



2026-01-1762

Odločba U-I-148/25

Ustavno sodišče je v postopku za oceno ustavnosti, začetem z zahtevo Vrhovnega sodišča, na seji 4. junija 2026

odločilo:

Drugi odstavek 111. člena 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, 163/22, 100/24 in 100/25) se razveljavi.

OBRAZLOŽITEV

A.

1. Pred Vrhovnim sodiščem (v nadaljevanju predlagatelj) poteka revizijski postopek v upravnem sporu zoper začasni sklep za zavarovanje verjetno izkazane davčne obveznosti, ki je bil izdan na podlagi drugega odstavka 111. člena Zakona o davčnem postopku (v nadaljevanju ZDavP-2). Ker je predlagatelj ocenil, da je pravna podlaga za izdajo začasnega sklepa za zavarovanje protiustavna, je prekinil postopek odločanja o reviziji in vložil zahtevo za presojo ustavnosti.

2. V zahtevi za oceno ustavnosti predlagatelj navaja, da je prvostopenjski organ v postopku davčnega inšpekcijskega nadzora ugotovil verjetno izkazano davčno obveznost tožeče stranke iz upravnega spora, ki je gospodarska družba, v višini 144.685,00 EUR in da je za zavarovanje izpolnitve te obveznosti izdal začasen sklep za zavarovanje, s katerim je tožeči stranki blokiral transakcijski račun, tako da je banki, pri kateri ima odprt transakcijski račun, prepovedal izplačilo navedenega zneska, tožeči stranki pa razpolaganje z njim, dokler davčna obveznost ne bo izpolnjena. Upravno sodišče je ugodilo tožbi, sklep odpravilo in zadevo vrnilo prvostopenjskemu organu v ponovno odločanje z obrazložitvijo, da bi moral prvostopenjski organ skladno z načelom sorazmernosti iz 6. člena ZDavP-2 že pred izdajo izpodbijanega sklepa ali neposredno po njegovi izdaji omogočiti tožeči stranki predlagati drug primeren instrument zavarovanja oziroma sam opraviti tehtanje možnih instrumentov zavarovanja v smeri, ali bi se cilj zavarovanja verjetne davčne obveznosti lahko dosegel z milejšim ukrepom. Takšno ravnanje prvostopenjskega organa pa po oceni Upravnega sodišča ni bilo izkazano. Predlagatelj je na predlog tožene stranke (Republike Slovenije) dopustil revizijo glede vprašanja, ali je pravilno stališče Upravnega sodišča, da načelo sorazmernosti (6. člen ZDavP-2) nalaga davčnemu organu, da že pred izdajo sklepa o začasnem zavarovanju ali neposredno po njegovi izdaji (izdanega po drugem odstavku 111. člena ZDavP-2) omogoči zavezancu za davek predlagati (drugo) primerno sredstvo zavarovanja. Tožena stranka je nato vložila revizijo, v kateri ugovarja razlogom in odločitvi Upravnega sodišča in predlaga predlagatelju, naj sodbo Upravnega sodišča spremeni tako, da tožbo zavrne, oziroma vrne zadevo v novo sojenje.

3. Predlagatelj navaja, da je po splošnem pravilu iz prvega odstavka 111. člena ZDavP-2 pogoj za izdajo sklepa o zavarovanju utemeljeno pričakovanje davčnega organa, da bo izpolnitev oziroma plačilo davčne obveznosti onemogočeno ali oteženo. Izjemo od tega pravila naj bi urejal drugi odstavek 111. člena ZDavP-2, ki določa, da se zavarovanje davčne obveznosti izvede vselej, ko pričakovana davčna obveznost presega 50.000 EUR. Za te primere naj ne bi bila predvidena presoja glede (ne)utemeljenosti ali (ne)potrebnosti zavarovanja v konkretnem primeru. Po tej določbi naj bi torej za poseg v premoženje zavezanca za davek zadoščalo, da davčni organ še pred koncem davčnega

postopka verjetno oceni, da bo pričakovana davčna obveznost presegla navedeni znesek. S tem naj bi zakon vzpostavljal neizpodbojno domnevo, da zavezanec za davek (tako visoke pričakovane) davčne obveznosti kasneje ne bo poplačal.

4. Po predlagateljevi oceni je drugi odstavek 111. člena ZDavP-2 v neskladju s 1. členom Prvega protokola h Konvenciji o varstvu človekovih pravic in temeljnih svoboščin (Uradni list RS, št. 33/94, MP, št. 7/94 – v nadaljevanju EKČP). Avtomatično zavarovanje v primeru pričakovane davčne obveznosti nad določeno višino, torej tudi tedaj, ko zavarovanje ni potrebno, naj bi bilo v očitnem nasprotju z zahtevami, ki izhajajo iz 1. člena Prvega protokola k EKČP. Iz sodne prakse Evropskega sodišča za človekove pravice (v nadaljevanju ESČP) naj bi izhajalo, da 1. člen Prvega protokola k EKČP omejuje tudi začasne zavarovalne ukrepe v davčnih postopkih in v zvezi z njimi zagotavlja določene procesne garancije, med njimi učinkovito sodno varstvo. ESČP naj bi v sodbi v zadevi *Rustamkhanli proti Azerbajdžanu* z dne 4. 7. 2024 poudarilo, da je v primeru odločitve davčnih organov o zasegu sredstev na bančnih računih davčnega dolžnika nujno, da se presodi sorazmernost tega posega, in da mora imeti davčni dolžnik možnost, da se redno preizkuša tudi nadaljnje trajanje takega ukrepa (60. točka obrazložitve in naslednje), ter da gre za kršitev 1. člena Prvega protokola k EKČP, če državni organi oziroma sodišče sorazmernosti ukrepa ne presoajo (62. do 67. točka obrazložitve). Podobno naj bi ESČP v sodbi v zadevi *Yaylali proti Srbiji* z dne 17. 9. 2024 presodilo, da predpisan avtomatizem izrekanja ukrepa odvzema stranki vsako razumno možnost, da bi se presodila sorazmernost takega posega, in je zato v nasprotju z zahtevami navedene določbe (56. in 57. točka obrazložitve).

5. Predlagatelj ocenjuje, da je glede na citirano sodno prakso ESČP jasno, da je treba presojo sorazmernosti ukrepa zavarovanja opraviti že v fazi odločanja o zavarovanju. Ukrepi zavarovanja naj bi bil dopusten zgolj tedaj, ko se pred njegovo uvedbo presodi, da je sorazmeren. Te presoje po mnenju predlagatelja ne more nadomestiti možnost, da zavezanec za davek morda (ob soglasju davčnega organa) po tem, ko je tak ukrep že sprejet, predlaga drug instrument zavarovanja. Izpodbijana določba ZDavP-2 te presoje ne zahteva, saj zahteva avtomatično zavarovanje. S tem naj bi zavezancu za davek tudi odvzela možnost učinkovitega sodnega varstva, ker tudi sodišče ob preizkusu izrečenega ukrepa nima pravne podlage, da bi presojalo, ali je tak ukrep sorazmeren. Iz okoliščin upravnega spora, ki je bil prekinjen zaradi vložitve zahteve za presojo ustavnosti, naj bi bilo (še toliko bolj) očitno, da možnost zavezanca za davek, da naknadno predlaga drug način zavarovanja davčne obveznosti (drugi odstavek 120. člena ZDavP-2), ne zadostuje. V prekinjeni zadevi naj bi bilo namreč nesporno, da tožeča stranka poleg zaseženih sredstev na bančnem računu drugih sredstev, ki bi se lahko uporabila kot instrument zavarovanja, nima, zato blažji ukrep v smislu načela sorazmernosti sploh ni mogoč. Tožečo stranko so tako na podlagi drugega odstavka 111. člena ZDavP-2 doletele težke posledice za njeno poslovanje, ne da bi se sploh (lahko) presojalo, ali obstaja kakšen razlog, zaradi katerega bi bilo mogoče sklepati, da bi svoje davčne obveznosti kasneje ne želela oziroma mogla izpolniti (npr. zaradi izogibanja plačilu davčne obveznosti).

6. Predlagatelj zato predlaga razveljavitev drugega odstavka 111. člena ZDavP-2, ki bi pomenila, da bi moral davčni organ pri odločanju o zavarovanju izpolnitve davčne obveznosti vedno uporabiti splošno pravilo iz prvega odstavka 111. člena ZDavP-2, ki omogoča začasno zavarovanje ob sočasni presoji, ali je sprejeti ukrep potreben zaradi varstva javnega interesa.

7. Ustavno sodišče je zahtevo za oceno ustavnosti poslalo Državnemu zboru. Državni zbor v odgovoru navaja, da izpodbijana določba ZDavP-2 izhaja iz predpostavke, da je v primeru višjega davčnega dolga, ki je bil ugotovljen v postopkih davčnega nadzora, podana tudi nevarnost, da bo izpolnitev davčne obveznosti onemogočena ali znatno otežena. Pričakovana davčna obveznost, ugotovljena v postopkih davčnega nadzora, naj bi temeljila na predhodno ugotovljenih nepravilnostih zavezanca za davek, te pa naj bi utemeljevale vzpostavitev zakonske domneve, da bo izpolnitev davčne obveznosti kasneje onemogočena ali znatno otežena. Po mnenju Državnega zbora izpodbijana določba ZDavP-2 zasleduje ustavno dopusten cilj za začasen poseg v premoženje zavezanca za davek pred izdajo odločbe o odmeri davka. Ta naj bi bil v tem, da je davčni sistem učinkovit, to pa naj bi po naravi stvari vključevalo tudi hitro in učinkovito pobiranje davkov. Izpodbijana določba ZDavP-2 naj bi tudi spoštovala načelo sorazmernosti in zagotavljala učinkovito pravno varstvo v postopku odločanja o zavarovanju davčnih obveznosti. Zavezanec za davek naj bi imel že v postopku davčnega nadzora

možnost sodelovanja in izjave glede ugotovitev davčnega organa (četrty odstavek 129. člena, tretji odstavek 130. člena, 135. do 141. člen ZDavP-2). Poleg tega mora davčni organ tudi v primerih, ki jih ureja izpodbijana določba ZDavP-2, ugotoviti in izkazati pogoj verjetnosti obstoja terjatve (pričakovano davčno obveznost) ter izpolnjevanje tega pogoja v sklepu o zavarovanju tudi obrazložiti, to presojo pa lahko zavezanec za davek izpodbija v pritožbenem postopku in v postopku sodnega varstva. Državni zbor meni, da zahteva za oceno ustavnosti ni utemeljena.

8. Mnenje o zahtevi za oceno ustavnosti je poslala tudi Vlada. Vlada navaja, da je poglobitni namen drugega odstavka 111. člena ZDavP-2 doseči poplačilo davka v primerih, ko so v davčnem nadzoru (v postopkih na podlagi 129., 130. in 132. člena ZDavP-2) ugotovljene znatne davčne obveznosti. Šlo naj bi za primere, ko davčni organ v davčnem nadzoru ugotovi, da zavezanci za davek niso izpolnili svoje zakonske obveznosti, npr. niso vložili davčne napovedi, obračuna davka ali so v davčni napovedi ali v obračunu davka navedli nepravilne podatke. Taka ravnanja zavezancev za davek naj bi kazala, da se izogibajo plačilu davkov. Razlog za obvezno zavarovanje davčne obveznosti naj bi bila torej ugotovitev okoliščin, ki kažejo na izogibanje plačilu visokega davčnega dolga. V takih primerih naj ne bi bilo potrebe, da davčni organ posebej ugotavlja, ali bo izpolnitev oziroma plačilo davčne obveznosti lahko onemogočeno ali oteženo. O tem naj bi bilo mogoče sklepati iz zavezančevih predhodnih ravnanj, ugotovljenih v davčnem nadzoru. Okoliščina, da je pričakovana visoka davčna obveznost ugotovljena v davčnem nadzoru, po mnenju Vlade utemeljuje dopustnost posega v premoženje in hkrati pomeni, da je načelo sorazmernosti že upoštevano v sami zakonski določbi. Vlada meni, da je treba pri presoji ustavnosti ukrepa upoštevati, da je trajanje zavarovanja kratko, če zavezanec za davek takoj plača davek na podlagi izvršilnega naslova. Davčni organ naj bi v večini primerov začasne sklepe za zavarovanje izdal tik pred izdajo odmerne odločbe, kar pomeni, da od zavarovanja do izvršljivosti same obveznosti preteče kratek čas (manj kot dva meseca). Vlada opozarja tudi na to, da imajo zavezanci za davek pravico do sodelovanja oziroma udeležbe v ugotovitvenem in dokaznem postopku ter da zato lahko ugovarjajo samemu obstoju ali višini (pričakovane) davčne obveznosti. Opozarja, da mora davčni organ na podlagi 6. in 142. člena ZDavP-2 pri izbiri vrste in višine zavarovanja upoštevati načelo sorazmernosti. Pri tem naj bi davčni organi, tudi glede na navodilo Generalnega finančnega urada, presojali tudi vpliv zavarovanja na zavezanca za davek. Vlada se strinja, da prepoved razpolaganja z določenim premoženjem dejansko pomeni večjo obremenitev za zavezanca za davek, še posebej v primeru, ko se prepoved nanaša na denarna sredstva v banki, ki jih zavezanec za davek potrebuje za redno poslovanje. Zato naj bi se prepoved razpolaganja z denarnimi sredstvi oziroma blokada bančnega računa izbrala le, če zavezanec za davek nima v lasti drugega premoženja, ki bi omogočalo kvalitetnejše in za zavezanca za davek manj neugodno zavarovanje (npr. nepremičnine, premičnine, terjatve). Zavezanci za davek naj bi v skladu s 120. členom ZDavP-2 končno imeli tudi možnost predlagati ustrezno nadomestno zavarovanje, na kar naj bi bili tudi opozorjeni v samih sklepih o začasnem zavarovanju. Vlada meni, da izpodbijani določbi ni mogoče očitati protiustavnosti.

B. – I.

Obseg presoje in procesne predpostavke

9. Člen 111 ZDavP-2 se v celoti glasi:

"(1) Davčni organ zahteva zavarovanje izpolnitve davčne obveznosti pred izdajo odločbe ali potekom roka za predložitev obračuna davka (v nadaljnjem besedilu: zavarovanje izpolnitve davčne obveznosti) oziroma zavarovanje plačila v primeru odloga ali obročnega plačila davčne obveznosti (v nadaljnjem besedilu: zavarovanje plačila davčne obveznosti), če je tako določeno z zakonom o obdavčenju ali če na podlagi podatkov iz uradnih evidenc oziroma drugih podatkov, ki jih davčni organ pridobi o zavezancu za davek, utemeljeno pričakuje, da bo izpolnitev oziroma plačilo davčne obveznosti onemogočeno ali precej oteženo.

(2) Davčni organ zavaruje izpolnitev davčne obveznosti pred izdajo odločbe ali po poteku roka za predložitev obračuna davka, če obračun davka ni predložen, kadar pričakovana davčna obveznost, ugotovljena v davčnem nadzoru, presega 50.000 eurov.

(3) Davčni organ zahteva zavarovanje izpolnitve davčne obveznosti oziroma zavarovanje plačila davčne obveznosti s sklepom. Sklep mora biti obrazložen.

(4) Zoper sklep iz tretjega odstavka tega člena je dovoljena pritožba, ki se v roku osmih dni vloži pri davčnem organu, ki je sklep izdal. Pritožba zoper sklep ne zadrži njegove izvršitve."

10. Izpodbijani drugi odstavek 111. člena ZDavP-2 določa pogoje, pod katerimi je zavarovanje izpolnitve davčne obveznosti obligatorno oziroma avtomatično, kot navaja predlagatelj, pri tem pa ne ureja tudi vprašanja, s katerimi konkretnimi ukrepi naj se zavarovanje izvede. To vprašanje ureja prvi odstavek 114. člena ZDavP-2, ki določa, da lahko davčni organ zavarovanje izvede bodisi tako, da od zavezanca za davek zahteva predložitev ustreznega instrumenta zavarovanja, bodisi tako, da zoper njega izda začasni sklep za zavarovanje, s katerim omeji ali prepove razpolaganje z določenim premoženjem zavezanca za davek. Možne instrumente zavarovanja našteva 117. člen ZDavP-2. To so bančna garancija, garantno pismo zavarovalnice, cirkulirani certificirani ček, avalirana menica, gotovinski polog ali kak drug instrument, ki na enakovreden način zagotavlja izpolnitev oziroma plačilo davčne obveznosti. Vrste in vsebino začnih sklepov za zavarovanje pa ureja 119. člen ZDavP-2. Poleg blokade bančnega računa lahko davčni organ z njim dolžniku zavezanca za davek (dolžnikovemu dolžniku) prepove poravnati dolg, ki ga ima do zavezanca za davek, mu naloži vrnitev stvari zavezancu za davek oziroma prepove razpolaganje z nepremičninami, deleži v družbah in premičninami zavezanca za davek.

11. Ustavno sodišče je na podlagi 156. člena Ustave in 23. člena Zakona o Ustavnem sodišču (Uradni list RS, št. 64/07 – uradno prečiščeno besedilo, 109/12, 23/20, 92/21 in 22/25 – v nadaljevanju ZUstS) pristojno le takrat, kadar je ustavnosodna presoja zakona potrebna za zagotovitev ustavnoskladne odločitve v konkretnem sodnem postopku. Glede na ustaljeno ustavnosodno presojo mora sodišče v zahtevi jasno in določno utemeljiti, prvič, da mora svojo odločitev v konkretni zadevi opreti na izpodbijano (domnevno protiustavno) zakonsko ureditev oziroma da se zatrjevana protiustavnost nanaša na konkretni primer, o katerem mora odločiti (gre za t. i. zveznost med izpodbijano zakonsko ureditvijo in odločanjem sodišča v konkretnem primeru), in drugič, da izpodbijane zakonske ureditve ni mogoče ustavnoskladno razložiti (gre za upoštevnost odločitve Ustavnega sodišča za odločanje v konkretnem primeru oziroma za izkazanost, da je zahteva za oceno ustavnosti edino sredstvo, s katerim je mogoče v konkretnem primeru zagotoviti sprejetje ustavnoskladne odločitve).¹

12. Ustavno sodišče sprejema, da predlagatelj izpodbijane določbe ZDavP-2 ne more razložiti drugače kot tako, da zahteva obvezno zavarovanje pričakovane davčne obveznosti v višini 50.000 EUR, tudi v primeru, ko ni nevarnosti, da bo izpolnitev oziroma plačilo davčne obveznosti onemogočeno ali precej oteženo, ker ta okoliščina glede na izpodbijano določbo ni pravno pomembna. Glede prvega pogoja, pogoja zveznosti, pa po ustavnosodni presoji velja, da ne zadošča kakršnakoli zveznost med domnevno protiustavnim zakonom in konkretnim sodnim postopkom.² Če ne gre za položaj, v katerem bi morale sodišče pri odločanju uporabiti neko zakonsko določbo, niso izpolnjene procesne predpostavke za oceno njene ustavnosti.³ Zahteva sodišča za oceno ustavnosti utemeljuje vsebinsko obravnavo le, če izpodbijane zakonske določbe sodišču preprečujejo sprejetje ustavnoskladne odločitve v konkretnem primeru. Dilema sodišča o (proti)ustavnosti posamezne izpodbijane zakonske določbe v zahtevi za oceno ustavnosti ne sme ostati na abstraktni ravni, pač pa mora sodišče v razlogih zahteve izkazati, da se je natančno tisti ustavnopravni pomislek, ki ga je navedlo v zahtevi, izostril, izkazal za pravno odločilnega v konkretnih okoliščinah zadeve, v kateri je sodišče zaradi vložitve zahteve za oceno ustavnosti prekinilo postopek. Zatrjevana protiustavnost zakona mora biti pomembna za odločitev o strankini pravici ali obveznosti.⁴ Vsako sodišče mora namreč vedno aktivno in kreativno, po lastni "ustavni vesti", iskati možnost ustavnoskladne razlage zakona.⁵

13. Ustavno sodišče ocenjuje, da je predlagatelj v zahtevi za oceno ustavnosti izkazal pogoj zveznosti na navedeni način. Predlagatelj je v obravnavani zadevi dopustil revizijsko vprašanje, ali je pravilno stališče Upravnega sodišča (v izpodbijani sodbi), da načelo sorazmernosti (6. člen ZDavP-2) nalaga davčnemu organu, da že pred izdajo sklepa o začasnem zavarovanju ali neposredno po njegovi izdaji (izdanega po drugem odstavku 111. člena ZDavP-2) omogoči davčnemu zavezancu predlagati (drugo) primerno zavarovanje. Predlagatelj je v zahtevi za oceno ustavnosti utemeljil, da je treba na

navedeno vprašanje odgovoriti nikalno, saj po njegovi oceni iz zakona ne izhaja, da bi bil davčni organ pred sprejetjem ukrepa po drugem odstavku 111. člena ZDavP-2 dolžan seznaniti davčnega zavezanca, da ga bo sprejel, poleg tega pa bi bila obveznost take predhodne seznaitve lahko tudi v nasprotju s samim namenom zakonske ureditve zavarovanja izpolnitve davčne obveznosti, ki temelji na potrebi po presenečenju. Predlagatelj je v svoji zahtevi utemeljil tudi, da drugi odstavek 111. člena ZDavP-2 – zaradi samodejnosti odločanja o zavarovanju – preprečuje, da bi o dopustnosti posega v premoženje davčnega zavezanca davčni organ odločal na podlagi (ugotovljenih) dejanskih okoliščin, pomembnih zaradi ugotavljanja javnega interesa in prizadetosti davčnega zavezanca. Zato je hkrati onemogočeno odločanje ne le o tem, ali naj se obveznost (sploh) zavaruje, ampak tudi o tem, ali je določen ukrep sorazmeren v ožjem smislu. Upoštevajoč okoliščine obravnavane zadeve je predlagatelj ocenil, da zaradi obligatornosti in samodejnosti ukrepa po drugem odstavku 111. člena ZDavP-2 načelu sorazmernosti tudi naknadno ni mogoče zadostiti; drugega premoženja, poleg sredstev v banki, davčni zavezanec namreč ni imel. Ustavno sodišče na tej podlagi ugotavlja, da je predlagatelj utemeljil predpostavko zveznosti za vsebinsko obravnavo njegove zahteve. V drugem odstavku 111. člena ZDavP-2 je predlagatelj prepoznal zapoved, ki pri odločanju o zavarovanju pričakovane davčne obveznosti v višini nad 50.000 EUR, upoštevajoč okoliščine obravnavane zadeve, onemogoča oblikovanje dejstvene podlage, na podlagi katere bi davčni organ mogel pred zavarovanjem izpolnitve in neposredno po njej ravnati tako, da bi bilo načelu sorazmernosti (6. člen ZDavP-2) zadoščeno. Iz navedenega izhaja, da je po oceni predlagatelja drugi odstavek 111. člena ZDavP-2 protiustaven prav zato, ker ob upoštevanju, da se izvede že, če je izpolnjen pogoj glede višine pričakovane davčne obveznosti, niti z odgovorom na dopuščeno revizijsko vprašanje ne more zagotoviti ustavnoskladne odločitve v konkretnem primeru, torej skladnosti v konkretnem primeru izrečenega zavarovalnega ukrepa z zahtevami po spoštovanju sorazmernosti pri posegih v premoženjsko sfero posameznikov.

B. – II.

Poseg v pravico do zasebne lastnine

14. Predlagatelj ocene ustavnosti izpodbijani določbi ZDavP-2 očita neskladje s 1. členom Prvega protokola k EKČP. Upoštevajoč peti odstavek 15. člena Ustave, ki določa, da nobene človekove pravice ali temeljne svoboščine, urejene v pravnih aktih, ki veljajo v Republiki Sloveniji, ni dopustno omejevati z izgovorom, da je Ustava ne priznava ali da jo priznava v manjši meri, je treba šteti, da je vsebina 1. člena Prvega protokola k EKČP, ki ureja varstvo premoženja, enaka vsebini 33. člena Ustave, ki zagotavlja pravico do zasebne lastnine in dedovanja. Ustavno sodišče je zato očitek o kršitvi konvencijske pravice presojalo kot očitek o kršitvi 33. člena Ustave.

15. Po ustaljeni ustavnosodni presoji varovalni učinek 33. člena Ustave zajema vse pravne položaje, ki imajo za posameznika (na podoben način kot lastninska pravica) premoženjsko vrednost in ki mu omogočajo svobodno ravnanje na premoženjskem področju. Navedena pravica varuje na eni strani konkreten položaj imetnika pravice pred oblastnimi posegi v njegovo lastninsko sfero, na drugi strani pa pravne položaje, s katerimi se uresničuje varovanje svobode na premoženjskem področju.⁶ Ali je oblastni poseg v lastninsko sfero ustavnopravno sprejemljiv, je v prvi vrsti odvisno od tega, ali ukrep pomeni poseg v ustavno pravico do zasebne lastnine, ali pa zgolj predpisuje način uresničevanja te pravice. Splošno merilo za to razločitev je stopnja intenzivnosti, s katero ukrep učinkuje na premoženjsko sfero prizadetih posameznikov. Če je ta manjša, hkrati pa je stvarno povezana s predmetom urejanja, bo praviloma šlo za ukrep, ki predpisuje način uresničevanja (drugi odstavek 15. člena Ustave) pravice iz 33. člena Ustave, ki ga Ustavno sodišče preizkuša zadržano (test razumnosti). Če je intenzivnost ukrepa večja, bo Ustavno sodišče prepoznalo poseg v pravico do zasebne lastnine. V takem primeru je presojani ukrep ustavno dopusten pod pogojem, da ob testu legitimnosti preostane tudi strogi test sorazmernosti.

16. Ustavno sodišče je v svoji dosedANJI presoji začasne zavarovalne ukrepe, ki so bili sprejeti pred samo vsebinsko odločitvijo o zadevi, dosledno razumelo kot poseg v pravico do zasebne lastnine iz 33. člena Ustave. Kot poseg v to pravico je tako že opredelilo začasno odredbo, izdano po Zakonu o izvršbi in zavarovanju (Uradni list RS, št. 3/07 – uradno prečiščeno besedilo, 93/07, 28/09, 51/10, 26/11, 53/14, 54/15, 11/18 in 36/21 – ZIZ),⁷ začasno zavarovanje zahtevka za odvzem premoženjske koristi po

Zakonu o kazenskem postopku (Uradni list RS, št. 176/21 – uradno prečiščeno besedilo in 53/24 – v nadaljevanju ZKP)⁸ in naložitev varščine namesto pripora po ZKP.⁹ V primerjavi s temi ukrepi je posebnost tu obravnavanega ukrepa iz izpodbijane določbe ZDavP-2 v tem, da zasleduje drugačen cilj – namreč učinkovito pobiranje davčnih obveznosti.

17. Glede na ustaljeno ustavnosodno presojo je varovalni učinek 33. člena Ustave manjši, ko se v premoženjsko sfero posameznikov posega z davčnimi obveznostmi. Pravica iz 33. člena Ustave je vsebinsko povezana z zahtevami, ki jih za lastnino določa 67. člen Ustave, ki nalaga zakonodajalcu, naj določi način pridobivanja in uživanja lastnine tako, da so zagotovljene njena gospodarska, socialna in ekološka funkcija. Ta ustavna določba daje zakonodajalcu pooblastilo, sicer ne neomejeno, da uredi način pridobivanja in uživanja lastnine.¹⁰ Po ustaljeni ustavnosodni presoji davek, določen v okviru zagotavljanja navedenih funkcij lastnine iz 67. člena Ustave, ne pomeni posega v ustavno varovano pravico do lastnine.¹¹

18. Ustavno sodišče je moralo zato presoditi, ali je treba tudi presojeni zavarovalni ukrep obravnavati kot ukrep, ki posega v pravico do zasebne lastnine, ali pa kot ukrep, ki ureja način njenega uresničevanja. Ukrepi za zavarovanje izpolnitve davčne obveznosti so tesno povezani z uresničevanjem davčne funkcije lastnine, ki izhaja iz zahtev 67. člena Ustave. Zato jih je mogoče obravnavati kot davkom enakovredne ukrepe – vendar le pod pogojem, da lastnino omejujejo v bistvenem enako kot sam davek. Tega pogoja pa glede na svoj namen in zasnovo na splošno ne morejo izpolniti. Ukrepi za zavarovanje izpolnitve davčne obveznosti se namreč izrekajo v fazi postopka, v kateri sta obstoj in obseg davčne obveznosti še negotova. Ugotovitve o davčni obveznosti so lahko naknadno drugačne, kar lahko pomeni, da je bilo zavarovanje previsoko ali pa sploh ni bilo potrebno. Pri tem ne gre za to, da je ukrep lahko sprejet na podlagi nepopolno ali napačno ugotovljenega dejanskega stanja ali pa je pravno napačen. V naravi ukrepov zavarovanja izpolnitve davčne obveznosti je, da so spoznavne zahteve za njihovo sprejetje blažje od tistih, ki veljajo za odmero davčne obveznosti.¹² Zato je treba tiste zavarovalne ukrepe, ki izrazito intenzivno omejujejo lastnino, kakršen je tudi ukrep, ki je predmet presoje v tej zadevi, po oceni Ustavnega sodišča na splošno obravnavati kot ukrepe, ki posegajo v pravico do lastnine.

19. V teh potezih se značilnosti izpodbijane ureditve približujejo značilnostim ureditev začasnih zavarovalnih ukrepov, ki so že bili predmet presoje pred Ustavnim sodiščem. Glede na navedeno je Ustavno sodišče tudi izpodbijano določbo ZDavP-2 obravnavalo kot poseg v pravico do zasebne lastnine iz 33. člena Ustave.

Ustavno dopusten cilj posega

20. Poseg v pravico do zasebne lastnine iz 33. člena Ustave je, podobno kot to velja za posege v druge ustavne pravice, dopusten pod pogoji iz tretjega odstavka 15. člena in 2. člena Ustave. V tem okviru mora Ustavno sodišče presoditi, ali je zakonodajalec sledil ustavno dopustnemu cilju, in če je ta cilj podan, mora presoditi še, ali je omejitev skladna z načeli pravne države, in sicer s tistim izmed teh načel, ki prepoveduje prekomerne posege države (splošno načelo sorazmernosti). Oceno, ali ne gre za prekomeren poseg, opravi Ustavno sodišče na podlagi t. i. strogega testa sorazmernosti, ki obsega presojo treh vidikov posega: test primernosti, test nujnosti in test sorazmernosti v ožjem pomenu besede.¹³

21. Po presoji Ustavnega sodišča je cilj izpodbijane določbe v preprečitvi oškodovanja javnofinančnih prihodkov, tudi s povečanjem administrativne učinkovitosti oziroma administrativne razbremenitve davčnega organa pri izdajanju zavarovalnih ukrepov, na kar opozarjata Državni zbor in Vlada. To je očitno ustavno dopusten cilj in zato razlog, ki lahko utemelji poseg v ustavno pravico.

Primernost in nujnost ukrepa

22. Izpodbijani ukrep je primerno sredstvo za doseg navedenega cilja. Ukrep je zaradi svoje obligatornosti primeren, da dejansko in učinkovito preprečuje oškodovanje javnofinančnih prihodkov.

23. Ustavno sodišče v okviru preizkusa nujnosti posega presoja, ali je ukrep nujno potreben za uresničitev cilja, ki mu sledi, torej to, ali so za doseg cilja morda na voljo manj invazivni ukrepi, torej taki, ki bi manj posegli v ustavno pravico. Pri tem je pomembno, kot je bilo v ustavnosodni presoji poudarjeno že večkrat,¹⁴ ali je potencialni milejši ukrep enako učinkovit, torej tak, da enako učinkovito zagotavlja uresničevanje cilja, ki ga zasleduje presojeni ukrep. Če potencialni milejši ukrep ni enako učinkovit kot presojeni ukrep, presojeni ukrep izpolnjuje pogoj nujnosti. Pri tem Ustavno sodišče po ustaljeni presoji pri davčnih zadevah presoja le, ali ukrep očitno ni nujen.¹⁵

24. Ustavno sodišče ugotavlja, da izpodbijani ukrep ni nujen za doseg njegovega cilja. Preprečitev oškodovanja javnofinančnih prihodkov zaradi neplačila davkov je enako učinkovito mogoče doseči z milejšim ukrepom, primer takega ukrepa pa je ukrep iz prvega odstavka 111. člena ZDavP-2. Ta davčnemu organu – brez predpisane obligatornosti – omogoča dovolj hitro in enostavno presojo nevarnosti neizpolnitve pričakovane davčne obveznosti ter dopušča tudi določeno polje proste presoje. Ne zahteva posebej poglobljenega ugotovitvenega postopka. Predpostavke za sprejetje zavarovalnega ukrepa ("utemeljeno pričakovanje, da bo plačilo precej oteženo") so dovolj široke, da do določene mere dopuščajo tudi preventivno delovanje davčnega organa, tako da lahko v primeru nejasnosti ali nedostopnosti podatkov, ki bi potrjevali zanesljivost obstoja ali višine davčne obveznosti, glede na višino pričakovanega (verjetnega) davčnega dolga že iz previdnosti zavaruje pričakovani davčni dolg.¹⁶

25. Te ugotovitve ne more spremeniti niti okoliščina, da izpodbijana ureditev od davčnega organa pred izdajo sklepa o zavarovanju ne zahteva presoje o tem, ali bo izpolnitev oziroma plačilo davčne obveznosti onemogočeno ali precej oteženo. Po presoji Ustavnega sodišča namreč ni videti, da bi takšna predhodna ocena znatneje administrativno obremenila davčni organ. Ta ocena, kot je bilo že navedeno, lahko temelji na dostopnih podatkih o premoženjskem stanju zavezanca za davek in njegovem preteklem razpolaganju s premoženjem, ki jih v trenutku odločanja ima davčni organ, in ne zahteva poglobljenega dodatnega ugotovitvenega postopka. Po zatrjevanju tožene stranke v reviziji iz prekinjenega postopka davčni organi v praksi to tudi dejansko počnejo. Zato ni videti, da bi bila izpodbijana ureditev nujna za administrativno razbremenitev, ki bi izdatneje poenostavila delovanje davčnih organov v primeru, ko pričakovana davčna obveznost presega 50.000 EUR.

26. Glede na navedeno Ustavno sodišče ocenjuje, da izpodbijani ukrep, kolikor zasleduje cilj preprečevanja oškodovanja javnofinančnih prihodkov, vključno z administrativno razbremenitvijo, ni nujen za zagotovitev tega cilja. Cilj se enako učinkovito lahko doseže tudi z ureditvijo, ki bi davčnemu organu nalagala, da v vsakem posameznem primeru oceni, ali obstaja nevarnost neplačila davčne obveznosti, ki jo je treba zavarovati, torej z ukrepom, ki bi bil z vidika posega v ustavno pravico milejši.

27. Ustavno sodišče je zato drugi odstavek 111. člena ZDavP-2 razveljavilo zaradi neskladja s 33. členom Ustave.

C.

28. Ustavno sodišče je sprejelo to odločbo na podlagi 43. člena ZUstS in druge alineje drugega odstavka v zvezi s petim odstavkom 46. člena Poslovnika Ustavnega sodišča (Uradni list RS, št. 86/07, 54/10, 56/11, 70/17 in 35/20) v sestavi: predsednik dr. Rok Čeferin ter sodnice in sodniki mag. Nina Betetto, dr. Primož Gorkič, Tamara Kek, dr. Neža Kogovšek Šalamon, dr. Barbara Kresal, mag. Marko Starman in dr. Rok Svetlič. Odločbo je sprejelo s petimi glasovi proti trem. Proti so glasovale sodnice Betetto, Kogovšek Šalamon in Kresal. Sodnici Betetto in Kogovšek Šalamon sta dali odklonilni ločeni mnenji.

Številka: U-I-148/25-12

Datum: 4. 6. 2026

EDA 2026-5024234000-0015

¹ Glej npr. odločbi Ustavnega sodišča št. U-I-26/20 z dne 29. 9. 2022 (Uradni list RS, št. 132/22, in OdlUS XXVII, 22), 6. točka obrazložitve, in št. U-I-150/21 z dne 5. 6. 2024 (Uradni list RS, št. 55/24), 10. točka obrazložitve.

² Odločba Ustavnega sodišča št. U-I-85/09 z dne 21. 9. 2010 (Uradni list RS, št. 79/10), 3. točka obrazložitve.

³ Glej npr. sklep Ustavnega sodišča št. U-I-216/07 z dne 4. 10. 2007 (Uradni list RS, št. 99/07, in OdlUS XVI, 75), 13. točka obrazložitve, in odločbo Ustavnega sodišča št. U-I-290/12 z dne 25. 4. 2013 (Uradni list RS, št. 40/13), 3. točka obrazložitve.

⁴ Sklep Ustavnega sodišča št. U-I-204/15 z dne 3. 3. 2016, 8. točka obrazložitve.

⁵ Prav tam, 10. točka obrazložitve.

⁶ Glej npr. odločbo Ustavnega sodišča št. U-I-189/21 z dne 26. 5. 2022 (Uradni list RS, št. 81/22, in OdlUS XXVII, 12), 15. točka obrazložitve.

⁷ Sklep Ustavnega sodišča št. Up-10/99 z dne 25. 5. 1999, 5. točka obrazložitve.

⁸ Odločbi Ustavnega sodišča št. U-I-296/02 z dne 20. 5. 2004 (Uradni list RS, št. 68/04, in OdlUS XIII, 41), 23. točka obrazložitve, in št. Up-6/14 z dne 5. 3. 2015 (Uradni list RS, št. 19/15), 10. točka obrazložitve.

⁹ Odločba Ustavnega sodišča št. U-I-90/09, Up-489/09, Up-510/09 z dne 8. 12. 2011 (Uradni list RS, št. 105/11), 14. točka obrazložitve.

¹⁰ Glej npr. odločbo Ustavnega sodišča št. U-I-103/22, Up-265/22 z dne 6. 3. 2025 (Uradni list RS, št. 18/25), 18. točka obrazložitve.

¹¹ Glej npr. odločbo Ustavnega sodišča št. U-I-69/24, U-I-80/24 z dne 5. 12. 2024 (Uradni list RS, št. 110/24), 51. točka obrazložitve.

¹² Prim. stališče Vrhovnega sodišča v sklepu št. X Ips 18/2019 z dne 20. 5. 2020, 17. točka obrazložitve: "V primeru iz drugega odstavka 111. člena ZDavP-2 (obvezno zavarovanje) mora v sklepu navesti in obrazložiti dejstva in okoliščine, na podlagi katerih sklepa na verjetni obstoj davčne obveznosti in njeno višino, medtem ko je dokončno ugotavljanje obveznosti tako z vidika temelja kot tudi po višini predmet nadaljnjega odmerne postopka. Ugotovitev obstoja pričakovane davčne obveznosti v ustrezni višini je torej vsebinski pogoj za izdajo sklepa o zavarovanju, njena obrazložitev pa ključna za zavarovanje pravic in pravnih koristi davčnega zavezanca."

¹³ 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.

¹⁴ Odločba Ustavnega sodišča št. U-I-40/12 z dne 11. 4. 2013 (Uradni list RS, št. 39/13, in OdlUS XX, 5), 49. točka obrazložitve.

¹⁵ Odločba Ustavnega sodišča št. U-I-217/19 z dne 1. 6. 2023 (Uradni list RS, št. 69/23), 44. točka obrazložitve.

¹⁶ Prim. stališče Vrhovnega sodišča v sodbi št. X Ips 103/2020 z dne 21. 4. 2021, 12. točka obrazložitve: "Sklep za začasno zavarovanje izpolnitve davčne obveznosti je pravni institut, ki je po svoji funkciji enak začasni odredbi. Njegov namen je v odpravi nevarnosti, da bi davčni zavezanec pred izdajo odmerne odločbe oziroma predložitvijo davčnega obračuna spremenil svoje premoženjsko stanje in tako ogrozil učinkovitost poznejše izvršbe."