

Od zakonitosti k učinkom: kdaj davčni sistem postane ustavnopravno tvegan

Kumulativni učinki davčnih in prekrškovnih postopkov (v javno-dajatvenih postopkih)

Ko zakoniti davčni postopki postanejo ustavnopravni problem

Davčni sistem med zakonitostjo in poštenostjo

Avtor: mag. Franc Derganc

Datum: 26.01.2026

Verzija: 2.0 – avtorji s podobnimi temami

Sklepna metodološka ugotovitev

Analiza sodne prakse Evropskega sodišča za človekove pravice kaže, da je presoja praviloma osredotočena na posamične akte ali posamezne faze postopkov. Kljub temu iz izbranih odločitev izhaja, da lahko časovno trajanje postopkov, zaporedje uporabljenih ukrepov ter njihove dejanske in eksistenčne posledice pomembno vplivajo na presojo sorazmernosti in na ugotavljanje poštenega ravnotežja med interesi države in položajem posameznika.

Čeprav sodišče teh elementov večinoma ne obravnava kot samostojne kategorije presoje, se v sodni praksi ponavljajo primeri, v katerih prav kombinacija več zakonitih ukrepov skozi daljše časovno obdobje prispeva k ugotovitvi prekomernega individualnega bremena ali pomanjkanja ustreznih procesnih varovalk.

Na tej podlagi članek z uporabo referenčne matrike, ki sistematično povezuje posamezne institute, faze postopkov in ugotovljene standarde presoje, omogoča analitično razširitev obstoječe doktrine. Takšen pristop odpira prostor za presojo davčnih postopkov z vidika njihovih kumulativnih in časovno pogojenih učinkov, s čimer se vzpostavlja metodološki okvir za razumevanje delovanja davčnega sistema kot celote, ne zgolj seštevka njegovih posameznih aktov.

ABSTRACT

Prispevek obravnava vprašanje, ali je slovenski davčni sistem pošten v postopkovno-pravnem smislu. Izhodišče ni presoja davčnih stopenj ali porazdelitve davčnega bremena, temveč analiza dejanskih učinkov postopkovnih institutov davčnega in prekrškovnega prava v praksi. Temeljna teza prispevka je, da je slovenski davčni sistem formalno zakonit, vendar postopkovno ni sistemsko pošten, ker v tipičnih primerih ne zagotavlja pravočasnega in učinkovitega procesnega varstva pred posegi države.

Prispevek pokaže, da poštenost postopka ni zagotovljena že s tem, da pravna sredstva obstajajo, temveč zahteva, da ta sredstva učinkujejo pred nastankom nepovratnih posledic.

V slovenskem davčnem sistemu so izvršba, zavarovanje in kaznovalni učinki pogosto sproženi pred dokončno presojo zakonitosti, pri čemer je suspenzivni učinek pravnih sredstev praviloma diskrecijski.

Posledično je tveganje napačne odmere, dolgotrajnosti in kumulacije postopkov sistematično prevaljeno na davčnega zavezanca.

Na podlagi analize tipičnih procesnih verig, sodne prakse Ustavnega sodišča Republike Slovenije, Evropskega sodišča za človekove pravice in Sodišča Evropske unije prispevek ugotavlja, da slovenski davčni sistem v svojem dejanskem delovanju ne izpolnjuje v celoti standarda postopkovne poštenosti, kot ga zahtevajo načela učinkovitega sodnega varstva, sorazmernosti in pravne varnosti. Prispevek zato zagovarja tezo, da ustavnopravno tveganje slovenskega davčnega sistema ne izhaja primarno iz posameznih norm, temveč iz kumulativnih in časovnih učinkov zakonitih postopkov, ki brez minimalnih varovalk vodijo v materialno nepoštene izide.

Kazalo vsebine

Od zakonitosti k učinkom: kdaj davčni sistem postane ustavnopravno tvegan

Kumulativni učinki davčnih in prekrškovnih postopkov (v javno-dajatvenih postopkih) ... 1

I. UVOD: POŠTENOST DAVČNEGA SISTEMA KOT VPRAŠANJE UČINKOV, NE STOPENJ 4

II. METODOLOŠKI OKVIR: PRESOJA INŠTITUTOV PO DEJANSKIH UČINKIH 5

III. INŠTITUTI Z VIDIKA INVAZIVNOSTI..... 7

INŠTITUTI Z NAJVIŠJO STOPNJO USTAVNOPRAVNEGA TVEGANJA..... 7

INŠTITUTI Z VISOKO STOPNJO USTAVNOPRAVNEGA TVEGANJA 10

INŠTITUTI S SREDNJO STOPNJO USTAVNOPRAVNEGA TVEGANJA 12

IV. KUMULATIVNI UČINKI INŠTITUTOV: KO SISTEM POSTANE TVEGANJE SAM PO SEBI
..... 14

V. PREHOD K SODNI PRAKSI: ZAKAJ JE POTREBEN LOČEN ARHIVSKI PREGLED..... 17

VI. SISTEM KOT VERIGA: TIPIČNI SCENARIJI (A–D) 22

Scenarij A: Kontrola → inšpekcija → zavarovanje → izvršba → (kasnejša) razveljavitev
..... 22

Scenarij B: Inšpekcija → dolgotrajnost → zastaranje kot fikcija 22

Scenarij C: Inšpekcija → prekršek → izvršba → sodna razveljavitev brez učinka 23

Scenarij D: Pritožba obstaja → izvršba teče → “prav imaš, a prepozno” 24

Skupna ugotovitev scenarijev A–D..... 24

VII. MINIMALNE VAROVALKE: POGOJI, BREZ KATERIH DAVČNI IN PREKRŠKOVNI
SISTEM NI ČLOVEKOVOPRAVNO VZDRŽEN..... 26

VIII. ANALIZA PRAVIC PLAČNIKOV DAVKOV (PPD), KI ZARADI ODSOTNOSTI VAROVALK
DEJANSKO NE DELUJEJO – saj »tega« niti (še) ne »merimo«..... 30

IX. CASEBOOK – ARHIVSKI PREGLED SODNE PRAKSE PO PRAVICAH PLAČNIKOV
DAVKOV (PPD) 38

X. ZAKLJUČEK: KDAJ DAVČNI SISTEM PRESEŽE MEJO LEGITIMNOSTI IN POSTANE
USTAVNOPRAVNO TVEGANJE 45

SKLEP ČLANKA..... 48

STATE OF THE ART: DAVČNO PRAVO IN ČLOVEKOVE PRAVICE..... 50

(A) Bibliografska tabela – avtorji, šole in kjer točno odpovejo pri kumulativnosti 60

Kako je mogoče strukturirati “pregled avtorjev” v obravnavanem članku 66

I. UVOD: POŠTENOST DAVČNEGA SISTEMA KOT VPRAŠANJE UČINKOV, NE STOPENJ

Razprava o davčnem sistemu se v javnem prostoru skoraj vedno zoži na vprašanje davčnih stopenj, olajšav in porazdelitve davčnega bremena. Takšen fokus je razumljiv z vidika ekonomske politike, vendar je z ustavnopravnega vidika zavajajoč. Davčni sistem namreč ni zgolj mehanizem financiranja države, temveč specifično razmerje moči med državo in posameznikom, v katerem država razpolaga z najintenzivnejšimi posegi v premoženjsko sfero posameznika zunaj kazenskega prava.

Poštenost davčnega sistema zato ni primarno vprašanje višine davkov, temveč vprašanje **kako** država davke ugotavlja, zavaruje, izterjuje in sankcionira.

Gre za vprašanje postopkov, varovalk in dejanskih učinkov teh postopkov v praksi. Davčni sistem je lahko redistributivno “pravičen” in hkrati ustavnopravno tvegan, če postopki, s katerimi se davki uveljavljajo, sistematično ustvarjajo nesorazmerne, nepovratne ali eksistenčne posledice za posameznike in gospodarske subjekte.

Temeljna teza tega prispevka je, da ustavnopravna tveganja slovenskega davčnega sistema ne izhajajo primarno iz normativnih rešitev kot takih, temveč iz **dejanskega delovanja konkretnih institutov v praksi**.

Večina spornih institutov je na papirju videti zakonita, sorazmerna in celo nujna za varstvo javnih financ. Problem nastane takrat, ko se ti instituti v realnem upravnem delovanju **kumulirajo, časovno raztezajo in povezujejo z omejenimi ali neučinkovitimi varovalkami**, tako da breme sistemskih napak nosi posameznik.

Prispevek se zato zavestno ne ukvarja z abstraktno presojo ustavnosti posameznih zakonskih določb. Njegov namen je drugačen: identificirati konkretne postopkovne in materialne institute davčnega in prekrškovnega prava, pri katerih obstaja ustavnopravno tveganje zaradi njihovih dejanskih učinkov v praksi. Gre za analizo “učinka sistema”, ne zgolj njegove formalne skladnosti.

Posebna pozornost je namenjena tudi prekrškovnemu pravu po ZP-1 na davčnem in carinskem področju. Prekrškovni sistem v Sloveniji je namreč vsebinsko zastarel v ključnem pogledu: ni več povezan s težo ravnanja in dejansko škodljivostjo, temveč z golo normativno kršitvijo, pri čemer so sankcije – zlasti v carinskih zadevah – lahko izjemno visoke in eksistenčno uničujoče. Ko se takšen kaznovalni mehanizem poveže z davčnimi postopki, zavarovanji in izvršbo, nastane območje zelo visokega ustavnopravnega tveganja.

Prispevek je zasnovan kot raziskovalno-arhivski dokument. Njegov cilj ni polemika, temveč sistematična identifikacija tveganj, ki jih sodna praksa praviloma obravnava posamično, ne pa kumulativno in strukturno.

II. METODOLOŠKI OKVIR: PRESOJA INŠTITUTOV PO DEJANSKIH UČINKIH

1. Od abstraktne ustavnosti k materialni legitimnosti

Klasična ustavnopravna presoja zakonodaje izhaja iz vprašanja, ali zakon kot tak posega v ustavno varovane pravice in ali je tak poseg preстал test sorazmernosti. Takšen pristop je nujen, vendar pri kompleksnih upravno-davčnih sistemih pogosto nezadosten. Razlog je v tem, da številni instituti posamezno ne predstavljajo intenzivnega posega, njihov kumulativni in časovni učinek pa lahko vodi do rezultatov, ki so z vidika ustavnih jamstev problematični.

Davčno pravo je tipičen primer področja, kjer je razkorak med abstraktno ustavnostjo in dejanskim učinkom posebej izrazit. Inšpekcijski nadzor, zavarovanje davčne obveznosti, izvršba pred dokončnostjo ali prekrškovni postopek so sami po sebi razumljivi instrumenti fiskalne države. Vprašanje pa je, ali njihova uporaba v praksi spoštuje mejo, kjer država še vedno deluje kot pravna država in ne kot oblast, ki tveganja lastnega delovanja sistematično prenaša na posameznika.

Zato ta prispevek izhaja iz materialnega, učinka-usmerjenega pristopa: ustavnopravno tveganje obstaja takrat, ko institut v svojem dejanskem delovanju proizvaja nesorazmerne ali nepovratne posledice, ne glede na to, ali je bil normativno že presojan kot ustaven.

2. Ključni kriteriji presoje ustavnopravnega tveganja

Vsak obravnavani institut bo v nadaljevanju analiziran po enotnem metodološkem okviru, ki vključuje:

1. **Normativni namen instituta** – kaj zakonodajalec z institutom zasleduje (učinkovitost, zavarovanje javnih financ, preprečevanje zlorab).
2. **Dejanski učinek v praksi** – trajanje, intenzivnost, pogostost, povezovanje z drugimi postopki.
3. **Nosilec bremena tveganja** – ali tveganje zmote, napačne ocene ali dolgotrajnosti nosi država ali posameznik.
4. **Popravlljivost posledic** – ali je škodo mogoče realno odpraviti; formalna možnost odškodnine ni zadosten kriterij, če je v praksi neučinkovita.
5. **Čas do pravne varnosti (end-to-end)** – koliko časa traja do pravnomočnosti in ali v tem času nastanejo nepovratne posledice.

Institut, ki sistematično odpove pri enem ali več od teh kriterijev, predstavlja ustavnopravno tveganje, četudi je na ravni abstraktne presoje zakonit.

3. Poseben problem: kaznovalni elementi zunaj kazenskega prava

Ena osrednjih ugotovitev metodološkega okvira je, da se v davčnem in prekrškovnem pravu pojavljajo kaznovalni učinki brez ustreznih kazenskopravnih varovalk. To velja zlasti za:

- prekrškovne postopke po ZP-1 na davčnem in carinskem področju,
- zavarovanje davčnih obveznosti,
- izvršbo pred dokončnostjo.

Ti instituti imajo v praksi učinke, primerljive s kaznovanjem (odvzem premoženja, blokada poslovanja, eksistenčni pritisk), vendar ne zagotavljajo enake ravni procesnih jamstev kot kazensko pravo. Posebej problematično je, kadar isti organ združuje nadzorno, preiskovalno in kaznovalno funkcijo.

4. Razlog za razvrščanje institutov po stopnji tveganja

Namesto linearne obravnave institutov prispevek uvaja hierarhijo ustavnopravnega tveganja. Razlog je v tem, da vsi instituti ne ustvarjajo enako intenzivnih učinkov: nekateri so sprožilci, drugi ojačevalci, tretji mehanizmi, ki dejansko zaprejo prostor za učinkovito varstvo.

Razvrščanje po stopnji tveganja omogoča:

- jasnejše razumevanje sistemskih vzorcev,
- prepoznavo najbolj kritičnih točk,
- ločevanje med latentnimi in akutnimi ustavnopravnimi problemi.

III. INŠTITUTI Z VIDIKA INVAZIVNOSTI

INŠTITUTI Z NAJVIŠJO STOPNJO USTAVNOPRAVNEGA TVEGANJA

1. Postopek o prekršku po ZP-1 na davčnem in carinskem področju

(kaznovanje brez materialne presoje teže ravnanja)

1.1 Normativni namen

Prekrškovni postopek po ZP-1 je zasnovan kot hitra in poenostavljena oblika sankcioniranja praviloma “manj nevarnih” kršitev, pri kateri naj bi se spoštovanje pravil zagotavljalo brez polnega kazenskega postopka. Na davčnem in zlasti carinskem področju pa se prekrškovni mehanizem pogosto uporablja kot osrednji kaznovalni instrument za varovanje fiskalnega interesa.

1.2 Dejanski učinki v praksi

V praksi se na teh področjih prekrškovni sistem pogosto obnaša kot kvazi-kaznovalni režim s posledicami, ki presegajo okvir “lažjih kršitev”. Ključni problem ni zgolj višina kazni, temveč pretrgana vez med težo ravnanja, stopnjo krivde, realno škodo in višino sankcije.

Posledica je, da lahko tudi tehnično ali formalno odstopanje sproži sankcijo, ki je po učinku primerljiva s kazensko obsodbo (stigmatizacija, eksistenčni pritisk, poslovne posledice).

1.3 Združevanje funkcij in institucionalna asimetrija

Najbolj problematična struktura nastane, kadar isti organ v dejanskem procesu ugotavlja dejstva, vodi postopek in (posredno ali neposredno) odločilno vpliva na sankcijo, pri čemer je zavezanec v asimetričnem položaju glede informacij, dokaznih možnosti in procesnih virov. Formalna procesna jamstva ZP-1 v takem okolju pogosto ne dosegajo ravni varovalk, ki jih zahtevajo kaznovalni učinki.

1.4 Kumulativni učinki z davčnimi postopki

Največje tveganje nastane, ko prekrškovni postopek ni izoliran, temveč se vodi vzporedno ali zaporedno z davčnimi postopki: po nadzoru ali preiskavi, skupaj z zavarovanjem, izvršbo, obrestmi in dodatnimi posledicami. Takrat postane zavezanec nosilec celotnega systemskega tveganja, tudi če se kasneje izkaže, da je bil temeljni davčni zahtevek pretiran ali neutemeljen.

1.5 Ustavnopravno tveganje

Tveganje izvira iz treh struktur:

1. sankcija ni materialno vezana na teža ravnanja,
2. kaznovalni učinki nastopijo brez ustrezne “kazenske” ravni jamstev,
3. kumulacija z drugimi represivnimi instituti ustvarja nepovratne učinke.

Vpliv na PPD in sodna praksa (križna referenca)

- PPD: PPD-4 (pošten postopek), PPD-13 (sorazmerno kaznovanje), PPD-2 (učinkovito pravno sredstvo), PPD-7 (popravlljivost).
- ESČP: *Bendenoun proti Franciji* (1994, ESČP); *Jussila proti Finski* (2006, ESČP); *Janosevic proti Švedski* (2002, ESČP).
- SI: odločba o 68.a členu ZDavP-2 (*U-I-25/18*, *Up-110/18*, 15. 10. 2020, USRS).

2. Izvršba davčnih obveznosti pred dokončnostjo

(pravno sredstvo brez zaščitnega učinka)

2.1 Normativni namen

Izvršba pred dokončnostjo se upravičuje s potrebo po učinkovitem pobiranju davkov in preprečitvijo procesnih zlorab (zavlačevanje, izčrpavanje premoženja).

2.2 Dejanski učinki v praksi

V praksi izvršba pred dokončnostjo pomeni neposreden poseg (blokada računov, rubeži, odvzemi) še preden je zakonitost obveznosti dokončno presojena. Tudi kadar zavezanec kasneje uspe, so posledice pogosto že nastale in so poslovno ali socialno težko popravljive.

2.3 Nosilec bremena in popravlljivost

Ključno vprašanje ni, ali pravno sredstvo formalno obstaja, temveč ali ima dejanski varovalni učinek. Pri izvršbi pred dokončnostjo sistem pogosto deluje po shemi: država izvrši, zavezanec kasneje – morda – dobi prav. To pomeni, da tveganje napačne odmere v celoti nosi zavezanec.

Vpliv na PPD in sodna praksa (križna referenca)

- PPD: PPD-2, PPD-5/PPD-7, PPD-1.
- Sodišče EU: *Factortame* (C-213/89, 1990, Sodišče EU); *Unibet* (C-432/05, 2007, Sodišče EU).
- ESČP: *Airey proti Irski* (1979, ESČP).

- SI: *U-I-122/13* (10. 3. 2016, USRS) – odločba se v članku uporablja kot referenčna točka za razumevanje, da je “odlog” v slovenskem okviru v praksi praviloma postavljen kot možnost/filtrirana varovalka.

3. Zavarovanje davčne obveznosti pred pravnomočnostjo

(formalna začasnost, materialna dokončnost)

3.1 Normativni namen

Namen zavarovanja je varovati izterljivost in preprečiti odtujitev premoženja.

3.2 Dejanski učinki

V praksi zavarovanje pogosto zamrzne ključna sredstva, povzroči izgubo likvidnosti in onemogoči normalno poslovanje. Čeprav je “začasno”, je učinek pogosto nepovraten (propad poslovanja).

3.3 Ustavnopravno tveganje

Zavarovanje deluje kot sankcija brez dokončne presoje odgovornosti, zlasti če ni strogo individualizirano in časovno omejeno.

Vpliv na PPD in sodna praksa (križna referenca)

- PPD: PPD-7, PPD-2, PPD-9.
- ESČP: *Airey proti Irski* (1979, ESČP); *A. Menarini Diagnostics proti Italiji* (2011, ESČP).
- Sodišče EU: logika *Factortame* (C-213/89, 1990) se uporablja kot standard začasnega varstva pri grožnji nepovratne škode.

4. Postopek preiskave po ZFU in ZDavP-2

(visoka intruzivnost, nizki pragovi začetka)

4.1 Normativni namen

Preiskava je namenjena odkrivanju hujših kršitev in zlorab.

4.2 Dejanski učinki

V praksi gre za globok poseg v poslovanje in zbiranje dokazov pod močno asimetrijo, ki pogosto ustvarja podlago za nadaljnje davčne in prekrškovne postopke.

4.3 Ustavnopravno tveganje

Čeprav preiskava ni kazenski postopek, ima lahko kaznovalne učinke (stigmatizacija, blokada poslovanja, pritisk), brez enakovrednih jamstev.

Vpliv na PPD in sodna praksa (križna referenca)

- PPD: PPD-3, PPD-4, PPD-18.
- Sodišče EU: *Sopropé* (C-349/07, 2008, Sodišče EU) – pravica do izjave.

INŠTITUTI Z VISOKO STOPNJO USTAVNOPRAVNEGA TVEGANJA

5. Inšpekcijski nadzor

(začetek, trajanje in razširjanje nadzora kot samostojen poseg)

5.1 Normativni namen

Inšpekcijski nadzor je temeljni instrument zagotavljanja pravilnega izpolnjevanja davčnih obveznosti. Normativno naj bi bil ciljno usmerjen, časovno omejen in vezan na indice kršitev.

5.2 Dejanski učinki

V praksi se pogosto kaže kot odprt in razširljiv postopek, kjer meje posega niso jasne. Problematične so tri točke: začetek (kriteriji izbire), trajanje (čas kot pritisk) in razširjanje (na druga obdobja/davke/povezane osebe brez jasnega novega praga).

5.3 Nosilec bremena in popravljivost

Če se kasneje izkaže, da kršitev ni bilo, sistemskih posledic za organ praviloma ni; zavezanec pa nosi stroške, izgubljene priložnosti in trajno negotovost. Varstvo zoper dolgotrajnost je omejeno.

5.4 Ustavnopravno tveganje

Tveganje ne izhaja iz obstoja nadzora, temveč iz njegove časovne odprtosti in razširljivosti, ki omogoča, da postopek sam postane kaznovalen.

Vpliv na PPD in sodna praksa (križna referenca)

- PPD: PPD-8/PPD-15, PPD-12, PPD-8 (razumen čas).
 - SI: *X Ips 350/2015* (Vrhovno sodišče RS, ECLI:SI:VSRS:2017:X.IPS.350.2015) – v članku uporabljeno kot referenčni primer formalne uvrstitve davčnega postopka kot “nekaznovalnega”, kar pojasni, zakaj se kazenskopravne varovalke pogosto ne uporabijo, tudi kadar so učinki v praksi represivni.
-

6. Diskrecija pri izbiri zavezanca za nadzor

(neenakost brez dokazljivega razloga)

6.1 Normativni okvir

Diskrecija izbire je do neke mere neizogibna (viri, tveganja).

6.2 Dejanski učinki

V praksi gre za eno najmogočnejših in najmanj nadzorovanih točk: zavezanec nima vpogleda v kriterije in ne more učinkovito dokazovati selektivnosti.

6.3 Ustavnopravno tveganje

Neenakost je težko dokazljiva, zato je sistemsko tveganje še večje: diskrecija brez transparentnih kriterijev ustvarja potencial arbitrarnega delovanja in ruši zaupanje v pravno državo.

Vpliv na PPD in sodna praksa (križna referenca)

- PPD: PPD-12, PPD-6, PPD-15.
- (Referenčni evropski standard se v prispevku uporablja posredno prek standardov “predvidljivosti/quality of law”.)

7. Dokazni standardi in dokazno breme

(procesna asimetrija kot sistemsko dejstvo)

7.1 Normativni namen

Davčni postopki naj bi temeljili na ugotavljanju materialne resnice in aktivni vlogi organa.

7.2 Dejanski učinki

V praksi nastane asimetrija: organ razpolaga z bazami in pooblastili, zavezanec pa pogosto dokazuje negativna dejstva ali kompleksne poslovne odločitve ter nosi posledice dokazne negotovosti. Standardi utemeljevanja so za organ pogosto nižji kot za zavezanca.

7.3 Ustavnopravno tveganje

Asimetrija vodi v dejansko domnevo pravilnosti oblasti, kar je v napetosti z enakim varstvom pravic in učinkovitim pravnim sredstvom.

Vpliv na PPD in sodna praksa (križna referenca)

- PPD: PPD-3, PPD-11, PPD-2.
- Sodišče EU: *Sopropé* (C-349/07, 2008, Sodišče EU).

INŠTITUTI S SREDNJO STOPNJO USTAVNOPRAVNEGA TVEGANJA

(kumulativni in latentni učinki)

8. Postopek kontrole v pisarni

(“mehka” oblika z realnimi posledicami)

Kontrola v pisarni je normativno manj invazivna, vendar v praksi pogosto vodi do pomembnih finančnih korekcij in ustvarja podlago za nadaljnje postopke, brez polnega nabora jamstev. Težava ni institut kot tak, temveč nejasna meja med kontrolo in inšpekcijo, ki omogoča stopnjevanje posegov brez jasnega “praga”.

Vpliv na PPD in sodna praksa

- PPD: PPD-3, PPD-6, PPD-2.
- Sodišče EU: *Sopropé* (C-349/07, 2008).

9. Zavrnitev odloga ali obročnega plačila

(diskrecija brez socialne varovalke)

Odlog/obročno plačilo sta varovalka pred eksistenčnimi posledicami. V praksi je odločanje izrazito diskrecijsko, praksa neenotna, sodna kontrola omejena; zavrnitev lahko pomeni insolventnost ali socialni zlom. Ustavnopravni problem je, da socialna funkcija davčnega prava ni operativno zavarovana.

Vpliv na PPD in sodna praksa

- PPD: PPD-5/PPD-7, PPD-20.
- Sodišče EU: *Unibet* (C-432/05, 2007).

10. Zastaranje v praksi

(formalna varovalka brez materialnega učinka)

Zastaranje je varovalo pravne varnosti, vendar se v praksi pogosto nevtralizira s prekinitvami, podaljševanji ali procesnimi dejanji, ki ohranjajo zavezanca v negotovosti. Rezultat je dolgoročna pravna negotovost, ki nasprotuje bistvu zastaranja.

Vpliv na PPD in sodna praksa

- PPD: PPD-16, PPD-8.

- SI (ilustrativna linija prakse o prekinitvah/pretrganju): npr. UPRS / U 2030/2013 (16. 2. 2021) kot primer, kjer se pokaže, da “vsako dejanje organa z namenom odmere” pretrga zastaranje in se učinek instituta zlahka raztegne.
-

11. Omejitve pravnih sredstev z učinkom “prepozno”

(pravica brez varovalne funkcije)

Pravna sredstva obstajajo, vendar pogosto nimajo suspenzivnega učinka in ne preprečijo nastanka škode. Pravica, ki pride šele po nepovratnih posledicah, je formalna, ne učinkovita.

Vpliv na PPD in sodna praksa

- PPD: PPD-2, PPD-5, PPD-7.
- Sodišče EU: *Factortame* (C-213/89, 1990); *Unibet* (C-432/05, 2007).
- ESČP: *Airey proti Irski* (1979).

Slovenska odločba o kaznovalnosti davčnih instrumentov (ključna za celoten tekst)

Ker v davčnem pravu pogosto nastopi prehod v “kaznovalnost” brez formalne oznake, je v članku zelo uporabna odločba, ki neposredno obravnava pravno naravo povišane stopnje davka kot potencialno sankcijsko: odločba o delni razveljavitvi četrtega in tretjega odstavka 68.a člena ZDavP-2 (*U-I-25/18, Up-110/18*, 15. 10. 2020, USRS; objava PISRS).

IV. KUMULATIVNI UČINKI INŠTITUTOV: KO SISTEM POSTANE TVEGANJE SAM PO SEBI

1. Od posamičnih postopkov k sistemskemu učinku

Posamezen institut je mogoče vedno utemeljiti kot zakonit in “potreben”: nadzor zaradi nadzora, zavarovanje zaradi izterljivosti, izvršba zaradi pobiranja, prekršek zaradi discipline. Ustavnopravno tveganje pa se praviloma ne pokaže v eni točki, temveč v zaporedju: isti zavezanec je najprej predmet kontrole ali preiskave, nato se mu zavaruje premoženje, zavrne odlog, sproži izvršba, in nazadnje (ali vzporedno) še prekrškovni postopek. Pri tem je odločilno, da vsak korak naslednjega “omogoča” in ga naredi bolj verjetnega.

Ta verižni mehanizem v praksi deluje tako, da zgodnji postopki ustvarijo informacijsko in procesno prednost organa, vmesni ukrepi ustvarijo eksistenčni pritisk, končni mehanizmi pa učinek dokončno materializirajo. Pravo vprašanje zato ni, ali je bila vsaka odločba zase zakonita, temveč ali celota dopušča, da posameznik realno pride do učinkovitega varstva, preden nastane nepovratna škoda.

Standard “učinkovitosti” pravice ni slovenska posebnost, temveč temeljno izhodišče evropskega prava človekovih pravic: pravice morajo biti “praktične in učinkovite” (ne zgolj deklarativne). To je klasično formulirano v sodbi *Airey proti Irski* (1979, ESČP).

Hkrati pravo EU posebej jasno zahteva, da nacionalni postopkovni mehanizmi ne smejo izničiti varstva pravic: v zadevi *Factortame* (C-213/89, 1990, Sodišče EU) je bilo bistvo ravno v tem, da mora nacionalno sodišče imeti možnost zagotoviti začasno varstvo (interim relief), kadar bi sicer pravica izgubila pomen zaradi teka časa in izvrševanja. V zadevi *Unibet* (C-432/05, 2007, Sodišče EU) je Sodišče EU poudarilo načelo učinkovitega sodnega varstva kot splošno načelo prava EU.

Sklep te točke: sistem postane ustavnopravno tvegan takrat, ko posameznik lahko pravno “zmaga”, a v realnosti izgubi vse, kar je bilo predmet varstva.

2. Čas kot osrednji faktor ustavnopravnega tveganja

Ena najmanj reflektiranih dimenzij davčnega prava je čas. Večina institutov je formalno začnih, vendar v realnosti dolgotrajnih. Inšpekcijski nadzor, preiskava ali zavarovanje lahko trajajo mesece ali leta. V tem času zavezanec posluje pod stalno negotovostjo, izgubi dostop do kreditov, nosi reputacijsko škodo in pogosto sprejema odločitve zgolj za preživetje.

To ni “nevtralen” procesni element. Čas postane samostojen poseg, ker že sam obstoj odprtega postopka ustvarja škodo. Evropski standardi to prepoznajo: v sodbi *Kudła proti Poljski* (2000, ESČP) je ESČP vprašanje razumnega časa in pravnega sredstva zoper

predolge postopke postavilo kot jedrno komponento učinkovitega varstva. Nadalje je veliki senat v zadevi *Scordino proti Italiji* (št. 1) (2006, ESČP – Veliki senat) sistemsko razvil kriterije, kako mora pravno sredstvo delovati, da je popravek zaradi predolgega postopka realen in ne iluzoren.

V davčnem kontekstu to pomeni: če so instrumenti (nadzor, preiskava, zavarovanje) zasnovani tako, da lahko trajajo tako dolgo, da že samo trajanje povzroči nepovratno škodo, potem varstvo, ki pride šele po koncu, ne more biti več učinkovito. Teza članka je ravno to: pri davčnih institutih čas pogosto nadomesti sankcijo.

3. Prenos sistemskega tveganja na posameznika

Skupna značilnost večine obravnavanih institutov je asimetrija tveganja: država deluje takoj, posameznik nosi posledice takoj, popravek morebitne napake pa je odložen in negotov. Če se kasneje izkaže, da je bila odmera napačna ali da je bil nadzor neutemeljen, so posledice pogosto že nastale: izgubljeno podjetje, osebni stečaj, socialni in psihološki zlom.

Ta točka ni moralna, temveč pravna: gre za vprašanje, ali pravni red dopušča, da je nosilec sistemskega tveganja vedno zavezanec. Ravno zato je v evropskem pravu tako močno poudarjena potreba po začasnem varstvu (interim relief) in po tem, da pravica ne sme “izhlapeti” zaradi časa (Factortame 1990, Sodišče EU).

V slovenskem okolju se ta prenos tveganja najbolje vidi tam, kjer bi morala obstajati varovalka: odlog izvršbe. Ustavno sodišče v odločbi *U-I-122/13* (10. 3. 2016, USRS) v članku nastopa kot referenčna točka za razumevanje, da je varovalka zasnovana kot filtrirana možnost (ne kot avtomatska zaščita) – kar je za “učinkovitost” v smislu evropskih standardov metodološko ključno.

4. Prekrškovni sistem kot ojačevalec sistemskega pritiska

Posebno mesto v kumulaciji ima prekrškovni postopek po ZP-1, ker deluje kot ojačevalec vseh prejšnjih postopkov. Ugotovitve iz inšpekcije ali preiskave se pogosto prelijejo v prekrškovni očitek, sankcija se izreče relativno hitro, višina globe pa ni nujno vezana na dejansko škodo ali subjektivno krivdo. Na carinskem področju to vodi v situacijo, ko je zavezanec hkrati davčni dolžnik, hkrati sankcioniran prekrškar in hkrati izpostavljen izvršbi.

Evropski standardi so tu jasni: davčne sankcije so lahko “kaznovalne” po naravi in sprožijo zahteve po poštenem postopku. To izhaja iz sodbe *Bendenoun proti Franciji* (1994, ESČP) ter iz sodbe *Jussila proti Finski* (2006, ESČP), kjer je ESČP poudarilo, da je intenziteta jamstev odvisna od teže sankcije.

V slovenskem pravu ima to dodatno dimenzijo: že sama možnost, da “davčni” instrument postane sankcijski, je ustavnopravno prepoznana v odločbi *U-I-25/18, Up-110/18* (15. 10. 2020, USRS) o 68.a členu ZDavP-2.

5. Formalna sodna kontrola in njene meje

Sodni nadzor v davčnih in prekrškovnih zadevah praviloma deluje ex post, fragmentarno in je osredotočen na posamezno odločbo: zakonitost, obrazložitev, osnovna procesna pravila. Redkeje pa presoja kumulativni učinek več postopkov, nepovratnost posledic in razmerje med časom in učinkovitostjo varstva.

Pomemben evropski standard je: kadar ima upravni ukrep sankcijsko naravo, mora obstajati "dovolj polna" sodna kontrola ("full jurisdiction"). To izhaja iz sodbe *A. Menarini Diagnostics proti Italiji* (2011, ESČP).

Za članek je bistvena posledica: če sodna kontrola obstaja, vendar pride šele po nastanku nepovratnih učinkov, ali je vsebinsko preozka, sistem ostaja strukturen in se stabilizira, ne pa popravi.

V. PREHOD K SODNI PRAKSI: ZAKAJ JE POTREBEN LOČEN ARHIVSKI PREGLED

Arhivski in tematski pregled sodb v povezavi z ustavnopravno tveganimi instituti

Metodološka opomba (namen poglavja)

Sodna praksa v tem prispevku ni uporabljena kot sprotna ilustracija, temveč kot **ločena, sistematična dokazna mapa** ("casebook"), iz treh razlogov:

1. **Sodbe praviloma presojuje posamično odločbo**, ne pa delovanja instituta kot takega (še posebej pri strukturnih vprašanjih: diskrecija selekcije, dolgotrajnost, kumulativni učinki). Zato je nujen pregled več odločb hkrati, da se pokaže vzorec.
2. **Isti problem se v sodbah pojavlja razdrobljeno**: enkrat kot pravica do izjave (npr. *Sopropé*), drugič kot začasno varstvo (npr. *Factortame*), tretjič kot "kaznovalnost" davčnih sankcij (npr. *Bendenoun*, *Jussila*).
3. **Razumevanje ustavnopravnega tveganja zahteva primerjalni pogled**: kako pravo varuje pravice na papirju in kako jih varuje v praksi. ESČP pri učinkovitosti pravnega sredstva ni formalist (npr. *Kudła*, *Scordino*): pravno sredstvo mora delovati kot realen popravek, ne kot pozna deklaracija.

Zato je sodna praksa spodaj razvrščena:

- po vrstah postopkov (davčni, prekrškovni, izvršilni),
- po vsebinskih problemih (čas, začasno varstvo, kaznovalnost, pravica do izjave),
- in z izrecno povezavo vsake zadeve z instituti (III–V) ter PPD (XII).

Ta metoda omogoča, da sodna praksa ne ostane "citirana", ampak postane **dokazni zemljevid**: pokaže, kje standard obstaja, in kje slovenski instituti v realnem delovanju ostajajo pod pragom "praktične in učinkovite" pravice.

A. SODNA PRAKSA USTAVNEGA SODIŠČA REPUBLIKE SLOVENIJE

1. U-I-79/25 (omejitve dodatnega dela – metodološko relevanten primer)

Sodišče: Ustavno sodišče RS

Zadeva: U-I-79/25

Datum odločbe: 11. 12. 2025

- **Dejansko stanje:** Ustavno sodišče je presojalo ustavnost ureditve, ki omejuje dodatno delo zdravstvenih delavcev v javnem sistemu.

- **Ključno pravno vprašanje:** Ali je zakonodajalec pri omejitvi pravice presojal zgolj poseg v pravico ali tudi dejanske pogoje njenega uresničevanja?
- **Odločitev / pristop:** Sodišče je uporabilo klasični test poseg – cilj – sorazmernost.
- **Povezava z vsebino prispevka:** Odločba je metodološko pomembna, ker ponazarja omejitev klasične ustavnosodne presoje, ki se osredotoča na normativni poseg, ne pa na sistemske in dolgoročne učinke ureditve.

→ **V kontekstu davčnega prava:** tudi če je posamezen institut (npr. izvršba pred dokončnostjo) normativno sorazmeren, Ustavno sodišče praviloma ne presoja njegovega **kumulativnega učinka v realnih postopkih**.

2. U-I-135/00 (davčni postopek in sorazmernost posegov)

Sodišče: Ustavno sodišče RS

Zadeva: U-I-135/00

Leto / obdobje: odločba (v prispevku uporabljena kot referenca standarda sorazmernosti in varovalk)

- **Dejansko stanje:** Presoja ureditve davčnega postopka z vidika pravne varnosti in posegov v premoženjsko sfero.
- **Ključno pravno vprašanje:** Ali je poseg v premoženje dopusten brez ustreznih varovalk?
- **Odločitev / standard:** Poudarek na sorazmernosti in načelu pravne države.
- **Povezava z vsebino prispevka:** Odločba potrjuje zahtevo po varovalkah, ne odgovori pa na vprašanje, **kdo nosi breme sistemskega tveganja**, kadar se postopek vleče ali kumulira z drugimi instituti.

→ To neposredno zadeva:

- inšpekcijski nadzor,
 - zavarovanje davčne obveznosti,
 - izvršbo pred dokončnostjo.
-

3. U-I-146/07 (zastaranje in pravna varnost)

Sodišče: Ustavno sodišče RS

Zadeva: U-I-146/07

- **Dejansko stanje:** Presoja davčne ureditve zastaranja.
- **Ključno pravno vprašanje:** Ali zastaranje še opravlja funkcijo varovanja pravne varnosti?
- **Odločitev / standard:** Ustavno sodišče je potrdilo ustavno dopustnost ureditve.
- **Povezava z vsebino prispevka:** Odločba obravnava zastaranje abstraktno, ne pa njegovega dejanskega delovanja v praksi, kjer se z zaporednimi dejanji organa učinek zastaranja pogosto izniči.

→ Sodba zato ne odpravlja ustavnopravnega tveganja instituta, temveč ga pusti nedotaknjenega.

B. SODNA PRAKSA EVROPSKEGA SODIŠČA ZA ČLOVEKOVE PRAVICE (ESČP)

4. Airey proti Irski (1979)

Sodišče: ESČP

Zadeva: *Airey v. Ireland*

Leto: 1979

- **Dejansko stanje:** Posameznica je formalno imela pravico, vendar brez dejanskih pogojev za njeno uveljavitev.
- **Ključno pravno vprašanje:** Ali je pravica brez dejanskih pogojev učinkovita?
- **Odločitev / standard:** Pravice morajo biti **praktične in učinkovite**, ne zgolj teoretične ali iluzorne.
- **Povezava s prispevkom:** Temeljna sodba za razumevanje, zakaj:
 - pravna sredstva brez suspenzivnega učinka,
 - sodno varstvo po nastanku nepovratne škode, ne zadostujejo standardu učinkovitega pravnega varstva.

→ Neposredno relevantno za:

- izvršbo pred dokončnostjo,
- zavarovanje davčne obveznosti,
- omejitve pravnih sredstev.

5. Kurić in drugi proti Sloveniji (2012)

Sodišče: ESČP (Veliki senat / zadeva systemskega pomena)

Zadeva: *Kurić and Others v. Slovenia*

Leto: 2012

- **Dejansko stanje:** Dolgotrajno stanje pravne negotovosti, ki je prizadelo posameznike brez jasnega pravnega sredstva.
- **Ključno pravno vprašanje:** Ali lahko država odgovarja za dolgotrajno sistemsko nedelovanje, ne le za posamične akte?
- **Odločitev / standard:** ESČP je ugotovilo kršitev.
- **Povezava s prispevkom:** Sodba potrjuje, da **čas sam po sebi** lahko predstavlja kršitev, tudi brez enkratnega intenzivnega posega.

→ Podpira tezo, da:

- dolgotrajni inšpekcijski nadzori,
- odprte preiskave,
- dolgotrajna zavarovanja
lahko ustvarjajo ustavnopravno tveganje že zaradi trajanja.

6. Bendenoun proti Franciji (1994)

Sodišče: ESČP

Zadeva: *Bendenoun v. France*

Leto: 1994

- **Dejansko stanje:** Davčne sankcije z izrazito kaznovalnim značajem.
- **Ključno pravno vprašanje:** Ali davčne sankcije lahko pomenijo “kazensko obtožbo” v smislu 6. člena EKČP?
- **Odločitev / standard:** Da – kadar imajo sankcije kaznovalno naravo.
- **Povezava s prispevkom:** Ključna sodba za razumevanje:
 - prekrškovnega sistema po ZP-1,
 - carinskih glob,
 - davčnih sankcij z visokimi kaznovalnimi učinki.

→ Podpira tezo, da prekrškovni postopki v davčnih zadevah zahtevajo bistveno močnejša procesna jamstva, kot jih dejansko imajo.

7. Jussila proti Finski (2006)

Sodišče: ESČP (Veliki senat)

Zadeva: *Jussila v. Finland*

Leto: 2006

- **Dejansko stanje:** Davčna sankcija z nižjo stopnjo stigme.
- **Ključno pravno vprašanje:** Ali so v vseh davčnih sankcijah potrebna polna kazenskopravna jamstva?
- **Odločitev / standard:** Ne nujno – intenziteta jamstev je odvisna od teže sankcije.
- **Povezava s prispevkom:** Sodba se pogosto uporablja kot argument za zniževanje procesnih standardov v davčnih prekrških.



Vendar ravno ta sodba potrjuje, da je **teža sankcije odločilna** – kar slovenski prekrškovni sistem (zlasti carinski) pogosto ignorira.

C. KLJUČNA SINTETIČNA UGOTOVITEV SODNE PRAKSE

Iz pregledane sodne prakse izhaja jasen vzorec:

- sodišča praviloma **ne presoјajo kumulativnega delovanja institutov**,
- presoja je osredotočena na **posamezne akte**,
- vprašanje **kdo nosi tveganje sistema**, ostaja večinoma neodgovorjeno.

To pomeni: sodna praksa pogosto potrjuje zakonitost posameznih postopkov, ne da bi odpravila njihovo skupno ustavnopravno tveganje.

VI. SISTEM KOT VERIGA: TIPIČNI SCENARIJI (A–D)

(kumulativni učinki, čas, zastaranje in “prepozno” pravno varstvo)

To poglavje ne opisuje izjem, temveč tipične poti, po katerih se v praksi zaporedno aktivirajo davčni in prekrškovni instituti. Namen ni dokazovanje nezakonitosti posamezne odločbe, temveč prikaz, kako zakoniti instituti v kumulaciji ustvarijo učinke, ki jih sodna praksa obravnava razdrobljeno, a jih redko presoja kot celoto.

Scenarij A: Kontrola → inšpekcija → zavarovanje → izvršba → (kasnejša) razveljavitev

Tipičen potek

Postopek se začne z “mehko” kontrolo v pisarni. Ta preide v inšpekcijski nadzor, ki se časovno razširi. Na podlagi ugotovitev se odredi zavarovanje davčne obveznosti, kmalu zatem pa še izvršba, čeprav postopek še ni dokončan. Pritožba zoper odmero ali zavarovanje ne zadrži izvršitve. Če zavezanec kasneje uspe v upravnem sporu, so poslovne posledice pogosto že nastale.

Ključni ustavnopravni problem

Pravno varstvo obstaja, vendar pride prepozno, da bi preprečilo nepovratne učinke.

Referenčne sodbe (fragmenti standarda)

- **Airey proti Irski – 1979 – ESČP:** pravice morajo biti praktične in učinkovite, ne zgolj formalne. Če varstvo pride po nastanku škode, je iluzorno.
- **Factortame – 1990 – SEU (C-213/89):** učinkovito sodno varstvo zahteva možnost začasnega zadržanja izvršitve; sicer pravica izgubi pomen.
- **U-I-122/13 – 2016-03-10 – USRS:** slovenski ustavni okvir dopušča odlog izvršbe, vendar kot diskrecijo organa, ne kot pravico zavezanca.

Povezava s tezo članka

Kumulacija zakonitih ukrepov ustvari situacijo, kjer je zavezanec nosilec celotnega tveganja napačne odmere, čeprav je sodna pot formalno odprta.

Scenarij B: Inšpekcija → dolgotrajnost → zastaranje kot fikcija

Tipičen potek

Inšpekcijski nadzor se vodi dalj časa, vmes se zadeva procesno “oživlja” z različnimi dejanji, ki prekinjajo ali podaljšujejo zastaranje. Zavezanec ostaja v negotovosti več let. Zastaranje formalno obstaja, vendar v praksi ne opravlja svoje varovalne funkcije.

Ključni ustavnopravni problem

Zastaranje je temelj pravne varnosti, a če se lahko sistematično nevtralizira s procesnimi dejanji organa, izgubi vsebinski pomen.

Referenčne sodbe

- **Kudła proti Poljski – 2000 – ESČP:** razumen čas in učinkovito pravno sredstvo zoper predolgo trajanje sta jedrni sestavini učinkovitega varstva.
- **Scordino proti Italiji (št. 1) – 2006 – ESČP (Veliki senat):** kriteriji učinkovitega pravnega sredstva za predolgo trajanje (realen popravek, ne iluzija).
- **X Ips 350/2015 – 2018-07-12 – VSRS:** davčni postopek praviloma ni “kaznovalen” (pomembno, ker pojasni, zakaj se kazenske varovalke pogosto ne uporabijo; hkrati odpira vprašanje, kdaj se postopek po učinku približa kaznovalnosti).

Povezava s tezo članka

Čeprav zastaranje formalno obstaja, sistem dovoljuje njegovo praktično izpraznitev. Negotovost postane trajno stanje, čas pa samostojen pritisk.

Scenarij C: Inšpekcija → prekršek → izvršba → sodna razveljavitev brez učinka**Tipičen potek**

Ugotovitve inšpekcije se neposredno uporabijo v prekrškovnem postopku. Sankcija se izreče relativno hitro, pogosto z visoko globo. Hkrati teče davčni postopek in izvršba. Tudi če je prekrškovna odločba kasneje odpravljena ali razveljavljena, je kaznovalni učinek že nastopil.

Ključni ustavnopravni problem

Prekrškovni postopek deluje kot ojačevalec systemskega pritiska, brez presoje kumulativnega učinka z drugimi postopki.

Referenčne sodbe

- **Bendenoun proti Franciji – 1994 – ESČP:** davčne sankcije so lahko “kazenske” po naravi in sprožijo jamstva po 6. členu EKČP.
- **Jussila proti Finski – 2006 – ESČP:** nižji standard jamstev je dopusten le pri sankcijah nizke intenzitete; teža sankcije je odločilna.
- **U-I-25/18, Up-110/18 – 2020-10-15 – USRS:** tudi davčni instrument lahko zaradi intenzitete in časovnega dosega postane ustavnopravno problematičen (kaznovalni učinek brez ustreznih varovalk).

Povezava s tezo članka

Slovenski sistem ne presoja seštevka sankcij in postopkov, temveč vsakega posebej, kar omogoča kaznovalne učinke brez celovitih varovalk.

Scenarij D: Pritožba obstaja → izvršba teče → “prav imaš, a prepozno”**Tipičen potek**

Zavezanec vloži pritožbo ali tožbo. Ta praviloma ne zadrži izvršitve. Izvršba se opravi, sredstva so odvzeta, dejavnost je ogrožena ali preneha. Kasnejša ugoditev pravnemu sredstvu ne more več vzpostaviti prejšnjega stanja.

Ključni ustavnopravni problem

Pravica do pravnega sredstva brez suspenzivnega učinka v situacijah, kjer grozi nepovratna škoda, je vsebinsko prazna.

Referenčne sodbe

- **Airey proti Irski – 1979 – ESČP:** pravica mora biti učinkovita v praksi.
- **Factortame – 1990 – SEU (C-213/89):** brez začasnega varstva pravica izgubi smisel.
- **Unibet – 2007 – SEU (C-432/05):** nacionalna procesna pravila ne smejo onemogočiti učinkovitega sodnega varstva.
- **U-I-122/13 – 2016-03-10 – USRS:** odlog izvršbe kot možnost, ne kot zagotovljena zaščita.

Povezava s tezo članka

Sistem dopušča, da se pravni spor “dobi”, življenje ali podjetje pa izgubi. To ni anomalija, temveč ponavljajoč se vzorec.

Skupna ugotovitev scenarijev A–D

Sodna praksa posamezne elemente problema prepozna:

- učinkovitost pravice (**Airey – 1979 – ESČP**),
- pomen začasnega varstva (**Factortame – 1990 – SEU**),
- kaznovalnost davčnih sankcij (**Bendenoun – 1994 – ESČP; Jussila – 2006 – ESČP**),
- pomen časa (**Kudła – 2000 – ESČP; Scordino – 2006 – ESČP (VS)**).

Kar pa manjka, je presoja kumulativnega učinka celotne verige. Slovenski sistem zato ostaja ustavnopravno tvegan ne zaradi ene napačne norme, temveč zato, ker ne določa, kdo nosi tveganje, ko se zakoniti instituti seštevajo.

VII. MINIMALNE VAROVALKE: POGOJI, BREZ KATERIH DAVČNI IN PREKRŠKOVNI SISTEM NI ČLOVEKOVOPRAVNO VZDRŽEN

1. Izhodišče: zakaj “minimalne” in ne “idealne” varovalke

To poglavje ne predlaga optimalnega ali reformiranega sistema. Opredeljuje najnižji prag varovalk, brez katerih zaporedje zakonitih postopkov postane ustavnopravno tveganje samo po sebi. Gre za varovalke, ki so že implicitno priznane v sodni praksi ESČP in Sodišča EU, vendar v slovenskem davčnem in prekrškovnem sistemu niso operativno zagotovljene. Temeljno izhodišče je preprosto: če pravni red dopušča nepovratne učinke pred učinkovitim pravnim varstvom, pravica obstaja le formalno.

2. Varovalka št. 1: Avtomatski suspenzivni učinek v primerih grožnje nepovratne škode

Minimalna zahteva je, da mora pravno sredstvo zadržati izvršitev, kadar bi izvršitev lahko povzročila nepovratne posledice (izguba dejavnosti, likvidnostni zlom, eksistenčna škoda). Ne gre za splošno suspenzivnost vseh pritožb, temveč za vezavo suspenzije na tveganje učinka, ne na diskrecijsko oceno organa.

Sodni standardi

- **Airey proti Irski – 1979 – ESČP**
- **Factortame – 1990 – SEU (C-213/89)**
- **Unibet – 2007 – SEU (C-432/05)**
- **U-I-122/13 – 2016-03-10 – USRS** (odlog kot diskrecija organa)

Bistvo varovalke

Suspenzija ne sme biti milost ali izjema, temveč pravica v tveganih primerih.

3. Varovalka št. 2: Materialna vez med težo ravnanja in intenziteto posledic

Minimalna zahteva pravne države je, da posledica sledi teži ravnanja. Kadar se institut po učinku približa sankciji (visoke globe, zavarovanja, kumulacija ukrepov), mora obstajati:

- individualizirana presoja,
- materialna sorazmernost,
- možnost vsebinskega ugovora.

Sodni standardi

- **Bendenoun proti Franciji – 1994 – ESČP**
- **Jussila proti Finski – 2006 – ESČP**
- **U-I-25/18, Up-110/18 – 2020-10-15 – USRS**

Bistvo varovalke

Kjer posledica učinkuje kot kazen, mora pravni red to priznati in temu prilagoditi varovalke.

4. Varovalka št. 3: Časovna omejitev postopkov z dejanskim učinkom

Formalne časovne omejitve brez sankcije za kršitev niso varovalka. Minimalna zahteva je, da ima zavezanec:

- pravico do učinkovitega pravnega sredstva zoper nerazumno dolge postopke,
- možnost preprečiti, da čas sam postane sankcija.

Sodni standardi

- **Kudła proti Poljski – 2000 – ESČP**
- **Scordino proti Italiji (št. 1) – 2006 – ESČP (Veliki senat)**

Bistvo varovalke

Postopek, ki traja tako dolgo, da uniči položaj zavezanca, je po učinku sankcija.

5. Varovalka št. 4: Prepoved kumulativnega kaznovalnega učinka brez celovite presoje

Kadar se davčni postopki, zavarovanja, izvršbe in prekrški seštevajo, mora obstajati mehanizem, ki presodi celotni učinek, ne vsakega dela posebej. Brez tega se kaznovalnost "razprši" po več institutih, vsak zase zakonit, skupaj pa represiven.

Sodni standardi

- **A. Menarini Diagnostics proti Italiji – 2011 – ESČP** (polna sodna kontrola pri sankcijsko intenzivnih ukrepih)
- **Bendenoun proti Franciji – 1994 – ESČP**

Bistvo varovalke

Sistem mora imeti "zavoro", ki prepreči, da se zakoniti ukrepi seštevajo v kazen brez imena.

6. Varovalka št. 5: Zastaranje kot dejanska, ne le formalna omejitev oblasti

Zastaranje mora delovati kot realna meja, ne kot procesna fikcija, ki se jo lahko neomejeno prekinja ali podaljšuje z dejanji organa. Minimalna zahteva je, da:

- zastaranje ne more biti izpraznjeno z lastnimi dejanji oblasti,
- dolgotrajna negotovost sama po sebi šteje kot ustavnopravno relevantna obremenitev.

Sodni standardi

- **Scordino proti Italiji (št. 1) – 2006 – ESČP (Veliki senat)**
- slovenska praksa zastaranje priznava formalno, vendar ne presoja njegove funkcije v kumulaciji postopkov.

Bistvo varovalke

Če zavezanec desetletje ne ve, ali je njegova zadeva zaključena, pravna varnost ne obstaja.

7. Varovalka št. 6: Prerazporeditev sistemskega tveganja

Najbolj temeljna varovalka je vprašanje: kdo nosi tveganje napake sistema. Minimalni ustavnopravni standard zahteva, da:

- tveganje napačne odmere ali neutemeljenega posega ni v celoti prevaljeno na posameznika,
- obstajajo mehanizmi, ki preprečijo, da država deluje “najprej, popravek pa morda kasneje”.

To izhaja iz celote sodne prakse o učinkovitem varstvu, zlasti:

- **Airey proti Irski – 1979 – ESČP,**
- **Factortame – 1990 – SEU,**
- **Unibet – 2007 – SEU.**

8. Sklep te točke: minimalne varovalke kot pogoj legitimnosti

Če sistem:

- povečuje moč oblasti,
- pospešuje izvrševanje,

- kumulira postopke, brez teh minimalnih varovalk, potem ne gre več za vprašanje zakonitosti posameznih odločb, temveč za vprašanje legitimnosti sistema kot celote. To poglavje zato ni reformni program, temveč kontrolni seznam: brez teh elementov davčni in prekrškovni sistem ne more zagotoviti, da pravice plačnikov davkov delujejo tudi v praksi – kar je temeljno merilo ustavnopravne vzdržnosti.
-

VIII. ANALIZA PRAVIC PLAČNIKOV DAVKOV (PPD), KI ZARADI ODSOTNOSTI VAROVALK DEJANSKO NE DELUJEJO – saj »tega« niti (še) ne »merimo«

(PPD + standardi ESČP in Sodišča EU: od deklaracije k realnim učinkom)

1. Metodološki uvod: zakaj “pravice ne delujejo”

To poglavje ne ugotavlja, ali so pravice plačnikov davkov (PPD) formalno priznane. Izhodišče je drugačno in strožje: ali pravice dejansko učinkujejo v tipičnih procesnih scenarijih, opisanih v poglavjih VI–VIII, in ali jih minimalne varovalke iz poglavja X sploh omogočajo.

Evropska sodna praksa je pri tem konsistentna: pravice, ki obstajajo le na papirju, niso človekovopravno relevantne. Ta standard je klasično formuliran v zadevi **Airey proti Irski – 1979 – ESČP**, kjer je ESČP poudarilo, da morajo biti pravice praktične in učinkovite, ne zgolj teoretične. Enako izhodišče prežema sodno prakso Sodišča EU glede učinkovitega sodnega varstva (**Unibet – 2007 – SEU, C-432/05**).

V nadaljevanju so zato analizirane ključne PPD, ki zaradi odsotnosti varovalk (suspenzije, časovnih omejitev, materialne sorazmernosti, celovite sodne presoje) v praksi ne delujejo, čeprav so formalno zagotovljene.

2. PPD-1: Pravica plačati le zakonito in pravilno odmerjen davek (*formalno priznana, materialno izpraznjena*)

Ta pravica je temelj davčnega prava. V praksi pa jo izničuje kombinacija:

- izvršbe pred dokončnostjo,
- zavarovanja pred pravnomočnostjo,
- nesuspenzivnosti pravnih sredstev.

Ko se davek izterja ali zavaruje pred dokončno presojo zakonitosti, pravica do plačila le zakonito odmerjenega davka izgubi vsebino. Kasnejši uspeh v sporu ne vzpostavi prejšnjega stanja.

Referenčni standardi

- **Factortame – 1990 – SEU (C-213/89)**
- **Unibet – 2007 – SEU (C-432/05)**
- **U-I-122/13 – 2016-03-10 – USRS** (odlog = diskrecija organa)

Sklep: PPD-1 je deklarativna, ker sistem dopušča, da se nezakonit poseg materializira pred učinkovitim varstvom.

3. PPD-2: Pravica do učinkovitega pravnega sredstva (*obstaja formalno, ne varuje pred nepovratnimi učinki*)

Pravna sredstva v davčnih in prekrškovnih postopkih obstajajo, vendar pogosto:

- ne zadržijo izvršitve,
- ne preprečijo zavarovanj,
- ne vplivajo na kumulativne učinke.

S tem je izpolnjen tipičen vzorec “prav imaš, a prepozno”.

Referenčni standardi

- **Airey proti Irski – 1979 – ESČP**
- **Factortame – 1990 – SEU (C-213/89)**
- **Unibet – 2007 – SEU (C-432/05)**

Sklep: PPD-2 ne deluje, kadar je učinkovitost pravnega sredstva odvisna od diskrecije organa ali časa postopka.

4. PPD-3: Pravica do izjave in kontradiktornosti (*omejena v ključnih fazah z najtežjimi učinki*)

V zgodnjih fazah (kontrola, preiskava, razširjeni nadzor) se odločilna dejstva pogosto zberejo:

- brez polne kontradiktornosti,
- ob izraziti informacijski asimetriji.

Kasnejša možnost izjave ne popravi začetnega neravnotežja, če so vmes že nastopili zavarovalni ali izvršilni učinki.

Referenčni standard

- **Sopropé – 2008 – SEU (C-349/07):** pravica biti slišan je splošno načelo EU in mora biti zagotovljena pred odločitvijo, ki negativno vpliva na posameznika.

Sklep: PPD-3 je funkcionalno omejena prav tam, kjer so posledice najtežje.

5. PPD-4 in PPD-13: Pravica do poštenega postopka in sorazmernega kaznovanja (prekrškovni sistem kot šibka točka)

Na davčnem in carinskem področju prekrškovni sistem:

- izreka zelo visoke globe,
- pogosto ne veže sankcije na težo ravnanja,
- se kumulira z davčnimi ukrepi.

Čeprav je formalno upravni, ima po učinku kaznovalne lastnosti.

Referenčni standardi

- **Bendenoun proti Franciji – 1994 – ESČP**
- **Jussila proti Finski – 2006 – ESČP**
- **U-I-25/18, Up-110/18 – 2020-10-15 – USRS**

Sklep: PPD-4 in PPD-13 odpovesta tam, kjer sistem kaznuje brez materialne individualizacije in brez ustreznih jamstev.

6. PPD-7 in PPD-9: Pravica do popravljivosti in sorazmernosti posegov v premoženje (nepovratni učinki kot sistemska značilnost)

Zavarovanja, izvršbe in dolgotrajni postopki pogosto povzročijo učinke, ki jih kasnejša odprava odločbe ne more več odpraviti. Pravica do popravljivosti tako postane zgolj teoretična.

Referenčni standardi

- **Scordino proti Italiji (št. 1) – 2006 – ESČP (Veliki senat)**
- **A. Menarini Diagnostics proti Italiji – 2011 – ESČP**

Sklep: PPD-7 in PPD-9 ne delujeta, ker sistem dopušča nepovratne posledice brez predhodne vsebinske presoje.

7. PPD-8 in PPD-16: Pravna varnost, razumen čas in zastaranje (čas kot prikrita sankcija)

Zastaranje in časovne omejitve obstajajo, vendar se v praksi:

- podaljšujejo,
- prekinjajo,

- razgrajujejo z zaporednimi postopki.

Rezultat je dolgotrajna negotovost, ki sama po sebi deluje represivno.

Referenčni standardi

- **Kudła proti Poljski – 2000 – ESČP**
- **Scordino proti Italiji (št. 1) – 2006 – ESČP (Veliki senat)**

Sklep: PPD-8 in PPD-16 sta v praksi oslavljeni do te mere, da ne zagotavljata pravne varnosti.

8. Sintezna ugotovitev: zakaj PPD odpovedujejo sistemsko

Analiza pokaže skupni vzorec: PPD ne odpovedujejo zaradi ene napačne norme, temveč zato, ker odsotnost minimalnih varovalk (poglavje X) omogoča, da:

- se posegi izvršijo pred varstvom,
- se postopki seštevajo,
- čas nadomesti sankcijo,
- tveganje napake v celoti nosi posameznik.

To poglavje zato deluje kot most: pokaže, katere pravice v realnosti ne delujejo, in zakaj je v naslednjem poglavju (XII-A – Casebook) nujno sistematično pregledati sodno prakso, ki te učinke prepoznava posamično, ne pa celostno.

1) Tabela: PPD × sodna praksa × institut × učinek

Legenda stolpcev

PPD (funkcionalno) = pravica plačnika davkov (v praksi)

Institut = kje se pravica "zlomi"

Učinek = tipičen realni (nepovraten / nesorazmeren) učinek

ESČP = nosilne zadeve (standard)

SEU (CJEU) = nosilne zadeve (EU procesni standardi)

SI (US/VS/UPRS) = slovenska praksa (operativno delovanje)

Opomba: ESČP in SEU case-i so navedeni kot "nosilni", ker postavljajo standard (učinkovitost pravnega sredstva, pravica do izjave, kaznovalna narava davčnih sankcij).

A) Dostop do učinkovitega varstva pred posegom (PPD 1–6)

PPD (funkcionalno)	Institut	Učinek v praksi	ESČP (standard)	SEU (standard)	SI praksa (operativno)
PPD-1: Plačam le zakonito odmerjen davek	izvršba pred dokončnostjo; zavarovanje	plačilo/odvzem premoženja pred dokončno presojo; "prav imaš – prepozno"	Airey v. Ireland (pravice morajo biti praktične in učinkovite – ne iluzorne)	Factortame (nacionalno sodišče mora biti sposobno dati začasno varstvo)	UPRS: suspenzivnost izvršbe vezana na oceno organa, ne na pravico zavezanca
PPD-2: Učinkovito pravno sredstvo (ne samo formalno)	omejitve pravnih sredstev "prepozno"; nesuspensivnost	pravno sredstvo obstaja, a ne prepreči škode	Airey v. Ireland (učinkovitost)	Unibet (učinkovito sodno varstvo – general principle EU)	UPRS: odlog izvršbe po uradni dolžnosti, brez pravice predloga (tipična praksa)
PPD-3: Pravica do izjave / biti slišan pred posegom	preiskava (ZFU/ZDavP-2); kontrola v pisarni; inšpekcija	odločitve na podlagi podatkov brez realne možnosti izjave pred škodo	(ESČP standardi fair trial v "criminal limb" pri kaznovalnih davčnih zadevah)	Sopropé – pravica do izjave kot splošno načelo EU pri carinah/dajatvah	(SI: potrebno dopolniti z zadevami o kršitvi kontradiktornosti v davčnih postopkih – v prilogi sodne prakse)
PPD-4: Nepriustranskost / pošten postopek v kaznovalnih zadevah	ZP-1 (prekrški davki/carine); kumulacija z davčnim postopkom	visoke globe + organ združuje funkcije → kaznovalni učinek brez kazenskih varovalk	Bendenoun v. France; Jussila v. Finland	(SEU: načelo učinkovitega sodnega varstva + pravica do obrambe v upravnih sankcijah)	(SI: nujno dodati sodno prakso glede ZP-1 v carinskih prekrških – v prilogi; v tem odgovoru nimam kompletnega seznama)
PPD-5: Pravica do suspenzije/odloga pri izvršbi	davčna izvršba (ZDavP-2)	odločilno varovalo je diskrecija organa; eksistenčni pritisk	(ESČP: učinkovito pravno varstvo pri grožnji nepovratne škode – standard)	Factortame; (tudi linija "interim relief" v EU pravu)	USRS U-I-122/13 izrecno izpostavi, da organ lahko odloži izvršbo do odločitve o pritožbi, če oceni uspeh pritožbe (torej diskrecijski filter) + UPRS praksa o suspenzivnosti
PPD-6: Predvidljivost, jasne informacije, konsistentna praksa	diskrecija izbire zavezanca; dokazni standardi	občutek arbitrarnosti; nemožnost preverbe "zakaj jaz"	(ESČP: legal certainty + fair balance v praksi)	(SEU: načelo pravne varnosti + pravica do obrambe v upravnih postopkih)	(SI: dopolniti s primeri neenotne prakse odloga/izvršbe; UPRS ima več serij odločb o suspenzivnosti)

B) Varovalke pred nepovratno škodo (PPD 7–13)

PPD (funkcionalno)	Institut	Učinek v praksi	ESČP (standard)	SEU (standard)	SI praksa
PPD-7: Popravljivost (če organ nima prav)	zavarovanje; izvršba; dolgotrajnost	tudi če zavezanec kasneje uspe, podjetje propade / škoda ostane	(ESČP: “praktično in učinkovito” + potreba po realnem remediju)	(SEU: učinkovito sodno varstvo + interim relief)	UPRS: odlog ni pravica zavezanca (tipični vzorec), zato popravljivost ni zagotovljena
PPD-8: Razumen čas do pravne varnosti	dolgotrajni inšpekcijski nadzor; preiskava	“postopek kot kazen”; leta negotovosti	(ESČP: razumen rok kot jedro učinkovitega varstva)	(SEU: učinkovito varstvo – tudi časovna dimenzija)	(SI: dopolniti s primeri o trajanju davčnih postopkov; v praksi se rešuje posredno)
PPD-9: Sorazmernost posegov v premoženje	izvršba pred dokončnostjo; zavarovanje	nesorazmerna blokada glede na spornost terjatve	(ESČP: fair balance – lastnina/proporcionalnost)	(SEU: sorazmernost pri izvrševanju EU pravil)	UPRS: suspenzivnost izvršbe omejena
PPD-10: Pravica do izjeme/obravnave po realni zmožnosti (ranljivost)	zavrnitev odloga/obročnega	“enakost” vodi v dejansko neenakost (majhni propadejo)	(ESČP: diskriminacija po učinku)	(SEU: načelo enakosti + sorazmernost)	(SI: dopolniti s prakso odloga; UPRS praviloma potrjuje zakonski okvir odloga)
PPD-11: Pravica do obrambe pri dokazovanju	dokazno breme; standardi “organ > zavezanec”	zavezanec dokazuje “negativno”; asimetrija informacij	(ESČP: fairness – posebej v kaznovalnih davčnih zadevah)	Sopropé (pravica do obrambe)	(SI: dopolniti z revizijami VSRS o dokazni oceni v davčnih sporih)
PPD-12: Ne biti selektivno tarča brez preverljivih kriterijev	diskrecija izbire zavezanca	neenakost pred zakonom brez dokazljivega razloga	(ESČP: arbitrariness/“quality of law”)	(SEU: načelo enakosti + pravna varnost)	(SI: zadeve o “risk selection” niso transparentne; tipična “slepa pega” nadzora)
PPD-13: Ne biti kaznovan za formalnosti brez materialne teže	ZP-1 (carine/davki)	visoke kazni brez realne povezave s težo/krivdo	Bendenoun; Jussila	(SEU: sorazmernost sankcij kot splošno načelo EU)	(SI: dopolniti s primeri carinskih prekrškov; v tem odgovoru nimam popolnega nabora odločb)

C) Odgovornost države in sistemska popravljivost (PPD 14–21)

PPD (funkcionalno)	Institut	Učinek v praksi	ESČP	SEU	SI praksa
PPD-14: Odgovornost organa za napačen poseg (ne samo teorija)	odškodninski režimi; procesna bremena	odgovornost obstaja, a nima preventivnega učinka	(ESČP: “effective remedy” – remedij mora biti realen)	(SEU: odgovornost države za kršitve EU prava – Francovich linija)	(SI: dopolniti s primeri odškodnin zaradi davčnih posegov – redki, a ključni)
PPD-15: Enotna in konsistentna praksa (ne loterija)	odlog/obročno; zavarovanje	velika nihanja → arbitrarnost	(ESČP: legal certainty)	(SEU: pravna varnost)	UPRS masovno potrjuje shemo “odlog je diskrecija organa”
PPD-16: Pravica do pravočasne odločitve in pravne varnosti	dolgotrajni postopki	negotovost kot “kaznovalni učinek”	(ESČP: reasonable time)	(SEU: učinkovito varstvo)	(SI: dopolniti)
PPD-17: Pravica do učinkovite sodne kontrole (ne formalistične)	omejitve upravnega spora; dokazna ocena	sodna kontrola pride prepozno ali preozko	(ESČP: full jurisdiction kadar gre za kaznovalne sankcije)	(SEU: effective judicial protection)	UPRS/VSRS: pogosto procesno omejeno presojanje (primeri revizij – dopolniti)
PPD-18: Pravica do varstva zasebnosti/podatkov v preiskavah	preiskava ZFU; zbiranje podatkov	širok poseg, težko nadzorljiv	(ESČP: zasebnost – sorazmernost v praksi)	(SEU: varstvo podatkov + pravica do obrambe)	(SI: dopolniti)
PPD-19: Pravica do pomoči/razumevanja (informacijska asimetrija)	kompleksnost postopkov; “pro se”	de facto neenakost orožij	Airey (dostop do pravice)	(SEU: učinkovito varstvo zahteva realen dostop)	(SI: dopolniti)
PPD-20: Pravica do varstva ranljivih (mali subjekti, fizične osebe)	kumulacija postopkov	ranljivi prej propadejo	(ESČP: posredna diskriminacija po učinku)	(SEU: enakost + sorazmernost)	(SI: dopolniti)
PPD-21: Pravica do “sistemskega učenja” organa iz napak	KPI-ji, upravljanje tveganj	ponavljanje napačnih posegov; padec zaupanja	(ESČP: implicitno v zahtevah za učinkovit remedij)	(SEU: načelo lojalnega sodelovanja + učinkovito izvrševanje prava)	USRS/UPRS praksa kaže strukturno diskrecijo pri suspenziji izvršbe → sistem brez avtomatske korekcije

Nosilni “paket” sodne prakse, uporabljen v tabeli (preverljivo)

- **ESČP: Bendenoun proti Franciji – 1994 – ESČP**
- **ESČP: Jussila proti Finski – 2006 – ESČP**

- **SEU: Sopropé – 2008 – SEU (C-349/07)**
- **SEU: Factortame – 1990 – SEU (C-213/89)**
- **SI: U-I-122/13 – 2016-03-10 – USRS**

IX. CASEBOOK – ARHIVSKI PREGLED SODNE PRAKSE PO PRAVICAH PLAČNIKOV DAVKOV (PPD)

(ESČP + Sodišče EU + slovenska sodišča, v funkciji PPD)

To poglavje je dokazno jedro. Namen ni citiranje zaradi avtoritete, temveč funkcionalna povezava:

katera pravica → kateri institut → kateri dejanski učinek → katera sodna praksa to potrjuje ali razkrije.

Struktura vsake kartice:

1. Zadeva
2. Dejstva
3. Pravno vprašanje
4. Odločitev / standard
5. Povezava s PPD in slovensko prakso

PPD-4 / PPD-13 – Pravica do poštenega postopka in sorazmernega kaznovanja

(prekrškovni sistem – ZP-1, davki in carine)

ESČP: Bendenoun proti Franciji (1994)

Sodišče: ESČP

Zadeva: *Bendenoun v. France*

Leto: 1994

1. **Dejstva:** Davčni zavezanec sankcioniran z zelo visokimi davčnimi dodatki in globami.
2. **Pravno vprašanje:** Ali imajo davčne sankcije lahko naravo kazenske obtožbe po 6. členu EKČP?
3. **Odločitev / standard:** Da. Če ima sankcija kaznovalni in odvračilni namen ter visoko intenziteto, se uporabljajo kazenskopravna jamstva.
4. **Povezava s PPD:**
 - PPD-4 (pošten postopek)
 - PPD-13 (sankcija mora slediti teži ravnanja)
5. **Povezava s Slovenijo:** Prekrškovni sistem po ZP-1 (zlasti carinski prekrški) ima:

- izjemno visoke kazni,
- objektivno odgovornost,
- upravni postopek z omejenimi jamstvi.
 - ➡ Slovenski sistem uporablja kaznovalne učinke brez ustreznega procesnega standarda.

ESČP: Jussila proti Finski (2006)

Sodišče: ESČP (Veliki senat)

Zadeva: *Jussila v. Finland*

Leto: 2006

Ključni dodatek: ESČP dopušča nižji standard jamstev le, če je sankcija nizke intenzitete.

➡ V Sloveniji to pogosto ne velja, ker so globe pogosto eksistenčne.

Slovenija: US RS Up-1293/10 (in sorodna linija)

Sodišče: Ustavno sodišče RS

Zadeva: Up-1293/10 (navedeno kot del "linije")

- **Dejstva:** Prekrškovni postopek vodi upravni organ, sodna kontrola je kasnejša.
- **Standard:** Formalna sodna kontrola zadostuje.
- **Problem:** US ne presoja teže sankcije v povezavi z vrsto postopka.

➡ PPD-4 in PPD-13 ostajata brez materialne zaščite.

PPD-2 / PPD-5 / PPD-7 – Pravica do učinkovitega pravnega sredstva in suspenzije

ESČP: Airey proti Irski (1979)

Sodišče: ESČP

Zadeva: *Airey v. Ireland*

Leto: 1979

Standard: Pravice morajo biti praktične in učinkovite.

➡ Pravica do pritožbe brez zadržanja izvršbe ni učinkovita.

ESČP: Čonka proti Belgiji (2002)

Sodišče: ESČP

Zadeva: *Čonka v. Belgium*

Leto: 2002

1. **Dejstva:** Izvršitev ukrepa pred obravnavo pravnega sredstva.
2. **Standard:** Če grozi nepovratna škoda, mora imeti pravno sredstvo avtomatski zadrževalni učinek.

SEU: Factortame (1990, C-213/89)

Sodišče: Sodišče EU (SEU/CJEU)

Zadeva: *Factortame*

Leto: 1990

Opr. št.: C-213/89

Standard: Nacionalno sodišče mora biti sposobno začasno zadržati izvršitev, sicer pravo EU ni učinkovito.

Slovenija: US RS U-I-122/13 (10. 3. 2016)

Sodišče: Ustavno sodišče RS

Zadeva: U-I-122/13

Datum: 10. 3. 2016

Ključna ugotovitev: Odlog izvršbe je odvisen od ocene organa, ne pravice zavezanca.

➡ PPD-5 in PPD-7 sta sistemsko prazni, ker je varovalka diskrecijska.

PPD-3 – Pravica do izjave in kontradiktornosti

SEU: Sopropé (2008, C-349/07)

Sodišče: Sodišče EU (SEU/CJEU)

Zadeva: *Sopropé*

Leto: 2008

Opr. št.: C-349/07

Standard: Pravica do izjave je splošno načelo EU, tudi v carinskih in davčnih zadevah.

➡ Zavezanec mora imeti dejansko možnost vplivati na odločitev pred posegom.

Slovenija: upravna in davčna praksa (operativni vzorec)

- kontrola v pisarni,
- preiskava po ZFU,
- razširjeni inšpekcijski nadzor.

→ Odločilna dejstva so pogosto zbrana pred učinkovito izjavo, posledice pa nastanejo takoj.

→ PPD-3 v praksi ne deluje.

PPD-8 / PPD-15 – Pravna varnost, konsistentnost, ne-arbitrarnost

ESČP: The Sunday Times proti Združenemu kraljestvu (“quality of law”)

Sodišče: ESČP

Zadeva: *The Sunday Times v. the United Kingdom*

Standard: “quality of law” (predvidljivost, dostopnost, nearbitrarno delovanje)

Uporaba v prispevku: Zakon mora biti ne le zapisan, temveč predvidljiv v praksi.

Slovenija (vzorec praks)

- diskrecija izbire zavezanca,
- neenotna praksa odlogov,
- različni dokazni standardi.

→ PPD-8 in PPD-15 odpovesta zaradi nepredvidljivosti.

PPD-9-11 / PPD-14 – Odgovornost države in popravljivost

ESČP: Scordino proti Italiji (št. 1) (2006)

Sodišče: ESČP (Veliki senat)

Zadeva: *Scordino v. Italy (No. 1)*

Leto: 2006

Standard: Popravek mora biti:

- pravočasen,
 - realen,
 - ne zgolj teoretičen.
-

Slovenija (vzorec)

- odškodninska odgovornost za davčne posege je izjemno redka,
- brez preventivnega učinka.

→ PPD-9–11 in PPD-14 ne delujejo kot sistemska varovalka.

PPD-12 / PPD-20 – Varstvo ranljivih in manjših**ESČP: Thlimmenos proti Grčiji**

Sodišče: ESČP

Zadeva: *Thlimmenos v. Greece*

Standard: Enaka obravnava v različnih položajih je lahko diskriminatorna.

Slovenija (vzorec)

- enaki postopki za mikro subjekte in velike sisteme,
- kumulacija postopkov povzroča hitrejši propad manjših.

→ PPD-12 in PPD-20 sta v praksi ignorirani.

B. SINTEZNA TABELA: PPD × MANJKAJOČA VAROVALKA × SCENARIJ × SODNA PRAKSA

PPD (pravica plačnikov davkov)	Manjkajoča minimalna varovalka (X)	Tipični scenarij (A–D)	Referenčna sodna praksa (naziv – leto – sodišče)
PPD-1 Pravica plačati le zakonito odmerjen davek	Avtomatski suspenzivni učinek pri tveganju nepovratne škode	A, D	<i>Factortame</i> – 1990 – SEU (C-213/89); <i>Unibet</i> – 2007 – SEU (C-432/05); U-I-122/13 – 2016 – USRS
PPD-2 Učinkovito pravno sredstvo	Suspenzija izvršitve + pravočasnost varstva	A, D	<i>Airey v. Ireland</i> – 1979 – ESČP; <i>Factortame</i> – 1990 – SEU (C-213/89)
PPD-3 Pravica do izjave in kontradiktornosti	Izjava pred posegom, ne ex post	A, C	<i>Sopropé</i> – 2008 – SEU (C-349/07)

PPD (pravica plačnikov davkov)	Manjkajoča minimalna varovalka (X)	Tipični scenarij (A–D)	Referenčna sodna praksa (naziv – leto – sodišče)
PPD-4 Pošten postopek v kaznovalnih zadevah	Priznanje kaznovalne narave + kazenska jamstva	C	<i>Bendenoun v. France</i> – 1994 – ESČP; <i>Jussila v. Finland</i> – 2006 – ESČP
PPD-5 Suspenzija / odlog kot varovalka	Pravica do odloga (ne diskrecija organa)	A, D	<i>Factortame</i> – 1990 – SEU (C-213/89); U-I-122/13 – 2016 – USRS
PPD-7 Popravljivost (restitutio)	Prepoved nepovratnih učinkov pred presojo	A, C, D	<i>Scordino v. Italy (No. 1)</i> – 2006 – ESČP
PPD-8 Pravna varnost in predvidljivost	Časovna omejenost postopkov z učinkom	B	<i>Kudła v. Poland</i> – 2000 – ESČP
PPD-9 Sorazmernost posegov v premoženje	Individualizirana presoja kumulativnega učinka	A, C	<i>Menarini Diagnostics v. Italy</i> – 2011 – ESČP
PPD-11 Pravica do obrambe v dokazovanju	Uravnotežen dokazni standard	A, C	<i>Sopropé</i> – 2008 – SEU (C-349/07)
PPD-12 Enaka obravnava / prepoved selektivnosti	Transparentni kriteriji izbire nadzora	B	standard ESČP o nearbitrarni oblasti ("quality of law")
PPD-13 Sorazmerno kaznovanje	Vez sankcije na težo ravnanja	C	<i>Bendenoun v. France</i> – 1994 – ESČP; (slovenski most: odločba o 68.a členu – 2020 – USRS)
PPD-16 Razumen čas / zastaranje	Zastaranje kot realna meja oblasti	B	<i>Scordino v. Italy (No. 1)</i> – 2006 – ESČP

Kako uporabljati tabelo (arhivski namen)

Tabela ni namenjena branju kot klasično besedilo, temveč kot orodje za orientacijo in sintezo.

- **Horizontalno branje:** sledi eni pravici (PPD) skozi več scenarijev; pokaže, da pravica ne odpove le v izjemi, temveč v ponavljajočih se verigah postopkov.
- **Vertikalno branje:** izhaja iz enega scenarija in pokaže, koliko pravic odpove hkrati; razkrije kumulativni učinek, ne posamično pomanjkljivost.
- **Sodna praksa v tabeli:** je most med sistemsko diagnozo in preverljivim standardom ESČP/SEU/USRS.

Tabela je namenoma brez normativnih predlogov; ti so obravnavani v poglavju X (Minimalne varovalke). Tukaj gre za diagnostični zemljevid: **kje in zakaj pravice plačnikov davkov v praksi ne delujejo**.

X. ZAKLJUČEK: KDAJ DAVČNI SISTEM PRESEŽE MEJO LEGITIMNOSTI IN POSTANE USTAVNOPRAVNO TVEGANJE

1. Jedrna ugotovitev: prag tveganja ni v “stopnji davka”, temveč v prenosu sistemskega tveganja

Ta prispevek je namerno zgrajen mimo običajne osi javnih razprav (davčne stopnje, olajšave, redistribucija). Ustavnopravna občutljivost davčnega sistema se v praksi praviloma ne prelomi pri vprašanju “koliko”, temveč pri vprašanju “kako” – predvsem: **kdo nosi tveganje napačne odmere, dolgotrajnosti in kumulacije zakonitih ukrepov.**

Davčni sistem postane ustavnopravno tvegan **takrat, ko je njegova tipična operativna logika** (ne izjemna) zasnovana po modelu:

- **država poseže takoj,**
- **pravna sredstva učinkujejo pozno ali diskrecijsko,**
- **posledice nastanejo prej, kot pride do učinkovite presoje,**
- **restitucija je pravno možna, vendar življenjsko in ekonomsko pogosto nemogoča.**

S tem sistem ne deluje več kot nevtralni mehanizem ugotavljanja in pobiranja javnih dajatev, temveč kot **asimetrična veriga**, v kateri se legitimnost formalne zakonitosti ohranja, dejanska človekovopravna vzdržnost pa se izčrpava.

2. Operativna definicija: “ustavnopravno tveganje” kot merljiv učinek

Prispevek je predlagal učinka-usmerjeno definicijo, ki je v praksi uporabna tudi brez abstraktne presoje posamezne norme:

Davčni (in davčno-prekrškovni) sistem postane ustavnopravno tvegan, ko tipična uporaba njegovih institutov povzroči nesorazmerne ali nepovratne posledice pred učinkovitim pravnim varstvom, pri čemer je breme sistemske napake sistematično prevaljeno na zavezanca.

Ta definicija je namenoma “operativna”: omogoča presojo realnih režimov delovanja (čas, veriga postopkov, zavarovanja, izvršba, prekrški), ne zgolj formalnih elementov.

3. Ključni mehanizem tveganja: veriga A–D kot standardni vzorec (ne anomalija)

Scenariji A–D so bili uvedeni zato, ker sodna praksa praviloma obravnava posamezne člene verige ločeno, medtem ko je **ustavnopravni problem ravno v kumulaciji**. Vsi štirje scenariji vodijo do iste skupne točke:

- pravica obstaja,
- standardi obstajajo (ESČP/SEU),
- vendar sistem dopušča, da pravica v času “izhlapi”.

S tem se pokaže, da glavni sistemski problem ni v tem, da bi bila pravna sredstva *formalno odsotna*, temveč da so v odločilnih primerih **funkcionalno neustrezna**, ker ne delujejo kot varovalka pred nepovratnim učinkom.

4. Minimalne varovalke niso “reforma”, temveč prag legitimnosti

Poglavje o minimalnih varovalkah ni politični ali ideološki program, temveč **test legitimnosti**: vprašanje, ali sistem sploh izpolnjuje minimalni standard “praktične in učinkovite pravice” (Airey) ter zahtevo po realnem sodnem varstvu, kadar grozi nepovratna škoda (logika Factortame/Unibet).

Če povzamemo: sistem ni človekovopravno vzdržen, če hkrati velja naslednje:

- izvršba in zavarovanja lahko učinkujejo pred učinkovito presojo,
- suspenzija je diskrecija, ne pravica v tveganih primerih,
- postopki nimajo učinkovite časovne zavore,
- prekrškovni mehanizem ima kaznovalne učinke brez sorazmerne materialne individualizacije in brez ustreznega procesnega standarda,
- kumulacija ukrepov ni predmet celovite presoje.

Tu je pomembna metodološka poanta: **tudi če je vsak del verige “zakonit”, je lahko celota nelegitimna**, ker sistemsko proizvaja nepovratne učinke brez predhodne vsebinske kontrole.

5. PPD kot “funkcionalni audit” davčne države

Analiza PPD je pokazala, da v slovenskem davčnem in davčno-prekrškovnem okolju številne pravice niso primarno kršene z izrecno normo, temveč z **operativnim dizajnom**:

- pravice so realno odvisne od časa,
- od diskrecije,

- od asimetrije informacij,
- od finančne vzdržljivosti zavezanca,
- od sposobnosti preživeti postopek.

To je bistvo razlike med **formalno pravno državo** in **materialno legitimnostjo sistema**. Pravni red je lahko normativno urejen, pa vseeno proizvaja tipičen izid “prav imaš, a prepozno”, ki je človekovopravno kritičen.

6. Ključni normativni sklep: “čas” je davčni ekvivalent sankcije

Prispevek je dokazoval, da je čas v davčnih postopkih pogosto funkcionalno ekvivalenten sankciji:

- dolgotrajnost ustvarja pritisk,
- negotovost zmanjšuje pravno varnost,
- zavarovanja in izvršbe materializirajo poseg,
- kasnejša razveljavitev pogosto ne more več vzpostaviti prejšnjega stanja.

To pomeni, da je ena najpomembnejših ustavnopravnih varovalk davčnega sistema **časovna arhitektura postopkov** in **učinkovitost začasnega varstva**. Kjer čas postane pritisk, sistem prehaja iz upravnega v kaznovalni učinek – brez priznanja tega prehoda in brez ustreznih jamstev.

7. Kaj mora narediti sistem, če želi ostati ustavnopravno vzdržen (brez “velike reforme”)

Če zaključek pretvorimo v “minimalni operativni program” (brez poseganja v davčne politike), potem je prag ustavnopravne vzdržnosti mogoče doseči z naslednjimi štirimi sistemskimi premiki:

1. **Suspenzija kot pravica v primerih tveganja nepovratne škode**

Ne kot splošna suspenzivnost, temveč kot pravilo, vezano na učinek (likvidnost, dejavnost, eksistenca).

2. **Celovita presoja kumulativnega učinka**

Mehanizem “zavore”, ki presoja seštevek ukrepov (davčni + zavarovanje + izvršba + prekršek), ne vsakega ločeno.

3. **Časovne omejitve z realno sankcijo za prekoračitev**

Ne deklarativne roke, temveč pravno učinkovito varstvo proti dolgotrajnosti.

4. Materialna sorazmernost v kaznovalnih režimih

Kjer učinek deluje kot kazen, mora sistem to priznati: individualizacija, teža ravnanja, realna možnost obrambe, ter dovolj "polna" sodna kontrola.

To niso "luksuzne" varovalke, ampak minimalni pogoji, da davčna država ne postane režim, v katerem posameznik sistemsko prevzema tveganje državne napake.

8. Končna teza prispevka (v eni povedi)

Davčni sistem postane ustavnopravno tvegan, ko zakoniti instituti v tipični kumulaciji in časovni dinamiki povzročijo nepovratne ali nesorazmerne posledice pred učinkovitim pravnim varstvom, pri čemer je popravek prepozen, zavezanec pa nosi breme sistemske napake.

9. Predlog za nadaljnje delo: "Casebook" kot dokazni zemljevid in podlaga za ciljno pobudo

Ker je problem strukturne narave, je nadaljnji korak logičen in metodološko čist:

- **razširiti casebook** po PPD (ne le nosilne sodbe, ampak serije odločitev UPRS/VSRS po tipičnih institutih),
- pri vsakem institutu zbrati **dokazne vzorce** (trajanje, ponavljanje, suspenzivnost, zavarovanja, prekrški),
- iz tega izdelati **ciljno ustavnopravno pobudo**, ki ne napada abstraktno "davčne države", temveč natančno pokaže, kje sistem v realnosti ne zagotavlja praktične učinkovitosti pravic.

....ko bo čas.

SKLEP ČLANKA

Prispevek je izhajal iz preprostega, a pogosto spregledanega vprašanja: ali je slovenski davčni sistem pošten v postopkovno-pravnem smislu. Analiza je pokazala, da odgovora na to vprašanje ni mogoče iskati v višini davčnih stopenj ali v abstraktni zakonitosti posameznih institutov, temveč v dejanskem delovanju davčnih in prekrškovnih postopkov v praksi.

Ugotovitev prispevka je, da slovenski davčni sistem v postopkovno-pravnem smislu **ni sistemsko pošten**, čeprav je v veliki meri formalen in zakonit. **Poštenost postopka namreč ni zagotovljena že s tem, da pravna sredstva obstajajo, temveč zahteva, da ta sredstva učinkujejo pravočasno in učinkovito – zlasti v situacijah, kjer grozijo**

nepovratne posledice za zavezanca. V praksi slovenskega davčnega sistema pa so izvršba, zavarovanje in kaznovalni učinki pogosto sproženi pred dokončno presojo zakonitosti, suspenzivni učinek pravnih sredstev pa je praviloma odvisen od diskrecije organa.

Ključni problem ni posamezen institut, temveč njihova kumulacija in časovna dinamika. Zakoniti postopki, ki so vsak zase razumljivi in legitimni, se v praksi pogosto povezujejo v verigo, v kateri zavezanec nosi celotno tveganje napačne odmere, dolgotrajnosti ali zmotne presoje. Če se kasneje izkaže, da je bil poseg neutemeljen, je popravek pogosto prepozen, saj so gospodarske, socialne ali osebne posledice že nastale. Takšen izid ni skladen s standardom postopkovne poštenosti, kot ga razvijata sodna praksa Evropskega sodišča za človekove pravice in Sodišča Evropske unije.

Posebej problematičen je položaj, ko davčni postopki učinkujejo kaznovalno, ne da bi bili temu prilagojeni procesni standardi. Prekrškovni sistem na davčnem in carinskem področju ima lahko zelo intenzivne posledice, **vendar se njihova teža in kumulativni učinek z drugimi postopki praviloma ne presojata celovito.** S tem se kaznovalni učinek razprši po več zakonitih institutih, brez jasne materialne presoje sorazmernosti in brez ustreznih varovalk.

Prispevek zato ne zagovarja teze, da je slovenski davčni sistem nezakonit ali arbitraren kot tak. Njegova osrednja ugotovitev je bolj zadržana, a hkrati bistvena: **sistem je postopkovno neuravnotežen**, ker ne zagotavlja, da bi bil zavezanec pred nepovratnimi posegi varovan na način, ki bi bil primerljiv z močjo in učinkovitostjo države. Postopkovna poštenost se v takem okolju ohranja predvsem na formalni ravni, ne pa dosledno tudi po dejanskih učinkih.

Če želi slovenski davčni sistem ostati ustavnopravno vzdržen, bo moral zagotoviti minimalne procesne varovalke, ki preprečujejo, da bi čas, kumulacija zakonitih ukrepov in diskrecija organov nadomestili vsebinsko presojo. Brez teh varovalk se tveganje napačnega delovanja sistema sistematično prenaša na davčne zavezance, kar ni združljivo z zahtevo po poštenem postopku v pravni državi.

Sklepno je zato mogoče ugotoviti, da slovenski davčni sistem **ni nepošten zaradi posameznih norm, temveč zaradi načina, kako njegovi postopkovni mehanizmi delujejo skupaj v praksi.** Prav v tem razkoraku med formalno pravilnostjo in dejanskimi učinki se kaže osrednje ustavnopravno tveganje, ki ga je namen tega prispevka identificirati.

STATE OF THE ART: DAVČNO PRAVO IN ČLOVEKOVE PRAVICE

1. Uvod: položaj obravnavane teme v obstoječi literaturi

Razmerje med davčnim pravom in človekovimi pravicami je v evropski pravni doktrini razmeroma dolgo prisotna, vendar metodološko omejena raziskovalna tema. Osrednji tok literature in sodne prakse se praviloma osredotoča na **posamične davčne institute, posamezne postopke ali posamezne upravne oziroma sodne akte**, medtem ko je vprašanje **kumulativnega, časovnega in sistemskega vpliva davčnih postopkov na položaj posameznika** v veliki meri prezrto.

Ključno referenčno delo na tem področju predstavlja članek Philipa Bakerja *Taxation and the European Convention on Human Rights* (British Tax Review, 2000), ki do danes ostaja ena najcelovitejših empiričnih analiz sodne prakse Evropske komisije in Evropskega sodišča za človekove pravice na področju obdavčitve. To poglavje povzema bistvene ugotovitve te doktrine in hkrati jasno opredeljuje njene meje, zlasti z vidika presoje kumulativnih učinkov davčnega sistema.

2. Empirična doktrina Strasbourških organov (Baker 2000)

2.1 Metodološki okvir

Bakerjeva analiza temelji na pregledu več kot 240 davčnih zadev pred Strasbourškimi organi v obdobju 1959–2000. Gre za izrazito **deskriptivno in empirično raziskavo**, katere namen ni normativno vrednotenje davčnih sistemov, temveč sistematičen prikaz:

- katerih določb EKČP se davčni spori najpogosteje dotikajo,
- v katerih primerih so bili pritožniki uspešni,
- in pod katerimi pogoji Strasbourški organi priznavajo posege v pravice davčnih zavezancev.

Avtor izrecno opozori, da baza primerov ni popolna in da ugotovitve ne omogočajo posploševanja zunaj analiziranega korpusa sodne prakse.

2.2 Člen 1 Prvega protokola (varstvo premoženja)

Osrednje materialnopravno izhodišče je člen 1 Prvega protokola k EKČP. Strasbourška doktrina izhaja iz dveh temeljnih tez:

1. vsaka obdavčitev pomeni **prima facie poseg v pravico do mirnega uživanja premoženja**;
2. drugi odstavek istega člena državam izrecno priznava pravico, da z davki posegajo v premoženjsko sfero posameznika.

Zato se presoja posegov ne osredotoča na vprašanje dopustnosti obdavčitve kot take, temveč na vprašanje, ali so davčni ukrepi:

- zakoniti,
- usmerjeni v legitimen javni interes,
- in ali vzpostavljajo **pravično ravnotežje** med javnim interesom in varstvom posameznika.

Empirični rezultat Bakerjeve analize je zgovoren: v veliki večini primerov so pritožbe zavrnjene. Uspešni sta bili le dve zadevi (Lemoine v. France; Hentrich v. France), obe pa sta povezani z **izjemno intenzivnimi izvršilnimi ukrepi**, pomanjkanjem sodnega nadzora in očitno nesorazmernostjo bremena.

Pomembno je, da tudi v teh primerih Strasbourški organi niso presojali davčnega sistema kot celote, temveč **posamezne izvršilne ukrepe**, obravnavane izolirano.

2.3 Člen 6 EKČP (pravica do poštenega sojenja)

Na procesni ravni Baker izčrpno analizira uporabo člena 6 EKČP v davčnih zadevah. Ustaljena doktrina Strasbourških organov izhaja iz stališča, da:

- **običajni davčni postopki ne sodijo pod člen 6 EKČP**, ker gre za vprašanja javnega prava.

Vendar Baker identificira tri pomembne skupine izjem:

- postopke v zvezi s **socialnimi prispevki**, kadar ti učinkujejo kot civilnopravne obveznosti;
- **civilne spore, ki izvirajo iz davčnih razmerij** (vračila davkov, odškodninski zahtevki, vračilo zaseženega premoženja);
- **davčne sankcije, ki po svoji naravi in teži pomenijo "kazensko obtožbo"** v smislu EKČP.

Zlasti slednja skupina je pomembna, saj sodna praksa (Bendenoun v. France in kasnejše zadeve) jasno potrjuje, da **davčne sankcije srednje ali visoke intenzivnosti aktivirajo polna procesna jamstva kazenskega postopka**, vključno s pravico do odločanja v razumnem roku.

Statistično gledano je prav kršitev razumnega roka najpogostejši razlog za uspeh pritožnikov v davčnih zadevah pred Strasbourškimi organi.

3. Meje obstoječe doktrine

Ključna omejitev obstoječe doktrine, ki jo razkriva Bakerjeva analiza, ni v nepoznavanju človekovih pravic v davčnem pravu, temveč v **načinu presoje**.

Tako sodna praksa kot prevladujoča doktrina:

- presojata **posamične davčne institute** (odmera, sankcija, izvršba),
- presojata **posamične postopke** ali posamezne faze postopka,
- in praviloma ignorirata **časovno zaporedje in seštevanje učinkov**.

Vprašanja, kot so:

- kumulativni učinek dolgotrajnih nadzorov,
- zaporedje odmere, zavarovanja, izvršbe in prekrškovnega postopka,
- ter dolgoročni socialni in eksistenčni učinki na posameznika in njegove družinske člane,

v obstoječi sodni praksi in doktrini praviloma **niso predmet samostojne presoje**.

4. Položaj obravnavanega prispevka glede na obstoječe stanje

Ta prispevek se umešča v opisano raziskovalno vrzel. Ne zanika ugotovitev obstoječe doktrine, temveč jih jemlje kot izhodišče. Njegov namen ni ponovna presoja dopustnosti obdavčitve ali posamičnih davčnih institutov, temveč:

- razširitev presoje z **ravni posameznega akta** na raven **učinka sistema**,
- analiza davčnih institutov kot **medsebojno povezanih procesnih verig**,
- in vključitev **časovne ter kumulativne dimenzije** v ustavnopravno presojo.

V tem smislu se prispevek ne postavlja v nasprotje z obstoječo evropsko doktrino, temveč jo metodološko dopolnjuje tam, kjer sama zaradi fragmentarne narave sodne presoje ne more ponuditi celovitega odgovora.

5.Referenčne sodbe, ki nakazujejo reševanja problemov.... kumulativni učinek dolgotrajnih nadzorov, zaporedje odmere, zavarovanja, izvršbe in prekrškovnega postopka ter dolgoročni socialni in eksistenčni učinki na posameznika in njegove družinske člane,

A) Kumulativni učinek dolgotrajnih nadzorov (audit + sodni del kot “celota”)

1) Janosevic v. Sweden (ESČP)

- Relevantno, ker ESČP za presojo **razumnega roka** začne šteti že od **davčnega revizijskega poročila/audit report**, ki vsebuje dodatno odmero in doplačilo (surcharges), in presoja trajanje kot **enoten proces** (upravno + sodno).
- Uporaba v tvojem tekstu: dokaz, da je mogoče (in včasih nujno) presojati **celotno časovno verigo** od prvega “trigger” dejanja davčnega organa, ne le trajanja sodnega dela.

2) Västberga Taxi Aktiebolag and Vulic v. Sweden (ESČP)

- Zadeva je davčno-procesna (taxes + surcharges) in se uporablja kot referenca za standarde po členu 6 v davčnih sankcijah ter procesne učinke davčnega ravnanja.
- Uporaba: kot dodatna "švedska linija" ob Janosevic za prikaz, da se v davčnih surcharge zadevah dejansko presoja **postopek kot zaporedje faz**.

Opomba: ESČP praviloma ne razvije eksplicitne teorije "kumulativnih učinkov" kot posebne kategorije, vendar pri "reasonable time" pogosto uporablja **holističen pristop** (začetek štetja in obseg postopka), kar ti metodološko potrebuješ.

B) Zaporedje odmere → zavarovanja/izvršbe → prekršek/sankcija (in vprašanje "prezgodnje" izvršitve)

3) Janosevic v. Sweden (ESČP) – izvršba pred dokončnostjo

- ESČP izrecno naslavlja vprašanje, ali je dopustno izvajati **izvršilne ukrepe** še preden odločitev o davčnih surcharge postane dokončna, in poudari, da člen 6 tega *načeloma* ne izključuje, vendar je težišče na **varovalkah** in procesnih jamstvih.
- Uporaba: neposredna referenca za tvojo tezo o "verigi" (odmera/sankcija + izvršba) in o tem, da problem ni samo zakonitost akta, ampak **učinek zaporedja**.

4) Gasus Dosier- und Fördertechnik GmbH v. Netherlands (ESČP) – izvršba davkov proti tretjemu

- Klasična A1P1 sodba o davčni izvršbi, kjer ESČP poudari **širok margin of appreciation** držav pri davčni izterjavi, a hkrati test **fair balance/proportionality**. Ta primer je posebej uporaben pri vprašanjih, ko davčna izterjava "prebije" civilnopravna upravičenja (npr. zavarovanje lastninske pravice).
- Uporaba: kot materialnopravni okvir A1P1, ki ga potem v tvojem članku povežeš z verigo ukrepov.

5) Hentrich v. France (ESČP) – diskrecija davčnega organa + procesne varovalke

- Referenčna zadeva, kjer je problem prav **arbitrarna/selektivna uporaba** davčnega instrumenta in odsotnost osnovnih **procesnih varovalk**; to je tipičen primer, ko ESČP reče: davčni cilj da, vendar ne brez "fair procedures".
- Uporaba: odlična sodba za argument "davčni instrumenti kot invazivna pooblastila potrebujejo procesne varovalke", zlasti v fazah pred/med izvršbo.

C) Dolgoročni socialni in eksistenčni učinki na posameznika in družino (vključno z otroki)

Tukaj je realnost taka: **ne obstaja obsežna linija sodb, ki bi eksplicitno merila kumulativni socialni učinek davčnih postopkov na družino/otroka** kot samostojno presojo. V praksi se takšni učinki obravnavajo posredno skozi:

- **A1P1 (premoženje, tudi socialne pravice kot "posest")**, in/ali
- **Article 8 (družinsko življenje)**, in/ali
- **proporcionalnost izvršilnih ukrepov**.

Za referenčno podlago (ne nujno "davčno", a metodološko uporabno) priporočam:

6) Vodič ESČP o A1P1 (Guide on Article 1 of Protocol No. 1)

- Vodič sistematizira standarde o **proporcionalnosti**, “**excessive burden**”, **izvršbi**, **konfiskaciji** in podobno. To je uraden kompilacijski vir, ki ga lahko uporabiš kot “most” do socialno-eksistenčnih učinkov (tudi pri javnih dajatvah).

7) Vodič ESČP o Article 8 (Guide on Article 8)

- Posebej pomembno za tvojo trditev, da mora biti tudi pri posegih države v posameznika odločanje procesno pošteno in da je treba tehtati interese, kjer se dotika družine.

8) “Dolžina postopkov” kot sistemski problem (Council of Europe publikacija)

- Uporabno za argument, da ESČP pri “reasonable time” presoja rezultat (ali je bilo razumno) in da dolgotrajnost pogosto postane **sistemska kršitev**; to ti pomaga, ko kumulativnost gradiš skozi časovno dimenzijo.

1) Kumulativni učinek dolgotrajnih postopkov / dolgotrajnih omejitev (čas + seštevanje učinkov)**Sporrong and Lönnroth v. Sweden (1982)**

- **Jedro za vas:** ESČP izrecno obravnava “**combined use, over a long period of time**” in pove, da so posledice posega **resnejše** zaradi kombinacije ukrepov skozi čas.
- **Pravni okvir:** A1P1 (varstvo premoženja).
- **Pinpoint:** § 60 (posebej zadnji del o “combined use, over a long period of time”).

<https://hudoc.echr.coe.int/app/conversion/pdf/?filename=001-57580.pdf&id=001-57580&library=ECHR>

Västberga Taxi Aktiebolag and Vulic v. Sweden – izvrševanje sodbe (CM/ResDH(2007)61; povzetek izvršitve)

- **Jedro za vas:** v “execution” dokumentu (Odbor ministrov) je eksplicitno poudarjeno:
 - **zastoji** (sodišče + organ),
 - **izguba učinkovitega dostopa do sodišča** zaradi časa,
 - ter **dolžina postopkov** (npr. skoraj 7 let 5 mesecev za družbo; 6 let 9 mesecev za fizično osebo).
- **Pravni okvir:** 6(1) (dostop do sodišča + razumen rok).
- **Pinpoint:** “Introductory case summary”, zlasti vrstice o: *two and a half years pending; almost seven years and five months; six years and nine months*. (To je zelo uporabno za vašo tezo o **časovni dimenziji** in izgubi “učinkovitosti” pravnega varstva.)

2) Zaporedje: odmera → (ne-suspenzivnost) → zavarovanje/izterjava → izvršba → prekršek/sankcija (proceduralni “stack”)

Janosevic v. Sweden (2002)

- **Jedro za vas:** ESČP problematizira model, kjer je **davčno breme/izvrševanje** lahko učinkovito realizirano pred polnim sodnim nadzorom; ter poudari zahteve glede **učinkovitega sodnega varstva** v kontekstu davčnih dodatkov (tax surcharges) kot “criminal charge”.
- **Pravni okvir:** 6(1) (kaznovalni vidik davčnih dodatkov; procesna jamstva).
- **Pinpoint (za vašo “zaporedje + urgentnost” tezo):** v povzetkih in analizah se običajno citira del o nujnosti, da postopek teče s potrebno **urgentnostjo** in da je sodni nadzor **realen** (ne le teoretičen). V tem gradivu je kot ključni sklic izpostavljen § 106.

Rousk v. Sweden (2013)

- **Jedro za vas:** ESČP presoja **zaporedni skupek:** davčni dolg → izvršba (prodaja nepremičnine) → izselitev, pri čemer je kritično, da organi niso zadostno upoštevali **tekočih postopkov** (npr. glede izvršilnega naslova / zadržanja) in možnosti milejših ukrepov.
- **Pravni okvir:** 8 (dom) + A1P1 (premoženje).
- **Pinpoint:** § 124–125 (resna pomanjkljivost skrbnosti glede na “very grave consequences”; možnost razveljavitve ukrepa; nesorazmernost prodaje in izselitve; relevantno tudi, da so postopki o podlagi/oviri še tekli).

https://hudoc.echr.coe.int/app/conversion/pdf/?TID=ihgdqbxnfi&filename=001-123422.pdf&id=001-123422&library=ECHR&utm_source=chatgpt.com

3) Dolgoročni socialni in eksistenčni učinki na posameznika in družinske člane (dom, varnost, “preživetveni” učinek)

Vaskrsić v. Slovenia (2017)

- **Zakaj je strateško ključno za Slovenijo:** primer domače države, kjer ESČP ugotavlja nesorazmernost **izgube doma** zaradi **izjemno nizkega dolga**, in kritično vrednoti (tudi) odsotnost realne presoje alternativnih, milejših sredstev.
- **Pravni okvir:** A1P1 (premoženje); dejansko pa gre za tipičen “eksistenčni” primer (izselitev družine iz doma).
- **Pinpoint:**
 - dejstva o porazdelitvi kupnine + davki in izselitev družine: §§ 38–42,
 - jedro argumenta o nesorazmernosti (dolg 124 EUR; pomanjkanje obravnave alternativ; resnost posledic): §§ 62–66 in nadaljnja presoja (v

izseku je zelo uporaben tudi del, kjer sodišče izpostavi majhnost dolga in potek prodaje).

<https://hudoc.echr.coe.int/app/conversion/docx/pdf?filename=CASE+OF+VASKRSI%C4%86+v.+SLOVENIA.pdf&id=001-173102&library=ECHR&logEvent=False>

Hentrich v. France (1994)

- **Jedro za vas:** davčno motiviran poseg v premoženje (predkupna/“pre-emption” logika) + **proceduralna neenakost / pomanjkanje učinkovitega izpodbijanja** lahko vodi v kršitev zaradi samovolje in neuravnoteženosti.
- **Pravni okvir:** A1P1 (fair balance + safeguards).
- **Pinpoint:** ključni deli so v razdelku, kjer sodišče kritizira, da prizadeti ni mogel učinkovito izpodbijati odločilnih elementov posega; uporabni so odstavki v območju, kjer se pojavi formula o *effective challenge* in presoji samovolje (v tem besedilu se to nahaja okrog §§ 42–49).

<https://hudoc.echr.coe.int/app/conversion/pdf/?TID=ihgdqbxnfi&filename=001-57903.pdf&id=001-57903&library=ECHR>

4) “Fair balance” in prenos bremena v davčnem izvrševanju (tudi do tretjih oseb) – uporabno za argument “individual and excessive burden”

Gasus Dosier- und Fördertechnik GmbH v. the Netherlands (1995)

- **Jedro za vas:** davčna izvršba in privilegiji države lahko prenesejo breme na subjekte, ki niso “klasični davčni dolžnik”; sodišče zgradi analizo skozi **proporcionalnost** in **porazdelitev tveganj** (fair balance).
- **Pravni okvir:** A1P1.
- **Pinpoint:** v sodbi so jedrni odstavki, kjer ESČP razlaga **fair balance** in zakaj (v konkretnem primeru) zahteva proporcionalnosti velja za izpolnjeno; ti deli so v razdelku, kjer se ponavlja termin *fair balance* (najdbe so vezane na točko “fair balance” v sodbi).

<https://hudoc.echr.coe.int/app/conversion/pdf/?filename=001-57918.pdf&id=001-57918&library=ECHR>

Kako to neposredno uporabite v vašem “kumulativnem” okviru (praktična formulacija teze)

Iz zgornjih zadev dobite tri “dokazne bloke”, ki se lepo zložijo v vašo metodiko:

1. **Kombinacija ukrepov + čas** ni postranska okoliščina, temveč element intenzitete posega (Sporrong, § 60).

<https://hudoc.echr.coe.int/app/conversion/pdf/?filename=001-57580.pdf&id=001-57580&library=ECHR>

2. **Zaporedje postopkov** (davčna obveznost → izvrševanje → prodaja doma → izselitev) mora imeti procesno skrbnost, ker so posledice “very grave” (Rousk, §§ 124–125).

https://hudoc.echr.coe.int/app/conversion/pdf/?TID=ihgdqbxnfi&filename=001-123422.pdf&id=001-123422&library=ECHR&utm_source=chatgpt.com

3. **Eksistenčna teža** (izguba doma) je lahko nesorazmerna tudi pri formalno zakonitem izvrševanju – posebej, če sodišča/organ ne presodijo realnih alternativ (Vaskrsić; dejstva §§ 38–42; argumentacija § 62+).

<https://hudoc.echr.coe.int/app/conversion/docx/pdf?filename=CASE+OF+VASKRSI%C4%86+v.+SLOVENIA.pdf&id=001-173102&library=ECHR&logEvent=False>

REFERENČNA MATRICA - Presoja kumulativnih učinkov davčnih postopkov v sodni praksi ESČP

Namen matrike: omogočiti strukturirano sklicevanje na sodno prakso ESČP pri utemeljevanju teze, da je treba davčne institute presojati **kumulativno, časovno in po njihovih dejanskih eksistenčnih učinkih**, ne zgolj posamično in izolirano.

Sodba (ESČP)	Davčni / postopkovni institut	Faza postopka	Relevantna pravica	Test / standard ESČP	Ključni odstavki	Element kumulativnosti	Kako uporabiti v davčnih zadevah (ZDavP-2 / Ustava RS)
Sporrong and Lönnroth v. Sweden (1982)	Dolgotrajna omejitev razpolaganja s	Dolgoročni upravni režim	A1P1	<i>Fair balance</i> ; teža posega narašča s časom	§ 60	Izrecno priznana kombinacija ukrepov + čas	Argument, da dolgotrajni davčni nadzori in odprti

	premožen jem						postopki sami po sebi povečujejo intenziteto posega
Janosevic v. Sweden (2002)	Davčni dodatki (surcharges) + sodni nadzor	Odmera → sodni spor	Člen 6 EKČP	Razumen rok; učinkovit sodni nadzor	§ 106	Postopek obravnavan kot celota (upravni + sodni del)	Za štetje trajanja od prvega posega (npr. zapisnik nadzora) in ne šele od tožbe
Västberga Taxi AB and Vulic v. Sweden (2002)	Davčna sankcija + dolgotrajn i postopek	Celotna procesna veriga	Člen 6 EKČP	Dostop do sodišča; razumen rok	povzetek izvršitve (CM/ResDH(20 07)61)	Časovna kumulacija vodi v neučinkovit ost pravnega sredstva	Podlaga za tezo: pravno sredstvo brez časovne učinkovitos ti ni ustavno zadostno
Rousk v. Sweden (2013)	Davčni dolg → izvršba → prodaja nepremič nine	Izvršba med odprtimi postopki	A1P1 + člen 8	Sorazmern ost; skrbnost organov	§§ 124–125	Zaporedje postopkov + zelo hude posledice	Zahteva po presoji milejših ukrepov pred izvršbo (suspenziv nost, obroki)
Vaskrsić v. Slovenia (2017)	Izvršba zaradi nizkega dolga	Izvršba / prodaja doma	A1P1	Individual no in pretirano breme	§§ 38–42, 62–66	Eksistenčni učinek (izguba doma)	Ključen precedens za sorazmern ost davčne izterjave glede na višino dolga
Hentrich v. France (1994)	Diskrecijs ka davčna preempcij a	Poseg brez učinkovit ega pravnega sredstva	A1P1	Prepoved samovolje; procesne varovalke	§§ 42–49	Kumulacija diskrecije + odsotnost varovalk	Argument proti neomejeni diskreciji FURS brez predhodne ga obvestila

Gasus Dosier- und Förder- technik GmbH v. Netherlands (1995)	Davčna izvršba proti tretji osebi	Izvršba	A1P1	<i>Fair balance</i> ; porazdelit ev tveganj	razdelek o proportionality	Prenos sistemskega bremena na posameznika	Podlaga za kritiko prenosa davčnega tveganja izključno na zavezanca
---	--	---------	------	---	-------------------------------	---	--

Sklepna metodološka ugotovitev

Čeprav ESČP praviloma presoja **posamične akte**, iz navedenih sodb jasno izhaja, da:

- čas,
- zaporedje ukrepov in
- dejanske eksistenčne posledice

lahko bistveno vplivajo na presojo sorazmernosti in poštenega ravnotežja.

Ta matrika zato omogoča utemeljeno nadgradnjo obstoječe doktrine v smer **presoje učinka sistema** (systemic impact assessment) v davčnih postopkih

(A) Bibliografska tabela – avtorji, šole in kjer točno
odpovejo pri kumulativnosti

Avtor / šola	Ključno delo	Fokus	Prispevek k tvoji temi	Kje literatura odpove	Kako jo uporabiš
Philip Baker	<i>Taxation and the ECHR</i>	EKČP + davki	Sistematičen pregled pravic (Art. 6, A1P1), kaznovanost davčnih sankcij	Obravnava posamične institute , ne verig postopkov	Kot normativno sidro : pravice obstajajo, a niso operativno zagotovljene
ESČP (factsheets)	<i>Taxation factsheet</i>	Sodna praksa	Avtoritativni povzetek standardov	Case-by-case logika, brez kumulacije	Pokaže mejo sodne presoje (fragmentarnost)
Jussila / Bendenoun linija	ESČP sodbe	Kaznova lnost	Potrdi, da davčni/prekrškovni ukrepi lahko sprožijo kazenska jamstva	Intenziteta presojana izolirano	Utemelji poglavje o kaznovanih učinkih zunaj kazenskega prava
Pasquale Pistone (IBFD)	<i>Legal Remedies in European Tax Law</i>	Pravna sredstva	Dostop do pravnega sredstva v EU davčnem pravu	Ne presoja učinkovitosti v času	Most do teze članka "prav imaš, a prepozno"
Maduro / Kofler / IBFD	<i>Human Rights and Taxation...</i>	HR + davki	Najbližje tvoji temi v mainstreamu	Manjka end-to-end pogled	Delo je mogoče uporabiti, kot dokaz, da kumulativni učinek še ni razvit
Juliane Kokott & Pistone (eds.)	<i>Taxpayers in International Law</i>	Minimalni standardi	Koncept "minimum standards"	Brez operacionalizacije kumulacije	Podlaga za idejo seznama minimalnih varovalk
Judith Freedman (Oxford)	delo o tax administration	Diskrecija, rule of law	Razlaga institucionalno asimetrijo	Ne kvantificira eksistenčnih učinkov	Teoretični temelj za prenos systemskega tveganja
EU pravo (Factortame/ Unibet)	SEU sodbe	Učinkovitost varstvo	Interim relief kot pogoj učinkovitosti	Ne davčno-specifično	Ključni dokaz, da je suspenzivnost pogoj , ne izjema
Administrativne law (EU)	doktrina začasnih ukrepov	Začasno varstvo	Standard nepovratne škode	Brez davčnih verig	Utemelji zahtevo po avtomatskih varovalkah
CIA – social policy	Cumulative Impact Assessment	Metodologija	Merjenje seštevka posegov	Nepravna doktrina	Metodološki "import" za učinek sistema

NEEDODELAN POPIS**1) “ECHR + davki” – klasična linija (temelj za tvojo tezo, a pogosto fragmentarna)****Philip Baker (UK)**

- Baker je ena ključnih referenc za **sistematičen pregled davčnih zadev pred ESČP** (Art. 6, A1P1, nemo tenetur, kaznovalnost davčnih sankcij). Njegov pristop je zelo uporaben za “pravni zemljevid standardov”, manj pa za **end-to-end kumulacijo davčnih verig** (nadzor → zavarovanje → izvršba → prekršek).

https://www.fieldtax.com/wp-content/uploads/2015/04/BTR-2000-4-211-377-Taxation-and-the-European-Convention-on-Human-Rights.pdf?utm_source=chatgpt.com

ESČP “factsheet” in doktrina o davkih

- ESČP sam (prek factsheetov) dobro pokaže **tipične pravice in standarde v davčnih sporih** (npr. pravica do poštenega postopka v “kaznovalnih” davčnih sankcijah, razumen čas, nemo tenetur). To je odlična “uradna kompilacija”, vendar logično ostaja **case-by-case** in zato ne meri kumulativnih učinkov.

https://www.echr.coe.int/documents/d/echr/fs_taxation_eng?utm_source=chatgpt.com

Dodatni avtorji na osi “tax penalties = criminal charge”

- Obstaja specializirana literatura o **kvalifikaciji davčnih sankcij kot “kazenskih” po Art. 6 EKČP** (Bendenoun/Jussila linija). To neposredno podpira tvojo poanto o “kaznovalnih učinkih zunaj kazenskega prava”, a spet praviloma obravnava **sankcije izolirano**.

https://www.fieldtax.com/wp-content/uploads/2014/12/2007-December.pdf?utm_source=chatgpt.com

Uporabnost za tvoj članek: ta linija daje **normativne sidrne točke** (standard “praktične in učinkovite” pravice, “criminal charge”, razumen čas), ne pa metodologije za **kumulativno presojo institucionalnih verig** – kar je tvoj prispevek.

2) “EU Charter + učinkovito sodno varstvo + interim relief” – pravno-tehnična hrbtenica za “prepozno varstvo”

Kjer gradiš tezo “prav imaš, a prepozno”, je jedro v:

- **učinkovitem sodnem varstvu** in

- **začasnih ukrepih / interim relief**, kadar grozi nepovratna škoda.

Tu je relevantna evropska pravna linija (CJEU/teorija učinkovitega varstva) – tudi če ni “davčno” osrediščena:

- razprave o **interim relief kot sestavini učinkovitega varstva** in sodni praksi, ki se pogosto citira tudi v davčnih kontekstih (Factortame in sorodne zadeve).

https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX%3A61999CC0001&utm_source=chatgpt.com

- širši administrativnopравни okvir (EU administrative law) o začasnih ukrepih in pravici do učinkovitega sodnega varstva, ki jo davčno pravo pogosto “posvoji”, ko pride do izvršbe pred dokončnostjo.

https://academic.oup.com/book/1726/chapter/141376718?utm_source=chatgpt.com

Uporabnost za tvoj članek: to je najboljša doktrinarna podlaga za zahtevo, da **suspenzivnost/začasno varstvo** ni “milost”, temveč funkcionalni pogoj, kadar so učinki nepovratni – kar je v tvojem delovnem gradivu jedrna minimalna varovalka.

KDAJ POSTANE DAVČNI SISTEM USTA...

3) IBFD/GREIT “Human Rights & Taxation” – najbližje tvoji temi, a z luknjo pri kumulativnosti

Maduro / Pistone / Kofler (IBFD/GREIT)

- IBFD-jeva zbirka **Human Rights and Taxation in Europe and the World** je ena ključnih “platform” za povezovanje človekovih pravic in davkov (EU Charter, ECHR, globalizacija, standardi). To je najbolj neposreden “mainstream” vir za tvojo temo.

https://www.ibfd.org/sites/default/files/2021-12/14_085_Human%20Rights%20and%20Taxation%20in%20Europe%20and%20the%20World_final_web.pdf?utm_source=chatgpt.com

Pistone (ed.) – “Legal Remedies in European Tax Law”

- Zelo pomembno za procesno dimenzijo: **pravna sredstva, upravni in sodni nadzor v davčnih zadevah**. Tipično: kakovost standardov, dostop do pravnega sredstva, učinkovitost.

https://www.cideeff.pt/xms/files/Arquivo/2022/Artigos_APD/Legal_remedies_european_tax_law_IBFD_2009.pdf?utm_source=chatgpt.com

Novejša IBFD linija: “Taxpayer’s Right to Defence...”

- Dela, ki posebej obravnavajo **pravico do obrambe, pravico do poštenega postopka v davčnih zadevah v EU/ECHR režimu**.

https://www.ibfd.org/sites/default/files/2024-09/20_007_taxpayer_-_right_to_defence_in_the_eu_law_final_web.pdf?utm_source=chatgpt.com

Kje IBFD tipično “ne zadene” tvojega jedra: ker je fokus pogosto na **pravicah/standardih po institutih ali po pravnih režimih**, manj pa na **modeliranju verig** (nadzor → zavarovanje → izvršba → prekršek → (neučinkovit) ex post spor) in na **kumulativni, časovni, eksistenčni “end-to-end” metriki**. Ravno to, kar v tvojem članku definiraš kot “učinek sistema”.

KDAJ POSTANE DAVČNI SISTEM USTA...

4) “Global minimum standards / taxpayers’ rights” – Kokott & Pistone (najboljša platforma za nadgradnjo v kumulativnost)

Juliane Kokott & Pasquale Pistone (eds.), *Taxpayers in International Law* (Hart, 2022)

- To je trenutno ena najmočnejših referenc za **internacionalizacijo davčnih postopkovnih pravic** in koncept **minimalnih standardov varstva** (procedural rights, rights re sanctions, substantive).

https://www.bloomsbury.com/us/taxpayers-in-international-law-9781509954025/?utm_source=chatgpt.com

Zakaj je to pomembno za tvojo “kumulativno” ambicijo:

- knjiga sistematizira pravice v kategorije; tvoja inovacija je, da pokažeš, da **kategorije v realnosti delujejo kot veriga** in da se standard “učinkovitosti” presoja šele, ko pogledaš **kumulacijo + čas + nepovratnost**.
-

5) “Tax administration iscretion” – šola, ki je najbližje tvoji kritiki “institucionalne asimetrije”

Judith Freedman (Oxford CBT) in sorodni avtorji

- Freedman in krog davčne administracije/pravne države obravnavajo **diskrecijo, upravljanje tveganj, razmerje med administracijo in zavezancem, procesno pravičnost**, pogosto skozi prizmo rule of law. To je najboljši most med “človekovimi pravicami” in “davčno realnostjo”.

https://www.bloomsbury.com/uk/dynamics-of-taxation-9781509929092/?utm_source=chatgpt.com

Uporabnost za tvoj članek: tukaj dobiš konceptualna orodja za:

- zakaj **diskrecija izbire zavezanca + asimetrija informacij + trajanje** postanejo samostojen poseg,
- in zakaj sodna presoja posamičnih aktov pogosto ne zmore zajeti sistemske dinamike.

KDAJ POSTANE DAVČNI SISTEM USTA...

6) Metodološki “import” za kumulativne učinke (tu lahko tvoje delo postane res novo)

Ker “kumulativnost” v davčnem kontekstu manjka, je koristno prevzeti metodologijo iz sorodnih polj, kjer se kumulativni učinki standardno merijo:

- **cumulative impact assessment** v socialni politiki (npr. ocene kumulativnih učinkov reform davkov + transferjev na ranljive skupine). Ta literatura ni “davčno-procesna”, je pa metodološko dragocena za to, kar ti želiš: **merjenje seštevka posegov in učinka na človeka (tudi otroka)**.

https://www.equalityhumanrights.com/sites/default/files/cumulative-impact-assessment-report.pdf?utm_source=chatgpt.com

To je verjetno najbolj produktivna pot: vzameš pravne standarde (ECHR/EU/USRS) + davčne institute (ZDavP-2, ZFU, ZP-1) in dodaš **CIA-logiko**: čas, veriga, nepovratnost, socialni učinek, prenos tveganja.

Kako je mogoče strukturirati “pregled avtorjev” v obravnavanem članku

1. **ECHR-tax canon** (Baker + ESČP kompilacije + kaznovalnost dav

https://www.fieldtax.com/wp-content/uploads/2015/04/BTR-2000-4-211-377-Taxation-and-the-European-Convention-on-Human-Rights.pdf?utm_source=chatgpt.com

2. **EU effective judicial protection / interim relief** (načela, ki “dokazujejo”, da varstvo brez začasnosti odpove).

https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX%3A61999CC0001&utm_source=chatgpt.com

3. **IBFD/GREIT os** (Maduro/Pistone/Kofler; remedies; right to defence) – “najbližje”, a še ne kumulativno.

https://www.ibfd.org/shop/book/human-rights-and-taxation-europe-and-world?utm_source=chatgpt.com

4. **Global taxpayers’ rights / minimum standards** (Kokott & Pistone) – platforma za “minimalne varovalke” + tvoja nadgradnja v verige.

https://www.bloomsbury.com/us/taxpayers-in-international-law-9781509954025/?utm_source=chatgpt.com

5. **Tax administration + rule of law + discretion** (Freedman et al.) – institucionalna asimetrija in realni učinki.

https://www.ibfd.org/shop/book/delicate-balance-tax-discretion-and-rule-law?utm_source=chatgpt.com

6. **Metodologija kumulativnih učinkov** (CIA iz socialne politike) – metodološki manjkajoči člen.

https://www.equalityhumanrights.com/sites/default/files/cumulative-impact-assessment-report.pdf?utm_source=chatgpt.com

(B) Predlog 15 ključnih citatnih točk (kaj citirati in *zakaj*)

Spodaj niso dolgi citati, temveč **točke, ki jih citiraš kot argumentne vozlišča** – vsaka se navezuje na poglavja tvojega članka (III–VII, scenariji A–D).

1. **“Pravice morajo biti praktične in učinkovite, ne teoretične.”**
→ ESČP (Airey). Uporabi za tezo, da pravno sredstvo brez suspenzivnosti **ne varuje**.
2. **Davčna sankcija je lahko ‘kazenska’ po učinku.**
→ Bendenoun/Jussila. Ključno za prekrške + zavarovanja + izvršbo.
3. **Intenziteta jamstev sledi teži posledic, ne oznaki postopka.**
→ Jussila. Razbije argument “to ni kazenski postopek”.
4. **Začasno varstvo je del učinkovitega sodnega varstva.**
→ Factortame / Unibet. Podlaga za avtomatski suspenzivni učinek ob nepovratni škodi.
5. **Čas sam po sebi lahko pomeni kršitev.**
→ Kudła / Scordino. Utemelji poglavje o dolgotrajnosti kot posegu.
6. **Formalna zakonitost instituta ne izključuje materialne nepoštenosti.**
→ Kokott/Pistone (minimum standards). Prehod iz norme v učinek.
7. **Sodna presoja je fragmentarna; sistemskih učinkov ne zajame.**
→ ESČP/USRS praksa (implicitno). Ključ za tvoj “zakaj ta članek”.
8. **Diskrecija brez transparentnih kriterijev ruši rule of law.**
→ Freedman. Uporabi pri selekciji zavezancev za nadzor.
9. **Nosilec tveganja ne sme biti vedno posameznik.**
→ Izpeljava iz Airey/Factortame. Jedro poglavja o prenosu tveganja.
10. **Zastaranje kot varovalo pravne varnosti mora delovati materialno.**
→ ESČP (Scordino analogija). Kritika procesnega izpraznjevanja zastaranja.
11. **Kaznovalni učinki zunaj kazenskega prava zahtevajo ‘full jurisdiction’.**
→ A. Menarini Diagnostics. Uporabi pri kombinaciji davki + prekrški.
12. **Pravno sredstvo, ki pride po nepovratni škodi, je iluzorno.**
→ ESČP + SEU linija. Povzetek scenarijev A–D.
13. **Kumulacija zakonitih ukrepov lahko ustvari nezakonit rezultat.**
→ Tvoja sinteza, utemeljena z več sodbami. To je tvoj originalni prispevek.
14. **Otrok kot posredna žrtev davčnih postopkov ni predmet presoje.**
→ Praznina v sodni praksi. Močna normativna inovacija članka.
15. **Potrebna je presoja ‘učinka sistema’, ne le aktov.**
→ Zaključna teza: metodološki prelom z obstoječo literaturo.

Zaključna ocena (strateško pomembno)

Obstoječa literatura **pozna pravice, standarde in institute**, ne pozna pa **njihove seštevne, časovne in eksistenčne dinamike**. Tvoj članek se zato **ne postavlja proti doktrini**, temveč jo **zaključuje tam, kjer sama nima orodij**.

STEBER članka oz njegov začetek.

Spodaj je **celovit, strukturiran in zvest povzetek članka**:

Philip Baker, “Taxation and the European Convention on Human Rights”, British Tax Review 2000

Povzetek je **izključno deskriptiven** (ničesar ne dodajam, ne interpretiram preko besedila) in je **natančno vezan na strukturo članka, z navedbo delov (Part), strani in relevantnih odstavkov**, kjer je to iz razpoložljivega besedila mogoče zanesljivo določiti.

BTR-2000-4-211-377-Taxation-and...

1. Namen, obseg in metodologija članka

(Part 1: Introduction and summary, str. 211–213)

Bakerjev namen je **sistematično predstaviti in analizirati sodno prakso Evropske komisije za človekove pravice (ECnHR) in Evropskega sodišča za človekove pravice (ESČP)** na področju **obdavčitve**. Avtor ne razvija normativne teorije, temveč gradi **empirično-deskriptivno analizo sodne prakse**.

Ključni metodološki elementi:

- identificiranih je **več kot 240 davčnih zadev** pred Strasbourškimi organi (1959–april 2000),
- zadeve so sistematično razvrščene po **členih EKČP in Protokolov**,
- dodane so **tabele primerov** (v prilogi), vključno z “essential reading” izborom,
- avtor izrecno poudari, da baza **ni popolna** in da so sklepi nujno previdni.

Avtor že v uvodu poudari, da:

- **obdavčitev ni izključena iz nadzora po EKČP**,
- vendar pa imajo države **široko polje proste presoje** (margin of appreciation).

BTR-2000-4-211-377-Taxation-and...

2. Člen 1 Prvega protokola – varstvo premoženja in obdavčitev

(Part 4, str. 214–233)

2.1 Temeljno izhodišče

- **Vsak davek je prima facie poseg v pravico do mirnega uživanja premoženja** (Article 1/1, prvi stavek).
- Drugi odstavek istega člena pa izrecno dopušča **izjemo za obdavčenje in izterjavo davkov**.

Ključna pravna formula, ki se stalno ponavlja:

- davek mora biti:
 1. **zakonit** (lawful),
 2. zasledovati **legitimen javni interes**,
 3. **sorazmeren** (fair balance med javnim interesom in pravicami posameznika).

Države imajo pri tem **zelo široko polje proste presoje**.

BTR-2000-4-211-377-Taxation-and...

2.2 Empirični rezultat sodne prakse

- Člen 1/1 je bil obravnavan v **65 zadevah**.
- **Uspešni sta bili le dve:**
 - **Lemoine v. France** – nesorazmerno zavarovanje davčnega dolga (hipoteka na več nepremičninah),
 - **Hentrich v. France** – diskrecijska davčna preempcija brez procesnih varovalk.

V obeh primerih je ESČP ugotovilo:

- **prekomerno individualno breme**,
- **pomanjkanje učinkovitega sodnega nadzora** nad diskrepcijo davčnega organa.

BTR-2000-4-211-377-Taxation-and...

2.3 Posebna vprašanja v okviru člena 1/1

Baker sistematično obdela:

- **retroaktivno davčno zakonodajo** (dopustna, če je legitimna in sorazmerna),
- **prospektivno razveljavitev neustavnih davkov** (ni kršitev EKČP),
- **izvršilne ukrepe** (zavarovanja, zasegi, osebna odgovornost direktorjev).

Skupni imenovalec sodne prakse:

Obdavčitev in izterjava sta praviloma dopustni, dokler ne postaneta **arbitrarni, selektivni ali brez ustreznega sodnega nadzora**.

BTR-2000-4-211-377-Taxation-and...

3. Člen 6 EKČP – pravica do poštenega sojenja v davčnih zadevah

(Part 5, str. 233–260)

3.1 Osnovno pravilo: neuporaba člena 6

Ustaljena (»jurisprudence constante«) praksa ECnHR in večinoma tudi ESČP:

- **člen 6 se ne uporablja za “običajne” davčne postopke,**
- ker ti spadajo na področje **javnega prava**, ne odločanja o civilnih pravicah.

To stališče je večkrat potrjeno (X v. Belgium, A,B,C & D v. Netherlands itd.).

BTR-2000-4-211-377-Taxation-and...

3.2 Izjeme – kdaj se člen 6 uporablja

Baker sistematično identificira **tri skupine izjem**:

(a) Socialni prispevki

Če imajo **pretežno civilnopravni značaj**, se lahko uporabi člen 6 (npr. **Schouten and Meldrum v. Netherlands**).

(b) Civilne pravice

Člen 6 se uporablja pri:

- vračilih davkov,
- odškodninskih zahtevkih proti državi,
- sporih glede zaseženega premoženja, če je spor **odločilen za premoženjsko pravico**.

BTR-2000-4-211-377-Taxation-and...

(c) Kazenske obtožbe – davčne sankcije

Ključna sodba: **Bendenoun v. France**.

Davčni postopek spada pod člen 6, če:

- gre za **davčno sankcijo**, ki ima:
 - kaznovalni namen,
 - splošno uporabo,
 - dovolj **visoko stopnjo teže** (Engelova merila).

V praksi:

- kazni **25–50 % in več** praviloma pomenijo “criminal charge” po EKČP.

BTR-2000-4-211-377-Taxation-and...

3.3 Posledice uporabe člena 6

Kadar se člen 6 uporablja:

- velja **pravica do odločanja v razumnem roku**,
- v kazenskih zadevah tudi:
 - domneva nedolžnosti,
 - pravica do obrambe,
 - pravica do neodvisnega in nepristranskega sodišča.

Baker ugotavlja, da je:

- **največ uspešnih davčnih zadev pred ESČP prav zaradi predolghih postopkov.**

BTR-2000-4-211-377-Taxation-and...

4. Drugi členi EKČP (povzetek)

(Parts 6–9, str. 260+)

- **Člen 14 (prepoved diskriminacije):** uspešen predvsem pri spolni diskriminaciji v davčnih pravilih.
 - **Člen 8 (zasebnost):** relevanten zlasti pri **pridobivanju podatkov** brez ustreznih varovalk.
 - **Členi 9 in drugi:** skoraj vedno neuspešni v davčnih kontekstih.
-

5. Sklepne ugotovitve članka

(Part 10, zaključni del)

Bakerjev zaključek je zadržan in empiričen:

- EKČP **ne preprečuje obdavčitve,**
- dopušča pa nadzor nad:
 - sorazmernostjo,
 - procesnimi jamstvi,
 - arbitrarnostjo izvrševanja.

Članek **ne obravnava kumulativnih, časovnih ali sistemskih učinkov** davčnih postopkov, temveč:

- **posamične institute in posamične postopke.**

To je zavestna metodološka omejitev članka.

BTR-2000-4-211-377-Taxation-and...