



Številka: U-I-517/18-10

Datum: 9. 6. 2022

ODLOČBA

Ustavno sodišče je v postopku za oceno ustavnosti, začetem z zahtevo Vrhovnega sodišča, na seji 9. junija 2022

odločilo:

1. Druga poved prvega odstavka 148. 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 in 36/19) je v neskladju z Ustavo.

2. Državni zbor mora ugotovljeno protiustavnost odpraviti v roku enega leta po objavi te odločbe v Uradnem listu Republike Slovenije.

3. Do drugačne zakonske ureditve lahko davčni organ izvršbo zoper poroka v smislu druge povedi prvega odstavka 148. člena Zakona o davčnem postopku opravi le, če pred tem izda odmerno odločbo, s katero ugotovi, da so izpolnjeni pogoji za poroštvo, pred njeno izdajo pa poroku zagotovi pravico do izjave.

OBRAZLOŽITEV

A.

1. Vrhovno sodišče je prekinilo postopek odločanja o reviziji in vložilo zahtevo za oceno ustavnosti zakonske podlage, na kateri temelji upravni akt, ki je predmet izpodbijanja v upravnem sporu. Tožnik v prekinjenem upravnem sporu, Parketarstvo Novak, d. o. o., Novo mesto, izpodbija sklep o izvršbi z dne 30. 7. 2014, ki ga je zoper njega izdal davčni organ prve stopnje. V 1. točki izreka sklepa je odločil, da se zoper tožnika opravi davčna izvršba dolžnega zneska obveznosti, ki na dan 29. 7. 2014 znaša 229.536,50 EUR z nadaljnjimi zamudnimi obrestmi, v 2. točki izreka je navedel, da so nepravilne obveznosti razvidne iz tam navedenega seznama izvršilnih naslovov in so sestavni del

sklepa, v 3. točki izreka pa je odločil, da se davčna izvršba opravi z rubežem, cenitvijo in prodajo premičnin, ki so v lasti oziroma posesti dolžnika. Omenjeni seznam izvršilnih naslovov je bil sestavljen v postopku davčne izvršbe zoper dolžnika Matevža Novaka, Novo mesto, kar pomeni, da ne gre za davčni dolg tožnika iz prekinjenega upravnega spora. Davčni organ je navedeni sklep o izvršbi izdal na podlagi druge povedi prvega odstavka 148. člena Zakona o davčnem postopku (v nadaljevanju ZDavP-2), ki določa, da se davek lahko izterja tudi od druge osebe, na katero je bila prenesena dejavnost dolžnika izven statusnega preoblikovanja z namenom, da bi se dolžnik izognil plačilu davka. Upravno sodišče je tožbo zoper sklep o davčni izvršbi zavrnilo kot neutemeljeno in pri tem presodilo, da so bile v zadevi ugotovljene dejanske okoliščine, na podlagi katerih je imel davčni organ podlago za uporabo instituta poroštva iz druge povedi prvega odstavka 148. člena ZDavP-2.

2. Vrhovno sodišče navaja, da je z drugo povedjo prvega odstavka 148. člena ZDavP-2 uzakonjen *sui generis* institut, ki uzakonja neposredno izterjavo. Jezikovno sporočilo izpodbijane določbe v delu, ki se glasi "davek se lahko izterja", naj bi bilo jasno in nedvoumno, drugačne vsebine pa mu naj ne bi bilo mogoče dati z drugimi uveljavljenimi metodami razlage prava. Izpodbijana določba naj ne bi določala niti načina niti potrebe po pridobitvi izvršilnega naslova zoper novega dolžnika, na katerem bi davčna izvršba temeljila. Predmetni materialnopravni institut, ki naj bi bil tako vsebinsko kot postopkovno umeščen (še) v postopek davčne izvršbe in ki naj tudi ne bi urejal obvezne pridobitve izvršilnega naslova, naj bi bil v neskladju z 22. in 23. členom Ustave. Bistvo postopka izterjave naj bi bilo v tem, da se izterja dolg, ki temelji na izvršilnem naslovu in ni bil plačan v rokih, predpisanih z zakonom (prvi odstavek 143. člena ZDavP-2). Cilj učinkovitosti davčne izvršbe po presoji Vrhovnega sodišča ne sme biti uzakonjen na način, da država (upnica) pride do poplačila svoje zatrjevane terjatve dejansko neposredno, ne da bi bila pred tem davčna obveznost vzpostavljena z ustreznim izvršilnim naslovom (145. člen ZDavP-2) in ne da bi bila zatrjevanemu (nasproti državi implicitno šibkejšemu) dolžniku zoper to odločbo omogočena možnost enakega varstva pravic v sodnem postopku.¹ S tem ko je tožnik v prekinjenem upravnem sporu postal stranka v postopku še) v njegovi *de iure* zadnji fazi, ki naj bi predstavljala tudi prvo in edino fazo, to je v fazi izvršbe, naj bi bili kršeni njegovi ustavni pravici do učinkovitega sodnega varstva iz 23. člena Ustave in do enakega varstva pravic iz 22. člena Ustave. Ti ustavni pravici naj bi imeli na upravnem področju posebno težo, saj na strani tožene stranke nastopa Republika Slovenija, ki hkrati nastopa v vlogi upnice in odloča o davčni izvršbi. Zato je po mnenju Vrhovnega sodišča še toliko bolj pomembno, da se pravna položaja strank (glede pridobitve oziroma zakonitosti izvršilnega naslova v konkretnem primeru) uravnotežita pred sodiščem v kontradiktornem sodnem postopku, ki zagotavlja enako varstvo pravic. Iz zakonodajnega gradiva naj bi izhajalo, da je tudi predlagatelj spremembe ZDavP-2, s katero je bila uzakonjena izpodbijana določba, predvidel enako varstvo pravic v (dokaznem) postopku pred sodiščem, glede na to, da je navedel, da "se

¹ Vrhovno sodišče navaja, da naj bi tako izhajalo iz odločbe Ustavnega sodišča št. U-I-6/13, Up-24/13 z dne 11. 2. 2016 (Uradni list RS, št. 18/16).

bo v primeru, ko je prišlo do prenosa dejavnosti na drugo osebo, kar bo moral dokazati davčni organ, obveznost davčnega dolžnika lahko izterjala od podjetja, na katero je bila prenesena dejavnost". Namen predlagatelja naj se ne bi izrazil tudi v samem zakonskem besedilu. Sporna ureditev po mnenju Vrhovnega sodišča pomeni nedopusten poseg v ustavne pravice revidenta, za tako zakonsko ureditev ni videti niti ustavno dopustnega cilja, zakonsko besedilo pa drugačne (ustavnoskladne) razlage ne dopušča. Vrhovno sodišče pripominja še, da tudi glede nadaljnjih materialnopravnih sklopov iz druge povedi prvega odstavka 148. člena ZDavP-2² ocenjuje, da sta zatiranje in obravnavanje teh v sodnem postopku način, ki bo šele omogočil pridobitev pravnomočnega izvršilnega naslova in posledično šele omogočil uresničevanje pravice do sodnega varstva iz prvega odstavka 23. člena Ustave.

3. Državni zbor v odgovoru na zahtevo za oceno ustavnosti nasprotuje očitkom o neskladnosti izpodbijane ureditve z 22. in 23. členom Ustave. Povzema razloge, ki so bili v zakonodajnem postopku navedeni za sprejetje izpodbijane ureditve, in sicer preprečevanje pogoste nepoštene prakse, ko poslovni subjekt pri svojem poslovanju napravi davčne dolgove, jih pusti na stari družbi in ustanovi novo podjetje, na katero prenese svojo dejavnost. Izpodbijana ureditev po mnenju Državnega zbora s tem, ko omejuje možnosti davčnega zavezanca, da se izogne izterjavi davka s prenosom svoje dejavnosti na drugo osebo, oziroma možnosti vplivanja tretjega na tek izvršilnega postopka, in torej omejuje obseg in trajanje zastojev v izvršilnem postopku, zagotavlja učinkovit izvršilni postopek, kar naj bi bil ustavno dopusten cilj omejevanja ustavnih pravic. Državni zbor ocenjuje, da tretja oseba, ki na podlagi izpodbijane ureditve poplača dolg davčnega dolžnika, ki je nanjo prenesel svojo dejavnost z namenom, da bi se izognil plačilu davka, ni v vsebinsko slabšem položaju nasproti drugi strani, prav tako ima možnost predložiti zadevo sodišču. Ugotavlja, da se je tožnik iz prekinjenega revizijskega postopka pritožil zoper sklep o izvršbi ter vložil tožbo in nato revizijo. Pravica do sodnega varstva naj ne bi pomenila pravice do točno določene oblike sodnega varstva.³ Da izpodbijana ureditev ni v neskladju z Ustavo, temveč jo je treba le razlagati pravilno in ustavnoskladno, naj bi potrjevala tudi sodna praksa. Državni zbor se sklicuje na sodbo Upravnega sodišča št. II U 219/2017 z dne 13. 11. 2018, s katero je to ugodilo tožbi zoper sklep Finančne uprave Republike Slovenije o davčni izvršbi, ki je bil izdan na podlagi druge povedi prvega odstavka 148. člena ZDavP-2, in v njej obrazložilo, da mora davčni organ v skladu z načelom zaslišanja stranke pred odločitvijo o upravni zadevi stranki dati možnost, da se izreče o dejstvih oziroma okoliščinah, pomembnih za odločbo, česar pa naj tožnik v navedeni zadevi ne bi bil deležen, saj naj do prejema izpodbijanega sklepa ne bi bil seznanjen s tem, da toženka ugotavlja njegovo domnevno odgovornost za davčni dolg zaradi poročila iz 148. člena ZDavP-2. Poleg tega naj bi v omenjeni sodbi Upravno sodišče navedlo, da bi moral biti pred izvršbo izdan ločen (separaten) izvršilni

² In sicer "druge osebe", "na katero je bila prenesena dejavnost", "dolžnika", "izven statusnega preoblikovanja", "z namenom, da bi se dolžnik izognil plačilu davka".

³ Sklicujoč se na odločbo Ustavnega sodišča št. Up-42/96 z dne 30. 5. 2000.

naslov, ki bi se glasil na tožnika. Na podlagi navedenega Državni zbor zaključuje, da izpodbijana ureditev ni v neskladju z Ustavo.

4. Mnenje o zahtevi za oceno ustavnosti je podala tudi Vlada. Navaja, da sta smisel in namen prvega odstavka 148. člena ZDavP-2 izključevanje velikih tveganj za učinkovito poplačilo davčne obveznosti oziroma preprečevanje zlorab davčnega zavezanca (dolžnika), ki se izogiba plačilu davčne obveznosti. Davčni organ naj bi namreč ugotavljal, da se dolžniki na različne načine poskušajo izogniti plačilu svojih obveznosti, najbolj pogosto tako, da prenašajo premoženje ali opravljanje celotne dejavnosti na druge osebe. Vlada meni, da se davčna izvršba lahko opravi samo na podlagi izvršilnega naslova, vendar ZDavP-2 ne predpisuje, da mora izrek odmerne odločbe (izvršilnega naslova) vsebovati tudi navedbo o osebi, ki je porok po prvem odstavku 148. člena ZDavP-2, in njeni obveznosti. Vlada to utemeljuje s tem, da se izpolnjevanje pogojev za poroštvo lahko presoja šele, ko je izvršba zoper dolžnika neuspešna, torej kasneje, kot je izdan izvršilni naslov, na podlagi katerega se izvršba opravlja. Po mnenju Vlade so sicer tudi poroku dane možnosti, da se udeležuje postopka, v katerem se odloča o njegovi obveznosti, in v njem izjavi o dejstvih in okoliščinah, pomembnih za odločitev. To naj bi zagotavljala tako ZDavP-2 kot Zakon 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). Po mnenju Vlade mora davčni organ z odločbo ugotoviti, kdo je oseba, ki izpolnjuje pogoje po prvem odstavku 148. člena ZDavP-2, in lahko šele po izvršljivosti te odločbe in na podlagi izvršilnega naslova, ki se glasi na dolžnika, začne davčno izvršbo zoper poroka. S takim postopanjem naj bi bil že na podlagi veljavne ureditve osebi iz prvega odstavka 148. člena ZDavP-2 omogočen kontradiktoren upravni in sodni postopek. Opisani način ugotavljanja obveznosti poroka z odločbo naj bi bil predviden tudi pri sprejemanju zakona, s katerim je bila ureditev uveljavljena,⁴ a ker naj ne bi bilo nobenega dvoma, da je treba tudi v primerih ugotavljanja pogojev za poroštvo odločiti z upravno odločbo, zoper katero ima porok možnost vložiti pravna sredstva, naj ne bi bilo nobene potrebe, da se takšen način ugotavljanja (odgovornosti) posebej za te primere izrazi v zakonskem besedilu. Vlada meni, da sta poroku po prvem odstavku 148. člena ZDavP-2 zagotovljena enako varstvo pravic (22. člen Ustave) in pravica do sodnega varstva (23. člen Ustave). Tudi po podatkih davčnega organa naj bi bilo mogoče ugotoviti, da prvostopenjski davčni organ praviloma poroku daje že pred izdajo sklepa o davčni izvršbi možnost podati izjavo v zvezi z ugotavljanjem in izpolnjevanjem pogojev za uporabo instituta poroštva po prvem odstavku 148. člena ZDavP-2. Odgovornost poroka naj bi davčni organ sicer ugotavljal v postopku davčne izvršbe in jo podrobno obrazložil v sklepu o izvršbi. Po navedbah Vlade osebe iz prvega odstavka 148. člena ZDavP-2 do izdaje že omenjene sodbe Upravnega sodišča št. II U 219/2017 niso izpodbijale sklepa o davčni izvršbi iz razloga, ker se izvršilni naslov ne glasi nanje, ampak so dotlej v pritožbi ali tožbi uveljavljale nepravilnost in nepopolnost ugotovljenega dejanskega stanja in napačno uporabo materialnega prava v zvezi z izdanim sklepom o izvršbi. Po navedeni

⁴ Zakon o spremembah in dopolnitvah Zakona o davčnem postopku (Uradni list RS, št. 111/13 – ZDavP-2G).

sodbi Upravnega sodišča pa bo po mnenju Vlade davčni organ spremenil prakso tako, da bo v posebnem ugotovitvenem postopku ob sodelovanju domnevnega poroka z odločbo ugotavljal, ali so izpolnjeni pogoji za naložitev plačila poroku. Vlada zato meni, da je prvi odstavek 148. člena ZDavP-2 v skladu z Ustavo in da morebitna okoliščina, da postopki niso vodeni v skladu z načeli davčnega oziroma upravnega postopka, ni razlog za protiustavnost izpodbijane določbe.

5. Odgovor Državnega zbora in mnenje Vlade je Ustavno sodišče poslalo Vrhovnemu sodišču, ki pa se o njunih navedbah ni izjavilo.

B. – I.

6. Prvi odstavek 148. člena ZDavP-2 z naslovom "poroštvo" določa:

"Če davka ni bilo mogoče izterjati iz premoženja dolžnika, se ta izterja iz premoženja povezanih oseb, ki so to premoženje neodplačno oziroma po nižji ceni od tržne pridobile od dolžnika v letu oziroma po letu, v katerem je davčna obveznost nastala, do vrednosti tako pridobljenega premoženja. Davek se lahko izterja tudi od druge osebe, na katero je bila prenesena dejavnost dolžnika izven statusnega preoblikovanja z namenom, da bi se dolžnik izognil plačilu davka."

7. Iz navedb Vrhovnega sodišča izhaja, da izpodbijane določbe zaradi njene jezikovne jasnosti in nedvoumnosti ne more razlagati drugače kot na način, da določa izterjavo davčnega dolga od osebe, ki ni davčni dolžnik, ne da bi bila pred izterjavo obveznost te osebe vzpostavljena z ustreznim izvršilnim naslovom. Ob upoštevanju, da Državni zbor in Vlada zatrujeta, da je drugačna razlaga (kakršno je sprejelo Upravno sodišče v sodbi št. II U 219/2017) možna, se Ustavno sodišče najprej opredeljuje do vprašanja, ali je vsebinska odločitev o zahtevi za oceno ustavnosti sploh potrebna za zagotovitev ustavnoskladne odločitve, ki jo mora sprejeti Vrhovno sodišče.

8. V skladu s 156. členom Ustave mora sodišče prekiniti postopek in začeti postopek pred Ustavnim sodiščem, če pri odločanju meni, da je zakon, ki bi ga moralo uporabiti, protiustaven. Ustavno sodišče je po tej določbi Ustave upravičeno intervenirati le, kadar je ustavnosodna presoja zakona potrebna za zagotovitev ustavnoskladne odločitve v konkretnem sodnem postopku. Zato mora sodišče v zahtevi utemeljiti, da mora v zadevi, v kateri sodi, uporabiti (domnevno protiustavno) zakonsko ureditev na način, ki mu preprečuje ustavnoskladno odločitev. Ustava v 156. členu torej predpostavlja, da je odločitev Upravnega sodišča o domnevni protiustavnosti zakona odločilna za odločanje sodišča v sodnem postopku.⁵ Pogoji za vsebinsko obravnavanje zahteve sodišča za

⁵ Prim. sklepe Upravnega sodišča št. U-I-238/12 z dne 23. 1. 2014 (Uradni list RS, št. 10/14), št. U-I-127/16 z dne 9. 2. 2017, 5. točka obrazložitve, in št. U-I-204/16 z dne 15. 3. 2018, 2. točka obrazložitve.

oceno ustavnosti niso izpolnjeni, če lahko sodišče v zadevi, v kateri je zaradi vložitve zahteve prekinilo postopek, zagotovi ustavnoskladno odločitev kakorkoli drugače, brez odločitve Ustavnega sodišča o protiustavnosti zakona⁶ – torej tudi tako, da poišče ustavnoskladno razlago zakona, k čemur ga tudi sicer zavezuje 125. člen Ustave. Dokler ta možnost obstaja, načeloma ni izpolnjena t. i. predpostavka zveznosti (med zadevo, v kateri sodi Vrhovno sodišče, in domnevno protiustavno ureditvijo) iz 156. člena Ustave.⁷

9. Izpolnjenost predpostavke zveznosti je treba v primerih, ko zahtevo za oceno ustavnosti vložijo Vrhovno sodišče, ocenjevati tudi v luči njegovega ustavnopravnega položaja v sodni hierarhiji. Zato Ustavno sodišče v teh primerih ne more postopati povsem enako kot v primerih, ko zahtevo za oceno ustavnosti vložijo hierarhično nižja sodišča.⁸ Ker je Vrhovno sodišče v prvem odstavku 127. člena Ustave opredeljeno kot najvišje sodišče v državi, ima po Ustavi tudi položaj najvišjega razlagalca zakonskega prava. Iz tega med drugim izhaja, da ni vezano na razlago zakonskega prava, ki jo sprejmejo organi državne oblasti, kot sta Državni zbor in Vlada, kot tudi ne na razlago, ki jo sprejmejo hierarhično nižja sodišča.⁹ Napotitev Vrhovnega sodišča na uporabo razlage, ki so jo o zakonu, ki ga izpodbija, sprejeli drugi državni organi ali nižja sodišča, bi zato – v primeru, ko Vrhovno sodišče v zahtevi za oceno ustavnosti sprejme razumno razlago izpodbijanega zakona in hkrati pojasni, zakaj meni, da drugačne razlage po nobeni od ustaljenih metod pravne razlage ne more sprejeti – predstavljala zanikanje njegovega ustavnopravnega položaja najvišjega razlagalca zakonskega prava.¹⁰

10. Glede na navedeno Ustavno sodišče šteje, da so predpostavke za vsebinsko odločanje o zahtevi za oceno ustavnosti izpolnjene, pri presoji ustavnosti pa izhaja iz razlage Vrhovnega sodišča, da izpodbijana ureditev določa, da se zoper osebo, ki izpolnjuje pogoje za poroštvo, neposredno izda sklep o izvršbi in da torej njegova izdaja ni pogojena s tem, da je poroštvena obveznost ugotovljena s predhodno izdanim izvršilnim naslovom. V zvezi s pristopom k presoji Ustavno sodišče pojasnjuje še, da jo je opravilo na podlagi ocene, da iz navedb Vrhovnega sodišča izhajata dva ključna očitka: izpodbijana ureditev naj bi bila v neskladju z 22. členom Ustave, ker poroku, zoper katerega je sklep o izvršbi izdan, ne omogoča, da se učinkovito izjavi o dejanskih in pravnih razlogih, na katerih temelji njegova obveznost, v neskladju s 23. členom Ustave pa naj bi bila, ker naj bi bilo sodno varstvo zoper sklep o izvršbi, s katerim se glede na izpodbijano ureditev odloči o poroštveni obveznosti, neučinkovito.

⁶ Prim. sklep Ustavnega sodišča št. U-I-113/14 z dne 16. 3. 2017, 9. točka obrazložitve.

⁷ Prim. sklep Ustavnega sodišča št. U-I-188/16 z dne 8. 11. 2018, 7. točka obrazložitve.

⁸ Prim. sklep Ustavnega sodišča št. U-I-155/16 z dne 27. 3. 2019.

⁹ Prim. A. Galič v: L. Šturm (ur.), Komentar Ustave Republike Slovenije, Dopolnitev – A, Fakulteta za državne in evropske študije, Ljubljana 2011, str. 320, in sklep Ustavnega sodišča št. Up-101/05 z dne 19. 10. 2006, 4. točka obrazložitve.

¹⁰ Tega zadržka seveda v primeru zahtev za oceno ustavnosti, ki jih vložijo hierarhično nižja sodišča, ni. Prim. sklep Ustavnega sodišča št. U-I-155/16.

B. – II.

11. Ustava v 22. členu določa, da je vsakomur zagotovljeno 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. Iz navedene določbe izhaja, da mora državni organ, ko odloča o pravicah, dolžnostih ali pravnih interesih posameznika, ko torej odloča v vlogi oblasti, odločanje zaključiti oziroma izraziti z izdajo odločbe (ta pojem Ustava uporablja v 25. členu) oziroma posamičnega akta (ta pojem Ustava uporablja v prvem odstavku 157. člena). Izpodbijana ureditev, ki omogoča davčnemu organu izterjavo davčnega dolga od poroka, uzakonja oblastno odločanje, zato je nujno, da se to zaključi oziroma izrazi z izdajo odločbe oziroma posamičnega akta.¹¹ Vendar 22. člen Ustave ni tako specifičen, da bi bilo mogoče iz njega izpeljati zahtevo, da mora biti oblastno odločanje končano z izdajo v zakonodaji točno določene oblike odločbe oziroma posamičnega akta, kot so na primer tisti, ki jih drugi odstavek 145. člena ZDavP-2 označuje kot izvršilne naslove. Ustavna pojma odločba oziroma posamični akt imata namreč svojo avtonomno pomensko vsebino, ki ni odvisna od posameznih zakonodajnih rešitev, in na splošno označujeta vsakršno formalizirano sporočilo državnega organa, iz katerega je razvidno, da je sprejel oblastno odločitev o pravici, obveznosti ali pravni koristi posameznika.¹² Zato 22. člen Ustave zakonodajalcu ne preprečuje, da uzakoni ureditev, ki davčnemu organu nalaga, da o poroštveni obveznosti odloči s sklepom o izvršbi.

12. Zahteva po izdaji odločbe oziroma posameznega akta v navedenem smislu je bistveno povezana z zagotavljanjem nadaljnjih jamstev, ki za upravne postopke izhajajo iz 22. člena Ustave, in je pravzaprav predpogoj, ki omogoči njihovo spoštovanje. Zato je izpodbijana ureditev skladna z 22. členom Ustave le, če tudi te v celoti spoštuje. Po ustaljeni ustavnosodni presoji 22. člena Ustave posamezniku v upravnem postopku zagotavlja možnost izjave o dejstvih in okoliščinah, ki so pomembne za odločitev.¹³ Pri tem je bistveno, da je pravica do izjave posamezniku zagotovljena že pred sprejetjem odločitve. Ta vidik ustavne pravice do enakega varstva pravic iz 22. člena Ustave je za upravne postopke na ravni zakona uveljavljen zlasti z 9. členom ZUP, ki je med temeljna načela upravnega postopka uvrstil načelo zaslišanja strank, katerega bistvo je v zahtevi, da je treba pred izdajo odločbe omogočiti stranki možnost, da se izjavi o dejstvih in okoliščinah, pomembnih za odločbo. Če stranki ni bila dana možnost udeležbe, bodisi da

¹¹ Prim. sklep Ustavnega sodišča št. U-I-162/12, Up-626/12 z dne 12. 7. 2012 (Uradni list RS, št. 55/12), 4. točka obrazložitve.

¹² Tako razumevanje pojma odločbe v ustavnopravnem smislu je v sozvočju s stališčem upravnopravne literature, po katerem z izrazom odločba ni mišljen samo akt, ki je bil izdan v obliki odločbe, temveč vsak akt organa, s katerim je bilo meritorno odločeno o pravici ali obveznosti stranke. Tako E. Kerševan, V. Androjna, Upravno procesno pravo, Upravni postopek in upravni spor, 2., spremenjena in dopolnjena izdaja, GV Založba, Ljubljana 2017, str. 306.

¹³ Prim. npr. odločbi Ustavnega sodišča št. Up-84/94 z dne 11. 7. 1996 (OdlUS V, 184), 31. točka obrazložitve, in št. Up-73/95 z dne 27. 2. 1997 (OdlUS VI, 72), 6. točka obrazložitve.

v postopek sploh ni bila vključena (ni bila vabljen) bodisi da ni imela možnosti izjaviti se o dejstvih in okoliščinah, pomembnih za odločitev, gre za kršitev načela zaslišanja strank, ki obenem predstavlja tudi kršitev pravice do enakega varstva pravic iz 22. člena Ustave.¹⁴

13. Ključno je torej, ali ima porok, zoper katerega se na podlagi izpodbijane ureditve izda sklep o izvršbi, pred izdajo sklepa možnost, da se opredeli do dejanskih in pravnih okoliščin, pomembnih za obstoj poroštvene obveznosti.

14. Izpodbijana ureditev na to vprašanje ne daje odgovora. Glede na to, da se po izpodbijani ureditvi o porokovi obveznosti odloči s sklepom o izvršbi, je po oceni Ustavnega sodišča odgovor na navedeno vprašanje odvisen od tega, ali iz ureditve davčne izvršbe, kot jo ureja tretji del ZDavP-2, izhaja zahteva, da mora davčni organ pred izdajo sklepa o izvršbi osebi dolžniku omogočiti možnost, da se izjavi o pravnih in dejanskih razlogih, na katerih temelji njegova obveznost. Tretji del ZDavP-2 o tem vprašanju prav tako molči, vendar ne naključno ali brez razloga, ampak zato, ker odgovor nanj očitno izhaja iz same zasnove postopka izvršbe. Cilj postopka izvršbe je namreč v tem, da se zagotovi realizacija terjatve, ki je bila ugotovljena v predhodnem postopku.¹⁵ Logična posledica tega je, da postopek ni zasnovan za to, da bi se v njem ponovno presojala utemeljenost terjatve, ki se izterjuje. Zasnovan je tako, da organu, pristojnemu za izvršbo, ni treba preučevati resničnosti dejstev ali pravilnosti pravnega sklepanja glede terjatve, ki se izterjuje, in tudi ni več upravičen do tega, ker se predpostavlja, da je bilo to opravljeno že v postopku izdaje izvršilnega naslova.¹⁶ Iz tretjega dela ZDavP-2 torej izhaja, da davčni organ osebi, zoper katero izda sklep o izvršbi, ni dolžan pred izdajo sklepa zagotoviti pravice do izjave.¹⁷

15. Zahteve po zagotovitvi pravice do izjave pred izdajo sklepa o izvršbi tudi ni mogoče izpeljati iz načela zaslišanja iz 9. člena ZUP,¹⁸ kot to menita Vlada v svojem mnenju in Državni zbor v odgovoru o zahtevi za oceno ustavnosti. Navedeni člen sam po sebi zakonodajalcu ne preprečuje, da posamezni pravni postopek uredi tako, da v njem posamezniku pred sprejetjem odločitve ni zagotovljena pravica do izjave. To določa tudi navedeni člen sam, s tem ko načelo zaslišanja iz prvega odstavka omeji s tretjim odstavkom, ki določa, da organ svoje odločbe ne sme opreti na dejstva, glede katerih

¹⁴ Odločba Ustavnega sodišča št. Up-171/00 z dne 12. 7. 2001 (Uradni list RS, št. 64/01, in OdlUS X, 223), 7. točka obrazložitve.

¹⁵ Prim. V. Rijavec, Civilno izvršilno pravo, GV Založba, Ljubljana 2003, str. 43. Prim. tudi odločbo Ustavnega sodišča št. Up-357/03, U-I-351/04 z dne 20. 10. 2005 (Uradni list RS, št. 96/05, in OdlUS XIV, 103), 6. točka obrazložitve

¹⁶ Prim. Rijavec, nav. delo, str. 111.

¹⁷ Medtem ko je to dolžan storiti pred izdajo odmerne odločbe, kot izrecno določa prvi odstavek 73. člena ZDavP-2.

¹⁸ Tretji odstavek 2. člena ZDavP-2 med drugim določa, da se za vprašanja davčnega postopka, ki niso urejena s tem zakonom, uporablja zakon, ki ureja splošni upravni postopek.

vsem strankam ni bila dana možnost, da se o njih izjavijo, domet te zapovedi pa omeji s pristavkom "razen v primerih, določenih z zakonom".

16. Zahteva 22. člena Ustave, da se stranki upravnega postopka pred sprejetjem odločitve zagotovi pravica do izjave, sicer ni absolutna. Ustavno sodišče je v svoji dosedanji ustavnosodni presoji, ko je presojalo ustavnost ureditve sodne izvršbe,¹⁹ v skladu s katero je v izvršilnem postopku lahko prišlo do subjektivne spremembe na pasivni strani (do nadaljevanja postopka izvršbe proti novemu dolžniku), ne da bi bilo novemu dolžniku pred to spremembo zagotovljeno, da bi ugovarjal prehodu obveznosti nanj, pojasnilo, da ni nujno, da je kontradiktornost, se pravi pravica do izjave iz 22. člena Ustave, zagotovljena že pred izdajo odločbe, vendar pa mora biti v primeru, ko sodišče izda odločbo brez zaslišanja nasprotne stranke, tej zagotovljena možnost, da se (naknadno) izjavi z ugovorom, o katerem odloča sodišče prve stopnje.²⁰ Glede na to, da izpodbijana ureditev prav tako omogoča subjektivno spremembo na pasivni strani v okviru postopka davčne izvršbe oziroma nadaljevanje postopka davčne izvršbe proti novemu dolžniku (poroku), ji je neskladje z 22. členom Ustave mogoče očitati le, če porok nima zagotovljene možnosti, da se vsaj naknadno, po izdaji sklepa o izvršbi izjavi o svoji obveznosti in ji ugovarja, pod nadaljnjim pogojem, da je o tem dolžan odločiti prvostopenjski organ, ki je sklep o izvršbi izdal.

17. Izpodbijana ureditev, druge določbe ZDavP-2 in določbe ZUP poroku tudi te možnosti ne zagotavljajo. Ne zagotavlja je 155. člen ZDavP-2, ki določa, da davčni organ po uradni dolžnosti ali na zahtevo dolžnika s sklepom v celoti ali delno ustavi davčno izvršbo med drugim tudi tedaj, če se davčna izvršba opravi proti komu, ki ni dolžnik, porok ali garant. Upoštevajoč samo ubeseditev določbe, porok na njeni podlagi ne more ugovarjati, da ne izpolnjuje pogojev za poroštvo. Davčna izvršba se namreč "opravi proti komu, ki ni porok", tedaj, ko se opravi proti komu, ki ni s sklepom o izvršbi zavezan kot porok, iz česar izhaja, da je določba namenjena sanaciji zmote o osebi. Ne zadostuje niti možnost pritožbe zoper sklep o izvršbi (prvi odstavek 157. člena). Z njo lahko porok sicer ugovarja, da je davčni organ prve stopnje napačno presodil pogoje za obstoj poroštva, kot dokazuje tudi primer iz prekinjenega postopka, vendar o pritožbi odloča organ druge stopnje (drugi odstavek 70. člena ZDavP-2).

18. Ustavno sodišče glede na vse navedeno zaključuje, da izpodbijana ureditev, ker omogoča izdajo sklepa o izvršbi zoper poroka, ne da bi iz nje, drugih določb ZDavP-2 ali ZUP izhajalo, da ima porok pred izdajo sklepa možnost izjaviti se o izpolnjevanju pogojev za poroštvo ali vsaj naknadno temu ugovarjati (davčni organ prve stopnje, ki sklep izda, pa o tem odločiti), posega v pravico iz 22. člena Ustave.

¹⁹ Ureja jo Zakon o izvršbi in zavarovanju (Uradni list RS, št. 3/07 – uradno prečiščeno besedilo, 93/07, 28/09, 51/10, 26/11, 14/12, 53/14, 50/15, 54/15, 11/18 in 36/21 – ZIZ).

²⁰ Odločba Ustavnega sodišča št. Up-357/03, U-I-351/04, 10. točka obrazložitve.

19. Človekovo pravico je mogoče omejiti le v primerih, ki jih izrecno določa Ustava, in zaradi varstva človekovih pravic drugih (tretji odstavek 15. člena Ustave). Po ustaljeni ustavnosodni presoji je mogoče omejiti človekovo pravico, če je zakonodajalec zasledoval ustavno dopusten cilj in če je omejitev skladna z načeli pravne države (2. člen Ustave), in sicer s tistim izmed teh načel, ki prepoveduje prekomerne posege države (splošno načelo sorazmernosti). Ustavno sodišče mora zato najprej oceniti, ali je zakonodajalec zasledoval kakšen ustavno dopusten cilj za to, da je novemu dolžniku (poroku) omejil pravico do izjave.

20. Iz zakonodajnega gradiva²¹ izhaja, da je predlagatelj z izpodbijano ureditvijo želel preprečiti prakso izogibanja plačevanja izvršljivih davčnih obveznosti, ne izhaja pa, da je zakonodajalec za doseg tega cilja nameraval poseči v pravico do izjave iz 22. člena Ustave, ki jo mora imeti novi dolžnik (porok) v zvezi s prehodom obveznosti nanj. To izrecno potrjujejo navedbe Vlade v njenem mnenju o zahtevi za oceno ustavnosti, da naj v zakonodajnem postopku ne bi bilo nobenega dvoma, da je treba v primerih ugotavljanja pogojev za poroštvo odločitev o tem sprejeti z upravno odločbo, in da zato ni bilo potrebe, da bi se takšen način ugotavljanja (odgovornosti) posebej za te primere izrazil v zakonskem besedilu. Ker zakonodajalec niti ni imel namena poseči v navedeno človekovo pravico niti je v postopku s to zahtevo ni tako utemeljil, je izključeno, da bi zakonodajna rešitev, ki jo je sprejel in ki, čeprav ne namenoma, v človekovo pravico posega, imela kakšen ustavno dopusten cilj. V obravnavani zadevi tako ni izpolnjen že prvi pogoj za ustavno dopustno omejevanje človekovih pravic (tretji odstavek 15. člena Ustave).²² Zato je Ustavno sodišče ugotovilo, da je izpodbijana druga poved prvega odstavka 148. člena ZDavP-2 v neskladju z 22. členom Ustave.

B. – III.

21. Prvi odstavek 23. člena Ustave določa, da ima vsakdo pravico, da o njegovih pravicah in dolžnostih ter o obtožbah proti njemu brez nepotrebnega odlašanja odloča neodvisno, nepristransko in z zakonom ustanovljeno sodišče. Ustavno sodišče je v svoji dosednji ustavnosodni presoji že pojasnilo, da s tem, ko je za odločanje o posamezni pravici določena upravna pot in ne neposredno sodno varstvo, pravica iz 23. člena Ustave ne more biti kršena, saj je zoper odločitev v upravnem postopku zagotovljeno sodno varstvo v upravnem sporu, v katerem lahko sodišče preizkusi izpodbijano odločbo tako glede

²¹ Konkretno iz obrazložitve amandmaja poslanskih skupin št. 1450-VI Amandma k 13. členu, vloženega 28. 11. 2013, v fazi druge obravnave Predloga zakona o spremembah in dopolnitvah Zakona o davčnem postopku ZDavP-2G (prva obravnava). Objavljeno v Poročevalcu DZ z dne 26. 9. 2013 (EVA; 2013-1611-0077).

²² Prim. odločbo Ustavnega sodišča št. Up-357/03, U-I-351/04, 15. točka obrazložitve.

pravnih kot tudi glede dejanskih vprašanj.²³ V bistvenem enako je stališče Evropskega sodišča za človekove pravice. Tudi to je že večkrat pojasnilo, da v primeru, ko o sporih glede civilnih pravic in obveznosti v smislu 6. člena Konvencije o varstvu človekovih pravic in temeljnih svoboščin (Uradni list RS, št. 33/94, MP, št. 7/94 – v nadaljevanju EKČP) odloča upravni organ, ki ne zadosti vsem zahtevam iz prvega odstavka 6. člena EKČP, ne gre za kršitev EKČP, če so postopki pred tem organom predmet naknadnega nadzora, ki ga opravi sodno telo, ki ima polno jurisdikcijo in ki zagotavlja jamstva iz prvega odstavka 6. člena EKČP.²⁴ Izpodbijana ureditev glede na navedeno ni v neskladju s 23. členom Ustave zgolj zato, ker določa, da se o poroštvu odloči v upravnem (davčnem) postopku. To velja ne glede na to, da pri tem ne gre za odločanje o davčni obveznosti, temveč za določitev odgovornosti za obveznosti drugega pravnega subjekta (kar bi bilo lahko razumeti kot odločitev, ki posega v pravico do zasebne lastnine iz 33. člena Ustave), saj pravna narava obveznosti, o kateri se odloča, ne narekuje oblike sodnega varstva, dokler je tisto sodno varstvo, ki je zagotovljeno, učinkovito.

22. Ključno torej je, ali je upravni spor, v katerem lahko porok izpodbija sklep o izvršbi, glede na to, da praviloma ne zadrži izvršitve izpodbijanega upravnega akta, učinkovito sodno varstvo. Tudi do tega vprašanja se je Ustavno sodišče že opredelilo in pojasnilo, da morebitna uvedba prisilne izterjave, na podlagi izdanega sklepa davčnega organa (zoper katerega se davčni zavezanec lahko pritoži, davčni organ pa odloži začetni postopek prisilne izterjave), ni takšno ravnanje, ki bi povzročilo, da sodno varstvo ne bi moglo doseči svojega namena. Poleg tega pa uvedba oziroma izvedba postopka prisilne izterjave v davčnem postopku ni dejanje, ki bi izničilo morebitni kasnejši uspeh v postopku, ker vzpostavitev stanja, kakršno je bilo pred postopkom prisilne izterjave, ni nemogoča in tudi ne nesorazmerno otežena, saj gre praviloma za denarna sredstva, ki se v primeru uspeha vrnejo.²⁵ V primerih, ko taka možnost zaradi trajanja sodnega postopka ne bi bila učinkovita oziroma bi lahko nastala težko popravljiva škoda, pa je treba upoštevati, da drugi odstavek 32. člena Zakona o upravnem sporu (Uradni list RS, št. 105/06, 62/10 in 109/12 – ZUS-1) omogoča tožniku vložitev zahteve za zadržanje izvršitve izpodbijanega akta, namen te pa je prav v tem, da se zagotovi suspenzivni učinek postopka sodnega varstva in s tem učinkovitost sodnega varstva.²⁶ Očitek o neskladju izpodbijane ureditev s 23. členom Ustave je zato neutemeljen.

²³ Glej odločbo Ustavnega sodišča št. U-I-213/03 z dne 12. 1. 2006 (Uradni list RS, št. 13/06, in OdlUS XV, 2), 23. točka obrazložitve, in sklep Ustavnega sodišča št. Up-280/00 z dne 18. 9. 2001, 7. točka obrazložitve. Enako A. Galič v: L. Šturm (ur.), nav. delo, str. 338.

²⁴ Glej npr. sodbo Evropskega sodišča za človekove pravice v zadevi *Ramos Nunes de Carvalho e Sá proti Portugalski* z dne 6. 11. 2018, 132. točka obrazložitve.

²⁵ Odločba Ustavnega sodišča št. U-I-233/01 z dne 5. 2. 2004 (Uradni list RS, št. 16/04, in OdlUS XIII, 6), 5. točka obrazložitve.

²⁶ Prim. odločbo Ustavnega sodišča št. Up-2501/08 z dne 19. 2. 2009 (Uradni list RS, št. 17/09, in OdlUS XVIII, 63), 14. točka obrazložitve.

B. – IV.

23. Glede na to, da je ugotovljena protiuustavnost izpodbijane ureditve (njena neskladnost z 22. členom Ustave) posledica dejstva, da ne ureja vprašanja, ki bi ga morala urediti, razveljavitev izpodbijane ureditve ni mogoča. Zato je Ustavno sodišče na podlagi prvega odstavka 48. 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 ugotovitveno odločbo (1. točka izreka). Na podlagi drugega odstavka 48. člena ZUstS je zakonodajalcu naložilo, naj ugotovljeno protiuustavnost odpravi v enem letu od objave odločbe v Uradnem listu Republike Slovenije (2. točka izreka). Da bi do odprave ugotovljene protiuustavnosti porokom iz druge povedi prvega odstavka 148. člena ZDavP-2 zagotovilo spoštovanje pravice do izjave iz 22. člena Ustave, je na podlagi drugega odstavka 40. člena ZUstS za prehodni čas določilo način izvršitve odločbe (3. točka izreka). Način izvršitve je določilo, upoštevajoč to, da je izvršilni postopek tipično zasnovan kot postopek, v katerem se izterjuje obveznost, o kateri je odločeno v izvršilnem naslovu. Zato je določilo, da mora davčni organ pred postopkom izvršbe na podlagi izpodbijane ureditve predhodno izdati izvršilni naslov – odmerno odločbo, s katero odloči o porokovi obveznosti plačati tuj davek, v postopku izdaje odmerne odločbe pa mora poroku zagotoviti pravico do izjave.

C.

24. Ustavno sodišče je sprejelo to odločbo na podlagi 48. člena in drugega odstavka 40. člena ZUstS v sestavi: predsednik dr. Matej Accetto ter sodnici in sodniki Dr. Dr. Klemen Jaklič (Oxford ZK, Harvard ZDA), dr. Rajko Knez, dr. Špelca Mežnar, dr. Marijan Pavčnik, dr. Rok Svetlič, Marko Šorli in dr. Katja Šugman Stubbs. Odločbo je sprejelo soglasno.

dr. Matej Accetto
Predsednik