



VRHOVNO SODIŠČE
REPUBLIKE SLOVENIJE

SODBA
V IMENU LJUDSTVA

Vrhovno sodišče Republike Slovenije je v senatu, ki so ga sestavljali vrhovni sodnika in sodnica Martina Lippai kot predsednica ter Peter Golob in Marko Prijatelj kot člana, ob sodelovanju višje pravosodne svetovalke... kot zapisnikarice,

v upravnem sporu tožeče stranke: **A. B.**,..., ki jo zastopa..., odvetnik v Ljubljani, zoper toženo stranko: **REPUBLIKA SLOVENIJA**, ki jo zastopa Ministrstvo za finance, Ljubljana,

zaradi **davka na nepremično premoženje večje vrednosti**,

o **reviziji tožeče stranke** zoper sodbo Upravnega sodišča Republike Slovenije v Ljubljani I U 1199/2013-5 z dne 18. 12. 2013,

na seji **19. marca 2015**

RAZSODILO:

- I. Reviziji se ugotovi. Sodba Upravnega sodišča Republike Slovenije v Ljubljani I U 1199/2013-5 z dne 18. 12. 2013 se spremeni tako, da se tožbi ugotovi in se odpravita odločbi Republike Slovenije, Ministrstva za finance, Davčne uprave Republike Slovenije, Davčnega urada Kranj, št. DT 42270-336/2012-4 z dne 3. 10. 2012, in Republike Slovenije, Ministrstva za finance, št. DT-499-10-52/2012-2 z dne 12. 6. 2013.
- II. Tožena stranka je dolžna tožeči stranki povrniti stroške revizijskega postopka v višini 344,04 EUR z zakonskimi zamudnimi obrestmi, ki tečejo od prvega dne po poteku izpolnitvenega roka do plačila.

OBRAZLOŽITEV:

1. Z izpodbijano sodbo je prvostopenjsko sodišče na podlagi prvega odstavka 63. člena Zakona o upravnem sporu (v nadaljevanju ZUS-1) zavrnilo tožbo tožeče stranke (v nadaljevanju revidenta) zoper odločbo Republike Slovenije, Ministrstva za finance, Davčne uprave Republike Slovenije, Davčnega urada Kranj, št. DT 42270-336/2012-4 z dne 3. 10. 2012, s katero je prvostopenjski davčni organ revidentu za leto 2012 odmeril davek na nepremično premoženje večje vrednosti od davčne osnove 1.335.967,41 EUR po stopnji 0,50 % v znesku 6.679,84 EUR ter mu ob upoštevanju dejstva, da se davčna obveznost v letu 2012 zmanjša za 50 %, naložil v plačilo davek v višini 3.339,92 EUR. Tožena stranka je pritožbo zoper prvostopenjsko odločbo z odločbo, št. DT-499-10-52/2012-2 z dne 12. 6. 2013, kot neutemeljeno zavrnila.
2. Sodišče prve stopnje je v obrazložitvi izpodbijane sodbe navedlo, da iz 244. člena Zakona za uravnoteženje javnih financ (v nadaljevanju ZUJF)¹ jasno izhaja, kaj je predmet obdavčitve z davkom na nepremično premoženje, kdo je zavezanec ter kakšni sta osnova in stopnja za odmero tega davka, zato revident z ugovori glede ustreznosti navedene zakonske ureditve oziroma glede pravilnosti uporabe seštevka posplošene tržne vrednosti nepremičnin ne more uspeti. Tožbene ugovore glede kršitev Ustave Republike Slovenije (v nadaljevanju Ustava) in Evropske konvencije o človekovih pravicah je prvostopenjsko sodišče zavrnilo kot pavšalne.
3. Zoper sodbo sodišča prve stopnje vlaga revidentka revizijo in se glede njene dovoljenosti sklicuje na 2. točko drugega odstavka 83. člena ZUS-1. Uveljavlja revizijska razloga zmotne uporabe materialnega prava in bistvenih kršitev določb postopka v upravnem sporu ter kršitve ustavnih pravic iz 22. in 25. člena Ustave. Predlaga, da Vrhovno sodišče reviziji ugotovi, spremeni sodbo sodišča prve stopnje

¹ Ur. l. RS, št. 40/2012.

in izpodbijano odločbo odpravi ter zadevo vrne v ponovno odločanje prvostopenjskemu organu. Priglaša stroške revizijskega postopka.

4. Tožena stranka v odgovoru na revizijo predlaga, da se revizija zavrne kot neutemeljena.
5. Revizija je utemeljena.
6. Po 2. točki drugega odstavka 83. člena ZUS-1 je revizija dovoljena, če gre po vsebini zadeve za odločitev o pomembnem pravnem vprašanju, Vrhovno sodišče pa o njem še ni odločalo. Revident kot pomembno pravno vprašanje v obravnavani zadevi smiselno izpostavlja vprašanje skladnosti določb ZUJF glede določitve davčne osnove za odmero davka na nepremično premoženje večje vrednosti z 22. in 25. členom Ustave. Po presoji Vrhovnega sodišča je navedeno vprašanje, glede katerega sodne prakse Vrhovnega sodišča še ni, po vsebini zadeve pomembno pravno vprašanje, zato je revizija v obravnavani zadevi dovoljena.
7. Revizija je izredno pravno sredstvo proti pravnomočni sodbi sodišča prve stopnje (83. člen ZUS-1). Po prvem odstavku 85. člena ZUS-1 se lahko vloži le zaradi bistvene kršitve določb postopka v upravnem sporu iz drugega in tretjega odstavka 75. člena ZUS-1 ter zaradi zmotne uporabe materialnega prava, za razliko od postopka s pritožbo, kjer se glede na 2. točko prvega odstavka 75. člena ZUS-1 preizkuša tudi pravilnost presoje postopka izdaje upravnega akta. Revizijsko sodišče izpodbijano sodbo preizkusi le v delu, ki se z revizijo izpodbija, in v mejah razlogov, ki so v njem navedeni, po uradni dolžnosti pa pazi na pravilno uporabo materialnega prava (86. člen ZUS-1). V tem okviru je bil izveden sodni preizkus utemeljenosti revizije v obravnavani zadevi.
8. Iz dejanskega stanja, ugotovljenega v upravnem postopku, na katero je svojo odločitev oprlo sodišče prve stopnje, in na katero je revizijsko sodišče po drugem odstavku 85. člena ZUS-1 vezano, izhaja, da je bil revident na dan 1. 6. 2012 v registru nepremičnin evidentiran kot lastnik oziroma solastnik petih nepremičnin, katerih skupna vrednost kot seštevek posplošene tržne vrednosti nepremičnin znaša 1.335.967,41 EUR. Ta vrednost na podlagi 193. člena in prehodne določbe 244. člena ZUJF predstavlja davčno osnovo, od katere je prvostopenjski davčni organ za leto 2012 po stopnji 0,50 % in ob upoštevanju 50 % znižanja davčne osnove za leto 2012 revidentu naložil v plačilo davek na nepremično premoženje večje vrednosti v višini 3.339,92 EUR.
9. Davek na nepremično premoženje večje vrednosti je bil uveden leta 2012 s sprejetjem ZUJF. Člen 193 ZUJF je določal² davčno osnovo za davek na nepremično premoženje večje vrednosti na naslednji način: "Davčna osnova je

² Z uveljavitvijo Zakona o davku na nepremičnine (Uradni list RS, št. 101/13, v nadaljevanju ZDavNepr) 1. januarja 2014 sta 193. člen in četrti odstavek 244. člena ZUJF prenehala veljati (šesta alineja 33. člena v zvezi s 34. členom ZDavNepr). ZDavNepr pa je bil v celoti razveljavljen z odločbo Ustavnega sodišča RS U-I-313/13 z dne 21. 3. 2014.

seštevek posplošene tržne vrednosti nepremičnin v lasti istega lastnika, ugotovljene s predpisi o množičnem vrednotenju nepremičnin in pripisane nepremičninam v registru nepremičnin na dan 1. januarja leta, za katerega se odmerja davek." Za prvo leto uvedbe davka je davčno osnovo določal četrti odstavek 244. člena ZUJF, ki se je glasil: "Ne glede na 193. člen tega zakona je v letu 2012 za določitev davčne osnove merodajna posplošena tržna vrednost nepremičnin, ki je prvega dne v mesecu, ki sledi mesecu, v katerem je ta zakon uveljavljen, pripisana nepremičnini v registru nepremičnin."

10. Ustavno sodišče Republike Slovenije (v nadaljevanju Ustavno sodišče) je v odločbi U-I-313/13 z dne 21. 3. 2014 presodilo, da je blanketna določba 5. člena ZDavNepr, ki se je pri določanju davčne osnove za odmero davka na nepremičnine sklicevala na posplošeno tržno vrednost nepremičnine iz Zakona o množičnem vrednotenju nepremičnin (v nadaljevanju ZMVN), v neskladju z 22., 25. in 147. členom Ustave. Ugotovitev, da je način določanja davčne osnove za odmero davka na nepremičnine protiustaven, je bila posledica pomanjkljivosti zakonske ureditve v ZMVN. Zakonska ureditev modelov in metod vrednotenja nepremičnin ni zadostila zahtevam načela zakonitosti pri predpisovanju davkov iz 147. člena Ustave, v postopku ugotavljanja posplošene tržne vrednosti nepremičnine pa nista bili zagotovljeni pravica do izjave iz 22. člena Ustave in pravica do pravnega sredstva iz 25. člena Ustave.
11. Na podlagi zahteve za oceno ustavnosti, ki jo je vložilo Upravno sodišče Republike Slovenije, je Ustavno sodišče z odločbo U-I-125/14-17 z dne 19. 2. 2015 ugotovilo, da sta bila iz razlogov, ki so podrobneje navedeni v odločbi U-I-313/13 z dne 21. 3. 2014, v neskladju z 22., 25. in 147. členom Ustave tudi 193. člen in četrti odstavek 244. člena ZUJF, saj sta se pri določanju davčne osnove za odmero davka na nepremično premoženje večje vrednosti sklicevala na ZMVN, za katerega je Ustavno sodišče že ugotovilo, da je v neskladju z Ustavo.
12. Ustavno sodišče 193. člena in četrtega odstavka 244. člena ZUJF, na katerih temelji odločitev v obravnavani zadevi, sicer ni razveljavilo, ampak je v skladu s prvim odstavkom 47. člena Zakona o ustavnem sodišču (ZUstS) samo ugotovilo njuno neskladje z Ustavo, saj navedeni določbi ZUJF v času vložitve zahteve za presojo ustavnosti nista več veljali, posledice njune neustavnosti pa v odprtih postopkih, v katerih ju mora sodišče še uporabiti, niso bile odpravljene. Ker je Ustavno sodišče tehniko ugotovitve protiustavnosti uporabilo zgolj zato, ker določbi ZUJF ne veljata več, sicer pa bi ju razveljavilo, ima taka ugotovitev neustavnosti za odprte postopke enake učinke in posledice, kot bi jih imela razveljavitev.³ Glede na navedeno se v nadaljevanju Vrhovno sodišče opredeljuje do vprašanja, kakšne učinke ima razveljavitev zakonske določbe na pravna razmerja, o katerih je že bilo pravnomočno odločeno.

³ Glede neposrednega učinka ugotovitvenih odločb Ustavnega sodišča prim. sodbe VSRS Ur 42/1994 z dne 2. 2. 1996, Ru 30/1996 z dne 5. 11. 1996 in I Up 613/2001 z dne 14. 7. 2004 ter sklep VSRS VIII Ips 270/2000 z dne 19. 6. 2001.

13. Ustava v 158. členu določa, da je pravna razmerja, urejena s pravnomočno odločbo državnega organa, mogoče odpraviti, razveljaviti ali spremeniti le v primerih in po postopku, določenih z zakonom. ZUS-1 pa določa, da je zoper pravnomočno sodbo mogoče vložiti izredno pravno sredstvo revizijo, s katero je mogoče poseči v pravnomočno končani upravni spor (prvi odstavek 83. člena ZUS-1).
14. Zakon ali del zakona, ki ga je Ustavno sodišče razveljavilo, se ne uporablja za razmerja, nastala pred dnem, ko je razveljavitev začela učinkovati, če do tega dne o njih ni bilo pravnomočno odločeno (44. člen ZUstS). Po ustaljeni sodni praksi Vrhovnega sodišča⁴ je navedeno zakonsko določbo ZUstS treba razumeti tako, da (praviloma, če ni s posebnim zakonom določeno drugače) razveljavitev zakona oziroma njegovega dela ne predstavlja samostojne podlage za vložitev pravnega sredstva, s katerim bi bilo mogoče poseči v razmerja, o katerih je bilo (na podlagi takšnega zakona) že pravnomočno odločeno. Zato pa v zvezi z že vloženo revizijo v upravnem sporu predstavlja pravno podlago za poseg v pravnomočno sodbo sodišča prve stopnje. Revizija (kot izredno pravno sredstvo, ki posega v pravnomočno končane postopke v upravnih sporih) je bila namreč v obravnavani zadevi vložena pravočasno in o njej do začetka učinkovanja ugotovitve neustavnosti 193. člena in četrtega odstavka 244. člena ZUJF (z učinkom razveljavitve) še ni bilo odločeno.⁵
15. Temeljna določba Ustave, ki ureja predpisovanje davkov, je 147. člen, ki določa, da država davke predpisuje z zakonom (načelo zakonitosti na davčnem področju). Predpisovanje davkov je po tej določbi pristojnost zakonodajalca, ki jih sme določiti samo z zakonom. Zakon mora opredeliti najmanj davčnega zavezanca, davčni predmet, davčno osnovo in davčno stopnjo.⁶ Ustavno sodišče je že v odločbi U-I-9/98 z dne 16. 4. 1998 sprejelo stališče, da predpisovanje davkov ne zajema le uvedbe davka in določitve njegovih elementov (predmeta obdavčitve, davčne osnove, davčnih zavezancev in davčne stopnje), temveč zahteva tudi, da mora biti iz zakona razvidno in predvidljivo, kaj država zahteva od davčnega zavezanca.
16. Odločitev Ustavnega sodišča o neustavnosti 193. člena in četrtega odstavka 244. člena ZUJF, ki določata davčno osnovo za odmero davka na nepremično

4 Prim. sodbe VSRS X Ips 23/2014 z dne 12. 7. 2014, X Ips 478/2011 z dne 28. 6. 2012 in III Ips 74/2005 z dne 9. 1. 2007). Temu stališču pritrjuje tudi teorija, npr. Testen F., v: Izkušnje Vrhovnega sodišča v zvezi z vprašanjem ustavnosti in zakonitosti, Pravosodni bilten, št. 4/2009, str. 20 in Nerad S., v: Učinkovanje ratione temporis razveljavitvenih odločb Ustavnega sodišča, Zbornik znanstvenih razprav PF, 2004, str. 323.

5 Odločanje v postopkih o izrednih pravnih sredstvih, s katerimi se lahko poseže v pravnomočnost, po zakonu, za katerega je Ustavno sodišče ugotovilo, da je protiustaven in ga razveljavilo, bi Vrhovno sodišče naravnost sililo, naj krši človekove pravice. Sililo bi ga k ravnanju, ki ga Ustavno sodišče sankcionira. Ustavno sodišče namreč v postopkih ustavnih pritožb (na podlagi katerih se obravnavajo le razmerja, o katerih je že pravnomočno odločeno) ne uporablja razveljavljenega zakona; pravnomočne sodne odločbe, ki se opirajo na tak zakon, pa razveljavlja (prim. odločbo Ustavnega sodišča Up-174/05-13 z dne 14. 12. 2006).

6 Prim. 7. točko obrazložitve odločbe Ustavnega sodišča U-I-181/01 z dne 6. 11. 2003.

premoženje večje vrednosti za leto 2012, po presoji Vrhovnega sodišča pomeni, da za leto 2012, ko je glede odmere tega davka še veljal ZUJF, tega davka ni mogoče odmeriti, čeprav se Ustavno sodišče do ustavnosti ostalih določb ZUJF glede odmere navedenega davka za leto 2012 ni opredeljevalo in vanje ni poseglo. Določbi zakona, ki opredeljujeta davčno osnovo, sta namreč temeljni določbi davka na nepremično premoženje večje vrednosti, brez katerih preostalih določb ZUJF (189. - 192. člen ter 194. - 196. člen), ki so se v letu 2012 uporabljale za odmero tega davka, ni mogoče izvrševati.⁷

17. Ker so izpodbijana sodba sodišča prve stopnje in odločitvi organov prve in druge stopnje temeljili na neustavnem 193. členu in četrtem odstavku 244. člena ZUJF, ki določata davčno osnovo za odmero davka na nepremično premoženje večje vrednosti za leto 2012, je Vrhovno sodišče zaradi zmotne uporabe materialnega prava na podlagi prvega odstavka 94. člena ZUS-1 reviziji ugodilo in sodbo sodišča prve stopnje spremenilo tako, da je tožbi ugodilo ter odločbi prvostopenjskega upravnega organa in tožene stranke na podlagi določbe 4. točke prvega odstavka 64. člena ZUS-1 odpravilo. Z uporabo protiustavnih določb ZUJF bi bili namreč v primeru morebitne zavrnitve revizije kršeni 22., 25. in 147. člen Ustave.
18. Revident je z revizijo uspel, in ker je Vrhovno sodišče prvostopenjsko sodbo spremenilo in samo odpravilo odločbi davčnih organov, je odločilo tudi o stroških postopka. Revident je prijavil le stroške revizijskega postopka, ki temeljijo na določbi prvega odstavka 165. člena ZPP v zvezi s prvim odstavkom 22. člena ZUS-1 in so v skladu s prehodno določbo drugega odstavka 20. člena Odvetniške tarife⁸ odmerjeni na podlagi tretjega odstavka 25. člena Zakona o odvetniški tarifi (ZOdvT)⁹. Na podlagi tar. št. 3.300 (količnik 2) je revidentu ob upoštevanju vrednosti spornega predmeta (3.339,92 EUR) treba priznati 282,00 EUR nagrade za postopek z revizijo ter 22 % DDV od nagrade (62,04 EUR). Tožena stranka je tako dolžna revidentu povrniti stroške postopka v višini 344,04 EUR v 15 dneh od vročitve te sodbe. Vračilo plačanih sodnih taks bo v skladu s prvim odstavkom 37. člena Zakona o sodnih taksah (ZST-1) v zvezi z določbo točke c. Opombe 6.1. Taksne tarife izvršilo prvostopenjsko sodišče.

Ljubljana, 19. marec 2015

Predsednica senata:

Martina Lippai l.r.

7 Prim. 88. točko obrazložitve odločbe Ustavnega sodišča U-I-313/13-86 z dne 21. 3. 2014.

8 Ur. l. RS, št. 2/2015.

9 Ur. l. RS, št. 67/08, 35/09-ZOdv-C.

ODREDBA:

5X UPRAVNO SODIŠČE RS V LJUBLJANI, S SPISOM

1X SPIS

1X V. S. GOLOB

1X V. P. S. HUDEJ

1X EVIDENCA

PRIPRAVILA: V. P. S. HUDEJ

BOKAL, 15. 4. 2015