

Prof. dr. LOJZE UDE

INŠTITUT ZA PRIMERJALNO PRAVO PRI PRAVNI FAKULTETI V LJUBLJANI

1000 Ljubljana, Poljanski nasip 2

PRAVNO MNENJE O UREDITVI POSTOPKA V OSNUTKU ZAKONA O DAVKU NA NEPREMIČNINE

1. S strani Zbornice za poslovanje z nepremičninami smo bili zaproseni, da ocenimo procesne določbe osnutka zakona o davku na nepremičnine, zlasti določbe 12. člena tega zakona. Pri tem naj zlasti ocenimo, ali je pravica do pritožbe v postopku, v katerem se odmeri davek na nepremičnine, urejena v skladu s 25. členom Ustave RS, ki zagotavlja vsakomur pravico do pritožbe ali drugega pravnega sredstva proti odločbam sodišč in drugih državnih organov, organov lokalnih skupnosti in nosilcev javnih pooblastil, s katerimi ti odločajo o njegovih pravicah, dolžnostih ali pravnih interesih. Ocenimo naj tudi, ali je v skladu z ustavo določba 3. tč. 18. člena osnutka zakona, ki med drugim razveljavlja tudi določbo 118b. člena Zakona o graditvi objektov, ki sedaj ureja status zazidanega stavbnega zemljišča.
2. Seveda ni nobenega dvoma, da predstavlja odmera davka na nepremičnine, ki naj bi bil uveljavljen kot eden od ukrepov stabilizacije javnih financ, odločitev o dolžnosti posameznih fizičnih in pravnih oseb. Po določbi prvega odstavka 12. člena omenjenega osnutka je zoper odločbo o odmeri davka na nepremičnine dovoljena pritožba v skladu z določbami zakona, ki ureja davčni postopek. Sama ta določba bi ustrezno uredila tudi pravico do pritožbe v postopku odmere davka na nepremičnine, saj je pritožba po Zakonu o splošnem upravnem postopku (ZUP, Ur.l. RS šte. 80/1999), dovoljena seveda tako iz razlogov kršitve postopka, kot tudi iz razlogov zmotne ali nepopolne ugotovitve dejanskega stanja in napačne uporabe materialnega prava, Zakon o

davčnem postopku (ZDavP-2, Ur.l. RS šte. 117/2006 in nasl.) pa ne izključuje ali omejuje pritožbe.

Vendar osnutek zakona v 12. členu v nadaljevanju omejuje pravico do pritožbe. Podatek o lastniku in podatke o lastnostih nepremičnine je mogoče po določbi drugega odstavka 12. člena urediti oziroma spremeniti v skladu s predpisi, ki urejajo evidentiranje nepremičnin. Po določbi tretjega odstavka 12. člena je mogoče dati na ugotovljeno vrednost nepremičnin predloge in pripombe v postopku generalnega vrednotenja nepremičnin v skladu z zakonom, ki ureja množično vrednotenje nepremičnin. Najpomembnejša pa je določba četrtega odstavka 12. člena, ki določa, da o pritožbah, ki se nanašajo na podatke o lastniku in o lastnostih nepremičnine ter vrednost nepremičnine davčni organ obvesti organ, pristojen za evidentiranje in množično vrednotenje nepremičnin, **ki te pritožbe šteje kot predlog za spremembo podatkov v registru nepremičnih skladno z zakonom, ki ureja množično vrednotenje nepremičnin in o tem obvesti zavezanca.** Podatki, spremenjeni v skladu s predpisi o evidentiranju nepremičnih ali s predpisi o množičnem vrednotenju nepremičnin, se upoštevajo torej šele pri odmeri davka v letu po letu spremembe podatka.

3. Očitno je, da predlagana ureditev omejuje pritožbo kot polno pravno sredstvo, s katerim bi lahko zavezanec izpodbijal v evidenci nepremičnin ugotovljene podatke, s tem tudi vrednotenje nepremičnine. Pritožbo osnutek zakona v bistvu obravnava kot pobudo za popravek podatkov o lastniku, o lastnostih in vrednosti nepremičnine.
4. Zaradi tega je seveda ključno vprašanje, kako Zakon o evidentiranju nepremičnin (ZEN, Ur. l. RS, št. 47/2006 in nasl.) in Zakon o množičnem vrednotenju nepremičnin (ZMVN, Ur. l. RS, št. 50/2006 in nasl.) urejata možnosti stranke oziroma možnosti lastnika nepremičnine, da doseže uskladitev morebitnih napačnih podatkov o lastništvu, lastnostih in vrednostih nepremičnine z dejanskim in pravnim stanjem. Zakon o evidentiranju nepremičnin ureja v tretjem odstavku 9. člena uskladitev v zemljiškem katastru ali katastru stavb napačno vpisanih podatkov po

uradni dolžnosti ali na zahtevo strank. Če organ ugotovi, da zahteva po uskladitvi stanja ni utemeljena, z odločbo zavrne zahtevo. Proti tako odločbi so možna seveda tudi pravna sredstva.

Po Zakonu o množičnem vrednotenju nepremičnin (ZMVN) pa naj bi služilo množično vrednotenje nepremičnih obdavčenju in drugim namenom, določenih z zakonom. Kljub temu, da gre za izrazito odločanje o dolžnosti oziroma obveznosti fizičnih in pravnih oseb, pa zakon govori v členih 20. In 21 le o zbirkah vrednotenja nepremičnin. V 24. členu pa ta zakon pravi, da podatke o vrednosti nepremičnin ministrstvo, pristojno za evidentiranje nepremičnih vzpostavi, vodi in vzdržuje v registru nepremičnin. V tem registru se podatki o vrednosti nepremičnine izkazujejo po posamezni nepremičnini

5. Očitno je torej, da se odmera davka na nepremičnine opravi na podlagi v evidenci nepremičnin zabeležene vrednosti. To vrednost pa je mogoče popraviti na zahtevo lastnika tako, da velja za obdavčenje šele v letu po morebitni popravi. V primeru, da pristojni organ zahtevo za uskladitev v katastru nepremičnin (v zemljiškem katastru ali katastru stavb) s pravilnimi podatki zavrne, pa v skladu z že citiranim tretjim odstavkom 9. člena Zakona o evidentiranju nepremičnin izda odločbo, ki jo je seveda mogoče izpodbijati s pritožbo v upravnem postopku in v upravnem sporu. To pa seveda pomeni, da lahko postopek traja več let in da lahko pride do uskladitve evidentiranega stanja z dejanskim stanjem šele po zaključku postopka. To pa bi ob dikciji četrtega odstavka predlaganega 12. člena Zakona o davku na nepremičnine pomenilo, da bi se do uskladitve evidentiranih podatkov (tudi vrednosti nepremičnine) z dejanskimi odmeril davek na podlagi evidentirane vrednosti. Obenem to pomeni, da v postopku odmere davka na nepremičnino stranka ne bi imela možnosti, da s pritožbo uveljavlja stališče, da so podatki, na podlagi katerih je pristojni organ odmeril davek, napačni in da je seveda zaradi tega tudi davek napačno odmerjen.
6. Seveda je treba zaradi sklicevanja predlagane ureditve na spreminjanje podatkov o nepremičninah in njihovih vrednostih oceniti tudi ureditev v

Zakonu o evidentiranju nepremičnin in Zakonu o množičnem vrednotenju nepremičnin. Ta dva zakona (zlasti določba tretjega odstavka 9. člena zakona o evidentiranju nepremičnin) v bistvu prav tako temeljita na izhodišču, da so podatki o lastnikih, lastnostih in vrednostih nepremičnin podlaga za morebitno odločanje davčnih organov, vse dokler ti podatki niso spremenjeni. Ta dva zakona torej prav tako ne uveljavljata v postopkih evidentiranja nepremičnin polne pritožbe, kot jo npr. ureja XV. poglavje Zakona o splošnem upravnem postopku.

7. Zanimivo je, da se je vprašanje uveljavitve pritožbe kot polnega pravnega sredstva zastavilo že doslej v zvezi z drugimi zakoni, zlasti v zvezi z Zakonom o uravnoteženju javnih financ (ZUJF, Ur. l. RS števil. 40/2012 in nasl.) in v zvezi z Zakonom o izvrševanju proračuna RS za leti 2013 in 2014 (ZIPRS1314, Ur. l. RS števil. 104/2012 in nasl.). ZUJF v drugem odstavku 139. člena določa, da davek na dobiček zaradi spremembe namembnosti zemljišča odmeri davčni organ v rokih in na način, kot je določen za odmero dobička iz kapitala v primeru odtujitve nepremičnih. V členu 195, ki velja za obdavčitev nepremičnega premoženja večje vrednosti, pa ta zakon pravi, da davčni organ odmeri davek za tekoče leto na podlagi podatkov o nepremičninah, o lastnikih oziroma upravljavcih nepremičnih in o posplošeni tržni vrednosti nepremičnine kot so na dan 1. januarja leta, za katero se davek odmerja, evidentirani v registru nepremičnin. Vendar nato v 196. členu, ki je bil po naših podatkih vnesen v zakon na podlagi pripomb zainteresiranih, zakon pravi, da se glede vprašanj postopka in pristojnosti davčnega organa, ki niso določeni s tem poglavjem zakona, uporabljajo določbe predpisov, ki urejajo davčni postopek oziroma davčno službo. Zakon o davčnem postopku (ZDavP-2, Ur. l. RS števil. 117/2006 in nasl.) pa v 86. in 87. členu, ki urejata pritožbo, ne izključuje in ne omejuje pritožbenih razlogov.

Tako je treba zavzeti stališče, da je v ZUJF vendarle uveljavljena pravica do polne pritožbe, s katero davčni zavezanec lahko izpodbije tudi odmero davka za tekoče leto (seveda ob znani ureditvi, da pritožba v davčnih zadevah ne odloži izvršbe in da se vračanje ali obračun preveč plačanega davka izvrši kasneje po zaključenem postopku).

8. Tudi Zakon o izvrševanju proračunov RS za leti 2013 in 2014 v bistvu v 60. členu omogoča pritožbo proti odmeri davka na nepremično premoženje večje vrednosti, ki po tem zakonu znaša najmanj 500.000 EUR (po ZUJF je veljala kot nepremičnina večje vrednosti tista, katere skupna vrednost je znašala najmanj en milijon evrov). Po določbi 5. člena Zakona o izvrševanju proračuna RS za leti 2013 in 2014 lahko lastnik nepremičnine, če podatki o nepremičninah, ki so evidentirane v registru nepremičnin na dan 1. januarja leta, za katero se davek odmerja, ne izkazujejo dejanskega stanja, za potrebe odmere davka spremeni te podatke do 15. februarja leta, za katero se davek odmerja. Ta določba očitno uveljavlja predvsem pravilo, da mora lastnik sam poskrbeti za uskladitev napačnih podatkov z dejanskimi. Vendar nato ta zakon v osmem odstavku 60. člena pravi, da se za določitev pripadnosti davka, podrobnejšo določitev davčnega zavezanca, davčne osnove, postopka odmere in posebnosti plačila davka ter za uporabo drugih predpisov uporabljajo določbe devetega poglavja ZUJF. To pa glede na stališče, opredeljeno v 7. točki tega mnenja, pomeni, da je v bistvu tudi v tem postopku uveljavljen običajni pritožbeni postopek kot velja za upravne zadeve.
9. Za naše stališče o ustavnosti pa tudi primernosti ureditve pravnih sredstev v 12. členu osnutka zakona o davku na nepremičnine je torej pomembno izhodišče, da zakonodaja, ki ureja evidentiranje in vrednotenje nepremičnin, polne pritožbe, ki jo je mogoče vložiti proti vpisu evidentiranih nepremičnin, ne pozna. Polna pritožba pa je bila uveljavljena (očitno šele v zakonodajnem postopku, ne pa v glavi pripravljavca zakonov) v tistih zakonih, ki sta uvedla davčne obveznosti za nepremičnine večje vrednosti, to je v ZUJF za nepremičnine, katerih evidentirana vrednost znaša najmanj en milijon evrov, Zakon o izvrševanju proračunov RS v letih 2013 in 2014 pa za tiste, katerih evidentirana vrednost znaša najmanj 500.000 evrov.
10. Ministrstvo za finance kot pripravljavec vse v tem mnenju citirane zakonodaje očitno vztrajno želi uveljaviti stališče, da bi se obdavčevanje

izvršilo na podlagi evidentiranih podatkov (tudi evidentirane vrednosti) in da bi te podlage za obdavčitev veljale vse do tedaj, ko bi se v evidencah napačni podatki uskladili z dejanskimi. V najboljšem primeru bi to pomenilo, da bi bila prva obdavčitev izvedena na podlagi napačnih podatkov in da bi se šele naslednje leto upoštevali pravilni. Obenem bi to pomenilo, da stranka v bistvu nima polne pritožbe proti odločbi o obdavčenju, da lahko le zahteva spremembo podatkov v evidencah in da bi uskladitev evidentiranih podatkov z dejanskimi predstavljala podlago za obdavčitev šele v naslednjih letih.

11. Mnenja smo, da ureditev, kot je predvidena v osnutku, predstavlja kršitev 25. Člena Ustave RS. S tem členom je določeno, da je vsakomur zagotovljena pravica do pritožbe ali drugega pravnega sredstva proti odločbam sodišč in drugih državnih organov, organov lokalnih skupnosti in nosilcev javnih pooblastil, s katerimi ti odločajo o njegovih pravicah, dolžnostih ali pravnih interesih. Nobenega dvoma ni, da je odmera davka odločanje o dolžnostih fizičnih in pravnih oseb. Zaradi tega mora biti proti vsaki odmeri dovoljena polna pritožba, pa čeprav ta pritožba v davčnih zadevah ne odloži izvršitve, saj je mogoče preveč plačane davke vrniti ali poračunati v naslednjih letih. Davčnim zavezancem pri predlagani ureditvi bi ostala le možnost, da pri organu, ki vodi evidence, zahteva popravo podatkov oziroma njihovo uskladitev z dejanskim in pravnim stanjem. Taka ureditev, ki omogoča popravo davčne osnove za prihodnja obdobja, pa nikakor ne zadovoljuje zahtevam iz 25. člena Ustave RS. V Komentarju Ustave RS, dopolnitev A iz leta 2011, je v zvezi s pravico do pravnega sredstva zapisano, da je bistvo pravice do pravnega sredstva iz čl. 25. člena v tem, da pravno sredstvo osebi, ki je prizadeta zaradi oblastnega posega v njen pravni položaj, omogoča nepristransko ponovno presojo odločitve, v primeru nezakonnosti pa odpravo ali razveljavitev izpodbijanega akta. Učinkovitost pravnega sredstva je del načela pravne države iz 2. člena Ustave RS, povezana pa je tudi neposredno s pravicami do enakosti pred zakonom, varstvom človekove osebnosti in dostojanstva, enakim varstvom pravic, s pravico do sodnega varstva, z načelom zakonitosti, s pravico do upravnega spora in s institutom pravnomočnosti (gl. člene 14, 21, 22, 23, 120, 153, 157 in 158

Ustave RS, gl. str. 393 cit. komentarja). Tudi pravna teorija poudarja, da je pravica do pritožbe po ustavi zajamčena za varstvo pravic in za uveljavitev načela zakonitosti v upravnem postopku in da je seveda tudi eno izmed temeljnih načel splošnega upravnega postopka (gl. V. Androjna, E. Kerševan, Upravno procesno pravo, Upravni postopek in upravni spor, Ljubljana 2006, str. 463 in nasl.).

12. Sestavlja vec zakona je po objavi osnutka zakona junija 2013 prejel številne pripombe na zakon, med drugim tudi take, ki so se nanašale na postopek. V dokumentu Ministrstva za finance z dne 2. 9. 2013 je povzeto bistvo pripomb fizičnih oseb in različnih interesnih združenj. Fizične osebe so poleg pripomb, ki so se razumljivo nanašale predvsem na višino obdavčitve različnih stavb in različnih oseb, uveljavljale zlasti pripombe, ki so se nanašale na napake v zvezi z vrednotenjem nepremičnin, različna interesna združenja pa so med drugim opozorila na neprimernost omejevanja pritožbenih razlogov. Ministrstvo za finance je na te pripombe odgovorilo, da predlaga široko možnost pritožb v okviru davčnega postopka, vendar ponovilo, »da se te pritožbe obravnavajo kot pobude za spremembe podatkov o lastniku, nepremičninah in njihovi vrednosti v registru nepremičnin«. Na prvi pogled je jasno, da predlagatelj ni odstopil od svojega koncepta, ki predstavlja omejitev pravice do pritožbe in da vztraja pri ureditvi, po kateri naj bi se pritožbe obravnavale kot pobude za spremembo podatkov o lastnikih, nepremičninah in njihovi vrednosti v registru nepremičnin.

13. Taka ureditev bi bila po mojem mnenju v nasprotju z določbo 25.člena Ustave RS, ki opredeljuje pravico do pritožbe ali drugega pravnega sredstva. Smisel takega pravnega sredstva je, da organ, ki odloča o pritožbi ali drugem pravnem sredstvu, preizkusi odločbo, ki se nanaša na pravice in dolžnosti fizičnih in pravnih oseb, v celoti, torej tako glede korektnega postopka, kot tudi glede pravilne in popolne ugotovitve dejanskega stanja in pravilne uporabe materialnega prava ter da seveda njegova ocena vpliva na vsebino izpodbijane odločbe. V predlaganem sistemu pa bi odločba vsaj leto dni, lahko pa tudi več let temeljila na nepopolnih ali napačnih podatkih v evidencah. Zato je

potrebno določbe 12. Člena osnutka zakona dopolniti in spremeniti, najboljše z enostavnim sklicevanjem na določbe o pritožbi v Zakonu o splošnem upravnem postopku.

14. Podobni argumenti veljajo tudi za status zazidanega stavbnega zemljiška, ki ga po določbi drugega odstavka 118b. člena Zakona o graditvi objektov (ZGO-1, Ur.l. RS šte. 110/2002 in nasl.) pridobijo nekatera zemljišča (še ne določena funkcionalna zemljišča, nedoločene gradbene parcele obstoječih objektov in še ne v nove gradbene parcele preoblikovana funkcionalna zemljišča) šele s pravnomočnostjo odločbe o parcelizaciji ali tedaj, ko postane gradbeno dovoljenje dokončno. Črtanje te določbe bi ne glede na okoliščine, da za določeno zemljišče ni pravnomočno izpeljana parcelizacija ali da gradbeno dovoljenje ni dokončno, pomenilo, da se za odmero davka zemljišče lahko že šteje za zazidano (torej več vredno), kar pomeni, da se pri takih zemljiščih ne bi upoštevalo obstoječe dejansko in pravno stanje. Tudi pri teh zemljiščih bi bil torej uveljavljen ustavno sporni 12. člen osnutka, ki pravi, da se davek odmeri na podlagi evidentiranih podatkov o nepremičnini in da se pravilni podatki upoštevajo pri odmeri davka v letu po uskladitvi evidentiranih podatkov z dejanskimi.

Ljubljana, 15. septembra 2013

Lojze Ude