

Številka: 5.5 - 2 / 2014 - 5 - MARZ

Datum: 20. 03. 2014

USTAVNO SODIŠČE REPUBLIKE SLOVENIJE

Beethovnova 10

1000 Ljubljana

Varuh človekovih pravic RS na podlagi 23.a člena Zakona o ustavnem sodišču (Uradni list RS, št. 64/2007, v nadaljevanju ZUstS-UPB1) vlaga

ZAHTEVO ZA OCENO USTAVNOSTI

tretje alinee osmega odstavka 4. člena Zakona o davku na nepremičnine (Uradni list RS, št. 101/2013, v nadaljevanju ZDavNepr), ki se glasi: »Za denacionalizirane stanovanjske nepremičnine, oddane v neprofitni najem najemnikom – prejšnjim imetnikom stanovanjske pravice na podlagi upravne ali sodne odločbe, fizična ali pravna oseba, ki je v evidenci trga nepremičnin na dan 1. januarja leta, za katero se davek odmerja, evidentirana kot najemnik.«.

Izpodbijana določba je po oceni vlagatelja zahteve v neskladju z načelom enakosti iz 14. člena Ustave Republike Slovenije.

O b r a z l o ž i t e v :

Izpodbijana določba tretje alinee osmega odstavka 4. člena ZDavNepr kot davčnega zavezanca za plačilo davka na nepremičnine opredeljuje najemnika, kadar gre za denacionalizirano stanovanje, ki je oddano v neprofitni najem prejšnjemu imetniku stanovanjske pravice na podlagi sodne ali upravne odločbe. Zakon o davku na nepremičnine (Uradni list RS, št. 101/13) – v nadaljnjem besedilu: ZDavNepr.

S pravno-sistemskega vidika navedena določba predstavlja izjemo od splošnega pravila prvega odstavka 4. člena ZDavNepr, da je davčni zavezanec za davek na nepremičnine lastnik nepremičnine in ne njen uporabnik. Navedeno pravilo odraža načelno vodilo zakonodajalca, ki ga je zasledoval pri sprejemu izpodbijanega zakona, da gre pri davku na nepremičnine za obliko davka na premoženje oz. bogastvo, s čimer naj bi zasledoval splošno

načelo pravičnosti in solidarnosti. 1543-VI Besedilo Predloga Zakona o davku na nepremičnine 18.10.2013 [Vlada Republike Slovenije], str. 5 in 9.

Zakonodajalec je neprofitne najemnike izvzel iz, sprva nameravanega, obdavčenja s koalicijskim amandmajem k 4. členu zakona v okviru druge obravnave predloga izpodbijanega zakona. Pri tem je sledil opozorilom Zakonodajno pravne službe Državnega zbora, da bi z morebitno davčno obremenitvijo najemnikov v neprofitnih stanovanjih zakonodajalec kršil osnovno načelo nepremičninskega davka, in sicer, da davek bremeni lastnika nepremičnine. Prvotna dikcija je namreč omogočala prenos davčnega bremena na neprofitne najemnike. Le-ti so praviloma osebe, ki ravno zaradi socialno ekonomskih okoliščin pridobijo neprofitno stanovanje. Iz socialnih razlogov si neprofitni najemniki ne morejo pridobiti lastniškega stanovanja, pogosto si ne morejo privoščiti niti najema tržnega stanovanja. Tako imajo takšni neprofitni najemniki zaradi svojega socialnega položaja omejene možnosti plačevanja (visoke) najemnine in tudi morebitnega davka. 1543-VI Amandma (K 4. členu) 08.11.2013 [PS - Poslanska skupina Pozitivna Slovenija, SD - Poslanska skupina Socialnih demokratov, DL - Poslanska skupina Državljske liste, DeSUS - Poslanska skupina Demokratične stranke upokoјencev Slovenije, sprejet].

Pravilo nepremičninskega davka, da se obdavčuje premoženje in zato finančno obremeni lastnika premoženja, ne velja v celoti pri obdavčevanju denacionaliziranih nepremičnin. Davčno breme je namreč preneseno na najemnike denacionaliziranih nepremičnin, vendar le kadar gre za denacionalizirana stanovanja, ne pa tudi v primerih, kadar gre za denacionalizirane poslovne stavbe ali poslovne prostore, denacionalizirana stavbna ali kmetijska zemljišča in podobno.

Tudi glede obdavčenja samih denacionaliziranih stanovanj ni enakosti. Kot zavezance za davek na nepremičnine izpodbijani člen ZDavNep namreč določa le tiste neprofitne najemnike, ki so prejšnji imetniki stanovanjske pravice, ne pa npr. njihovi ožji družinski člani, in še to le pod pogojem, da jim je bilo stanovanje oddano v neprofitni najem na podlagi sodne ali upravne odločbe.

Navedeno zakonsko dikcijo je zakonodajalec v zakonodajnem gradivu opravičil z navedbo, da v takih primerih lastnikom stanovanja niso bila vrnjena v posest, najemnikom pa se zagotavlja nadaljnji neprofitni najem. 1543-VI Besedilo Predloga Zakona o davku na nepremičnine 18.10.2013 [Vlada Republike Slovenije], str. 39.

Izpodbijana določba krši načelo enakosti po 14. členu Ustave Republike Slovenije Ustava Republike Slovenije (Uradni list RS, št. 33/91-I, 42/97, 66/00, 24/03, 69/04, 69/04, 69/04, 68/06, 47/13 in 47/13)., **splošno prepoved diskriminacije po 1. členu Protokola št. 12 h Konvenciji o varstvu človekovih pravic in temeljnih svoboščin** Zakon o ratifikaciji Protokola št. 12 h Konvenciji o varstvu človekovih pravic in temeljnih svoboščin (Uradni list RS - Mednarodne pogodbe, št. 8/10). **in prepoved diskriminacije po členu E Evropske socialne listine** Zakon o ratifikaciji Evropske socialne listine (spremenjene) (Uradni list RS – Mednarodne pogodbe, št. 7/99)..

Iz ustaljene ustavnosodne prakse, prakse Evropskega sodišča za človekove pravice in prakse Evropskega odbora za socialne pravice izhaja, da načelo enakosti zahteva, da se enaka dejanska stanja obravnavajo enako, različna pa različno, pri čemer mora biti za razlikovanje pravnih naslovljencev podan razumen, iz narave stvari izhajajoč razlog, ki je v ustrezni razumni povezavi z uvedenim razlikovanjem. To splošno načelo v tem primeru ni bilo spoštovano. Zakonodajalec je z izpodbijano določbo posameznike kot davčne zavezance neupravičeno diskriminiral.

Diskriminacija davčnih zavezancev po izpodbijani določbi se v prvi vrsti izkazuje **znotraj skupine prejšnjih imetnikov stanovanjske pravice**. Kot davčni zavezanci namreč nastopajo le tiste osebe iz navedene skupine, ki zasedajo denacionalizirana stanovanja, ne pa tudi oni, ki živijo v nekdanjih družbenih stanovanjih, ki niso bila denacionalizirana.

Ob stanovanjski reformi, ki jo je uzakonil Stanovanjski zakon (Uradni list RS, št. 18/91-I, 19/91 - popr., 13/93 - ZP-G, 9/94 - odl. US, 21/94, 29/95 - ZPDF, 23/96, 24/96 - odl. US, 44/96 - odl. US, 1/00, 1/00 - odl. US, 22/00 - ZJS, 87/02 - SPZ, 29/03 - odl. US in 69/03 - SZ-1) - v nadaljnjem besedilu: SZ., je stanovanjska pravica kot posebna pravica na stanovanju prenehala, vsi prejšnji imetniki stanovanjske pravice pa so bili upravičeni do sklenitve najemne pogodbe za neprofitno najemnino in za nedoločen čas (141., 147. in prvi odst. 150. člena SZ v zv. s tretjo alinejo prvega odst. 196. člena Stanovanjskega zakona Stanovanjski zakon (Uradni list RS, št. 69/03, 18/04 - ZVKSES, 47/06 - ZEN, 45/08 - ZVEtL, 57/08, 62/10 - ZUPJS, 56/11 - odl. US, 87/11 in 40/12 - ZUJF) - v nadaljnjem besedilu: SZ-1.). Položaji prejšnjih imetnikov stanovanjske pravice naj bi bili, ne glede na to, ali gre za stanovanja, ki so ali niso bila denacionalizirana, enaki tudi za v naprej, kar narekujejo že splošna načela glede najemnih razmerij (610. člen Obligacijskega zakonika Obligacijski zakonik (Uradni list RS, št. 97/07 - uradno prečiščeno besedilo) – v nadaljnjem besedilu: OZ., 107. člen SZ-1), kakor tudi dosedanja ustavnosodna praksa. V tem pogledu tudi praksa Evropskega sodišča za človekove pravice kaže, da najemnih razmerij, ki so nastala v enakih okoliščinah in z enako vsebino, naknadno ne gre razlikovati v posledici dejstva, ali gre za javno ali zasebno lastnino, če so bili položaji ob sklenitvi najemnih pogodb enaki. Odločba Evropskega sodišča za človekove pravice *Larkos v. Cyprus* [GC] – 29515/95 z dne 18. 2. 1999. To mora *mutatis mutandis* še toliko bolj veljati, kadar do spremembe lastništva pride šele naknadno, kot je prav primer denacionaliziranih stanovanj. Enako je tudi Evropski odbor za socialne pravice prav pri obravnavi primera prejšnjih imetnikov stanovanjske pravice v Republiki Sloveniji zavzel stališče, da naknadno uvedeno razlikovanje med tistimi najemniki v stanovanjih, ki niso bila denacionalizirana, in najemniki v stanovanjih, ki so bila predmet denacionalizacije, predstavlja prepovedano diskriminacijo. Odločba Evropskega odbora za socialne pravice, št. 53/2008 z dne 8. 9. 2009.

Obe kategoriji prejšnjih imetnikov stanovanjske pravice znotraj obravnavane skupine, torej tako tisti v denacionaliziranih stanovanjih kot tisti, katerih stanovanja niso bila denacionalizirana, svoje najemno razmerje izvajajo iz iste podlage, tj. pridobitve stanovanjske pravice na nekdanjem družbenem stanovanju. Edina razlika med obema kategorijama je dejstvo, da je pri enih naknadno prišlo do denacionalizacije njihovega

stanovanja, pri drugih pa ne. Ta dejanska okoliščina pa ne more biti podlaga za obdavčenje ene skupine, druge pa ne, saj ni v razumni povezavi z obdavčenjem premoženja

Kot izhaja iz uvodoma povzetega, naj bi novo uzakonjeni davek na nepremičnine predstavljal obliko davka na premoženje oz. bogastvo, pri čemer današnja najemna pravica prejšnjih imetnikov stanovanjske pravice v denacionaliziranih stanovanjih v primerjavi z današnjo najemno pravico drugih prejšnjih imetnikov stanovanjske pravice ne predstavlja drugačne vrste premoženjske pravice, premoženja oz. bogastva. Vsi prejšnji imetniki stanovanjske pravice naj bi namreč imeli enako najemno pravico, najemna pravica tistih v denacionaliziranih stanovanjih pa ni prav nič bolj vredna ali močnejša, ne z ekonomskega ne s socialnega vidika. Najemniki denacionaliziranih stanovanj tako ne bi smeli biti v drugačnem (slabšem) položaju kot drugi najemniki – nekdanji imetniki stanovanjske pravice le zaradi odločitve države, ki se je odločila premoženje v okviru denacionalizacije vračati skupaj z najemniki.

Tega ne spremeni niti v zakonodajnem gradivu povzeto razlogovanje, češ da v primerih denacionalizacije denacionalizacijski upravičenci vrnjenih stanovanj niso pridobili v posest. Tudi pri ostalih prejšnjih imetnikih stanovanjske pravice, ki danes bivajo v najemnih stanovanjih kot neprofitni najemniki, lastniki stanovanj ne morejo prevzeti v neposredno posest, saj najemna pogodba varuje obstoječe najemnike vse do prenehanja njene veljavnosti na enak način, kot velja za denacionalizirana stanovanja. Pri tem ne govorimo le o občinah, državi in drugih javnih subjektih, ki so z lastninjenjem postali lastniki nekdanjih družbenih stanovanj (111., 113. in 114. člen SZ), temveč tudi o vseh drugih današnjih lastnikih stanovanj, ki jih zasedajo prejšnji imetniki stanovanjske pravice, kot so npr. pravne osebe (112. člen SZ), zasebni lastniki prisilno vseljenih stanovanj (156. člen SZ), etažni lastniki v razmerju do hišnikov, ki so na hišniških stanovanjih pridobili stanovanjsko pravico (157. člen SZ) ipd.

Zaznavi zakonodajalca, da so lastniki denacionaliziranih stanovanj najemna stanovanja dolžni oddajati v neprofitni najem prejšnjim imetnikom stanovanjske pravice, sicer ne gre odreči relevantnosti, ravno tako ne legitimnosti njegovemu implicitnemu namenu, da tovrstne lastnike povsem ali deloma razbremeni davčne obveznosti glede novega davka na nepremičnine. Ravno obratno, taka zaznava je pravilna, namen pa legitimen. Vendar pa za dosego tega namena vsekakor ni primeren ukrep prevalitev tega davka na najemnike, temveč bi lahko zakonodajalec za to sprejel milejše ukrepe kot npr. oprostitev davčne obveznosti za tovrstne lastnike, posebne davčne olajšave ipd. Prevalitev davčnega bremena na najemnike, ki jim taka stanovanja ne pomenijo niti njihove lastnine, premoženja oz. bogastva niti nimajo možnosti z njimi tržno ali kako drugače razpolagati, pa je nerazumen ukrep, ki ne more opravičiti izkazane neenakosti. Kot rečeno, pa je ta problem ustvarila država z načinom denacionalizacije. Ne nazadnje je takšna prevalitev davčnega bremena v izrecnem nasprotju z namenom nepremičninskega davka, da se obdavči premoženje oziroma njegovi lastniki.

Diskriminacija davčnih zavezancev po izpodbijani določbi se nadalje izkazuje **znotraj skupine uporabnikov denacionaliziranih nepremičnin**. Kot davčni zavezanci namreč

nastopajo le tiste osebe iz navedene skupine, ki zasedajo denacionalizirana stanovanja, ne pa tudi oni, ki uporabljajo druge denacionalizirane nepremičnine.

Eno temeljnih načel ob sprejemanju Zakona o denacionalizaciji je bilo, da denacionalizacija ne sme povzročati novih krivic. Zakon o denacionalizaciji (Uradni list RS, št. 27/91-I, 56/92 - odl. US, 13/93 - odl. US, 31/93, 24/95 - odl. US, 20/97 - odl. US, 23/97 - odl. US, 65/98, 76/98 - odl. US, 66/00, 66/00 - ORZDen27 - ORZDen27, 11/01 - odl. US, 54/04 - ZDoh-1 in 18/05 - odl. US) – v nadaljnjem besedilu: ZDen. S tem zakonom zakonodajalec ni zavaroval le zasebnih lastnikov premoženja, ki je v družbeno last prešlo s povojnimi podražavljenji, temveč tudi nelastniške posestnike premoženja, ki ga je bilo treba vrniti. Denacionalizacijskim upravičencem ni zagotovil vrnitve odvzetega premoženja v neposredno posest ne le na primeru denacionaliziranih stanovanj, zasedenih s prejšnjimi imetniki stanovanjske pravice, temveč tudi v drugih primerih. Tako imajo pravico do nadaljevanja najemnega razmerja po vrnitvi denacionalizirane nepremičnine tudi zavezanci za denacionalizacijo, ki vrnjeno nepremičnino nujno potrebujejo za opravljanje svoje dejavnosti (22. člen ZDen), drugi najemniki in zakupniki (24. člen ZDen), najemniki poslovnih prostorov (30. člen ZDen) ter uporabniki denacionaliziranih kmetijskih zemljišč (28. člen ZDen).

Glede na opisano ne more držati razlogovanje iz zakonodajnega gradiva, da je prevalitev davčnega bremena na najemnike kot davčne zavezance po izpodbijani določbi upravičena zato, ker jim morajo lastniki denacionalizirana stanovanja oddajati v najem po sili zakona. S tem razlogovanjem je namreč izpodbijani člen ZDavNepr davčno obremenil le najemnike denacionaliziranih stanovanj, ne pa tudi najemnikov drugih vrst nepremičnin, celo tistih ne, ki za razliko od najemnikov stanovanj denacionalizirane nepremičnine posedujejo z namenom izvajanja gospodarske dejavnosti in ustvarjanja dobička, kot so npr. poslovne stavbe in poslovni prostori ali kmetijska zemljišča. S tem je zakonodajalec znotraj skupine najemnikov denacionaliziranih nepremičnin uvedel neupravičeno neenakost med najemniki stanovanj, na eni strani, kot diskriminirane kategorije, in najemniki ostalih vrst nepremičnin, kot privilegirane kategorije, na drugi. Dejansko razlikovanje obeh položajev glede na vrsto nepremičnine, pa z vidika razlogovanja zakonodajalca za obdavčitev najemnikov denacionaliziranih stanovanj, ni razumen in iz narave stvari izhajajoč razlog za različno obdavčenje.

In končno se diskriminacija davčnih zavezancev po izpodbijani določbi izkazuje tudi **znotraj skupine davčnih zavezancev po ZDavNepr**. Ta se izkazuje s tem, da zakonodajalec pri izenačitvi davčnih zavezancev po izpodbijani določbi z drugimi davčnimi zavezanci po navedenem zakonu glede davčnih obveznosti ni upošteval odločilnih razlik med dejanskimi stanovi davčnih zavezancev, s čimer je prekršil pravilo, da načelo enakosti terja tudi to, da je treba različne dejanske stanove obravnavati različno, primerno različnosti dejanskih stanov.

Kot že opozorjeno, je zakonodajalec kot splošno načelo ZDavNepr zasledoval načelo, da davek na nepremičnine predstavlja davek na premoženje oz. bogastvo, s čimer naj bi se zasledovalo splošno načelo pravičnosti in solidarnosti. Zato naj bi kot temeljno načelo veljalo splošno pravilo, da davek bremeni lastnika nepremičnine, prav iz tega razloga pa je bilo v zakonodajnem postopku ocenjeno, da je treba neprofitne najemnike na splošno izvzeti iz obdavčitve.

Ta splošna načela se, razen pri izpodbijani določbi, izražajo tudi v samem 4. členu ZDavNepr. Tako kot splošno pravilo velja, da je davčni zavezanec lastnik nepremičnine (prvi, tretji, šesti in sedmi odst.), kot izjeme od tega splošnega pravila pa so namesto lastnika nepremičnine kot davčni zavezanci opredeljeni bonitarni lastnik (drugi odst.), upravljavec državne ali občinske nepremičnine (četrti odst.), uporabnik javne gospodarske infrastrukture (peti odst.), lizingojemalec (osmi odst.) in imetnik zemljiškoknjižno vpisane osebne služnosti (druga alineja osmega odst.).

Iz opisanih izjem je razvidno, da je zakonodajalec davčno breme prevalil z lastnika na druge osebe le v primerih, kadar to terja sama narava stvarnopравnih upravičenj drugih oseb na nepremičninah. Tako gre pri bonitarnih lastnikih in lizingojemalcih za osebe, ki imajo lastninsko pravico v pričakovanju in že lahko v celoti ali bistvenih delih celovito izvršujejo njeno vsebino. S svojo lastninsko pravico v pričakovanju lahko odplačno razpolagajo, nepremičnino lahko tržijo (oddajajo v odplačni najem ali drugo vrsto odplačne rabe) in jo uporabljajo za katerikoli drug dopusten namen. Enako velja za upravljavce državnih in občinskih nepremičnin, ki izvršujejo vse pravice lastnika (6. tč. 3. člena ZSPDSLS). Zakon o stvarnem premoženju države in samoupravnih lokalnih skupnosti (Uradni list RS, št. 86/10, 75/12 in 47/13 - ZDU-1G) – v nadaljnjem besedilu: ZSPDSLS. Uporabniki gospodarske javne infrastrukture le-to uporabljajo za opravljanje svoje gospodarske dejavnosti, s katero ustvarjajo prihodke. Pri imetnikih osebnih služnosti pa je, kot je zaznal sam zakonodajalec v zakonodajnem gradivu, plačevanje javnih bremen svojstveno njihovi stvarni pravici (prvi odst. 237. člena, 246. in 248. člen SPZ). Stvarnopравni zakonik (Uradni list RS, št. 87/02 in 91/13) – v nadaljnjem besedilu: SPZ. Tudi užitarji lahko odplačno tržijo nepremičnino, kar predstavlja enega od upravičenj pravice vseobsežnega uživanja, izvrševanje užitka pa lahko tudi odplačno prenesejo tudi na drugo osebo (230. člen SPZ). 1543-VI Besedilo Predloga Zakona o davku na nepremičnine 18.10.2013 [Vlada Republike Slovenije], str. 39.

Povsem drugače velja pri najemnikih stanovanj. Ti nimajo stvarne pravice, ampak zgolj obligacijsko pogodbeno pravico, kateri plačevanje javnih bremen po splošnih pravilih OZ in SZ-1 ni svojstveno. Pri uporabi najetega stanovanja so najemniki namensko omejeni in vezani tako, da stanovanja ne morejo tržiti, ampak lahko z najemno pravico zadovoljujejo zgolj svoje stanovanjske potrebe (socialne interese), ne pa tudi ekonomskih. Najemnik namreč nima pravice oddajanja stanovanja v podnajem, razen ob izrecnem dogovoru z lastnikom, enako velja pa tudi za opravljanje poslovne dejavnosti v stanovanju (14. člen in tretji odst. 84. člena SZ-1).

Položaj najemnikov in narava najemne pravice se torej z vidika splošnih načel, ki so vodila zakonodajalca pri sprejemanju ZDavNepr in se izražajo v samem zakonu, tako bistveno razlikujeta od položaja in narave pravic drugih davčnih zavezancev (ki tudi nimajo lastninske pravice) po tem zakonu, da je njihovo izenačevanje glede obdavčenja neupravičeno in predstavlja nedovoljeno diskriminacijo.

Ponovno opozarjamo, da je smiselna ugotovitev zakonodajalca, da bi bilo lastnikom denacionaliziranih stanovanj neupravičeno naložiti davčno breme davka na nepremičnine za denacionalizirana stanovanja, ki so po sili zakona zasedena z neprofitnimi najemniki, sicer

povsem legitimna in upravičena. Vendarle pa taka ugotovitev ne more opravičevati prevalitve davčnega bremena na neprofitne najemnike, ki živijo v takih stanovanjih, saj se s tem slednje neupravičeno diskriminira. Zakonodajalec je namreč ob svoji povsem legitimni in upravičeni ugotovitvi in namenu imel na voljo vrsto drugih milejših ukrepov, s katerim bi ne zagrešil nedovoljene diskriminacije, kot so npr. izvzetje iz obdavčenja primerljivo oprostitev iz 8. člena ZDavNepr, ustrezno zmanjšane stopnje davka, subvencioniranje davčne obveznosti ipd. Izpodbijana določba pa predstavlja rešitev, ki ne more biti skladna s prepovedjo diskriminacije.

Glede na navedeno Varuh človekovih pravic RS

p r e d l a g a:

da Ustavno sodišče RS oceni ustavnost izpodbijane tretje alineje osmega odstavka 4. člena Zakona o davku na nepremičnine, ugotovi njegovo neskladnost z Ustavo RS ter jo razveljavi.

Vlasta Nussdorfer

varuhinja človekovih pravic