



Številka: U-I-216/20-16
Up-446/20-20
Datum: 18. 1. 2024

ODLOČBA

Ustavno sodišče je v postopku za oceno ustavnosti in v postopku odločanja o ustavni pritožbi Jožefa Štirna, Vrhnika, ki ga zastopa dr. Jernej Podlipnik, odvetnik na Vrhniki, na seji 18. januarja 2024

odločilo:

- 1. Tretja poved drugega odstavka 98. člena Zakona o dohodnini (Uradni list RS, št. 13/11 – uradno prečiščeno besedilo, 24/12, 30/12, 75/12, 94/12, 96/13, 50/14, 23/15, 55/15, 63/16, 69/17, 21/19, 28/19, 66/19, 39/22 in 158/22) ni v neskladju z Ustavo.**
- 2. Ustavna pritožba zoper sodbo Upravnega sodišča št. I U 2327/2018 z dne 17. 9. 2019 se zavrne.**

OBRAZLOŽITEV

A.

1. Pritožniku je bila s prvostopenjsko davčno odločbo odmerjena dohodnina od dobička iz kapitala od odsvojitve nepremičnine – zemljiške parcele, ki jo je pritožnik pridobil z dedovanjem, odsvojil pa s prodajo. Pri izračunu davčne osnove je Finančna uprava Republike Slovenije (v nadaljevanju FURS) na podlagi tretje povedi drugega odstavka 98. člena Zakona o dohodnini (v nadaljevanju ZDoh-2) kot nabavno vrednost nepremičnine upoštevala vrednost, ki je bila ugotovljena v pravnomočni odločbi o odmeri davka na dediščino, to je 737,58 EUR. Ob odsvojitvi je bila ugotovljena vrednost nepremičnine 113.000,00 EUR. Ob upoštevanju plačanega davka na dediščino, davka na promet nepremičnin in normiranih stroškov je FURS od ugotovljene davčne osnove 108.909,13 EUR pritožniku odmerila dohodnino v višini 27.202,28 EUR. Ministrstvo za finance (v nadaljevanju ministrstvo) je zavrnilo pritožnikovo pritožbo zoper odločbo FURS. Pojasnilo je, da v postopku odmere dohodnine ni mogoče upoštevati

pritožnikovih trditvah o napačno določeni nabavni vrednosti nepremičnine, ki naj ne bi bila kmetijsko zemljišče, kot naj bi bilo napačno upoštevano pri odmeri davka na dediščino, temveč stavbno zemljišče.

2. Upravno sodišče je zavrnilo pritožnikovo tožbo zoper odločbo FURS. Pritožnikovim ugovorom glede protiustavnosti tretje povedi drugega odstavka 98. člena ZDoh-2 ni sledilo. Poudarilo je, da ugotovljena nabavna vrednost nepremičnine temelji na dokončni in pravnomočni odločbi o odmeri davka na dediščino, zato ni pomembno, ali je bila ta vrednost v prejšnjem postopku ugotovljena pravilno ali ne. Uporabo drugačne vrednosti naj bi bilo mogoče doseči tako, da bi se s pravnimi sredstvi poseglo v odločbo o odmeri davka na dediščino. Pritožnik naj bi imel v postopku odmere davka na dediščino možnost navajanja in dokazovanja pravilne vrednosti nepremičnine, čeprav se je postopek vodil po uradni dolžnosti. Prav tako naj bi lahko vložil pritožbo zoper odločbo, izdano v tem postopku. Upravno sodišče je zavrnilo tudi pritožnikove ugovore, da naložena dohodnina ni davek, temveč sankcija, in da je odmerjena od neobstoječega dobička.

3. Vrhovno sodišče je zavrnilo pritožnikov predlog za dopustitev revizije.

4. Zoper sodbo Upravnega sodišča je pritožnik vložil ustavno pritožbo. Pritožnik navaja, da je bila podedovana nepremičnina po namenski rabi v uradnih evidencah Geodetske uprave Republike Slovenije opredeljena kot stavbno zemljišče, po dejanski rabi pa kot kmetijsko zemljišče. V postopku odmere davka na dediščino naj bi bila ugotovljena njena vrednost, kot da gre za kmetijsko zemljišče, kar naj ne bi držalo. Tedaj naj pritožnik tej vrednosti ne bi ugovarjal, saj naj bi bil prepričan, da je FURS ugotovila pravilno vrednost. Ob prodaji pa naj bi v napovedi za odmero dohodnine kot vrednost nepremičnine ob pridobitvi navedel višji znesek 113.000,00 EUR, saj naj bi bila nepremičnina v resnici že ves čas stavbno zemljišče. Vendar naj bi FURS na podlagi tretje povedi drugega odstavka 98. člena ZDoh-2 upoštevala vrednost 737,58 EUR in mu odmerila dohodnino od dobička iz kapitala, čeprav naj ne bi ustvaril nobenega dobička. Zaradi prenizke odmere davka na dediščino ter posledično previsoke odmere dohodnine od dobička iz kapitala naj bi bil prikrajšan za 15.102,91 EUR.

5. Po trditvah pritožnika je Upravno sodišče kršilo njegove ustavno varovane pravice, ker je tretja poved drugega odstavka 98. člena ZDoh-2 v neskladju z drugim odstavkom 14. člena ter 21., 22., 25., 27., 28., 29. in 142. členom Ustave. Poleg tega naj bi mu bila z izpodbijano sodbo Upravnega sodišča kršena pravica do obrazložene sodne odločbe, saj naj se Upravno sodišče ne bi ustrezno opredelilo do zatrjevane protiustavnosti 98. člena ZDoh-2. Stališče Upravnega sodišča, da naj bi moral v svojo škodo vložiti pritožbo zoper odločbo o odmeri davka na dediščino, naj bi bilo protiustavno, v nasprotju s 25. in 140. členom Ustave.

6. Pritožnik je hkrati vložil tudi pobudo za začetek postopka za oceno ustavnosti tretje povedi drugega odstavka 98. člena ZDoh-2. Pobudnik trdi, da izpodbijana ureditev krši

načelo enakomerne porazdelitve davčnega bremena glede na dohodek. V primerih, ko vrednost nepremičnine ob pridobitvi v postopku odmere davka na dediščino ni ugotovljena pravilno, naj bi prišlo do položaja, ko naj bi se z dohodnino od dobička iz kapitala obdavčil fiktivni dobiček. To naj bi pomenilo, da naj zavezanci ne bi plačali dohodnine po svoji ekonomski sposobnosti. Zavezanci za dohodnino od dobička iz kapitala, ki jim je bil odmerjen davek na dediščino, naj bi bili obravnavani neenako v primerjavi s tistimi, ki jim davek na dediščino ni bil odmerjen. Pobudnik navaja, da izpodbijana ureditev zaradi neizpodbojne pravne domneve onemogoča, da bi se lahko zavezanec izjavil oziroma pritožil glede vrednosti nepremičnine ob pridobitvi. Učinkovite pritožbe glede prenizko ugotovljene vrednosti nepremičnine naj ne bi imele niti v postopku odmere davka na dediščino, saj naj za to ne bi imel pravnega interesa. V okviru izvrševanja pravice do izjave glede vrednosti nepremičnine v postopku odmere davka na dediščino naj zavezanec ne bi bil dolžan opozarjati davčnega organa na njegove napake, saj naj pravica do izjave ne bi mogla pomeniti obveznosti. Če naj bi bil namen izpodbijane ureditve, da bi se z višjo odmero dohodnine od dobička iz kapitala kaznovali zavezanci, ki v postopku odmere davka na dediščino davčnega organa niso opozorili, da je vrednost nepremičnine ugotovil prenizko in da je odmeril premalo davka, potem odmerjena dohodnina od dobička iz kapitala naj ne bi bila več davek. Takšna dohodnina naj bi imela vsaj delno kaznovalno naravo, zato naj bi morala izpodbijana ureditev v tem primeru zagotavljati ustrezna kazenskopravna ustavna jamstva. Prenizko odmerjen davek na dediščino naj bi pomenil tudi škodo za občino, saj naj bi bil ta davek prihodek občine.

7. Ustavno sodišče je s sklepom št. U-I-216/20, Up-446/20 z dne 27. 10. 2022 ustavno pritožbo na podlagi drugega odstavka 55.b člena Zakona o Ustavnem sodišču (Uradni list RS, št. 64/07 – uradno prečiščeno besedilo, 109/12, 23/20 in 92/21 – v nadaljevanju ZUstS) sprejelo v obravnavo. Na podlagi tretjega odstavka 26. člena ZUstS je sklenilo tudi, da sprejme pobudo za začetek postopka za oceno ustavnosti tretje povedi drugega odstavka 98. člena ZDoh-2.

8. O ustavni pritožbi se je izjavilo ministrstvo, ki zavrača pritožnikove očitke. Poudarja, da morajo zavezanci v skladu z 10. členom Zakona o davčnem postopku (Uradni list RS, št. 13/11 – uradno prečiščeno besedilo, 32/12, 94/12, 111/13, 90/14, 91/15, 63/16, 69/17, 36/19, 66/19 in 163/22 – v nadaljevanju ZDavP-2) davčnemu organu dajati resnične, pravilne in popolne podatke, ki so potrebni za obdavčenje. Zato naj bi bil pritožnik tudi v postopku, v katerem sicer vrednosti podedovanega premoženja ni napovedal sam, dolžan davčnemu organu dati prave podatke. V interesu zavezancev naj bi bilo, da plačajo čim manj davka na dediščino, zato naj bi v postopku odmere tega davka pogosto izkazovali nižjo vrednost nepremičnin od resnične. Zakonodajalec naj bi imel stvaren in razumen razlog za izpodbijano ureditev. Ministrstvo še poudarja, da pri obdavčitvi z dohodnino od dobička iz kapitala ni mogoče v celoti slediti konceptu povečane potrošnje oziroma dejanskega povečanja premoženja. ZDoh-2 naj bi določal vrsto posebnosti, ki lahko vplivajo na določitev vrednosti kapitala ob pridobitvi in odsvojitvi. Načelo enakosti naj ne bi bilo kršeno. To načelo naj bi zagotavljalo, da se

ugotavlja vrednost kapitala ob pridobitvi, kot je bila v skladu z načelom materialne resnice že ugotovljena v drugem davčnem postopku. Ministrstvo navaja, da je bila pritožniku dana možnost, da bi v pritožbi zoper odločbo o odmeri davka na dediščino uveljavljal svoj pravni interes. Kršena naj ne bi bila niti kazenska procesna jamstva, saj odmera dohodnine od dobička iz kapitala naj ne bi pomenila kaznovanja.

9. O pobudi se Državni zbor ni izjavil, mnenje pa je poslala Vlada, ki navaja, da so očitki pobudnika neutemeljeni. Izpodbijana ureditev naj bi bila ustavnoskladna, nujna in sorazmerna. ZDoh-2 naj bi bil povezan z Zakonom o davku na dediščine in darila (Uradni list RS, št. 117/06 – v nadaljevanju ZDDD). Morebitna razveljavitev izpodbijane ureditve naj bi povzročila sistemsko nekonsistentnost. Vlada pojasnjuje, da je tudi strošek, ki se všteva v vrednost kapitala ob pridobitvi, na podlagi 2. točke sedmega odstavka 98. člena ZDoh-2 med drugim znesek davka na dediščino, ki se odmerja po ZDDD in ga je zavezanec plačal ob pridobitvi kapitala, kar pomeni, da ta strošek zmanjšuje davčno osnovo pri obdavčitvi dobička iz kapitala. Logično naj bi bilo, da se določitev davčne osnove tudi v okviru določanja vrednosti kapitala ob pridobitvi v skladu z izpodbijano ureditvijo veže na postopek, v katerem je bil odmerjen davek na dediščino. Pri obdavčitvi po ZDDD in ZDoh-2 naj bi šlo za enak postopek oziroma naj bi se v obeh primerih ugotavljala tržna vrednost nepremičnine, ki je predmet prenosa. Dejansko vprašanje sposobnosti posameznika, da zasluži, naj bi bilo brezpredmetno pri ugotavljanju vrednosti kapitala ob pridobitvi. Po izpodbijani ureditvi naj bi se v povezavi s 23. členom ZDDD ugotavljalo, kolikšna je vrednost nepremičnine v času nastanka davčne obveznosti, in ne, kakšna je sposobnost posameznika pri doseganju zaslužka, ko podedovano nepremičnino odsvoji. Na ta način naj bi bili vsi zavezanci v enakem položaju. Izpodbijana ureditev naj bi bila mednarodno primerljiva in naj bi preprečevala, da bi bila ista "ekonomska moč" obdavčena dvakrat. V postopku ugotavljanja vrednosti premoženja, ki je predmet obdavčitve po ZDDD, naj bi imele stranke vedno možnost izjave o vrednosti nepremičnine. Vlada meni, da so spoštovana vsa upravna procesna jamstva, ker je zavezancem dana možnost sodelovanja v enem od odmernih postopkov (po ZDDD ali ZDoh-2). Upoštevati naj bi bilo treba načelo ekonomičnosti postopkov. Pobudnik naj bi izkazoval pravni interes za vložitev morebitne pritožbe zoper odločbo o odmeri davka na dediščino. Vlada navaja, da med drugim že iz 11. člena Zakona o splošnem upravnem postopku (Uradni list RS, št. 24/06 – uradno prečiščeno besedilo, 126/07, 65/08, 8/10 in 82/13 – v nadaljevanju ZUP) izhaja dolžnost strank, da pred upravnimi organi govorijo resnico in pošteno uporabljajo pravice. To naj bi izhajalo tudi iz 10. člena ZDavP-2. V letu 2017 naj davčni organi še ne bi imeli možnosti preveriti vseh podatkov o zemljiških parcelah. Davek, naložen na podlagi izpodbijane ureditve, naj ne bi imel kaznovalnega namena.

10. Pobudnik se je opredelil do odgovora ministrstva in mnenja Vlade. Pri svojih očitkih vztraja in poudarja, da je Ustavno sodišče neizpodbojne pravne domneve oziroma prepovedi dokazovanja nasprotnega že opredelilo kot poseg v 22. člen Ustave. Iz zakonodajnega gradiva naj ne bi bilo razvidno, da bi zakonodajalec pri določitvi izpodbijane ureditve opravil test legitimnosti in strogi test sorazmernosti. Pobudnik

razlaga, da v postopku odmere davka na dediščino sam ni ničesar izkazoval, saj je podatke ugotovil davčni organ po uradni dolžnosti. Navaja, da je prejel obvestilo FURS o odmeri davka na dediščino z dne 17. 12. 2016 (v nadaljevanju obvestilo) s seznamom premoženja in vrednostmi, v katerem je bil poučen, da lahko poda pripombe. Vendar naj ne bi bil pozvan, da mora podatke preveriti in ugovarjati, če bi ugotovil, da so ti napačni "v njegovo korist". Davčni organ naj bi ravnal malomarno, s tem ko naj bi iz uradne evidence, v kateri naj bi bili vsi potrebni podatki o sporni nepremičnini, napačno prepisal podatek o dejanski rabi. Ker naj bi davčni organ pobudniku za isto zemljišče izdal tudi odločbo o odmeri nadomestila za stavbno zemljišče, naj bi moral vedeti, da gre za stavbno zemljišče. Ureditev, po kateri davek na dediščino znižuje davčno osnovo za dohodnino od kapitalskega dobička, naj bi bila posledica spoštovanja načela plačevanja davkov po ekonomski sposobnosti in ne sistemske povezanosti obeh davkov. Dejansko stanje pri davku na dediščino in pri dohodnini naj ne bi bilo enako. Trditev Vlade, da se po ZDDD in ZDoh-2 ugotavlja tržna vrednost nepremičnine, naj ne bi držala. Ugotavljale naj bi se primerljive tržne cene. Pobudnik poudarja, da je ključno vprašanje ugotavljanje dobička, ker je ta odraz ekonomske sposobnosti in s tem temelj za plačilo dohodnine. Izpodbijana ureditev naj bi sicer lahko zasledovala načelo ekonomičnosti postopka, vendar naj bi morala biti v tem primeru določena kot izpodbojna pravna domneva.

B. – I.

Glede pobude

Izpodbijana ureditev in obseg presoje

11. Ker je odločitev o ustavni pritožbi odvisna tudi od odločitve o pobudi, je moralo Ustavno sodišče najprej odločiti o njej. Pobudnik navaja, da izpodbija tretjo poved drugega odstavka 98. člena ZDoh-2, ki se glasi: "Če je bil kapital pridobljen po 1. točki 95. člena tega zakona ali na podlagi darilne pogodbe, se za nabavno vrednost kapitala v času pridobitve šteje vrednost, od katere je bil odmerjen davek na dediščine in darila, če davek ni bil odmerjen, pa primerljiva tržna cena kapitala v času pridobitve, ki jo zavezanec dokazuje z ustreznimi dokazili." Točka 1 95. člena ZDoh-2 določa, da se za odsvojitve kapitala po poglavju 6.3 tega zakona (dobiček iz kapitala) ne šteje "prenos kapitala preminule osebe na dediča, voliljemnika ali osebo, ki ju nadomesti po predpisih o dedovanju, ali na drugo osebo, ki uveljavlja kakšno pravico iz zapuščine, zaradi smrti fizične osebe".

12. Pobudnik trdi, da v postopku odmere dohodnine ni mogoče izpodbijati nabavne vrednosti podedovanega kapitala, kot je bila že ugotovljena v postopku odmere davka na dediščino, ker se avtomatično uporabi ta vrednost. Morebitne prenizko ugotovljene nabavne vrednosti kapitala naj ne bi bilo mogoče izpodbijati niti v postopku odmere davka na dediščino. Interes zavezanca v postopku ugotavljanja vrednosti dediščine naj

bi bil popolnoma drugačen od interesa iste osebe, da je pri kasnejši odmeri dohodnine od dobička od odsvojitve podedovanega kapitala davčna osnova čim nižja. Tako kot naj bi bilo po mnenju pobudnika v javnem interesu, da je višina dediščine po ZDDD čim višja in višina nabavne vrednosti kapitala po ZDoh-2 čim nižja, naj bi obratno veljalo za zavezanca.

13. Očitki pobudnika se nanašajo na položaj, ko posameznik v smislu zgoraj navedenih določb ZDoh-2, ki zadevajo obdavčitev dohodka oziroma dobička iz kapitala z dohodnino,¹ pridobi določeno premoženje na podlagi dedovanja oziroma kot dediščino in je odmerjen davek na to premoženje, tako da se za nabavno vrednost kapitala v času pridobitve šteje vrednost, od katere je bil že odmerjen ta davek (davek na dediščino). Ustavno sodišče je zato presojalo tretjo poved drugega odstavka 98. člena ZDoh-2 s tega vidika.

O postopkih odmere davka na dediščino in davka od dobička iz kapitala z vidika izpodbijane ureditve

14. Izpodbijana ureditev v upoštevnom delu vzpostavlja določeno povezavo med postopkoma odmere davka na dediščino in davka od dobička iz kapitala. Zato je pomembno razumevanje zakonske ureditve obeh postopkov. Zavezancu, ki podeduje premoženje, od katerega se plača davek na dediščino,² ni treba vložiti davčne napovedi. Davčni organ odmeri davek na dediščino na podlagi podatkov pravnomočnega sklepa o dedovanju, ki ga sodišče pošlje pristojnemu davčnemu uradu.³ Osnova za davek na dediščino je vrednost podedovanega premoženja v času nastanka davčne obveznosti⁴ po odbitku dolgov, stroškov in bremen, ki odpadejo na premoženje, od katerega se plačuje ta davek.⁵ Pri ugotavljanju vrednosti podedovanega premoženja za namen opredelitve davčne osnove davčni organ ni vezan na vrednosti, ugotovljene v zapuščinskem postopku. V postopku odmere davka na dediščino v skladu z načeloma zakonitosti in materialne resnice samostojno ugotavlja vrednost zapuščine, ki je osnova za odmero davka na dediščino.⁶ V skladu s

¹ Davčna osnova od dobička iz kapitala je razlika med vrednostjo kapitala ob odsvojitvi in njegovo vrednostjo ob pridobitvi. Kadar je ta razlika pozitivna, je davčna osnova razlika, zmanjšana za določene normirane stroške, povezane s pridobitvijo in odsvojitvijo kapitala (glej prvi odstavek 97. člena ZDoh-2).

² Glej 2. člen ZDDD. Kot premoženje se štejejo nepremičnine, premičnine ter premoženjske in druge stvarne pravice. Med premičnine se štejejo tudi vrednostni papirji in denar.

³ Glej 14. člen ZDDD.

⁴ V skladu s prvim odstavkom 6. člena ZDDD davčna obveznost za davek na dediščino nastane na dan pravnomočnosti sklepa o dedovanju.

⁵ Člen 5 ZDDD.

⁶ Vrhovno sodišče je na primer že presodilo, da davčni organ v postopku odmere davka samostojno ugotavlja vrednost zapuščine (prim. sklep Vrhovnega sodišča št. II Ips 239/2010 z dne 11. 10. 2012, 8. točka obrazložitve). V okviru ugotovitvenega postopka ima zato pravico

73. členom ZDavP-2, ki je odraz več temeljnih načel splošnega upravnega postopka,⁷ mora davčni organ pred izdajo odmerne odločbe po vestni in skrbni presoji vsakega dokaza posebej in vseh dokazov skupaj ter na podlagi uspeha celotnega postopka ugotoviti vsa dejstva in okoliščine, ki imajo pomen za odmerno odločbo, ter omogočiti strankam, da zavarujejo in uveljavijo svoje pravice in interese.⁸ V postopku odmere davka na dediščino mora torej davčni organ zavezanca pred izdajo odmerne odločbe seznaniti z okoliščinami, ki vplivajo na odmero davka (med drugim tudi z ugotovljeno vrednostjo podedovanega premoženja), ter mu v zvezi z njimi omogočiti pravico do izjave.

15. Če zavezanec (fizična oseba) podedovani kapital odsvoji,⁹ je morebitni pri tem ustvarjeni dobiček praviloma predmet obdavčitve z dohodnino od dobička iz kapitala po poglavju 6.3 ZDoh-2.¹⁰ V 98. členu ZDoh-2 so podrobneje urejena pravila za določitev vrednosti kapitala ob pridobitvi. Vrednost kapitala ob odsvojitvi, ki v obravnavani zadevi niti ni sporna, pa je podrobneje urejena v 99. členu ZDoh-2. Kot ta vrednost se praviloma šteje v prodajni ali drugi pogodbi navedena vrednost kapitala ob

preveriti resničnost dejstev, ki so razvidna iz pravnomočnega sklepa o dedovanju, ugotoviti pa mora tudi druga dejstva, ki so pomembna za odločitev v zadevi.

⁷ V 73. členu ZDavP-2 se prepleta vsebina načela materialne resnice (8. člen ZUP in 5. člen ZDavP-2), načela proste presoje dokazov (10. člen ZUP), načela varstva pravic strank (7. člen ZUP) ter načela zaslišanja stranke (9. člen ZUP). Glej J. Podlipnik v: P. Kovač (ur.), Davčno pravo med teorijo in prakso s komentarjem 70.–90. člena ZDavP-2, Uradni list Republike Slovenije, Ljubljana 2021, str. 343.

⁸ Ustavno sodišče je z odločbo št. U-I-190/15 z dne 5. 5. 2016 (Uradni list RS, št. 36/16) razveljavilo drugi odstavek 5. člena ZDDD, ki je ugotavljanje vrednosti podedovane nepremičnine vezal na posplošeno tržno vrednost, ugotovljeno po zakonu, ki ureja množično vrednotenje nepremičnin, kakor je določena nepremičnini v registru nepremičnin na dan nastanka davčne obveznosti. Zato davčni organ, če dvomi o pravilni vrednosti nepremičnine, v postopku odmere davka na dediščino ugotavlja tržno vrednost posamezne nepremičnine (npr. s primerjavo s splošno znanimi tržnimi cenami na m² na določenem območju oziroma s cenami iz izvedenih prodaj primerljivih nepremičnin). Po splošnih določbah ZDavP-2 ima zavezanec pravico oceno tržne vrednosti nepremičnine izpodbijati s predložitvijo individualne ceno.

⁹ ZDoh-2 v 94. členu opredeljuje odsvojitve kapitala z navajanjem možnih pojavnih oblik odsvojitve, ki lahko pripeljejo do nastanka davčne obveznosti. Pod pojmom odsvojitve je tako razumeti zlasti prodajo kapitala, dajanje kapitala v dar, zamenjavo kapitala, unovčitev investicijskega kupona, izplačilo sorazmernega dela likvidacijske mase v primeru likvidacije vzajemnega sklada, izplačilo lastniškega deleža v primeru prenehanja gospodarske družbe, zmanjšanje deleža v okviru zmanjšanja lastniškega kapitala družbe in druge primere izplačila lastniškega deleža, bodisi v denarju ali naravi.

¹⁰ Posamezne transakcije s kapitalom so po ZDoh-2 sicer lahko izvzete iz obdavčitve z dohodnino. V 95. členu ZDoh-2 so taksativno naštet primeri neobdavčljivih odsvojitve kapitala, v 96. členu ZDoh-2 pa so predvidene oprostitve, ko se dohodnina od dobička iz kapitala ne plača.

odsvojitvi (ta vrednost se v skladu z navedeno določbo zmanjša za določene stroške zavezanca). Če je odsvojeni kapital nepremičnina (kot v obravnavani zadevi), mora zavezanec na podlagi tretjega odstavka 326. člena ZDavP-2 vložiti napoved za odmero dohodnine od dobička iz kapitala, in sicer v 15 dneh od dneva odsvojitve kapitala.¹¹ Na tej podlagi davčni organ izda odločbo o višini dohodnine od dobička iz kapitala v 30 dneh od dneva vložitve napovedi.¹² Pri tem lahko davčni organ izda odmerno odločbo brez posebnega ugotovitvenega postopka le, če spozna, da so podatki iz davčne napovedi popolni in pravilni, ali če ima sam uradne podatke, ki so potrebni za odločbo, ali jih lahko zbere, tako da ni potrebno zaslisanje stranke zaradi zavarovanja njenih pravic in interesov.¹³ Če pogojev za vodenje skrajšanega ugotovitvenega postopka ni, mora davčni organ izpeljati posebni ugotovitveni postopek in omogočiti strankam, da zavarujejo in uveljavijo svoje pravice in interese.¹⁴

16. Glede na predstavljeno zakonsko ureditev mora davčni organ v postopku odmere dohodnine od dobička iz kapitala v ugotovitvenem postopku kot ključno okoliščino, ki vpliva na odmero davka, ugotoviti vrednost kapitala ob pridobitvi, pri čemer se po prvem odstavku 98. člena ZDoh-2 v vrednost kapitala ob pridobitvi všttevajo nabavna vrednost kapitala in stroški, določeni s sedmim odstavkom 98. člena ZDoh-2. Za določitev nabavne vrednosti kapitala so v 98. členu ZDoh-2 določena posebna pravila, po katerih je ugotavljanje te vrednosti odvisno od načina pridobitve kapitala. Za nabavno vrednost kapitala se praviloma šteje v prodajni ali drugi pogodbi navedena vrednost kapitala v času pridobitve. Če kapital ni pridobljen na podlagi pogodbe ali če vrednost kapitala v času pridobitve ni razvidna iz pogodbe, se za nabavno vrednost kapitala šteje vrednost kapitala v času pridobitve, ki jo zavezanec dokazuje z ustreznimi dokazili. Izjema od tega pravila pa je določena za primer, ko je bil kapital pridobljen z dedovanjem in je bil od tega kapitala že odmerjen davek na dediščino, na kar se nanaša izpodbijana ureditev.

17. Ugotovitev vrednosti (posamezne enote) podedovanega premoženja (torej vrednosti kapitala, od katere je bil odmerjen davek na dediščino) je dejstvo, ki je pomembno za ugotovitev davčne osnove za odmero davka na dediščino. Ker gre za dejstvo in ne za odločitev o pravnem vprašanju (to je odločitev o pravici, obveznosti ali pravni koristi stranke), je ugotovitev te vrednosti del obrazložitve odločbe o odmeri davka na dediščino in ne del izreka te odločbe. V odločbi o odmeri davka na dediščino mora davčni organ v skladu s prvim odstavkom 80. člena ZDavP-2, ki določa obvezne sestavine izreka odmerne odločbe, sicer med drugim navesti tudi davčno osnovo. Vendar to ne pomeni, da je zato del izreka take odločbe tudi ugotovitev vrednosti (vsake

¹¹ Za čas odsvojitve kapitala se v takem primeru šteje datum sklenitve pogodbe ali drugega pravnega posla oziroma datum pravnomočnosti sodne odločbe ali dokončnosti odločbe upravnega organa, na podlagi katerih je fizična oseba odsvojila kapital (glej 102. člen ZDoh-2).

¹² Prvi odstavek 330. člena ZDavP-2.

¹³ Drugi odstavek 73. člena ZDavP-2.

¹⁴ Prvi odstavek 73. člena ZDavP-2.

od enot) podedovanega premoženja. Ta vrednost je eno od dejstev, ki vplivajo na višino davčne osnove. Za opredelitev davčne osnove za odmero davka na dediščino je namreč treba glede na 5. člen ZDDD najprej sešteti vrednosti vseh enot podedovanega premoženja v času nastanka davčne obveznosti ter odbiti morebitne dolgove, stroške in bremena, ki odpadejo na premoženje, od katerega se plačuje ta davek.

18. Ker ugotovitev vrednosti podedovanega premoženja v postopku odmere davka na dediščino ni del izreka odločbe o davku na dediščino, se na to ugotovitev ne morejo raztezati učinki pravnomočnosti. Pravnomočen postane izrek odločbe (ugotovitve v izreku), ne pa tudi druge ugotovitve, ki so zapisane v obrazložitvi odločbe. Ugotovitev vrednosti podedovanega premoženja v postopku odmere davka na dediščino tako sama zase ne učinkuje zunaj konkretnega postopka, saj je ne zajamejo učinki pravnomočnosti niti v pozitivnem smislu pravnomočne odločitve o pravicah oziroma obveznostih (*res judicata pro veritate habetur*) niti v negativnem smislu po načelu *ne bis in idem*. Čeprav ugotovitev vrednosti podedovanega premoženja pri odmeri davka na dediščino torej sama zase ne bi mogla imeti (neposrednega) učinka zunaj konkretnega postopka, pa tak učinek izhaja iz izpodbijane ureditve. Ta namreč vzpostavlja vezanost davčnega organa v postopku odmere dohodnine od dobička iz kapitala na ugotovitev vrednosti kapitala, ki jo je davčni organ v okviru ugotavljanja dejanskega stanja ugotovil v postopku odmere davka na dediščino.

19. Nabavna vrednost kapitala v času pridobitve je po izpodbijani ureditvi pravna domneva (*praesumptio iuris*). Pravna domneva je pravno dejstvo, ki velja na temelju drugih dejstev kot resnično, ne da bi ga bilo treba dokazovati.¹⁵ Pri tem je sicer treba dokazovati dejstva, na katera zakon navezuje obstoj pravne domneve (tisti, ki se na domnevo sklicuje, mora dokazati resničnost trditve o obstoju temelja domneve – tako imenovane domnevne baze). Če je pravna domneva izpodbojna (*praesumptio iuris tantum*), je dopustno dokazovati, da domnevano dejstvo v resnici ne obstaja. Če je pravna domneva neizpodbojna (*praesumptio iuris et de iure*), nasproten dokaz ni dopusten.¹⁶

20. Iz navedb pobudnika in Vlade izhaja, da izpodbijana ureditev ustvarja učinek neizpodbojne pravne domneve. Ustavno sodišče to razlago sprejema. Tretja poved drugega odstavka 98. člena ZDoh-2 namreč ureja dva položaja: 1. nabavno vrednost kapitala ob pridobitvi, če je bil predhodno odmerjen davek na dediščino; in 2. nabavno vrednost kapitala ob pridobitvi, če davek na dediščino (še) ni bil odmerjen. V prvem

¹⁵ V upravnem (davčnem) postopku ni treba dokazovati dejstev, katerih obstoj zakon domneva, temveč je dovoljeno dokazovati, da ne obstajajo, če ni z zakonom drugače določeno (tretji odstavek 165. člena ZUP).

¹⁶ Več o pravnih domnevah glej M. Pavčnik, Teorija prava: prispevek k razumevanju prava, 6., pregledana in dopolnjena izdaja, Lexpera, GV Založba, Ljubljana 2020, str. 342. Prim. tudi odločbo Ustavnega sodišča št. U-I-135/00 z dne 9. 10. 2002 (Uradni list RS, št. 93/02, in OdlUS XI, 211), 75. točka obrazložitve.

primeru se nabavna vrednost kapitala v postopku odmere dohodnine od dobička iz kapitala (ponovno) ne ugotavlja. Ta vrednost kapitala je enaka tisti vrednosti, od katere je bil že odmerjen davek na dediščino. V drugem primeru se nabavna vrednost ugotavlja. Upošteva se primerljiva tržna cena kapitala v času pridobitve, ki jo zavezanec dokazuje z ustreznimi dokazili. Zakonodajalec je možnost zavezanca, da s svojimi dokazili dokazuje vrednost kapitala ob pridobitvi, izrecno predvidel le za primer, ko davek na dediščino ni bil odmerjen. Če pa je bil davek na dediščino odmerjen, zavezanec vrednosti kapitala ob pridobitvi s svojimi dokazili ne more dokazovati v postopku odmere dohodnine. Da bi lahko bilo drugače, tudi iz zakonodajnega gradiva ne izhaja.¹⁷

Presoja skladnosti izpodbijane ureditve z 22. členom Ustave

21. Pobudnik navaja, da je izpodbijana ureditev v neskladju z 22. členom Ustave. Izpodbijani ureditvi očita, da mu v postopku odmere davka od dobička iz kapitala onemogoča dokazovati nabavno vrednost kapitala.

22. Člen 22 Ustave vsakomur zagotavlja enako varstvo njegovih pravic v postopku pred sodiščem in pred drugimi državnimi organi, organi lokalnih skupnosti in nosilci javnih pooblastil, ki odločajo o njegovih pravicah, dolžnostih ali pravnih interesih. Gre za osrednjo določbo Ustave, ki se nanaša na pravico do poštenega obravnavanja¹⁸ in pomeni jamstvo možnosti aktivnega vplivanja na odločitve.¹⁹ Eden od bistvenih elementov pravice do enakega varstva pravic iz 22. člena Ustave je tudi pravica do izjave, ki posamezniku zagotavlja možnost, da se izjavi o dejstvih in okoliščinah, ki so pomembni za odločitev o njegovi pravici.²⁰ Ustavno sodišče poudarja pomen pravice do izjave v vseh sodnih postopkih, pri čemer pri opredeljevanju njene vsebine upošteva posebnosti posameznih postopkov.²¹ Pomen pravice do izjave je Ustavno sodišče posebej poudarilo tudi v davčnem postopku, ki je posebna vrsta upravnega postopka.²²

¹⁷ Predlog zakona o dohodnini, Poročevalec Državnega zbora z dne 21. 9. 2006, št. 101, EPA: 1071-IV (v nadaljevanju Predlog ZDoh-2).

¹⁸ Tako tudi A. Galič, Ustavno civilno procesno pravo, GV Založba, Ljubljana 2004, str. 219.

¹⁹ Odločbi Ustavnega sodišča št. U-I-12/12 z dne 11. 12. 2014 (Uradni list RS, št. 92/14, in OdlUS XX, 30), 42. točka obrazložitve, in št. Up-3/00 z dne 2. 3. 2000 (OdlUS IX, 132), 8. točka obrazložitve.

²⁰ Odločba Ustavnega sodišča št. Up-570/10 z dne 13. 10. 2011 (Uradni list RS, št. 93/11), 9. točka obrazložitve.

²¹ Odločbe Ustavnega sodišča št. Up-84/94 z dne 11. 7. 1996 (OdlUS V, 184), 31. točka obrazložitve, št. Up-73/95 z dne 27. 2. 1997 (OdlUS VI, 72), 6. točka obrazložitve, in št. Up-969/13 z dne 17. 9. 2015, 8. točka obrazložitve.

²² Odločba Ustavnega sodišča št. Up-879/12, U-I-234/12 z dne 24. 4. 2014 (Uradni list RS, št. 35/14), 4. točka obrazložitve.

Jamstva iz 22. člena Ustave v okviru zakonodajnega urejanja posameznih postopkov zavezujejo tudi zakonodajalca.²³

23. Iz mnenja Vlade izhaja, da je zavezancu s tem, ko mu je glede vrednosti kapitala zagotovljena pravica do izjave v postopku odmere davka na dediščino, posledično zagotovljena tudi pravica do izjave glede te vrednosti (torej glede nabavne vrednosti kapitala) v postopku odmere davka od dobička iz kapitala in da do omejitve pravice do izjave sploh ne pride. Pri tem se Vlada sklicuje na sistemsko povezanost ZDoh-2 in ZDDD. Na drugi strani pobudnik opozarja na položaj, ko v postopku odmere davka na dediščino zavezanci po njegovem mnenju sploh nimajo nobenega interesa, da bi uveljavljali višjo vrednost podedovanega premoženja, ker bi v tem primeru morali plačati višji davek. S tega vidika pobudnik tudi zatrjuje, da če stranka postopka ne izpodbija dejanskega stanja v konkretnem postopku, ima to lahko vpliv le na ta postopek, ne more pa imeti vpliva na kakršnekoli druge postopke.

24. Iz ustavnosodne presoje že izhaja stališče Ustavnega sodišča, da čeprav zavezanec ni stranka določenega davčnega postopka – konkretno postopka davčnega inšpekcijskega nadzora, se nanj lahko neposredno nanašajo ugotovitve iz tega postopka.²⁴ Rezultat postopka davčnega inšpekcijskega nadzora je lahko v škodo zavezancu, če je ta imel možnost sodelovati v tem postopku in s tem vplivati na ugotovitve in odločitve davčnega inšpekcijskega organa.²⁵ V primerih, ko se ugotovitve davčnega organa v postopku davčnega inšpekcijskega nadzora nanašajo tudi na zavezanca, lahko ta svoje pravne koristi učinkovito in dejansko zavaruje, če mu je priznana lastnost stranskega udeleženca v postopku davčnega inšpekcijskega nadzora ter s tem zagotovljena tudi pravica do izjave.²⁶

25. To poenostavljeno pomeni, da se v nekaterih primerih ugotovitve določenega davčnega postopka lahko raztezajo tudi zunaj tega postopka, če je v tem postopku na ustrezen način zagotovljena pravica do izjave. Da ima zavezanec na splošno možnost izjave o vrednosti kapitala (že) v postopku odmere davka na dediščino, v obravnavani zadevi ni sporno (glej tudi 14. točko obrazložitve te odločbe). Kot je bilo že navedeno, je pobudnik Ustavnemu sodišču tudi predložil obvestilo, v katerem so navedene ugotovitve FURS v konkretnem odmernem postopku (seznam nepremičnega in premičnega premoženja, izračun davčne osnove in davka). V obvestilu je med drugim celo izrecno navedeno, da vrednost kapitala ob pridobitvi ureja 98. člen ZDoh-2 in da se, če se bodo podedovane nepremičnine odsvojile v določenem roku od pridobitve, za nabavno vrednost nepremičnin šteje vrednost, od katere je odmerjen davek na

²³ Odločba Ustavnega sodišča št. U-I-294/12 z dne 10. 6. 2015 (Uradni list RS, št. 46/15, in OdlUS XXI, 4), 18.–19. točka obrazložitve.

²⁴ Glej odločbo Ustavnega sodišča št. Up-785/15, Up-788/15 z dne 27. 10. 2016 (Uradni list RS, št. 74/16), 10. in 13. točka obrazložitve.

²⁵ Prav tam, 12. točka obrazložitve.

²⁶ Prav tam, 14. točka obrazložitve.

dediščino.²⁷ Pobudnik je bil poučen, da lahko na obvestilo poda pripombe v določenem roku in da bo o davku na dediščino v nadaljevanju postopka izdana odločba.²⁸

26. Vendar pa je za obravnavano zadevo pomembno upoštevati, da v postopku odmere davka na dediščino ne more biti vselej znano, kdaj in če sploh bo prišlo do odmere davka od dobička iz kapitala. Ta okoliščina je po oceni Ustavnega sodišča odločilna. Kljub določeni povezanosti med obema davkoma v smislu izpodbijane ureditve je lahko med postopkoma njune odmere, če do postopka odmere davka od dobička iz kapitala sploh pride, relativno velik časovni razmik (do 15 let²⁹). Gre za različna davka in šele v primeru odsvojitve kapitala, do česar torej lahko pride čez več let, je znana davčna osnova po ZDoh-2 (če je treba plačati davek po tem zakonu). Tako ni mogoče trditi, da bi morala biti zavezancem že v okviru postopka po ZDDD vnaprej znana njegova vrednost ob odsvojitvi. O morebitnem izidu davčnega postopka na podlagi izpodbijane ureditve je torej v času odločanja po ZDDD še preuranjeno sklepati (glej tudi 15. točko obrazložitve te odločbe).

27. Posledično se obravnavani položaj pomembno razlikuje od položaja, na katerega se je nanašala zgoraj citirana odločba Ustavnega sodišča št. Up-785/15, Up-788/15. V tistem primeru je davčni organ pri družbi delodajalki izvedel davčni inšpekcijski nadzor nad pravilnostjo in pravočasnostjo obračunavanja ter plačevanja davkov in prispevkov od dohodkov fizičnih oseb. Ustavna pritožnika sta tam kot zavezanca za plačilo dohodnine od davčnega organa zahtevala priznanje položaja stranskih udeležencev in udeležbo v postopku davčnega inšpekcijskega nadzora. Čeprav je šlo tudi v tistem primeru za dva ločena davčna postopka, v katerih sta ustavna pritožnika nastopala v različnih pravnih položajih,³⁰ je Ustavno sodišče navedlo, da se ugotovitve davčnega organa v postopku davčnega inšpekcijskega nadzora pri plačniku davka, ki za račun zavezanca obračunava in plačuje akontacijo dohodnine, nanašajo tudi na davčnega zavezanca, ki mu davčni organ kasneje obnovi postopek odmere dohodnine.³¹ V obravnavani zadevi pa je položaj zavezanca lahko v celoti jasen šele, če in ko pride do odsvojitve kapitala in obdavčitve po ZDoh-2.³² Morebitna predvidevanja zavezanca v

²⁷ Obvestilo, str. 4.

²⁸ Prav tam, str. 5.

²⁹ Po zdaj veljavnem prvem odstavku 96. člena ZDoh-2 se dohodnina ne plača od dobička iz kapitala, doseženega pri odsvojitvi kapitala po 15 letih imetništva. Do 31. 12. 2021 je bila ta meja celo 20 let (12. in 30. člen Zakona o spremembah in dopolnitvah Zakona o dohodnini, Uradni list RS, št. 39/22 – ZDoh-2Z).

³⁰ Odločba Ustavnega sodišča št. Up-785/15, Up-788/15, 12. točka obrazložitve.

³¹ Prav tam, 14. točka obrazložitve.

³² To velja tudi, če bi zavezanec v okviru postopka odmere davka na dediščino zatrjeval nižjo vrednost podedovanega premoženja. Kadar je razlika med vrednostjo kapitala ob odsvojitvi in vrednostjo kapitala v času pridobitve negativna, se lahko v skladu s splošnim pravilom iz drugega odstavka 97. člena ZDoh-2 v letu, za katero se odmerja dohodnina, za navedeno

okviru postopka po ZDDD in dejstvo, da je odločitev o odsvojitvi kapitala odvisna od odločitve zavezanca, tega zaključka ne morejo spremeniti.

28. Glede na to ni mogoče slediti stališču Vlade, da je pravici do izjave o nabavni vrednosti kapitala v postopku po ZDoh-2 zadoščeno že s tem, da se zavezanec po splošnih pravilih in načelih lahko izjavi v postopku odmere davka na dediščino po ZDDD. Pritrditi je torej treba pobudniku, da izpodbijana ureditev zavezancu onemogoča, da bi se v postopku odmere davka od dobička iz kapitala izjavil o nabavni vrednosti kapitala, ki je bil pridobljen z dedovanjem in za katerega je bil odmerjen davek na dediščino. S tem izpodbijana ureditev posega v pravico do izjave kot enega od bistvenih elementov pravice do enakega varstva pravic iz 22. člena Ustave.

29. Dopustnost posega v človekovo pravico Ustavno sodišče presoja z vidika obstoja ustavno dopustnega cilja (tretji odstavek 15. člena Ustave). Če ta obstaja, je treba vselej oceniti še, ali je poseg v skladu z načeli pravne države, in sicer s splošnim načelom sorazmernosti (2. člen Ustave). Presojo, ali gre morda za prekomeren poseg, opravi Ustavno sodišče na podlagi tako imenovanega strogega testa sorazmernosti, ki obsega presojo primernosti, nujnosti in sorazmernosti v ožjem smislu. Poseg je ustavno dopusten, če prestane vse tri vidike testa.³³

30. Cilj izpodbijane ureditve iz Predloga ZDoh-2 ni konkretno in neposredno razviden. Vlada se glede cilja izpodbijane ureditve sklicuje predvsem na ekonomičnost davčnega postopka. Meni, da bi bilo neekonomično v postopku odmere davka od dobička iz kapitala znova ugotavljati enako dejansko stanje, ki je bilo med istima strankama že ugotovljeno v postopku odmere davka na dediščino. Izpodbijana ureditev naj bi zasledovala tudi javno korist. Nepošteno ravnanje zavezancev (v postopkih odmere davka na dediščino) naj bi pogosto vodilo do napačno odmerjenih davkov, s čimer naj bi bila prizadeta javna sredstva in s tem načelo socialne države. Z izpodbijano ureditvijo se po mnenju Vlade zagotavlja pravilna in zakonita odmera davkov ter s tem enakomerna porazdelitev davčnega bremena med zavezanci. Po presoji Ustavnega sodišča je izpodbijana ureditev, ki z vezanostjo davčnega organa na dejstvo, ugotovljeno v drugem davčnem postopku, poenostavlja ugotovitveni postopek, očitno usmerjena v hitro, učinkovito in bolj ekonomično izvedbo postopka odmere davka od dobička iz kapitala. Ustavno sodišče je že pojasnilo, da je davek za državo ena najpomembnejših oblik fiskalnih dohodkov, tako po namenu kot po višini. Pri tem davek ni le instrument zbiranja sredstev za pokrivanje potreb državnega aparata, temveč je skupaj z drugimi fiskalnimi dohodki zlasti instrument ekonomske in socialne politike

izgubo zmanjšuje pozitivna davčna osnova za dobiček iz kapitala po tem poglavju (vendar ne za več, kot znaša pozitivna davčna osnova).

³³ Na primer odločba Ustavnega sodišča št. U-I-18/02 z dne 24. 10. 2003 (Uradni list RS, št. 108/03, in OdlUS XII, 86), 25. točka obrazložitve.

države.³⁴ Ustavno sodišče je tudi že poudarilo, da lahko država svoje naloge po 146. členu Ustave zagotavlja le, če je davčni sistem učinkovit,³⁵ kar po naravi stvari vključuje tudi hitro in učinkovito pobiranje davkov.³⁶ Zakonodajalec je torej za poseg v ustavno varovano pravico do izjave imel navedene ustavno dopustne cilje.

31. Ukrep, ki posega v človekovo pravico, je primeren, če je z njim dejansko mogoče doseči cilj, ki ga zasleduje. Ustavno sodišče je že pojasnilo, da je treba na področju javnih financ zakonodajalcu pustiti široko polje proste presoje. Ne le glede predmeta obdavčitve, temveč tudi glede ukrepov, ki zagotavljajo učinkovit davčni sistem.³⁷ Pri presoji (ne)primernosti ukrepa se ocenjuje le, ali je zakonodajalec morda izbral tako sredstvo, ki očitno ne more doseči zasledovanega cilja.³⁸ Ukrep je torej neprimeren šele takrat, kadar sredstvo za doseg cilja ni v razumni zvezi s tem ciljem in kadar s sredstvom navedenega cilja v nobenem primeru ni mogoče doseči, ne le zgolj v določenem obsegu.³⁹ Za izpodbijano ureditev ni mogoče trditi, da očitno ne prispeva k ciljem, ki jih zasleduje. Če posameznega dejstva (konkretno nabavne vrednosti kapitala) v ugotovitvenem postopku ni treba posebej ugotavljati in v zvezi s tem izvajati dokazov, je razumno pričakovati, da je postopek odmere davka od dobička iz kapitala učinkovitejši in bolj ekonomičen, dotok sredstev v državni proračun pa poenostavljen in hitrejši. To še zlasti velja, kadar je pridobitev kapitala časovno oddaljena več let in je ugotavljanje nabavne vrednosti kapitala v času pridobitve lahko oteženo. Izpodbijana ureditev je torej primerna, saj se z njo dejansko lahko dosežejo navedeni cilji.

32. V okviru preizkusa nujnosti posega Ustavno sodišče presoja, ali je ukrep nujen, da bi se želeni cilj dosegel tako učinkovito in v tolikšni meri, kot to omogoča presojeni ukrep. Upošteva že navedeni stališči, da ima zakonodajalec na področju javnih financ široko polje proste presoje tudi glede ukrepov, ki zagotavljajo učinkovit davčni sistem, in da Ustavno sodišče ni pristojno za presojo, kateri ukrep ali skupina ukrepov je učinkovitejša za doseg cilja na področju javnih financ, lahko Ustavno sodišče tudi v tem koraku testa sorazmernosti ocenjuje le, ali očitno obstaja blažji ukrep, ki bi bil enako učinkovit kot izpodbijani. Takega ukrepa Ustavno sodišče ne prepozna. Ni namreč videti načina, kako bi se brez posega v pravico do izjave (ali z blažjim posegom vanjo)

³⁴ Odločba Ustavnega sodišča št. U-I-297/95 z dne 28. 10. 1998 (Uradni list RS, št. 76/98, in OdlUS VII, 198), 11. točka obrazložitve.

³⁵ Da je učinkovit davčni sistem nedvomno v javnem interesu, je Ustavno sodišče že presodilo v odločbi št. U-I-106/19, Up-190/17 z dne 10. 3. 2022 (Uradni list RS, št. 52/22), 15. točka obrazložitve.

³⁶ Primerjaj odločbo Ustavnega sodišča št. U-I-122/13 z dne 10. 3. 2016 (Uradni list RS, št. 25/16, in OdlUS XXI, 23), 10. točka obrazložitve. Primerjaj tudi odločbo Ustavnega sodišča št. U-I-397/98 z dne 21. 3. 2002 (Uradni list RS, št. 35/02, in OdlUS XI, 49), 9. točka obrazložitve.

³⁷ Odločba Ustavnega sodišča št. U-I-122/13, 11. točka obrazložitve.

³⁸ Prav tam.

³⁹ Prav tam, 12. točka obrazložitve.

zagotovili enako močni pozitivni učinki na hitrost in učinkovitost postopka odmere davka od dobička iz kapitala, kot to omogoča izpodbijana ureditev.

33. Ob ugotovljeni primernosti in nujnosti posega je moralo Ustavno sodišče pretehtati še obstoj sorazmernosti v ožjem smislu. Tehtati je torej moralo med težo posega v človekovo pravico in koristjo, ki jo ta poseg prinaša. Pri oceni teže posega je treba upoštevati, da čeprav izpodbijana ureditev posega v pravico do izjave v postopku po ZDoh-2, pa ta pravica ni izključena v postopku po ZDDD, v katerem se prav tako že ugotavlja upoštevno dejstvo nabavne vrednosti kapitala. Pri tej oceni prav tako ni mogoče v celoti spregledati, da je v davčnih postopkih na splošno poudarjena zahteva, da zavezanec v okviru tako imenovane sodelovalne dolžnosti⁴⁰ tudi sam aktivno prispeva k ugotavljanju pravno pomembnih dejstev, tako tistih, ki so mu v korist, kot tistih, ki so mu v breme.⁴¹ Davek na dediščino FURS odmeri po uradni dolžnosti, vendar sodelovalna dolžnost v načelu ni omejena samo na postopke, ki se začnejo na zahtevo stranke. To ne pomeni, da bi v okviru zadevnega postopka po ZDDD pravica do izjave vključevala tudi dolžnost zavezanca opozarjati davčni organ na napake, ki jih ta morda zagreši pri ugotavljanju dejanskega stanja, vendar so zavezancu "v korist", na kar pravilno opozarja pobudnik. Pomeni pa, da lahko davčni organ pridobi ali preveri podatke na podlagi navedene sodelovalne dolžnosti (glej tudi 14. točko obrazložitve te odločbe). Iz navedb pobudnika izhaja njegovo stališče, da zavezanec v postopku odmere davka na dediščino nima ne pravnega ne dejanskega interesa, da bi v postopku po ZDDD uveljavljal, da je vrednost podedovanega premoženja ugotovljena prenizko, saj naj bi to pomenilo višjo davčno obveznost po ZDDD. Vendar to stališče samo po sebi še ne more pomeniti, da je učinkovita pravica do izjave izključena (tudi) v postopku po ZDDD, saj ni mogoče v celoti izključiti nasprotnega položaja, torej da bi zavezanec glede na konkretne okoliščine lahko uspešno uveljavljal tudi višjo vrednost dediščine.⁴² Vse navedeno izkazuje, da je manjši tudi morebitni negativni vpliv izpodbijane ureditve na načelo materialne resnice (5. člen ZDavP-2).

34. Nadalje je pomembno, da sta postopka po ZDoh-2 in ZDDD del istega sistema (davčnega sistema). Vrednost kapitala sama po sebi ni odvisna od tega, ali jo FURS ugotovi za namen postopka po ZDoh-2 ali po ZDDD. Čeprav je dohodnina praviloma

⁴⁰ Glej prvi in drugi odstavek 10. člena ZDavP-2.

⁴¹ Glej N. Jeromel Fišer v: E. Kerševan, J. Podlipnik (ur.), Splošno davčno pravo, Lexpera, GV Založba, Ljubljana 2023, str. 235–236.

⁴² Pobudnik sam trdi, da bi mu bilo v korist, če bi bila v postopku odmere davka na dediščino po ZDDD ugotovljena njena prava vrednost in bi bil davek pravilno odmerjen, tako pa je po lastnih navedbah davek (gledano v celoti) preplačal. To korist je mogoče razumeti tudi kot pravno korist, temelječo na izpodbijani ureditvi. V tem smislu bi bil torej pobudnik v boljšem pravnem položaju, če bi bila v postopku odmere davka na dediščino po ZDDD ugotovljena (po navedbah pobudnika) prava vrednost dediščine. Poleg tega pobudnik navaja, da je predlagal obnovo postopka odmere davka na dediščino, vendar davčni organ njegovemu predlogu ni ugodil. Pri tem gre za ločeni postopek, na katerega se obravnavana zadeva sicer ne nanaša.

prihodek državnega proračuna,⁴³ davek na dediščino pa pripada občini,⁴⁴ kar sicer poudarja pobudnik, v obeh primerih davek odmeri FURS. Pobudnik še trdi, da je pri določanju davčne osnove po ZDoh-2 upoštevna (primerljiva) tržna cena kapitala, po ZDDD pa njegova vrednost, ter opozarja, da izraza cena in vrednost nista sinonima. Vendar je treba v zvezi s tem navesti, da ZDoh-2 v 98. členu določa "vrednost kapitala" in da je davčna osnova od dobička iz kapitala v skladu s prvim odstavkom 97. člena ZDoh-2 razlika med vrednostjo kapitala ob odsvojitvi in vrednostjo kapitala ob pridobitvi. Le v nekaterih posebnih okoliščinah (to pomeni izjemoma) se kot ta vrednost upošteva "primerljiva tržna cena".⁴⁵ Zato navedene trditve pobudnika ne morejo prepričljivo utemeljiti njegovega stališča, da vrednosti kapitala, ugotovljene po ZDDD, ni ustrezno uporabiti v postopku po ZDoh-2. Tej razlagi pobudnika torej Ustavno sodišče ne more slediti.

35. Vse navedeno pomembno zmanjšuje težo posega v pravico do izjave po izpodbijani ureditvi. Ta poseg je bistveno manjši, kot bi bil v primeru, če zavezanec sploh ne bi imel v nobenem postopku nikakršne možnosti, da bi se lahko izjavil o nabavni vrednosti kapitala.

36. Na drugi strani je treba ovrednotiti koristi izpodbijane ureditve. Kot je bilo že navedeno, Vlada poudarja pomen ekonomičnosti postopka odmere dohodnine z različnih vidikov. Predvsem je treba upoštevati, da zaradi izpodbijane ureditve ob odsvojitvi kapitala ni treba ponovno ugotavljati njegove vrednosti ob pridobitvi, kot je bila ugotovljena že v postopku odmere davka na dediščino (tedaj ob zagotovljeni pravici do izjave). S tem se lahko postopek odmere dohodnine poenostavi tudi za zavezance. Namen pravnih domnev je, da olajšajo oziroma poenostavijo dokazovanje in s tem nastop določenih pravnih posledic.⁴⁶ Ugotavljanje vrednosti kapitala se ne ponavlja, kar lahko bistveno pospeši postopke. Upoštevanje iste vrednosti kapitala preprečuje napake pri obdavčenju z dohodnino, do katerih bi lahko prišlo, če bi se ta vrednost ponovno ugotavljala. Izpodbijana ureditev preprečuje, da bi FURS v dveh davčnih postopkih ugotovila različne vrednosti istega kapitala ob njegovi pridobitvi. Tudi na ta način se lahko krepi konsistentnost oziroma enotnost ureditve davčnega sistema ter posledično predvidljivost obdavčitve. Na tem sloni zaupanje zavezancev v davčni sistem.⁴⁷ Pobudnik razlaga, kako imajo zavezanci v različnih postopkih različne interese. Vendar interesi, ki naj bi jih zavezanci lahko prilagajali glede na namene ali rezultate različnih postopkov (kot bi lahko bilo razumeti tudi stališče pobudnika), v načelu ne bi smeli prevladati nad javnimi interesi. Nepomembno tudi ni, da bi možnost različnega ugotavljanja vrednosti v postopkih po ZDDD in ZDoh-2 lahko omogočala

⁴³ Člen 3 ZDoh-2.

⁴⁴ V skladu s pravili, določenimi v 7. členu ZDDD.

⁴⁵ Prim. drugi, tretji in peti odstavek 98. člena ZDoh-2.

⁴⁶ Glej M. Pavčnik, nav. delo, str. 342.

⁴⁷ Prim. B. Tičar, Uvod v korporacijsko davčno pravo, Inštitut za javno upravo pri Pravni fakulteti v Ljubljani, Ljubljana 2001, str. 58 in 61.

različne špekulacije zavezancev, ki bi šele v postopkih po ZDoh-2 odpirali vprašanja nabavne vrednosti kapitala. Isti davčni organ bi tako dejansko dvakrat ugotavljal oziroma preverjal isto dejstvo, čeprav *a priori* niti ni mogoče povsem izključiti, da bi se glede na okoliščine oziroma v skladu z zakonskimi pogoji v konkretnih primerih lahko tudi poseglo v odločbe o odmeri davka na dediščino z rednimi ali izrednimi pravnimi sredstvi.⁴⁸

37. Ob upoštevanju prej navedenih izhodišč oziroma koristi izpodbijane ureditve, ki niso zanemarljive, in glede na to, da je na drugi strani teža posega izpodbijane ureditve v pravico do izjave v pomembni meri zmanjšana, Ustavno sodišče zaključuje, da izpodbijana ureditev ne pomeni prekomernega posega v pravico do izjave iz 22. člena Ustave.

Drugi očitki pobudnika

38. Pobudnik zatrjuje neskladje izpodbijane ureditve z načelom enakosti pred zakonom (drugi odstavek 14. člena Ustave). Iz tega načela izhaja načelo davčne pravičnosti, ki mora zagotavljati, da bo enakomernost v davčni obremenitvi v resnici učinkovala v vsakem posamičnem primeru odmere davka. To pomeni, da mora ureditev določenega davka omogočati pravno in dejansko enako obravnavo zavezancev. Stremeti mora zato k dosledni izpeljavi zakonodajalčeve davčne odločitve in jo omogočati. Princip doslednosti, ki naj zagotovi enakost dejanskega učinka davčne obremenitve, je zato bistveni sestavni del davčne enakosti. Zakonska pravila morajo zagotavljati uresničitev enakosti v zakonu v posamičnem primeru odmere davka.⁴⁹ Ena od temeljnih podlag za pravično obdavčitev je načelo plačila davkov po ekonomski sposobnosti.⁵⁰ Pri določanju davčne osnove to pomeni, da je treba pri obdavčenju dohodkov izhajati iz dejansko ustvarjenega povečanja premoženja v določenem obdobju.⁵¹

39. Da izpodbijana ureditev ne bi zadostila navedenim zahtevam, pobudniku ni mogoče pritrditi. Okoliščina, da se zaradi neizpodbojne pravne domneve v postopku po ZDoh-2 za nabavno vrednost kapitala v času pridobitve vedno upošteva tista vrednost, od katere je bil odmerjen davek na dediščino, kot taka še nima učinka obdavčitve "navideznega" dohodka, kot neutemeljeno trdi pobudnik. Pobudnik navaja, da če pride do napake pri ugotavljanju vrednosti kapitala v postopku odmere davka na dediščino, zavezanec pa kasneje proda podedovano nepremičnino, mu FURS odmeri davek od prirasta premoženja, ki ga dejansko ni dosegel. Vendar je očitno, da pobudnik pri svoji razlagi v celoti izhaja iz izjemnega položaja, ko FURS v postopku odmere davka na

⁴⁸ Na primer s pritožbo (86. člen ZDavP-2). Glej tudi 89. člen ZDavP-2 (obnova davčnega postopka) in 90. člen ZDavP-2 (posebni primeri odprave, razveljavitve in spremembe odločbe).

⁴⁹ Odločba Ustavnega sodišča št. U-I-313/13 z dne 21. 3. 2014 (Uradni list RS, št. 22/14, in OdlUS XX, 22), 46. točka obrazložitve.

⁵⁰ M. Špes v: E. Kerševan, J. Podlipnik (ur.), nav. delo, str. 94.

⁵¹ Prav tam, str. 96.

dediščino vrednost napačno ugotovi. Zgolj zaradi možnosti, da pride do napačne ugotovitve dejanskega stanja, kar je, kot je že bilo navedeno, v okviru postopka odmere davka na dediščino možno sanirati, izpodbijana ureditev še ni v neskladju z načelom enakosti pred zakonom oziroma iz tega izhajajočim načelom davčne pravičnosti. Očitek pobudnika o neskladju z drugim odstavkom 14. člena Ustave je torej očitno neutemeljen.

40. Pobudnik zatrjuje neskladje s 27., 28. in 29. členom Ustave, če naj bi bil namen izpodbijane ureditve kaznovanje zavezancev, ki v postopku odmere davka na dediščino ne sporočijo FURS, da je napačno ugotovila vrednost kapitala. V tem primeru naj izpodbijana ureditev ne bi pomenila davka, temveč sankcijo za kršitev predpisov. Temeljna lastnost davkov izhaja iz 146. člena Ustave, ki v prvem odstavku določa, da država in lokalne skupnosti pridobivajo sredstva za uresničevanje svojih nalog z davki in drugimi obveznimi dajatvami ter s prihodki od lastnega premoženja. Z ustavnopravnega vidika je zato davek tista dajatev, ki prvenstveno zasleduje cilj financiranja javne porabe, čeprav ne nujno zgolj tega. Namen določanja davkov ni nujno le v zagotavljanju proračunskih sredstev, temveč se z davki dosega tudi drugi cilji, kot so prestrukturiranje gospodarstva, zaposlovanje, razvoj demografsko in sicer ogroženih območij in podobno.⁵² Z davki se torej lahko poleg fiskalnih neposredno uresničujejo tudi konkretni družbenopolitični cilji.⁵³ Med temi niso izključeni cilji, ki želijo v okviru splošne socialne ali ekonomske politike potencialne zavezance odvracati od posameznih (prihodnjih) ravnanj.⁵⁴ Smiselno enako velja za spodbujanje k posameznim želenim ravnanjem.⁵⁵

41. Učinek izpodbijane ureditve, če zavezanec ne ugovarja napačno ugotovljeni vrednosti kapitala v postopku odmere dohodnine po ZDDD, ne more pomeniti njenega kaznovalnega namena. Namen izpodbijane ureditve ni obdavčenje neobstoječega oziroma fiktivnega dohodka. V postopku odmere davka na dediščino niti ne more biti vselej gotovo dejstvo, ali bo sploh prišlo tudi do odmere dohodnine na podlagi izpodbijane ureditve. Tudi iz Predloga ZDoh-2 ne izhaja, da bi bil namen izpodbijane ureditve kaznovanje zavezancev, ki v postopku po ZDDD niso ugovarjali morebitno napačno ugotovljeni vrednosti kapitala. Izpodbijana ureditev pomeni enega od elementov pri ugotavljanju davčne osnove. Poleg tega, če zavezanec v položaju, na katerega se sklicuje pobudnik, v postopku po ZDDD ne uresniči svoje pravice do izjave

⁵² Odločba Ustavnega sodišča št. U-I-62/95 z dne 16. 2. 1996 (Uradni list RS, št. 14/96, in OdlUS V, 18), 9. točka obrazložitve.

⁵³ Prim. odločbe Ustavnega sodišča št. U-I-62/95, 9. točka obrazložitve, št. U-I-91/98 z dne 16. 7. 1999 (Uradni list RS, št. 61/99, in OdlUS VIII, 196), 15. točka obrazložitve, in št. U-I-260/04 z dne 20. 4. 2007 (Uradni list RS, št. 45/07, in OdlUS XVI, 25), 28. točka obrazložitve.

⁵⁴ Prim. odločbo Ustavnega sodišča št. U-I-158/11 z dne 28. 11. 2013 (Uradni list RS, št. 107/13, in OdlUS XX, 11), 29. točka obrazložitve.

⁵⁵ Odločba Ustavnega sodišča št. U-I-113/17 z dne 30. 9. 2020 (Uradni list RS, št. 145/20, in OdlUS XXV, 21), 18. točka obrazložitve.

oziroma ne izkoristi morebitnega pravnega sredstva zoper davčno odločbo, to niti ne pomeni, da je zaradi tega kršil davčne predpise. Izpodbijana ureditev ne vsebuje kaznovanih prvin, saj ni videti utemeljenih razlogov za sklepanje, da bi bil njen namen v tem, da bi odvrčala od morebitnih kršitev v postopku po ZDDD.⁵⁶ Vendar ima ugotovljeno dejansko stanje v postopku po ZDDD lahko vpliv na morebitni kasnejši postopek po ZDoh-2, ki je za zavezanca negativen. Kot je že bilo navedeno, to lahko preprečuje neželene špekulacije. Pri tem pa ne gre za kaznovanje zavezancev, temveč le za logično posledico ugotovitve določene vrednosti podedovanega kapitala po ZDDD. Gre za upoštevanje istega dejstva v dveh davčnih postopkih. Očitek pobudnika o neskladju izpodbijane ureditve s 27., 28. in 29. členom Ustave je torej očitno neutemeljen.

42. Očitka o neskladju izpodbijane ureditve z 21. in 25. členom Ustave sta pavšalna in neobrazložena ter ju ni mogoče preizkusiti. Iz navedb pobudnika namreč kvečjemu izhaja le, da je Upravno sodišče izpodbijano ureditev domnevno razlagalo v nasprotju s tema ustavnima določbama. Za obravnavo pobude to ne more biti upoštevno.

43. Prav tako Ustavno sodišče ni moglo upoštevati zatrjevanega neskladja izpodbijane ureditve s 142. členom Ustave in očitka, da so zavezanci, ki jim je odmerjen davek na dediščino, v neenakem položaju v primerjavi s tistimi, ki jim davek na dediščino ni bil odmerjen. Pobudnik teh očitkov v sodnem postopku ni uveljavljal, to pomeni, da jih po vsebini ni izčrpal. Zato pobuda v teh delih kljub vloženi ustavni pritožbi ni dopustna.⁵⁷

44. Glede na navedeno je Ustavno sodišče ugotovilo, da izpodbijana ureditev ni v neskladju z zatrjevanimi kršitvami Ustave (1. točka izreka).

B. – II.

Glede ustavne pritožbe

45. Izpodbijana sodba Upravnega sodišča temelji na izpodbijani določbi ZDoh-2, za katero je Ustavno sodišče presodilo, da ni v neskladju z zatrjevanimi kršitvami Ustave. Z drugimi očitki iz ustavne pritožbe se ni ukvarjalo, ker ne izpolnjujejo pogojev iz drugega odstavka 55.b člena ZUstS.⁵⁸

46. Glede na navedeno je Ustavno sodišče ustavno pritožbo zavrnilo (2. točka izreka).

⁵⁶ Prim. prav tam, 21.–22. točka obrazložitve.

⁵⁷ Razlogi za to so že navedeni v sklepu Ustavnega sodišča št. U-I-251/07 z dne 10. 1. 2008 (Uradni list RS, št. 6/08, in OdlUS XVII, 2).

⁵⁸ Prim. odločbo Ustavnega sodišča št. Up-558/19 z dne 12. 1. 2023 (Uradni list RS, št. 17/23), 13. točka obrazložitve.

C.

47. Ustavno sodišče je sprejelo to odločbo na podlagi 21. člena in prvega odstavka 59. člena ZUstS v sestavi: predsednik dr. Matej Accetto ter sodnici in sodniki dr. Rok Čeferin, Dr. Dr. Klemen Jaklič (Oxford ZK, Harvard ZDA), dr. Neža Kogovšek Šalamon, dr. Špelca Mežnar, dr. Rok Svetlič in Marko Šorli. Odločbo je sprejelo soglasno.

dr. Matej Accetto
Predsednik