



REPUBLIKA SLOVENIJA  
USTAVNO SODIŠČE

Številka: U-I-152/04-13

Datum: 26. 10. 2006

## ODLOČBA

Ustavno sodišče je v postopku za oceno ustavnosti, začetem na pobudo Borisa Ostruha in Marije Junež iz Celja, ki ju zastopa Leopold Godnič, odvetnik v Mariboru, na seji 26. oktobra 2006

odločilo:

Člen 196a Zakona o davčnem postopku (Uradni list RS, št. 18/96, 87/97, 82/98, 108/99 in 97/01) in člen 372 Zakona o davčnem postopku (Uradni list RS, št. 54/04) sta bila v neskladju z Ustavo.

### Obrazložitev

#### A.

1. Pobudnika izpodbijata določbo 196.a člena Zakona o davčnem postopku (v nadaljevanju ZDavP). Ta določa, da prične (ne glede na določbe 96. in 97. člena istega zakona) v primerih, ko zavezanec ne napove pravočasno davčne obveznosti, teči zastaralni rok za odmero davka na promet nepremičnin po preteku leta, v katerem je bila davčna obveznost napovedana oziroma odkrita, ter da davka ni mogoče odmeriti po preteku desetih let od dneva, ko je zastaralni rok pričel teči. Navedena zakonska določba se je uporabljala do 31. 12. 2004. Enako vsebino pa je nato povzel 372. člen Zakona o davčnem postopku (v nadaljevanju ZDavP-1), ki se je uporabljal od 1. 1. 2005 dalje. Po mnenju pobudnikov izpodbijani določbi pomenita, da zastaranje odmere davka na promet nepremičnin drugače kot zastaranje odmere drugih davkov sploh ne more nastopiti v primerih, ko davčni zavezanec davčne napovedi ne vloži oziroma če davčni organ ne odkrije, da davčna obveznost obstaja. Pobudnika menita, da bi davčni organ glede na navedeno lahko davek odmeril tudi po preteku 50 ali več let, za ves ta čas pa bi lahko davčnemu zavezancu obračunal tudi zamudne obresti. S tem naj bi bilo kršeno načelo enakosti davčnih zavezancev pred zakonom, saj naj bi bili zavezanci za plačilo davka na promet nepremičnin v slabšem položaju kot zavezanci za druge davke, kršeno pa naj bi bilo tudi načelo pravne varnosti.

2. Pobudnika sta za utemeljitev pravnega interesa predložila odločbi Davčnega urada Republike Slovenije, Izpostave Žalec, z dne 16. 4. 2004, s katerima jima je bil na podlagi izpodbijane določbe ZDavP odmerjen davek na promet nepremičnin po prodajni predpogodbi z dne 21. 6. 1993.

3. Državni zbor na pobudo ni odgovoril. Vlada in Ministrstvo za finance v svojem mnenju pojasnjujeta, da zastaranje pravice do odmere davčne obveznosti pomeni odpoved proračunskim sredstvom, smisel zastaranja pa ni v tem, da bi se s tem omogočalo izogibanje plačevanju davkov. Uvedbo zastaranja v davčnem sistemu naj bi utemeljevalo dejstvo, da je zaradi časovne odmaknjenosti oteženo dokazovanje dejanskega stanja za nekatere vrste davka, kar naj za davek na promet nepremičnin ne bi veljalo, ker je za promet nepremičnin potreben obličen posel. Razlog za daljši zastaralni rok kot za druge davke naj bi bil tudi v tem, da davčni organ ne more slediti vsem pravnim poslom, ker o njih ni obveščen. Davek na promet nepremičnin se namreč odmeri na podlagi davčne napovedi zavezanca drugače kot drugi posredni davki, za katere so zavezanci sami dolžni izračunati davek na davčnem obračunu ter ga vložiti pri davčnem organu. Za slednje davke naj bi bili zavezanci davčnemu organu tudi znani. Vlada še pojasnjuje, da izpodbijani določbi veljata enako za vse davčne zavezance in sta izjemi od splošnega pravila glede zastaranja pravice davčnega organa do odmere davka, saj različno obravnavo terja narava vsakega davka posebej. Pobuda naj zato ne bi bila utemeljena.

#### B. – I.

4. Pobudnika izpodbijata določbi 196.a člena ZDavP in 372. člena ZDavP-1. Določba 196.a člena ZDavP je prenehala veljati z uveljavitvijo ZDavP-1, ki je v določbi 372. člena povzel enako vsebino razveljavljenega člena ZDavP. Določba 372. člena ZDavP-1 pa je prenehala veljati z uveljavitvijo Zakona o spremembah in dopolnitvah ZDavP-1 (Uradni list RS, št. 109/05 – v nadaljevanju ZDavP-1B). V primerih, ko izpodbijani zakon preneha veljati, morajo biti za njegovo presojo izpolnjeni pogoji iz 47. člena Zakona o Ustavnem sodišču (Uradni list RS, št. 15/94 – v nadaljevanju ZUstS). Na podlagi te določbe lahko Ustavno sodišče ugotovi, da takšen zakon ni bil v skladu z Ustavo, če niso bile odpravljene posledice neustavnosti tega zakona.

5. Pobudnika izkazujeta pravnovarstveno potrebo z odločbama, izdanima v davčnih postopkih na podlagi 196.a člena ZDavP). Po prehodni določbi 406. člena ZDavP-1 se postopki, ki so bili ob uveljavitvi ZDavP-1 v teku, kakor tudi v primeru pobudnikov, končajo po ZDavP. Postopka pobudnikov še nista pravnomočno končana, zato so pogoji iz 47. člena ZUstS izpolnjeni. Ker je imela določba 372. člena ZDavP-1 enako vsebino kot določba 196.a ZDavP, Ustavno sodišče ni posebej preizkušalo, ali pobudnika izkazujeta pravni interes tudi za izpodbijanje določbe 372. člena ZDavP-1. Ustavno sodišče je pobudo sprejelo in, ker so bili izpolnjeni pogoji iz četrtega odstavka 26. člena ZUstS, nadaljevalo z odločanjem o stvari sami.

#### B. – II.

6. Izpodbijani določbi sta določali, da prične v primeru, ko davčni zavezanec davčne obveznosti ne napove pravočasno, zastaralni rok za odmero davka na promet nepremičnin teči po preteku leta, v katerem je davčna obveznost napovedana oziroma odkrita, po preteku desetih let od dneva, ko je zastaralni rok pričel teči, pa davka ni mogoče več odmeriti. Za druge davke pa je ZDavP določal, da pravica do odmere davka zastara v petih letih po poteku koledarskega leta, v katerem je bilo treba ugotoviti davek (prvi odstavek 96. člena), pravice do odmere davka pa kljub morebitnemu pretrganju

zastaranja ni bilo mogoče več uveljavljati po poteku desetih let od poteka koledarskega leta, v katerem je zastaranje prvič začelo teči (peti odstavek 97. člena). Zastaranje pravice do odmere drugih davkov povsem enako ureja tudi sedaj veljavni ZDavP-1 v določbah prvega odstavka 58. člena in četrtega odstavka 59. člena.

7. Na podlagi izpodbijanih določb ZDavP in ZDavP-1 zastaralni rok za odmero davka torej ne prične teči, dokler davčna obveznost ni napovedana ali odkrita, kar lahko privede tudi do tega, da zastaranje nastopi po preteku daljšega časovnega obdobja (tudi 50 let in več, kot navajata pobudnika) ali pa sploh ne nastopi. Zakonodajalec je namreč začetek teka zastaranja vezal na subjektivno okoliščino na strani davčnega zavezanca oziroma davčnega organa, tj. na napoved ali odkritje davčne obveznosti, ki je časovno neopredeljena, in ne na objektivno okoliščino kot je npr. potek koledarskega leta, v katerem bi bilo treba davčno obveznost ugotoviti. S tem je zakonodajalec zastaranje odmere davka na nepremičnine uredil drugače (strožje) od zastaranja odmere pri drugih davkih.

8. Splošno načelo enakosti pred zakonom (drugi odstavek 14. člena Ustave) zahteva, da ima zakonodajalec, kadar enake položaje ureja različno, za takšno ravnanje razumen razlog, ki izhaja iz narave stvari. Za drugačno ureditev pričetka teka zastaranja za odmero davka na nepremičnine od ureditve pričetka teka zastaranja pri drugih davkih tega razumnega razloga ni. Res je, da davčni organ pravnim poslom ne more slediti, če o njih ni obveščen. Vendar je pri tem treba upoštevati, da brez prijave pravnega posla davčnemu organu za odmero davka na promet nepremičnin kupec ne more doseči vpisa lastninske pravice v zemljiško knjigo, kar pomeni, da na kupljeni nepremičnini ne more pridobiti lastninske pravice (49. člen Stvarnopravnega zakonika, Uradni list RS, št. 87/02 – SPZ), pridobiti pa je ni mogel niti po prej veljavni ureditvi (33. člen Zakona o temeljnih lastninskopravnih razmerjih, Uradni list SFRJ, št. 6/80 in nasl. – ZTLR). Kadar v vlogi davčnega zavezanca nastopa kupec, ga torej že ureditev načina pridobitve lastninske pravice na nepremičnini sili k prijavi prometa nepremičnin davčnemu organu. Če je davčni zavezanec prodajalec, pa je podvržen pritiskom kupca, saj zaradi nemožnosti vknjižbe lastninske pravice na nepremičnini po krivdi prodajalca lahko kupec pravni posel razdre. Razumnega in stvarnega razloga za različno ureditev zastaranja pravice do odmere davka pa ne more utemeljiti niti relativno nizek delež davkov od prometa nepremičnin v davčnih prihodkih.<sup>1</sup> Zakonodajalec bi lahko, če bi menil, da je obstajal nek drug, iz narave stvari izhajajoč razlog, pričetek teka zastaranja določil na enak način kot pri drugih davkih, le da bi določil daljši zastaralni rok. Kot je razvidno iz zakonodajnega gradiva,<sup>2</sup> pa je že zakonodajalec sam ugotovil, da posebna ureditev teka zastaranja odmere davka na promet nepremičnin glede na splošne rešitve o zastaranju v zakonu ni potrebna. Zato je bil z uveljavitvijo ZDavP-1B 372. člen ZDavP-1, ki je imel enako vsebino kot 196.a člen ZDavP, tudi črtan.

9. Ker ni bilo razumnega in stvarnega razloga za drugačno ureditev zastaranja pravice do odmere davka od prometa nepremičnin od ureditve zastaranja pri drugih davkih, sta bili določbi 196.a člena ZDavP in 372. člena ZDavP-1 v neskladju z drugim odstavkom

---

<sup>1</sup> Po podatkih Ministrstva za finance izhaja, da je bil delež davka od prometa nepremičnin v davčnih prihodkih leta 2003 3,94 %, leta 2004 4,18 % in leta 2005 4,80 %. V predvidenem deležu davka od prometa nepremičnin v davčnih prihodkih za leto 2006, ki znaša 4,47 %, je že vsebovan prihodek do konca maja 2006, za leto 2007 pa je v davčnih prihodkih predviden delež navedenega davka v višini 4,39 %.

<sup>2</sup> Predlog Zakona o spremembah in dopolnitvah Zakona o davčnem postopku (ZDavP-1B), objavljen v Poročevalcu DZ, št. 89/05, str. 39 (Obrazložitev k 108. členu ZDavP-1B).

14. člena Ustave. Zaradi ugotovljene neskladnosti izpodbijanih določb ZDavP in ZDavP-1 z Ustavo Ustavno sodišče ni ocenjevalo še drugih očitkov pobudnikov.

10. Ker je Ustavno sodišče ugotovilo neskladje izpodbijanih določb z Ustavo, se ti v nepravnomočno končanih postopkih za odmero davka na promet nepremičnin ne moreta več uporabljati, temveč se uporabljajo splošne določbe o zastaranju iz členov 96 in 97 ZDavP oziroma iz členov 58 in 59 ZDavP-1.

### C.

11. Ustavno sodišče je sprejelo to odločbo na podlagi 47. člena ZUstS v sestavi: predsednik dr. Janez Čebulj ter sodnici in sodniki dr. Zvonko Fišer, Lojze Janko, mag. Marija Krisper Kramberger, Milojka Modrijan in Jože Tratnik. Odločbo je sprejelo soglasno.

Predsednik  
dr. Janez Čebulj