičnine, njene vrednosti in vrste njene rabe, od katere so odvisne davčne stopnje (6. člen zakona), glede na katere potem davčni organ odmeri višino davka. Vprašanje, ali ima obrtnik pri svojem poslovanju glede na prihodke in odhodke izkazano pozitivno ali negativno poslovanje, na samo dolžnost plačila in višino davka po zakonu ne vpliva. Posledično to pomeni, da je dolžan davek plačati, četudi bi to pomenilo, da bo njegov dobiček zaradi tega skoraj v celoti zmanjšan ali neobstoječ, pa tudi, če bi to pomenilo,

⁴⁹Glej citirano odločbo Ustavnega sodišča št. U-1-91/98, pa tudi odločbo št. U-1-18/11 z dne 19. 1. 2012 (Uradni list RS, št. 9/12) in odločbo U-1-147/12 z dne 29. 5. 2013 (Uradni list RS, št. 52/13).

da je zaradi plačila tega davka posloval negativno⁵⁰. Pretiran poseg v poslovanje posameznika pa je v nasprotju s kar nekaj vidiki ustavno zahtevane sorazmernosti.

Prvi je vidik, da mora biti davek vzdržan, torej da mora omogočiti trajnost samega davčnega vira. Davek na nepremičnine se tako ne sme spremeniti v zaplembeni davek⁵¹, ki zgolj odvzema premoženje, ne da bi imetniku dal vsaj možnost, da ohranja njegovo vrednost in opravlja nadalje svojo dejavnost na podlagi tega premoženja. To je še posebej jasno razvidno pri davku na nepremičnine, ki ga bodo dolžni plačati gospodarski subjekti, tudi obrtniki in podjetniki. Če je nepremičnina, ki je podvržena obdavčenju, namenjena gospodarski dejavnosti in jo podjetnik uporablja prav z namenom ustvarjanja prihodkov s prodajo blaga oziroma storitev, potem bi bila obdavčitev te nepremičnine, ki bi temu podjetniku v posameznem letu ali v nekaj letih onemogočila pozitivno poslovanje oziroma ga s tem prisila v prenehanje poslovanja, v nasprotju s samim namenom obdavčitve. S prenehanjem poslovanja bi bil izničen sam vir plačevanja davkov - ne le davka na nepremičnine, temveč tudi davka na dodano vrednost, davka na dohodek iz dejavnosti ter seveda prispevkov za pokojninsko, invalidsko in zdravstveno zavarovanje, ki jih je dolžan v skupne javne blagajne ta podjetnik plačevati.

Še posebej izpostavljen pa bi bil tudi problem nadaljnje obdavčitve te nepremičnine, ki bi pomenila breme za lastnika tudi po propadu njegovega podjetja: nepremičnina bi bila obdavčena še naprej po isti davčni stopnji, vendar je ne bi mogel nikakor odsvojiti, saj je mogoče, da nihče ne bi bil zainteresiran za nakup oziroma uporabo te nepremičnine, glede na višino davčne obremenitve in negativne prihodke iz poslovanja ob preteklih poslovnih izkušnjah lastnika. Na to še posebej vpliva dejstvo, da, glede na naravo oziroma značilnosti določenega objekta, sprememba njegove namembnosti ne bo vselej mogoča. Navedeno bi lahko vodilo do obremenitev pri obdavčenju, ki bi se lahko poplačale zgolj s (prisilno) prodajo nepremičnine. Tega pa ni mogoče šteti zgolj le za ekonomski vidik posledic obdavčitve, temveč je te posledice treba obravnavati tudi s pravnega vidika. Prav ta pa terja postavitev meja pri višini obdavčenja, še posebej, če gre za obliko nepremičninskega davka, kjer je že njegova višina oziroma davčna stopnja povezana z dejavnostjo, ki se na tej nepremičnini opravlja.

Drugi s tem povezani vidik preprečevanja prekomernosti je v tem, da mora biti tudi ob obdavčenju še zmeraj ohranjena sorazmerna in ustrezna korist tistega, ki je dolžan davek plačati. Prav opisana značilnost davka na nepremičnine, da je po svoji naravi neodvisen od dejanskega uspeha poslovanja v posameznem letu, pa lahko povzroči, da to breme postane nesorazmerno. Glede na že navedeno dejstvo, da zakon ločuje različne davčne stopnje in s tem višine obdavčenja glede na rabo oziroma namembnost

⁵⁰Vprašanje upoštevanja plačanega davka na nepremičnine pri naknadnih davčnih obveznostih, npr. pri plačilu davka od dohodka iz dejavnosti z zmanjšanjem davčne osnove, na to dejstvo ne vpliva. Res je sicer lahko obveznost plačila slednjega davka zaradi tega sorazmerno manjša, vendar pa to seveda ni niti enakovredno višini plačanega davka niti ne pomeni, da plačilo davka na nepremičnine ne more odvzeti celotnega dobička oziroma povzročiti negativnega poslovanja. Tudi negativni davčni dolg pa se v prihodnjem proračunskem obdobju po veljavni zakonodaji ne upošteva v celoti, temveč le do 50 %.

⁵¹Nemška pravna teorija in sodna praksa to označujeta kot nedopustno, po stališčih Zveznega ustavnega sodišča ZRN je tudi »postopna zaplemba« (schrittweise Konfiskation) nedopustna (BVerFGE 93, 121, 137), glej npr. K. Tipke, J. Lang: Steuerrecht, str. 91 ter str. 123 in nasl., 18. vollig überarbeitete Auflage, Verlag dr. Otto Schmidt KG, Köln 2005.

nepremičnine (kar torej ni le element, ki vpliva na določitev vrednosti te nepremičnine in s tem davčne osnove), je davek na nepremičnine pri opravljanju gospodarske oziroma podjetniške dejavnosti dejansko le eden od davkov in drugih obveznih javnih dajatev, ki skupaj pomenijo breme, ki ga mora podjetnik nositi v razmerju do države in mu zmanjšujejo njegov dobiček.

Iz zahteve po sorazmernosti obdavčenja pa izhaja pravilo, po katerem ni pravno nedopusten le davek, ki v nasprotju s samim namenom obdavčenja uničuje samo podlago za obdavčenje oziroma deluje kot zaplembeni davek, temveč je nedopusten tudi davek, ki skupaj z ostalimi davki podjetniku jemlje temeljni namen njegove dejavnosti s tem, ko mu odvzema nesorazmerni del njegovega dobička oziroma uspeha poslovanja, izkazanega s presežkom prihodka nad odhodki. Poenostavljeno povedano: če celotno obdavčenje prek različnih oblik davčnih obveznosti jemlje podjetniku vse, kar je ustvaril, ali nesorazmerno velik del le-tega (nad 50 %), je tako obdavčenje v celoti lahko ustavnopravno nedopustno, ker je nesorazmerno⁵².

Glede na to, da je lahko povzročitelj le-tega prav davek na nepremičnine, ker ni vezan na siceršnji uspeh poslovanja, je prav ta lahko jedro navedene ustavnopravne problematike. Ali lahko do takega primera pride, je stvar konkretnih primerov delovanja in izračunov, vendar pa vsaj na abstraktni ravni tega ni mogoče v celoti izključiti in bi torej splošna ali specialna davčna zakonska ureditev morala vsebovati ukrepe, ki bi to preprečevali.

Take posledice, ki izhajajo iz ureditve ZDavNepr, so v nasprotju z zahtevanim varstvom lastninske pravice iz 33. člena Ustave ter s pravico do svobodne gospodarske pobude iz 74. člena Ustave. Obdavčenje, ki na opisani način posega v 33. člen Ustave, lahko zmanjšuje vrednost premoženja davčnega zavezanca ne samo z vidika višine davka, ki ga je nosilec gospodarske, podjetniške oziroma kmetijske dejavnosti na podlagi ZDavNepr dolžan plačati, temveč tudi preko povzročitve prenehanja njegovega podjetja oziroma poslovanja zaradi negativnega rezultata oziroma nesorazmerne izgube dobička, ki je lahko posledica prav te davčne obremenitve, tudi skupaj z ostalimi davčnimi bremenimi⁵³. Ta davek lahko torej privede celo do prenehanja opravljanja same gospodarske ali kmetijske dejavnosti s strani tistih subjektov, ki zaradi tega bremena ne bi mogli več ustvarjati nobenega (sorazmernega dela) svojega dobička ter s tem odpira tudi vprašanje, ali ni s tem kršena dolžnost države, da zagotovi pogoje za razvoj svobodne gospodarske pobude iz 74. člena Ustave. O tem vidiku varstva pravice iz 74. člena Ustave se je Ustavno sodišče že opredelilo, saj gre za pomembno ustavnopravno vprašanje. Pri svobodni gospodarski pobudi gre namreč tudi za podjetniško pravico do zasebne lastnine, pri čemer pa je smisel podjetniške lastnine prav pridobivanje dohodka⁵⁴, tako da je mogoče zagovarjati stališče, da bi morala biti sorazmernost glede davčnega poseganja v dohodek gospodarskih subjektov tudi z vidika 74. člena Ustave ustavno varovana, kar je v svoji odločitvi že potrdilo tudi Ustavno sodišče⁵⁵.

⁵²Ustavno sodišče v citirani odločbi št. U-1-91/98 tako poudarja, da skupna davčna obveznost (po izpodbijanem Zakonu o posebnem davku na bilančno vsoto bank in hranilnic in zakonu, ki ureja davek od dobička pravnih oseb) ne presega polovico dobička, ugotovljenega pred obdavčitvijo v izkazu uspeha davčnega zavezanca.

⁵³Nesorazmerno obdavčenje, ki je izhajalo tudi iz prekrivanja več različnih davčnih obremenitev glede prihodkov istega subjekta, je bilo spoznano kot protiustavno tudi v drugih ureditvah, tako npr. s strani Zveznega ustavnega sodišča ZRN, glej Vermögenssteuerbeschluss, BVerfGE 93, 121, 137 in nasl.

⁵⁴Glej L. Šturm et al.: Komentar Ustave Republike Slovenije, Ljubljana: FPDEŠ 2002, Komentar k 74. členu, str. 714.

⁵⁵Ustavno sodišče to v citirani odločbi št. U-1-91/98 izrecno poudarja, glej 21. točko obrazložitve

Pri tem bi se bilo navedeni nesorazmernosti mogoče izogniti tudi s tem, da bi se pri davku na nepremičnine uvedla tudi zgornja omejitev obdavčenja, s katero bi se npr. tudi pri obrtnikih in podjetnikih, ki te nepremičnine uporabljajo za poslovanje, uveljavilo pravilo »davčne kapice«, glede na izkazano poslovanje v določenem letu, saj bi tako lahko vzpostavili omejitev, ki bi tako ustavno sorazmernost zagotavljala. Navedeno je relevantno omeniti tudi zato, ker je omejitev odmere davka na nepremičnine v določeni obliki že podana pri obdavčitvi kmetijskih zemljišč (peti odstavek 10. člena zakona) in ni videti stvarnega, v javnem interesu utemeljenega razloga, da tega zakon ni predvidel tudi pri obdavčitvi nepremičnin v lasti podjetnikov, ki se uporabljajo prav za opravljanje pridobitne dejavnosti.

Ob tem je treba tudi poudariti, da bi se bilo navedeni nesorazmernosti mogoče izogniti tudi s tem, da bi se pri davku na nepremičnine uvedla tudi zgornja omejitev obdavčenja in ustrezen postopek za uveljavljanje spoštovanja te omejitve. Ena od možnosti bi bila, da bi se npr. pri nosilcih gospodarske ali kmetijske dejavnosti, torej pri davčnih zavezancih na podlagi ZDavNepr, ki so poleg pravnih oseb tudi npr. podjetniki, obrtniki ali kmetje ter ki obdavčene nepremičnine uporabljajo za svoje poslovanje, uveljavilo pravilo najvišjega deleža skupne obdavčitve glede na izkazano poslovanje v določenem letu, saj bi tako lahko vzpostavili omejitev, ki bi tako ustavno sorazmernost zagotavljala, in postopek, v katerem bi ustrezno zmanjšanje davčne obveznosti lahko uveljavljali.

Na tem mestu kaže omeniti tudi možnost odloga in obročnega odplačevanja davka, ki se kot možnost razreševanja težav ponuja v nekaterih rešitvah zakona. Na prvem mestu je treba poudariti, da ni povsem razvidno, ali je ureditev obročnega odplačevanja po 13. členu zakona izključila druge možnosti odloga in obročnega plačila davka na nepremičnine po splošni ureditvi Zakona o davčnem postopku⁵⁶. Po pravilu, da specialni predpis prevlada nad splošnim, bi to lahko veljalo, vendar v zvezi s tem ni bilo podanih podrobnejših pojasnil, niti to jasno ne izhaja iz zakonskega besedila. Sicer pa po splošni ureditvi o tem, ali bo tako možnost npr. podjetniku sploh podelil ali ne, odloča z zelo širokim poljem lastne presoje pristojni davčni organ⁵⁷, ki seveda tako možnost lahko tudi zavrne, pritožba pa ne zadrži izvršitve (102. člen in naslednji ZDavP-2). Res je sicer, da tak ukrep v primeru ugoditve zahtevku lahko ublaži breme plačevanja davka, vendar pa sam po sebi ne pomeni, da se zmanjša davčna obveznost podjetnika za plačilo davka na nepremičnine od tiste nepremičnine, ki jo uporablja za svojo podjetniško dejavnost. Tak davek bo kljub morebitni možnosti odloga in obročnega odplačevanja torej treba plačati v celotni višini, v primeru neplačila pa se bo dolg večal z vsakim novim letom, ko bo nastopila nova obveznost plačila tega davka in to ne glede na to, da je bil podjetnik že v preteklem letu davek zaradi obremenitev nezmožen plačati. Če teh bremen podjetnik ne bo zmožel, bo lahko sledilo poplačilo davčnega dolga iz njegovega premoženja in nepremičnega premoženja s prodajo (176. člen in naslednji ter 208. člen ZDavP-2), pa tudi predhodno zavarovanje davčnega dolga npr. prek zasega denarnih sredstev na računu (111. člen in naslednji ZDavP-2).

⁵⁶ Zakon o davčnem postopku (Uradni list RS, št. 13/11 – uradno prečiščeno besedilo, 32/12 in 94/12; ZDavP-2).

⁵⁷ Stališče, da samo dejstvo gospodarske krize ni razlog za odlog plačila davka, so že sprejeli davčni organi, otrdila pa ga je tudi že sodna praksa Upravnega sodišča, glej npr. sodbo IU 767/2012 z dne 9. 11. 2012.

H. Neskladnost 5. in 6. člena Zakona o davku na nepremičnine s 147. členom Ustave in z 2., 14. in 15. členom Ustave v zvezi s 33., 67. in 120. členom Ustave

Ustava v 147. členu določa, da država predpisuje davke in druge dajatve le z zakonom, lokalne skupnosti pa predpisujejo davke in druge dajatve ob pogojih, ki jih določata ustava in zakon. V neskladju z Ustavo je torej zakonska določba, ki opredelitev posameznih elementov obdavčitve, ki spadajo v zakonsko materijo opredelitve davkov (predmete obdavčitve, zavezanec, osnova in stopnja), prepušča ureditvi s podzakonskim predpisom, namesto da bi jih uzakonila sama in v zvezi s tem predvidela tudi vsebinski okvir za podzakonski predpis, saj zaradi tega iz zakona ni razvidno in predvidljivo kaj država zahteva od zavezanca⁵⁸. Davek tako sestavljata osnova in stopnja, sprememba enega ali drugega elementa pomeni spreminjanje višine davka in s tem davčne obveznosti. Iz navedenega sledi, da morata biti tako stopnja davka kot tudi davčna osnova določeni z zakonom oziroma ne s podzakonskim predpisom organa lokalne skupnosti ali odločitvijo Vlade Republike Slovenije (v nadaljevanju: Vlada) ali pristojnega ministrstva.

ZDavNepr v 5. členu določa, da se kot davčna osnova določi posplošena tržna vrednost nepremičnine, ugotovljena s predpisi (in ne samo z zakonom) o množičnem vrednotenju nepremičnin, seveda je enako določeno tudi v prvem odstavku 6. člena ZDavNepr. S tem zakon odkazuje na veljavni Zakon o množičnem vrednotenju nepremičnin (v nadaljevanju: ZMVN) in podzakonske predpise, sprejete na njegovi podlagi, ki določajo dejansko davčno osnovo in določajo tudi merila in kriterije za izračun te dejanske osnove (posplošena tržna vrednost nepremičnin).

ZMVN v 6., 7., 8., 9., 10. in 11. členu določa podatke in lastnosti nepremičnin, ki se uporabljajo za ugotovitev posplošene tržne vrednosti nepremičnine, hkrati napotuje tudi na metode množičnega vrednotenja nepremičnin (statistične in druge analitične) in modele za vrednotenje nepremičnin. Katere so te statistične in analitične metode zakon ne določa, temveč je ta odločitev prepuščena ministrstvu, pristojnem za evidentiranje nepremičnin, in ministrstvu, pristojnem za finance (četrti odstavek 15. člena ZMVN), modeli vrednotenja pa so prepuščeni izključno ministrstvu, pristojnem za evidentiranje nepremičnin (drugi odstavek 9. člena ZMVN), prav tako je dokončna določitev podatkov, na podlagi katerih se določi posplošena tržna vrednost, prepuščena Vladi (enajsti odstavek 9. člena ZMVN). V 10. in 11. členu ZMVN je določen postopek za izračun končne vrednosti nepremičnin. V fazi po prejemu pripomb na poskusno vrednotenje nepremičnin, ministrstvo, pristojno za evidentiranje nepremičnin, vse pripombe preuči in tiste, ki se izkažejo za ustrezne (zakonska dikcija), upošteva pri pripravi končnega predloga modelov vrednotenja nepremičnin. Nato Vlada na podlagi tega vrednotenja sprejme predpis o določitvi modelov vrednotenja, na podlagi katerega ministrstvo, pristojno za evidentiranje nepremičnin, lastnike nepremičnin seznanj z izračunom vrednosti nepremičnin (drugi odstavek 11. člena ZMVN). Zoper končno izračunano vrednost ni ugovora, vrednost se lahko spremeni le, če se spremenijo podatki o nepremičnini v registru nepremičnin. Iz navedenega sledi, da se praktično celotna davčna osnova za davek od nepremičnin določa izključno s podzakonskimi predpisi, zakon le napotuje na posamezne elemente vrednotenja, ki pa jih v celoti določa Vlada s

⁵⁸ Ustavno sodišče RS, odločba št. U-I-181/01, odločba št. U-I-233/97 in ostale, kjer je Ustavno sodišče RS zavzelo to stališče.

pristojnimi ministrstvi v sodelovanju z lokalnimi skupnostmi (9. člen ZMVN) in je tako določitev vrednosti nepremičnine kot davčne osnove glede na modele vrednotenja, metode vrednotenja, podatke, ki se upoštevajo pri vrednotenju, izključno v pristojnosti Vlade pri čemer zakon ne določa nobenih predvidljivih pogojev oziroma omejitev v okviru katerih naj Vlada to izvaja. Poleg tega je ZMVN, ki se uporablja za davčno osnovo davka na nepremičnine, v ključnem delu postopka pri ocenjevanju vrednosti nepremičnine (in s tem davčne osnove), ki se nanaša na pripombe lastnikov nepremičnin očitno podnormiran (9. odstavek 10. člena ZMVN), saj ne določa, kdaj se te pripombe "izkažejo za ustrezne" in se jih upošteva. V zvezi s tem niso določeni nikakršni zakonski kriteriji za odločanje o dejstvih vrednosti nepremičnine, ki se kasneje izkažejo kot odločilni za odmero nepremičninskega davka.

V zvezi s tem je potrebno dodati, da v skladu s 30. členom Zakona o ustavnem sodišču, Ustavno sodišče lahko oceni ustavnost drugega zakona, tudi če to ni predlagano in če so določbe med zakonoma v medsebojni zvezi in je to nujno za rešitev zadeve. Ustavno sodišče tako lahko razveljavi neustavne člene ZMVN oziroma vsaj 1. člen ZMVN, ki določa, da se ZMVN uporablja tudi za obdavčenje nepremičnin.

ZDavNepr je tako v 5. in 6. členu v nasprotju s 147. členom Ustave, saj zakon ne določa davka na nepremičnine oziroma njegovega ključnega elementa, od katerega je davek odvisen (davčne osnove), temveč napotuje na ZMVN, ki tega prav tako ne določa, temveč določitev višine davka prepušča podzakonskim predpisom. Prav tako je takšna napotitev na neustrezen zakon v nasprotju s 15. členom Ustave v zvezi s 33. členom in 67. členom Ustave, saj sta lahko poseg v lastninsko pravico (in posledično v pravico do dedovanja) ter način uživanja lastnine (nepremičninski davek posega v socialno in gospodarsko funkcijo lastnine) določeni le z zakonom. Poseg v lastninsko pravico po 33. in 67. Ustave je, v skladu s 15. členom Ustave, možen le z zakonom.

Poleg tega pa sta 5. in 6. člen ZDavNepr v neskladju z 2. in 120. členom Ustave, saj pri izračunu davčne osnove napotuje na ZMVN, ki v devetem odstavku 10. člena povsem nedoločno opredeljuje katere pripombe lastnikov naj se upoštevajo pri vrednotenju nepremičnine in posledično pri davčni osnovi. Določeno je, da se upoštevajo tiste pripombe, ki se "izkažejo za ustrezne", pri čemer zakon nikjer ne določa kdaj in kako se izkažejo za ustrezne ali vsaj okvirna merila in kriterije za presojanje "ustreznosti pripomb". Gre za očitno podnormirano in nedoločno ureditev glede delovanja upravnih organov, ki bi morali svoje delo opravljati v okviru in na podlagi zakona (drugi odstavek 120. člena Ustave), ki pa jim tega okvira ne določa in omogoča široko polje arbitrarnosti in diskrecije pri odločitvi upravnega organa. Slednja je tudi dokončna in posledično dokončno privede do vrednosti nepremičnine (in s tem do davčne osnove) na katero ni možnosti ugovora (drugi odstavek 11. člena ZMVN).

Določitev davčne osnove v 5. in 6. členu ZDavNepr kot posplošeno tržno vrednost v skladu z ZMVN je tudi v očitnem nasprotju z 2. in 14. členom Ustave, saj vsi lastniki nepremičnin niso v enakopravnem položaju, ravno zaradi vrednotenja, ki je določeno v ZMVN in privzeto kot davčna osnova. Vrednotenje nepremičnin je ob pomanjkanju zakonskih kriterijev za metodologijo, podatke, ki se upoštevajo, in modele vrednotenja, premalo določno in predvidljivo, da bi zadostilo načelu pravne države iz 2. člena Ustave. Poleg tega gre za očitno neskladje s 14. členom Ustave, saj vsi lastniki ne morejo biti enaki pred zakonom, saj zakon ne predvideva kriterijev, po katerih bi se lahko pripombe

lastnikov nepremičnin enakopravno upoštevale, in postopka preverjanja teh navedb. Davek od nepremičnin se ne more odmeriti enakopravno, glede na realno ocenjeno vrednost nepremičnine, v skladu z načelom pravičnosti in enake višine obremenitve za enako vrednost nepremičnine, temveč zgolj na podlagi diskrecijske odločitve iz devetega odstavka 10. člena ZMVN in prvega odstavka 11. člena ZMVN brez zakonsko določenih okvirjev, ki bi onemogočale zlorabe (na strani lastnikov nepremičnin ali na strani upravnega organa) pri določitvi vrednosti nepremičnin in povzročile izjemne razlike med formalno ugotovljenimi vrednostmi nepremičnin, ki imajo sicer enako tržno ceno. O tem pričajo številni primeri, ki so se pojavili v javnosti.

I. Neskladje petega in osmega odstavka 4. člena v zvezi s 15. členom Zakona o davku na nepremičnine z 2., 14., 23. členom in 33. členom Ustave

ZDavNepr v 15. členu določa način zavarovanja obveznosti iz plačila nepremičninskega davka, pri čemer lahko zavezanec, ki izpolnjuje pogoje iz 11. člena ZDavNepr⁵⁹, pri davčnem organu poda predlog za zavarovanje obveznosti iz naslova davka na nepremičnine z vknjižbo zastavne pravice na nepremičnini in prepovedjo odtujitve in obremenitve nepremičnine, ki je predmet obdavčitve. Takšna določba lahko pomeni ustavno dopusten instrument zavarovanja, ko je zavezanec k plačilu nepremičninskega davka (iz 11. člena ZDavNepr) tudi lastnik nepremičnine, vendar pa 3. alineja 8. člena ZDavNepr določa, da je davčni zavezanec za denacionalizirane stanovanjske nepremičnine, oddane v neprofitni najem najemnikom - prejšnjim imetnikom stanovanjske pravice na podlagi upravne ali sodne odločbe, fizična oseba, ki je v evidenci trga nepremičnine na dan 1. januarja leta, za katero se davek odmerja, evidentirana kot najemnik. Torej imamo z zakonom določeno možno situacijo, ko lastnik nepremičnine ni zavezanec za plačilo davka na nepremičnine, vendar lahko kot zavezanec zahteva zavarovanje obveznosti iz naslova davka na nepremičnine z vknjižbo zastavne pravice in prepovedjo odtujitve na nepremičnini nekoga drugega. Pri tem pa se lahko na dolgi rok (do konca trajanja najema, ki je po navadi doživljenjski) popolnoma izogne plačilu davka, davek pa v celoti plača lastnik nepremičnine, ki mora nepremičnino oddajati zavezancu na podlagi odločbe, torej na podlagi oblastvenega akta.

Takšna ureditev predstavlja prekomeren poseg v pravico do zasebne lastnine in dedovanja po 33. členu Ustave. Poseg v lastnino pomeni tako poseg v nepremičnino, ker je z nepremičnino onemogočeno razpolaganje zaradi dolga tretje osebe in ne lastnika, hkrati pa gre tudi za poseg v lastnino, ker mora dolg nekoga drugega lastnik nepremičnine v končni fazi poravnati, če želi ohraniti lastnino na nepremičnini. Hkrati gre tudi za poseg v pravico do dedovanja, ker nepremičnine (brez da bi plačali dolg tretje osebe) dediči ne bodo mogli podedovati, saj s smrtjo zavezanca davčni organ doseže izpolnitev davčne obveznosti skladno z zakonom, ki ureja davčni postopek (5. odstavek 15. člena ZDavNepr). Prav tako je prepoved odtujitve nepremičnine zaradi zavarovanja neplačila davka na nepremičnine poseg v lastninsko pravico, ker lastnik nepremičnine s

⁵⁹Prvi odstavek 11. člena ZDavNepr se glasi: "Zavezancem, ki so bili v skladu s predpisi, ki urejajo socialno varstvene prejemke, v letu pred letom odmere najmanj šest mesecev upravičeni do prejemanja denarno socialne pomoči ali do varstvenega dodatka, se davek za stanovanjsko nepremičnino, ki jo imajo v lasti in v kateri imajo prijavljeno stalno prebivališče, zmanjša za 50 %. Pravico do znižanja davka ugotovi davčni organ na podlagi evidence upravičencev do denarne socialne pomoči oziroma do varstvenega dodatka pri ministrstvu, pristojnemu za socialne zadeve."

to nepremičnino sploh ne more razpolagati zaradi dolga tretje osebe. V zvezi s takšno obremenitvijo nepremičnine in prepovedjo razpolaganja je predmetnemu lastniku nepremičnine tudi onemogočena pravica do sodnega varstva, saj zoper takšno postopanje o njegovih dolžnostih, ki izhajajo iz obremenitve nepremičnine, nima na voljo pravnega sredstva, ker ni niti stranka v kateremkoli postopku, in gre s tega vidika še posebej za neskladje s 23. členom Ustave.

Naveden poseg v lastninsko pravico je nesorazmeren z vidika testa sorazmernosti za uresničevanje načela pravne države po 2. členu Ustave. Cilj, ki ga zakonodajalec zasleduje ni legitimen niti stvarno upravičen niti proporcionalen. Iz obrazložitve te rešitve v zakonu in v obravnavi ni niti razviden stvarno utemeljen namen za takšno rešitev. Povsem razumno in stvar socialne politike je, da država razbremeni plačilo davka zavezanca po prvem odstavku 11. člena za 50 %, vendar je tudi povsem arbitrarno in nesorazmerno, da lahko za ostalih 50 % obremeni denacionalizacijskega upravičenca, ki oddaja nepremičnino na podlagi oblastvenega akta. Prav tako gre pri tej ureditvi za očitno neskladje s 14. členom Ustave, saj so lastniki nepremičnin v teh primerih v povsem neenakovrednem položaju z ostalimi lastniki, ki se lahko odločijo ali bodo dajali v najem svojo nepremičnino in po kakšni ceni (možna prevalitev davka na najemnike) ter z njo tudi prosto razpolagali oziroma sami nosili pravne posledice neplačila nepremičninskega davka za katerega so tudi zavezani. Razlikovanje položaja lastnikov nepremičnin mora služiti ustavno dopustnemu cilju, da mora biti cilj v razumni povezavi s predmetom urejanja v predpisu ter da mora biti uvedeno razlikovanje primerno sredstvo za doseg tega cilja. Zakonodajalec razlogov ali namenov za takšno ureditev v ničemer ni pojasnil.

J. Neskladje 5., 6. in 33. člena Zakona o davku na nepremičnine z 2., 14., 33. in 67. členom Ustave

ZDavNepr v 6. členu določa obdavčitev v višini 0,15 % za kmetijska zemljišča in ostala zemljišča. Poleg tega ZDavNepr v 33. členu določa prenehanje veljavnosti določb Zakona o stavbnih zemljiščih, ki urejajo plačilo nadomestila za uporabo stavbnih zemljišč, določb Zakona o gozdovih, ki urejajo plačilo pristojbine za vzdrževanje gozdnih cest in določb Zakona o graditvi objektov, ki ureja nadomestilo za uporabo stavbnih zemljišč v prehodnem obdobju. ZDavNepr je torej določil, da preneha plačevanje do tedaj določenih navedenih dajatev za zavezance po teh zakonih, ni pa določil da preneha plačevanje katastrskega dohodka po Zakonu o ugotavljanju katastrskega dohodka⁶⁰ (v nadaljevanju: ZUKD) po uveljavitvi ZDavNepr. Za razliko od drugih dajatev, ki bodo prenehale z uveljavitvijo ZDavNepr, ker se bo uvedla nova javna dajatev - davek na nepremičnine, obveznost plačila katastrskega dohodka ne bo prenehala, pa čeprav se pri odmeri katastrskega dohodka uporabljajo kriteriji in merila, ki se uporabljajo pri določitvi davčne osnove za davek na nepremičnine.

Zakonodajalec ni navedel nobenega stvarno utemeljenega razloga, zakaj naj bi lastniki kmetijskih zemljišč katastrski dohodek še vedno plačevali po uveljavitvi ZDavNepr, lastniki stavbnih zemljišč pa nadomestila za uporabo stavbnih zemljišč ne bodo več plačevali. Prejemnik te dajatve (občine ali država) ni pomemben, saj gre v vsakem primeru za enako namensko obremenitev lastnikov različnih nepremičnin (kmetijsko

⁶⁰ Uradni list RS, št. 9/11, 47/12 in 55/13

zemljišče, stavbno zemljišče). ZUKD določa, da je katastrski dohodek pavšalna ocena možnega tržnega dohodka od dejavnosti kmetijstva in gozdarstva na kmetijskih in gozdnih zemljiščih, ki bi ga bilo mogoče doseči s povprečno krajevno običajno vrsto in ravniyo pridelave (1. točka 2. člena ZUKD). Gre torej za dajatev, ki je odvisna od možnosti prihodka od tega zemljišča (5. člen ZUKD) in bonitete zemljišča (6. člen ZUKD) in s tem posredno od ocenjene vrednosti kmetijskega zemljišča. Pav tako je nadomestilo za uporabo stavbnih zemljišč odvisno od dejavnikov, ki so analogna pri določitvi katastrskega dohodka za kmetijska zemljišča. To so: opremljenost stavbnega zemljišča, lega in namembnost stavbnega zemljišča in izkoriščanje stavbnega zemljišča ter ugodnosti v zvezi s pridobivanjem dohodka v gospodarskih dejavnostih. Pri obeh dajatvah je torej pomembna namembnost zemljišča in vrednost zemljišča, ki se pri kmetijskem zemljišču ocenjuje glede na lego in možnosti obdelave, pri stavbnem pa tudi glede na lego in izkoriščanje stavbnega zemljišča. Gre torej za dve dajatvi, ki se razlikujeta samo glede na kriterije za določitev višine dajatve, kriteriji pa so različni glede na funkcijo različnih zemljišč. Iz navedenega sledi, da gre pri 33. členu ZDavNepr za razlikovanje (lastniki stavbnih zemljišč so oproščeni dajatve, lastniki kmetijskih zemljišč pa ne), ki ni v ničemer stvarno utemeljeno in predstavlja neskladje s 14. členom Ustave v zvezi s 33. in 67. členom Ustave. Obe dajatvi posegata v pravico do zasebne lastnine in v uživanje lastnine (67. člen Ustave), za kar imata stvarno upravičen razlog, vendar pa je v neskladju s 14. členom Ustave, da so lastniki teh dveh vrst nepremičnin pri razbremenitvi dajatev v 33. členu ZDavNepr obravnavani različno in arbitrarno, brez stvarno utemeljenega razloga, kar predstavlja še dodatno neskladje z 2. členom Ustave.

Poleg tega je davčna osnova za kmetijska zemljišča določena s praktično enakimi kriteriji (oziroma izhodišči za kriterije, saj kriterije ZMVN ne določa) kot katastrski dohodek. Gre torej za dvojno dajatev na podlagi lastninske pravice in enakih lastnosti zemljišča. Kot davčno osnovo kmetijskega zemljišča je določena posplošena tržna vrednost zemljišča, kjer je v drugem odstavku 7. člena določeno, da se modeli vrednotenja oblikujejo glede na namensko rabo zemljišča (razen za stavbna zemljišča). Namenska raba (tudi kmetijskega) zemljišča je tako kriterij, ki vpliva na višino davčne osnove po ZDavNepr, hkrati pa se jo upošteva tudi pri metodologiji za izračun katastrskega dohodka oziroma ugotavljanju katastrskega dohodka. Navedena dvojna dajatev z istimi kriteriji pomeni nesorazmeren poseg v pravico do lastnine po 33. členu Ustave in neskladje s 67. členom Ustave, saj dvojna dajatev predstavlja omejitev uživanja lastnine, ki ne temelji na stvarnem razlogu razlikovanja med lastniki kmetijskih zemljišč in ostalimi lastniki nepremičnin in je tako tudi v nasprotju s 14. členom Ustave, saj zakonodajalec nima legitimnega cilja in stvarno utemeljenega cilja, da bi nekatere lastnike nepremičnin obremenil z dvema dajatvama, drugim pa eno dajatev oprostil.

K. Neskladnost 4. člena Zakona o davku na nepremičnine z določbami 2., 41., 42., 50. in 51. člena Ustave v zvezi s 7. členom Ustave

Cerkve in druge verske skupnosti kot splošno-koristne organizacije izvajajo številne socialne storitve za ljudi v stiski, brezdomce in revne, s čimer partnersko pomagajo pri izvajanju nalog socialne države (2. člen Ustave). Celotna bogoslužna, vzgojna in izobraževalna ter karitativna dejavnost cerkva in drugih verskih skupnosti je tradicionalno osnovana in izvajana na predpostavki, da so cerkve in druge verske skupnosti oproščene plačevanja davka na nepremičnine, v katerih se izvaja navedena

verska dejavnost. Obveznost plačevanja davka na nepremičnine pa bi omejila ali celo onemogočila cerkvam in drugim verskim skupnostim, da nadaljujejo z opravljanjem bogoslužne, vzgojne, izobraževalne in karitativne dejavnosti in lahko povzročila odprodajo stavb za pastoralno in drugo splošno-koristno dejavnost. Posledično bi to pomenilo veliko omejitev oziroma nezmožnost uresničevanja pravice do svobode vesti in veroizpovedi (41. člen Ustave), pravice do zbiranja in združevanja (42. člen Ustave v povezavi s 7. členom), pravice do socialne varnosti in zdravstvenega varstva za verske delavce (50. in 51. člen Ustave) in programov socialne države (2. člen Ustave) na teritoriju Republike Slovenije.

Dolžnost plačevanja davkov ogroža svobodo delovanja verskih skupnosti (drugi odstavek 7. člena Ustave), umešča politiko in pravo nad religijo in vodi v krnitev svobode vesti in veroizpovedi posameznika (41. člen Ustave). Ta pravica posameznika se namreč izvršuje na individualni in kolektivni ravni, predvsem preko dejavnosti cerkva in drugih verskih skupnosti, ki so v službi posameznika. Obdavčitev cerkva in drugih verskih skupnosti pa daje državi moč, da sankcionira in prepove delovanje ali celo zapleni premoženje cerkva in drugih verskih skupnosti, ki davka ne morejo plačati. Pristojnost za obdavčitev vključuje pristojnost za uničenje⁶¹.

Ob tem velja poudariti, da so davčne oprostitve cerkvam in drugim verskim skupnostim skladne z načelom ločitve države in verskih skupnosti (7. člen Ustave). Izvzem iz obdavčitve namreč minimalizira vpletanje države in verskih skupnosti v delovanje drug drugega, omejuje medsebojne javno-finančne odnose in krepi avtonomijo ene in druge strani ločitve⁶². Davčne oprostitve cerkvam in drugim verskim skupnostim niso nedovoljena finančna pomoč države. Država z njimi ne prenaša svojega premoženja na cerkve in druge verske skupnosti, ampak se samo odpove, da bi cerkve in druge verske skupnosti premoženjsko podpirale državo. Davčne oprostitve ne pomenijo poistovetenja države s posamezno cerkvijo ali drugo versko skupnostjo oziroma ne kršijo načela verske ali svetovnonazorske nevtralnosti države.

Zakon vključuje oprostitve davka na nepremičnine za cerkve in kapele (sakralne prostore), kulturne spomenike, v katerih nobeden ne prebiva, in za nepremičnine v lasti humanitarnih organizacij (Karitas), ne vključuje pa tudi drugega premoženja pravnih subjektov Katoliške Cerkve v Sloveniji, kar lahko prizadene pastoralno dejavnost in izvrševanje verske svobode v Republiki Sloveniji. V skladu s sprejetim zakonom bodo pastoralni prostori, župnijski uradi, samostani, katoliški vrtci, šole, internati, študentski domovi ter kulturni domovi v lasti pravnih oseb Katoliške Cerkve obdavčeni po 0,5 % davčni stopnji, kar pomeni, da bo potrebno za prostore, v katerih se izvaja kateheza, plačati okoli 500.000 evrov/letno. Nepremičnine Karitas in drugih humanitarnih organizacij so v zakonu sicer izvzete, vendar v praksi to še vedno pomeni, da bo potrebno za prostore Karitas plačati davek, saj Karitas običajno nima svojih prostorov in gostuje v nepremičninah v lasti župnij oziroma samostanov. Z navedeno obdavčitvijo nepremičnin za pastoralne namene zakon posega v svobodo delovanja, bogočastja in kateheze Katoliške cerkve v Sloveniji, ki jo zagotavlja prvi odstavek 3. člena Sporazuma med Svetim sedežem in Republiko Slovenijo o pravnih vprašanjih (Sporazum), s čimer enostransko spreminja področje, ki ga ureja mednarodna pogodba, kar ni skladno z Ustavo.

⁶¹McCulloch v. Maryland - 17 U.S. 316 (1819).

⁶²Walz v. Tax Comm'n of City of New York - 397 U.S. 664 (1970).

Hkrati pa se odpira vprašanje, ali so na primer kapele v župnijskih domovih, vrtcih, šolah in samostanih izvzete iz obdavčitve ali ne, glede na to, da nimajo statusa sakralnih objektov; ter ali kulturni spomeniki, v katerih se izvaja samostanska in kulturna dejavnost, sodijo v obdavčitev ali ne, kar ni v skladu z zahtevo po jasnosti in predvidljivosti zakonskih določb, ki jih terja načelo pravne države iz 2. člena Ustave.

L. Neskladnost določb 2., 9., 24., 25. in 26. člena Zakona o davku na nepremičnine z določbami 2., 9., 14., 138., 140. in 142. člena Ustave Republike Slovenije in 3. ter 9. člena Zakona o ratifikaciji Evropske listine lokalne samouprave (Uradni list RS, št. 57/1996).

Zakonodajalec je v 2. členu (pripadnost davka) ZDavNepr določil, da prihodki od davka pripadajo proračunom občin in proračunu Republike Slovenije. V skladu z določilom 9. člena (delitev davka) ZDavNepr se prihodki od davka 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 ZDavNepr ter povečanj oziroma zmanjšanj v skladu s petim, šestim in sedmim odstavkom 6. člena ZDavNepr, 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 ZDavNepr.

V skladu z določilom 9. člena Ustave je v Sloveniji zagotovljena lokalna samouprava. Ta zagotavlja prebivalcem lokalne skupnosti, da sami upravljajo z lokalnimi zadevami na podlagi posebnega položaja lokalne skupnosti. Gre za obliko samostojnega urejanja in reševanja življenjskih potreb prebivalstva, ki živi na določenem območju. V Sloveniji je samoupravni položaj lokalnim skupnostim zagotovljen na ustavni ravni, kar pomeni, da ga zakonodajalec ne more odvzeti ali ogrožati⁶³. Po Ustavi uresničujejo prebivalci Slovenije lokalno samoupravo v občinah in drugih samoupravnih lokalnih skupnostih (138. člen Ustave). Na tem mestu je treba opomniti, da Evropska listina lokalne samouprave (v nadaljevanju: MELLs) z lokalno samoupravo označuje pravico in sposobnost lokalnih oblasti, da v mejah zakona urejajo in opravljajo bistveni del javnih zadev v okviru svojih nalog in v korist lokalnega prebivalstva (3. člen MELLs). Iz ustavne opredelitve samoupravnih lokalnih skupnosti izhaja zahteva, da naj bo občina, kot temeljna samoupravna lokalna skupnosti, sposobna samostojno opravljati lokalne zadeve oziroma zadovoljevati potrebe in interese svojih prebivalcev (prvi odstavek 140. člena Ustave)⁶⁴. Slednje poudarja avtonomijo samoupravne lokalne skupnosti, hkrati pa

⁶³ Odl US: U-I-24/07-66 z dne 4. 10. 2007, Uradni list RS, št. 101/2007.

⁶⁴ Odl US: U-I-24/07-66.

predstavlja tudi omejitev za zakonodajalca, ki ne sme z zakoni posegati v zadeve, ki jih občina, kot temeljna samoupravna lokalna skupnost ureja samostojno in ki zadevajo samo prebivalce občine⁶⁵.

Eden od temeljnih pogojev za uresničevanje lokalne samouprave je v zagotavljanju zadostnih dohodkov za financiranje izvirnih pristojnosti občin, t.j. tistih, ki jih občina določi s svojimi akti neposredno na podlagi svojega ustavnega položaja, in tistih, ki jih kot pristojnost⁶⁶ občine določajo zakoni⁶⁷. Treba je opozoriti tudi na t.i. načelo sorazmernosti, ki je določeno z drugim odstavkom 9. člena Evropske listine lokalne samouprave, ki določa, da morajo biti finančni viri lokalnih oblasti v sorazmerju z nalogami, ki jih določata ustava in zakon. Navedeno načelo pa mora Republika Slovenija, kot država pogodbenica, spoštovati pri oblikovanju notranje zakonodaje, ki ureja financiranje samoupravnih lokalnih skupnosti (1. člen MELLs). Kot je navedlo Ustavno sodišče v že navedeni odločbi U-I-24/07-66 z dne 4. 10. 2007 ustavni položaj omogoča lokalni samoupravi avtonomnost oziroma neodvisnost tudi v razmerju do države. Konkretni položaj in okviri avtonomije lokalne samouprave so opredeljeni z zakoni. V okviru svoje zakonodajne funkcije zakonodajalec sprejema predpise, ki urejajo področje lokalne samouprave, in v tem okviru predpise, ki urejajo lokalne skupnosti. Ustava v drugem odstavku 147. člena določa, da lokalne skupnosti predpisujejo davke in druge dajatve ob pogojih, ki jih določata Ustava in zakon. Lokalne skupnosti so torej pri predpisovanju davkov vedno omejene z zakonskimi okviri, ki jih določi država. Pravice lokalnih skupnosti, ki se nanašajo na njihovo materialno podlago za uresničevanje lokalne samouprave, so vedno izvedene iz sprejetih zakonov oziroma neposredno iz Ustave. Vendar je zakonodajalčeva dolžnost urediti sistem financiranja občin tako, da lahko prebivalci občine uresničujejo lokalno samoupravo (138. člen Ustave). Pri določanju materialne podlage pa mora zakonodajalec izhajati iz določbe 142. člena Ustave, ki v prvem odstavku določa, da se občina financira iz lastnih virov; obseg materialne podlage pa mora ustrezati ustavnim in zakonskim nalogam, ki naj bi jih izvajala občina (9. člen MELLs)⁶⁸.

Navedena določba prvega odstavka 142. člena Ustave, s katerim je določeno, da se občine financirajo iz lastnih virov je vsebinsko enako določbi prvega odstavka 9. člena ratificirane MELLs, ki določa, da so lokalne oblasti v okviru nacionalne gospodarske politike upravičene do ustreznih lastnih finančnih virov, s katerimi v okviru svojih pooblastil prosto razpolagajo. Ob navedenem moramo opomniti še na določbo tretjega odstavka 9. člena MELLs, ki določa, da mora vsaj del finančnih virov lokalnih oblasti izvirati iz krajevnih davkov in prispevkov, katerih višino v okviru zakona lahko določijo

⁶⁵ Jerovšek, T. (1994) Razmerje med državo in samoupravo, *Javna uprava*, 30(1), str. 45-53.

⁶⁶ Pregled pristojnosti slovenskih občin je podan v katalogu 'Pristojnosti slovenskih občin' dostopen na www.lex-localis.info.

⁶⁷ Odl US: U-I-24/07-66.

⁶⁸ Odl. US: U-I-82/96 z dne 17.4.1997, Uradni list RS, št. 35/1997; Odl. US: U-I-43/99 z dne 10. 6. 1999, Uradni list RS, št. 59/99.

same. Zakonodajalec je na navedeni pravni podlagi z Zakonom o financiranju občin⁶⁹, kot sistemskim predpisom, v 6. členu (lastni davčni viri) določil, da so viri financiranja občine tudi prihodki občinskega proračuna od davka na nepremičnine. Do uvedbe slednjega, z ZDavNepr, pa so se kot davčni vir financiranja občine po prvi alineji 6. člena ZFO-1 šteli prihodki od nadomestila za uporabo stavbnega zemljišča in od davkov od nepremičnega premoženja po zakonu, ki ureja davke občanov (36. člen ZFO-1). Prihodki slednjih pa so bili do uveljavitve ZDavNepr lastni (davčni) viri občine.

Z določbo 2. člena ZDavNepr je zakonodajalec za davek na nepremičnine, v nasprotju z določbo prvega odstavka 142. člena Ustave, določil, da prihodki od davka na nepremičnine pripadajo proračunom občin in proračunu Republike Slovenije (9. člen ZDavNepr določa podrobno delitev davka), s tem pa je nedopustno posegel v finančno avtonomijo občin in ogrozil pravice občin do samostojnega urejanja zadev, ki zadevajo prebivalce posamezne občine. Kot je Ustavno sodišče že navedlo v svoji odločbi U-I-24/07-66, je eden od temeljnih pogojev za uresničevanje lokalne samouprave v zagotavljanju zadostnih lastnih finančnih virov za financiranje izvirnih pristojnosti občin. Optimalen model financiranja lokalnih skupnosti teži k zagotavljanju takšne vertikalne davčne strukture, ki bi občinam brez premeščanja sredstev iz državnega proračuna (po drugem odstavku 142. člena Ustave) omogočal v celoti pokrivati svoje potrebe. Uvedba davka na nepremičnine ima za občine negativne finančne posledice, saj bodo iz naslova tega »deljenega« davčnega vira v prihodnjih letih prejele manj prihodkov, kot so jih prejele od nadomestila za uporabo stavbnega zemljišča in od davkov od nepremičnega premoženja po zakonu, ki ureja davke občanov ter pristojbine za vzdrževanje gozdnih cest, torej lastnih davčnih virov, ki so bili nadomeščeni z davkom na nepremičnine. Občine so imele v letu 2012 iz navedenih virov prihodke v višini 192.053.512 evrov, od tega: od davka od premoženja 4.626.655 evrov, od pristojbin za vzdrževanje občinskih cest 1.972.188 in od nadomestila za uporabo stavbnega zemljišča (z upoštevanimi zamudnimi obrestmi 185.454.669 evrov⁷⁰). Slednje pomeni, da bi morale slovenske občine iz naslova davka na nepremičnine v prihodnjih letih, ob nespremenjenem obsegu pristojnosti, pridobiti vsaj tolikšen delež dohodkov. Na tem mestu je treba opomniti, da je Vlada RS kot predlagateljica ZDavNepr v obrazložitvi k Predlogu ZDavNepr, pod točko 3. Ocena finančnih posledic predloga zakona na državni proračun in druga javna finančna sredstva na strani 11 zapisala, da analize podatkov kažejo, da bo po preteku prehodnega obdobja, torej v letu 2017, ob nespremenjenih izhodiščih in ob upoštevanju zakonsko določenih davčnih stopenj za davek, ki pripada občinam in državnemu proračunu, imelo manj prihodka 60 občin. Ob upoštevanju možnosti za povečanje davčnih stopenj, bi si te občine lahko zagotovile vsaj enak obseg prihodkov kot so ga imele pred uvedbo davka na nepremičnine. Izhajajoč iz navedenega je zakonodajalec 60 občin ter s tem njihove občane in občanke postavil v neenak položaj ter s tem kršil ustavno načelo enakosti pred zakonom (drugi odstavek 14. člena Ustave), ki temelji na distributivni pravičnosti.

⁶⁹ Uradni list RS, št. 123/2006, 57/2008, 94/2010-ZIU, 36/2011, 40/2012-ZUJF, v nadaljevanju: ZFO-1.

⁷⁰ Vir: Predlog ZDavNepr - nujni postopek EVA: 2013-1611-0071, št. 00712-48/2013/22, datum: 17.10.2013.

Načelo enakosti zahteva dvoje: prvič, da se pravni predpisi, v danem primeru ZDavNep,r uporabljajo enako za vse subjekte (občine in njihove občane ter občanke), in drugič, da so klasifikacije, ki jih določa ZDavNep,r, pravične. Kar pa niso, saj je zakonodajalec z ZDavNep,r uzakonil določbe navedenega 2. in 9. člena, na podlagi katerih bo 60 slovenskih občin iz naslova davka na nepremičnine po letu 2017 prejelo manj prihodkov in jih je s tem postavil v neenak položaj nasproti ostalim 152 slovenskim občinam, saj bodo morale lokalne oblasti prvih, da bi dosegle enak obseg prihodkov, povečati zakonsko določene davčne stopnje in s tem dodatno obremeniti svoje občane in občanke. Če pa predlogu Vlade o povečanju davčnih stopenj (ki predstavlja grob poseg v avtonomijo lokalnih skupnosti) lokalne oblasti ne bodo sledile, bo to zanje pomenilo manj prihodkov iz naslova davka na nepremičnine in s tem posledično manj sredstev za zagotavljanje z zakoni določenih pristojnosti in nalog, ki pa so za vse slovenske občine enake⁷¹ in s katerimi se občankam in občanom slovenskih občin zagotavljajo storitve in dobrine, ki so predmet temeljnih človekovih pravic.

Ob navedenem je zakonodajalec v 25. členu ZDavNep,r (delitev prihodkov od davka 2014) določil, da prihodek od davka v letu 2014 pripada proračunu Republike Slovenije. Občinam pa se za leto 2014 odstopi del prihodka od davka na način, da se vsaki posamezni občini zagotovi znesek, enak znesku, ki so ga občine odmerile za nadomestilo za uporabo stavbnih zemljišč v letu 2012, zmanjšan za znesek prihodka občine v letu 2012 iz naslova pristojbine za vzdrževanje gozdnih cest. V 26. členu (delitev prihodka od davka v letih 2015 in 2016) pa, da prihodek od davka v letih 2015 in 2016 pripada proračunu Republike Slovenije, razen v delu davka iz naslova povišanja davčnih stopenj v skladu z drugim odstavkom 24. člena zakona, ki pripada občinam. Občinam se za leti 2015 in 2016 odstopi del prihodka od davka, ki pripada državi, na način, da se vsaki posamezni občini zagotovi znesek, enak znesku, ki so ga občine odmerile za nadomestilo za uporabo stavbnih zemljišč v letu 2012, zmanjšanim za znesek prihodka občine v letu 2012 iz naslova pristojbine za vzdrževanje gozdnih cest.

Navedene določbe 25. in 26. člena ZDavNep,r so v vsebinskem neskladju z določbo prvega odstavka 142. člena Ustave, ki določa, da se občina financira iz lastnih virov. Z določbo navedenega tretjega odstavka 25. člena in tretjega odstavka 26. člena ZDavNep,r je zakonodajalec namreč določil pripadnost prihodkov iz naslova davka na nepremičnine državi, ki pa ob določenih pogojih odstopi del prihodkov vsaki posamezni občini. Z navedenim je zakonodajalec za davek na nepremičnine za leta 2014, 2015 in 2016 določil, da je odstopljen davčni vir. Kot je zapisalo Ustavno sodišče v svoji odločbi št. U-I-24/07-66 mora zakonodajalec glede na ustavno ureditev financiranja občin občinam najprej neposredno in primarno zagotoviti dovolj obsežne lastne vire za pridobivanje sredstev za financiranje svojih nalog. Lastni viri naj bi bili z občino v neposrednem razmerju. Zakon bi moral torej določiti občino kot upravičenko neposredno

⁷¹ Vir: katalog 'Pristojnosti slovenskih občin' dostopen na <http://www.lex-localis.info>.

na posameznem viru npr. davku, četudi bi ga, tehnično gledano, pobirala država. Odstopljeni vir (kot izhaja iz določb tretjega odstavka 25. in tretjega odstavka 26. člena ZDavNepr), ki ga polnijo prerazporejena sredstva državnega proračuna, ne vsebuje neposrednih upravičenj občine do virov sredstev. Zato tak odstopljeni vir povzroča odvisnost občine od države, kar ni v skladu z zahtevo po finančni avtonomiji občin, ki izhaja iz 142. člena Ustave, ter z zahtevo po funkcionalni samostojnosti občin, ki izhaja iz 140. člena Ustave.

M. Neskladnost določb četrtega odstavka 4. člena in 8. člena Zakona o davku na nepremičnine z določbami 2., 14. in 140. člena Ustave.

Zakonodajalec je v prvem odstavku 4. člena ZDavNepr določil, da je davčni zavezanec ali davčna zavezanka fizična ali pravna oseba, ki je na dan 1. januarja leta, za katero se odmerja davek, evidentirana v registru nepremičnin kot lastnik nepremičnine. Nadalje je v četrtem odstavku 4. člena določeno, da je ne glede na prvi odstavek za nepremičnino v lasti Republike Slovenije ali občine, ki ji je v registru nepremičnin določen upravljavec, davčni zavezanec upravljavec nepremičnine, ki je na dan 1. januarja leta, za katero se odmerja davek, evidentiran v registru nepremičnin.

V zvezi z navedenim moramo opozoriti na določbo tretjega odstavka 9. člena Zakona o stvarnem premoženju države in samoupravnih lokalnih skupnosti (v nadaljevanju: ZSPDSLS)⁷², ki določa, da so upravljavci stvarnega premoženja samoupravnih lokalnih skupnosti uprava samoupravne lokalne skupnosti in osebe javnega prava, ki jih za upravljavce določi organ, pristojen za izvrševanje proračuna samoupravne lokalne skupnosti, s svojim aktom. V skladu z določbo devete točke 3. člena ZSPDSLS so osebe javnega prava država, samoupravne lokalne skupnosti, javni zavodi, javni gospodarski zavodi, javna agencija, javni sklad in javno podjetje. Izhajajoč iz navedenega, so upravljavci premoženja samoupravne lokalne skupnosti izvajalci občinskih gospodarskih javnih služb (režijski obrat, ustanovljen v okviru občinske uprave, javni gospodarski zavod, javno podjetje), izvajalci občinskih negospodarskih javnih služb (javni zavodi) in izvajalci upravnih nalog (občinske uprave) ter izvajalci t.i. pospeševalne funkcije v občinah (javni skladi). Navedene osebe javnega prava izvajajo upravne, pospeševalne, gospodarske in negospodarske dejavnosti, s katerimi se občankam in občanom zagotavljajo dobrine in storitve, ki so predmet človekovih pravic in temeljnih svoboščin. Cilj opravljanja navedenih dejavnosti pa ni v pridobivanju dobička. Pridobitni namen je npr. pri opravljanju negospodarskih dejavnosti lokalnih javnih služb (dejavnost vzgoje in izobraževanja, kulture, športa, zdravstva, otroškega varstva itn.) podrejen zadovoljevanju javnih potreb. Negospodarska narava dejavnosti pa je praktično odraz načela socialne države, saj tako država kot samoupravne lokalne skupnosti z izvajanjem negospodarskih dejavnosti, s katerimi se zagotavljajo posamezniku dobrine in storitve, ki mu omogočajo uživanje njegovih človekovih pravic in

⁷² Uradni list RS, št. 86/10, 75/12, 47/13-ZDU-1G, v nadaljevanju: ZSPDSLS.

svoboščin izvajajo svojo socialno funkcijo. Cilj izvajanja navedenih dejavnosti ni zgolj v zadovoljevanju javnih potreb, temveč predvsem v zagotavljanju dejanske enakosti, saj mora država in ob tem tudi vsaka samoupravna lokalna skupnost za vsakogar ustvariti pogoje za nemoteno uresničevanje človekovih pravic in temeljnih svoboščin, ki so z ustavo zagotovljene vsakomur, ne glede na njegove osebne okoliščine (narodnost, raso, spol, jezik itn.) in še posebej ne glede na njegovo gmotno stanje. Slednje torej pomeni, da mora biti vsakomur omogočen dostop do dobrin in storitev, ki so predmet človekovih pravic in temeljnih svoboščin, ne glede na njegov finančni položaj in njegovo zmožnost plačevanja navedenih dobrin in storitev⁷³.

Izhajajoč iz navedenega in ob upoštevanju dejstva, da je zakonodajalec z določbo četrtega odstavka 4. člena ZDavNepr za zavezance za plačilo davka na nepremičnine določil tudi upravljavce premoženja samoupravnih lokalnih skupnosti, je s tem postavil občane in občanke slovenskih občin, ki bodo določale različne davčne stopnje za obdavčitev nepremičnega premoženja v lasti občin v neenak položaj, saj se bodo v tem primeru cene storitve in dobrine, ki so predmet človekovih pravic in temeljnih svoboščin in jih občine zagotavljajo po izvajalcih gospodarskih in negospodarskih javnih služb oziroma izvajalcih upravnih in pospeševalnih dejavnosti dodatno, v primerjavi z dosedanjo obdavčitvijo, prekomerno obremenile z davkom na nepremičnine. Slednje pa je v vsebinskem neskladju z določbo 2. člena Ustave, ki določa, da je Slovenija socialna država, in načelom enakosti pred zakonom (drugi odstavek 14. člena Ustave). Izhajajoč iz navedenega bi moral zakonodajalec pri davčnih obremenitvah občinskega premoženja, ki se namenja za zagotavljanje javnih dobrin in storitev spoštovati zahtevo po funkcionalni samostojnosti občin, ki izhaja iz 140. člena Ustave, in katere sestavni del je tudi izvrševanje socialne funkcije občine (2. člen Ustave).

Zakonodajalec bi moral dopustiti možnost, da lahko občina samostojno določa davčne oprostitve (8. člen ZDavNepr) za premoženje v njeni lasti. Brez te možnosti ne more občina prilagajati svojega delovanja specifičnim lokalnim razmeram, privabiti na svoje območje uspešne gospodarske subjekte, niti upoštevati socialnih potreb prebivalcev na njenem območju.

N. Neskladnost določb prvega, drugega in petega odstavka 6. člena Zakona o davku na nepremičnine z določbami 67., 138., 142. člena Ustave in 9. člena MELLs.

Zakonodajalec je z določbo prvega odstavka 6. člena ZDavNepr določil, da so davčne stopnje določene po skupinah nepremičnin, in sicer za stavbe in dele stavb skupaj z

⁷³ Brezovnik, B., Izvajanje javnih služb in javno-zasebno partnerstvo, Inštitut za lokalno samoupravo in javna naročila Maribor, 2008: 91-92.

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 na dan 1. januarja leta, za katero se davek odmerja, v skladu s Seznamom skupin nepremičnin ali delov nepremičnin, ki je Priloga I zakona in njegov sestavni del. V drugem odstavku navedenega 6. člena je zakonodajalec določil davčne stopnje, v petem odstavku pa pristojnost občine, da lahko v skladu z merili svoje prostorske in ekonomske politike davčne stopnje, določene v drugem in četrtem odstavku 6. člena, v delu, ki pripada občini, poveča ali zmanjša za največ 50 odstotkov.

Kot smo že navedli, je zakonodajalčeva dolžnost urediti sistem financiranja občin tako, da lahko prebivalci občine uresničujejo lokalno samoupravo (138. člen Ustave). Pri določanju materialne podlage pa mora zakonodajalec izhajati iz določb 142. člena Ustave, ki v prvem odstavku določa, da se občina financira iz lastnih virov; obseg materialne podlage pa mora ustrezati ustavnim in zakonskim nalogam, ki naj bi jih izvajala občina. Slednje pa pomeni, da mora biti občina pri določanju materialne podlage, v danem primeru davčnih stopenj davka na nepremičnine, samostojna. Slednje terja tudi določba četrtega odstavka 9. člena MELLs, ki določa, da naj bodo finančni sistemi, na katerih temeljijo viri, ki so na voljo lokalnim oblastem, dovolj raznovrstni in prilagodljivi, da lahko, kolikor je praktično mogoče, sledijo dejanskemu gibanju stroškov opravljanja njihovih nalog. S pravno ureditvijo prvega, drugega in petega odstavka 6. člena ZDavNepr je zakonodajalec nedopustno posegel v finančno avtonomijo občin, saj jim ne dopušča zadostne samostojnosti pri določanju davčnih stopenj ob upoštevanju gospodarske in socialne funkcije lastnine (67. člen Ustave). Ustava v 33. členu zagotavlja pravico do zasebne lastnine, vsebino lastnine pa opredeljuje prvi odstavek 67. člena Ustave. Ta ustavna določba izhaja iz spoznanja, da mora imeti lastnina poleg individualistične funkcije (uresničevanje človekove svobode na premoženjskem področju) tudi funkcijo za celotno družbeno skupnost⁷⁴). Seveda pa je pri tem nujno, da zakonodajalec uravnoteži individualistično funkcijo lastnine (uresničevanje premoženjske svobode posameznika) in javne interese (v danem primeru obdavčitev nepremičnin), ki pa so od občine do občine različni. Zato bi zakonodajalec moral, ob spoštovanju finančne avtonomije občin (142. člen Ustave) in zahteve po funkcionalni samostojnosti občin (140. člen Ustave) občinam dopustiti, da samostojno oblikujejo (lokalni) javni interes z regulacijo davčnih stopenj davka na nepremičnine.

III. PREDLOG ZA ABSOLUTNO PREDNOSTNO OBRAVNAVO

Ustavnemu sodišču se predlaga, da zadevo obravnava absolutno prednostno ter da se o navedenih neskladjih z Ustavo odloči v najkrajšem možnem času, saj bo izpodbijana zakonska ureditev Zakona o davku na nepremičnine prizadela izjemno veliko število

⁷⁴ Šturm, L. et al. (2002) Komentar Ustave Republike Slovenije (Ljubljana: Fakulteta za podiplomske državne in evropske študije, 2002: 637-638).

oseb, odprava posledic ugotovljenih kršitev pa bo pomenila veliko obremenitev tako za davčne zavezance kot tudi za državne organe in sodišča, ki bodo morala razsoditi v sporih, povezanih z uporabo tega zakona. Glede na to, da bo tudi razveljavitev tistih določb, glede katerih bo Ustavno sodišče presodilo, da so v neskladju z Ustavo, učinkovala le na nepravnomočno rešena razmerja⁷⁵, bodo morali posamezniki in pravne osebe za varstvo svojega pravnega položaja zoper izdane odmerne odločbe, s katerimi jim bo naloženo plačilo tega davka, vlagati pritožbe in druga pravna sredstva. Zato je mogoče pričakovati, da bo v primeru daljšega časa odločanja o zadevi prišlo do izjemno velikega števila sporov in s tem velikih težav pri razreševanju posledic, ki bodo s tem povzročene. Poleg tega pa je v danem primeru v zvezi z skladnostjo navedene zakonske ureditve z Ustavo odprtih mnogo pomembnih ustavnopravnih vprašanj, glede katerih bi bilo pomembno čim prej pridobiti stališča Ustavnega sodišča.

IV. PREDLOG ZA ZAČASNO ZADRŽANJE ZAKON O DAVKU NA NEPREMIČNINE OZIROMA POSAMEZNIH DOLOČB ZAKONA

Ustavno sodišče lahko v skladu s 1. odstavkom 39. člena Zakona o ustavnem sodišču do končne odločitve zadrži izvrševanje zakona, če bi zaradi njegovega izvrševanja lahko nastale težko popravljive škodljive posledice. Zakon kot pogoj izrecno postavlja samo posledice, ki grozijo zaradi nadaljnega izvrševanja ustavno spornega predpisa. V skladu z ustavnopravno teorijo zadostuje, da je možnost uspeha z zahtevo »več kot nič«, vendar pa je že tudi iz hitrega pregleda zatrjevanih neustavnosti jasno, da gre za zelo verjetna neskladja z Ustavo posameznih, a bistvenih členov za izvajanje celotnega zakona v skladu z namenom.

Pri tem mora Ustavno sodišče tehtati škodljive posledice, ki bi z zadržanjem zakona nastale v primerjavi s škodljivimi posledicami, ki nastanejo z izvajanjem zakona. Po ustaljeni praksi Ustavnega sodišča je potrebno upoštevati razmerje med škodljivo posledico zadržanjem zakona in nezadržanjem zakona, ter stopnjo nepopravljivosti škodljivih posledic na eni in na drugi strani. Za izdajo začasne odredbe mora biti izkazano, da so posledice zaradi izvrševanja predpisa težje in bolj nepopravljive kot posledice zaradi njegovega zadržanja oziroma neizvrševanja.

Začasno zadržanje lahko Ustavno sodišče med postopkom tudi kadarkoli razveljavi, če oceni, da zaradi spremenjenih razmer ne obstajajo več razlogi, ki so narekovali začasno zadržanje.

V predmetni odločitvi so na eni strani davčni zavezanci, ki iz svojega premoženja plačujejo davek, na drugi strani pa država, ki potrebuje nepremičninski davek samo za povečanje proračunskih prihodkov. Velikost oziroma teža škodljivih posledic (zmanjšanje premoženja zavezancev kot posledica oziroma na drugi strani izpad sredstev iz proračuna) je višina davka, merljiva na letni ravni. Iz ocene finančnih posledic, ki jih je pripravila Vlada izhaja, da bo imela uvedba davka za posledico povečanje prihodkov državnega proračuna v letu 2014 v skupnem znesku okoli 183 milijonov EUR, v letu 2015 v skupnem znesku 202 milijonov EUR, v letu 2017 pa okoli 197 milijonov EUR.

⁷⁵ 44. člen Zakona o Ustavnem sodišču, Uradni list RS, št. 64/07 – uradno prečiščeno besedilo in 109/12, ZUstS.

Pri presoji utemeljenosti začasnega zadrževanja zakona se presoja dvoje: nepopravljivost in težo škodljivih posledic na eni in na drugi strani.

V primeru, da bo Ustavno sodišče ZDavNepr razveljavilo v kateremkoli od navedenih členov, bodo posledice tega davka za davčne zavezance v celoti nepopravljive, saj razveljavitev zakona ne more veljati za nazaj. V vmesnem času bo torej davčna obveznost ostala in bo morala biti poplačana. Za davčne zavezance (kot upravičence do ustavnih pravic) je torej škodljivost posledic povsem nepopravljiva.

Nepopravljivost posledic se še toliko bolj kaže na razlogih in primerih, ki so navedeni pod točko II. H zahteve za ustavno presojo. Zaradi sistemskih rešitev, na podlagi katerih temelji določitev davčne osnove (posplošene vrednosti nepremičnin), je nemogoče zagotoviti pravično oziroma enakopravno (pa čeprav v skladu s podzakonskimi predpisi vrednotenja) obravnavo vseh zavezancev pri odmeri davčne osnove. Takšen sistem vrednotenja (ne samo, da je neustaven, ker ni določno opredeljen na ravni zakona ali ker zoper določitev vrednosti nepremičnine (ali odmere davčne obveznosti) ne obstaja učinkovito pravno sredstvo) predstavlja takšno pomanjkljivost, zaradi katere se zakon ne sme sploh začeti izvajati. Glede na to, da so nepremičnine enake tržne vrednosti in s praktično enakimi parametri, v istem področju, ocenjene bistveno drugače, takšen sistem vrednotenja predstavlja neenako obravnavo davčnih zavezancev. Gre za jasno nepopravljive škodljive posledice za zavezance, ki imajo istovrstne nepremičnine ocenjene višje kot kdo drug od zavezancev.

Ob kasnejši odločitvi Ustavnega sodišča o neustavnosti posameznih ključnih členov zakona bi nastal problem z izvrševanjem proračuna oziroma izpadom prihodka iz načrtovanega davka. Zato je tudi z vidika državnega proračuna bolj smiselno, da se pred začetkom uveljavitve zakona zadrži njegovo izvrševanje, da se državi in občinam omogoči prilagoditev proračunov z rebalansi že na začetku proračunskega leta oziroma čim prej in s tem prepreči nepopravljive oziroma nepričakovane posledice za proračunske porabnike. Prav tako bodo, v primeru nezadržanja izvajanja zakona, v gospodarstvu nastajale nepopravljive posledice, saj se bo večja davčna obremenitev že na srednji rok prenesla na potrošnika, kar bo dvignilo cene dobrinam in storitvam ter posledično tudi inflacijo. V primeru razveljavitve ZDavNepr pa ni mogoče pričakovati, da bodo vsi gospodarski subjekti znižali cene zaradi prenehanja obveznosti plačila nepremičninskega davka. Prav tako je dano dejstvo, da vsaka davčna obremenitev pomeni, da tista podjetja (ali kmetje), ki že opravljajo svojo dejavnost na robu vzdržne davčne obremenitve, prenehajo delovati ali prenehajo delovati z dobičkom.

Na strani države nepopravljivih posledic praktično ni. Davek na nepremičnine je eden v vrsti davkov s katerimi država uravnava prihodkovno stran proračuna. Celotni proračun za leto 2014 znaša okoli 8.500 milijonov evrov. Znesek, ki v proračun letno prispeva davek na nepremičnine je torej manjši del proračuna, tudi bistveno manjši del v primerjavi z zneskom, za katerega se vsako leto izvede rebalans proračuna zaradi neravnovesji, ki jih ni mogoče predvideti. Gre za okoli 2% proračunskih prihodkov na strani države. Država lahko prilagodi svojo porabo z rebalansom, ne da bi to ogrozilo delovanje države ali imelo posledice na socialne ali druge pravice državljanov. To je tudi razvidno iz proračunov iz preteklih let in njihovih realizacij, saj so bili prihodki proračunov (rebalansov in realizacij) v letih 2010, 2011, 2012 manjši od prihodkov predvidenih v

proračunu za leti 2014 in 2015, kar pomeni, da država dokazano lahko nemoteno deluje tudi ob izpadu prihodkov iz naslova davka na nepremičnine (cca. 2% planiranih prihodkov). Na strani Vlade in zakonodajne veje oblasti je, kako bodo sredstva prerazporejena.

Na strani občin pa bo prihodek glede na navedbe predlagatelja zakona okvirno enak nadomestilu za stavbna zemljišča, ki ga bi v primeru zadržanja zakona občine še naprej pobirale. Zato za občine zadržanje izvrševanja zakona ne predstavlja nikakršnih škodljivih posledic.

* * *

Kot poročevalec je bil določen državni svetnik Alojz Kovšca.