

UNIVERZA V LJUBLJANI  
PRAVNA FAKULTETA

**ZAKONSKA UREDITEV OBDAVČITVE NEPREMIČNIN  
Z VIDIKA NAČELA SOCIALNE DRŽAVE**

Magistrsko diplomsko delo

Mojca Hribar

Mentor: prof. dr. Erik Kerševan, univ. dipl. prav.

Ljubljana, november 2016

*»Res je, zamisel, da imajo ljudje pravico ne izgubiti ničesar,  
kar je v njihovi lasti, če s to izgubo ne soglašajo,  
ima določeno intuitivno privlačnost.*

*Toda druge zamisli so prav tako privlačne, kot je tista,  
da imajo ljudje v brezupnem položaju pravico do tuje skrbi. «*

*Ronald Dworkin*

## Povzetek

Naslov naloge: Zakonska ureditev obdavčitve nepremičnin z vidika načela socialne države

Avtorica: Mojca Hribar

Mentor: prof. dr. Erik Kerševan, univ. dipl. prav.

Obdavčevanje nepremičnin se je razvilo že s prvimi velikimi civilizacijami, preko 4000 let nazaj. Danes se večinoma obdavčujejo transakcije z nepremičninami in lastninska ali druga stvarnopravna pravica na nepremičnini. Prihodki od davkov na nepremičnine so zaradi svoje vpetosti nepremičnin v lokalno okolje načeloma namenjeni financiranju lokalnih skupnosti.

Z vidika načela socialne države je obdavčitev nepremičnin potrebna posebne pozornosti, saj gre za poseg v premoženje posameznika. V primeru ureditve obdavčitve nepremičnin, ki davek utemeljuje kot strogo objektni davek in zato ne upošteva osebnih okoliščin davčnega zavezanca, lahko breme davka povzroči poslabšanje socialnega položaja posameznika. Z zornega kota socialne države so posebej občutljive za obdavčitev stanovanjske nepremičnine, pod težo gospodarske krize pa tudi poslovne nepremičnine manjših gospodarskih subjektov. Pri obdavčitvi teh nepremičnin je nujno potrebno paziti, da davek ne bo zažiral substance davčnega vira in vodil v njegovo uničenje.

Trenutna ureditev obdavčitve nepremičnin v Republiki Sloveniji je neenotna in zastarela, zato je davčna reforma na tem področju brez dvoma potrebna. Vendar bo moral zakonodajalec v temeljito sistemsko reformo vložiti veliko več truda kot v preteklih poskusih. Zadnji poskus uvedbe davka na nepremičnine iz leta 2013 je namreč kršil celo vrsto temeljnih ustavnih norm.

Prihodnja ureditev davka na nepremičnine bo morala temeljiti na ustavno skladnem vrednotenju nepremičnin vključno z zagotovljenimi postopkovnimi garancijami za varstvo pravic posameznika. Obdavčitev bi morala vsebovati tudi določene oprostitve za stanovanjske nepremičnine v višini vrednosti standardnega stanovanja, se usmeriti predvsem na obdavčitev bogastva in ustrezno razlikovati med velikimi in malimi gospodarskimi subjekti.

**Ključne besede:** premoženjski davki, davek na nepremičnine, socialna država, pravičnost, davčni vir, davčna osnova, vrednotenje nepremičnin, davčne olajšave in oprostitve

## Summary

Title of the thesis: Legislation of real estate taxation in the light of the principle of welfare state

Author: Mojca Hribar

Mentor: prof. dr. Erik Kerševan, univ. dipl. prav.

Taxation of real estate has developed with first great civilizations, over 4000 years ago. Today, real estate taxation concern to real estate transactions and possession of immovable property. Revenues from real estate taxes are due to its involvement in the local environment in principle intended to finance local governments.

Regarding the principle of the welfare state, the taxation of real estate requires special attention because it means a governmental intervention in the individual property. In the case of real estate tax regulation that bases on the concept of strictly object tax, which therefore do not consider personal circumstances of the taxpayer, the tax burden can lead to deterioration of the individual social situation. From the perspective of the welfare state, particularly vulnerable to the real estate taxation are residential property and - under the burden of the economic crisis - also the commercial real estate of small firms. When these properties are taxed, it is essential to ensure that the tax will not erode the substance of the tax source and lead to its destruction.

Current legislation on the taxation of real estate in Slovenia is inconsistent and outdated, so the tax reform in this area is undoubtedly needed. However, the legislator should put a lot more effort to reform the system right than in previous attempts. The last attempt to introduce real estate tax in 2013 has in fact violated a whole series of fundamental constitutional norms.

Future regulation of property tax should be based on a constitutionally consistent valuation of real estate including ensured procedural guarantees for the protection of individual rights. Taxation should also contain some specific tax relief for residential property in the amount of the standard apartment; it should be also particularly directed to the taxation of wealth and should properly distinguish between large and small companies.

**Keywords:** property tax, real estate tax, welfare state, fairness, tax source, tax base, real estate valuation, tax reliefs and exemptions

# Kazalo vsebine

1.	Uvod .....	8
2.	Kratek zgodovinski pregled obdavčitve nepremičnin .....	9
3.	Načelo socialne države in pomisleki glede obdavčitve nepremičnin s tega vidika .....	12
4.	Sodobna načela obdavčenja.....	16
4.1	Načelo davčne splošnosti .....	17
4.2	Načelo davčne pravičnosti.....	17
	<i>Problem razumevanja ekonomske moči davčnega zavezanca.....</i>	<i>17</i>
4.3	Načelo davčne enakomernosti .....	19
4.4	Načelo pravne države .....	20
4.5	Načelo socialne države .....	21
5.	Pregled ureditve obdavčitve nepremičnin in vidik načela socialne države.....	22
5.1	Davek od premoženja fizičnih oseb.....	22
5.2	Davek na dobiček zaradi spremembe namembnosti zemljišč .....	23
5.3	Davek na nepremično premoženje večje vrednosti .....	25
5.4	Nadomestilo za uporabo stavbnega zemljišča .....	27
6.	Obet systemskega davka na nepremičnine.....	30
6.1	Primernost davčnega vira z vidika ustavnega jamstva lastnine in načela socialne države.....	31
	<i>Davek: sestavni del lastninske pravice ali poseg vanjo?.....</i>	<i>32</i>
	<i>Obdavčitev stanovanjskih nepremičnin .....</i>	<i>33</i>
	<i>Kmetijska in gozdna zemljišča: dvojna obdavčitev? .....</i>	<i>34</i>
6.2	Problem določanja vrednosti davčne osnove .....	35
	<i>Množično vrednotenje nepremičnin .....</i>	<i>36</i>
	<i>(Ne)primernost sistema množičnega vrednotenja nepremičnin za davčne namene.....</i>	<i>37</i>
	<i>Pošten postopek in pravno sredstvo .....</i>	<i>38</i>
6.3	Evidence nepremičnin .....	40
	<i>Podatki v registru nepremičnin .....</i>	<i>41</i>
	<i>Zahteva po popolnosti evidenc za namene obdavčitve.....</i>	<i>42</i>

6.4	Davčne stopnje.....	43
	<i>Obdavčitev stanovanjskih nepremičnin</i> .....	44
	<i>Obdavčitev poslovnih in industrijskih nepremičnin - vpliv na mala in srednje velika podjetja</i> .....	46
6.5	Vidik pravnih oseb javnega prava .....	48
	<i>Država</i> .....	48
	<i>Občine</i> .....	48
6.6	Korekcije obdavčitve v duhu načela socialne države .....	50
7.	<b>Primerjalnopravno o davku na nepremičnine</b> .....	<b>52</b>
	<i>Nemčija</i> .....	52
	<i>Avstrija</i> .....	54
	<i>Danska</i> .....	54
8.	<b>Sklepna misel o socialno pravičnejših rešitvah obdavčitve nepremičnin</b> ...	<b>56</b>
9.	<b>Viri in literatura</b> .....	<b>58</b>

## **Seznam uporabljenih okrajšav**

DDV – davek na dodano vrednost

DNPVV – davek na nepremično premoženje večje vrednosti

GURS – Geodetska uprava Republike Slovenije

NUSZ – nadomestilo za uporabo stavbnega zemljišča

RS – Republika Slovenija

ZDavNepr – Zakon o davku na nepremičnine

ZEN – Zakon o evidentiranju nepremičnin

ZMVN – Zakon o množičnem vrednotenju nepremičnin

ZUJF – Zakon za uravnoteženje javnih financ

# 1. Uvod

Davek na nepremičnine je eden najstarejših v zgodovini človeštva, star preko 4000 let. V razvoju družbe se je razmerje med oblastjo, lastnino na nepremičnini in posameznikom različno obravnavalo. Sodobna družba človekovih pravic je do interveniranja oblasti v zasebno lastnino zadržana, a zavoljo omogočanja delovanja države so davki neizogibni in nepremičnine so primerjalnopravno pogosto predmet obdavčitve.

Načelo socialne države je namenjeno na eni strani zagotavljanju družbeno sprejemljivega standarda tudi za najšibkejše člane družbe, na drugi strani pa poleg ostalih ustavno varovanih pravic varuje pred pretiranimi posegi oblasti v pravice posameznika.

Namen te magistrske naloge je predstaviti davke, ki bremenijo lastninsko pravico na nepremičninah, in jih osvetliti z vidika načela socialne države. Veliko pozornosti sem namenila obetu dolgo pričakovanega systemskega davka na nepremičnine, ki bi nadomestil veljavno, načeloma prehodno ureditev. Za lažjo prezentacijo številnih problemov, ki so se pojavili v praksi ob poskusu vzpostavitve tega davka, sem uporabila razveljavljeni Zakon o davku na nepremičnine iz leta 2013. Hkrati z izpostavitvijo problemov sem iskala tudi vzroke za slabo ureditev, predvsem pa boljše alternative.

Kratkemu zgodovinskemu uvodu in predstavitvi naslovnega načela socialne države sledi predstavitev sodobnih načel davčnega prava. V nadaljevanju obravnavam aktualno obdavčitev, in sicer davek na dobiček zaradi spremembe namembnosti zemljišč, davek od premoženja fizičnih oseb, primer zdaj že ukinjenega davka na nepremično premoženje večje vrednosti in nadomestilo za uporabo stavbnega zemljišča. Obsežnejša obravnava pa je namenjena systemskemu davku na nepremičnine, ki ga kljub številnim poskusom v Sloveniji še nimamo. Sprašujem se o primernosti davčnega vira in načina vrednotenja nepremičnin, o dopustnosti različnih davčnih stopenj, pa o varstvu lastninske pravice pred prekomernimi posegi države in problematiki obdavčitve stanovanjskih ter poslovnih nepremičnin, sklenem pa z obravnavo instrumentov za regulacijo odmere davka za socialno ogrožene skupine. V zaključku naloge kratko primerjalnopravno obravnavam nekaj tujih primerov ureditve tega področja.



## 2. Kratek zgodovinski pregled obdavčitve nepremičnin

Zgodovina davkov se je pričela že s prvimi organiziranimi civilizacijami. Najbolj praktične za obdavčitev so se zaradi svoje statičnosti izkazale nepremičnine. Obdavčitev nepremičnin je povezana z uvedbo kmetijstva, saj je obdelovanje zemlje pomenilo donos, ta pa osnova za obdavčenje.

Najstarejše oblike davka od obdelovane zemlje so bile naturalne dajatve v obliki deleža od pridelka; te so bile namenjene vzdrževanju vladarja in državnega aparata. Tako je na primer v antičnem Egiptu faraon bil pravni lastnik vse zemlje, kmetje, ki so zemljo obdelovali, pa so polnili faraonove žitnice. V klinopisih stare Mezopotamije, starih približno 4100 let, je razvidna praksa rednih dajatev v obliki pridelka in živine, s katerimi so kmetje oskrbovali vladarja.<sup>1</sup> Skoraj tako daleč v zgodovino seže tudi akt, ki priča o razmišljanju oblasti v smeri načela pravičnosti in socialne države, saj vsebuje institut splošnega odpusta javnih in zasebnih dolgov z namenom varstva šibkejših članov družbe.<sup>2</sup>

Na slovenskem ozemlju se tekom zgodovine prvi bolj organiziran sistem obdavčenja nepremičnin razvije v času fevdalizma. O procesu širjenja (pred)fevdalnih razmerij lahko beremo v zapisniku o Rižanski veči, kjer je skozi pritožbe<sup>3</sup> meščanov obalnih istrskih mest cesarju Karlu Velikemu viden patrimonialen odnos uradnika frankovskega cesarja z vojaškimi in uradniškimi pooblastili, ki je s podeljeno javno oblastjo ravnal kot s svojo zasebno lastnino.<sup>4</sup>

V obdobju patrimonializacije<sup>5</sup> je cesar pomembnejši gospodi in cerkvi podeljeval ogromne teritorialne komplekse, imenovane teritorialna zemljiška gospostva. S podelitvijo ozemlja pa je

---

<sup>1</sup> »Ur-Namu, mogočni bojevnik, kralj Ura, kralj Sumerja in Akada ... je določil 21.600 sil ječmena, 30 ovac in 30 sil masla na mesec kot redne dajatve...« Ur-Namujeva pravna zbirka, približno 2100 let pr.n.š., citirano iz K. Škrubej, 2010, Pravo v zgodovini, stran 37.

<sup>2</sup> »Zaostala plačila (tj. dolgovi) kmetov najemnikov vladarjeve zemlje /.../ zato da si opomorejo in da se jih pravično obravnava, se odpustijo; pobiralec davkov proti družini prinašalca dohodka s silo ne bo postopal.« Mišarum razglas vladarja Amisaduke v letih 1646-1645 pr.n.š. citirano iz K. Škrubej, 2010, Pravo v zgodovini, stran 41.

<sup>3</sup> »Vzel je naše gozdove, od katerih so prejemale naši predniki dajatve za pašo živine in prašičev. Prav tako nam je vzel manjše posestvo, od katerega so naši predniki /.../ prejemale dajatve. /.../ je na našo zemljo naselil Slovane. Ti orjejo na naših njivah in na naših krčevinah, kosijo na naših travnikih, pasejo na naših pašnikih in od naše zemlje dajejo dajatev Janezu (frankovski vojvoda (op. M.H.)).« Zapisnik o Rižanski veči iz leta 804, citirano iz K. Škrubej, 2010, Pravo v zgodovini, stran 123.

<sup>4</sup> K. Škrubej, 2010, Pravo v zgodovini, stran 133.

<sup>5</sup> Med 10. in 12. stoletjem.

na teritorialne zemljiške gospode prešla tudi javna oblast,<sup>6</sup> ozemlje je bilo izvzeto iz neposredne oblasti cesarskih funkcionarjev. Le prejemniki so imeli pravico nalagati davke in izvrševati druge javne funkcije.<sup>7</sup> Večina slovenskega ozemlja je bila razdeljena na zemljiška gospostva, večinoma v lasti škofij.<sup>8</sup>

Z zemljo so upravljali fevdalci, obdelovali pa so jo podložniki, kmečko prebivalstvo, ki je moralo fevdalcu v zameno za obdelovalno zemljo plačevati dajatve in opravljati tlako. Na področjih, kjer zaradi redke poseljenosti ni bilo dovolj obdelovalcev, so zemljiški gospodje ozemlje kolonizirali,<sup>9</sup> torej pod ugodnimi pogoji vabili kmete iz drugih delov cesarstva.<sup>10</sup>

Razvil se je razvejan sistem premoženjskopравnih razmerij, imenovanih *zajmi*. Gre za obliko podelitve zemlje drugemu s pridržanjem določenih delov lastninske pravice.<sup>11</sup> Od oblike zajma je bilo odvisno, kdo je komu dolžan katerih dajatev ali uslug. Pojavil se je poseben tip kmetije, imenovan *huba*; ta je bila prilagojena družini, ki jo je obdelovala, in kvaliteti zemlje. Huba je služila tudi kot dajatvena enota.<sup>12</sup> V zgodnji moderni državi se je uvedlo obdavčenje tudi plemstvo, davčna osnova je postala *imenjska renta* – dohodek zemljiškega gospoda od podložnikov, kakor je izhajalo iz urbarjev.<sup>13</sup> Tovrstne oblike davkov so bile vezane na donosnost zemlje, kar danes še najbolj spominja na dohodninsko obveznost od katastrskega dohodka.

Zaradi vedno bolj požrešnih blagajn srednjeveških deželnih knezov se je razvil in sčasoma zviševal tudi predhodnik današnjega davka na dediščine in darila ter davka na promet z nepremičninami, in sicer je šlo za *primščino*, dajatev ob spremembi lastnika. Plačevale so se ob dedovanju ali prodaji *kmečkega zajma*, bistvena razlika pa je bila v višini dajatve, ta je bila bistveno višja ob prodaji kot ob dedovanju.<sup>14</sup>

---

<sup>6</sup> »... vse pravice našega kraljestva, kaznovalno oblast in javno sodstvo in vse, kar nam gre po javnem pravu.« Darovnica, s katero je podelil kralj Lotar tržaški škofiji imunitetne pravice v mestu Trstu iz leta 948, citirano iz K. Škrubej, 2010, Pravo v zgodovini, stran 135.

<sup>7</sup> Povzeto po K. Škrubej, 2010, Pravo v zgodovini, stran 143.

<sup>8</sup> Freisinška, briksenška in bamberska škofija ter oglejski patriarhat.

<sup>9</sup> Iz zaznamka z urbarialnimi podatki o freisinškem gospostvu za škofa Alberta: »Korošci imajo 14 kmetij. Vsaka je dolžna po tri modije ovska, pet modijev ječmena, en modij hmelja, tri mere pšenice, en kosem prediva in eno kokoš. Bavarci imajo 94 kmetij /.../ Slovanskih kmetij je 153 in vsaka je dolžna po 30 penezov.« Citirano iz K. Škrubej, 2010, Pravo v zgodovini, stran 137.

<sup>10</sup> Povzeto po K. Škrubej, 2010, Pravo v zgodovini, stran 144.

<sup>11</sup> S. Vilfan, 2002, Uvod v pravno zgodovino, str. 48.

<sup>12</sup> S. Vilfan, 2002, Uvod v pravno zgodovino, str. 50.

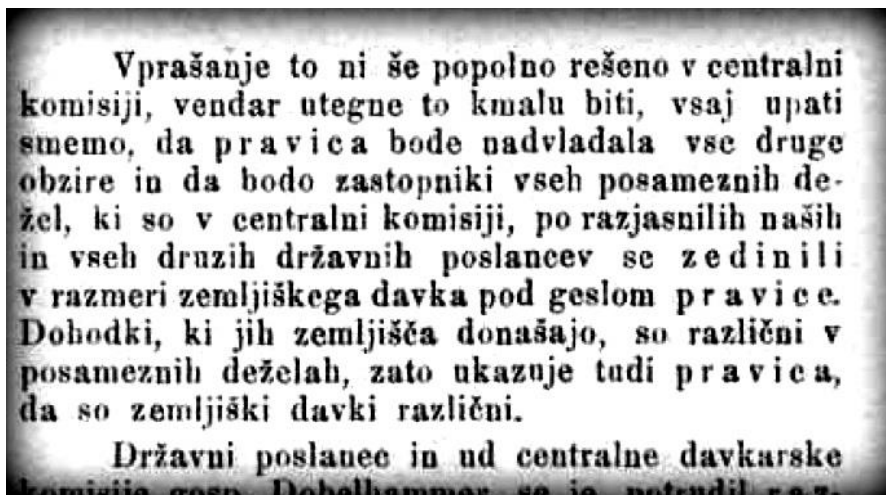
<sup>13</sup> S. Vilfan, 2002, Uvod v pravno zgodovino, str. 92.

<sup>14</sup> S. Vilfan, 2002, Uvod v pravno zgodovino, str. 99.

V obdobju absolutizma je izvajanje davčne politike iz rok plemstva prevzel državni birokratski aparat, imenjske knjige je nadomestil *zemljiščni kataster*, ki je služil kot evidenca davčnih osnov za davek od nepremičnin. Naše ozemlje je najprej urejal *Terezijanski kataster*, ki je v prvi vrsti evidentiral donose zemljiških gospodov od podložnikov, na podlagi teh pa obdavčil še gospostva. Ta ukrep je predvsem centraliziral vpogled in kontrolo nad davčnimi bremenji, ki so jih pred tem samovoljno odmerjali zemljiški gospodje. Natančnejši popis in izmera zemljišč sta bila izvedena za *Jožefinski kataster*, naslednji – *Franciscejski kataster* pa je vseboval tudi izris parcel po posameznih katastrskih občinah.<sup>15</sup>

Na podlagi teh katastrov se je odmerjal zemljiški (gruntni) davek, zavezanci so bili vsi posestniki kmetijskih površin, plačeval pa se je od »srednjega čistega dobička parcele, t.i. katastralni čisti dobiček, to je po odbitku vseh gospodarskih stroškov od surovega donosa.«<sup>16</sup> Pobiral se je tudi hišni davek, odmerjen od dohodka poslopja, pozneje pa še ločen hišni najemni davek za poslopja v najemu.<sup>17</sup>

Iz zapisov je moč razbrati, da je obdavčitev nepremičnin prebivalstvu pomenila nezanemarljivo breme, ljudstvo pa se je na oblast obračalo s poudarjanjem načela pravičnosti pri odmeri davkov; naj se davek odmeri glede na dejansko donosnost, ki je regionalno različna.<sup>18</sup>



*Slovenski gospodar, št. 51, 17. december 1880*

<sup>15</sup> S. Vilfan, 2002, Uvod v pravno zgodovino, str. 108-109.

<sup>16</sup> Primorski list, št. 31, 1. avgust 1907.

<sup>17</sup> R. Omahen, Katere davke so plačevali naši predniki?, MMC RTV Slovenija, 2013.

<sup>18</sup> Slovenski gospodar, št. 51, 17. december 1880.

### 3. Načelo socialne države in pomisleki glede obdavčitve nepremičnin s tega vidika

Načelo socialne države je sodobni kompromis različnih stališč politične filozofije, ki se že od Platona naprej pogloblja v odnos med posameznikom in družbo oziroma državo. Človek je po svoji naravi in potrebah družbeno bitje, ni samozadosten.<sup>19</sup> Družba posameznikov neizogibno zaide v konflikt interesov, zato je potrebna država, ki varuje pravice in interese posameznikov.<sup>20</sup> Eno najpomembnejših vprašanj politične filozofije je dopustnost vertikalnega poseganja države v svobodo in pravice posameznika, med katerimi je lastninska pravica ena temeljnih. V naši družbenopravni ureditvi je prepričljivo stališče, da pravična družba ne more temeljiti samo na absolutnih pravicah, temveč morajo biti zahteve za varstvo pravic uravnotežene s potrebami družbe in se del pravic žrtvuje za zagotovitev, da družbeno najšibkejši ne bi zapadli pod družbeno sprejemljiv življenjski standard, poleg tega morajo imeti zagotovljene možnosti, da se dvignejo iz neugodnega položaja.<sup>21</sup> Prav to je bit načela socialne države.

Načelo socialne države<sup>22</sup> državo obvezuje, da s svojo zakonodajo skrbi za zadovoljevanje socialnih potreb in interesov prebivalstva – posameznikom, družinam in določenim ogroženim skupinam naj bi zagotavljala določeno stopnjo materialne in socialne varnosti.<sup>23</sup> Socialna politika je usmerjena predvsem v zdravstvo, vzgojo, izobraževanje in kulturo, v zaposlovanje, socialno varnost ob nezmožnosti za delo, brezposelnosti ali splošnem pomanjkanju sredstev ter v zagotavljanje primernega življenjskega standarda in okolja.

Komponente načela socialne države so:<sup>24</sup>

- v demokratičnih postopkih določiti in uresničevati socialne cilje države
- zagotoviti človekovega dostojanstva vredno življenje
- skrbeti za izravnavo socialnih neenakosti med ljudmi
- varovanje človekovega dostojanstva

---

<sup>19</sup> »Država nastane, kakor mislim,« tako sem začel, »ker nihče izmed nas ne more sam sebi zadostovati, temveč potrebuje soljudi.« (Platon: Država, II.11, str. 51)

<sup>20</sup> Trditev je skrajno poenostavljena zaradi raznolikih, tudi nasprotujočih si stališč filozofov v razvoju ideje o državi.

<sup>21</sup> D. Palmer, 2007, Ali središče drži?, str. 434.

<sup>22</sup> 2. člen Ustave: »Slovenija je pravna in socialna država.«

<sup>23</sup> I. Kaučuč, F. Grad, 2003, Ustavna ureditev v Sloveniji, str. 73.

<sup>24</sup> Struktura povzeta po A.B. Škobrne, G. Strban, 2010, Pravo socialne varnosti, str. 29-30.

- preprečevanje socialnih nasprotij
- ustvarjanje pravičnega socialnega reda.

Uresničevanje teh ciljev terja finančna sredstva, na drugi strani pa je vplivanje na socialno politiko eden izmed ciljev obdavčitve, saj uvajanje in spreminjanje davkov vpliva na oblikovanje in popraviljanje razmerij materialnega položaja prebivalcev, s pravilno razporejenimi sredstvi pa tudi na zmanjševanje socialnih razlik med njimi.<sup>25</sup> Pooblastilo zakonodajalca, da sam izbere primerne načine financiranja, je jedrnato utemeljilo tudi Ustavno sodišče RS: »Posebnost davka je v tem, da je vsak davek primeren za napolnitev državnega proračuna in za financiranje državnih nalog. Zakonodajalec ima pri izbiri davčnega predmeta in pri določitvi davčne osnove in davčne stopnje širok prostor presoje, da pa mora enkrat sprejeto odločitev nato dosledno – z vidika enakosti v obremenitvi – izpeljati.«<sup>26</sup> Nadalje je Ustavno sodišče pojasnilo tudi dopustnost poseganja v zasebno lastnino, če gre za javno korist: »Od tistih, ki jim je naložen, vsak davek terja, da nekaj od svojega dajo. Vendar pa z davki država pridobiva sredstva za uresničevanje svojih nalog (146. člen Ustave). Osebe v vlogi davčnega zavezanca morajo zato prenašati poseganje v svojo človekovo pravico iz 33. člena Ustave in njeno omejevanje zaradi zagotavljanja funkcij lastnine, ki so v javnem interesu (67. člen Ustave).«<sup>27</sup>

Obdavčitev nepremičnin zato ni sama po sebi ustavno sporna, mora pa biti korektno izpeljana. Pri nas korektne sistemske obdavčitve nepremičnin v smislu premoženjskega davka nimamo, nasprotno - imamo zelo nepregledno ureditev, ki učinkuje zgolj zasilno.

Povezave med obdavčitvijo nepremičnin in uresničevanjem načela socialne države ne moremo ovrednotiti iz zornega kota, ali bodo sredstva, pobrana z obdavčitvijo nepremičnin namenjena za izvedbo socialnih politik – značilnost davkov je namreč nedoločnost trošenja, davki niso ozko namenjena sredstva, temveč služijo za kritje vseh izdatkov države.<sup>28</sup> Povezavo pa lahko preučimo z vidika vpliva bremena veljavnih in obetajočih se davčnih obremenitev nepremičnin, še posebej vpliva obdavčitve na socialno šibkejše skupine zavezancev.

<sup>25</sup> F. Pernek, B. Kostanjevec, M. Čampa, 2009, Davčno pravo in javne finance, str. 55.

<sup>26</sup> U-I-9/98 z dne 16.4.1998, 13. točka, prav tako tudi U-I-313/13 z dne 21.3.2014, 43. in 44. točka.

<sup>27</sup> U-I-9/98 z dne 16.4.1998, 10. točka.

<sup>28</sup> F. Pernek, B. Kostanjevec, M. Čampa, 2009, Davčno pravo in javne finance, str. 43.

Večina davkov, ki bremenijo nepremičnine, ima realizirano načelo socialne države predvsem na način, da iz obdavčitve izvzemajo nepremičnine, ki so v službi javnega interesa, in sicer zemljišča, ki služijo potrebam zdravstva, socialnega in otroškega varstva, šolstva, športa, znanosti in kulture. Obdavčitev nepremičnin pa zapostavlja socialni vidik obdavčenega posameznika in vprašanje, ali pri posegu v lastninsko pravico posameznika res uresničuje tudi druge, občutljivejše komponente načela socialne države, predvsem skrb za izravnavo socialnih neenakosti med ljudmi, varovanje človekovega dostojanstva in preprečevanje socialnih nasprotij. Glede na močno socialno funkcijo lastnine predvsem na stanovanjskih nepremičninah bi se bilo potrebno tem vidikom temeljito posvetiti.

Pri uvedbi systemskega davka na nepremičnine bo potrebno veliko pozornosti nameniti problemu dejanske (ne)donosnosti osnovnih nepremičnin, namenjenih za bivanje. Nedonosen davčni vir ni primeren za obdavčenje, saj se s tem davčnemu zavezancu povzroča čista izguba - obremeni druga razpoložljiva sredstva zavezanca, kar pa ni namen davka na nepremičnine, ki je stvarni davek na premoženje in ne na dohodek.<sup>29</sup> Nedonosno premoženje je smiselno obdavčiti le, če gre za luksuzno premoženje, saj so takšni davčni zavezanci načeloma sposobni brez lastne ekonomske škode poravnati davčno obveznost.<sup>30</sup>

Prav tako je za ustavno skladno obdavčitev nepremičnin potrebno poskrbeti za kvalitetno osnovo, to so urejene evidence nepremičnin in razumljiv, na upoštevanju dejanskih okoliščin utemeljen model vrednotenja nepremičnin, saj je vrednost nepremičnin temelj za odmero davka, zato morajo biti podatki, na katerih vrednost temelji, zanesljivi in pravilni, modeli vrednotenja pa razumljivi in preverljivi.

V primeru uvedbe systemskega davka na nepremičnine je potrebno zagotoviti primerne davčne oprostitve in olajšave, upoštevajoč okoliščine, v katerih se davek uvaja. Znano je, da ima v Sloveniji velik delež prebivalstva lastniške nepremičnine. Večina jih je pridobila s svojim delom in jim služijo kot osnovna bivanjska enota. Večje davčne obremenitve bi lahko množično poslabšale socialni položaj med zavezanci, revnejšim povzročile stisko ali celo ogrozile njihovo eksistenco. Poleg tega tudi za socialno stabilne obdavčitev nepremičnin ne bi smela pomeniti kazni za njihovo delo.<sup>31</sup>

---

<sup>29</sup> F. Pernek, B. Kostanjevec, M. Čampa, 2009, Davčno pravo in javne finance, str. 49.

<sup>30</sup> F. Pernek, B. Kostanjevec, M. Čampa, 2009, Davčno pravo in javne finance, str. 56.

<sup>31</sup> Tako tudi ustavna sodnica E. Korpič-Horvat, Pritrdilno ločeno mnenje k odločbi U-I-313/13, 13. točka.

Razumen pomislek pri obdavčenju osnovne stanovanjske nepremičnine pa je nenazadnje tudi ta, da je lastnik v procesu pridobitve nepremičnine, gradnje, priključitve na javno infrastrukturo, bivanja in vzdrževanja nepremičnine pri domala vseh transakcijah plačal kak davek, prispevek ali pristojbino, poleg tega vse materiale in storitve bremeni DDV. Ali je dodatna obdavčitev na to premoženje, ki ne daje nobenega donosa, pač pa stroške (vzdrževanje, komunalni prispevki, energetika...), res še ustavno skladen poseg v lastninsko pravico?

## 4. Sodobna načela obdavčenja

Davčno pravo je nezanemarljivo obsežna pravna panoga, saj se z davki srečuje praktično vsak državljan. Poleg tega država nastopa v represivni vlogi, zato je nujno, da je področje davkov primerno regulirano že na načelni ravni, da davčna ureditev ne prekorači meje razumnih posegov v pravice davčnih zavezancev. Prvi sistematični pregled davčnih načel je vzpostavil škotski filozof in politični ekonomist Adam Smith,<sup>32</sup> ki je posebej poudaril predvsem načeli *davčne splošnosti* in *davčne enakomernosti*. Smithova načela je podrobneje razvil nemški ekonomist in profesor državnopravnih znanosti Adolph Wagner.<sup>33</sup> Avtor v kategorijo socialnopolitičnih načel uvršča prav zgoraj omenjeni načeli *univerzalnosti davčne obveznosti* in *enakomernosti obdavčenja*, ki ju teoretiki razumejo kot krovno načelo davčnega prava – *načelo davčne pravičnosti*.

Med Wagnerjevimi načeli je za to nalogo posebej zanimivo še *načelo izbire davčnega vira*, ki zahteva, da se praviloma obdavčujejo le tisti davčni viri, ki se nenehno ekonomsko obnavljajo, kar velja predvsem za dohodke davčnih zavezancev, ne pa za premoženje.<sup>34</sup> Nepremičnine resda imajo premoženjsko vrednost, a sama lastnina še ne pomeni nobenega donosa. Nasprotno – imeti nepremičnino v lasti pomeni strošek, če jo želimo vzdrževati in tako ohranjati njeno vrednost in funkcionalnost. Obdavčevanje premoženja, ki pomeni osnovo za dostojno bivanje, torej stanovanje oziroma hiša, bi moralo biti zato premišljeno, z razumnimi olajšavami. Pri vsakoletni obdavčitvi nepremičnin bi bilo s socialnega vidika sprejemljivo obdavčiti le luksuz, saj bi s tem spodbudili primerno rabo nepremičnin, ki ne služijo kot osnovni bivanjski prostor. Seveda bi morali predhodno poskrbeti za natančno urejene evidence nepremičnin in kar najbolj realistične cenitve. V kolikor bi se država odločila za tak poseg v lastninsko pravico, bi morala pač najprej investirati v kvalitetno evidentiranje davčnih virov.

Sodobno davčno pravo temelji na naslednjih davčnopравnih načelih:<sup>35</sup> načelo davčne splošnosti, načelo davčne pravičnosti, načelo davčne enakomernosti, načelo pravne države in načelo socialne države.

---

<sup>32</sup> \*1723, +1790

<sup>33</sup> \*1835, +1917

<sup>34</sup> Povzeto po B. Tičar, Razvoj sodobnih načel obdavčenja, 2003, str. 1853 in 1854.

<sup>35</sup> Shema povzeta po: B. Tičar, Razvoj sodobnih načel obdavčenja, 2003.



## 4.1 Načelo davčne splošnosti

Načelo davčne splošnosti oziroma univerzalnosti davčne obveznosti je odgovor na srednjeveški privilegiran položaj plemstva, katerih zemlja ni bila obdavčena. V praksi se je to načelo začelo uveljavljati v dobi absolutizma z reformami Marije Terezije, ki je k obdavčitvi pritegnila tudi fevdalno zemljo, v tem duhu je deloval tudi Jožef II., dosledno pa se je načelo univerzalnosti davčne obveznosti razvilo s francosko revolucijo z umestitvijo tega načela v francosko ustavo.<sup>36</sup> Skladno s tem načelom se davčne zavezance obdavči glede na njihovo davčno sposobnost, tj. da so imetniki objektov, ki so lahko davčni vir, in ne glede na druge okoliščine.

## 4.2 Načelo davčne pravičnosti

### *Problem razumevanja ekonomske moči davčnega zavezanca*

Vprašanje ekonomske moči je ključnega pomena za realizacijo načel davčne pravičnosti, davčne enakomernosti in načela socialne države. Potrebno je razumeti, da pravno premoženje zavezanca nikakor ni nujno enako njegovemu ekonomskemu premoženju. Načelno prava izbira davčnega vira je tista, ki se nanaša na ekonomsko premoženje, torej tisto premoženje, s katerim lahko zavezanec dejansko razpolaga. Izbira davčnega vira ne bi smela načenjati obstoječega premoženja, marveč novo ustvarjeno vrednost premoženja, donose od premoženja. Davek ne bi smel povzročiti zmanjšanja substance davčnega vira, zato so najbolj primerni tisti davčni viri, ki se nenehno ekonomsko obnavljajo, torej različni dohodki in dobički.<sup>37</sup> S tega vidika je primernejše obdavčiti donose od premoženja kot pa premoženje samo.<sup>38</sup>

Posebej sporne za obdavčitev so zato stanovanjske nepremičnine. Po podatkih Geodetske uprave ima lastninsko pravico na nepremičnini več kot polovica Slovencev. Velikemu deležu lastnikov njihove nepremičnine ne pomenijo luksuza ali vira donosa, pač pa osnovno bivanjsko enoto – dom. V takih primerih gre za premoženje eksistenčnega pomena, ki pa je po svoji naravi mirujoče, neprofitabilno in kot tako ni primerno za obdavčenje, saj bi plačilo davka iz naslova lastništva nepremičnine bremenilo razpoložljivi dohodek zavezanca, ki je pridobljen iz drugih

---

<sup>36</sup> 13. člen francoske ustave iz leta 1791: »da davek mora biti enako razdeljen med vse državljane;«  
101. člen francoske ustave iz leta 1793: »Noben državljan ni oproščen častne obveznosti prispevati k javnim bremenom.«

<sup>37</sup> Tako tudi prej omenjeno Wagnerjevo načelo izbire davčnega vira.

<sup>38</sup> F. Pernek, B. Kostanjevec, M. Čampa, 2009, Davčno pravo in javne finance, str. 56.

naslovov (na primer dohodek iz zaposlitve), ker obdavčena osnovna stanovanjska nepremičnina pač ne daje finančnih donosov, s katerimi bi zavezanec plačal davek. To ni niti smiselno niti skladno z načeli davčnega prava in vodi v postopno redukcijo lastnine, ker se terja davek od nedonosnega premoženja. Posebej je potrebno poudariti, da nedonosnost take nepremičnine ni posledica dejanj ali opustitev zavezanca, pač pa je to le logična posledica namena nepremičnine, da služi kot dom lastniku nepremičnine.

Problem obdavčitve nepremičnin zgolj glede na pravno stanje, ne glede na dejansko možnost razpolaganja, lahko najdemo tudi pri pogostih praksah nakupa nepremičnin. Pri nakupu nepremičnine s pomočjo hipotekarnega stanovanjskega kredita je posameznik sicer pravni lastnik nepremičnine, vendar je njegova ekonomska moč v zvezi z nepremičnino tako rekoč ničelna, saj bo dejansko zanjo še dolgo odplačeval kredit, prav zaradi posojila pa je lastnik omejen tudi pri razpolaganju z nepremičnino. Kakšno je torej dejansko premoženje lastnika nepremičnine, ocenjene na 100.000,00 EUR, če je nepremičnina obremenjena s hipoteko v višini 120.000,00 EUR? Nasprotno pa je pri leasing financiranju lastnik nepremičnine leasingodajalec, dejansko pa nepremičnino uživa leasingojemalec, posameznik, ki ni še pravni lastnik nepremičnine. V primeru uvedbe davka na nepremičnine bi v leasing razmerjih gotovo prišlo do prevaljevanja davka na uporabnika,<sup>39</sup> vendar sta primera namenjena predvsem ponazoritvi, da bi bili precej podobni dejanski stanji zaradi različnih pravnih stanj bistveno drugače obravnavani, kar pa gotovo ni značilnost pravičnega davka.

Za uvedbo pravičnega davka na nepremičnine je torej nujno razmisliti, ali želimo brez razlikovanja obdavčiti vse nepremičnine, zgolj z namenom polnjenja državnega oziroma občinskih proračunov, ali pa bomo upoštevali zahtevo po obnovljivosti davčnega vira in uvedli obdavčitev, ki upošteva dejansko gospodarsko moč zavezancev, torej njihovo sposobnost plačila davka in ki ne zažira same substance davčnega vira, kar bi dolgoročno pomenilo kolaps davčnega sistema zaradi uničenja davčne sposobnosti zavezancev.

---

<sup>39</sup> Razveljavljeni ZDavNepr iz leta 2013 je to »prevalitev« rešil na zakonski ravni in za davčnega zavezanca določil leasingojemalca (1. alineja 8. odstavka 4. člena ZDavNepr).

**Davčna pravičnost** oziroma **načelo enakomerne porazdelitve davčnega bremena** je krovno načelo davčnega prava. Sloni na Aristotelovi razdeljevalni (distributivni) pravičnosti, ki pomeni sorazmerno enakost v obravnavanju večjega števila oseb – dodelitev pravic in dolžnosti glede na sposobnosti in potrebe. Na tej pravičnosti temelji različna davčna obremenitev glede na ekonomsko moč davčnih zavezancev.<sup>40</sup>

To načelo je izpeljano iz ustavnega načela enakosti pred zakonom – v bistvenem enake primere se obravnava enako, hkrati pa je nujno upoštevati tudi dejanske neenakosti položajev davčnih zavezancev in jih tem neenakostim primerno drugače obravnavati. Za razlikovanje mora torej obstajati razumen, iz narave stvari izhajajoč razlog.<sup>41</sup> Pri davčnih zavezancih je torej pravična različna obremenitev, če gre za različna pravna in dejanska stanja. S tem se doseže vzpostavitev sorazmerno enake obremenitve med neenakimi zavezanci in se vzpostavlja davčna enakost in s tem enakost pred zakonom.<sup>42</sup>

Zakonodajalec mora načelo enakomerne porazdelitve davčnega bremena spoštovati zelo dosledno, tako da enakomernost učinkuje v vsakem posameznem primeru, zato morajo biti vsi kriteriji, ki primerjajo in razlikujejo različne dejanske okoliščine, nedvoumno vsebovani v zakonskih normah, da ne puščajo maneverskega prostora za arbitrarnost pri konkretni odmeri davka.<sup>43</sup>

### 4.3 Načelo davčne enakomernosti

Načelo davčne enakomernosti nalaga plačilo davka vsem, ki so ga sposobni plačevati; plačujejo naj ga enakomerno, v sorazmerju s svojo gospodarsko močjo.<sup>44</sup> Skladno s tem načelom naj višina davka ne bi bila absolutno, pač pa relativno enaka za vse.

Razumevanje tega načela je bilo zgodovinsko različno. Plod francoske revolucije je sicer bila splošna in enakomerna obdavčitev: »Skupni prispevek, neogibno potreben za delovanje javne oblasti in stroške uprave, mora biti enakomerno porazdeljen med vse državljane v razmerju z

---

<sup>40</sup> B. Tičar, Razvoj sodobnih načel obdavčenja, 2003, str. 1860.

<sup>41</sup> U-I-9/98 z dne 16.4.1998, 12. točka.

<sup>42</sup> U-I-313/13 z dne 21.3.2014, 45. točka.

<sup>43</sup> U-I-313/13 z dne 21.3.2014, 46. točka.

<sup>44</sup> F. Pernek, B. Kostanjevec, M. Čampa, 2009, Davčno pravo in javne finance, str. 57.

njihovimi možnostmi»<sup>45</sup> Sicer je nakazana sorazmernost davčnega bremena, vendar ureditev ni upoštevala dejanske davčne (ne)spособnosti zavezancev z minimalno ekonomsko močjo. Breme davka je bilo zato za tiste, katerih dohodek ni pokrival eksistenčnega minimuma, pretežno. Tako se je pod pritiski socialno šibkih družbenih slojev v začetku 20. stoletja uveljavilo socialno-politično razumevanje davka, ki je vodilo k uvedbi davka prostega minimuma – davčno sposobni so bili torej le tisti, ki so presegali eksistenčni minimum.<sup>46</sup> V našem sistemu se to načelo izvaja z davčnimi olajšavami.

#### 4.4 Načelo pravne države

Načelo pravne države na področju davkov sestavljajo naslednje komponente: **davčna določenost**, ki zahteva, da so vse davčne obveznosti naložene z zakonom (lat.: nullum tributum sine lege). **Načelo zakonitosti v davčnem pravu** je v naši ureditvi določeno že v Ustavu<sup>47</sup> ter zahteva, da je iz zakona predvidljivo, kaj država od davčnega zavezanca zahteva.<sup>48</sup> To načelo ni le pooblastilo zakonodajalcu, da predpisuje davke v določeni obliki, pač pa tudi varstvo davčnih zavezancev, ker zahteva, da je pravni položaj davčnih zavezancev jasno in predvidljivo razviden že iz zakona in ne šele iz podzakonskih aktov.<sup>49</sup> Vsak davčni zakon bi moral biti zapisan tako, da bi si vsak posameznik mogel sam izračunati višino svojih obveznosti oziroma preveriti odmerno odločbo.

Davčne obveznosti morajo biti zavezancu vnaprej znane, čemur sledi tudi načelna **prepoved retroaktivnosti davčne zakonodaje**, saj le vnaprejšnje poznavanje davčnih obveznosti državljanom nudi pravno varnost in zaupanje v konsistentnost davčnega sistema.

Ker v davčnem pravu država nastopa v močnejši vlogi, davčne zavezance varuje tudi **prepoved analogije v davčnih predpisih**. S tem se preprečuje samovolja davčnih organov, saj se davčna obveznost lahko naloži le takrat, ko je izpolnjen z zakonom določen dejanski stan.

Na načelni ravni je poudarjeno tudi **zaupanje v delo davčnih organov**. Organi ne smejo delovati samovoljno, pač pa morajo spoštovati pravila postopka in pravna dejanja opravljati

---

<sup>45</sup> 13. člen francoske Deklaracije o pravicah človeka in državljana iz leta 1789.

<sup>46</sup> B. Tičar, Razvoj sodobnih načel obdavčenja, 2003, str. 1857 in 1858.

<sup>47</sup> 147. člen URS

<sup>48</sup> U-I-9/98 z dne 16.4.1998, 11. točka.

<sup>49</sup> U-I-313/13 z dne 21.3.2014, 42. točka.

korektno, pravočasno in skladno z vsemi načeli davčnega prava. Pomembno za zaupanje je tudi spoštovanje **davčne tajnosti**; davčni organi namreč podatkov v davčnem postopku ne smejo posredovati tretjim osebam.<sup>50</sup>

#### 4.5 Načelo socialne države

Uresničevanje načela socialne države je zelo odvisno od davčne politike države. Namen načela je, da blaži učinek obdavčenja za ekonomsko šibkejše zavezance.<sup>51</sup> Najbolj značilne tehnike, ki omogočajo tako regulacijo, so davčne olajšave v smislu eksistenčnega minimuma in pa progresivno obdavčenje, ki prilagaja obremenitvena izhodišča za vse davčne zavezance na sorazmerno podoben nivo, sorazmerno z njihovo ekonomsko sposobnostjo.

Izpeljana iz tega načela je *socialna funkcija lastnine*. Ta posega v stvarnopravno nedotakljivost zasebne lastnine, ki naj se uporablja tako, da prispeva k dobrobiti skupnosti;<sup>52</sup> seveda je lastnina lahko tudi predmet obdavčitve. Z obdavčitvijo lastnina zavezuje k uporabi, ki naj služi družbeni skupnosti skozi plačevanje davkov, predvsem v smislu, da se premoženje uporablja tako, da daje obdavčljive donose.<sup>53</sup>

Socialna funkcija lastnine pa je omejena na način, da davčni posegi v lastnino ne izničijo motivacije lastnika prizadevati si za čim boljše izkoriščanje lastnine<sup>54</sup> – davki ne smejo tako obremeniti donosov, da se lastniku imeti premoženje v lasti oziroma ga donosno uporabljati ne splača več. To je zelo pomemben argument pri vzpostavitvi obdavčitve nepremičnin. Že z weimarsko ustavo iz leta 1919, ki je razvijala idejo socialne funkcije lastnine v smeri, da urejanje gospodarskega življenja stremi za tem, da se vsem zagotovi človeka vredno življenje<sup>55</sup>, je bilo stanovanje opredeljeno kot nujna socialna dobrina, zato je sistem obdavčitve nepremičnin, ki posega v tako osnovno premoženje, kot je nepremičnina, ki služi kot stanovanje, v nasprotju s samo socialno funkcijo lastnine.

---

<sup>50</sup> B. Tičar, Razvoj sodobnih načel obdavčenja, 2003, str. 1866 in 1867.

<sup>51</sup> B. Tičar, Razvoj sodobnih načel obdavčenja, 2003, str. 1860.

<sup>52</sup> A. Berden, 2013, Lastnina, stran 76.

<sup>53</sup> B. Tičar, Razvoj sodobnih načel obdavčenja, 2003, str. 1862.

<sup>54</sup> J. Šinkovec, Sodobni pogledi na lastnino (socialna funkcija), 1992, str. 178.

<sup>55</sup> J. Šinkovec, Sodobni pogledi na lastnino (socialna funkcija), 1992, str. 172.

## 5. Pregled ureditve obdavčitve nepremičnin in vidik načela socialne države

### 5.1 Davek od premoženja fizičnih oseb

Davek od premoženja je pravi premoženjski davek na nepremičnine, obdavčuje se nepremično premoženje fizičnih oseb, davčna osnova za odmero tega davka pa je vrednost nepremičnine. Trenutno ta davek ureja Zakon o davkih občanov,<sup>56</sup> ki določa, da ta davek plačujejo fizične osebe, ki posedujejo stavbe (dele stavb, stanovanja in garaže) in prostore za počitek oziroma rekreacijo. Davek se plačuje ne glede na to, ali lastnik oziroma uživalec uporablja premoženje sam ali ga daje v najem.

Davčna osnova za davek od premoženja je opredeljena kot vrednost stavbe oziroma prostora za počitek ali rekreacijo, ugotovljena na podlagi določil Pravilnika o merilih in načinu ugotavljanja vrednosti stanovanj in stanovanjskih hiš<sup>57</sup> ter sistemu točkovanja. Vrednost stavbe je odvisna od koristne površine, kakovosti gradnje, starosti in drugih elementov.<sup>58</sup>

Element načela socialne države pri tej ureditvi je davčna olajšava, ki ustreza vrednosti 160 m<sup>2</sup> stanovanjske površine, pod pogojem, da je lastnik ali njegov ožji družinski člani v letu pred odmero davka stalno bival v stanovanjskih prostorih. Prav tako je predvideno 10% znižanje odmerjenega davka za četrtega in vse nadaljnje stanovalce. Taka olajšava je smiselna rešitev, saj tako davek ne bremeni povprečnega stanovanja, temveč zasleduje sistem obdavčitve luksuza. Višina olajšave in vprašanje razmerja med višino olajšave in številom stalno bivaajočih pa bi lahko bila deležna dodatne razprave.

Določene kategorije nepremičnin so oproščene davka od premoženja na posest stavb, in sicer kmetijska gospodarska poslopja, poslovni prostori, ki jih lastnik oziroma uživalec uporablja za opravljanje dejavnosti, stanovanjske stavbe zavezancev davka iz kmetijstva, ki so pokojninsko

---

<sup>56</sup> Zakon o davkih občanov (ZDO) Uradni list SRS, št. 36/88, 8/89, Uradni list RS, št. 48/90, 8/91, 14/92 – ZOMZO, 7/93, 18/96 – ZDavP, 91/98 – ZDavP-C, 1/99 – ZNIDC, 117/06 – ZDVP, 117/06 – ZDDD, 24/08 – ZDDKIS in 101/13 – ZDavNepr

<sup>57</sup> Uradni list RS, št. 127/2004

<sup>58</sup> Povzeto po: Nepremičnine in davki - Brošura o obdavčitvi nepremičnin, str. 9.

in invalidsko zavarovani na podlagi dohodkov iz kmetijstva; kulturni ali zgodovinski spomeniki in stavbe, ki se iz objektivnih razlogov ne morejo uporabljati. Tudi tu je jasna sled načela socialne države, saj gre za nepremičnine, ki so bodisi nujno potrebne za dejavnost, torej vsekakor niso luksuzne, bodisi gre za varstvo kulturne dediščine ali pa le za nedonosno, praktično neuporabno premoženje.

Institut, ki upošteva finančni položaj fizične osebe kot investitorja novogradnje ali kupca novogradnje je začasna oprostitvev davka od premoženja na posest stavb. Tega so začasno oproščeni prvi lastniki novih stanovanjskih hiš oziroma stanovanj in garaž, in sicer za dobo 10 let. Ta oprostitvev se tudi deduje s stavbo. Oprostitvev se prizna tudi za popravljene in obnovljene nepremičnine, če se je zaradi popravila ali obnove vrednost nepremičnine povečala za več kot 50 %. Tako se spodbuja gospodarno ravnanje z nepremičninami.

Glede na oprostitvev in olajšave, uporabljene pri tej ureditvi, gre za socialno zgledno ureditev obdavčitve nepremičnin, seveda pa za proračun ta davek ni najbolj donosen.

## **5.2 Davek na dobiček zaradi spremembe namembnosti zemljišč**

Z Zakonom za uravnoteženje javnih financ je bila zelo mimogrede uvedena zanimiva dajatev, in sicer davek na dobiček od prodaje zemljišč, ki se ob odsvojitvi štejejo za zemljišča za gradnjo stavb. ZUJF določa, da se za zemljišča za gradnjo stavb štejejo »zemljišča, ki so kot zemljišča za gradnjo stavb evidentirana v registru nepremičnin, v skladu s predpisi o množičnem vrednotenju nepremičnin, ali zemljišča, ki so stavbna zemljišča, za katera občina potrdi, da ustrezajo kriterijem za določitev zemljišč za gradnjo stavb.«<sup>59</sup>

Po pojasnilih finančne uprave gre za davek protišpekulativne narave, saj gre za obdavčitev dobička, ki nastane ob spremembi namembnosti zemljišča v zemljišče za gradnjo stavb. Pojem »zemljišče za gradnjo stavb« pa je mnogo širši od bolj znanega pojma »stavbnega zemljišča«<sup>60</sup> in obsega domala vse površine, kjer se da postaviti vsaj čebelnjak, vrtno lopo ali vaško avtobusno postajo. Poleg logičnih površin, kot so stavbna zemljišča, območja stanovanj in

---

<sup>59</sup> 135/II ZUJF

<sup>60</sup> Stavbno zemljišče je le eno izmed vrst zemljišč za gradnjo stavb, podobnost terminov pa povzroča kar nekaj zmede pri razumevanju davka.

stanovanjske površine, površine počitniških hiš, območja proizvodnih dejavnosti, gospodarske cone, površine z objekti za kmetijsko proizvodnjo ter območja prometne, komunikacijske in energetske infrastrukture, register nepremičnin kot zemljišča za gradnjo stavb določa tudi površine, ki naj bi bile po svoji naravi namenjene vse prej kot pozidavi; na primer parke, območja zelenih površin, površine za vrtičkarstvo.<sup>61</sup>

Ministrstvo za finance uvedbo tega davka sicer utemeljuje s plemenitim protišpekulativnim namenom: zgolj pobrati del dobička, h kateremu lastnik ni prispeval s svojimi vlaganji, ampak je ta rezultat prostorskega načrtovanja, še posebej pa želi obremeniti tiste dobičke, ki so rezultat špekulativnih nakupov kmetijskih zemljišč ob koriščenju informacij o načrtovanih spremembah občinskih prostorskih načrtov.<sup>62</sup> Glede na način uvedbe davka ravno z zloglasnim ZUJF-om pa se poraja razumen dvom, ali gre res le za protišpekulativno dajatev ali za nov potencialni davčni vir, ki bo v času gospodarske krize polnil proračunsko blagajno, glede na to, da je tako končna odločitev o spremembi namembnosti kot pobiranje davka v rokah oblasti in zato dopušča možnost zlorabe pri oblikovanju prostorskih načrtov z namenom obdavčitve ob odsvojitvah, ki bi bile lahko ob uvedbi novega nepremičninskega davka bolj pogoste. Ker davek na promet z nepremičninami pač poberejo občine, država na ta način lahko pristavi še svoj lonček, ne da bi bila v konfliktu interesov z občinami. Če si torej drznemo trditi, da je namen uvedbe tega davka le polnjenje proračuna, natečena sredstva pa niso namenjena financiranju socialne politike, ta davek nikakor ne pomaga uresničevati načela socialne države. Dejansko lahko pride celo do večanja razlik med ekonomsko močnimi in šibkimi, saj odmera tega davka ne upošteva socialnega položaja prodajalca.

Pri ugotavljanju davčne obveznosti se upoštevajo vse prodaje zemljišč od dneva uveljavitve ZUJF-a,<sup>63</sup> ne glede na čas pridobitve zemljišča ali trenutek spremembe namembnosti. Bistvo je, da je do spremembe namembnosti prišlo v času lastništva prodajalca. Prodaja zemljišča, ki ga je prodajalec že pridobil kot zemljišče za gradnjo stavb, ni predmet obdavčitve.<sup>64</sup>

---

<sup>61</sup> Šifranti registra nepremičnin in katastra stavb, MOP GURS, z dne 20.12.2011.

<sup>62</sup> Pojasnilo MF, številka: 007-253/2012/, z dne 3. 8. 2012.

<sup>63</sup> Od 31. 5. 2012 dalje.

<sup>64</sup> Povzeto po: Nepremičnine in davki - Brošura o obdavčitvi nepremičnin, str. 11.



Davčni zavezanec je prodajalec zemljišča, ne glede na to, ali gre za fizično ali pravno osebo. Davčna osnova je razlika med vrednostjo zemljišča ob odsvojitvi in vrednostjo zemljišča ob pridobitvi, torej razlika, ki je nastala zaradi spremembe namembnosti v več vredno zemljišče za gradnjo stavb. Davčne stopnje so odvisne od tega, koliko časa je minilo od spremembe namembnosti, in sicer je stopnja 25 %, če je od spremembe namembnosti minilo manj kot eno leto, 15 %, če je minilo eno do tri leta, in 5 %, če je od spremembe namembnosti do prodaje minilo od tri do vključno deset let.<sup>65</sup>

### 5.3 Davek na nepremično premoženje večje vrednosti

Davek na nepremično premoženje večje vrednosti<sup>66</sup> je bil še eden izmed protikriznih ukrepov, uveljavljenih z Zakonom za uravnoteženje javnih financ. Kot pri mnogih drugih ukrepih ZUJF-a se je tudi pri vzpostavitvi tega davka poznala naglica in nepremišljenost sistema, zato se je v praksi pokazalo, da davek na nepremično premoženje večje vrednosti ne prenese osnovnega preizkusa spoštovanja načel davčnega prava. Ta davek je bil sicer odpravljen,<sup>67</sup> a naj izpostavim nekatere hibe, ki so se pokazale v praksi.

Obdavčene so bile nepremičnine, ki so pripadale istemu lastniku, če je njihova skupna vrednost znašala najmanj 500.000 eurov.<sup>68</sup> Za nepremičnine, katerih vrednost se je upoštevala, so se štete vse nepremičnine, razen poslovnih in industrijskih nepremičnin ter nepremičnin za javni namen.<sup>69</sup>

Davčni zavezanec je bila oseba, ki je bila na dan 1. januarja leta, za katerega se je odmerjal davek, evidentirana v registru nepremičnin kot lastnik nepremičnine. Če podatki o nepremičninah, evidentiranih v registru nepremičnin na dan 1. januarja leta, za katero se davek odmerja, niso izkazovali dejanskega stanja na ta dan, je lahko lastnik nepremičnine za potrebe odmere davka spremenil te podatke do 15. februarja leta, za katero se je davek odmerjal.<sup>70</sup>

---

<sup>65</sup> 138. člen ZUJF

<sup>66</sup> V nadaljevanju DNPVV.

<sup>67</sup> Sprva z Zakonom o davku na nepremičnine, nato pa obdavčitev z razveljavitveno odločbo USRS št. U-I-313/13 z dne 21.3.2014 ni bila ponovno vzpostavljena.

<sup>68</sup> Sprva je bila z ZUJF-om postavljena vrednostna meja 1.000.000,00 EUR.

<sup>69</sup> 63. člen Zakona o izvrševanju proračunov Republike Slovenije za leti 2014 in 2015 (ZIPRS1415).

<sup>70</sup> 63/IV in 63/V ZIPRS1415

Ključna za odmero davka je tudi davčna osnova, ki mora biti skladno z ustavnim načelom zakonitosti v davčnem pravu<sup>71</sup> dovolj določno opredeljena z zakonom, da prepreči morebitno arbitrarnost v nadaljnjih postopkih odmere davka. Glede davčne osnove je ZUJF vseboval le blanketno normo, ki je napotovala na predpise o množičnem vrednotenju nepremičnin; ugotovitev zavezanosti za DNPVV in njegove višine je bila torej odvisna od postopkov vrednotenja, izvedenih na podlagi Zakona o množičnem vrednotenju nepremičnin, ki pa je bil spoznan kot neskladen z ustavo, v kolikor se uporablja za namen obdavčitve nepremičnin,<sup>72</sup> saj metode in modeli vrednotenja niso bili dovolj določno opredeljeni na zakonski ravni, pač pa šele s podzakonskimi akti, kar v davčnem pravu ni dopustno.

O nenavadnih primerih, ki so opozorili na neskladje med namenom DNPVV in njegovo odmero, pa je poročala tudi pravna praksa: davek v znesku 2.000 € je bil odmerjen fizični osebi, članu štiričlanske družine z dvema mladoletnima otrokoma in skupnim mesečnim dohodkom 2.400 €. Upoštevana je bila nepremičnina, na kateri ima družina hišo, na isti parceli pa še stoji za rušitev godna stara hiša, ki je niso še podrli zaradi stroškov rušitve; na v zakonu zgrajeni hiši zakonca nimata vpisane skupne lastnine; upoštewane so bile tudi parcele v lastništvu stranke, ki zaradi lege in reliefa niso primerne za gradnjo, a so zaradi umeščenosti v naselje na geodetski upravi označene kot »zemljišča v območju stanovanj, primerna za gradnjo« in po modelih za množično vrednotenje nepremičnin krepko precenjene, kljub temu, da je stranka pristojni davčni organ na napako opozorila že pred leti v zvezi z odmero nadomestila za uporabo stavbnega zemljišča in je davčni organ upošteval dejstva ter ustrezno spremenil odločbo.<sup>73</sup>

Orisani primer nikakor ne portretira ciljne skupine ljudi, ki imajo v lasti vrednejše, luksuzne nepremičnine; gre za družino s parcelo za osnovno bivanje in nekaj balastnimi parcelami. Temeljni problem je v neskladnosti evidenc – v tem primeru ima davčni organ popravljene podatke, ki pa niso zavedeni v evidenci geodetske uprave. Na te podatke stranka, ki upravičeno (na primer na podlagi vrednosti nepremičnine v odmerni odločbi za NUSZ) ne pričakuje, da bo zavezana k plačilu DNPVV, ne more vplivati, saj napaka izvira iz uradnih evidenc; še več, napaka je še vedno v evidencah, čeprav je stranka v preteklosti pristojne organe opozorila nanjo. Ureditev je imela zelo pomanjkljiv in strankam nenaklonjen sistem odprave napak, saj bi se napake, ki jih zavezanec opazil in javil šele po prejetju odločbe, upoštevale šele naslednje leto,

---

<sup>71</sup> 147. člen URS

<sup>72</sup> Odločba USRS št. U-I-313/13 z dne 21.3.2014.

<sup>73</sup> N. Cankar, Izkušnja z novim davkom na nepremično premoženje večje vrednosti, 2013, str. 13.

kar pa seveda ni dovolj hitro, da stranke ne bi zadele finančne posledice napačne odmerne odločbe.<sup>74</sup> V davčnem postopku načeloma velja, da pritožba ni suspenzivna,<sup>75</sup> zato bi tak davek za zavezanca, ki je to le zaradi napake v evidenci, pomenil občuten poseg v ekonomsko moč zavezanca - iz primera je razvidno, da lahko taka odločba doleti tudi čisto povprečno situirano družino.

Ker lahko posledice vzpostavitve nedomišljenega davčnega sistema grobo kršijo načelo davčne pravičnosti, je nujno najprej poskrbeti za korektne temelje, torej nič manj kot popolne podatke, na podlagi katerih se lahko vzpostavi pravična obdavčitev. Tovrstne instant rešitve, ki ne upoštevajo nobenih drugih kratko- in dolgoročnih posledic kakor priliv sredstev v proračun, pa so v nasprotju s pravno in socialno državo in zaradi posledic napak državljanom povzročajo obilo nejevolje in ekonomsko škodo, država pa ima s popraviljanjem napak stroške, ki postavljajo pod vprašaj še upoštevanje davčnega načela ekonomičnosti.

#### **5.4 Nadomestilo za uporabo stavbnega zemljišča**

Nadomestilo za uporabo stavbnega zemljišča (NUSZ) je relikv bivešega sistema družbene lastnine. Ker so bila vsa, tudi stavbna zemljišča v družbeni lasti, je bil pravni naslov za uživanje zemljišča pravica do uporabe. Takrat je bilo logično, da nosilec pravice do uporabe določenega dela družbene lastnine družbi plača primerno nadomestilo. Danes je tovrstno poimenovanje nesistemska in neutemeljena, saj je nadomestilo za uporabo tipičen institut družbenolastninskega koncepta in ne sistema zasebne lastnine. Ni logično, da lastnik stvari komurkoli plačuje nadomestilo za uporabo svoje stvari.<sup>76</sup>

Pri NUSZ gre za prehodno ureditev, ki ima praktično naravo lokalnega davka na določene nepremičnine in je pomemben vir občinskih proračunov. Tudi pri načinu odmerjanja in postopanju davčnega organa se obravnava kot davek. Kljub vsemu je ustavno bolj dopustna nedosledna začasna ureditev z zgrešenim poimenovanjem kot možnost, da se ukine pomemben finančni vir lokalnih skupnosti, ne da bi ga nadomestili z drugim lastnim virom.<sup>77</sup>

---

<sup>74</sup> Primer povzet po N. Cankar, Izkušnja z novim davkom na nepremično premoženje večje vrednosti, 2013, str. 13 in 14.

<sup>75</sup> 87. člen ZDavP-2: "Pritožba ne zadrži izvršitve odmerne odločbe, če ni s tem zakonom drugače določeno."

<sup>76</sup> Povzeto po A. Igličar, Upravičenost pojma nadomestilo za uporabo stavbnega zemljišča, 2012, str. 16 in 17.

<sup>77</sup> Pritrdilno ločeno mnenje sodnice dr. Jadranke Sovdat k odločbi št. U-I-313/13, 4. točka.

Razveljavljeni Zakon o davku na nepremičnine iz leta 2013 je z novo ureditvijo ukinil institut NUSZ-ja, a je Ustavno sodišče v odločbi o razveljavitvi ZDavNepr, opr. št. U-I-313/13, ponovno vzpostavilo prehodno ureditev, zato ostaja v veljavi Zakon o stavbnih zemljiščih<sup>78</sup> iz leta 1984, in sicer prva in tretja alineja 41. člena ter določbe VI. poglavja (58. do 63. člen).<sup>79</sup> Te določbe uvajajo in definirajo institut NUSZ ter način obračunavanja. Podrobneje NUSZ ureja še Zakon o graditvi objektov<sup>80</sup> v členih 218., 218.a, 218.b, 218.c, 218.č, in 218.d, ki opredeljujejo odmero nadomestila in podrobneje definirajo relevantne pojme ter usklajujejo postopke za pridobivanje podatkov. Ker se NUSZ odmerja na občinski ravni, ga podrobneje urejajo še odloki lokalnih skupnosti.

Zakon o stavbnih zemljiščih določa, da se »nadomestilo za uporabo stavbnega zemljišča plačuje na območju mest in naselij mestnega značaja, na območjih, ki so določena za stanovanjsko in drugačno kompleksno graditev, na območjih, za katere je sprejet prostorski izvedbeni načrt, in na drugih območjih, ki so opremljena z vodovodnim, kanalizacijskim in električnim omrežjem.«<sup>81</sup> Zakon za določitev območij, od katerih se pobira NUSZ, pooblašča lokalne skupnosti,<sup>82</sup> prav tako jim nalaga določitev merila za določitev višine nadomestila ter merila za oprostitev plačila nadomestila.<sup>83</sup> Zavezanec za plačilo NUSZ je neposredni uporabnik zemljišča oziroma stavbe ali dela stavbe,<sup>84</sup> običajno je to lastnik ali najemnik.

Ureditev NUSZ dopušča oprostitve plačila za nove gradnje oziroma dozidave, oprostitve za občane z nižjimi dohodki in občane, ki so organizirano vlagali družbena sredstva v izgradnjo komunalnih objektov in naprav, dajatev pa se ne plačuje od zemljišč, ki so namenjena za potrebe obrambe ter za tuja diplomatska in konzularna predstavništva.<sup>85</sup> Nova družbeno politična ureditev je izločila tudi druge nepremičnine, ki so v službi javnega interesa, in sicer zemljišča,

---

<sup>78</sup> Zakon o stavbnih zemljiščih (ZSZ) Uradni list SRS, št. 18/84, 32/85 – popr., 33/89, Uradni list RS, št. 24/92 – odl. US, 44/97 – ZSZ, 101/13 – ZDavNepr in 22/14 – odl. US.

<sup>79</sup> Na te določbe napotujeta tudi 56. člen Zakona o stavbnih zemljiščih (Uradni list RS, št. 44/97, 67/02 – ZV-1, 110/02 – ZUreP-1 in 110/02 – ZGO-1) in prehodne določbe Zakona o urejanju prostora (Uradni list RS, št. 110/02, 8/03 – popr., 58/03 – ZZK-1, 33/07 – ZPNačrt, 108/09 – ZGO-1C in 80/10 – ZUPUDPP).

<sup>80</sup> Zakon o graditvi objektov (ZGO) Uradni list RS, št. 102/04 – uradno prečiščeno besedilo, 14/05 – popr., 92/05 – ZJC-B, 93/05 – ZVMS, 111/05 – odl. US, 126/07, 108/09, 61/10 – ZRud-1, 20/11 – odl. US, 57/12, 101/13 – ZDavNepr, 110/13 in 19/15.

<sup>81</sup> 2. odstavek 58. člena ZSZ iz leta 1984

<sup>82</sup> 3. odstavek 58. člena ZSZ iz leta 1984

<sup>83</sup> 61. člen ZSZ iz leta 1984

<sup>84</sup> 62. člen ZSZ iz leta 1984

<sup>85</sup> 59. člen ZSZ iz leta 1984

ki služijo potrebam zdravstva, socialnega in otroškega varstva, šolstva, kulture, znanosti, športa in javne uprave,<sup>86</sup> kar je posledica uresničevanja načela socialne države.

Nadomestilo se v občinah obračunava različno, saj je ustavno dopustno, da se pri obračunu upošteva in različno vrednoti različne okoliščine, zato je dopustno, da sosednji občini na podlagi drugačnih okoliščin različno obračunavata nadomestilo, lahko pa občina nadomestila sploh ne obračunava.<sup>87</sup> Kriteriji za izračun nadomestila so namembnost stavbnega zemljišča (gospodarski, poslovni, stanovanjski namen), lega oz. območje (ožje mestno središče, mestno obrobje idr.), smotrno izkoriščanje stavbnega zemljišča, izjemne ugodnosti v zvezi s pridobivanjem dohodka v gospodarskih dejavnostih in opremljenost stavbnega zemljišča s komunalno infrastrukturo ter dejanske možnosti priključitve na komunalno infrastrukturo.<sup>88</sup> Odmero nadomestila na podlagi podatkov, ki jih posreduje občina, opravi pristojni davčni organ skladno z občinskim odlokom.

Problem NUSZ-ja je primarno ta, da gre za prehodno ureditev, ki obstaja dlje, kot je bilo pričakovano in ker gre za dajatev, ki za naš družbeni sistem ni primerna, je zakonodajalec ne popravlja, saj je predvidena in nujno potrebna nova sistemska rešitev, ki bo sedanjo prehodno ureditev povsem nadomestila. Obračunavanje NUSZ-ja je v rokah občin, oziroma ga obračuna davčni organ, a ne na podlagi podatkov iz državnega registra nepremičnin, pač pa na podlagi občinskih evidenc, ki pa naj bi bile v še slabšem stanju kot državne evidence, nevzdrževane in medsebojno neprimerljive.<sup>89</sup>

NUSZ se od urejenega sistema davka na nepremičninskega davka razlikuje tudi po tem, da so z njim obremenjene le določene vrste nepremičnin, in sicer stavbna zemljišča ter stavbe oziroma deli stavb. Ker zakonodaja prepušča odmero NUSZ-ja občinam glede na kriterije, ki jih ovrednotijo občine same, je način določanja res arbitraren,<sup>90</sup> a je potrebno še enkrat poudariti, da ni vsako razlikovanje napačno, če je utemeljeno na realnih razlikah.

---

<sup>86</sup> 3. odstavek 218. člena ZGO-1

<sup>87</sup> Na primer občina Rogašovci.

<sup>88</sup> Povzeto po: Z. Maček, Obračun nadomestila za uporabo stavbnega zemljišča, 2008, str. 28.

<sup>89</sup> Tako zatrjuje Vlada RS v Predlogu Zakona o davku na nepremičnine z dne 18.10.2013, str. 4.

<sup>90</sup> Prav tako Vlada RS v Predlogu Zakona o davku na nepremičnine z dne 18.10.2013, str. 4.

## 6. Obet systemskega davka na nepremičnine

Davek na nepremičnine je sistemski premoženjski davek. Uvedbo nepremičninskega davka si je Republika Slovenija začrtala v okviru davčne reforme v Strategiji za vključitev v Evropsko unijo iz leta 1998. Reforma obdavčitve nepremičnin v strategiji predvideva tudi novo obdavčitev transakcij z nepremičninami, kar je država izpeljala. Cilj takratne reforme obdavčitve nepremičnin je bil – poleg novega vira za povečanje javnofinančnih prihodkov, ki bi razbremenili obdavčitev dela na mednarodno primerljivo raven – spodbujati produktivno rabo virov tako zasebno kot v gospodarskih dejavnostih in podpirati socialno politiko.<sup>91</sup> Reforma obdavčitve nepremičnin še vedno ni v celoti realizirana; kritika preživetosti ureditve velja predvsem za nadomestilo za uporabo stavbnega zemljišča.

V zgodovini samostojne Republike Slovenije so ta davek v različnih izvedbah skušali uvesti že večkrat. Leta 2006<sup>92</sup> je stopil v veljavo Zakon o evidentiranju nepremičnin, da bi se vzpostavil enoten register nepremičnin v državi. Istega leta je bil uveljavljen tudi Zakon o množičnem vrednotenju nepremičnin, na podlagi katerega bi se določala vrednost nepremičnin za namene obdavčitve. Register nepremičnin je bil vzpostavljen sredi leta 2008. Dve leti pozneje je vlada pripravila osnutek predloga uvedbe nepremičninskega davka, ki bi nadomestil obstoječe dajatve: davek na premoženje, NUSZ in pristojbino za vzdrževanje gozdnih cest. Poslana so bila obvestila o poskusnem izračunu vrednosti nepremičnin, ki so pokazala na številne napake v evidencah. Temu je sledilo dodatno obdobje, namenjeno posredovanju pripomb z namenom uskladitve evidenc, ki pa ga lastniki nepremičnin niso zadostno izkoristili, verjetno zaradi pomanjkanja interesa, saj je bila »grožnja« davka na nepremičnine premaknjena predaleč v prihodnost. Padec tedanje vlade je predlog zakona potisnil v ozadje. Nov predlog je bil predstavljen sredi leta 2013. Novi davek na nepremičnine bi nadomestil vmes uvedeni davek na nepremično premoženje večje vrednosti, NUSZ, davek na premoženje in pristojbino za vzdrževanje gozdnih cest. A drugače od vseh prejšnjih predlogov je ta predlog predvideval delitev pobranega davka med državo in občine, kar je ogrožalo finančno avtonomijo občin. Očiten cilj take ureditve je bil krpanje proračunske luknje, sistemski davek se je uvajal v slogu kriznega davka, Zakon o davku na nepremičnine je bil rokohitrsko sprejet po nujnem postopku, seveda pa se je naglica poznala v izjemno površni, nedomišljeni, nedosledni ureditvi, ki je kršila

---

<sup>91</sup> Strategija Republike Slovenije za vključitev v Evropsko unijo, 1998, str. 132 in 133.

<sup>92</sup> Časovnica povzeta po navedenem članku časnika Delo: Dolga zgodovina nepremičninskega davka.

več ustavno varovanih pravic in načel; Ustavno sodišče je zakon spoznalo kot neskladen z ustavo in Zakon o davku na nepremičnine razveljavilo.<sup>93</sup> A sodniki so v odločbi<sup>94</sup> jasni: sistemska ureditev obdavčitve nepremičnin sama po sebi ni sporna; glede na slovensko zastarelo in zmedeno ureditev obdavčitve nepremičnin je celo zaželena in pričakovana,<sup>95</sup> seveda pa mora biti ustavno skladna. V odločbi in ločenih mnenjih je poleg osnovne presoje ustavne skladnosti izpodbijanih določb tudi mnogo poudarkov, smernic in kritičnih razmislekov, na kaj vse je treba paziti pri uvedbi davka na nepremičnine, da se vzpostavi dolgoročno vzdržan režim, skladen z ustavo in načeli davčnega prava.

Ministrstvo za finance je julija 2016 dalo v javno obravnavo predlog novega Zakona o množičnem vrednotenju nepremičnin, jeseni 2016 pa naj bi predstavili predlog zakona o davku na nepremičnine, na podlagi katerega naj bi davek na nepremičnine prvič odmerjen leta 2020.<sup>96</sup>

## 6.1 Primernost davčnega vira z vidika ustavnega jamstva lastnine in načela socialne države

Načelna izbira davčnega vira mora slediti temu, da ne načenja obstoječega premoženja, pač pa le novo ustvarjeno vrednost premoženja, v smislu da pod bremenom davka ne pride do zmanjšanja samega davčnega vira, zato so najbolj primerni davčni viri različni dohodki in dobički. To poudarja tudi prej omenjeno Wagnerjevo **načelo izbire davčnega vira**, ki zahteva, da se **praviloma obdavčujejo le tisti davčni viri, ki se nenehno ekonomsko obnavljajo**. Zato je **primerneje obdavčiti donose od premoženja kot pa premoženje samo**. To naj bi bilo dopustno obdavčiti le v izjemnih primerih (vojna, elementarna katastrofa) ali z namenom obdavčitve luksuza – davčno visoko sposobnih davčnih zavezancev.<sup>97</sup> A zakonodajalec ima pri izbiri davčnega vira široko polje proste presoje in obdavčitev nepremičnin sama po sebi ni ustavno sporna, z nepremišljeno ureditvijo pa lahko pride do prekomernega posega v lastnino.

---

<sup>93</sup> Kljub neveljavnosti ZDavNepr ga v tem delu uporabljam z namenom predstavitve pretekle ureditve, njene kritike in razmisleka o drugih možnostih.

<sup>94</sup> U-I-313/13 z dne 21.3.2014, glej tudi pritrdilna ločena mnenja sodnikov, npr.: dr. Etelke Korpič-Horvat, dr. Ernesta Petriča, dr. Jadranke Sovdat, mag. Miroslava Mozetiča.

<sup>95</sup> 3. točka izreka odločbe U-I-313/13 pravi: »Do drugačne zakonske ureditve obdavčitve nepremičnin se uporabljajo predpisi...« S tem je nakazana prehodnost trenutne in potreba po boljši ureditvi.

<sup>96</sup> Prispevek »Novi nepremičninski zakon v javni obravnavi« za Dnevnik RTV SLO dne 13.7.2016.

<sup>97</sup> F. Pernek, B. Kostanjevec, M. Čampa, 2009, Davčno pravo in javne finance, str. 56.

Zasebna lastnina je ustavno varovana v poglavju človekovih pravic in temeljnih svoboščin v 33. členu Ustave RS. V 67. členu, v poglavju o gospodarskih in socialnih razmerjih, pa Ustava predvideva zakonsko regulacijo načinov pridobivanja in uživanja lastnine tako, da bo zagotovljena njena gospodarska, socialna in ekološka funkcija. Ustava torej dopušča na javni koristi utemeljeno intervencijo oblasti v človekovo pravico in najbolj tipičen in vsakdanji poseg v lastnino so davki. »Davki so neizogibna nujnost in jih že po naravi stvari država lahko pobira samo tako, da posega v premoženje svojih državljanov in pravnih oseb, torej s poddržavljanjem dela njihove lastnine.«<sup>98</sup> Ustavno sodišče je v pretekli praksi zavzelo stališče, da davek, ki je določen v okviru gospodarske, socialne in ekonomske funkcije lastnine, prav na tej podlagi ne pomeni posega v ustavno varovano pravico do lastnine.<sup>99</sup>

### ***Davek: sestavni del lastninske pravice ali poseg vanjo?***

Predmet argumentacije je, ali 67. člen Ustave vedno pomeni zunanje poseganje države v pravico do zasebne lastnine ali se, dokler ni omejitve prekomerna, obveznost dajatev v javnem interesu šteje kot sestavni del pravice do zasebne lastnine.<sup>100</sup>

Če je vsaka naložitev obveznosti, ki posamezniku odvzema del premoženja, poseg v lastninsko pravico, je kot taka podvržena strogemu testu sorazmernosti,<sup>101</sup> zato jo mora zakonodajalec prepričljivo utemeljiti z ustavnopravnimi argumenti. Z interpretacijo obremenitve kot sestavnega dela pravice pa ima zakonodajalec zelo široko polje proste presoje, in v kolikor se drži drugih ustavnih zahtev (načelo zakonitosti, prepoved retroaktivnosti, načelo enakosti), pravica posameznika do zasebne lastnine sploh ni ustavno varovana, dokler zakonodajalec ne prestopi meje prekomernega.<sup>102</sup> Glede meje prekomernega posega v pravico do zasebne lastnine je Ustavno sodišče v odločbi U-I-91/98<sup>103</sup> zavzelo stališče, da je prekomerna tista obdavčitev premoženja, ki presega polovico donosa.<sup>104</sup> Naj poudarim, da je bil v omenjeni

---

<sup>98</sup> Pritrdilno ločeno mnenje sodnika Jana Zobca k odločbi št. U-I-313/13, 4.točka.

<sup>99</sup> U-I-91/98 z dne 16.7.1999, 19. točka.

<sup>100</sup> Pritrdilno ločeno mnenje sodnika Jana Zobca k odločbi št. U-I-313/13, 4.točka.

<sup>101</sup> Strogi test sorazmernosti pomeni, da mora ureditev, ki posega v določeno pravico, zasledovati ustavno dopusten cilj; da mora biti ukrep nujen in primeren za dosego cilja ter da so koristi posega v pravico sorazmerne teži posledic posega (sorazmernost v ožjem smislu).

<sup>102</sup> Povzeto po E. Kerševan, Ustavne omejitve poseganja v lastninsko pravico, 2013, str. 7.

<sup>103</sup> Z dne 16.7.1999.

<sup>104</sup> 22. točka odločbe U-I-91/98.



odločbi predmet presoje davek na bilančno vsoto, torej obdavčitev dobičkov borznih špekulacij, in ne premoženjski davek od pretežno mirujočega premoženja.

Glede dolžnosti plačevanja davkov je Ustavno sodišče zavzelo do varstva lastninske pravice zadržano stališče, da »že Ustava sama daje v zvezi z davki in drugimi dajatvami<sup>105</sup> zadostno podlago za ugotovitev, da pravica do zasebne lastnine kot svoj sestavni del - ne pa morda omejitev - vsebuje tudi dolžnost prispevati za javne potrebe. /.../ Davek, določen v okviru navedenih funkcij lastnine,<sup>106</sup> tudi iz tega razloga ne pomeni že posega (omejitve) v ustavno varovano pravico do lastnine.«<sup>107</sup> Vendar ta razlaga v praksi Ustavnega sodišča velja le za davčne posege, v primerih drugih posegov države v zasebno lastnino, kot so razlastitve v javnem interesu, pa je šla ustavnosodna presoja »povsem po drugi poti kot pri davkih, tako da je take ukrepe strogo presojala in omejevala kot posege v človekovo pravico.«<sup>108</sup>

### ***Obdavčitev stanovanjskih nepremičnin***

Praktični problem, kjer je tak razmislek ključnega pomena za pravično ureditev, je obdavčitev stanovanjskih nepremičnin. Stanovanje ni le premoženje. »Stanovanje pomeni enega od osnovnih življenjskih pogojev, je prostor, ki poleg fizičnega zavetja zagotavlja razvoj in integracijo ter daje občutek varnosti stanovalcem, ki v njem prebivajo. /.../ Lastninska pravica na stanovanjski nepremičnini zato v pretežnem delu varuje tudi pravico do doma, do prostorske zasebnosti, varnosti, družinskega življenja, svobodnega razvoja osebnosti, osebnega dostojanstva.«<sup>109</sup> Nefitabilna stanovanjska nepremičnina ima izrazito socialno funkcijo tako za lastnika kot za njegovo družino.<sup>110</sup>

Obdavčitev stanovanjske nepremičnine, ki ni namenjena ustvarjanju dobička od oddaje v najem, bi vsekakor prizadela premoženjski položaj lastnika. Gre za mirujoče premoženje, pridobljeno v preteklosti, nezanimljivo je tudi dejstvo, da je bil že ob nakupu ali gradnji vsak korak procesa<sup>111</sup> obdavčen. To premoženje ne daje donosov, pač pa služi povsem drugim, nepremoženjskim ciljem. Taka nepremičnina ni posebno bogastvo, ni luksuz. Davek na

---

<sup>105</sup> 146. člen URS

<sup>106</sup> 67. člen Ustave govori o gospodarski, socialni in ekološki funkciji lastnine.

<sup>107</sup> U-I-91/98 z dne 16.7.1999, 19. točka.

<sup>108</sup> E. Kerševan, Ustavne omejitve poseganja v lastninsko pravico, Javna uprava, 2013, str. 11.

<sup>109</sup> Pritrdilno ločeno mnenje sodnika Jana Zobca k odločbi št. U-I-313/13, 9.točka.

<sup>110</sup> Pritrdilno ločeno mnenje sodnika Jana Zobca k odločbi št. U-I-313/13, 13.točka.

<sup>111</sup> Nakup parcele, materiala, gradbene in inštalaterske storitve, priključitev na komunalno omrežje...

nepremičnine, »ki je sprotni, ponavljajoči se davek na mirujoče premoženje, se plačuje iz tekočih dohodkov davčnega zavezanca, kar pomeni iz tistega, kar mu ostane po plačilu vseh davščin.<sup>112</sup> /.../ Če pa bi se nepremičninski davek plačeval iz vrednosti same nepremičnine, se pravi iz njene substance, potem bi bil to čisti zaplembeni davek – zaradi izterjave davčnega dolga bi namreč država segla na nepremičnino.«<sup>113</sup> Glede na to, da davek na nedonosno mirujoče premoženje pomeni postopno zmanjšanje lastninske pravice, saj zažira svojo substanco, in sicer vsako leto za višino odmerjenega davka, gre očitno za poseg v ustavno jamstvo lastnine in ne za sestavni del lastninske pravice. Ker davčna osnova ni prihodek od nepremičnine, pač pa njena posplošena tržna vrednost, bi davek moral biti podvržen strogemu testu sorazmernosti.<sup>114</sup> Obdavčitev, ki temelji na abstraktno izračunani vrednosti premoženja in ne na donosih, dolgoročno pomeni zmanjšanje ali celo izničenje davčnega vira, zato ni primerna za vzpostavitev trajnega vira prihodkov države in je kot taka tudi nedopustna.<sup>115</sup>

Prihodnja ureditev obdavčitve nepremičnin bi morala pri izbiri davčnega vira poleg racionalnih argumentov o redukcijem učinku davka na neprofitabilno premoženje upoštevati in spoštovati tudi družbeno stvarnost čustveno nabitega vrednotenja lastniških stanovanjskih nepremičnin s strani državljanov, njihove izrazite socialne funkcije, zato bi morala v tem segmentu še posebej slediti načelu socialne države, predvsem z vidika zagotavljanja človekovega dostojanstva vredno življenje in človekovo dostojanstvo varovati.

### ***Kmetijska in gozdna zemljišča: dvojna obdavčitev?***

Z vidika obnovljivosti davčnega vira so kmetijska in gozdna zemljišča bolj primerna za obdavčitev, saj vzdrževani gozdovi, pašniki, obdelovana polja, oljčni nasadi, hmeljišča, vinogradi in čebelnjaki dajejo donose, od katerih bi se lahko plačal davek na nepremičnine. Seveda tak koncept zveni znan, ker so prav ti donosi že obdavčeni z Zakonom o dohodnini<sup>116</sup> kot dohodek iz osnovne kmetijske in gozdarske dejavnosti. Obdavčene so tiste fizične osebe, ki iz naslova osnovne kmetijske in gozdarske dejavnosti letno prejmejo najmanj 200 EUR

---

<sup>112</sup> Dohodnina, prispevki za zdravstveno, pokojninsko zavarovanje...

<sup>113</sup> Pritrdilno ločeno mnenje sodnika Jana Zobca k odločbi št. U-I-313/13, 11.točka.

<sup>114</sup> Pritrdilno ločeno mnenje sodnika Jana Zobca k odločbi št. U-I-313/13, 12.točka.

<sup>115</sup> E. Kerševan, Ustavne omejitve poseganja v lastninsko pravico, Javna uprava, 2013, str. 14.

<sup>116</sup> Zakon o dohodnini (ZDoh-2) Uradni list RS, št. 13/11 – uradno prečiščeno besedilo, 9/12 – odl. US, 24/12, 30/12, 40/12 – ZUJF, 75/12, 94/12, 52/13 – odl. US, 96/13, 29/14 – odl. US, 50/14, 23/15, 55/15 in 63/16.

dohodka.<sup>117</sup> S tem pogojem pa se izključi veliko lastnikov kmetijskih in gozdnih zemljišč, ki teh dejavnosti ne opravljajo.

Obdavčitev dohodka iz osnovne kmetijske in osnovne gozdarske dejavnosti temelji na podlagi izračuna pavšalne davčne osnove, ki je potencialni tržni dohodek od pridelave na zemljiščih, splošno znan kot katastrski dohodek.<sup>118</sup> V primeru, da bi poleg davka od dohodka iz osnovne kmetijske in gozdarske dejavnosti iste nepremičnine obdavčili še z davkom na nepremičnine, pod pogojem, da bi obdavčitev nepremičnin temeljila na logiki donosnosti nepremičnine, bi šlo dejansko za dvojno obdavčitev. Če pa bi se ti dve dajatvi izključevali, torej bi bili zavezanci za davek na nepremičnine le tisti, ki svojih kmetijskih in gozdnih zemljišč ne izkoriščajo za kmetijsko in gozdarsko dejavnost, bi to lahko spodbudilo boljšo gospodarsko izrabo nepremičnin. Od svoje nepremičnine bi v vsakem primeru plačali davek, bodisi nepremičninskega, bodisi dohodnino. Zavezanci bi bili zato motivirani, da nepremičnino uporabijo tako, da je čimbolj donosna. Seveda je pri tem zopet nujna natančna evidenca nepremičnin, da se iz obdavčitve izključijo nepremičnine, ki niso donosne zaradi slabe kakovosti in ne zaradi opustitve davčnega zavezanca.

## 6.2 Problem določanja vrednosti davčne osnove

Vsi dosedanja poskusi uvedbe davka na nepremičnine so za določanje davčne osnove predvidevali sistem množičnega vrednotenja nepremičnin. Rezultat vrednotenja je posplošena tržna vrednost nepremičnine, ki pa kljub varljivemu poimenovanju nima resne povezave z vrednostjo individualne nepremičnine na trgu. Zakon o množičnem vrednotenju nepremičnin<sup>119</sup> (v nadaljevanju ZMVN), na podlagi katerega je bil uveden Zakon o davku na nepremičnine<sup>120</sup> leta 2013 (v nadaljevanju ZDavNepr), ni zadostil niti osnovnim načelom davčnega prava. Ker je vrednost nepremičnine bistvena za odmero davka, mora biti jasno določena z zakonom,<sup>121</sup> tedanja ureditev pa je standarde, merila in modele vrednotenja prepuščala izvirni ureditvi v podzakonskih aktih.

---

<sup>117</sup> 2. odstavek 69. člena ZDoh-2.

<sup>118</sup> Podrobneje ga ureja Zakon o ugotavljanju katastrskega dohodka (ZUKD-2) Uradni list RS, št. 63/16. Zakon zaradi vložene referendumске pobude trenutno (oktober 2016) še ne velja.

<sup>119</sup> Zakon o množičnem vrednotenju nepremičnin (ZMVN) Uradni list RS, št. 50/06, 87/11, 40/12 – ZUJF in 22/14 – odl. US).

<sup>120</sup> Zakon o davku na nepremičnine (ZDavNepr) Uradni list RS, št. 101/2013, razveljavljen z odločbo U-I-313/13.

<sup>121</sup> 147. člen URS

## ***Množično vrednotenje nepremičnin***

Predlog novele ZMVN s tega vidika sledi odločbi Ustavnega sodišča in določa pogoje in merila za sistem množičnega vrednotenja ter pogoje za zagotavljanje kakovosti oblikovanja modelov vrednotenja kot zakonsko materijo. Strokovne podlage so izrecno vezane na spoštovanje Mednarodnih standardov ocenjevanja vrednosti, ki jih sprejema Odbor za mednarodne standarde ocenjevanja vrednosti. V zakonu se predpišejo in določijo vsa temeljna merila tako za oblikovanje in umerjanje modelov vrednotenja kot merila za izbiro in kakovost podatkov o lastnostih nepremičnin, pomembnih za vrednotenje in za pripisovanje vrednosti. Predlagana sprememba prinaša tudi pravna sredstva zoper izračunano posplošeno tržno vrednost.<sup>122</sup> Novost je tudi možnost uveljavljanja posebnih okoliščin, kot so nevarnost plazu, prekomeren hrup, onesnaženje ali smrad, (ne)ugodna lega, izjemen pogled, zelo nizka ali zelo visoka kakovost glede na referenčno nepremičnino, zelo slaba ali zelo dobra vzdrževanost glede na referenčno nepremičnino, obstoj dodatnih objektov ali pritiklin; velike konstrukcijske napake, poškodbe.<sup>123</sup> Gotovo bo vsak zavezanec zainteresiran za uveljavljanje okoliščin, ki bi zmanjšale vrednost osnove,<sup>124</sup> poraja pa se razumen dvom, koliko kandidatov bo na GURS prineslo izdelan elaborat o vrednosti svojega, z množičnim vrednotenjem spregledanega bazena, savne ali izjemnega razgleda.

Ustavno sodišče se v odločbi o razveljavitvi ZDavNepr<sup>125</sup> ni opredelilo glede primernosti metod množičnega vrednotenja, vendar je bilo večkrat poudarjeno, da v zakonu vlada pojmovna zmeda, da so določbe preveč abstraktne in da je ureditev množičnega vrednotenja morda le preveč zapletena za uporabo za davčne namene, saj prezapletenost metod povečuje možnosti napak, z vidika laičnega davčnega zavezanca pa je rezultat vrednotenja nerazumljiv in nepreverljiv, zato ne more predvideti svoje obveznosti.<sup>126</sup> Poleg tega je sporno tudi to, da so različne vrste nepremičnin vrednotene z različnimi načini vrednotenja in da vsak način lahko privede do drugačne vrednosti, še posebej ob pasivnem trgu, ko je na razpolago (pre)malo podatkov.<sup>127</sup>

---

<sup>122</sup> Predlog Zakona o množičnem vrednotenju nepremičnin z dne 12.7.2016.

<sup>123</sup> 30. člen Predloga Zakona o množičnem vrednotenju nepremičnin z dne 12.7.2016.

<sup>124</sup> Lastnik bi moral predložiti dokazila, ki nedvoumno izkazujejo obstoj posebnih okoliščin.

<sup>125</sup> U-I-313/13 z dne 21.3.2014.

<sup>126</sup> E. Korpič-Horvat, Pritrdilno ločeno mnenje k odločbi U-I-313/13, 5. točka.

<sup>127</sup> Strokovnjakinja dr. Alenka Temeljotov Salaj na javni obravnavi o presoji ustavnosti ZDavNepr dne 27.2.2014.

Predlog spremembe ZMVN je bolj obsežen od prejšnjega, ni pa dovolj razumljiv. Zdi se, da so predlagatelji v želji po čimprejšnji odpravi očitnih ustavnopravnih kršitev predvsem prepisovali relevantne določbe iz podzakonskih aktov v predlog zakona, ni pa dodane vrednosti v smislu predvidljivosti in preverljivosti izračunane posplošene tržne vrednosti nepremičnin.

### ***(Ne)primernost sistema množičnega vrednotenja nepremičnin za davčne namene***

Glede na vsebino in nomotehnični slog objavljenega predloga ZMVN menim, da je potrebno opozoriti na relevantno ustavnosodno prakso, saj bo v primeru, da ZMVN preživi presojo skladnosti z načelom zakonitosti v davčnem pravu,<sup>128</sup> zakon padel zaradi kršitve načela jasnosti in določnosti predpisov, ki izhaja iz načela pravne države.<sup>129</sup>

Ustavno sodišče pravi: »Načelo pravne države iz 2. člena Ustave vsebuje tudi načelo jasnosti in določnosti predpisov, ker če norma ni jasno opredeljena, obstaja možnost različne uporabe zakona in arbitrarnosti državnih organov ali drugih organov za izvrševanje javnih pooblastil, ki odločajo o pravicah posameznikov.«<sup>130</sup> Sicer se zaradi poplave strokovnih izrazov v ZMVN očitno ponuja razlaga, ki pravi: »...da je zakonska določba nejasna, kadar se njena vsebina ne da ugotoviti z ustaljenimi metodami razlage pravnih norm, ne pa zgolj zato, ker ne daje odgovorov na vsa vprašanja, ki se utegnejo pojaviti pri njenem izvrševanju v praksi. /.../ Kadar se zakon dotika strokovne vsebine, ki se, kot v obravnavanem primeru, z napredkom znanosti nenehno in hitro spreminja, sme zakonodajalec dopustiti temu ustrezno vsebinsko odprtost.«<sup>131</sup>

Vendar pri določanju vrednosti davčne osnove za množično obdavčenje ne gre za vprašanje razumevanja določb s strani stroke, ki bo opravljala množično vrednotenje nepremičnin, pač pa za razumljivost določb za vsakega davčnega zavezanca. Davčna osnova mora biti določena jasno in nedvoumno, saj posega v pravni položaj velikega števila zavezancev. Glede tega je jasno tudi Ustavno sodišče: »Eno od temeljnih načel pravne države je, da morajo biti zakonske norme jasne, razumljive in nedvoumne. To velja še posebej za predpise, ki neposredno urejajo pravice in pravni položaj širokega kroga občanov. Predpis, iz katerega povprečen, tudi prava

---

<sup>128</sup> 147. člen URS

<sup>129</sup> 2. člen URS

<sup>130</sup> U-I-277/05 z dne 9. 2. 2006, 45. točka.

<sup>131</sup> U-I-98/11 z dne 26. 9. 2012, 27. točka.

nevešč občan, ne more sam zanesljivo razbrati svojega pravnega položaja, temveč bi ga bilo tudi po mnenju zakonodajalca mogoče - v nasprotju z njegovim izrecnim besedilom - prav uporabljati šele z razlago zakonskih določb pri njihovem izvajanju, torej v pristojnih upravnih organih, povzroča pravno negotovost in s tem nezaupanje v pravo in krši načela pravne države.«<sup>132</sup>

Glede na stališča Ustavnega sodišča je vprašljivo, ali je ZMVN sploh primeren za namene obdavčenja. Za določitev vrednosti davčne osnove bi bilo bolj smiselno določiti objektivne podatke, ki jih lahko preveri vsak zavezanec, na primer kvadratura, leto izgradnje, pomožni prostori, poslovni prostori.<sup>133</sup> Poleg tega bi se kot objektivno merilo lahko upošteval tudi nadstandard, na primer savna, bazen, masažna kad, saj gre za stvarni davek, zato bi se morala upoštevati dejanska vrednost premoženja,<sup>134</sup> prav to, da se pri množičnem vrednotenju izmuzne luksuz, omaja verodostojnost davka.

### ***Pošten postopek in pravno sredstvo***

Odločba Ustavnega sodišča o razveljavitvi ZDavNepr<sup>135</sup> je »pomenila končni prelom s pretirano razširjenim prepričanjem, da ima pravo na tem področju zgolj tehnično, pomožno vlogo, ki Vlade in Državnega zbora pri široki diskreciji načrtovanja in pobiranja davkov ne more omejevati ne z vidika temeljnih načel ne z vidika sistemskih pravil in zahtev glede odločanja o pravnem položaju posameznikov.«<sup>136</sup> Tak odnos pripravljalcev zakona je bil razviden tako v času priprave protiustavne zakonske ureditve, ko so preprosto preslišali kritike strokovne javnosti,<sup>137</sup> kot tudi v obravnavi pred Ustavnim sodiščem in tudi ob končni ugotovitvi protiustavnosti. Aroganten odnos predstavnikov Vlade je dajal vtis, da so prepričani, »da se morebitne kršitve človekovih pravic lahko spregleda le zato, ker »država potrebuje denar.«<sup>138</sup>

Ob uvedbi novega davka na nepremičnine mora biti primarno zagotovljen pošten postopek odmere davka in učinkovito pravno sredstvo zoper vrednost nepremičnin, saj je praksa preteklih

---

<sup>132</sup> U-I-64/97 z dne 7.5.1998, 10. točka, U-I-217/02-17 z dne 20. 11. 2003, 27. točka, na to opozarja tudi sodnik dr. Mitja Deisinger v pritrdilnem ločeno mnenju k odločbi št. U-I-313/13.

<sup>133</sup> Pritrdilno ločeno mnenje sodnika dr. Mitja Deisingerja k odločbi št. U-I-313/13.

<sup>134</sup> Pritrdilno ločeno mnenje sodnika dr. Ernesta Petriča k odločbi št. U-I-313/13.

<sup>135</sup> U-I-313/13 z dne 21.3.2014.

<sup>136</sup> E. Kerševan, Postopek za odmero davka in pravna sredstva, 2014, str. 1146.

<sup>137</sup> E. Kerševan, Postopek za odmero davka in pravna sredstva, 2014, str. 1146.

<sup>138</sup> E. Kerševan, Postopek za odmero davka in pravna sredstva, 2014, str. 1146.

poskusov pokazala katastrofalno število napak v ocenah vrednosti, tako stanje pa ne dosega primernega standarda kvalitete podatkov, na podlagi katerih bi bilo možno odmeriti pravičen, ustavno nesporen davek. »Če se odmerja davek od določenega premoženja, je torej skladno z naravo takega premoženjskega davka ključno, da mora breme, ki je s tem davkom naloženo davčnemu zavezancu, odražati dejansko, resnično vrednost njegovega (nepremičnega) premoženja.«<sup>139</sup>

Po ureditvi iz leta 2013 bi bil prvi akt, ki bi ga prejel zavezanec, izvršljiva davčna odločba, zoper katero pritožba po zakonu ne zadrži izvršbe. Takšna ureditev bi pomenila popolno izvotlitev pravice do enakega varstva pravic v postopku,<sup>140</sup> kar je kršitev pravice do poštenega postopka iz 22. člena Ustave in pravice do pravnega sredstva iz 25. člena Ustave.<sup>141</sup>

Ker se je določanje vrednosti izkazalo za problematično, je pa ključno za odmero davka, bi bilo smiselno, da bi uskladitev podatkov potekala v ločenem upravnem postopku pred geodetsko upravo in bi se davek odmerjal šele na podlagi tega zaključenega postopka.<sup>142</sup> A v primeru, da se vzpostavita dva ločena postopka, najprej za oceno vrednosti in potem za odmero davka, morajo biti ustavne garancije iz 22. in 25. člena ustave zagotovljene v obeh postopkih.<sup>143</sup>

---

<sup>139</sup> E. Kerševan, Postopek za odmero davka in pravna sredstva, 2014, str. 1148.

<sup>140</sup> E. Kerševan, Postopek za odmero davka in pravna sredstva, 2014, str. 1151.

<sup>141</sup> U-I-313/13 z dne 21.3.2014, 71. točka.

<sup>142</sup> Pritrdilno ločeno mnenje sodnice dr. Etelke Korpič – Horvat k odločbi št. U-I-313/13, 10. točka.

<sup>143</sup> E. Kerševan, Postopek za odmero davka in pravna sredstva, 2014, str. 1152.

### 6.3 Evidence nepremičnin

Nepremičnine na ozemlju Republike Slovenije so predmet naslednjih evidenc:

- zemljiška knjiga,<sup>144</sup>
- zemljiški kataster,
- kataster stavb,
- register nepremičnin,
- druge evidence podatkov o zemljiščih in stavbah, ki jih vodijo organi državne uprave, organi samoupravnih lokalnih skupnosti in nosilci javnih pooblastil.<sup>145</sup>

Državne evidence hranijo ogromno količino podatkov o nepremičninah.<sup>146</sup> V obdelavi tako obsežne baze podatkov neizogibno pride do velikega števila napak, kar se je pokazalo tudi v praksi, ko je GURS davčnim zavezancem poslal najprej informativna obvestila o posplošeni tržni vrednosti nepremičnin leta 2010, o za davčno uporabo povsem nesprejemljivi kakovosti evidentiranih podatkov pa so pričale dolge čakalne vrste na geodetski upravi leta 2013, ko so lastniki prejeli informativni izračun davka na nepremičnine, ki je bil predviden za leto 2014.<sup>147</sup> A škoda zaradi napak ne nastaja samo na strani zavezancev – če je bilo veliko nepremičnin precenjenih, je verjetno, da je bilo prav toliko nepremičnin tudi podcenjenih. Ker državljani niso nagnjeni k temu, da bi romali na okenca upravnih organov, da bi potarnali, da jim je bil odmerjen preizek davek, bi te napake ostale skrite, s tem pa bi bila oškodovana država.

Dejstvo je, da so vse štiri državne evidence javno dostopne tudi na spletnih portalih, kar za lastnike nepremičnin pomeni praktičen in hiter dostop do podatkov o svojih nepremičninah, zato bi podatke lahko tudi sami preverili in napake javili upraviteljem evidenc. Take aktivnosti lastnikov nepremičnin pa so zaradi tradicionalnih administrativnih zapletov zelo redke in nepriljubljene - ljudi spravi v čakalnice Geodetske uprave šele grožnja z davkom.

---

<sup>144</sup> Na podlagi Zakona o zemljiški knjigi (ZZK-1) Uradni list RS, št. 58/03, 37/08 – ZST-1, 45/08, 28/09, 25/11 in 14/15 – ZUUJFO).

<sup>145</sup> 4. člen Zakona o evidentiranju nepremičnin (ZEN) Uradni list RS, št. 47/06, 65/07-odl. US in 79/12-odl. US.

<sup>146</sup> Predstavnik GURS g Franc Ravnikar je na javni obravnavi o presoji ustavnosti ZDavNepr dne 27.2.2014 pojasnil, da v registru nepremičnin hranijo približno 100 milijonov podatkov.

<sup>147</sup> Vrste na GURS-u: za obisk naročenih že prek 11.000 lastnikov nepremičnin, 24ur.com, 19.2.2014.



## **Podatki v registru nepremičnin**

Za množično vrednotenje nepremičnin se predvideva uporaba podatkov iz registra nepremičnin. Evidenco upravlja Geodetska uprava RS (GURS).<sup>148</sup> Viri podatkov, ki jih ureja register nepremičnin, so predvsem prevzeti podatki iz zemljiškega katastra, katastra stavb, zemljiške knjige, registra prostorskih enot, centralnega registra prebivalstva, poslovnega registra Slovenije, iz zbirk podatkov samoupravnih lokalnih skupnosti ter iz javnih in drugih zbirk podatkov.<sup>149</sup> Žal te evidence niso medsebojno usklajene in zgledno ažurirane, kar je nedvomno izvor številnih napak. Geodetska uprava lahko pridobiva podatke s terenskimi ogledi, geodetskimi izmerami in interpretacijo strokovnih geodetskih podlag ter z vprašalnikom<sup>150</sup> pri lastniku, uporabniku ali najemniku nepremičnine ali upravniku stavbe.

Podatki o nepremičninah, ki se evidentirajo v registru nepremičnin, so določeni v 98. členu ZEN. Gre za podatke, kot so identifikacijska številka nepremičnine, lastnik/uporabnik/najemnik nepremičnine, lega in oblika nepremičnine, površina in dejanska raba nepremičnine, številka stanovanja ali poslovnega prostora ter drugi podatki o nepremičninah, pridobljeni z vprašalnikom iz 103. člena ZEN.<sup>151</sup>

Podatki, pridobljeni na podlagi vprašalnika so - predpostavljajoč, da je lastnik pošten in je posredoval resnične podatke - zelo individualizirani in bi morali ob individualnem vrednotenju dati realno tržno vrednost. Vendar bi individualno vrednotenje za namene obdavčitve pomenilo nesorazmeren strošek za državo, zato taka obdavčitev nikakor ne bi bila skladna z načelom ekonomičnosti v davčnem pravu. Poleg te očitne praktične ovire pa Zakon o evidentiranju nepremičnin določa, da se podatki o nepremičninah, pridobljeni z vprašalnikom, uporabijo

---

<sup>148</sup> 3. člen ZEN

<sup>149</sup> 1. odstavek 100. člena ZEN

<sup>150</sup> 103. člen ZEN

<sup>151</sup> Z vprašalnikom se za stanovanjske stavbe zberejo podatki: lastnik, najemnik, upravnik, številka etaže, številka nadstropja, leto zgraditve, vrsta ogrevanja, priključki za vodovod, kanalizacijo, elektriko, plin, telefon, kabelsko omrežje, ali druga omrežja, dvigalo, številka stanovanja, vrsta najema, naslov dela stavbe, število sob, kuhinja, kopalnica, stranišče, vrsta garaže, vrsta stanovanja, počitniška raba stanovanja, obstoj klima naprav, vrsta stavbe, neto tlorisna površina, uporabna površina, površina po namenu, dejanska raba, lega v stavbi, številka pritlične etaže, število etaž, material nosilne konstrukcije, število sob izključno za opravljanje dejavnosti, upravljavec državnega ali lokalnega premoženja.

Za nestanovanjske stavbe pa se z vprašalnikom poleg podatkov iz prejšnjega stavka zberejo še naslednji podatki: leto obnove strehe, leto obnove fasade, leto obnove oken, leto obnove instalacij, material nosilne konstrukcije stavbe, številka poslovnega prostora, število sob za opravljanje dejavnosti, način temeljenja, raster med nosilnimi elementi, svetla višina, industrijski tok za moč, računalniška mreža, atrij, izložbeno okno, vhod iz ulice, tehnološki plin, komprimirani zrak, dodatne izolacije, specialna kanalizacija, neto tlorisna površina, uporabna površina, dejanska raba, lega v stavbi, število etaž, številka pritlične etaže, upravljavec državnega ali lokalnega premoženja.

samo za namene vzpostavitve in vodenja registra nepremičnin,<sup>152</sup> kar izključuje uporabo za namen obdavčenja.

### ***Zahteva po popolnosti evidenc za namene obdavčitve***

Temelj družbeno sprejemljivega in ustavno skladnega davka na nepremičnine so kvalitetne evidence. »Ureditev evidenc sicer ni ustavnopravno vprašanje; je pa točnost in popolnost urejenih podatkov osnovni pogoj za izvedbo projekta obdavčitve nepremičnin.«<sup>153</sup> Ker obdavčitev nepremičnin lahko posega v načelo pravne in socialne države ter v pravico do enakosti in pravico do zasebne lastnine, morajo biti baze relevantnih podatkov nič manj kot popolne. Popolnost evidenc pa je potrebno doseči pred uvedbo davka na nepremičnine, saj bi v primeru napak v evidencah, posledično pa tudi v odmerni odločbi, zaradi nesuspendivnosti pritožbe zoper odločbo o odmeri davka<sup>154</sup> neizogibno prišlo do nedopustnega posega v pravice davčnega zavezanca.

Za urejenost evidenc bi bilo potrebno uporabiti vse možne načine: najprej dosledno povzemanje vseh, tudi lokalnih evidenc, potem uvedba samoprijave, torej da fizične osebe s pomočjo formularjev same sporočajo podatke. Možna je tudi uvedba obveznosti vpisa vseh večstanovanjskih stavb z na primer več kot petimi deli v kataster stavb. Te podatke bi pridobivali od pooblaščenih geodetov, zato bi bili podatki zanesljivejši od tistih, ki so bili pridobljeni s popisom. Učinkovitost takih ukrepov pa bi se še povečala ob uvedbi poostrelega nadzora.<sup>155</sup>

---

<sup>152</sup> 6. odstavek 103. člena ZEN

<sup>153</sup> Pritrdilno ločeno mnenje sodnice dr. Etelke Korpič – Horvat k odločbi št. U-I-313/13, 2. točka.

<sup>154</sup> 87. člen ZDavP-2

<sup>155</sup> N. Zemljak, Pet izhodišč, ki bi jih morala upoštevati nova obdavčitev nepremičnin, 2013, str. 17-18.

## 6.4 Davčne stopnje

Za odmero davka je poleg davčne osnove bistvena še davčna stopnja. Ker je davčna osnova – vrednost nepremičnine – visok znesek, so tehnično primerne kvečjemu zelo nizke davčne stopnje, na primer nižje od odstotka. Različne davčne stopnje lahko služijo razlikovanju med različnimi vrstami nepremičnin, seveda mora biti razlikovanje skladno z načelom enakosti iz 14. člena Ustave. Nižja davčna stopnja se lahko uporablja z namenom manjše obremenitve zaradi posebnih okoliščin ali specifičnega namena določenih nepremičnin. Na ta način bi lahko, zasledujoč načelo socialne države, ob enotni davčni stopnji zakon predpisal posebno, nižjo davčno stopnjo za stanovanjske nepremičnine, ki ne dajejo donosa, lahko tudi na vse stanovanjske nepremičnine ne glede na donose. Posebna davčna stopnja se lahko uvede tudi z namenom stimulacije k določeni uporabi, torej z nefiskalnim namenom. Višja davčna stopnja za »nezaželeno« rabo bi torej delovala spodbudno za povečanje »zaželenih« rabe.<sup>156</sup> Vendar višja davčna stopnja ne sme biti pretirana; če zakonodajalec z nesorazmerno višjo davčno stopnjo domala sili lastnike v določeno ravnanje oziroma rabo, presega urejanje načina izvrševanja skladno s 67. členom Ustave. Posega v samo svobodo razpolaganja s premoženjem in tako krši pravico do zasebne lastnine.<sup>157</sup>

Razveljavljeni Zakon o davku na nepremičnine iz leta 2013 je uvedel celo paleto različnih stopenj. Razlikoval je med stopnjami za stavbe ter zemljišča brez stavb. Stavbe je delil na stanovanjske ter poslovne in industrijske, te pa še naprej, prav tako je razlikoval še 7 skupin zemljišč brez stavb.<sup>158</sup> Tako razvejana ureditev mora biti ustrezno utemeljena, sicer ni skladna z načelom enakosti. Poseg v lastninsko pravico z davkom mora biti uveden na najmilejši možni način. Večja obremenitev ene skupine zgolj z namenom, da druga skupina zavezancev plačuje manj, če se da cilj davka doseči tudi z enakomerno obremenitvijo, ni utemeljena.<sup>159</sup>

Največ kritike je bilo deležno razlikovanje med rezidenčnimi in nerezidenčnimi stanovanjskimi nepremičninami, torej glede na prijavo stalnega prebivališča. Zaradi predvidenih obsežnih škodljivih posledic na poslovanje slovenskih podjetnikov pa je bila pod lupo tudi posebna davčna stopnja za poslovne in industrijske nepremičnine.

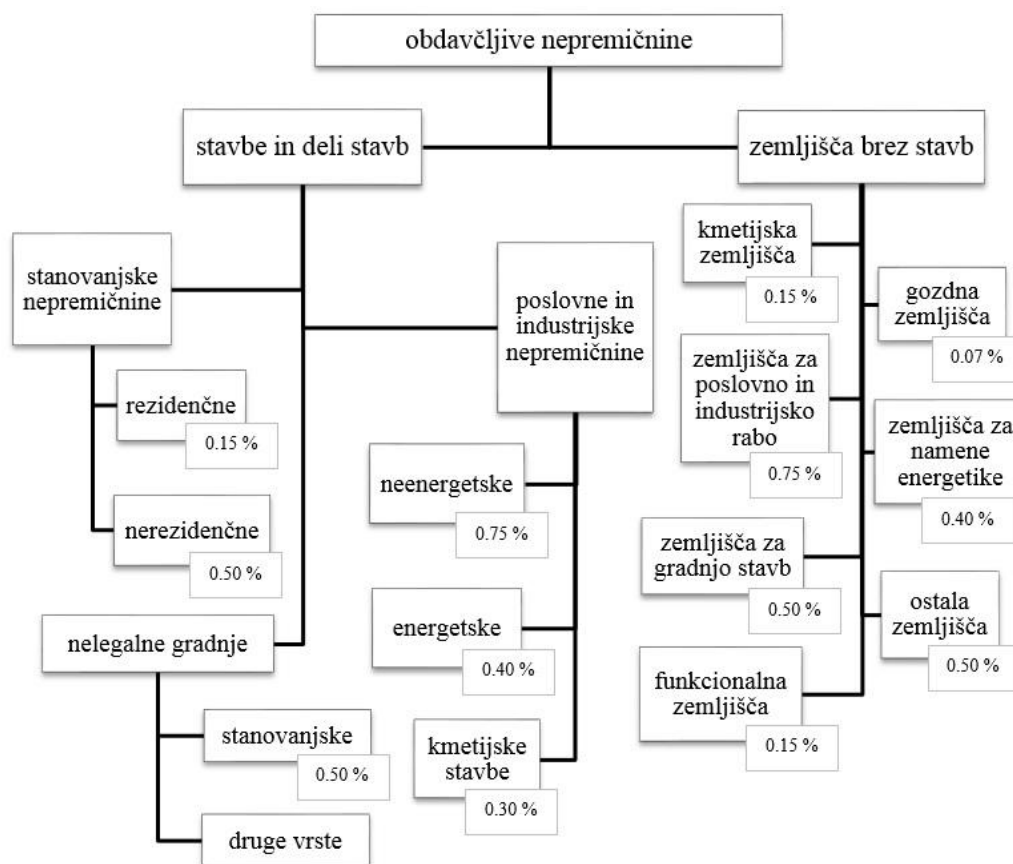
---

<sup>156</sup> J. Režek, Značilnosti davka na nepremičnine in ocena njegove družbene sprejetosti, 2004, stran 25.

<sup>157</sup> Pritrdilno ločeno mnenje sodnice dr. Jadranke Sovdat k odločbi št. U-I-313/13, 12. točka.

<sup>158</sup> Glej shemo.

<sup>159</sup> Pritrdilno ločeno mnenje sodnika Jana Zobca k odločbi št. U-I-313/13, 17.točka.



### Obdavčitev stanovanjskih nepremičnin

O problemih izbire stanovanjskih nepremičnin kot davčnega vira je bilo bistveno že povedano.<sup>160</sup> Ureditev, ki bi določala nižjo davčno stopnjo za stanovanjske nepremičnine, bi bila smiselna, saj bi šlo za nižjo obremenitev zaradi posebnega namena nepremičnine, ki človeku zagotavlja osnovo za dostojno življenje, kar stanovanje seveda je.

Razveljavljeni ZDavNepr je uvedel razlikovanje med stanovanjskimi nepremičninami, ki ga je Ustavno sodišče spoznalo za neustavno. Stanovanjske nepremičnine je ločeval na rezidenčne in nerezidenčne, in sicer po kriteriju lastnikovega stalnega prebivališča ali najmanj šest mesecev evidentiranega najema ali neprofitne oddaje. Z različno davčno stopnjo je zakonodajalec želel spodbuditi racionalnejšo uporabo nezasedenih stanovanj, torej povečanje tržnega oddajanja stanovanj, saj naj bi se nerezidenčne nepremičnine uporabljale ekonomsko neracionalno.

<sup>160</sup> Glej podpoglavje 6.1.

Glede razlikovanja skladno s 14. členom Ustave Ustavno sodišče razlaga, da »načelu enakosti ustreza samo takšna normativna različnost, ki ustreza različnosti dejanskih stanj. /.../ Izbrani kriterij razlikovanja mora biti zato v razumni povezavi s predmetom (različnega) pravnega urejanja, uporaba izbranega kriterija pa mora prestati preizkus razumnosti na način, da do konca izpelje logiko, ki upravičuje razlikovanje.«<sup>161</sup> Navedena kriterija po presoji sodišča nista v razumni povezavi s predmetom urejanja, saj ni smiselno sklepanje, da je vsaka druga stanovanjska nepremičnina, na kateri lastnik nima prijavljenega stalnega prebivališča, namenjena za najem.<sup>162</sup> V praksi se je pokazalo, da to razlikovanje ne upošteva enega najbolj tipičnih primerov, začasne brezplačne prepustitve stanovanja bližnji osebi, na primer otroku – gre za razmerje, ki se pravno formalno ne ureja. Taka zakonska ureditev je prisilila državljane v formalizacijo razmerij, da bi bili obdavčeni skladno z dejansko rabo.<sup>163</sup> Seveda urejanje teh razmerij ni bilo brezplačno, torej je država z neustavno zakonsko določbo državljane obremenila še s stroški postopka vpisa osebne služnosti.<sup>164</sup> Učinki take ureditve so močno presegli ustavno dopusten poseg v lastnino,<sup>165</sup> saj je zakon posegel v svobodo razpolaganja. Izkazalo se je, da razlikovanje na podlagi rezidenčnosti ni bilo niti v razumni povezavi s predmetom in namenom obdavčitve, saj sploh ni temeljilo na dejanski rabi nepremičnine, niti primerno za realizacijo cilja povečanja tržnega najema stanovanj.<sup>166</sup>

Zagovorniki zakona so se veliko vrteli okrog trditve, da je pravično, da tisti, ki imajo več nepremičnin, plačajo več davka, in s tem utemeljevali višjo davčno stopnjo za nerezidenčne stanovanjske nepremičnine. Ta utemeljitev nasprotuje sama sebi, saj lastniki večih nepremičnin ne glede na davčno stopnjo plačajo več davka, saj ga plačajo od večih nepremičnin. Zato ni razumnega razloga za višjo davčno stopnjo niti za tiste, ki imajo več nepremičnin in jih pač izmenično uporabljajo glede na svoje potrebe. Naj ta razmislek zaključim z mislijo v tej zadevi sodečega ustavnega sodnika o nerazumnosti takega razlikovanja: »Saj tu gre vendar za davek na nepremičnine, torej za stvarni davek, ne pa za davek na življenjski stil – obdavčuje se premoženje, ne pa svobodna izbira posameznika, kje, kako in s kom bo živel.«<sup>167</sup>

---

<sup>161</sup> U-I-313/13 z dne 21.3.2014, 58. točka.

<sup>162</sup> U-I-313/13 z dne 21.3.2014, 61. točka.

<sup>163</sup> ZDavNepr je kot zavezanca določal tudi imetnike osebni služnosti na nepremičninah, zato je skokovito poraslo število vlog za vpis osebni služnosti stanovanja. Ta stanovanja bi bila potem obdavčena kot rezidenčna. Od decembra 2013 do konca januarja 2014 je bilo vknjiženih 202.251 osebni služnosti. (vir: Osebna služnost: Koliko boste plačali notarju? – Delo.si, 31. jan. 2014).

<sup>164</sup> Povprečni strošek vpisa služnosti je znašal 160 EUR (vir: Osebna služnost: Koliko boste plačali notarju? – Delo.si, 31. jan. 2014), kar za zavezanca lahko pomeni celo več kot celoten odmerjen davek.

<sup>165</sup> 67. člen Ustave: »...tako, da je zagotovljena njena gospodarska, socialna in ekološka funkcija.«

<sup>166</sup> U-I-313/13 z dne 21.3.2014, 61. točka.

<sup>167</sup> Pritrdilno ločeno mnenje sodnika Jana Zobca k odločbi št. U-I-313/13, 17.točka.

## ***Obdavčitev poslovnih in industrijskih nepremičnin - vpliv na mala in srednje velika podjetja***

Poslovne in industrijske nepremičnine so namenjene opravljanju dobičkonosne dejavnosti. Višja davčna stopnja temelji na profitni naravi nepremičnine in večji fleksibilnosti podjetij pri alternativah z davčnimi razbremenitvami. Vendar je potrebno pri novih obremenitvah upoštevati tudi posledice gospodarske krize in stanje domačega gospodarstva. Nevarnost poenostavljanja pri uvedbi davka na poslovne stavbe pomeni grožnjo predvsem za mala podjetja, obrtnike, kmete in samostojne podjetnike.

V primeru Zakona o davku na nepremičnine iz leta 2013 ni bilo nobene omejitve, ki bi pri odmeri davka preprečevala, da bi podjetniku novo davčno breme odvzelo celoten dobiček ali znaten del le tega, ki bi ogrozil podjetniško dejavnost.<sup>168</sup> Ni bilo varovalke, ki bi preprečevala prekomeren poseg v lastninsko pravico, kot ga je definiralo Ustavno sodišče, da je prekomerna tista obdavčitev premoženja, ki presega polovico donosa.<sup>169</sup> Preobremenitev<sup>170</sup> ali celo uničenje vira ne bi bilo v nasprotju samo z vidika vzdržnosti davka, torej da lahko gospodarstvo kljub davčnim bremenom še vedno opravlja dejavnost in ustvarja prihodke, pač pa bi v državi povzročila pravo socialno katastrofo z ogrožitvijo več sto tisoč delovnih mest. Poleg tega je zakon bremenil tudi tiste poslovne nepremičnine, kjer se dejavnost ne izvaja (več). Lastnik bi bil torej obremenjen z davkom po višji stopnji, kljub temu da nima nobenih donosov. To bi ga sililo v prodajo, ki pa tudi ne bi bila samoumevno uspešna.

Še eno nenavadno razlikovanje, ki ga je urejal Zakon o davku na nepremičnine iz leta 2013, je bila nižja stopnja za energetske nepremičnine, ker so te po argumentaciji zagovornikov zakona obremenjene s koncesijami in drugimi okoljskimi dajatvami. Ker te dajatve niso povezane z nepremičnino, pač pa z dejavnostjo, ki izkorišča naravne vire na nepremičnini, gre za zakonsko razlikovanje, ki ni v razumni povezavi z namenom in predmetom obdavčenja, zato je neskladno s 14. členom Ustave.<sup>171</sup>

---

<sup>168</sup> Prof. E. Kerševan na seji upravnega odbora Obrtno-podjetniške zbornice Slovenije dne 18.12.2013.

<sup>169</sup> U-I-91/98 z dne 16.7.1999, 22. točka.

<sup>170</sup> Glede na podatke Obrtne zbornice Slovenije bi te dajatve nesorazmerno obremenile 95% malih podjetnikov, katerih obveznost bi se povprečno povišala za 234%, tako dr. Alenka Temeljotov Salaj na javni obravnavi o presoji ustavnosti ZDavNepr dne 27.2.2014.

<sup>171</sup> U-I-313/13 z dne 21.3.2014, 64. točka.

Enotna davčna stopnja za vse poslovne nepremičnine, torej velika in mala podjetja, z vidika načela enakosti ni nujno sporna, je pa problematična v zvezi z modeli vrednotenja, ker različni modeli dajejo različne vrednosti. Kombinacija vrednostnih ravni, vrednostnih con in pa modelov vrednotenja bi glede na analize ocenjenih vrednosti privedla do situacije, kjer bi velika podjetja imela bistveno nižjo davčno obremenitev, bremena malih podjetnikov pa bi se večkratno povečala, kar bi ogrozilo njihov obstoj.<sup>172</sup> Davčna obremenitev, ki ne upošteva dejanskih razlik in malo podjetništvo pri obdavčitvi poslovnih prostorov izenačuje z velikimi poslovnimi in industrijskimi objekti, pomeni prekomeren poseg v lastninsko pravico<sup>173</sup> in poseg v svobodno gospodarsko pobudo iz 74. člena Ustave.

---

<sup>172</sup> Pritrdilno ločeno mnenje sodnice dr. Jadranke Sovdat k odločbi št. U-I-313/13, 12. točka.

<sup>173</sup> Ekonomsko izkoriščanje nepremičnine – iz lastninske pravice izhaja pravica izkoriščati jo za ustvarjanje dobička, a contrario, če država poseže v več kot 50% dobička, je poseg prekomeren; tako tudi U-I-91/98 z dne 16.7.1999.

## 6.5 Vidik pravnih oseb javnega prava

### *Država*

Razveljavljeni ZDavNepr iz leta 2013 je kot davčnega zavezanca opredelil tudi državo, oziroma upravljalca državne nepremičnine. Kot je poudarjeno v nadaljevanju pri vidiku občin, tudi glede države velja, da je nesmiselno obdavčevanje nepremičnin, ki so v lasti prejemnika davka.

Tak pogled je tudi primerjalnopravno zelo razširjen<sup>174</sup> in načeloma so nepremičnine v državni lasti, še posebej tiste, ki so namenjene širši družbeni koristi, na primer bolnišnice, šole, vrtci, javna infrastruktura, oproščene plačila davka. Obdavčitev državnih nepremičnin, ki služijo zagotavljanju storitev v javnem interesu, namreč pomeni veliko dodatnega administrativnega dela in s tem povečanja stroškov, ne koristi pa nikomur.

### *Občine*

Davki, ki bremenijo nepremičnine, so po svoji naravi vpeti v delovanje lokalne samouprave, zato so v praksi to načeloma občinski prihodki. Takšna ureditev je logična zaradi vzajemnega odnosa med lokalno skupnostjo, ki skrbi za gospodarski razvoj občine in izvajanje socialne politike, zagotavlja in regulira storitve v javnem interesu, skrbi za komunalno opremljenost nepremičnin, in občani, ki z izpolnjevanjem davčnih obveznosti iz naslova obdavčitve nepremičnin<sup>175</sup> pomenijo za občine pomemben avtonomen finančni vir – taka logika je v veliki meri sprejeta tudi primerjalnopravno.<sup>176</sup>

Občina mora imeti skladno s 146. členom Ustave za svoje delovanje zagotovljen zadosten lasten finančni vir. Razveljavljeni Zakon davku na nepremičnine iz leta 2013 je sporno urejal tudi to področje, saj je davčni izplen delil med državo in občine, kar bi imelo negativen vpliv na občinske proračune tako na prihodkovni kot odhodkovni strani. Na prihodkovni strani zaradi udeležbe države na (formalno) polovici pobranega davka, na odhodkovni pa zaradi tega, ker je ZDavNepr obdavčil tudi nepremičnine v občinski lasti. Če je davek prihodek države oziroma občine, je res nesmiselno, da je prejemnik davka hkrati tudi zavezanec zanj. Tu bi šlo le za

---

<sup>174</sup> Nemčija, Avstrija, Švedska, Latvija, Irska.

<sup>175</sup> Tako davki na transakcije z nepremičninami kot nadomestilo za uporabo stavbnega zemljišča so vir občinskih proračunov.

<sup>176</sup> Na primer Nemčija, Avstrija, Nizozemska, Irska.



prelivanje denarja iz občinskega lončka v državnega in potem nazaj.<sup>177</sup> Občinam bi bila tudi drastično zmanjšana možnost vplivati na svoj finančni vir z regulacijo višine davka in morebitnimi oprostitvami.

Strošek tako urejenega davka na nepremičnine v občinski lasti bi trpeli tudi občani, obremenjeni z dražjimi vrtci, višjimi najemninami neprofitnih stanovanj, dražjimi pogrebnimi storitvami, dražjimi domovi za ostarele, morda celo z dražjimi vstopnicami za kulturne prireditve v občinskih objektih.<sup>178</sup> S temi posledicami pa bi taka ureditev posegla tudi v območje uresničevanja socialne države.

---

<sup>177</sup> N. Zemljak, Davek na nepremičnine - vidik občine, 2014, stran 22/VII.

<sup>178</sup> N. Zemljak, Davek na nepremičnine - vidik občine, 2014, stran 22/VII.

## 6.6 Korekcije obdavčitve v duhu načela socialne države

### *Nižja davčna stopnja*

Nižja davčna stopnja je klasičen instrument za uresničevanje načela socialne države. Z nižjo davčno stopnjo se lahko ugodneje obdavčijo nepremičnine, ki imajo pomembno socialno funkcijo. Takšna regulacija bi bila smiselna za stanovanjske nepremičnine, saj imajo te za posameznike nezanemarljivo nepremoženjsko funkcijo. V tej smeri je šel tudi razveljavljeni ZDavNepr iz leta 2013, če izvzamemo nerazumno razlikovanje glede na rezidenčnost.

### *Davčne olajšave*

Davčne olajšave so možne v dveh oblikah, in sicer v obliki znižanja davčne osnove in znižanja odmerjenega davka. V ZDavNepr iz leta 2013 najdemo obliko znižanja odmerjenega davka, in sicer le za dve kategoriji zavezancev: za upravičence do denarne socialne pomoči ali varstvenega dodatka in za invalidne osebe (ter lastnike, ki živijo z invalidno osebo v skupnem gospodinjstvu). Taka določba je v socialni državi praktično nujna, saj gre za osnovni krog socialno šibkejših državljanov.

Za obdavčitev nepremičnin zelo uporabna pa je tudi olajšava v obliki znižanja davčne osnove. ZDavNepr je sicer ni predvideval, vendar v našem davčnem sistemu obstaja, in sicer pri davku od premoženja fizičnih oseb.<sup>179</sup> Davčna osnova se zniža za znesek, ki ustreza vrednosti 160 m<sup>2</sup> stanovanjske površine, kar razbremeni povprečno stanovanje.<sup>180</sup> Gre za primer zgledne ureditve, ki spoštuje posebno socialno funkcijo stanovanja, poleg tega je rešitev dokaj enostavna, zato dopušča nekoliko manj prostora za zlorabe. Na račun pravičnosti in socialne države pa je potem izplen davka seveda znatno manjši.

---

<sup>179</sup> Glej podpoglavje 5.4.

<sup>180</sup> Predvideno je tudi 10% znižanje odmerjenega davka za četrtega in vse nadaljnje stanovalce.

### *Oprostitev plačila davka*

V zvezi z načelom socialne države se z zakonsko določeno oprostitvijo pri obdavčitvi nepremičnin primarno izvzame nepremičnine, ki služijo v javno korist, na primer nepremičnine, namenjene zdravstvu, šolstvu, socialnemu in otroškemu varstvu, kulturi. Taka ureditev je smiselna, da se teh ključnih družbenih storitev ne obremenjuje z dodatnim stroškom. Če storitev financira država ali občina, si oblast in institucije samo podajajo isti denar pod različnimi postavkami. Če pa bi ga prevalili na uporabnike storitev v obliki višjih cen, bi povprečen posameznik plačal dva nepremičninska davka – za svojo nepremičnino in za nepremičnine javnih servisov, ki jih uporablja.

Pri milejši varianti obdavčitve nepremičnin bi lahko za najbolj ogrožene skupine v družbi<sup>181</sup> namesto davčne olajšave predvideli tudi oprostitvev plačila davka. Glede na to, da gre za finančno slabo sposobne zavezanke, obstaja dvom v uspešno izterjavo davčnega dolga; obdavčitev vira, ki ne obeta trajnega prihodka, pač pa le stroške izterjave, pa ni skladna z načelom ekonomičnega pobiranja davkov.

### *Davčno posojilo*

Institut davčnega posojila je predstavil ZDavNepr iz leta 2013. To možnost bi imeli le prejemniki denarne socialne pomoči ali varstvenega dodatka.<sup>182</sup> Institut bi se izvajal tako, da se na podlagi predloga zavezanca na njegovi nepremičnini vknjiži zastavna pravica in prepoved odtujitve in obremenitve v korist države oziroma občine. Davčni dolg se kopiči v vrednosti zastavne pravice, poplača pa se ob smrti zavezanca. V omenjenem zakonu je bil krog upravičencev do tega »privilegija« majhen, ni upošteval mejnih primerov, ljudi na pragu revščine in pod njim, ki pa še presegajo cenzus za denarno socialno pomoč. Bolj kot na načelo socialne države pa ukrep asociira na načelo ekonomičnosti pri pobiranju davkov – ker gre za verjetno neizterljive obveznosti, je morda ceneje od davčne izvršbe pobrati svoj delež po smrti davčnega zavezanca.

---

<sup>181</sup> Na primer prej omenjene upravičence do denarne socialne pomoči ali varstvenega dodatka.

<sup>182</sup> 15. člen razveljavljenega ZDavNepr.

## 7. Primerjalnopravno o davku na nepremičnine

### *Nemčija*

Pravna podlaga zemljiškega davka je zvezni Zakon o zemljiškem davku iz leta 1973.<sup>183</sup> Predmet obdavčitve je na območju določene občine ležeča zemljiška lastnina. Zemljiški davek se odmerja po *tipizirani enotni vrednosti*, tj. glede na namembnost nepremičnin. Ta se za vsako zemljišče ugotovi na podlagi Zakona o vrednotenju premoženja.<sup>184</sup> Zemljiški davek je vir občinskih proračunov, občine imajo prav tako končen vpliv na odmero davka z določitvijo davčne stopnje.<sup>185</sup>

Ureditev ločuje dva tipa zemljiškega davka, in sicer »Grundsteuer A,« s katerim so obdavčena kmetijska in gozdna zemljišča in »Grundsteuer B« za zazidljiva oziroma pozidana zemljišča.<sup>186</sup>

Zemljiški davek je v Nemčiji sprejet kot strogo stvarni davek, zato olajšav v smislu osebnih okoliščin niti ne pozna.<sup>187</sup> Tako stališče je zavzelo tudi Zvezno ustavno sodišče,<sup>188</sup> ki je v zadevi pritožnikov, ki sta zatrjevala kršitev pravice do enakosti in neskladnost zemljiškega davka z ustavo, in sicer zaradi obdavčitve njune družinske hiše, ker gre za neprofitno nepremičnino in zakon ne predvideva olajšav v primeru plačilno nesposobnih zavezancev. Sodišče je poudarilo, da gre pri zemljiškem davku za stvarni (objektivni) davek, kar že po naravi stvari pomeni, da se pri obdavčenju upošteva zgolj davčni predmet, subjektivne okoliščine zavezanca pa niso relevantne.<sup>189</sup> Tudi nekateri nemški teoretiki pri občinskih davkih, kot je zemljiški davek, poudarjajo stvarno naravo davka, katerega utemeljitev naj bi izhajala predvsem iz medsebojne vzajemne dolžnosti davčnih zavezancev, ki financirajo občine in lokalnih skupnosti, ki skrbijo za komunalno opremljenost nepremičnin (Äquivalenzprinzip).<sup>190</sup>

---

<sup>183</sup> Grundsteuergesetz z dne 7.8.1973 (BGBl. I S. 965), zadnja sprememba 19.12.2008 (BGBl. I S. 2794).

<sup>184</sup> Bewertungsgesetz in der Fassung der Bekanntmachung z dne 1.2.1991 (BGBl. I S. 230), zadnja sprememba 2.11.2015 (BGBl. I S. 1834).

<sup>185</sup> M. Will, Občinski davki v zvezni republiki Nemčiji, 2005, str. 19.

<sup>186</sup> Taxation of Property - Germany Trade & Invest.

<sup>187</sup> Tipke, Lang, 2013, Steuerrecht, str. 801.

<sup>188</sup> Sklep Zveznega ustavnega sodišča 1 BvR 1334/07.

<sup>189</sup> Povzeto po: L. Ude, M. Damjan, B. Škraban, 2010, Analiza ureditve davka na nepremičnine v nekaterih evropskih državah, stran 6.

<sup>190</sup> Tipke, Lang, 2013, Steuerrecht, str.71.

Davka so oproščene nepremičnine, ki jih uporabljajo pravne osebe javnega prava, državna železniška podjetja, neprofitna združenja in cerkvene nepremičnine. Oprostitve so deležna tudi pokopališča, nepremičnine, po katerih poteka javna prometna infrastruktura, bolnišnice ter nepremičnine javnih znanstvenih, vzgojnih in izobraževalnih ustanov.<sup>191</sup>

Formula za izračun zemljiškega davka:

*Ocenjena vrednost nepremičnin*

(uporablja se vrednost z dne 1.1.1964/1.1.1935)<sup>192</sup>

\*

*zvezna stopnja za izračun davčne osnove*

(0,06% za agrarne nepremičnine, 0,26-0,35% za enodružinske hiše, 0,31% za dvodružinske hiše)<sup>193</sup>

---

= **davčna osnova**

\*

**davčna stopnja** (oziroma količnik, ki znaša med 2,5 in 3,5 za tip A in med 2,5 in 4 za tip B)

---

= **zemljiški davek**<sup>194</sup>

Vrednost nepremičnin se določa na državni ravni,<sup>195</sup> kjer davčne uprave določijo davčne osnove. Z zneskom davčne osnove se seznanijo občine, ki uporabijo količnik za odmero davka in z odločbo seznanijo davčne zavezance ter na podlagi odločbe poberejo davek.<sup>196</sup>

---

<sup>191</sup> Povzeto po: L. Ude, M. Damjan, B. Škraban, 2010, Analiza ureditve davka na nepremičnine v nekaterih evropskih državah, stran 6.

<sup>192</sup> 1.1.1964 na območju nekdanje zahodne Nemčije in 1.1.1935 na območju nekdanje vzhodne Nemčije.

<sup>193</sup> Grundsteuergesetz, §14 in §15.

<sup>194</sup> Formula za izračun po German Real Estate Tax Card 2014/15 - KPMG International.

<sup>195</sup> R. Almy, Valuation and Assessment of Immovable Property, 2014, str. 10.

<sup>196</sup> M. Will, Občinski davki v zvezni republiki Nemčiji, 2005, str. 19.

## **Avstrija**

V Avstriji je davek na nepremičnine urejen z Zakonom o davku na nepremičnine<sup>197</sup> v povezavi z zakonom o vrednotenju<sup>198</sup> Obdavčeno je kmetijsko in gozdno premoženje, nezazidana in zazidana zemljišča (na primer: enodružinske hiše, nepremičnine za najem) in poslovne nepremičnine.

Davčna osnova je enotna vrednost nepremičnine po Zakonu o vrednotenju. Gre za ocenjeno vrednost nepremičnine za davčne namene, ki je nižja kot tržna vrednost in služi predvsem kot davčna osnova za davek na nepremičnine in davek na pridobitev nepremičnin. Podobno kot v Nemčiji vrednotenje nepremičnin izvajajo državni finančni uradi. Ocenjevanje vrednosti naj bi se izvajalo vsakih devet let, da bi davčna osnova relativno natančno odražala dejanske vrednosti nepremičnin, a v praksi ta določba ni dosledno upoštevana, zato se uporabljajo tudi neažurirani podatki.<sup>199</sup>

Davčni zavezanci so lastniki nepremičnin, imetniki stavbne pravice in pravice do dednega zakupa. Davčne stopnje so določene različno glede na vrste nepremičnin in njihovo vrednost. Davek na nepremičnine je prihodek občin, ki davek tudi odmerjajo, pobirajo in izterjujejo.<sup>200</sup> Oprostitve in olajšave so praktično enake kot v Nemčiji, glede na uporabo nepremičnin s strani javnih institucij oziroma zaradi rabe v splošno družbeno korist.

## **Danska**

Na Danskem je obdavčitev nepremičnin urejena v Zakonu o občinskih davkih na nepremičnine<sup>201</sup> in Zakonu o davku na premoženjsko vrednost na ravni občin in grofij.<sup>202</sup> Zakona določata naslednje davke: zemljiški davek za vse vrste zemljišč, poslovni davek za poslovne in upravne stavbe ter davek na premoženjsko vrednost za stanovanja in počitniške hiše. Vsi omenjeni davki razen zemljiškega davka so prihodki občin in grofij.<sup>203</sup>

---

<sup>197</sup> Grundsteuergesetz, 1955, zadnja sprememba 2010.

<sup>198</sup> Bewertungsgesetz, 1955, zadnja sprememba 2009.

<sup>199</sup> Odločba avstrijskega Ustavnega sodišča B 298/10-7 z dne 6.10.2010.

<sup>200</sup> Pregled ureditve povzet po: Predlog Zakona o davku na nepremičnine z dne 18.10.2013, str. 12-13.

<sup>201</sup> Lov om beskatning til kommunerne af faste ejendomme, 2003.

<sup>202</sup> Lov om en stastlig, kommunal og amtskommunal ejendomsværdiskat, 2000.

<sup>203</sup> Predlog Zakona o davku na nepremičnine z dne 18.10.2013, str. 13.

Davčna osnova je tržna vrednost nepremičnine, izračunana na način množičnega vrednotenja nepremičnin. Množično vrednotenje poteka na ravni države, in sicer vsako drugo leto, opravlja pa ga Centralna carinska in davčna uprava.

Davčne stopnje določajo občine in grofije. Grofijam pripada fiksni 1% zemljiški davek, občine pa določijo davčne stopnje za zemljiški davek v razponu od 0,6% do 2,4% od davčne osnove. Skupna davčna stopnja grofij in občin se torej giblje v razponu od 1,6 – 3,4% od tržne vrednosti zemljišča. Za agrarna zemljišča velja nižja davčna stopnja.

Vsi lastniki stanovanj - tudi eno in večdružinskih hiš, stanovanj na kmetijah ali v poslovnih stavbah - in počitniških hiš plačujejo davke na premoženjsko vrednost. Osnovna davčna stopnja znaša 1% tržne vrednosti nepremičnine do vrednosti 3,04 milijona danskih kron. Za vrednost nad tem nivojem je davčna stopnja 3%. Mejna vrednost se letno spreminja glede na tržne razmere. Za davčne zavezance za davek na premoženjsko vrednost, starejše od 65 let, je predvidena znižana davčna stopnja.

Tako za zemljiški kot tudi za poslovni davek so določene davčne oprostitve in olajšave za naslednje vrste nepremičnin: kraljevi gradovi, tuja veleposlaništva, nepremičnine države in lokalnih oblasti in njihovih agencij ter zgodovinsko zaščitene stavbe. Oprostitev velja tudi za infrastrukturo in dejavnosti v javnem interesu. Za zemljiški davek na ravni občin pa velja pravilo, da je državno premoženje polno obdavčeno.

Pri davku na zemljišča na Danskem obstaja institut davčnega posojila, in sicer za zavezance, starejše od 65 let, vendar samo za eno nepremičnino. Neplačani davek se občini z obrestmi vpiše kot posojilo, ki se mora plačati ob prodaji nepremičnine ali smrti zavezanca. To posojilo se vpiše v zemljiško knjigo kot hipotekarna listina.<sup>204</sup>

---

<sup>204</sup> Pregled ureditve povzet po: Predlog Zakona o davku na nepremičnine z dne 18.10.2013, str. 13, 14.

## 8. Sklepna misel o socialno pravičnejših rešitvah obdavčitve nepremičnin

V zasledovanju načela socialne države je primarno potrebno pred pretiranimi posegi oblasti zavarovati posameznikov dom. Ker je primerno stanovanje osnova za človeka vredno življenje, bi morala prihodnja ureditev razbremeniti davčne obveznosti od stanovanj.

Bolj kot nizka davčna stopnja bi bila primerna olajšava v vrednosti osnovnega stanovanja. Optimalna bi bila kombinacija zmanjšanja davčne osnove v vrednosti osnovnega stanovanja za vsakega lastnika nepremičnine in dodatnega znižanja odmerjenega davka za večje število prebivajočih. Samo znižanje per capita bi ogrozilo nezanemarljivo skupino ostarelih posameznikov, ki v svojih lastninskih nepremičninah živijo sami in katerih davčna sposobnost je vprašljiva. Lahko pa bi uvedli tudi oprostitev za eno stanovanjsko nepremičnino, za vsako naslednjo pa se plača davek. Ta ideja pa omogoča veliko zlorab in izogibanja davkom, poleg tega ne ločuje med staro kmečko hiško in luksuzno vilo – po tej ureditvi bi bili lahko obe uveljavljani kot prva stanovanjska nepremičnina in zato davka prosti. Nerazlikovanje takih diametralnih nasprotij, ki so v najožji zvezi s predmetom obdavčitve, pa bi bilo gotovo spoznano kot kršitev načela enakosti.

Kriterij za obdavčitev nepremičnin bi bila lahko tudi potencialna ekonomska donosnost nepremičnine. Ta kriterij predlagam predvsem zato, ker želim poudariti, da je pomembno, da davek ne uničuje davčnega vira, pa naj gre za stanovanjske nepremičnine ali prazne poslovne prostore. Ker je gospodarska kriza zelo pretresla naše gospodarstvo, je treba idejo o novem slovenskem davku na nepremičnine, ki se je začela oblikovati v časih gospodarskega razcveta, prilagoditi gospodarskemu opustošenju po nevihti s točo in močnim vetrom. Obdavčenje propadlih podjetnikov, katerih nepremičnine niso samoumevno predmet povpraševanja na trgu nepremičnin, ne more biti obravnavano enako kot na primer obdavčenje velikih trgovskih verig ali močnih energetskega podjetij ter tako dodatno ogroziti socialni položaj malih podjetnikov.

Za uresničevanje načela socialne države je smiselno tudi, da se iz obdavčitve nepremičnin izvzamejo nepremičnine, ki so v službi javne koristi, namenjene izvajanju storitev zdravstva, socialnega in otroškega varstva, šolstva, športa, znanosti in kulture. Obdavčitev teh nepremičnin bi pomenila bodisi prevalitev davka na uporabnike teh storitev, katerih namen je



prav zagotavljanje socialne države, ali pa dodatno nesmiselno pretakanje denarja med državo in javnimi zavodi, kar pa pomeni nepotrebno razmetavanje proračunskih sredstev za neizogibne administrativne stroške, namesto da bi se ta sredstva namenila izboljšanju kakovosti teh storitev.

Vsekakor pa naj se zakonodajalec prihodnje ureditve obdavčitve nepremičnin loti umirjeno, brez hitenja, s čim širšo strokovno razpravo. Ker mora biti davek zavezancem razumljiv, bi bilo potrebno temu prilagoditi tudi vrednotenje nepremičnin. Zakonodajalec naj upošteva, da je temelj pravične obdavčitve kvaliteta in ne kvantiteta podatkov. Cilj pa naj bo pravična sistemska obdavčitev nepremičnin in ne le krpanje proračunske luknje.

## 9. Viri in literatura

### MONOGRAFIJE

BERDEN, Andrej : *Lastnina : pravno teoretični pogledi na lastnino*. Ljubljana, Grafis Trade, 2013.

BUBNOV-ŠKOBERNE, Anjuta in STRBAN, Grega : *Pravo socialne varnosti*. GV Založba, Ljubljana, 2010.

KAUČUČ, Igor, GRAD, Franc : *Ustavna ureditev Slovenije*. Tretja, spremenjena in dopolnjena izdaja. GV Založba, Ljubljana, 2003.

PALMER, Donald : *Ali središče drži? : Uvod v zahodno filozofijo*. DZS, Ljubljana, 2007.

PERNEK, Franc, KOSTANJEVEC, Boris in ČAMPA, Milan : *Davčno pravo in javne finance*. Fakulteta za poslovne in upravne vede, Novo mesto, 2009.

PLATON : *Država*. [prevedel Jože Košar] Zbirka Svetovni klasiki, 40, Mihelač, Ljubljana, 1995.

RIJAVEC, Vesna, KERESTEŠ, Tomaž, VRENČUR, Renato in KNEZ, Rajko : *Pravna ureditev nepremičnin*. GV Založba, Ljubljana, 2006.

STANOVNIK, Tine : *Javne finance*. 3. dopolnjena in popravljena izdaja. Ekonomska fakulteta v Ljubljani, Ljubljana, 2004.

*Strategija Republike Slovenije za vključitev v Evropsko unijo : Ekonomski in socialni del*. Urad za makroekonomske analize in razvoj, Ljubljana, 1998.

ŠKRUBEJ, Katja : *Pravo v zgodovini s poudarkom na razvoju na današnjem slovenskem prostoru : odlomki virov s komentarji*. GV Založba, Ljubljana, 2010.

TIPKE, Klaus in LANG, Joachim : *Steuerrecht*. 21. völlig überarbeitete Auflage. Verlag dr. Otto Schmidt, Köln, 2013.

UDE, Lojze, DAMJAN, Matija, in ŠKRABAN, Bojana : *Analiza ureditve davka na nepremičnine v nekaterih evropskih državah*. Inštitut za primerjalno pravo pri Pravni fakulteti Univerze v Ljubljani, Ljubljana, 2010.

VILFAN, Sergej : *Uvod v pravno zgodovino*. Ponatis 2. izdaje. Uradni list Republike Slovenije, Ljubljana, 2002.

## ČLANKI

BUBNOV-ŠKOBERNE, Anjuta : *Temeljne socialne pravice in pravna ureditev v Evropi*. v: Podjetje in delo, št. 6-7/2000, letnik 26, str. 1329-1339.

CANKAR, Nataša : *Izkušnja z novim davkom na nepremično premoženje večje vrednosti*. v: Pravna praksa, št. 36/2013, letnik 32, str. 12-14.

GRAH-WHATMOUGH, Andrej : *Obdavčitev nepremičnin v Sloveniji - veljavna in prihodnja ureditev (1)*. v: Pravna praksa, št. 47/2013, letnik 32, str. 7-9.

GRAH-WHATMOUGH, Andrej : *Obdavčitev nepremičnin v Sloveniji - veljavna in prihodnja ureditev (2)*. v: Pravna praksa, št. 48/2013, letnik 32, str. 16-18.

IGLIČAR, Albin : *Upravičenost pojma nadomestilo za uporabo stavbnega zemljišča*. v: Pravna praksa, št. 47/2012, letnik 31, str. 16-17.

KERŠEVAN, Erik : *Postopek za odmero davka in pravna sredstva*. v: Podjetje in delo, št. 6-7/2014, letnik 40, str. 1145-1157.

KERŠEVAN, Erik : *Ustavne omejitve davčnega poseganja v lastninsko pravico*. v: Javna uprava, št. 1/2, leto 2013, letnik 49, str. 5-18.

KUNŠEK, Mojca : *V davčnem primežu*. v: Priloga Podjetnik med paragrafi, Pravna praksa, št. 34/2012, letnik 31, str. 22/I-II.

MAČEK, Zdravko : *Obračun nadomestila za uporabo stavbnega zemljišča*. v: Pravna praksa, št. 29-30/2008, letnik 27, str. 27-28.

REŽEK, Jurij : *Značilnosti davka na nepremičnine in ocena njegove družbene sprejetosti*. v: Geodetski vestnik, št. 1/2004, letnik 48, str. 18-31.

STRBAN, Grega : *Ustavna zapoved socialne države ni pravno nezavezujoča norma*. v: Pravna praksa, št. 22/2012, letnik 31, stran 3.

ŠINKOVEC, Janez : *Sodobni pogledi na lastnino (socialna funkcija)*. v: Podjetje in delo, št. 3/1992, letnik 18, str. 171-181.

ŠIRCELJ, Andrej : *Nekatera izhodišča in značilnosti obdavčitve nepremičnin*. v: Pravna praksa, št. 29/2003, letnik 22, str. 14-16.

TIČAR, Bojan : *Razvoj sodobnih načel obdavčenja*. v: Podjetje in delo, št. 8/2003, letnik 29, str. 1851-1868.

TIEDEMANN, Paul : *Načelo socialne države v nemški ustavi: navodilo sodstvu ali le argumentativni okras?*. v: Družboslovne razprave, št. 42, leto 2003, letnik XIX, str. 95-107.

WILL, Martin : *Občinski davki v zvezni republiki Nemčiji*. v: Lex localis, št. 3/2005, letnik III, str. 1-35.

ZEMPLJAK, Nejc : *Davek na nepremičnine - vidik občine*. v: Pravna praksa – priloga, št. 3/2014, letnik 33, str. 22/VII-VIII.

ZEMPLJAK, Nejc : *Pet izhodišč, ki bi jih morala upoštevati nova obdavčitev nepremičnin*. v: Pravna praksa, št. 34/2013, letnik 32, str. 17-18.

## INTERNETNI VIRI

*Déclaration des Droits de l'Homme et du Citoyen de 1789*. Legifrance - le service public français de la diffusion du droit. URL: <https://www.legifrance.gouv.fr/Droit-francais/Constitution/Declaration-des-Droits-de-l-Homme-et-du-Citoyen-de-1789> (9.7.2016)

*Dolga zgodovina nepremičninskega davka*. Delo.si, Ljubljana, 27.3.2014. URL: <http://www.delo.si/gospodarstvo/finance/dolga-zgodovina-nepremicninskega-davka.html> (14. 8 2015)

*Država vnovič pripravlja davek na nepremičnine*. MMC RTV Slovenija, Ljubljana, 13.7.2016. URL: <http://www.rtv slo.si/slovenija/drzava-vnovic-pripravlja-davek-na-nepremicnine/398065> (14.7.2016)

*German Real Estate Tax Card 2014/15*. KPMG International. URL: <https://www.kpmg.com/DE/de/Documents/GermanRETC2014-2015EN.pdf> (16.7.2016)

*Katere davke so plačevali naši predniki?* Rok Omahen, MMC RTV Slovenija, Razglednice preteklosti, 27.10.2013. <https://www.rtv slo.si/kultura/razglednice-preteklosti/katere-davke-so-placevali-nasi-predniki/321164> (14.8.2015)

*Nepremičnine in davki - brošura o obdavčitvi nepremičnin*. 2. izdaja, Ministrstvo za finance, Finančna uprava Republike Slovenije, april 2016. URL: [http://www.fu.gov.si/fileadmin/Internet/Davki\\_in\\_druge\\_dajatve/Podrocja/Davek\\_na\\_promet\\_nepremicnin/Opis/Podrobnejši\\_opis\\_2\\_izdaja\\_Brosura\\_o\\_obdavcitvi\\_nepremicnin.pdf](http://www.fu.gov.si/fileadmin/Internet/Davki_in_druge_dajatve/Podrocja/Davek_na_promet_nepremicnin/Opis/Podrobnejši_opis_2_izdaja_Brosura_o_obdavcitvi_nepremicnin.pdf) (19.4.2016)

*Novi nepremičninski zakon v javni obravnavi (video)*. RTV 4D arhiv, Prispevki in izjave – Dnevnik, Ljubljana, 13.7.2016  
URL: <http://4d.rtv slo.si/arhiv/prispevki-in-izjave-dnevnik/174416580> (14.7.2016)

*Obdavčitev z davkom od premoženja*. 1. izdaja, Ministrstvo za finance, Finančna uprava Republike Slovenije, maj 2015. URL: [http://www.fu.gov.si/fileadmin/Internet/Davki\\_in\\_druge\\_dajatve/Podrocja/Davek\\_od\\_premozenja/Opis/Podrobnejši\\_opis\\_1\\_izdaja\\_Obdavcitev\\_z\\_davkom\\_od\\_premozenja.pdf](http://www.fu.gov.si/fileadmin/Internet/Davki_in_druge_dajatve/Podrocja/Davek_od_premozenja/Opis/Podrobnejši_opis_1_izdaja_Obdavcitev_z_davkom_od_premozenja.pdf) (19.4.2016)

*Osebna služnost: Koliko boste plačali notarju?* Katarina Fidermuc, Delo.si, Ljubljana, 31.1.2014 URL: [www.delo.si/gospodarstvo/finance/osebna-sluznost-koliko-boste-placali-notarju.html](http://www.delo.si/gospodarstvo/finance/osebna-sluznost-koliko-boste-placali-notarju.html) (17.7.2016)

*OZS o zahtevi za ustavno presojo nepremičninskega davka.* Obrtno-podjetniška zbornica Slovenije, Novice, 18.12.2013. URL: <http://www.ozs.si/Ozbornici/Novinarskosredi%C5%A1%C4%8De/Aktualno/Novice/tabid/278/ArticleId/2801/Default.aspx> (14.8.2015)

*Pojasnilo MF, številka: 007-253/2012/, z dne 3. 8. 2012.* Pojasnila določb Zakona za uravnoteženje javnih financ v delu, ki ureja davek na dobiček zaradi spremembe namembnosti zemljišč, Računovodja.com. 13.8.2012. URL: [http://www.racunovodja.com/clanki.asp?clanek=6618/Pojasnila\\_dolo%EB\\_Zakona\\_za\\_uravnote%9Eenje\\_javnih\\_financ\\_v\\_delu,\\_ki\\_ureja\\_davek\\_na\\_dobi%EBek\\_zaradi\\_spremembe\\_namembnosti\\_zemlji%9A%EB](http://www.racunovodja.com/clanki.asp?clanek=6618/Pojasnila_dolo%EB_Zakona_za_uravnote%9Eenje_javnih_financ_v_delu,_ki_ureja_davek_na_dobi%EBek_zaradi_spremembe_namembnosti_zemlji%9A%EB) (3.6.2016)

*Predlog Zakona o davku na nepremičnine.* Ministrstvo za finance, 18.10.2013. URL: [http://www.mf.gov.si/fileadmin/mf.gov.si/pageuploads/mediji/2013/20131018\\_ZDN\\_CISTOPIS.pdf](http://www.mf.gov.si/fileadmin/mf.gov.si/pageuploads/mediji/2013/20131018_ZDN_CISTOPIS.pdf) (14.8.2015)

*Predlog Zakona o množičnem vrednotenju nepremičnin.* Ministrstvo za finance, 12.7.2016. URL: [http://www.mf.gov.si/fileadmin/mf.gov.si/pageuploads/Davki\\_in\\_carine/Predlogi\\_predpisov/2016-07-12\\_ZMVN\\_jav\\_razpr.pdf](http://www.mf.gov.si/fileadmin/mf.gov.si/pageuploads/Davki_in_carine/Predlogi_predpisov/2016-07-12_ZMVN_jav_razpr.pdf) (14.7.2016)

*Primorski list.* 1.8.1907, letnik 15, št. 31. URL: <http://www.dlib.si/details/URN:NBN:SI:doc-4XGRXGG9?=&language=slo> (21.8.2015)

*Prof. dr. Erik Kerševan o ustavnosti nepremičninskega zakona* (posnetek dela seje upravnega odbora Obrtno-podjetniške zbornice Slovenije). Youtube, 18.12.2013. URL: <https://www.youtube.com/watch?v=EsboytGkCP8> (14.8.2015)

*Slovenski gospodar: podučiven list za slovensko ljudstvo.* 17.12.1880, letnik 14, št. 51. <http://www.dlib.si/details/URN:NBN:SI:doc-CVI11AQG> (21.8.2015)

*Statistika obveščanja.* Ministrstvo za okolje in prostor, Geodetska uprava Republike Slovenije. URL: [http://www.gu.gov.si/fileadmin/gu.gov.si/pageuploads/novice/Teksti\\_novic/Statistika\\_obvescanja.pdf](http://www.gu.gov.si/fileadmin/gu.gov.si/pageuploads/novice/Teksti_novic/Statistika_obvescanja.pdf) (21.10.2016)

*Šifranti registra nepremičnin in katastra stavb.* Ministrstvo za okolje in prostor, Geodetska uprava Republike Slovenije, 20.12.2011. URL: [http://www.gu.gov.si/fileadmin/gu.gov.si/pageuploads/zakonodaja/ZEN\\_am/Sifrant\\_REN\\_in\\_KS.pdf](http://www.gu.gov.si/fileadmin/gu.gov.si/pageuploads/zakonodaja/ZEN_am/Sifrant_REN_in_KS.pdf) (14.6.2016)

*Taxation of Property.* Germany Trade & Invest. URL: <https://www.gtai.de/GTAI/Navigation/EN/Invest/Investment-guide/The-tax-system/taxation-of-property.html> (14.7.2016)

*Valuation and Assessment of Immovable Property.* Richard Almy, OECD iLibrary, 9.4.2014. URL: <http://www.oecd-ilibrary.org/docserver/download/5jz5pzvr28hk.pdf?expires=1469019800&id=id&accname=guest&checksum=0AC784E85D76FEA6F71BC87EC4FF9842> (14.7.2016)

*Vrste na GURS-u: za obisk naročenih že prek 11.000 lastnikov nepremičnin.* 24ur.com, 19.2.2014. URL: <http://www.24ur.com/vrste-na-gursu-za-obisk-narocenih-ze-prek-11-000-lastnikov-nepremicnin.html> (16.7.2016)

## **ODLOČBE USTAVNEGA SODIŠČA**

U-I-313/13 z dne 21.3.2014

Pritrdilno ločeno mnenje sodnice dr. Etelke Korpič – Horvat k odločbi št. U-I-313/13 z dne 21. 3. 2014

Pritrdilno ločeno mnenje sodnice dr. Jadranke Sovdat k odločbi št. U-I-313/13 z dne 21. 3. 2014

Pritrdilno ločeno mnenje sodnice mag. Marte Klampfer k odločbi št. U-I-313/13 z dne 21. 3. 2014

Pritrdilno ločeno mnenje sodnika dr. Ernesta Petriča k odločbi št. U-I-313/13 z dne 21. 3. 2014

Pritrdilno ločeno mnenje sodnika dr. Mitja Deisingerja k odločbi št. U-I-313/13 z dne 21. 3. 2014

Pritrdilno ločeno mnenje sodnika Jana Zobca k odločbi št. U-I-313/13 z dne 21. 3. 2014

Pritrdilno ločeno mnenje sodnika mag. Miroslava Mozetiča k odločbi št. U-I-313/13 z dne 21. 3. 2014

U-I-98/11 z dne 26. 9. 2012

U-I-277/05 z dne 9. 2. 2006

U-I-217/02-17 z dne 20. 11. 2003

U-I-91/98 z dne 16.7.1999

U-I-64/97 z dne 7.5.1998

U-I-9/98 z dne 16.4.1998

## **PREDPISI**

*Bewertungsgesetz in der Fassung der Bekanntmachung* z dne 1.2.1991 (BGBl. I S. 230), zadnja sprememba 2.11.2015 (BGBl. I S. 1834)

URL: <http://www.gesetze-im-internet.de/bundesrecht/bewg/gesamt.pdf> (9.7.2016)

*Grundsteuergesetz* z dne 7.8.1973 (BGBl. I S. 965), zadnja sprememba 19.12.2008 (BGBl. I S. 2794) URL: [http://www.gesetze-im-internet.de/bundesrecht/grstg\\_1973/gesamt.pdf](http://www.gesetze-im-internet.de/bundesrecht/grstg_1973/gesamt.pdf) (9.7.2016)

*Pravilnik o določanju zemljišč za gradnjo stavb*, Uradni list RS, št. 66/2013

*Pravilnik o kriterijih in merilih množičnega vrednotenja nepremičnin*, Uradni list RS, št. 94/2008

*Pravilnik o merilih za ugotavljanje vrednosti stanovanj in stanovanjskih stavb*, Uradni list RS, št. 127/2004

*Uredba o določitvi modelov vrednotenja nepremičnin*, Uradni list RS, št. 95/11 in 41/14

*Uredba o podatkih o lastnostih nepremičnin v registru nepremičnin*, Uradni list RS, št. 95/11, 109/11, 7/14 in 41/14

*Ustava Republike Slovenije* (URS) Uradni list RS, št. 33/91-I, 42/97 – UZS68, 66/00 – UZ80, 24/03 – UZ3a, 47, 68, 69/04 – UZ14, 69/04 – UZ43, 69/04 – UZ50, 68/06 – UZ121,140,143, 47/13 – UZ148 in 47/13 – UZ90,97,99

*Zakon o davčnem postopku* (ZDavP-2) Uradni list RS, št. 13/11 – uradno prečiščeno besedilo, 32/12, 94/12, 101/13 – ZDavNepr, 111/13, 25/14 – ZFU, 40/14 – ZIN-B, 90/14 in 91/15

*Zakon o davkih občanov (ZDO)* Uradni list SRS, št. 36/88, 8/89, Uradni list RS, št. 48/90, 8/91, 14/92 – ZOMZO, 7/93, 18/96 – ZDavP, 91/98 – ZDavP-C, 1/99 – ZNIDC, 117/06 – ZDVP, 117/06 – ZDDD, 24/08 – ZDDKIS in 101/13 – ZDavNepr

*Zakon o davku na nepremičnine (ZDavNepr)* Uradni list RS, št. 101/2013

*Zakon o dohodnini (ZDoh-2)* Uradni list RS, št. 13/11 – uradno prečiščeno besedilo, 9/12 – odl. US, 24/12, 30/12, 40/12 – ZUJF, 75/12, 94/12, 52/13 – odl. US, 96/13, 29/14 – odl. US, 50/14, 23/15, 55/15 in 63/16

*Zakon o evidentiranju nepremičnin (ZEN)* Uradni list RS, št. 47/06, 65/07 – odl. US in 79/12 – odl. US

*Zakon o graditvi objektov (ZGO-1)* Uradni list RS, št. 102/04 – uradno prečiščeno besedilo, 14/05 – popr., 92/05 – ZJC-B, 93/05 – ZVMS, 111/05 – odl. US, 126/07, 108/09, 61/10 – ZRud-1, 20/11 – odl. US, 57/12, 101/13 – ZDavNepr, 110/13 in 19/15

*Zakon o izvrševanju proračunov Republike Slovenije za leti 2014 in 2015 (ZIPRS1415)* Uradni list RS, št. 101/13, 9/14 – ZRTVS-1A, 25/14 – ZSDH-1, 38/14, 84/14, 95/14 – ZUJF-C, 95/14, 14/15, 46/15 in 55/15

*Zakon o množičnem vrednotenju nepremičnin (ZMVN)* Uradni list RS, št. 50/06, 87/11, 40/12 – ZUJF in 22/14 – odl. US)

*Zakon o stavbnih zemljiščih (ZSZ)* Uradni list RS, št. 44/97, 67/02 – ZV-1, 110/02 – ZUreP-1 in 110/02 – ZGO-1

*Zakon o stavbnih zemljiščih (ZSZ)* Uradni list SRS, št. 18/84, 32/85 – popr., 33/89, Uradni list RS, št. 24/92 – odl. US, 44/97 – ZSZ, 101/13 – ZDavNepr in 22/14 – odl. US) <http://www.jp-gsz-mb.si/images/zakonodaja/ul/UL%20SRS%20letnik%201984%20stevilka%2018%20odlok%20932.pdf> (11.7.2016)

*Zakon o ugotavljanju katastrskega dohodka (ZUKD-2)* Uradni list RS, št. 63/16

*Zakon o urejanju prostora (ZUreP-1)* Uradni list RS, št. 110/02, 8/03 – popr., 58/03 – ZZK-1, 33/07 – ZPNačrt, 108/09 – ZGO-1C in 80/10 – ZUPUDPP

*Zakon za uravnoteženje javnih financ (ZUJF)* Uradni list RS, št. 40/12, 96/12 – ZPIZ-2, 104/12 – ZIPRS1314, 105/12, 25/13 – odl. US, 46/13 – ZIPRS1314-A, 56/13 – ZŠtip-1, 63/13 – ZOsn-I, 63/13 – ZJAKRS-A, 99/13 – ZUPJS-C, 99/13 – ZSVarPre-C, 101/13 – ZIPRS1415, 101/13 – ZDavNepr, 107/13 – odl. US, 85/14, 95/14, 24/15 – odl. US, 90/15 in 102/15



## IZJAVA

Spodaj podpisana Mojca Hribar, študentka drugostopenjskega magistrskega študija Pravne fakultete Univerze v Ljubljani, z vpisno številko 20130405, s svojim podpisom izjavljam, da sem avtorica magistrskega diplomskega dela z naslovom: »*Zakonska ureditev obdavčitve nepremičnin z vidika načela socialne države*«.

S svojim podpisom zagotavljam:

- da je predloženo magistrsko diplomsko delo rezultat mojega samostojnega raziskovalnega dela ter da so vsa dela in mnenja drugih avtorjev citirana v sprotnih opombah in navedena v seznamu virov, ki je sestavni del predloženega magistrskega diplomskega dela;
- da se zavedam, da je plagiatorstvo, ne glede na obliko in način predstavljanja tujega avtorskega dela kot svojega, v nasprotju z akademsko etiko in s pričakovanimi moralnimi prepričanji pravnika ter pomeni hujšo kršitev pravil in predpisov, ki urejajo to področje, kot tudi posledic, ki jih ima takšno dejanje za predloženo delo in z njim povezani status;
- da sem seznanjena z določili Pravilnika o diplomski nalogi Pravne fakultete Univerze v Ljubljani;
- da je predložen pisni izvod naloge identičen z elektronskim;
- da soglašam z uporabo elektronske oblike magistrskega diplomskega dela za preverjanje podobnosti vsebine v Detektorju podobnih vsebin na portalu [openscience.si](http://openscience.si);
- da se glede izdelane magistrske diplomske naloge na Univerzo v Ljubljani neodplačno, neizključno, prostorsko in časovno neomejeno prenesejo pravice shranitve avtorskega dela v elektronski obliki in reproduciranja ter pravica omogočanja javnega dostopa do tega avtorskega dela na svetovnem spletu preko Repozitorija Univerze v Ljubljani;
- da knjižnica Pravne fakultete Univerze v Ljubljani uporabi moj rojstni datum za namen obdelave magistrske diplomske naloge v sistemu COBISS.

V Ljubljani, 15.11.2016

Podpis avtorice: