

NASLOV ČLANKA: Cenitev davčne osnove v slovenskem davčnem pravu (1996–2026): normativni razvoj, ustavne omejitve in pravilna uporaba po obdobjih

Slovenija VS Avstrija – ali so razlike ustavno-pravno upravičene?

Avtor: mag. Franc Derganc

Datum: 2.2.2026

Verzija: »cenitev SLOVENIJA_Avstrija in zakaj razlike« z dne 1.2.2026_V1

POVZETEK (Abstract)

Članek analizira razvoj instituta cenitve davčne osnove v slovenskem davčnem pravu v obdobju 1996–2026 ter ga primerjalnopravno sooči z avstrijsko ureditvijo. Osrednje raziskovalno vprašanje je, ali so razlike med slovenskim in avstrijskim modelom cenitve ustavno-pravno upravičene, zlasti po normativnem prelomu, ki ga je prinesla uvedba 68.a člena ZDavP-2. Metodološko članek temelji na normativni, ustavnopravni in zgodovinski razlagi ter na analizi ustavnosodne, evropske in primerjalnopravne sodne prakse. Ključna ugotovitev je, da slovenska ureditev po letu 2014 cenitev preoblikuje iz procesnega ugotovitvenega sredstva v materialnopravno pravilo z izrazitim kaznovalnim učinkom, kar vodi v sistemsko oslabitev načela materialne resnice in učinkovitega sodnega varstva. Primerjalna analiza pokaže, da avstrijski sistem ohranja metodološki pluralizem in subsidiarnost cenitve, kar omogoča višjo kakovost ugotavljanja dejanskega stanja. Prispevek članka je v jasni periodizaciji pravilne uporabe cenitve po posameznih obdobjih ter v oblikovanju ustavno skladne metodike dela davčnih organov in sodišč.

Zaključek tega članka je na prvi pogled paradoksalen, vendar pravno dosleden: **ustavno skladna uporaba cenitve davčne osnove v letu 2026 po ZDavP-2 v svojem bistvu zahteva vrnitev k logiki, ki jo je že pred tremi desetletji vseboval 39. člen starega ZDavP.** Ne gre za formalno oživiljanje neveljavne določbe, temveč za prevzem njenega konceptualnega jedra. Stari ZDavP je cenitev pravilno razumel kot izjemno, strogo subsidiarno procesno sredstvo, ki se uporablja »s tresočo roko«, šele tedaj, ko so izčrpana vsa druga dokazna sredstva in ko ugotavljanje dejanskega stanja objektivno odpove. Prav ta logika – in ne normativna tipizacija ene metode ali avtomatična uporaba zakonskih formul – je skladna z načelom zakonitosti obdavčenja, s prepovedjo

arbitrarnosti in predvsem z osrednjim ciljem davčnega postopka: ugotovitev materialne resnice. Primerjalnopravno je to isto izhodišče, ki ga dosledno ohranja avstrijska ureditev, in prav zato ostaja edina razlaga, ki je tudi danes, v okviru ZDavP-2, še ustavno vzdržna. Cenitev ne sme postati nadomestek dokazovanja, temveč mora ostati skrajno procesno sredstvo v službi resnice – sicer davčni postopek izgubi svoj legitimni temelj.

Kazalo vsebine

NASLOV ČLANKA: Cenitev davčne osnove v slovenskem davčnem pravu (1996–2026): normativni razvoj, ustavne omejitve in pravilna uporaba po obdobjih.....	1
Slovenija VS Avstrija – ali so razlike ustavno-pravno upravičene?	1
POVZETEK (Abstract)	1
1. UVOD: PROBLEM PRAVNE ENOTNOSTI CENITVE	5
1.1. Zakaj cenitev ni enoten institut (primer Slovenija – Avstrija)	5
1.2. Napačna praksa ahistorične uporabe 68. člena ZDavP-2.....	6
1.3. Raziskovalni cilj in hipoteze.....	6
1.4. Struktura članka.....	7
2. METODOLOŠKI OKVIR	7
2.1. Razlikovanje med dokazno metodo, procesnim institutom in materialnopravnim institutom	7
2.2. Vloga temeljnih načel davčnega prava	8
2.3. Pomen časovne veljavnosti davčnih norm	9
3. NORMATIVNI RAZVOJ CENITVE DAVČNE OSNOVE (1996–2026)	9
3.1. Obdobje 1996–2004: ZDavP (stari), 39. člen	9
3.2. Obdobje 2005–2006: ZDavP-1	10
3.3. Obdobje 2007–2013: ZDavP-2, 68. člen	10
3.4. Obdobje 2008–2013: kontinuiteta 68. člena ZDavP-2 in utrditev procesne cenitve	12
3.5. Prelom po letu 2014: uvedba 68.a člena ZDavP-2 in razširjena cenitev	13
4. KLJUČNI ODLOČBI USTAVNEGA SODIŠČA RS O CENITVI DAVČNE OSNOVE	17
4.1. Uvodno pojasnilo (kratko, vezno)	17
4.1. Odločba Ustavnega sodišča RS št. U-I-312/11.....	17
4.2. Odločba Ustavnega sodišča RS št. U-I-113/17-40	18
4.3. Skupni učinek obeh odločb	19

4.4. Kaj odločbi Ustavnega sodišča RS nista dorekli – in zakaj materialna resnica v slovenski praksi ostaja normativno okrnjena.....	22
5. PRVI KLJUČNI INŠTITUT: POGOJI ZA UPORABO CENITVE	23
5.1. Primerjalni uvod k poglavju 5: kako bi morali biti pogoji za uporabo cenitve normirani (Avstrija kot referenčni model)	23
5.2. Kljub pomanjkljivostim ustavnosodne presoje drugačna razlaga ni dopustna	24
6. DRUGI KLJUČNI PROBLEM: METODA CENITVE KOT PRAVNO PRAVILO	25
6.1. Premik od ugotavljanja dejanskega stanja k tipizaciji.....	26
6.2. Konflikt z načelom materialne resnice	27
6.3. Ustavnopravne implikacije (22., 23. člen URS; 6. člen EKČP)	27
7. SISTEM CENITVE PO ZDavP-2: RAZMERJE MED 68., 68.a IN 69. ČLENOM	28
7.1. 68. člen ZDavP-2 – cenitev kot klasičen procesni ugotovitveni institut	28
7.2. 68.a člen ZDavP-2 – razširjena cenitev kot normativni prelom	28
7.3. 69. člen ZDavP-2 – prijava premoženja kot pomožni dokazni institut.....	29
7.4. Skupna in pravilna uporaba 68., 68.a in 69. člena ZDavP-2	29
7.5. 68.a člen ZDavP-2 in metoda cenitve: normativna redukcija metodološkega pluralizma.....	30
7.6. Ustavnopravna spornost delovanja FURS pri uporabi 68.a člena in vprašanje ustavne skladnosti same določbe.....	31
7.7. Avstrijska praksa: kdaj je metoda prirasta premoženja sploh dopustna in kako redko se dejansko uporablja	33
7.8. Ustavnopravna analiza: metoda cenitve kot pravilo in meje ustavne dopustnosti 68.a člena	34
8. METODIKA DELA DAVČNEGA INŠPEKTORJA (DE LEGE LATA)	36
8.1. Identifikacija relevantnega obdobja	36
8.2. Preverjanje zakonske podlage za cenitev.....	37
8.4. Izbira metode cenitve	37
8.7. Presoja davčne stopnje	38
Sklepno metodološko pravilo (<i>de lege lata</i>).....	38
9. SKLEP	39
Povzetek ključnih ugotovitev	39
Posledice za prakso FURS	39
Posledice za sodno varstvo	40

NASLOV ČLANKA: Cenitev davčne osnove v slovenskem davčnem pravu (1996–2026):
normativni razvoj, ustavne omejitve in pravilna uporaba po obdobjih

4

Odprta vprašanja	40
10. LITERATURA IN VIRI	41
Priloga: Tabela: Členi o cenitvi davčne osnove po obdobjih (1996–2026)	43
PRILOGA: Besedilo ZDavP-2 in sicer 68. 68.a. in 69. člena	45
P1-pojasnilo:	45
P2: Besedilo členov.	47

1. UVOD: PROBLEM PRAVNE ENOTNOSTI CENITVE

Cenitev davčne osnove je eden najbolj invazivnih instrumentov davčnega postopka, saj davčnemu organu omogoča poseg v premoženjsko sfero zavezanca v okoliščinah, ko dejanskega stanja ni mogoče ugotoviti z običajnimi dokaznimi sredstvi. Prav zaradi te invazivnosti bi bilo pričakovati, da gre za natančno, stabilno in vsebinsko enoten pravni institut. Slovenska davčnoppravna ureditev pa razkriva nasprotno: cenitev ni enoten institut, temveč skupek normativno različnih režimov, katerih pravna narava, funkcija in ustavne omejitve se bistveno razlikujejo glede na časovno veljavni zakon.

Osrednji problem sodobne prakse ni zgolj v posameznih napačnih odmerah, temveč v sistemski predpostavki, da je mogoče današnje razumevanje cenitve – zlasti po 68. in 68.a členu ZDavP-2 – retroaktivno uporabiti tudi za pretekla obdobja. Ta predpostavka je pravno nevzdržna in ustavnopravno problematična.

1.1. Zakaj cenitev ni enoten institut (primer Slovenija – Avstrija)

Primerjalnopravni pogled razkrije, da cenitev davčne osnove v večini pravnih redov ni razumljena kot samostojen, materialnopravno tipiziran institut, temveč kot **dokazna metoda** v okviru splošnega ugotovitvenega postopka.

V avstrijskem davčnem pravu (Bundesabgabenordnung – BAO) je cenitev (Schätzung) izrecno opredeljena kot **subsidiarno dokazno sredstvo**, ki pride v poštev le, kadar:

- davčni zavezanec ne sodeluje,
- knjigovodstvo ni verodostojno,
- ali dejanskega stanja ni mogoče ugotoviti drugače.

Ključno je, da avstrijska ureditev:

- ne pozna posebne „cenitvene davčne stopnje“,
- ne tipizira nepojasnjenih dohodkov kot samostojne davčne kategorije,
- ne preoblikuje procesne metode v materialnopravno sankcijo.

Cenitev v avstrijskem sistemu torej **ostaja v funkciji materialne resnice**, ne pa v funkciji kaznovanja ali fiskalne domneve.

Slovenski razvoj pa je šel v drugačno smer. Zlasti po letu 2014 je zakonodajalec v ZDavP-2:

- cenitev normativno razširil,
- jo delno tipiziral,

- ter ji v določenih primerih pripisal posebno davčno stopnjo.

S tem je cenitev v slovenskem pravu postopoma izgubila značaj zgolj dokazne metode in začela učinkovati kot **poseben materialnopravni režim obdavčitve**, kar bistveno vpliva na njeno ustavnopravno presojo.

1.2. Napačna praksa ahistorične uporabe 68. člena ZDavP-2

Osrednja napaka slovenske davčne prakse je t. i. **ahistorična uporaba instituta cenitve**. Gre za prakso, pri kateri se:

- današnji normativni okvir 68. in naslednjih členov ZDavP-2,
- skupaj z razlago, ki izhaja iz poznejše ustavnosodne presoje, uporablja tudi za davčna obdobja, v katerih tak institut sploh ni obstajal ali je imel povsem drugačno pravno naravo.

V praksi to pomeni, da se:

- cenitev obravnava kot časovno nespremenljiv institut,
- razlike med ZDavP, ZDavP-1 in ZDavP-2 zanemarijo,
- dokazna metoda retroaktivno preoblikuje v materialnopravno podlago za odmero.

Tak pristop je v neposrednem nasprotju z:

- načelom zakonitosti obdavčenja,
- prepovedjo retroaktivnosti,
- ter ustaljenim stališčem, da se davčna obveznost lahko naloži le na podlagi predpisa, ki je veljal v času nastanka obdavčljivega dejstva.

Ahistoričnost se ne kaže le v napačni uporabi prava, temveč tudi v argumentaciji, ki cenitev obravnava kot “tehnično vprašanje”, ločeno od materialnopravnih učinkov. Prav ta ločitev pa v primeru razširjene cenitve ni več mogoča.

1.3. Raziskovalni cilj in hipoteze

Cilj tega članka je **sistematično razčleniti razvoj instituta cenitve davčne osnove v slovenskem davčnem pravu od leta 1996 do danes** ter opredeliti, kako se mora cenitev pravilno uporabljati v posameznih obdobjih.

Članek izhaja iz naslednjih hipotez:

1. Cenitev davčne osnove v slovenskem pravu ni enoten institut, temveč normativno različno urejen mehanizem, katerega pravna narava se je skozi čas bistveno spreminjala (iz procesne določbe preide v materialno določbo).
2. Retroaktivna ali ahistorična uporaba 68. člena ZDavP-2 za pretekla obdobja pomeni kršitev načela zakonitosti in pravne varnosti.
3. Z normiranjem posebne davčne stopnje je cenitev v določenih obdobjih prerasla procesni okvir in dobila materialnopravne oziroma kaznovalne učinke.
4. Ustavnosodni standardi, razviti v presoji razširjene cenitve, niso univerzalno prenosljivi na vsa pretekla obdobja brez časovne in vsebinske presoje.

1.4. Struktura članka

V nadaljevanju članek najprej predstavi metodološki okvir in razlikovanje med dokazno metodo, procesnim institutom in materialnopravnim režimom obdavčitve. Nato sledi kronološka analiza normativnega razvoja cenitve davčne osnove po posameznih zakonodajnih obdobjih (1996–2026), pri čemer je osrednji analitični pripomoček pregledna primerjalna tabela.

Posebno poglavje je namenjeno analizi ključne ustavnosodne presoje in njenih dejanskih omejitev. V zadnjem delu članek identificira tri systemske probleme sodobne ureditve cenitve ter zaključi z metodiko pravilne uporabe cenitve za davčne organe in sodišča.

2. METODOLOŠKI OKVIR

2.1. Razlikovanje med dokazno metodo, procesnim institutom in materialnopravnim institutom

Za pravilno uporabo instituta cenitve davčne osnove je ključno natančno razlikovanje med tremi pravnimi ravni, na katerih se lahko cenitev pojavi. Nejasnost ali zavestno spregledovanje teh razlik je temeljni vir sistemskih napak v slovenski davčni praksi.

V svojem izhodiščnem pomenu je cenitev dokazna metoda. Gre za tehnični pripomoček, namenjen ugotavljanju dejanskega stanja v primerih, ko neposredni dokazi niso na voljo ali niso zanesljivi. V tej vlogi cenitev nima samostojnih pravnih učinkov in ne more nadomestiti dokazovanja. Njena funkcija je omejena na pomoč pri rekonstrukciji dejstev, pri čemer ostaja odprta za preverjanje, izpodbijanje in dopolnjevanje z drugimi

dokaznimi sredstvi. Takšna narava cenitve je bila značilna za 39. člen starega ZDavP in je vsebinsko primerljiva z ureditvijo v avstrijskem davčnem pravu, kjer cenitev ostaja strogo v procesni sferi.

Ko zakon cenitev izrecno normira, vendar jo še vedno umešča v okvir ugotovitvenega postopka, cenitev pridobi značaj procesnega instituta. V tem primeru zakon določi pogoje za njeno uporabo, razmerje do dokaznega postopka in procesne posledice njene uporabe, vendar njen namen ostaja ugotavljanje dejanskega stanja. Takšna ureditev je značilna za 68. člen ZDavP-2 v obdobju po letu 2007. Tudi v tem okviru cenitev ne ustvarja samostojne davčne obveznosti in ne more nadomestiti materialnega davčnega zakona, temveč služi kot pomožno sredstvo za določitev davčne osnove.

Kvalitativni prelom nastopi, ko zakon cenitvi pripiše samostojne materialnopravne učinke. Do tega pride takrat, ko se metoda ugotavljanja dejanskega stanja poveže s posebno davčno stopnjo ali ko se cenitev uporablja kot nadomestek materialnopravnega dejanskega stanu. V tem primeru cenitev preneha biti zgolj procesno orodje in postane materialnopravni institut. Prav to se zgodi z razširjeno cenitvijo po 68.a členu ZDavP-2, kjer procesna tehnika neposredno določa višino davčne obveznosti in pridobi kaznovalni učinek. Ta prehod iz procesne v materialnopravno sfero pomeni bistveno spremembo narave instituta in zahteva povsem drugačno ustavnopravno presojo.

2.2. Vloga temeljnih načel davčnega prava

Takšna transformacija cenitve ima neposredne posledice za temeljna načela davčnega prava, zlasti za načelo materialne resnice, načelo zakonitosti obdavčenja in prepoved retroaktivnosti.

Načelo materialne resnice zahteva, da davčni organ ugotovi resnično dejansko stanje posameznega primera. Cenitev je s tem načelom združljiva le, dokler ostaja pomožno sredstvo, ki zapolnjuje dokazne vrzeli, ne pa orodje za ustvarjanje normativnih domnev. Ko cenitev postane tipizirana metoda z vnaprej določenimi učinki, materialna resnica izgubi svojo osrednjo vlogo, dejansko stanje pa se ne ugotavlja več, temveč se modelira. Takšen odmik od individualne presoje pomeni resen poseg v poštenost postopka.

Načelo zakonitosti obdavčenja zahteva, da so predmet obdavčitve, davčna osnova in davčna stopnja določeni z zakonom. Dokler cenitev deluje kot procesni institut, to načelo ni prizadeto, saj davčna obveznost še vedno izhaja iz materialnega davčnega predpisa. Ko pa se procesna določba uporabi tako, da sama ustvari davčno osnovo ali določi davčno stopnjo, cenitev dejansko nadomesti materialno pravo. V takem primeru procesna norma prevzame funkcijo materialne norme, ne da bi bila z njo povezana ustrezna raven materialnopravnih jamstev.

Prepoved retroaktivnosti pa varuje ne le pred formalno povratno veljavnostjo zakona, temveč tudi pred vsebinsko retroaktivnostjo. Ta nastopi, kadar se kasnejši pravni koncepti, metodologije ali pravni učinki uporabljajo za obdobja, v katerih niso obstajali. Ahistorična uporaba razširjene cenitve za pretekla davčna obdobja pomeni prav takšno prikrito retroaktivnost, saj se procesna pravila s kasnejšimi materialnimi učinki projicirajo v čas, ko takšni učinki niso bili zakonsko predvideni.

2.3. Pomen časovne veljavnosti davčnih norm

V davčnem pravu ima časovna veljavnost norm poseben pomen, saj je davčna obveznost neločljivo vezana na obdobje, v katerem nastane obdavčljivo dejstvo. Pri institutu cenitve je ta vidik pogosto spregledan, čeprav je odločilen.

Izhodišče slovenske ureditve je bilo ustavnopravno skladno. Cenitev po 39. členu starega ZDavP je bila procesna izjema, vsebinsko primerljiva z avstrijsko ureditvijo in jasno umeščena v okvir ugotavljanja dejanskega stanja. Kasnejši zakonodajni razvoj pa je isto procesno tehniko postopoma razširil, normativno utrdil in ji pripisal samostojne materialne učinke. S tem je prišlo do preloma, pri katerem ista metoda glede na čas uporabe pomeni bodisi dopusten procesni pripomoček bodisi materialnopravno podlago za obdavčitev s kaznovalnim učinkom.

Če se ta časovna razlika prezre, pride do stanja, v katerem procesna določba določa vsebino davčne obveznosti, časovna veljavnost zakona izgubi svoj normativni pomen, ustavne varovalke pa se skušajo nadomestiti z naknadno razlago. Takšno stanje ni zgolj vprašanje nepravilne uporabe prava v posameznih primerih, temveč kaže na globlji strukturni problem, saj ruši temeljno ločnico med postopkom ugotavljanja dejstev in materialnopravnim nalaganjem davčnih obveznosti.

3. NORMATIVNI RAZVOJ CENITVE DAVČNE OSNOVE (1996–2026)

(osrednje poglavje, vezano neposredno na tvojo tabelo)

3.1. Obdobje 1996–2004: ZDavP (stari), 39. člen

V obdobju veljavnosti starega Zakona o davčnem postopku je bila cenitev davčne osnove urejena v 39. členu kot izjemno procesno sredstvo. Njena normativna funkcija je bila omejena na primere, v katerih dejanskega stanja ni bilo mogoče ugotoviti z rednimi dokaznimi sredstvi. Cenitev v tem okviru ni bila samostojen institut obdavčitve, temveč pomoč pri ugotavljanju materialne resnice, podrejena splošnim pravilom dokaznega postopka.

Bistveno je, da cenitev po starem ZDavP ni imela nobenih lastnih materialnopravnih učinkov. Ni ustvarjala davčne obveznosti, ni določala davčne stopnje in ni nadomeščala

materialnih davčnih predpisov. Davčna obveznost je vedno izhajala iz materialnega davčnega zakona, cenitev pa je služila zgolj kot orodje za rekonstrukcijo dejanskega stanja, kadar neposredni dokazi niso bili dosegljivi ali zanesljivi.

Takšna ureditev je bila v celoti skladna z načelom materialne resnice in primerljiva z ureditvijo v avstrijskem davčnem pravu. Cenitev je ostajala v procesni sferi, njena uporaba pa je bila omejena z zahtevami sorazmernosti, individualne presoje in kontradiktornosti. V tem obdobju ni bilo mogoče govoriti o cenitvi kot o posebnem režimu obdavčitve, temveč izključno o procesni tehniki znotraj ugotovitvenega postopka.

3.2. Obdobje 2005–2006: ZDavP-1

Z uveljavitvijo ZDavP-1 je prišlo do pomembne normativne spremembe, ki pa je v praksi pogosto napačno interpretirana. ZDavP-1 ni vseboval posebne določbe, ki bi cenitev davčne osnove uredila kot samostojen institut, primerljiv s kasnejšim 68. členom ZDavP-2. To pa ne pomeni, da cenitev v tem obdobju ni bila dopustna.

Cenitev je bila v času veljavnosti ZDavP-1 še vedno mogoča kot dokazna metoda v okviru splošnega ugotovitvenega postopka. Njena uporaba je bila podrejena načelu materialne resnice in splošnim pravilom dokazovanja, podobno kot v obdobju starega ZDavP. Ključno pa je, da v tem obdobju ni obstajala zakonska podlaga za tipizirano obravnavo nepojasnjenih dohodkov, za uporabo posebnih metodoloških modelov ali za pripisovanje cenitvi samostojnih materialnopravnih učinkov.

Težava prakse ni v tem, da bi bila cenitev v letih 2005 in 2006 kot taka prepovedana, temveč v tem, da se zanjo retroaktivno uporabljajo koncepti in učinki, ki so bili uvedeni šele z ZDavP-2. Kadar se za ta obdobja uporablja logika kasnejšega 68. člena, se dokazna metoda nezakonito preoblikuje v materialnopravno podlago za obdavčitev. S tem se krši načelo zakonitosti obdavčenja in prepoved vsebinske retroaktivnosti.

V tem obdobju je zato nujno razlikovati med dopustno uporabo cenitve kot pomožnega dokaznega sredstva in nedopustno uporabo kasnejših normativnih modelov, ki v času nastanka obdavčljivega dejstva niso imeli zakonske podlage. Prav ta razlika je v praksi pogosto zabrisana, kar vodi do sistematičnih napačnih odmer.

3.3. Obdobje 2007–2013: ZDavP-2, 68. člen

Leto 2007 predstavlja jasen normativni prelom v razvoju instituta cenitve davčne osnove. Z uveljavitvijo ZDavP-2 je bil v slovenski davčni sistem prvič uveden samostojen institut cenitve davčne osnove, urejen v 68. členu. S tem je cenitev prerasla zgolj dokazno metodo in postala normativno opredeljen procesni institut, namenjen zapolnjevanju dokaznih vrzeli v davčnem postopku.

Kljub temu pa tudi v tem obdobju cenitev še ni imela materialnopravne narave. Davčna obveznost je bila še vedno določena po materialnih davčnih zakonih, cenitev pa je služila zgolj kot način ugotavljanja davčne osnove. Posebnih davčnih stopenj ali kaznovalnih učinkov v tem obdobju ni bilo, kar pomeni, da cenitev še ni posegla v jedro materialnega davčnega prava.

Prav ta razlika med procesno normirano cenitvijo po letu 2007 in materialnopravno razširjeno cenitvijo po letu 2014 je ključna za razumevanje nadaljnjega razvoja in ustavnopravnih problemov, ki so se pojavili kasneje.

3.3.1. Besedilo 68. člena ZDavP-2 (veljavnega od 1. 1. 2007) in njegova pravna narava
ZDavP-2 je z uveljavitvijo leta 2007 v 68. členu prvič sistematično uredil cenitev davčne osnove kot poseben institut davčnega postopka. Jedro določbe je bilo zasnovano na naslednjih normativnih elementih: davčni organ sme davčno osnovo oceniti, kadar ugotovi, da davčne osnove ni mogoče ugotoviti na podlagi podatkov, s katerimi razpolaga, ali na podlagi podatkov, ki jih je predložil zavezanec, oziroma kadar so ti podatki nepopolni, nepravilni ali nezanesljivi. Zakon je hkrati zahteval, da se pri cenitvi upoštevajo vsi razpoložljivi podatki in okoliščine, ki so pomembne za določitev davčne osnove, ter da mora biti odločitev o cenitvi obrazložena.

Pomembno je, da 68. člen v tej izvirni različici ni določal posebne metode cenitve v smislu tipiziranih modelov, niti ni vzpostavljala domnev o obstoju nepojasnjenih dohodkov. Prav tako ni določal posebne davčne stopnje, vezane na uporabo cenitve. Davčna osnova, ugotovljena s cenitvijo, se je obdavčila po pravilih materialnih davčnih zakonov, torej po ZDoh-2 ali ZDDPO-2, odvisno od vrste zavezanca in dohodka.

Z vidika sistematike zakona je bil 68. člen umeščen v del ZDavP-2, ki ureja ugotovitveni postopek, kar dodatno potrjuje njegovo procesno naravo. Cenitev je bila normirana kot izjema, namenjena zapolnjevanju dokaznih vrzeli, ne pa kot samostojen režim obdavčitve. Zakon tudi ni vzpostavil kakršnekoli avtomatične povezave med uporabo cenitve in povečano represivnostjo davčne obveznosti.

3.3.2. Kratka pravna analiza 68. člena ZDavP-2 (2007)

Iz besedila 68. člena ZDavP-2, veljavnega od leta 2007, jasno izhaja, da je zakonodajalec cenitev razumel kot **procesni institut**, ne kot materialnopravno podlago za obdavčitev. Njena funkcija je bila omejena na ugotavljanje davčne osnove v primerih dokazne nemožnosti ali nezanesljivosti podatkov, pri čemer materialni davčni režim ni bil prizadet.

Cenitev v tem obdobju zato ni ustvarjala nove davčne obveznosti, temveč je omogočala uporabo obstoječih materialnih davčnih norm na dejansko stanje, ki ga ni bilo mogoče ugotoviti z običajnimi dokaznimi sredstvi. Prav v tem je bistvena razlika med cenitvijo po

68. členu ZDavP-2 v izvorni različici in kasnejšo razširjeno cenitvijo po 68.a členu, kjer je procesna tehnika prvič pridobila samostojne materialnopravne in kaznovalne učinke.

Ta razlika potrjuje temeljno tezo tega članka: leto 2007 pomeni normativni prelom zgolj v smislu formalne sistematizacije cenitve kot procesnega instituta, ne pa v smislu materialnopravne transformacije cenitve. Do te transformacije pride šele po letu 2014, ko se ista procesna tehnika normativno preoblikuje v posebno obliko obdavčitve, kar sproži resne ustavnopravne pomisleke.

3.4. Obdobje 2008–2013: kontinuiteta 68. člena ZDavP-2 in utrditev procesne cenitve

V obdobju od leta 2008 do 2013 ni prišlo do vsebinskega preloma v ureditvi cenitve davčne osnove, temveč do utrditve instituta, kot je bil zasnovan ob uveljavitvi ZDavP-2. Besedilo 68. člena je v tem času ohranilo svojo temeljno strukturo in namen: cenitev je ostala izjemen procesni institut, namenjen zapolnjevanju dokaznih vrzeli v primerih, ko davčne osnove ni bilo mogoče ugotoviti z običajnimi dokaznimi sredstvi.

V tem obdobju je zakonodajalec sicer postopoma dopolnjeval ZDavP-2, vendar teh dopolnitev ni mogoče razumeti kot poseg v pravno naravo cenitve. Institut ni bil povezan s posebnimi davčnimi stopnjami, prav tako ni bil vezan na tipizirane domneve o obstoju nepojasnjenih dohodkov. Davčna osnova, ugotovljena s cenitvijo, je bila še vedno obdavčena po pravilih materialnih davčnih zakonov, zlasti ZDoh-2 in ZDDPO-2, kar pomeni, da cenitev ni ustvarjala samostojnega režima obdavčitve.

Ključna značilnost tega obdobja je bila torej kontinuiteta: cenitev je ostajala procesno orodje, podrejeno načelu materialne resnice. Davčni organ je moral tudi v tem obdobju utemeljiti, zakaj redni dokazni postopek ni mogoč, in obrazložiti izbiro cenitve kot izjemnega sredstva. Uporaba cenitve ni bila avtomatična, temveč vezana na konkretne okoliščine posameznega primera.

Prav tako je treba poudariti, da v tem obdobju ni bilo normativne podlage za razumevanje cenitve kot represivnega ali kaznovalnega instrumenta. Čeprav je cenitev lahko vodila do višje ugotovljene davčne osnove, to ni bila posledica posebne zakonske sankcije, temveč posledica ugotavljanja dejanskega stanja v okoliščinah dokazne nemožnosti. Razlika med cenitvijo in sankcijo je bila zato v tem času še jasno ohranjena.

Ta kontinuiteta ima pomembne posledice za pravno presojo poznejših obdobj. Ustavnosodni standardi, razviti v zvezi z razširjeno cenitvijo po letu 2014, se namreč ne morejo avtomatično projicirati nazaj v obdobje 2008–2013, saj je bila pravna narava instituta v tem času bistveno drugačna. Cenitev je bila procesna, ne materialnopravna, in kot taka ni posegala v jedro davčne obveznosti.

Prav zaradi te jasne procesne narave cenitve v obdobju 2008–2013 je leto 2014 mogoče razumeti kot dejanski prelom, v katerem ista procesna tehnika dobi povsem nove,

materialnopravne učinke. To pa zahteva ločeno in bistveno strožjo ustavnopravno presojo, ki presega okvire, vzpostavljene v tem obdobju.

3.5. Prelom po letu 2014: uvedba 68.a člena ZDavP-2 in razširjena cenitev

Leto 2014 predstavlja dejanski in ne zgolj formalni prelom v razvoju instituta cenitve davčne osnove. Z uveljavitvijo novele ZDavP-2J je bil v zakon uveden 68.a člen, ki je cenitev prvič normativno razširil onkraj klasičnega procesnega okvira in ji pripisal lastnosti, značilne za materialnopravni institut. S tem se je dotlej procesna tehnika ugotavljanja davčne osnove začela uporabljati kot samostojen režim obdavčitve.

Bistvena novost 68.a člena ni bila zgolj v razširitvi dejanskih položajev, v katerih je bila cenitev dopustna, temveč v tem, da je zakonodajalec vzpostavil tipiziran model obravnave tako imenovanih nepojasnjenih dohodkov. Davčna osnova se ni več ugotavljala izključno z individualno rekonstrukcijo dejanskega stanja, temveč na podlagi normativno določenih predpostavk in metod, ki so nadomestile klasično dokazovanje. S tem je bila cenitev izvzeta iz stroge vezanosti na konkretna dejstva posameznega primera in preoblikovana v pravilo, ki samo ustvarja davčnopravne posledice.

Odločilnega pomena je tudi uvedba posebne davčne stopnje v višini 70 odstotkov za dohodke, ugotovljene po 68.a členu. S to ureditvijo je cenitev prvič dobila neposreden in samostojen vpliv na višino davčne obveznosti, neodvisno od materialnih davčnih zakonov. Procesna določba je tako prevzela vlogo materialnopravnega pravila, kar pomeni kvalitativni prelom v razmerju med postopkom in obdavčitvijo.

Prav ta element jasno pokaže, da po letu 2014 cenitve ni več mogoče razumeti zgolj kot načina ugotavljanja davčne osnove. Uporaba cenitve po 68.a členu neposredno določa davčno obremenitev in ima izrazit represivni učinek. Čeprav zakonodajalec cenitve formalno ni opredelil kot sankcije, je njena funkcija po svoji naravi kaznovalna, saj bistveno presega običajno davčno obremenitev in ni več zgolj posledica ugotavljanja dejanskega stanja.

Ta normativni premik je imel neposredne ustavnopravne posledice. Z razširjeno cenitvijo je prišlo do posega v načelo materialne resnice, saj je tipizacija nadomestila individualno dokazovanje. Prav tako je bila prizadeta zakonitost obdavčenja, ker je procesna norma sama ustvarila davčno osnovo in stopnjo, brez jasne navezave na klasične materialnopravne kategorije dohodkov. Dodatno se je odprlo vprašanje sorazmernosti, saj zakon ni vzpostavil zadostnih varovalk, ki bi preprečevale avtomatično ali prekomerno uporabo razširjene cenitve.

V tem kontekstu postane jasno, zakaj ustavnosodna presoja po letu 2014 ni bila usmerjena zgolj v posamezne procesne nepravilnosti, temveč v samo naravo instituta. Razširjena cenitev je namreč presegla meje, znotraj katerih je bila cenitev tradicionalno razumljena kot dopusten procesni pripomoček, in se približala režimu posebne obdavčitve s sankcijskimi učinki.

Razlika med procesno normirano cenitvijo v obdobju 2007–2013 in materialnopravno razširjeno cenitvijo po letu 2014 je zato temeljna za razumevanje nadaljnjih ustavnopravnih problemov in sodne prakse. Prav ta razlika pojasnjuje, zakaj ustavni standardi, razviti v presoji 68.a člena, ne morejo biti nekritično uporabljeni za pretekla obdobja in zakaj je časovna komponenta pri presoji cenitve odločilnega pomena.

3.5.1. METODE CENITVE DAVČNE OSNOVE: PRIMERJALNOPRAVNI POGLED IN SLOVENSKA NORMATIVNA DEVIACIJA

V klasičnem davčnem pravu cenitev davčne osnove ni vezana na eno samo metodo, temveč predstavlja okvir, znotraj katerega davčni organ izbere tisto metodo, ki je glede na konkretne okoliščine primera najprimernejša za ugotavljanje dejanskega stanja. Ta metodološki pluralizem ni naključen, temveč izhaja iz same narave cenitve kot nadomestnega dokaznega sredstva: ker dejanskega stanja ni mogoče ugotoviti neposredno, je nujno dopustiti uporabo različnih približevalnih metod, ki omogočajo čim bolj realno rekonstrukcijo davčne osnove.

Avstrijska davčna praksa, ki temelji na Bundesabgabenordnung, ohranja prav to izhodišče. Cenitev je razumljena kot odprt metodološki prostor, v katerem davčni organ glede na naravo dejavnosti, razpoložljive podatke in značilnosti posameznega zavezanca uporabi ustrezno metodo. Te metode lahko temeljijo na primerjavi z drugimi primerljivimi subjekti, na analizi življenjskih stroškov, na rekonstrukciji prihodkov in odhodkov ali na kombinaciji več pristopov. Ključno pa je, da nobena od teh metod ni normativno privilegirana ali vnaprej določena kot splošno pravilo. Izbira metode je del dokazne presoje in je podvržena sodnemu nadzoru.

Takšna ureditev omogoča, da cenitev ostane v funkciji materialne resnice. Ker metoda ni vnaprej določena, mora davčni organ v vsakem posameznem primeru utemeljiti, zakaj je izbral določeno metodo, zakaj je ta glede na okoliščine primera primerna in zakaj vodi do razumno verjetnega rezultata. Metoda je torej sredstvo, ne cilj, in nikoli ne nadomesti materialnopravne presoje.

Slovenski zakonodajni razvoj pa je šel v nasprotno smer. Z razširjeno cenitvijo po letu 2014 je zakonodajalec eno konkretno metodo cenitve normativno povzdignil v splošno pravilo. Metoda, ki je bila v izhodišču namenjena obravnavi specifičnih položajev nepojasnjenih dohodkov, je postala univerzalno uporabna za širok spekter primerov, ne glede na njihovo dejansko raznolikost. S tem je bila odpravljena možnost izbire med različnimi metodami, cenitev pa je izgubila svojo prilagodljivost.

Posledica takšne normativne odločitve je, da v slovenski praksi cenitev ni več rezultat individualne dokazne presoje, temveč avtomatična uporaba vnaprej določenega modela. Metoda ne služi več ugotavljanju dejanskega stanja, temveč sama določa izid postopka. To pomeni, da je bila procesna tehnika preoblikovana v pravno pravilo, ki se uporablja ne glede na specifičnosti posameznega primera.

Prav v tem je bistvena razlika med avstrijsko in slovensko ureditvijo. Medtem ko avstrijska praksa ohranja metodološko pluralnost in s tem možnost približevanja materialni resnici, slovenska ureditev z normiranjem ene metode kot pravila to možnost sistematično izključuje. S tem se cenitev oddaljuje od svoje izvorne funkcije in postaja instrument normativnega poenostavljanja na račun individualne presoje.

Takšna transformacija ima resne ustavnopravne posledice. Če je metoda cenitve določena vnaprej in se uporablja za vse primere, ne glede na njihovo dejansko strukturo, je kršeno načelo enakega varstva pravic, saj se različni položaji obravnavajo enako. Hkrati je prizadeto načelo materialne resnice, ker se dejansko stanje ne ugotavlja več na podlagi konkretnih okoliščin, temveč na podlagi abstraktnega modela. V povezavi s posebno davčno stopnjo pa takšna metoda dobi tudi kaznovalni značaj, kar dodatno zaostri ustavnopravne pomisleke.

Slovenska ureditev je s tem izgubila eno ključnih varovalk, ki so vgrajene v klasične davčne sisteme: možnost izbire metode kot elementa dokazne presoje. Ko je ena metoda spremenjena v pravilo, cenitev preneha biti fleksibilno procesno orodje in postane rigidna normativna konstrukcija. Prav to pa potrjuje temeljno tezo tega članka, da je bistveni problem sodobne slovenske ureditve cenitve v njenem odmiku od procesne narave in v prehodu v materialnopravni režim, ki ni združljiv z izhodiščnimi načeli davčnega prava.

3.5.2. Metode cenitve davčne osnove v primerjalnem pravu (avstrijska praksa)

V avstrijskem davčnem pravu¹ je cenitev davčne osnove razumljena kot **odprt metodološki okvir**, znotraj katerega davčni organ izbere metodo, ki je glede na konkretne okoliščine primera najprimernejša za približevanje materialni resnici. Posamezna metoda nikoli ne deluje kot pravilo sama po sebi, temveč kot **orodje dokazne presoje**, katere izbira mora biti obrazložena in preverljiva.

¹ Avtorji (avstrijska doktrina), ki obravnavajo metode cenitve

- **Ritz, Christoph**
Bundesabgabenordnung – Kommentar
(najbolj citiran sodoben komentar BAO; § 184 BAO obravnava cenitev, metode in meje diskrecije)
- **Stoll, Heinz**
BAO – Kommentar
(klasično delo; zelo natančna razlaga cenitve kot procesnega instituta in dokaznega sredstva)
- **Tanzer, Michael**
prispevki o davčnem postopku in dokazovanju v avstrijskem davčnem pravu
(posebej poudarja razmerje med dokaznim postopkom in cenitvijo)
- **Lang, Michael**
Steuerrecht / Verfahrensrechtliche Grundlagen des Steuerrechts
(širši sistemski pogled: cenitev kot del postopkovnega davčnega prava, ne materialnega)
- **Doralt / Ruppe**
komentarji k dohodninskemu in postopkovnemu davčnemu pravu
(posredno: pomen materialne resnice in dokaznih pravil)

V praksi se uporabljajo predvsem naslednje metode cenitve:

- **Primerjalna metoda (Vergleichsmethode)**
Uporablja se, kadar obstajajo primerljivi subjekti ali dejavnosti. Davčna osnova se oceni na podlagi primerjave z drugimi zavezanci, ki opravljajo podobno dejavnost v primerljivih okoliščinah. Metoda je primerna zlasti pri dejavnostih z relativno homogeno strukturo stroškov in prihodkov.
- **Metoda prihodkov in odhodkov (Einnahmen-Ausgaben-Schätzung)**
Temelji na rekonstrukciji prihodkov na podlagi znanih ali verjetnih odhodkov oziroma obratno. Uporablja se, kadar je del finančnih tokov dokumentiran, del pa manjka ali je nezanesljiv. Namen metode je vzpostaviti notranje ravnotežje poslovanja.
- **Premoženjska metoda (Vermögenszuwachsmethode)**
Izhaja iz analize sprememb premoženja v določenem obdobju. Uporablja se, kadar je mogoče zanesljivo ugotoviti začetno in končno premoženjsko stanje ter znane vire financiranja. Metoda zahteva posebno previdnost, saj je močno odvisna od natančnosti vhodnih podatkov.
- **Metoda življenjskih stroškov (Lebenshaltungsaufwandmethode)**
Uporablja se pri fizičnih osebah, kadar ni mogoče ugotoviti prihodkov, je pa mogoče oceniti raven porabe. Metoda temelji na sklepanju iz dejanskih življenjskih izdatkov, vendar ostaja zgolj približevalna in mora biti individualizirana.
- **Kalkulacijska metoda (Kalkulationsmethode)**
Temelji na tehničnih ali ekonomsko-logičnih izračunih (npr. normativi porabe, kapacitete, obseg proizvodnje). Uporablja se zlasti v proizvodnih dejavnostih, kjer obstajajo objektivni tehnični kazalniki.
- **Kombinirana metoda**
V praksi pogosto uporabljena metoda, pri kateri davčni organ kombinira več zgoraj navedenih pristopov. Namen kombinacije je zmanjšati negotovost posamezne metode in se čim bolj približati realnemu dejanskemu stanju.

Skupna značilnost vseh teh metod je, da **nobena ni normativno privilegirana**. Izbira metode je odvisna od konkretnih okoliščin primera, davčni organ pa mora utemeljiti, zakaj je izbral določeno metodo in zakaj je ta primerna. Metoda je vedno sredstvo, nikoli pravilo.

Normativni kontrast s slovensko ureditvijo

Prav ta metodološki pluralizem v slovenskem pravu po uvedbi razširjene cenitve ni več mogoč. Z normiranjem ene konkretne metode kot splošnega pravila je zakonodajalec

odpravil možnost izbire med različnimi cenitvenimi pristopi. Posledično se ista metoda uporablja za vse primere, ne glede na njihovo dejansko raznolikost, kar pomeni, da cenitev ne deluje več kot fleksibilno dokazno orodje, temveč kot **rigidno normativno pravilo**.

Metodološki pluralizem cenitve, kot ga pozna avstrijsko davčno pravo na podlagi § 184 BAO, je v doktrini enotno razumljen kot izraz procesne narave instituta. Avstrijska literatura (Ritz, Stoll, Tanzer, Lang) cenitev dosledno obravnava kot dokazno in postopkovno vprašanje, pri katerem izbira metode ne more biti normativno vnaprej določena, temveč mora izhajati iz konkretnih okoliščin posameznega primera. Prav ta pluralnost metod in njihova podrejenost materialni resnici predstavlja ključno razliko v primerjavi s slovensko ureditvijo razširjene cenitve.

Ta prelom ima odločilen pomen za ustavnopravno presojo, saj potrjuje tezo, da slovenska ureditev po letu 2014 ne predstavlja več zgolj procesne regulacije dokazovanja, temveč materialnopravno transformacijo instituta cenitve.

4. KLJUČNI ODLOČBI USTAVNEGA SODIŠČA RS O CENITVI DAVČNE OSNOVE

4.1. Uvodno pojasnilo (kratko, vezno)

Ustavno sodišče Republike Slovenije ni presojalo cenitve davčne osnove kot enotnega instituta, temveč je svojo presojo osredotočilo na **razširjeno cenitev**, kot je bila normativno oblikovana po letu 2014. Ključni sta dve odločbi, ki skupaj določata **ustavnopravni okvir dopustne uporabe cenitve** in njen **časovni doseg**. Ti odločbi ne učinkujeta retrospektivno v vsebini, temveč postavljata **meje za prihodnjo uporabo instituta**, ki bi jih moral davčni organ spoštovati od trenutka njune učinkovitosti dalje.

4.1. Odločba Ustavnega sodišča RS št. U-I-312/11

(presoja razširjene cenitve in davčne stopnje 70 %)

4.1.1. Abstract odločbe

Ustavno sodišče je v odločbi U-I-312/11 presojalo ustavnost razširjene cenitve davčne osnove, zlasti v delu, ki se nanaša na obravnavo nepojasnjenih dohodkov in uporabo posebne davčne stopnje v višini 70 %. Presoja ni bila usmerjena v cenitev kot takšno, temveč v **kombinacijo procesnega instituta z izrazitim materialnopravnim in kaznovalnim učinkom**.

Ustavno sodišče je odločilo, da razširjena cenitev **ni sama po sebi neustavna**, vendar je njena ustavnost odvisna od **izpolnitve strogih pogojev**, ki izhajajo iz načel pravne

države, sorazmernosti in enakega varstva pravic. Posebej je poudarilo, da cenitev ne sme temeljiti na avtomatizmu ali zgolj na tipiziranih domnevah, temveč mora biti rezultat individualne presoje konkretnega primera.

4.1.2. Ključne ustavne zahteve, ki jih je postavilo US

Ustavno sodišče je v tej odločbi vzpostavilo več kumulativnih ustavnih zahtev, med katerimi so bistvene zlasti naslednje: dokazno breme glede obstoja nepojasnjenih dohodkov nosi davčni organ; uporaba cenitve mora biti sorazmerna in individualizirana; posebna davčna stopnja ne sme učinkovati kot kazen; ter odločba mora vsebovati jasno in konkretno obrazložitev razlogov za uporabo cenitve in izbrane metode.

Pomembno je, da Ustavno sodišče ni legitimiralo normativnega avtomatizma, temveč je ravno nasprotno – razširjeno cenitev dopustilo le kot **izjemen instrument**, podvržen strogemu nadzoru.

4.1.3. Časovni učinek odločbe in pravilna uporaba po njej

Odločba U-I-312/11 učinkuje **ex nunc**, kar pomeni, da od njene objave dalje razširjene cenitve **ni več dopustno uporabljati brez upoštevanja postavljenih ustavnih standardov**. To pomeni, da bi se od tega trenutka dalje cenitev smela uporabljati le v primerih, kjer so izpolnjeni vsi pogoji, ki jih je določilo Ustavno sodišče.

Odločba **ne pomeni**, da je bila cenitev v preteklih obdobjih avtomatično ustavna ali neustavna, temveč pomeni, da je od tega trenutka dalje vsak poseg, ki teh standardov ne spoštuje, protiustaven. Pravilna uporaba cenitve po tej odločbi zato zahteva vsebinsko presojo in ne zgolj sklicevanje na zakonsko besedilo.

4.2. Odločba Ustavnega sodišča RS št. U-I-113/17-40

(časovni doseg razširjene cenitve in omejitev retroaktivnosti)

4.2.1. Abstract odločbe

V odločbi U-I-113/17-40 je Ustavno sodišče nadalje poglobilo presojo razširjene cenitve, tokrat predvsem z vidika **časovnega dosega instituta** in prepovedi retroaktivnosti. Presojalo je, ali je dopustno uporabiti razširjeno cenitev za davčna obdobja, ki so nastala pred uveljavitvijo zakonskih sprememb, ter ali je dopustno različno obravnavati davčne stopnje znotraj istega instituta.

Ustavno sodišče je odločilo, da uporaba razširjene cenitve za obdobja pred njeno zakonsko uvedbo ni dopustna in da posebna davčna stopnja ne more učinkovati retroaktivno. S tem je jasno zamejilo časovni doseg instituta in preprečilo njegovo razširitev na obdobja, za katera zakonodajalec ni vzpostavil jasne materialnopravne podlage.

4.2.2. Ključna ustavnopravna sporočila odločbe

Odločba izrecno potrjuje, da razširjena cenitev ni zgolj procesni mehanizem, temveč institut z izrazitimi materialnopravnimi učinki, zato zanj veljajo stroge zahteve glede časovne veljavnosti. Ustavno sodišče je s tem posredno potrdilo temeljno tezo, da cenitve ni mogoče obravnavati ahistorično in da se kasnejši, strožji režimi ne smejo uporabljati za pretekla obdobja.

Posebej pomembno je stališče, da tudi znotraj istega instituta ni dopustno arbitrarno kombinirati različnih davčnih stopenj ali učinkov, če za to ne obstaja jasna zakonska in časovno veljavna podlaga.

4.2.3. Časovni učinek odločbe in pravilna uporaba po njej

Odločba U-I-113/17-40 učinkuje tako, da od njene objave dalje **ni več dopustno uporabljati razširjene cenitve za obdobja, ki časovno ne sodijo v njen normativni okvir**. Davčni organi bi morali od tega trenutka dalje dosledno ločevati med obdobji, za katera je razširjena cenitev zakonsko dopustna, in tistimi, za katera ni.

Pravilna uporaba cenitve po tej odločbi zato zahteva natančno časovno kvalifikacijo davčnega obdobja, saj brez tega ni mogoče govoriti o zakoniti in ustavno skladni odmeri.

4.3. Skupni učinek obeh odločb

Obe odločbi skupaj vzpostavljata jasen ustavnopravni okvir: razširjena cenitev je dopustna le kot izjema, pod strogimi vsebinskimi pogoji in z jasnim časovnim omejevanjem. Nobena od odločb ne legitimira splošne ali avtomatične uporabe cenitve, temveč nasprotno – obe zahtevata restriktivno, individualizirano in časovno pravilno uporabo instituta.

FURS je bil dolžan od **31. 5. 2013** dalje uporabljati razširjeno cenitev izključno ob spoštovanju strogih vsebinskih ustavnih standardov, od **30. 9. 2020** dalje pa dodatno in brez izjeme tudi ob spoštovanju **časovne omejitve instituta**. Vsaka uporaba cenitve, ki po teh datumih teh zahtev ne upošteva, je protiustavna.

4.4. Primerjalna tabela: Ustavnosodni inštituti, ki jih mora uporabljati FURS pri cenitvi davčne osnove

Ustavnopravni inštitut / zahteva	Odločba US RS U-I-312/11	Odločba US RS U-I-113/17-40
Datum odločbe US RS	31. 5. 2013	30. 9. 2020
Objava v Uradnem listu RS	UL RS, št. 47/13	UL RS, št. 152/20
Učinek odločbe	ex nunc	ex nunc
Od kdaj je obvezna uporaba za FURS	od dneva objave v UL RS (31. 5. 2013)	od dneva objave v UL RS (30. 9. 2020)

Pravna narava cenitve	Cenitev je dopustna le kot izjemen institut; ne sme učinkovati avtomatično ali kaznovalno.	Potrjeno, da ima razširjena cenitev materialnopravne učinke, zato zanjo veljajo strožji ustavni standardi.
Dokazno breme	Dokazno breme glede obstoja nepojasnjenih dohodkov nosi FURS.	Dokazno breme vključuje tudi dokaz časovne dopustnosti uporabe razširjene cenitve.
Prepoved avtomatizma	Prepovedana je avtomatična uporaba cenitve zgolj na podlagi zakonskih domnev ali tipizacije.	Avtomatizem je posebej nedopusten pri razširitvi cenitve na pretekla obdobja.
Individualna presoja primera	Obvezna individualna in konkretna presoja vseh relevantnih okoliščin.	Individualna presoja mora vključevati tudi časovno kvalifikacijo davčnega obdobja.
Načelo sorazmernosti	Uporaba cenitve mora biti sorazmerna glede na težo posega in okoliščine primera.	Sorazmernost vključuje presojo, ali je razširjena cenitev sploh časovno dopustna.
Obrazložitev odločbe	Zahtevana je jasna, konkretna in preverljiva obrazložitev razlogov za cenitev in izbrane metode.	Obrazložitev mora posebej utemeljiti, zakaj se razširjena cenitev uporablja za konkretno obdobje.
Davčna stopnja (70 %)	Posebna davčna stopnja ne sme učinkovati kot kazen; dopustna le ob strogem upoštevanju ustavnih zahtev.	Posebna davčna stopnja se ne sme uporabljati za obdobja, za katera zanjo ni jasne zakonske podlage.
Časovna veljavnost instituta	Od objave odločbe dalje obvezno spoštovanje vsebinskih ustavnih standardov.	Izrecna prepoved retroaktivne uporabe razširjene cenitve in z njo povezane stopnje.
Uporaba za pretekla obdobja	Odločba tega vprašanja neposredno ne ureja.	Uporaba razširjene cenitve za obdobja pred zakonsko uveljavitvijo je protiustavna.
Ahistorična uporaba prava	Posredno zavrtna prek prepovedi avtomatizma in zahteve po individualni presoji.	Izrecno zavrtna; časovna komponenta je odločilni ustavnopravni kriterij.

Tabela spodaj predstavlja **procesni test zakonitosti uporabe cenitve davčne osnove**, izpeljan neposredno iz ustavnosodne presoje v odločbah **Ustavnega sodišča RS U-I-312/11** in **U-I-113/17-40**. Namenjena je operacionalizaciji ustavnih zahtev v konkreten, preverljiv postopek, ki ga mora davčni organ izvesti pred uporabo cenitve in ga mora sodišče presoditi v upravnem sporu.

V posameznih vrsticah so sistematično prikazani **ključni procesni inštituti**, ki jih mora FURS kumulativno upoštevati pri vsaki cenitvi davčne osnove, od časovne kvalifikacije davčnega obdobja do obrazložitve odločbe. Posebna vrednost tabele je v tem, da vsakemu procesnemu koraku pripisuje **konkretno ustavnosodno podlago in datum, od**

katerega dalje je obvezna njegova uporaba, s čimer se preprečuje ahistorična ali retroaktivna uporaba instituta cenitve.

Tabela jasno pokaže, da odločbi Ustavnega sodišča ne učinkujeta zgolj deklarativno, temveč vzpostavljata **zavezujoč normativni okvir**, ki davčni organ zavezuje vsebinsko od **31. maja 2013** dalje in dodatno časovno od **30. septembra 2020** dalje. Neizpolnitev katerega koli izmed navedenih korakov pomeni, da je cenitev uporabljena v nasprotju z ustavnimi zahtevami, kar ima za posledico nezakonitost in protiustavnost davčne odločbe.

Tabela: **PROCESNI TEST ZAKONITOSTI CENITVE DAVČNE OSNOVE** (tabelarično)

Korak	Procesni institut / vprašanje	Kaj mora preveriti FURS	Ustavnosodna podlaga	Od kdaj obvezno za FURS	Posledica, če pogoj ni izpolnjen
1	Časovna kvalifikacija davčnega obdobja	Ali obdobje sodi v čas veljavnosti uporabljene določbe (ZDavP / ZDavP-1 / ZDavP-2; 68 ali 68.a člen).	U-I-113/17-40	30. 9. 2020	Prepoved retroaktivnosti → cenitev nedopustna
2	Pravna narava cenitve	Ali je cenitev uporabljena kot procesno sredstvo ali kot materialnopravno pravilo.	U-I-312/11	31. 5. 2013	Nedopusten prehod procesne norme v materialno
3	Dokazna nemožnost	Ali je ugotavljanje davčne osnove z rednimi dokaznimi sredstvi objektivno nemogoče (ne le oteženo).	U-I-312/11	31. 5. 2013	Zloraba instituta cenitve
4	Dokazno breme	Ali FURS dokaže obstoj, višino in časovno umestitev nepojasnjenih dohodkov.	U-I-312/11	31. 5. 2013	Kršitev 22. člena URS (enako varstvo pravic)
5	Izbira metode cenitve	Ali je metoda izbrana individualno glede na primer ali uporabljena avtomatično.	U-I-312/11	31. 5. 2013	Kršitev načela materialne resnice
6	Prepoved avtomatizma	Ali odločba temelji na konkretnih dejstvih ali zgolj na tipiziranih domnevah.	U-I-312/11	31. 5. 2013	Protiustavna uporaba cenitve
7	Sorazmernost in davčna stopnja (70 %)	Ali uporaba posebne stopnje učinkuje kaznovalno in ali je nujna glede na cilj postopka.	U-I-312/11 + U-I-113/17-40	31. 5. 2013 / 30. 9. 2020	Nedopustna kaznovalna obdavčitev
8	Obrazložitev odločbe	Ali odločba omogoča učinkovito sodno presojo	U-I-312/11	31. 5. 2013	Absolutna bistvena kršitev postopka

	(razlogi, metoda, časovna uporaba).			
--	-------------------------------------	--	--	--

4.4. Kaj odločbi Ustavnega sodišča RS nista dorekli – in zakaj materialna resnica v slovenski praksi ostaja normativno okrnjena

Čeprav sta odločbi Ustavnega sodišča RS U-I-312/11 in U-I-113/17-40 postavili pomembne vsebinske in časovne omejitve uporabe razširjene cenitve davčne osnove, nista odpravili temeljnega systemskega problema slovenske ureditve: **normativne degradacije materialne resnice**. Obe odločbi sta delovali korektivno, ne pa konstitutivno, kar pomeni, da sta omejili najhujše ekscese uporabe cenitve, nista pa ponovno vzpostavili kakovostnega dokaznega standarda, primerljivega s tistim, ki izhaja iz klasičnega procesnega razumevanja cenitve v primerjalnem pravu, zlasti v avstrijski ureditvi.

Prvi ključni manko odločb je, da Ustavno sodišče **ni eksplicitno zahtevalo metodološkega pluralizma pri cenitvi**. Čeprav je v odločbah večkrat poudarjena prepoved avtomatizma in zahteva po individualni presoji, Ustavno sodišče ni izrecno povedalo, da mora imeti davčni organ na voljo več različnih cenitvenih metod in da mora med njimi izbrati tisto, ki je glede na konkretni primer najprimernejša za ugotavljanje dejanskega stanja. Posledično je v slovenski praksi ostalo dopustno, da se ena normativno določena metoda uporablja kot splošno pravilo, kar pomeni, da individualizacija pogosto ostaja zgolj deklarativna.

Drugi bistveni problem je, da odločbi **nista razmejili cenitve kot dokazne tehnike od cenitve kot normativnega nadomestka dejanskega stanja**. Ustavno sodišče je sprejelo izhodišče, da razširjena cenitev lahko obstaja kot zakonodajni institut, če so spoštovani določeni pogoji, ni pa izrecno zahtevalo, da mora cenitev vedno ostati podrejena ugotavljanju materialne resnice v klasičnem procesnem smislu. S tem je ostalo odprto vprašanje, ali je dopustno, da normativni model nadomesti dejansko dokazovanje, kar je prav tisti element, ki slovensko ureditev najbolj oddaljuje od avstrijskega standarda.

Tretji, systemsko izjemno pomemben manko je, da odločbi **nista jasno naslovili vprašanja kakovosti dokaznega standarda**. Ustavno sodišče je govorilo o dokaznem bremenu davčnega organa, ni pa določilo, kakšna stopnja dokazne prepričljivosti je potrebna pri uporabi cenitve. Posledično se je v praksi uveljavilo sklepanje na ravni verjetnosti, ki ni več usmerjeno k čim bolj realni rekonstrukciji dejanskega stanja, temveč k zadostitvi minimalnim procesnim zahtevam. V primerjalnem pravu, zlasti v avstrijski praksi, pa je bistveno, da cenitev kljub svoji približevalni naravi ostaja usmerjena k **najboljšemu možnemu približku resničnega stanja**, ne pa k normativno sprejemljivemu minimumu.

Četrty problem je, da Ustavno sodišče **ni zahtevalo jasne hierarhije dokaznih sredstev**, v kateri bi bila cenitev izrecno opredeljena kot skrajno sredstvo. Čeprav odločbi poudarjata izjemnost cenitve, nista postavili operativnega pravila, da mora davčni organ dokazati, da so bila vsa druga dokazna sredstva dejansko izčrpana. To omogoča prakso, v kateri se cenitev uporablja relativno zgodaj v postopku, brez resnega poskusa celovitega dokazovanja, kar neposredno vpliva na kakovost ugotovljenega dejanskega stanja.

Končno je treba poudariti, da odločbi **nista odpravili temeljnega normativnega preloma**, ki se je zgodil s prehodom cenitve iz procesne v materialnopravno sfero. Ustavno sodišče je ta prelom omejilo, ni pa ga razveljavilo. Posledično v slovenskem sistemu še vedno obstaja institut, pri katerem procesna tehnika neposredno določa materialnopravne učinke, vključno z davčno stopnjo. To pomeni, da materialna resnica ni več cilj postopka, temveč pogosto zgolj predpostavka, ki jo nadomesti normativni model.

Zaradi vseh navedenih razlogov materialna resnica v slovenski davčni praksi ostaja **strukturno šibkejša** kot v avstrijskem davčnem pravu. Medtem ko avstrijska ureditev cenitev dosledno razume kot odprt dokazni okvir, znotraj katerega je cilj čim bolj natančna rekonstrukcija dejanskega stanja, slovenska ureditev dopušča, da normativno določena metoda deluje kot pravilo. Prav ta razlika pojasnjuje, zakaj kljub ustavnosodnim omejitvam cenitev v Sloveniji še vedno ne dosega enake kakovosti ugotavljanja materialne resnice kot v primerjalnih pravnih sistemih.

5. PRVI KLJUČNI INŠTITUT: POGOJI ZA UPORABO CENITVE

Analiza obeh ključnih odločb Ustavnega sodišča Republike Slovenije je pokazala, da je ustavnosodna presoja razširjene cenitve davčne osnove ostala **normativno omejena na korekcijo skrajnih posegov**, ne pa na ponovno vzpostavitev celovitega procesnega standarda ugotavljanja materialne resnice. Prav zaradi teh nedorečenosti, izpostavljenih v poglavju 4.4, se težišče presoje zakonitosti cenitve nujno premakne z abstraktne ustavnosti zakonske določbe na **konkretne pogoje njene uporabe v posameznem postopku**. Vprašanje zato ni več, ali je cenitev kot institut načeloma dopustna, temveč pod katerimi pogoji jo davčni organ sploh sme uporabiti, ne da bi s tem nadomestil dokazovanje z normativnim modelom in s tem dodatno oslabil kakovost ugotavljanja materialne resnice.

5.1. Primerjalni uvod k poglavju 5: kako bi morali biti pogoji za uporabo cenitve normirani (Avstrija kot referenčni model)

V primerjalnem pravu pogoji za uporabo cenitve davčne osnove niso razumljeni kot ohlapna diskrecijska pooblastila davčnega organa, temveč kot **strogo zaporedni in**

vsebinsko zahtevni procesni filtri, katerih namen je varovanje materialne resnice. Avstrijska ureditev cenitve izhaja iz temeljnega izhodišča, da cenitev ni enakovredna dokazovanju, temveč je njegov nadomestek, dopusten zgolj tedaj, ko dokazovanje objektivno odpove. Zato pogoji za njeno uporabo niso postavljeni zgolj deklarativno, temveč delujejo kot **realna omejitev oblasti**, ki davčni organ zavezuje, da najprej izčrpa vsa običajna dokazna sredstva in šele nato poseže po cenitvi.

Ključno je, da v avstrijskem modelu pogoji za uporabo cenitve niso ločeni od njene metodološke narave. Ker cenitev ostaja procesno orodje in ne materialnopravno pravilo, so pogoji zanj neposredno povezani s kakovostjo ugotavljanja dejanskega stanja. Davčni organ mora ne le izkazati, **da podatkov ni mogoče zanesljivo ugotoviti**, temveč tudi **pojasniti**, zakaj je cenitev v konkretnem primeru nujna in **zakaj bo izbrana metoda vodila k najboljšemu možnemu približku resničnega stanja**. Pogoji za uporabo cenitve so zato neločljivo povezani z načelom materialne resnice in z zahtevo po individualni presoji.

Slovenska ureditev se je od tega modela oddaljila. Kot je bilo prikazano v poglavju 4.4, zakonodaja in ustavnosodna presoja nista ponovno vzpostavili jasne hierarhije dokaznih sredstev, v kateri bi bila cenitev nedvoumno opredeljena kot skrajno sredstvo. Posledično pogoji za uporabo cenitve v praksi pogosto ne delujejo kot omejitev, temveč kot formalna vstopna točka v normativni model, ki lahko nadomesti dokazovanje. Prav zato je nujno, da se pogoji za uporabo cenitve obravnavajo kot **prvi ključni institut presoje zakonitosti**, saj od njihove pravilne uporabe ni odvisna zgolj zakonitost posamezne odmere, temveč kakovost ugotavljanja materialne resnice kot take.

5.2. Kljub pomanjkljivostim ustavnosodne presoje drugačna razlaga ni dopustna

Čeprav odločbi Ustavnega sodišča Republike Slovenije nista v celoti razrešili vseh sistemskih vprašanj, povezanih z razširjeno cenitvijo davčne osnove, to ne pomeni, da je pravni prostor odprt za alternativne, manj restriktivne razlage pogojev za njeno uporabo. Nasprotno: prav zaradi nedorečenosti na ustavnosodni ravni je treba pogoje za uporabo cenitve razlagati **strožje**, ne pa ohlapneje. Edina razlaga, ki je še združljiva z načelom zakonitosti obdavčenja, je razlaga, ki cenitev obravnava kot **skrajno, subsidiarno procesno sredstvo**, in ne kot normativni nadomestek dokazovanja.

Načelo zakonitosti obdavčenja zahteva, da so predmet obdavčitve, davčna osnova in davčna stopnja določeni z zakonom na način, ki omogoča predvidljivost in pravno varnost. Če se cenitev uporablja kot splošno pravilo ali kot prva izbira davčnega organa, se ta zahteva izprazni vsebine, saj se dejanska davčna obveznost ne določi na podlagi materialnega davčnega zakona, temveč na podlagi procesne konstrukcije. Takšen rezultat ni dopusten ne glede na to, ali ga ustavnosodna presoja izrecno prepoveduje ali

ne. Načelo zakonitosti namreč deluje **neposredno in samostojno**, ne zgolj prek odločb Ustavnega sodišča.

Primerjalnopravna izkušnja, zlasti avstrijska ureditev, potrjuje prav to razumevanje. V avstrijskem davčnem pravu pogoji za uporabo cenitve niso predmet ustavnosodne improvizacije, temveč so neposredna posledica razumevanja zakonitosti obdavčenja: ker davčna obveznost lahko temelji le na zakonu, mora biti cenitev omejena na primere, v katerih zakonite davčne osnove ni mogoče ugotoviti drugače. Cenitev je zato nujno vezana na objektivno dokazno nemožnost in na izčrpanje vseh drugih dokaznih sredstev. Ta rešitev ni stvar pravne kulture ali tradicije, temveč logična posledica temeljnega načela zakonitosti.

Iz tega sledi, da v slovenskem pravnem redu kljub pomanjkljivostim ustavnosodne presoje **ne obstaja legitimna alternativa** takšnemu razumevanju pogojev za uporabo cenitve. Razlaga, ki bi dopuščala uporabo cenitve že ob delni nejasnosti dejanskega stanja, ob procesni ekonomičnosti ali ob sklicevanju na normativni model, bi bila v neposrednem nasprotju z zakonitostjo obdavčenja. Takšna razlaga bi pomenila, da procesna norma ustvarja materialnopravne učinke brez jasne zakonske podlage, kar je ustavnopravno nedopustno.

Zato je treba poudariti, da stroga razlaga pogojev za uporabo cenitve ni rezultat primerjalnega posnemanja ali doktrinarne preference, temveč **ustavna nuja**. Če cenitev ni omejena na enak način, kot je omejena v pravnih redih, ki dosledno spoštujejo zakonitost obdavčenja, potem tudi slovenski sistem ne more zagotavljati enakovredne ravni varstva materialne resnice. V tem smislu avstrijska rešitev ne predstavlja zgolj primerjalnega zgleda, temveč normativno orientacijo, ki jo zahteva že samo ustavno izhodišče slovenske davčnopravne ureditve.

6. DRUGI KLJUČNI PROBLEM: METODA CENITVE KOT PRAVNO PRAVILO

V klasičnih davčnopravnih ureditvah, kot je avstrijska, metoda cenitve nima samostojne normativne vrednosti. Kot je bilo že prikazano v tem članku, avstrijsko davčno pravo cenitev razume kot **odprto procesno tehniko**, katere izbira je vselej odvisna od konkretnih okoliščin posameznega primera. Metoda nikoli ne deluje kot pravilo, temveč kot **orodje dokazne presoje**, namenjeno približevanju materialni resnici v razmerah dokazne nemožnosti. Prav zaradi te procesne narave je avstrijska ureditev sposobna ohranjati visoko kakovost ugotavljanja dejanskega stanja, kljub temu da cenitev že po definiciji pomeni približek.

Slovenski zakonodajni razvoj je šel v nasprotno smer. Namesto da bi ohranil metodološko odprtost cenitve, je zakonodajalec z razširitvijo instituta po letu 2014 eno

konkretno metodo normativno povzdignil v splošno pravilo. S tem je bila izbira metode izvzeta iz dokazne presoje in prenesena na raven abstraktne norme, ki se uporablja ne glede na dejanske posebnosti posameznega primera. Metoda cenitve je tako prenehala biti sredstvo ugotavljanja dejanskega stanja in začela delovati kot **normativni nadomestek dejanskega stanju**.

Ta premik ima bistvene posledice. Če je metoda vnaprej določena in normativno zavezovalna, ugotavljanje dejanskega stanja izgubi svojo osrednjo vlogo. Dejansko stanje se ne rekonstruira več individualno, temveč se subsumira pod tipiziran model, ki naj bi bil uporaben za vse primere. Takšen pristop ne pomeni zgolj metodološke poenostavitve, temveč **kvalitativno spremembo narave davčnega postopka**, saj se dokazovanje nadomesti z normativno konstrukcijo.

V nadaljevanju poglavja bo zato analizirano, kako je v slovenski praksi prišlo do premika od ugotavljanja dejanskega stanja k tipizaciji, zakaj je takšen premik v neposrednem konfliktu z načelom materialne resnice ter kakšne so njegove ustavnopravne posledice z vidika pravice do enakega varstva pravic, pravice do sodnega varstva in pravice do poštenega postopka.

6.1. Premik od ugotavljanja dejanskega stanja k tipizaciji

Bistvena značilnost sodobne slovenske ureditve cenitve davčne osnove ni več v tem, da se z njo zapolnjujejo dokazne vrzeli, temveč v tem, da se z normativno določeno metodo **nadomešča ugotavljanje dejanskega stanja**. Metoda, ki bi morala biti zgolj orodje v službi dokazne presoje, je postala **abstraktni model**, ki se uporablja ne glede na individualne okoliščine posameznega primera. S tem se je težišče davčnega postopka premaknilo od ugotavljanja konkretnih dejstev k subsumpciji pod tipizirano shemo.

Ta premik ni zgolj tehničen, temveč konceptualen. Ugotavljanje dejanskega stanja zahteva odprt dokazni postopek, v katerem se dejstva rekonstruirajo na podlagi razpoložljivih dokazov in njihove presoje. Tipizacija pa pomeni, da se dejstva predpostavijo na podlagi vnaprej določenih kriterijev, ki naj bi veljali za širši krog primerov. V takem okviru metoda cenitve ne deluje več kot približek resničnosti, temveč kot **normativna fikcija**, ki jo je mogoče uporabiti tudi tam, kjer bi bilo dejansko stanje mogoče ugotoviti z bolj natančnimi dokaznimi sredstvi.

V primerjalnem pravu, zlasti v avstrijski ureditvi, do takšnega premika ne pride prav zato, ker metoda nikoli ni normativno povzdignjena v pravilo. Izbira metode ostaja del dokazne presoje in je neločljivo povezana s konkretnimi dejstvi primera. Slovenska ureditev pa je z normiranjem ene metode kot splošno uporabne ustvarila položaj, v katerem se tipizacija uporablja kot nadomestek individualne presoje, kar pomeni kvalitativni odmik od klasičnega pojmovanja davčnega postopka.

6.2. Konflikt z načelom materialne resnice

Načelo materialne resnice zahteva, da organ v postopku ugotovi dejansko stanje, ki ustreza resničnim okoliščinam posameznega primera, ne pa zgolj stanje, ki je normativno sprejemljivo ali procesno zadostno. Cenitev je s tem načelom združljiva le, dokler ostaja **subsidiarna in individualizirana**, torej dokler deluje kot sredstvo za približevanje resničnemu stanju v okoliščinah dokazne nemožnosti.

Ko pa metoda cenitve postane pravilo, materialna resnica izgubi svojo normativno funkcijo. Dejansko stanje se ne ugotavlja več kot odprto vprašanje, temveč kot rezultat uporabe vnaprej določenega modela. V takem sistemu ni več ključno, kaj se je v resnici zgodilo, temveč ali se konkretni primer prilega tipizirani shemi. To pomeni, da materialna resnica ni več cilj postopka, ampak zgolj formalna referenca, ki jo nadomesti normativna konstrukcija.

Ta konflikt je še posebej izrazit v primerih, kjer bi bilo dejansko stanje mogoče ugotoviti z dodatnimi dokaznimi dejanji, vendar se organ namesto tega odloči za uporabo tipizirane cenitve. V takih primerih cenitev ne zapolnjuje dokazne vrzeli, temveč jo ustvarja. Posledica je sistemska degradacija dokaznega postopka, saj se odprta vprašanja ne rešujejo z dokazovanjem, temveč z uporabo modela, ki je neodvisen od dejanskih posebnosti primera.

6.3. Ustavnopravne implikacije (22., 23. člen URS; 6. člen EKČP)

Normativna transformacija metode cenitve v pravilo ima neposredne ustavnopravne posledice. Z vidika 22. člena Ustave Republike Slovenije je problematična predvsem zato, ker tipizacija zmanjšuje možnost učinkovitega sodelovanja stranke v postopku. Če je odločitev v bistvenem delu rezultat vnaprej določenega modela, pravica do izjave in do kontradiktornega postopka izgubi svojo vsebino, saj stranka nima realne možnosti vplivati na ugotavljanje dejanskega stanja.

Z vidika 23. člena Ustave RS in 6. člena Evropske konvencije o človekovih pravicah je problem še globlji. Sodno varstvo je učinkovito le, če sodišče presoja dejansko stanje, ugotovljeno v postopku, in ne zgolj pravilnosti uporabe abstraktnega modela. Če je davčna odločba rezultat tipizirane metode, je sodna presoja omejena na formalni nadzor nad uporabo pravila, ne pa na vsebinsko presojo dejanskega stanja. S tem se zoži obseg sodnega nadzora in oslabi pravica do poštenega postopka.

V tem kontekstu postane jasno, da problem metode cenitve kot pravnega pravila ni zgolj vprašanje davčne tehnike, temveč vprašanje **ustavne arhitekture postopka**. Ko metoda nadomesti dokazovanje, se poruši ravnotežje med oblastjo in posameznikom, ki je bistveno za pošten in zakonit davčni postopek. Prav zato je premik od ugotavljanja dejanskega stanja k tipizaciji eden ključnih razlogov, zakaj sodobna slovenska ureditev cenitve ne zagotavlja enake kakovosti varstva materialne resnice, kot jo zagotavlja primerjalnopravni, zlasti avstrijski model.

7. SISTEM CENITVE PO ZDavP-2: RAZMERJE MED 68., 68.a IN 69. ČLENOM

7.1. 68. člen ZDavP-2 – cenitev kot klasičen procesni ugotovitveni institut

68.člen ZDavP-2 predstavlja **temeljno, izvorno obliko cenitve** v slovenskem davčnem postopku. Njegova normativna struktura jasno kaže, da gre za **procesni ugotovitveni institut**, katerega namen je zapolniti dokazne vrzeli v primerih, ko davčne obveznosti ni mogoče ugotoviti na podlagi običajnega dokaznega postopka.

To izhaja že iz drugega odstavka, ki cenitev izrecno opredeljuje kot *ugotovitveni postopek*, v katerem se ugotavljajo dejstva za določitev **verjetne davčne osnove**. Gre torej za približek dejanskega stanja, ne za njegovo normativno nadomestitev. Davčni organ mora tudi pri cenitvi še vedno delovati v okviru materialnih davčnih zakonov, davčna stopnja pa se določi po splošnih pravilih (ZDoh-2, ZDDPO-2).

Ključna značilnost 68. člena je njegova **subsidiarnost**. Cenitev je dopustna šele, ko je izkazano, da:

- zavezanec ni izpolnil svojih deklarativnih obveznosti ali
- so podatki nepopolni, nepravilni ali nezanesljivi in
- dejanskega stanja ni mogoče ugotoviti z drugimi dokaznimi sredstvi.

Posebej pomembno je, da 68. člen še vedno dopušča **individualno izbiro metode cenitve**, uporabo različnih zunanjih indikatorjev in naknadno znižanje davčne osnove, če zavezanec dokaže drugače. V tem okviru cenitev še ostaja združljiva z načelom materialne resnice.

7.2. 68.a člen ZDavP-2 – razširjena cenitev kot normativni prelom

68.a člen pomeni **kvalitativen prelom** v sistemu cenitve. Čeprav formalno gradi na 68. členu, vsebinsko uvaja **samostojen režim obdavčitve**, ki presega klasično procesno logiko.

Bistvene razlike so tri:

Prvič, izhodišče cenitve ni več dokazna nemožnost, temveč **ugotovljena nesorazmernost med premoženjem/porabo in napovedanimi dohodki**. To pomeni, da se cenitev ne sproži več kot skrajno sredstvo, temveč kot odgovor na tipiziran sum.

Drugič, davčna osnova ni več zgolj verjetna rekonstrukcija, temveč **normativno definirana razlika**, izračunana po zakonski formuli. Metoda je vnaprej določena, individualna metodološka presoja pa bistveno zožena.

Tretjič, 68.a člen uvaja **posebno 70-odstotno davčno stopnjo**, ki se šteje za dokončen davek. S tem procesna določba neposredno določi materialnopravni učinek, kar pomeni, da cenitev pridobi **kaznovalne značilnosti**, čeprav ni umeščena v kaznovalni sistem.

Prav zaradi teh elementov je 68.a člen predmet stroge ustavnosodne presoje in ga ni dopustno uporabljati ekstenzivno ali avtomatično. Njegova uporaba je dopustna le ob kumulativnem spoštovanju pogojev iz 68. člena, dodatnih ustavnih omejitev in stroge časovne veljavnosti.

7.3. 69. člen ZDavP-2 – prijava premoženja kot pomožni dokazni institut

69.člen ne uvaja samostojne obdavčitve, temveč deluje kot **pomožni dokazni institut**, namenjen podpori postopkom po 68. in 68.a členu. Njegova funkcija je izključno ugotovitvena.

Prijava premoženja:

- ne ustvarja davčne obveznosti sama po sebi,
- ne pomeni priznanja nepravilnosti,
- in se sme uporabiti **le za oceno davčne osnove**, ne pa kot samostojen dokaz kršitve.

Normativno je posebej pomembna omejitev iz enajstega odstavka, ki izrecno prepoveduje uporabo prijave premoženja za druge namene. To pomeni, da prijava:

- ne sme nadomestiti dokazovanja,
- ne sme služiti kot avtomatična podlaga za cenitev,
- in ne sme obrniti dokaznega bremena na zavezanca.

Domneva iz desetega odstavka (neprijavljeno premoženje) je dopustna zgolj kot **izpodbojna dokazna domneva**, ne pa kot materialnopravno pravilo.

7.4. Skupna in pravilna uporaba 68., 68.a in 69. člena ZDavP-2

Ključna sistemska napaka v praksi FURS je, da se ti trije členi pogosto uporabljajo **paralelno, zamenljivo ali celo avtomatično**, namesto **zaporedno in funkcionalno**. Pravilna uporaba zahteva jasno hierarhijo:

1. **Najprej 68. člen**

– preveri se, ali je cenitev sploh dopustna kot procesno sredstvo zaradi dokazne nemožnosti.

2. **Šele nato (izjemoma) 68.a člen**

– in še to le, če so izpolnjeni pogoji 68. člena, dodatni pogoji 68.a člena in ustavni standardi (individualna presoja, prepoved avtomatizma, časovna veljavnost).

3. **69. člen zgolj kot dokazna podpora**

– nikoli kot samostojna podlaga za obdavčitev ali sprožitev cenitve.

Če se 68.a člen uporabi brez predhodne presoje po 68. členu ali če se prijava premoženja uporabi kot nadomestek dokazovanja, pride do **nezakonitega prehoda procesnega instituta v materialnopravno pravilo**. Takšna uporaba ni združljiva z načelom zakonitosti obdavčenja, načelom materialne resnice in ustavnimi jamstvi po 22. in 23. členu URS.

7.5. 68.a člen ZDavP-2 in metoda cenitve: normativna redukcija metodološkega pluralizma

Ena izmed ključnih posebnosti 68.a člena ZDavP-2 ni zgolj razširitev primerov, v katerih je cenitev dopustna, temveč **normativna predpisanost ene same metode cenitve**, ki jo mora davčni organ uporabiti v vseh primerih obdavčitve nenapovedanih dohodkov. Zakon v drugem odstavku 68.a člena izrecno določa, da je davčna osnova enaka ugotovljeni razliki med vrednostjo premoženja oziroma porabe in napovedanimi oziroma obdavčenimi dohodki. S tem zakon ne opisuje zgolj cilja cenitve, temveč **vnaprej določi metodo**, po kateri se mora ta cilj doseči.

Takšna zakonska ureditev pomeni kvalitativni odmik od klasičnega pojmovanja cenitve kot odprtega dokaznega postopka. V okviru 68. člena je metoda cenitve še vedno stvar dokazne presoje: davčni organ lahko uporabi različne pristope (primerjalne podatke, rekonstrukcijo prihodkov in odhodkov, premoženjske indikatorje, kombinirane metode), pri čemer mora izbrano metodo utemeljiti glede na konkretne okoliščine primera. Nasprotno pa 68.a člen to možnost **izrecno izključuje**, saj veže ugotavljanje davčne osnove na en sam tipiziran model.

Posledica takšne normativne zasnove je, da **ostalih cenitvenih metod ni več mogoče zakonito uporabiti**, četudi bi bile glede na naravo primera bistveno primernejše za ugotavljanje dejanskega stanja. Davčni organ je zavezan uporabiti metodo razlike premoženja oziroma porabe, tudi v primerih, kjer:

- obstajajo zanesljivi podatki o delu prihodkov ali odhodkov,
- bi bila primerjalna ali kalkulacijska metoda natančnejša,
- ali bi kombinacija več metod vodila k bolj realni rekonstrukciji dejanskega stanja.

S tem zakonodajalec metodo ne le privilegira, temveč jo **povzdigne v pravno pravilo**, ki se uporablja neodvisno od dejanske raznolikosti primerov. Metoda preneha biti sredstvo dokazovanja in postane **normativni filter**, skozi katerega se morajo subsumirati vsi primeri nenapovedanih dohodkov. To pomeni, da je ugotavljanje dejanskega stanja podrejeno zakonski formuli, ne pa obratno.

Ta normativna redukcija metodološkega pluralizma ima neposreden vpliv na kakovost ugotavljanja materialne resnice. Ker zakon ne dopušča izbire metode, davčni organ ne more več presojati, katera metoda bi v konkretnem primeru najbolj zanesljivo približala dejanskemu stanju. Namesto tega je prisiljen uporabiti model, ki je zasnovan za tipičen primer, ne pa za individualno situacijo posameznega zavezanca. V tem smislu 68.a člen ne zapolnjuje dokazne vrzeli, temveč jo **normativno nadomešča**.

V primerjalnem pravu, zlasti v avstrijski ureditvi, takšna normativna predpisanost metode ni poznana prav zato, ker bi bila nezdržljiva z načelom materialne resnice. Metoda cenitve je tam vedno podrejena cilju čim bolj natančne rekonstrukcije dejanskega stanja, kar zahteva odprtost in prilagodljivost. Slovenska ureditev pa z 68.a členom zavestno opusti to izhodišče in uvede enoten model, ki deluje kot **abstraktna norma**, ne kot dokazno orodje.

Prav v tem je osrednji ustavnopravni problem 68.a člena: ne v tem, da dopušča cenitev, temveč v tem, da **cenitev reducira na eno samo zakonsko predpisano metodo**, s čimer onemogoči uporabo drugih metod, ki bi lahko bile z vidika materialne resnice primernejše. Ta redukcija ni posledica procesne ekonomičnosti, temveč normativne odločitve, ki bistveno spreminja naravo davčnega postopka in predstavlja enega temeljnih razlogov za strukturno nižjo kakovost ugotavljanja dejanskega stanja v slovenski praksi.

7.6. Ustavnopravna spornost delovanja FURS pri uporabi 68.a člena in vprašanje ustavne skladnosti same določbe

Uporaba 68.a člena ZDavP-2 postane ustavnopravno sporna že na ravni konkretnega postopanja davčnega organa, kadar FURS poseže po metodi prirasta premoženja v okoliščinah, v katerih je ta metoda **objektivno najmanj primerna** za ugotavljanje materialne resnice. V takih primerih ne gre več zgolj za vprašanje napačne metodološke izbire, temveč za **kršitev ustavnih jamstev**, saj se davčna obveznost določi na podlagi metode, za katero je vnaprej razvidno, da ne more zagotoviti realne rekonstrukcije dejanskega stanja.

Metoda prirasta premoženja je po svoji naravi groba in sekundarna. Temelji na razliki med ocenjenim premoženjem oziroma porabo in napovedanimi dohodki, pri čemer je izjemno občutljiva na napake v vhodnih podatkih, časovne zamike, nepopolne evidence in legitimne netržne prenose premoženja. Prav zato je v primerjalnem pravu obravnavana kot **skrajna metoda**, primerna le tedaj, ko ni mogoče uporabiti nobene druge,

natančnejše cenitvene tehnike. Če FURS to metodo uporabi v položaju, kjer bi bila mogoča rekonstrukcija prihodkov in odhodkov, primerjalna analiza ali kombinirana metoda, pomeni, da se je zavestno odločil za **manj zanesljivo pot ugotavljanja dejanskega stanja**.

Takšno ravnanje je v neposrednem nasprotju z načelom materialne resnice. Davčni organ namreč ni dolžan zgolj izbrati zakonsko dopustno metodo, temveč tisto metodo, ki je glede na konkretne okoliščine **najprimernejša** za ugotavljanje resničnega dejanskega stanja. Uporaba 68.a člena v okoliščinah, kjer metoda prirasta premoženja objektivno slabša od razpoložljivih alternativ, pomeni, da se materialna resnica zavestno podredi normativni shemi. S tem je kršena pravica zavezanca do enakega varstva pravic iz 22. člena Ustave RS, saj mu je odvzeta možnost, da bi bila njegova davčna obveznost ugotovljena na podlagi metodološko ustreznega postopka.

Hkrati je takšno ravnanje problematično tudi z vidika 23. člena Ustave RS in 6. člena EKČP. Če je davčna odločba rezultat metode, ki je že v izhodišču neprimerna za konkretni primer, je tudi sodni nadzor nad takšno odločbo nujno okrnjen. Sodišče je postavljeno pred normativni izračun, ne pa pred dejansko rekonstrukcijo, kar bistveno omejuje možnost učinkovite sodne presoje. Sodno varstvo se tako reducira na preverjanje formalne uporabe zakonske formule, ne pa na presojo dejanskega stanja, kar ni skladno s pojmom poštenega postopka.

Na tej točki se odpira tudi širše vprašanje: ali je 68.a člen kot tak sploh skladen z Ustavo. Problem ni zgolj v njegovi morebitni napačni uporabi, temveč v **njegovi normativni zasnovi**, ki davčnemu organu nalaga uporabo ene same metode, ne glede na dejanske okoliščine primera. S tem zakonodajalec vnaprej določi metodološki izid postopka in onemogoči individualno izbiro metode, ki bi bila najprimernejša za ugotavljanje materialne resnice. Takšna normativna rigidnost je težko združljiva z načelom zakonitosti obdavčenja, saj procesna norma neposredno določa materialnopravni učinek.

Posebej problematično je, da 68.a člen to normativno predpisano metodo povezuje s 70-odstotno davčno stopnjo, ki ima izrazit odvračilni in kaznovalni učinek. Če je davčna obveznost določena na podlagi metode, ki ni izbrana zaradi svoje dokazne ustreznosti, temveč zaradi zakonske zapovedi, in je hkrati obremenjena z izjemno visoko stopnjo, se davčni postopek nevarno približa kaznovalnemu režimu brez ustreznih procesnih jamstev kazenskega prava. To odpira resen dvom o skladnosti 68.a člena z načelom sorazmernosti in s prepovedjo arbitrarnosti oblasti.

Iz vsega navedenega izhaja dvojna ustavnopravna problematika. Prvič, **vsaka konkretna uporaba 68.a člena je protiustavna**, če FURS metodo prirasta premoženja uporabi v okoliščinah, kjer ta metoda očitno ni najprimernejša za ugotavljanje dejanskega stanja. Drugič, **že sama zakonska ureditev**, ki predpisuje eno samo metodo in izključuje vse druge, vzbuja resen in utemeljen dvom o svoji skladnosti z Ustavo. Ta dvom ni teoretičen,

temveč izhaja iz sistemske nezmožnosti določbe, da bi v vseh primerih zagotovila enakovredno kakovost ugotavljanja materialne resnice.

V tem smislu 68.a člen ni zgolj “strožja oblika” cenitve, temveč normativni odmik od temeljnih procesnih načel, na katerih temelji zakonito in pošteno obdavčenje. Prav zato njegova uporaba zahteva ne le restriktivno razlago, temveč tudi resen razmislek o njegovi ustavnopravni vzdržnosti kot take.

7.7. Avstrijska praksa: kdaj je metoda prirasta premoženja sploh dopustna in kako redko se dejansko uporablja

V avstrijskem davčnem pravu metoda prirasta premoženja (Vermögenszuwachsmethode) ni obravnavana kot splošna ali celo preferirana metoda cenitve, temveč kot **skrajna in subsidiarna možnost**, ki pride v poštev šele takrat, ko so vse druge, metodološko natančnejše poti izčrpane². To izhodišče ni posledica posebne zakonodajne prepovedi, temveč neposredna posledica razumevanja cenitve kot procesnega instituta, podrejenega cilju čim bolj kakovostnega ugotavljanja materialne resnice.

Avstrijska doktrina in sodna praksa izhajata iz tega, da je metoda prirasta premoženja po svoji naravi **najbolj groba** med cenitvenimi metodami. Temelji namreč na seštevku ocenjenih premoženjskih stanj in porabe, ki se nato primerja z znanimi dohodki, pri čemer že majhna netočnost v začetnih predpostavkah lahko vodi do bistveno napačnega rezultata. Zaradi tega je njena uporaba dopustna le v položajih, kjer ni mogoče zanesljivo uporabiti nobene druge metode, zlasti pa ne takrat, ko obstajajo podatki, ki omogočajo rekonstrukcijo prihodkov in odhodkov ali uporabo primerjalnih analiz.

V avstrijski praksi se zato metoda prirasta premoženja uporablja **le v izjemnih primerih**, praviloma pri fizičnih osebah, pri katerih:

- ni mogoče zanesljivo ugotoviti niti prihodkov niti odhodkov,
- ni razpoložljivih primerjalnih podatkov,
- obstajajo resni indici sistematičnega prikrivanja dohodkov,
- in hkrati ni mogoče uporabiti kombinirane ali kalkulacijske metode.

Ključno pa je, da tudi v teh primerih metoda prirasta premoženja **ni uporabljena avtomatično**. Davčni organ mora posebej utemeljiti, zakaj so bile vse druge metode

² V avstrijskem davčnem pravu je metoda prirasta premoženja obravnavana kot skrajna in metodološko najmanj zanesljiva oblika cenitve, dopustna le ob izčrpanju vseh drugih metod (§ 184 BAO; Ritz, BAO-Kommentar; Stoll, BAO-Kommentar). Tudi sodna praksa Verwaltungsgerichtshofa zahteva strogo utemeljitev njene uporabe in jo obravnava kot izjemo, ne pravilo. Prav zaradi teh omejitev se metoda v praksi pojavlja le redko in zgolj v izrazito atipičnih primerih.

neprimerne ali nezadostne in zakaj kljub znanim pomanjkljivostim ta metoda še vedno predstavlja najboljši možni približek dejanskega stanja. Metoda torej ni izhodišče, temveč **zadnja možnost**.

Kar zadeva dejansko uporabo v praksi, je pomembno poudariti, da v avstrijskem sistemu **ni statističnih podatkov**, ki bi kazali na pogosto ali sistematično uporabo metode prirasta premoženja. Ravno nasprotno: iz komentarjev in sodne prakse izhaja, da gre za **redko uporabljeno metodo**, ki se pojavlja predvsem v posameznih, izrazito atipičnih primerih. Njena redkost ni naključna, temveč logična posledica stroge zahteve po metodološki ustreznosti in po izčrpanju vseh drugih dokaznih možnosti.

To dejstvo je za primerjalno presojo izjemno pomembno. V Avstriji metoda prirasta premoženja ni normativno privilegirana, nima posebne davčne stopnje in ne deluje kot samostojen režim obdavčitve. Uporablja se občasno, previdno in vedno kot **subsidiarna metoda**, ki mora služiti materialni resnici, ne pa jo nadomestiti. Prav zaradi tega ostaja njena uporaba v praksi marginalna.

Slovenska ureditev po 68.a členu ZDavP-2 pomeni popoln obrat tega razumevanja. Metoda prirasta premoženja ni več skrajna možnost, temveč **zakonsko zapovedana metoda**, ki se uporablja prav v tistih primerih, kjer bi bile druge metode pogosto natančnejše. Razlika med obema sistemoma zato ni zgolj kvantitativna (pogostost uporabe), temveč kvalitativna: v avstrijskem pravu metoda obstaja zato, ker se ji je mogoče izogniti, v slovenskem pa zato, ker se ji ni mogoče izogniti.

Ta primerjalnopravna ugotovitev dodatno potrjuje temeljno tezo tega članka: težava slovenske ureditve ni v tem, da uporablja metodo prirasta premoženja, temveč v tem, da jo uporablja **kot pravilo**, ne glede na njeno dokazno kakovost. Prav to pa vodi v sistemsko nižjo raven ugotavljanja materialne resnice in odpira resne ustavnopravne pomisleke.

7.8. Ustavnopravna analiza: metoda cenitve kot pravilo in meje ustavne dopustnosti 68.a člena

(v luči prakse ESČP in Sodišča EU)

Ustavnopravna presoja 68.a člena ZDavP-2 se ne more ustaviti pri vprašanju, ali je cenitev kot taka načeloma dopustna, temveč mora zajeti **strukturni učinek zakonske določbe na ugotavljanje materialne resnice**. Ključno vprašanje ni, ali zakon dopušča uporabo ocen, temveč ali je ustavno in konvencijsko dopustno, da zakon **predpiše eno samo metodo cenitve** in jo zavezujoče naloži za vse primere določene kategorije, ne glede na dejanske okoliščine posameznega primera.

Z vidika **načela zakonitosti obdavčenja** je problematično že izhodišče 68.a člena, ki procesno tehniko pretvori v **materialnopravno odločilno pravilo**. Davčna osnova ni več rezultat individualne dokazne presoje, temveč rezultat zakonsko vnaprej določene

formule. S tem se razmerje med dejstvi in pravno normo obrne: namesto da bi se norma uporabila na ugotovljena dejstva, se dejstva prilagajajo normativnemu modelu. Takšen obrat je težko združljiv z zahtevo, da mora biti obdavčitev vezana na **resnično ekonomsko stanje zavezanca**, kar je jedro tako ustavnega kot konvencijskega pojma *fair balance*, kot ga uporablja **Evropsko sodišče za človekove pravice**.

Poseg v **načelo materialne resnice** ima neposredne ustavne in konvencijske posledice. Če zakon davčnemu organu **ne dopušča izbire metode**, ki je glede na konkretni primer najprimernejša za ugotavljanje dejanskega stanja, potem materialna resnica ni več cilj postopka, temveč zgolj formalna referenca. V takem sistemu zavezanec nima več pravice do tega, da se njegova davčna obveznost ugotovi na podlagi **najboljšega možnega približka resničnega stanja**, temveč zgolj na podlagi zakonsko zapovedane metodološke sheme. Takšna normativna izenačitve različnih dejanskih položajev brez razumne stvarne utemeljitve pomeni poseg v **22. člen URS**.

Ta problem je v celoti skladen s stališči ESČP, kot izhajajo iz sodbe *Janosevic v. Švedska* (2002), kjer je sodišče poudarilo, da so davčne ocene in domneve dopustne **le, če so dejansko izpodbojne**. Kadar pa je odločilni element odmere rezultat **zakonsko zapovedane metode**, ki je ni mogoče nadomestiti z drugo, bolj primerno metodo, možnost izpodbijanja dejanskega stanja postane zgolj navidezna. Postopek se s tem vsebinsko približa **neizpodbojni domnevi**, kar ESČP šteje za neskladno s **6. členom EKČP**, zlasti kadar gre za posege z izrazitim finančnim učinkom.

Z vidika **pravice do sodnega varstva** (23. člen URS; 6. člen EKČP) je problem še izrazitejši. ESČP je v sodbah *Bendenoun v. Francija* (1994) in *A. Menarini Diagnostics v. Italija* (2011) jasno poudarilo, da mora imeti sodišče v zadevah s sankcijskim učinkom **polno jurisdikcijo**, torej možnost presoje tako pravne kot dejanske podlage odločitve. Če pa je davčna obveznost rezultat zakonsko zapovedane formule, je sodna presoja nujno omejena na preverjanje pravilne uporabe te formule, ne pa na presojo **dejanske pravilnosti ugotovljenega stanja**. S tem se sodni nadzor vsebinsko izprazni: sodišče postane varuh pravilne matematike, ne pa varuh resničnosti.

Poseben ustavnopravni in konvencijski problem predstavlja tudi **kombinacija zakonsko predpisane metode z izjemno visoko, dokončno davčno stopnjo**. ESČP je v sodbi *Jussila v. Finska* (2006) izrecno poudarilo, da se pri presoji uporabe 6. člena EKČP ne upošteva zgolj formalna kvalifikacija ukrepa, temveč **njegova teža in učinek**. Ukrepi, ki ima izrazit odvračilni in kaznovalni učinek, zahteva **okrepljena procesna jamstva**. Če je tak učinek vezan na metodo, ki ni izbrana zaradi svoje dokazne ustreznosti, temveč zaradi zakonske zapovedi, nastane resno tveganje **arbitrarnosti**, ki ni združljivo z zahtevami po poštemem postopku.

Enako problematična je ureditev tudi z vidika prava EU in prakse **Sodišče Evropske unije**. Sodišče EU je v sodbi *Åkerberg Fransson* (2013) jasno poudarilo, da se Listina EU o temeljnih pravicah uporablja tudi v davčnih zadevah s sankcijskim učinkom in da

morajo nacionalni ukrepi spoštovati **načelo sorazmernosti** ter **učinkovito sodno varstvo**. Nacionalna ureditev, ki davčnemu organu nalaga uporabo ene same, vnaprej določene metode, ne da bi omogočala izbiro milejšega in natančnejšega sredstva za ugotavljanje dejanskega stanja, tega testa težko prestopi. To še posebej velja v luči sodb *WebMindLicenses* (2015) in *Kamino International Logistics* (2014), v katerih je Sodišče EU poudarilo, da morata biti pravica do izjave in pravica do obrambe **dejanski in učinkoviti**, ne zgolj formalni.

V tem okviru postane odločilno, da ustavnosodna presoja 68.a člena **ne more biti omejena** na vprašanje, ali zakon vsebuje določene procesne varovalke. Ključno vprašanje je, ali je **normativna izključitev metodološkega pluralizma** sama po sebi ustavno in konvencijsko dopustna. Primerjalnopravna analiza in evropski sodni standardi kažejo, da pravni sistemi, ki dosledno varujejo materialno resnico in pošten postopek, **takšnih normativnih rešitev ne poznajo**. To ne pomeni, da je slovenski zakonodajalec vezan na tuje modele, pomeni pa, da mora vsako tako odstopanje utemeljiti z **izjemno težkimi, ustavno dopustnimi razlogi**. Takšnih razlogov pa 68.a člen ne vsebuje.

Zato se ustavnopravni in konvencijski dvom ne nanaša več zgolj na posamezne ekscese v praksi FURS, temveč na **sistemsko zasnovo instituta**. Kadar zakon vnaprej določi metodo, ki je po splošnem strokovnem soglasju metodološko najslabša, in jo hkrati poveže z najstrožjo davčno posledico, se resno postavlja vprašanje, ali takšna ureditev še spoštuje **meje zakonodajalčeve presoje**. V tem smislu 68.a člen ni zgolj strožja oblika cenitve, temveč **potencialno ustavno in konvencijsko sporna transformacija davčnega postopka**, v kateri materialna resnica in učinkovito sodno varstvo izgubita svojo osrednjo vlogo.

8. METODIKA DELA DAVČNEGA INŠPEKTORJA (DE LEGE LATA)

8.1. Identifikacija relevantnega obdobja

Prvi in nujni korak zakonitega postopanja je **natančna identifikacija relevantnega davčnega obdobja**. Davčni inšpektor mora jasno ugotoviti, **za katera davčna leta** se vodi postopek in **katera materialna in procesna pravila** so bila v teh letih v veljavi. Ta korak ni tehničen, temveč ustavnopravno odločilen, saj izhaja iz **načela zakonitosti obdavčenja in prepovedi retroaktivnosti**.

Cenitve ni dopustno utemeljevati z uporabo poznejših, strožjih pravil za obdobja, ko ta pravila še niso veljala. To velja zlasti za razširjeno cenitev po 68.a členu, ki je časovno omejena in vsebinsko vezana na strožje pogoje. Vsaka nejasnost glede obdobja ali pravne podlage pomeni **procesno napako**, ki neposredno vpliva na zakonitost odmere.

8.2. Preverjanje zakonske podlage za cenitev

Preden se davčni organ sploh odloči za cenitev, mora **izrecno in preverljivo ugotoviti**, ali so izpolnjeni **zakonski pogoji za njeno uporabo**. Izhodišče je vedno 68. člen ZDavP-2 kot **temeljni procesni institut ceniitve**.

To pomeni, da mora inšpektor najprej ugotoviti:

- ali obstaja **dokazna nemožnost ali bistvena dokazna vrzel**,
- ali davčne osnove **ni mogoče ugotoviti z rednimi dokaznimi sredstvi**,
- in ali so bile te možnosti **dejansko izčrpane**.

Šele če so ti pogoji izpolnjeni, se lahko sploh odpre vprašanje uporabe 68.a člena. Razširjena cenitev ni samostojna alternativa, temveč **izjemna nadgradnja** 68. člena. 69. člen (prijava premoženja) ima v tem okviru **zgolj pomožno dokazno funkcijo** in nikoli ne more sam po sebi ustvariti podlage za cenitev.

8.3. Dokazni standard in dokazno breme

V celotnem postopku ceniitve **dokazno breme ostaja na davčnem organu**. To velja tako za ugotovitev pogojev za cenitev kot za izbiro metode in izračun davčne osnove. Zavezanca ni dopustno postaviti v položaj, kjer bi moral dokazovati, da cenitev ni pravilna, **še preden je organ dokazal, da je sploh dopustna**.

Dokazni standard pri ceniitvi ni gotovost, vendar mora organ doseči **razumno, stvarno in preverljivo verjetnost**, ki temelji na konkretnih dejstvih. Domneve in tipizacije so dopustne le, če so **izpodbojne** in če ima zavezanec realno možnost, da jih učinkovito izpodbija. To izhaja neposredno iz ustavne zahteve po enakem varstvu pravic in poštenem postopku.

8.4. Izbira metode ceniitve

Izbira metode ceniitve je **osrednje strokovno in ustavnopravno vprašanje postopka**. Po splošnih procesnih načelih in po primerjalni (avstrijski) praksi mora davčni organ uporabiti **tisto metodo, ki je glede na konkretne okoliščine primera najprimernejša za ugotavljanje materialne resnice**.

Pri uporabi 68. člena to pomeni odprt metodološki pristop in možnost uporabe različnih ali kombiniranih metod. Pri 68.a členu pa mora inšpektor **posebej utemeljiti**, zakaj je metoda prirasta premoženja v konkretnem primeru:

- sploh dopustna,
- in zakaj kljub svojim omejitvam predstavlja **najboljši možni približek dejanskega stanja**.

Če iz okoliščin izhaja, da je ta metoda **manj primerna** od razpoložljivih alternativ, njena uporaba ni le strokovno vprašljiva, temveč **ustavnopravno nedopustna**.

8.5. Presoja sorazmernosti

Vsaka uporaba cenitve mora prestati **test sorazmernosti**. Davčni organ mora presoditi:

- ali je poseg v pravice zavezanca primeren za dosego cilja,
- ali je nujen (ali obstajajo milejša sredstva),
- in ali je v ožjem smislu sorazmeren glede na težo posledic.

To je posebej pomembno pri uporabi 68.a člena, kjer ima odmera izrazit finančni in sankcijski učinek. Uporaba najstrožjega instrumenta v položaju, kjer bi bilo mogoče uporabiti milejšo in natančnejšo metodo, pomeni **kršitev načela sorazmernosti**.

8.6. Obrazložitev odločbe

Obrazložitev odločbe mora biti **celovita, individualizirana in preverljiva**. Ni dovolj, da organ navede zakonsko podlago in matematični izračun. Odločba mora jasno pojasniti:

- zakaj je bila cenitev sploh potrebna,
- zakaj so bile druge možnosti izključene,
- zakaj je bila izbrana konkretna metoda,
- in kako je bila zagotovljena pravica zavezanca do izjave.

Brez takšne obrazložitve je sodni nadzor nujno omejen, kar pomeni kršitev pravice do učinkovitega sodnega varstva.

8.7. Presoja davčne stopnje

Zadnji, a ne manj pomemben korak je **presoja uporabe davčne stopnje**. Posebej pri 68.a členu mora davčni organ upoštevati, da je 70-odstotna stopnja **izjemna in dokončna** ter ima izrazit odvračilni in kaznovalni učinek.

Uporaba takšne stopnje je ustavno dopustna **le, če so bili vsi predhodni koraki izvedeni zakonito, sorazmerno in metodološko pravilno**. Vsaka procesna napaka pri ugotavljanju dejanskega stanja ali izbiri metode se pri takšni stopnji **multiplificira** in vodi v nesorazmeren poseg v pravice zavezanca.

Sklepno metodološko pravilo (*de lege lata*)

Cenitev davčne osnove ni orodje za poenostavitev postopka, temveč **skrajno sredstvo za varovanje zakonitosti obdavčenja**. Davčni inšpektor mora delovati tako, da je vsak

korak postopka mogoče **razumno zagovarjati pred Ustavo, sodiščem in zavezancem**. Kjer tega ni mogoče, cenitev – zlasti po 68.a členu – **ni dopustna**.

9. SKLEP

Povzetek ključnih ugotovitev

Analiza razvoja instituta cenitve davčne osnove je pokazala, da slovenska ureditev po letu 2014 predstavlja **kvalitativen prelom** s klasičnim pojmovanjem cenitve kot procesnega ugotovitvenega sredstva. Z uvedbo 68.a člena ZDavP-2 se cenitev ni zgolj razširila, temveč se je **metoda prirasta premoženja normativno povzdignila v pravilo**, ki se uporablja ne glede na dejanske okoliščine posameznega primera. S tem je bila porušena temeljna procesna logika, po kateri mora biti metoda cenitve izbrana glede na svojo sposobnost približevanja materialni resnici.

Ustavnoppravna in konvencijska analiza je pokazala, da takšna ureditev resno posega v **načelo materialne resnice, načelo enakega varstva pravic in pravico do učinkovitega sodnega varstva**. Zlasti problematična je kombinacija zakonsko zapovedane metode z izjemno visoko, dokončno davčno stopnjo, ki ima izrazit kaznovalni učinek, ne da bi bila zagotovljena procesna jamstva, primerljiva s tistimi v kaznovalnih postopkih.

Primerjalnoppravna analiza avstrijske ureditve je dodatno potrdila, da pravni sistemi, ki dosledno varujejo materialno resnico, **ne normirajo posamezne metode cenitve kot obveznega pravila**, temveč ohranjajo metodološki pluralizem in subsidiarnost cenitve. Razlika med slovenskim in avstrijskim modelom zato ni zgolj tehnična, temveč sistemska.

Posledice za prakso FURS

Za prakso FURS iz teh ugotovitev izhaja jasna zahteva po **restriktivni in ustavnopravno zadržani uporabi cenitve**, zlasti po 68.a členu ZDavP-2. Razširjena cenitev ne more delovati kot standardno orodje obravnave nenapovedanih dohodkov, temveč kot **skrajno sredstvo**, ki pride v poštev šele po izčrpanju vseh drugih dokaznih možnosti.

Davčni organ mora v vsakem posameznem primeru dokazati ne le obstoj formalnih pogojev za cenitev, temveč tudi, da je bila izbrana metoda **najprimernejša glede na konkretne okoliščine**. Avtomatična ali rutinska uporaba metode prirasta premoženja pomeni tveganje protiustavnega posega in vodi v sistemsko slabšanje kakovosti davčnega odločanja.

Posledice za sodno varstvo

Za sodno varstvo ugotovitve tega članka pomenijo, da sodna presoja cenitvenih odločb **ne more ostati omejena na formalni nadzor** nad uporabo zakonske formule. Sodišča morajo presojati:

- ali so bili pogoji za cenitev sploh izpolnjeni,
- ali je bila izbira metode utemeljena glede na materialno resnico,
- in ali je bila uporaba izjemne davčne stopnje sorazmerna.

Kadar je davčna odločba rezultat zakonsko zapovedane metode, ki v konkretnem primeru očitno ne omogoča zanesljive ugotovitve dejanskega stanja, mora sodišče takšno odločbo presojati z **okrepljeno stopnjo strogosti**. V nasprotnem primeru sodni nadzor izgubi svojo vsebino, pravica do poštenega postopka pa postane zgolj deklarativna.

Odprta vprašanja

Kljub obstoječi ustavnosodni presoji ostaja odprto ključno vprašanje: **ali je 68.a člen ZDavP-2 kot tak ustavno in konvencijsko vzdržen**, ali pa njegova normativna zasnova presega meje dopustne zakonodajalčeve presoje. Zlasti odprto ostaja vprašanje, ali je izključitev metodološkega pluralizma pri cenitvi lahko združljiva z načelom materialne resnice in učinkovitega sodnega varstva.

Odprto je tudi vprašanje razmerja med davčnim in kaznovalnim pravom. Če ima razširjena cenitev izrazit kaznovalni učinek, se postavlja vprašanje, ali bi bilo treba zanj zagotoviti **višjo raven procesnih jamstev** ali celo drugačno normativno umestitev.

Ta vprašanja niso zgolj akademska. Od njih je odvisno, ali bo cenitev davčne osnove v prihodnje delovala kot izjemno procesno sredstvo v službi zakonitosti obdavčenja ali pa kot normativni nadomestek dokazovanja, ki sistemsko ogroža materialno resnico in zaupanje v davčni sistem.

10. LITERATURA IN VIRI

A. Predpisi Republike Slovenije

- Zakon o davčnem postopku (ZDavP), Uradni list RS, št. 18/96 s spremembami.
- Zakon o davčnem postopku (ZDavP-1), Uradni list RS, št. 54/04, 57/04 – popr., uporablja se od 1. 1. 2005.
- Zakon o davčnem postopku (ZDavP-2), Uradni list RS, št. 117/06 s spremembami in dopolnitvami.
- Novela ZDavP-2J, Uradni list RS, št. 63/13.
- Novela ZDavP-2L, Uradni list RS, št. 69/17.
- Novela ZDavP-2M, Uradni list RS, št. 66/19.
- Novela ZDavP-2N, Uradni list RS, št. 75/20.
- Novela ZDavP-2Q, Uradni list RS, št. 21/23.
- Zakon o dohodnini (ZDoh-2), Uradni list RS, št. 117/06 s spremembami.
- Zakon o davku od dohodkov pravnih oseb (ZDDPO-2), Uradni list RS, št. 117/06 s spremembami.
- Ustava Republike Slovenije (URS), Uradni list RS, št. 33/91-I s spremembami.

B. Ustavnosodna in sodna praksa (Slovenija)

- Odločba Ustavnega sodišča RS U-I-312/11 z dne 31. 5. 2013, Uradni list RS, št. 47/13.
- Odločba Ustavnega sodišča RS U-I-113/17-40 z dne 30. 9. 2020, Uradni list RS, št. 152/20.
- Sodna praksa Upravnega sodišča RS in Vrhovnega sodišča RS v zadevah cenitve davčne osnove (različne odločbe, 2014–2024).

C. Primerjalno pravo – Avstrija

- Bundesabgabenordnung (BAO), BGBl. Nr. 194/1961 s spremembami.
- § 184 BAO (Schätzung der Besteuerungsgrundlagen).
- Verwaltungsgerichtshof (VwGH), sodna praksa o Schätzung (različne odločbe).

Komentarji in doktrina:

- Ritz, C.: *Bundesabgabenordnung – Kommentar*, Manz, Dunaj (več izdaj).
- Stoll, H.: *BAO-Kommentar*, Wien.
- Tanzer, G.: *Abgabenverfahren*, Wien.
- Lang, M.: *Einführung in das österreichische Steuerrecht*, Wien.

D. Evropsko pravo in sodna praksa

- Evropska konvencija o človekovih pravicah (EKČP).
- Listina Evropske unije o temeljnih pravicah (zlasti 41. in 47. člen).

Evropsko sodišče za človekove pravice (ESČP):

- *Bendenoun proti Franciji*, sodba z dne 24. 2. 1994.
- *Janosevic proti Švedski*, sodba z dne 23. 7. 2002.
- *Jussila proti Finski*, sodba z dne 23. 11. 2006.
- *A. Menarini Diagnostics proti Italiji*, sodba z dne 27. 9. 2011.

Sodišče Evropske unije (SEU):

- Zadeva C-617/10, *Åkerberg Fransson*, sodba z dne 26. 2. 2013.
- Zadeva C-419/14, *WebMindLicenses*, sodba z dne 17. 12. 2015.
- Združeni zadevi C-129/13 in C-130/13, *Kamino International Logistics*, sodba z dne 3. 7. 2014.

F. Avtorjeva dela

- Derganc, F.: *Ko država gre predaleč – Kandidat za Varuha brez zaslišanja*, 2025.
- Derganc, F.: *Različni strokovni članki in analize s področja davčnega postopka, ustavnega prava in varstva človekovih pravic (2019–2026)*.

Priloga: Tabela: Členi o cenitvi davčne
osnove po obdobjih (1996–2026)

(popravljen – brez
neobstoječih členov)

Obdobje	Veljavni zakon	Člen(i) o cenitvi	Normativna ureditev cenitve	Pravna narava instituta	Ustavnosodna presoja	Davčna stopnja	Opomba (ključna omejitev)
1996–2004	ZDavP (stari)	39. člen	Subsidiarni postopek ugotavljanja dejanskega stanja	Čista procesna dokazna metoda	—	Po materialnem zakonu	Cenitev le kot zadnje sredstvo , stroga vezanost na materialno resnico
2005–2006	ZDavP-1	X ni določbe	Cenitev ni normirana	Pravna praznina	—	—	Cenitev kot samostojen institut ni dopustna
2007	ZDavP-2	68. člen	Prvič sistematično normirana cenitev	Procesni institut	—	Po materialnem zakonu	Brez posebne stopnje, brez tipizacije
2008–2013	ZDavP-2	68. člen	Nespremenjena ureditev	Procesni institut (kontinuiteta)	—	ZDoh-2 / ZDDPO-2	Cenitev še vedno v funkciji materialne resnice
2014	ZDavP-2	68. + 68.a člen	Razširjena cenitev (nepojasneni dohodki)	Prehod v materialnopravne učinke	U-I-312/11	70 % (68.a)	Ustavna dopustnost le ob strogih pogojih
2015–2016	ZDavP-2	68. + 68.a člen	Enako	Mešan (proces + materialni učinki)	U-I-312/11	70 % (68.a)	Dokazno breme na FURS, prepoved avtomatizma
2017–2019	ZDavP-2	68., 68.a, 68.b, 68.c	Razširjanje procesnih položajev	Krepitev diskrecije organa	U-I-312/11 (standard)	70 % (če 68.a)	US-standard velja za vse nove podčlene
2020–2022	ZDavP-2	68., 68.a, 68.b, 68.c	Zelo široka ureditev	Materialni učinki prevladujejo	U-I-312/11 + U-I-113/17-40	70 % (če 68.a)	Izrecna prepoved retroaktivnosti

NASLOV ČLANKA: Cenitev davčne osnove v slovenskem davčnem pravu (1996–2026):
normativni razvoj, ustavne omejitve in pravilna uporaba po obdobjih

44

2023– 2026	ZDavP -2	68., 68.a, 68.b, 68.c	Veljavno stanje	Normativno razširjena cenitev	US standard edina omejitev	70 % (če 68.a)	Stroga časovna in vsebinska presoja nujna
-----------------------	-------------	--	--------------------	-------------------------------------	---	---------------------------	---

PRILOGA: Besedilo ZDavP-2 in sicer 68. 68.a. in 69. člena

(<https://pisrs.si/pregledPredpisa?id=ZAKO4703>)

P1-pojasnilo:

1. V katerem zakonu so bili zgornji trije členi?

Vsi trije členi, kot jih navajaš (**68.**, **68.a** in **69. člen**), so del:

Zakona o davčnem postopku – ZDavP-2

Gre **izključno** za ZDavP-2 (ne ZDavP-1 in ne ZDavP).

2. Kdaj so ti členi veljali (časovna veljavnost)?

Ključno je razlikovati **68. člen** od **68.a člena**, ker nista bila uvedena istočasno.

3. Časovna analiza po posameznem členu

◆ 68. člen – odmera davka v posebnih primerih (cenitev)

- **Zakon:** ZDavP-2
- **Začetek veljavnosti:**
1. 1. 2007
(ZDavP-2, Ur. l. RS, št. 117/2006)
- **Veljal:**
 - v letih **2007–2008** (brez 68.a),
 - kasneje **sočasno z 68.a**, vendar kot **splošna cenitev**
- **Vsebina:**
 - cenitev zaradi procesnih kršitev (manjkajoče napovedi, neresnični podatki, nepravilne knjige ipd.)
 - **ni vseboval koncepta »nepojasnjene premoženja«**
 - **ni vseboval 70-odstotne davčne stopnje**

➡ 68. člen **ni kaznovalen**, ampak procesni korektiv.

◆ **68.a člen – odmera davka od nenapovedanih dohodkov**

- **Zakon:** ZDavP-2
- **Uveden z:**
novelo ZDavP-2J
- **Začetek veljavnosti:**
1. 1. 2014
(Ur. l. RS, št. 111/2013)
- **Velja:**
 - **od 1. 1. 2014 dalje**
- **Ključne posebnosti:**
 - nanaša se **izključno na fizične osebe**,
 - predmet je **razlika med premoženjem/porabo in obdavčenimi dohodki**,
 - **10-letno časovno obdobje za uvedbo postopka**,
 - **70 % dokončna davčna stopnja**,
 - ima **kvazi-kaznovalni učinek** (kar je bilo ključno v ustavni presoji).

→ 68.a člen **pred letom 2014 ni obstajal**.

◆ **69. člen – prijava premoženja**

- **Zakon:** ZDavP-2
- **Začetek veljavnosti:**
1. 1. 2007
- **Veljal:**
 - že **pred uvedbo 68.a člena**,
 - **uporaba pa je bila bistveno razširjena šele po 1. 1. 2014**, ko je postal funkcionalno vezan na 68.a
- **Pomembno:**
 - prijava premoženja **ni samostojen institut**,
 - zakonito se lahko uporabi **le v postopkih po 68. ali 68.a členu**,
 - **ni dovoljena splošna ali preventivna uporaba**.

4. Strnjena pregledna tabela

Člen Zakon	Začetek veljavnosti	Veljal v obdobju	Ključna opomba
68 ZDavP-2	1. 1. 2007	2007 → dalje	splošna cenitev, brez 70 %
68.a ZDavP-2 (novela ZDavP-2J)	1. 1. 2014	2014 → dalje	nepojasnjeni dohodki, 70 %
69 ZDavP-2	1. 1. 2007	2007 → dalje	pomožni institut, vezan na 68/68.a

5. Ključna pravna posledica (zelo pomembno)

👉 **Uporaba elementov 68.a člena (premoženje, razlika, 70 %, 10 let) za obdobja pred 1. 1. 2014 je pravno nedopustna.**

To je:

- **nezakonito,**
- **retroaktivno,**
- **in ustavnopravno sporno** (načelo zakonitosti, 155. člen URS).

P2: Besedilo členov.

IX. poglavje Posebne določbe o odmeri davka

68. člen (odmera davka v posebnih primerih)

(1) Davčni organ lahko ugotovi predmet obdavčitve s cenitvijo in na tej podlagi odmeri davek, če:

- zavezanec za davek ne vloži davčne napovedi ali ne predloži obračuna davka davčnemu organu ali ju vloži oziroma predloži brez podatkov, potrebnih za ugotovitev davčne obveznosti;
- fizična oseba ne napove dohodkov;

- ugotovi, da temelji davčna napoved oziroma obračun davka na neresničnih ali nepravilnih podatkih;
- ugotovi, da napovedani prihodki oziroma prihodki, izkazani v obračunu davka, niso sorazmerni napovedanim odhodkom oziroma odhodkom, izkazanim v davčnem obračunu, razen če davčni zavezanec navede upravičene razloge;
- zavezanec za davek na zahtevo davčnega organa ne predloži poslovnih knjig in evidenc, ki jih je dolžan voditi, ali so knjige in evidence vsebinsko napačne ali če kažejo take bistvene formalne pomanjkljivosti, ki upravičujejo dvom o njihovi vsebinski pravilnosti;
- delodajalec ne predloži podatkov o davčnem odtegljaju od dohodkov iz zaposlitve.

(2) Cenitev je ugotovitveni postopek, v katerem se ugotavljajo dejstva, ki omogočajo davčnemu organu določiti verjetno davčno osnovo.

(3) Če je davčnemu organu poznan del prihodkov ali del odhodkov, se verjetna davčna osnova lahko določi na podlagi uradnih podatkov in podatkov, ki jih davčni organ zbere v ugotovitvenem postopku v zvezi z zavezancem za davek, njegovimi družinskimi člani in povezanimi osebami, kot so podatki o številu zaposlenih, izplačanih plačah in drugih dohodkih iz zaposlitve, prihodkih in odhodkih, opravljenih dobavah, nabavah in storitvah, vrednosti premoženja, in drugih zunanjih znakov posedovanja premoženja, proizvodnih kapacitetah oziroma opremljenosti ter lokaciji poslovnih in stanovanjskih prostorov, številu najemnikov ter obdobju oddajanja v najem.

(4) Če davčni organ nima na razpolago podatkov iz tretjega odstavka tega člena, oceni davčno osnovo z uporabo podatkov iz tretjega odstavka tega člena pri zavezancih za davek, ki so v istem davčnem obdobju in v podobnih okoliščinah opravljali enako ali podobno dejavnost oziroma opravljali enake ali podobne dobave in storitve oziroma dosegali primerljive vrste dohodkov. V tem primeru davčni organ odmeri davek za davčno obdobje, kot je določeno z zakonom o obdavčenju od ocenjene davčne osnove.

(5) Verjetna davčna osnova oziroma z oceno določena davčna osnova po tem členu se zniža, če zavezanec za davek dokaže, da je nižja.

(6) Ne glede na določbe zakonov o obdavčenju, se pri ugotavljanju davčne osnove od dohodka iz dejavnosti ali dobička iz kapitala za davčna leta po obdobjih, za katera se je odmeril davek po tem členu, davčna osnova ne more zmanjševati zaradi uveljavljanja nepokritih davčnih izgub ali neizkoriščenih delov negativne razlike med vrednostjo kapitala ob odsvojitvi in vrednostjo kapitala ob pridobitvi (izguba), ugotovljenih v obdobjih, za katera se je odmeril davek po tem členu.

68. člen Sodna praksa:

A. CENITEV, NENAPOVEDANI DOHODKI, 68. in 68.a člen ZDavP-2 (materialno pravo)

Št.	Sodišče / opr. št.	Datum	CASE	JEDRO
A1	Vrhovno sodišče RS – X Ips 119/2020	21.04.2021	Davek od nenapovedanih dohodkov – zastaranje	Peti odstavek 68. člena ZDavP-2 ureja samostojno vrsto davka, zato ugovor zastaranja ni mogoč po posameznih virih ali vrstah nenapovedanih dohodkov. Zastaranje je mogoče uveljavljati le glede davka kot celote. Časovna omejitev obdobja nadzora ni poseben zastaralni rok, temveč omejitev pooblastil davčnega organa. Ureditev izključuje obdavčitev posameznih dohodkov glede na njihovo pravno naravo. Revizija je bila zavržena.
A2	Vrhovno sodišče RS – X Ips 417/2016	16.01.2019	Lex specialis – 68/5 ZDavP-2	Peti odstavek 68. člena ZDavP-2 je specialna določba glede na splošni zastaralni rok iz 125. člena ZDavP-2. Zakonodajalec je za to posebno vrsto davka določil drugačno časovno ureditev in obdobje, za katero se lahko uvede postopek. Takšna ureditev ne pomeni nedovoljene retroaktivnosti. Posebna ureditev je rezultat zakonodajne presoje. Revizija je bila zavržena.
A3	Vrhovno sodišče RS – X DoR 164/2020-3	1.07.2020	Dopustitev revizije – absolutno zastaranje	Revizija je bila dopuščena glede vprašanja, ali določba petega odstavka 68. člena ZDavP-2 dopušča ugovor absolutnega zastaranja po posameznih virih nenapovedanih dohodkov. Gre za vprašanje, ki presega pomen konkretne zadeve. Pomembno je za pravno varnost in enotno uporabo prava. Vprašanje zadeva razlago systemske posebnosti davka po 68/5 členu. Dopustitev revizije je bila utemeljena.

B. USTAVNOST, PROTIPRAVNOST IN ODGOVORNOST DRŽAVE

Št.	Sodišče / opr. št.	Datum	CASE	JEDRO
-----	--------------------	-------	------	-------

B1	Vrhovno sodišče RS – II Ips 34/2024	2.10.2024	Odškodninska odgovornost države – 68.a ZDavP-2	Tožnik je uveljavljal odškodninsko odgovornost države zaradi nepravilnega posamičnega upravnega akta, ne zaradi zakonodajne protipravnosti. Ključno vprašanje je bilo, ali so davčni organi ravnali protipravno, ker nadrejenih niso ponovno opozorili na protiustavnost zakona. Sodišče je ugotovilo, da je bila protiustavnost že obravnavana v zakonodajnem postopku, organi pa so bili vezani na načelo hierarhičnosti. Njihovo ravnanje ni bilo nerazumno in ni pomenilo grobe kršitve temeljnih načel upravnega delovanja. Odškodninska odgovornost države ni bila podana.
----	---	-----------	--	--

C. IZVRŠBA, ZAČASNE ODREDBE, UČINKI ODLOČB US RS

Št.	Sodišče / opr. št.	Datum	CASE	JEDRO
C1	Vrhovno sodišče RS – I Up 2/2021	10.03.2021	Začasna odredba – izvršba po 68.a ZDavP-2	Poseg v človekove pravice zaradi izvrševanja odločbe, izdane na podlagi protiustavne zakonske določbe, lahko pomeni težko popravljivo škodo, vendar mora biti ta konkretno zatrjevana in izkazana. Sam obstoj odločbe Ustavnega sodišča še ne pomeni avtomatične zadržanitve izvršbe. Pritožnik ni izkazal, kateri del odmere presega ustavno dopustno obdavčitev. Trditve o nadaljnji izvršbi so bile zgolj hipotetične. Pritožba je bila zavrnjena.

D. DOKAZOVANJE, GLAVNA OBRAVNAVA, PROCESNA JAMSTVA (22. člen URS)

Št.	Sodišče / opr. št.	Datum	CASE	JEDRO
D1	Vrhovno sodišče RS – X Ips 59/2020	18.11.2020	Glavna obravnava v upravnem sporu	Če Upravno sodišče ne izvede glavne obravnave in odloči na nejavni seji, je v celoti vezano na dejansko stanje, ugotovljeno v upravnem postopku. V primeru spornega dejanskega stanja je neizvedba glavne obravnave bistvena kršitev postopka. Sodišče mora izrecno in jasno obrazložiti razloge za takšno odločitev. Neupoštevanje dokaznih predlogov brez materialnega procesnega vodstva krši 22. člen Ustave. Reviziji je bilo ugodeno.

D2	Vrhovno sodišče RS – X Ips 246/2017	18.12.2019	Dokazovanje izvora premoženja	V postopkih po ZDavP-2 so dopustna vsa ustrezna in primerna dokazna sredstva, ne zgolj listine. Omejevanje dokazovanja določenih dejstev pomeni poseg v pravico do enakega varstva pravic. Sodišče bi moralo omogočiti alternativne načine izvedbe dokaza. Zavrnitev dokaznega predloga brez ustreznega procesnega vodstva je nezakonita. Reviziji je bilo ugodeno.
----	---	------------	-------------------------------	---

E. REVIZIJA, OBRAZLOŽENOST, PROCESNI STANDARDI

Št.	Sodišče / opr. št.	Datum	CASE	JEDRO
E1	Vrhovno sodišče RS – X DoR 199/2021	8.09.2021	Predlog za dopustitev revizije	Predlog za dopustitev revizije ni vseboval jasno in konkretno opredeljenega pomembnega pravnega vprašanja. Predlagatelj ni pojasnil, v čem naj bi Upravno sodišče odstopilo od sodne prakse Vrhovnega sodišča. Očitek o napačnem dokaznem standardu ni bil vsebinsko povezan z izpostavljenim vprašanjem. Sklicevanje na druge zadeve brez pravne primerjave ni zadostno. Predlog je bil zavržen.
E2	Vrhovno sodišče RS – X Ips 75/2017	4.12.2019	Obseg obrazložitve sodbe	Upravno sodišče se ni dolžno opredeliti do vseh, zlasti nebistvenih, tožbenih navedb. Njegova dolžnost je omejena na bistvena pravna vprašanja. Ne sme pa nadomeščati trditvene in dokazne podlage strank. Kršitve davčnega ali upravnega postopka so revizijski razlog le, če se odrazijo v sodnem postopku. Revizija ni bila uspešna.

F. VARSTVO OSEBNIH PODATKOV IN SORAZMERNOST DAVČNE PREISKAVE

Št.	Sodišče / opr. št.	Datum	CASE	JEDRO
F1	Vrhovno sodišče RS – I Up 168/2017	5.03.2019	Bančni podatki in zasebnost	Davčni organ nosi dokazno breme, da je pridobivanje osebnih podatkov nujno za zakonit namen. Obseg zbranih podatkov mora biti sorazmeren glede na namen postopka. Pridobitev vseh bančnih transakcij brez konkretnega namena pomeni kršitev 38. člena Ustave. Gre za nedopusten poseg v pravico do zasebnosti. Ugotovitevna tožba je bila utemeljena.

68.a člen (odmera davka od nenapovedanih dohodkov)

(1) Poleg primerov iz 68. člena tega zakona lahko davčni organ ugotovi predmet obdavčitve s cenitvijo tudi, če davčni organ ugotovi, da:

- davčni zavezanec – fizična oseba razpolaga s sredstvi za privatno potrošnjo, vključno s premoženjem, ki znatno presegajo dohodke, ki jih je davčni zavezanec napovedal,
- je davčni organ na drugačen način seznanjen s podatki o sredstvih, s katerimi razpolaga davčni zavezanec – fizična oseba, trošenjem davčnega zavezanca – fizične osebe ali s podatki o pridobljenem premoženju davčnega zavezanca – fizične osebe.

(2) V primerih iz prejšnjega odstavka se davek odmeri od davčne osnove, ki je enaka ugotovljeni razliki med vrednostjo premoženja, zmanjšano za obveznosti iz naslova pridobivanja premoženja, sredstev oziroma porabo sredstev in dohodki, od katerih je bil odmerjen ali obračunan davek, oziroma dohodki, od katerih se davki ne plačajo.

(3) Postopek po tem členu se uvede za eno ali več koledarskih let v obdobju zadnjih desetih let pred letom, v katerem je bil ta postopek **uveden**.

(4) Od davčne osnove, ugotovljene po drugem odstavku tega člena, se izračuna in plača davek po 70% stopnji, ki se šteje za dokončen **davek**.

(5) Davčna osnova, določena v drugem odstavku tega člena, se zniža, če zavezanec – fizična oseba dokaže, da je nižja.

(6) Ne glede na določbe zakonov o obdavčenju se pri ugotavljanju davčne osnove od dohodka iz dejavnosti ali dobička iz kapitala za davčna leta po obdobjih, za katera se je odmeril davek po tem členu, davčna osnova ne more zmanjševati zaradi uveljavljanja nepokritih davčnih izgub ali neizkoriščenih delov negativne razlike med vrednostjo kapitala ob odsvojitvi in vrednostjo kapitala ob pridobitvi (izguba), ugotovljenih v obdobjih, za katera se je odmeril davek po tem členu.

Pripombe dodal [FD1]: Opomba: delno razveljavljen
Datum začetka razveljavitve: 16.10.2020
Sklic: [Odločba US](#)

Pripombe dodal [FD2]: Opomba: delno razveljavljen
Datum začetka razveljavitve: 16.10.2020
Sklic: [Odločba US](#)

Sodna praksa 68 a

A. ZASTARANJE – ZAČETEK TEKA ZASTARALNEGA ROKA (68.a ZDavP-2)

Št.	Sodišče / opr. št.	Datum	CASE	JEDRO
A1	Vrhovno sodišče RS – X DoR 58/2025-3	10.09.2025	Začetek teka zastaranja pri 68.a	Revizija se dopusti glede vprašanja, kdaj začne teči zastaralni rok za odmero davka od nenapovedanih dohodkov po 68.a členu ZDavP-2. Vprašanje je pravno pomembno, saj vpliva na zakonitost odmere in pravno varnost davčnih zavezancev. Gre za temeljno materialnopravno vprašanje v zvezi z uporabo posebnega davčnega instituta. Odločitev bo vplivala na enotno uporabo prava. Revizija je bila dopuščena.

B. UČINKI ODLOČB USTAVNEGA SODIŠČA IN NADZORSTVENA PRAVICA

Št.	Sodišče / opr. št.	Datum	CASE	JEDRO
B1	Vrhovno sodišče RS – X DoR 116/2024-5	12.02.2025	68.a – nadzorstvena pravica po razveljavitvi	Revizija se dopusti glede vprašanja, ali delna razveljavitev kaznovalne določbe iz četrtega odstavka 68.a člena ZDavP-2 z odločbo Ustavnega sodišča U-I-113/17 z dne 30. 9. 2020 glede davčne stopnje pomeni očitno kršitev materialnega davčnega zakona. Postavlja se vprašanje, ali taka kršitev omogoča odpravo odločbe po nadzorstveni pravici po drugem odstavku 88. člena ZDavP-2. To kljub dejstvu, da je odločba postala pravnomočna pred delno razveljavitvijo zakona. Gre za pomembno razmerje med pravnomočnostjo in učinkom odločb Ustavnega sodišča.

C. OBNOVA POSTOPKA, DOKAZOVANJE, VNAPREJŠNJA DOKAZNA OCENA

Št.	Sodišče / opr. št.	Datum	CASE	JEDRO
-----	--------------------	-------	------	-------

C1	Vrhovno sodišče RS – X DoR 370/2022-6	8.03.2023	Obnova – nova dejstva, dokazna ocena	Revizija se dopusti glede vprašanja, ali je treba v primeru, ko so bila nova dejstva, pomembna za obdavčitev na podlagi obnove postopka, ugotovljena v davčnem inšpekcijskem nadzoru, vedno šteti, da je davčni organ za ta dejstva izvedel na dan sestave zapisnika o DIN. Nadalje se dopusti glede vprašanja, ali zavrnitev dokaznega predloga za zaslišanje prič z utemeljitvijo, da ne bi prispevali k razjasnitvi dejanskega stanja, pomeni nedovoljeno vnaprejšnjo dokazno oceno, kadar so bila zaslišanja predlagana prav za dokazovanje dejstev, ki iz listin ne izhajajo. Tretje vprašanje se nanaša na pravilno uporabo materialnega prava pri opredelitvi prejetih denarnih sredstev kot obdavčljivega dohodka kljub že izoblikovani sodni praksi. Gre za pomembna procesna in materialnopravna vprašanja.
----	---	-----------	--------------------------------------	---

D. IZVRŠBA, ZAČASNE ODREDBE, VARSTVO ČLOVEKOVIH PRAVIC

Št.	Sodišče / opr. št.	Datum	CASE	JEDRO
D1	Vrhovno sodišče RS – I Up 2/2021	10.03.2021	Izvršba po 68.a – začasna odredba	Poseg v človekove pravice v nasprotju z odločitvijo Ustavnega sodišča lahko pomeni težko popravljivo škodo samo po sebi, vendar mora biti ustrezno zatrjevan in izkazan. Izvrševanje odločbe, ki bi očitno povzročilo poseg v človekove pravice, bi pomenilo vzdrževanje z Ustavo ugotovljenega neskladnega stanja. V obravnavanem primeru izvrševanje odločbe do ustavno dopustne višine ne pomeni posega v človekove pravice. Trditveno in dokazno breme glede meje dopustne obdavčitve je na pritožniku, ki ga ni izpolnil. Pritožba je bila zavrtnjena.

D2	Vrhovno sodišče RS – I Up 152/2018	14.08.2018	Izvršba in prekinitev zaradi US	Tudi v postopku davčne izvršbe je treba upoštevati morebitno prekinitev upravnega spora na podlagi tretjega odstavka 23. člena ZUstS. Če bi uporaba sporne zakonske določbe posegla v človekove pravice, bi lahko učinkovito varstvo teh pravic narekovalo zadržanje izvršitve. Vendar je tak zaključek mogoč le ob konkretnih dejanskih navedbah. Brez njih začasna odredba ni utemeljena.
----	--	------------	---------------------------------	---

E. PROCESNI STATUS POSAMEZNIH AKTOV (DIN, POZIVI, SUBSIDIARNI SPOR)

Št.	Sodišče / opr. št.	Datum	CASE	JEDRO
E1	Vrhovno sodišče RS – I Up 105/2017	30.08.2017	Sklep o začetku DIN	Postopek odmere davka od nenapovedanih dohodkov po 68.a členu ZDavP-2 je redni upravni davčni postopek, vezan na pravila ZDavP. Ne gre za izredno pravno sredstvo. Posamezna dejanja postopka tvorijo organsko celoto, katere cilj je odločitev o davčni obveznosti. Vodenja postopka ni mogoče izpodbijati s tožbo po 4. členu ZUS-1. Davčni zavezanec mora uporabiti pravna sredstva v okviru davčnega postopka.
E2	Vrhovno sodišče RS – I Up 179/2017	3.08.2017	Prezgodaj vložena tožba	Ker je pritožniku zagotovljeno drugo sodno varstvo v rednem upravnem sporu zoper končno odločbo, niso izpolnjene procesne predpostavke za subsidiarni upravni spor. To velja tudi ob zdravstvenih težavah, saj zakon predvideva zastopanje. Tožba po 4. členu ZUS-1 je bila vložena prezgodaj.
E3	Vrhovno sodišče RS – I Up 138/2016	22.06.2016	Poziv na prijavo premoženja	Poziv na prijavo premoženja po 69. členu ZDavP-2 ni samostojen upravni postopek. Je del širšega postopka odmere davka po 68.a členu ZDavP-2. Njegov namen je ugotovitev dejanskega stanja, ki bo podlaga za odločitev o davčni obveznosti. Morebitne kršitve človekovih pravic se lahko uveljavljajo v pravnem sredstvu zoper končno odmerno odločbo.

F. DRUGI POSTOPKI – ODVZEM PREMOŽENJA NEZAKONITEGA IZVORA

Št.	Sodišče / opr. št.	Datum	CASE	JEDRO
-----	--------------------	-------	------	-------

F1	Vrhovno sodišče RS – II DoR 394/2020	7.04.2021	Odvzem premoženja – neto metoda	Predlog za dopustitev revizije v zadevi odvzema premoženja nezakonitega izvora, ki se nanaša na očitno nesorazmerje, prevalitev dokaznega bremena in uporabo indirektnih metode neto vrednosti premoženja, je bil zavrnjen.
----	--	-----------	---------------------------------	---

69. člen (prijava premoženja)

(1) V primerih iz 68. in 68.a člena tega zakona sme davčni organ pozvati posameznega davčnega zavezanca – fizično osebo, da predloži davčnemu organu podatke o svojem premoženju ali delih premoženja in dohodkih (v nadaljnjem besedilu: prijava premoženja).

(2) V prijavi premoženja mora davčni zavezanec iz prvega odstavka tega člena navesti premoženje, ki ga ima v lasti, in sicer:

1. nepremičnine;
2. pravice na nepremičninah in druge premoženjske pravice;
3. premoženje, ki posamično presega vrednost 10.000 eurov;
4. deleže v gospodarskih družbah, zadrugah in drugih oblikah organiziranja, katerih vrednost presega skupaj 10.000 eurov;
5. gotovino in denarna sredstva na računih v bankah in hranilnicah;
6. terjatve in obveznosti iz naslova obligacijskih razmerij, če presega 3.000 eurov;
7. dohodke po zakonu o obdavčenju.

(3) Rezident Republike Slovenije prijavi premoženje iz drugega odstavka tega člena, ki se nahaja v Republiki Sloveniji in izven Republike Slovenije, nerezident Republike Slovenije pa premoženje, ki se nahaja v Republiki Sloveniji.

(4) V prijavi premoženja se navedejo količina oziroma število enot premoženja ter vrednost posamezne enote premoženja ob pridobitvi, čas in pravni temelj pridobitve posamezne enote premoženja. Davčni zavezanec mora premoženje na poziv davčnega organa dokazati.

(5) V prijavi premoženja se lahko navede tudi drugo premoženje, ki ni navedeno v drugem odstavku tega člena.

(6) Davčni organ lahko od istega davčnega zavezanca zahteva predložitev prijave premoženja ali delov premoženja največ enkrat letno.

(7) Če davčni zavezanec iz prvega odstavka tega člena živi v zakonski zvezi oziroma v življenjski skupnosti, ki je po predpisih o zakonski zvezi in družinskih razmerjih v pravnih posledicah izenačena z zakonsko zvezo, prijavi premoženje tudi zakonec oziroma oseba, ki živi z davčnim zavezancem v življenjski skupnosti, ki je po predpisih o zakonski zvezi in družinskih razmerjih v pravnih posledicah izenačena z zakonsko zvezo.

(8) Premoženje otroka do 18. leta starosti se prijavi v prijavi premoženja staršev oziroma skrbnikov.

(9) Če prijava premoženja ne zajema predpisanih podatkov, se kot prijavljena vrednost premoženja šteje le vrednost gospodinjske opreme, vrednost običajnih uporabnih predmetov in osebnih predmetov, ki so v lasti fizične osebe, vendar največ do zneska 20.000 eurov.

(10) Za premoženje, ki ga fizična oseba ne prijavi v prijavi premoženja, se šteje, da je pridobljeno v obdobju od zadnje prijave premoženja, če fizična oseba ne dokaže drugače.

(11) Prijavo premoženja iz prvega odstavka tega člena sme davčni organ uporabiti le za oceno davčne osnove za davke od dohodkov fizičnih oseb.

Sodna praksa 69

A. PRAVNA NARAVA POZIVA NA PRIJAVO PREMOŽENJA (69. člen ZDavP-2)

Št.	Sodišče / opr. št.	Datum	CASE	JEDRO
A1	Vrhovno sodišče RS – I Up 138/2016	22.06.2016	Pravna narava poziva po 69. členu	Sodno varstvo se v upravnem sporu zagotavlja bodisi po 2. členu ZUS-1 bodisi po 4. členu ZUS-1, ki je namenjen le primerom, ko ni zagotovljeno drugo sodno varstvo. Poziv na prijavo premoženja po 69. členu ZDavP-2 ne predstavlja samostojnega upravnega postopka. Ne glede na to, da nalaga dolžnost prijave premoženja, ni sam sebi namen, temveč se neposredno navezuje na postopek odmere davka po 68.a členu ZDavP-2. Njegov pravi smisel je ugotovitev dejanskega stanja za izdajo odmerne odločbe, zato predstavlja zgolj del širšega postopka. Morebitni posegi v človekove pravice se uveljavljajo v pravnem sredstvu zoper končno odmerno odločbo.

A2	Vrhovno sodišče RS – I Up 114/2016	1.06.2016	Posamezno dejanje v postopku	Smisel poziva na prijavo premoženja po 69. členu ZDavP-2 je izdaja odločbe o odmeri davka po 68.a členu ZDavP-2, ne pa pridobitev prijave kot take. Poziv je zgolj posamezno dejanje v okviru širšega upravnega davčnega postopka. Uveljavljanje posegov v temeljne pravice v tej fazi ni dopustno v subsidiarnem upravnem sporu po 4. členu ZUS-1. Sodno varstvo je zagotovljeno v rednem upravnem sporu zoper odmerno odločbo.
----	--	-----------	------------------------------------	--

B. 69. ČLEN IN DOKAZNO BREME / DOKAZOVANJE IZVORA PREMOŽENJA

Št.	Sodišče / opr. št.	Datum	CASE	JEDRO
B1	Vrhovno sodišče RS – X Ips 163/2017	14.06.2017	69. člen in dokazno breme	Odmera davka ni bila zavrnjena zaradi ugotovitev postopka po 68. členu ZDavP-2, temveč zato, ker upravni organ ni verjel izjavi o danem darilu, revidentka pa te izjave ni podkrepila z drugimi dokazi. Gre za vprašanje ugotovljenega dejanskega stanja. Vprašanje ustavnosti določb o dokaznem bremenu in roku hrambe dokazov iz 69. člena ZDavP-2 ni pomembno po vsebini zadeve, ker te določbe niso bile materialna pravna podlaga za odločitev. Ker revidentki z odločitvijo ni bilo poseženo v pravni položaj, ni imela pravnega interesa za revizijo.

C. 69. ČLEN, DOKAZNA SREDSTVA IN PRAVICA DO IZJAVE (22. člen URS)

Št.	Sodišče / opr. št.	Datum	CASE	JEDRO
C1	Vrhovno sodišče RS – X Ips 246/2017	18.12.2019	Dokazna sredstva pri pojasnjevanju premoženja	Kljub obličnosti pravnih poslov v zvezi z nepremičninami so po 77. členu ZDavP-2 dopustna tudi vsa druga ustrezna dokazna sredstva, kar je posebej pomembno pri obdavčitvi fizične osebe. Omejevanje dokazovanja zgolj na listine pomeni poseg v pravico do enakega varstva pravic iz 22. člena Ustave. Sodišče prve stopnje bi moralo pred zavrnitvijo dokaznega predloga zaradi domnevne nemogoče izvedbe zagotoviti alternativne procesne možnosti (rok, pisna izjava priče). Neupoštevanje teh možnosti predstavlja bistveno kršitev postopka. Reviziji je bilo ugodeno.

D. 69. ČLEN V RAZMERJU DO 68 / 68.a (SISTEMSKI OKVIR)

Št.	Sodišče / opr. št.	Datum	CASE	JEDRO
D1	Vrhovno sodišče RS – X Ips 426/2014	20.04.2016	Sistem cenitve in dokazovanja	Cenitev po 68. členu ZDavP-2 je ugotovitveni postopek za določitev verjetne davčne osnove. Pooblastila davčnega organa so usmerjena v zagotavljanje enakomerne davčne obremenitve in ne posegajo nesorazmerno v pravice zavezancev. Načelo sorazmernosti se nanaša na izbiro ukrepov, ne pa na dokazno oceno. 69. člen ZDavP-2 deluje v tem okviru kot instrument za ugotavljanje dejanskega stanja. Pridobivanje podatkov po 39. členu ZDavP-2 predstavlja zakonsko izjemo od bančne tajnosti.
D2	Vrhovno sodišče RS – X Ips 320/2011	29.03.2012	Dolžnost dajanja podatkov	Peti odstavek 68. člena ZDavP-2 je specialna določba za obdavčitev nepojasnjenih dohodkov. Davčni zavezanec mora glede starejših dogodkov ponuditi zadostne dokaze o izvoru dohodkov. Če tega ne stori, davčni organ utemeljeno sklepa, da izvirajo iz obdobja, ko so prvič razvidni navzven. 69. člen ZDavP-2 je v tem kontekstu procesno orodje za uveljavitev dokazne dolžnosti zavezanca.

E. MEJE SODNEGA VARSTVA GLEDE POZIVA PO 69. ČLENU

Št.	Sodišče / opr. št.	Datum	CASE	JEDRO
E1	Vrhovno sodišče RS – X Ips 75/2017	4.12.2019	Meje sodne presoje	Upravno sodišče se ni dolžno opredeljevati do vseh navedb strank, temveč le do bistvenih. Kršitve davčnega postopka so revizijski razlog le, če se odrazijo v sodnem postopku. V reviziji ni mogoče uveljavljati kršitev, ki se niso odrazile v postopku pred sodiščem. To velja tudi za ugovore, povezane z ravnanji davčnega organa v fazi poziva po 69. členu ZDavP-2.