

**UNIVERZA V LJUBLJANI
FAKULTETA ZA UPRAVO**

Diplomsko delo

DAVČNA IZVRŠBA

Tjaša Ogrinc

Ljubljana, junij 2013

**UNIVERZA V LJUBLJANI
FAKULTETA ZA UPRAVO**

DIPLOMSKO DELO

DAVČNA IZVRŠBA

Kandidatka:	Tjaša Ogrinc
Vpisna številka:	04038293
Študijski program:	Univerzitetni študijski program Uprava 1. stopnja
Mentor:	doc. dr. Polonca Kovač

Ljubljana, junij 2013

IZJAVA O AVTORSTVU DIPLOMSKEGA DELA

Podpisana Tjaša Ogrinc, študentka prve stopnje, smer Uprava, z vpisno številko 04038293, sem avtorica diplomskega dela z naslovom Davčna izvršba.

S svojim podpisom zagotavljam, da:

- je predloženo delo izključno rezultat mojega lastnega raziskovalnega dela,
- sem poskrbela, da so dela in mnenja drugih avtorjev, ki jih uporabljam v predloženem delu, navedena oziroma citirana v skladu s fakultetnimi navodili,
- sem poskrbela, da so vsa dela in mnenja drugih avtorjev navedena v seznamu virov, ki je sestavni element predloženega dela in je zapisan v skladu s fakultetnimi navodili,
- sem pridobila vsa dovoljenja za uporabo avtorskih del, ki so v celoti prenesena v predloženo delo in sem to tudi jasno zapisala v predloženem delu,
- se zavedam, da je plagiatstvo, bodisi v obliki citata, bodisi v obliki skoraj dobesednega parafraziranja, bodisi v grafični obliki, s katerim so tuje misli oziroma ideje predstavljene kot moje lastne, kaznivo po zakonu (Zakon o avtorskih in sorodnih pravicah, Ur. list RS, št. 21/95), kršitev pa se sankcionira tudi z ukrepi po pravilih Univerze v Ljubljani in Fakultete za upravo,
- je elektronska oblika identična s tiskano obliko diplomskega dela ter soglašam z objavo dela v zbirki »Dela FU«.

Diplomsko delo je lektorirala: Maja Antosiewicz Škraba, univ. dipl. slov.

Ljubljana, junij 2013

Podpis avtorice:

POVZETEK

V vsaki sodobni državi so davki obvezna dajatev, ki doleti vsakega davčnega zavezanca, tako pravne kot fizične osebe. Pobiranju davkov se ne moremo izogniti, saj je to nujno za normalno delovanje države.

Pri davčni obveznosti si večina davčnih zavezancev prizadeva za tekočo poravnavo vseh dajatev in obveznosti. Tiste zavezance, ki zaradi določenih opravičljivih razlogov ali zavestno ne poravnajo davčnih obveznosti v določenem ali paricijskem roku, doleti postopek prisilne izterjave dolga. Tak postopek imenujemo davčna izvršba in je v družbi zelo nepriljubljen, saj se z njim poseže v premoženje davčnega zavezanca oziroma dolžnika. Postopek davčne izvršbe se začne, ko davčni organ izda sklep o izvršbi. Zoper sklep o izvršbi je dovoljena pritožba, ki pa ne zadrži njegove izvršitve. Davčni organ lahko v postopku izvršbe uporabi le tista sredstva davčne izvršbe, ki so sorazmerna z višino davka, ki ga je treba izterjati.

V postopku davčne izvršbe je prav zaradi narave postopka pomembno, da za to obstaja ustrezna zakonodaja, ki določa jasna pravila za postopanje davčnega organa v teh zadevah. Z zakonodajo, določenimi pravili in načeli se poleg tega, da vsa ta pravila, zakoni in načela vodijo zaposlene davčnega organa, kako naj postopajo v postopku, z njimi hkrati tudi ščitijo pravice zavezancev v postopku.

Ključne besede: davek, davčni zavezanec, postopek, davčna obveznost, davčna izvršba, davčni organ, sredstva davčne izvršbe, zakonodaja.

SUMMARY

TAX EXECUTION

In every modern state tax is a compulsory charge for every legal or natural person. Taxation cannot be avoided, as it is fundamental for the normal functioning of any state.

The majority of taxpaying entities endeavour to settle their obligations regularly. Those who in the specified date or in the additional deadline for rendition do not do so, either for justifiable reasons or upon conscious decision, are faced with forcible collection of the debt. This procedure is called tax execution and is extremely unpopular in the public as it interferes with the assets of the taxpayer entity, or rather, the debtor. The procedure begins when the tax authority issues an enforcement order. Against it an appeal can be filed, but this appeal cannot suspend its execution. In the process the authority can only make use of assets proportional to the amount of the debt to be recovered.

Due to the nature of the procedure it is of crucial importance that it be governed by an appropriate legislation, which sets clear regulations by which the authority proceeds in the matter. The legislation, regulations and principles, apart from guiding the employees through the process, also protects the rights of the entities involved.

Keywords: tax, taxpayer, procedure, tax obligations, tax execution, tax authority, assets, legislation.

KAZALO

IZJAVA O AVTORSTVU DIPLOMSKEGA DELA.....	iii
POVZETEK.....	v
SUMMARY.....	vi
KAZALO.....	vii
KAZALO PONAZORITEV	viii
KAZALO GRAFIKONOV.....	viii
KAZALO SLIK.....	viii
KAZALO TABEL	viii
1 UVOD	1
2 TEMELJNO O DAVČNEM SISTEMU IN OBVEZNOSTIH V SLOVENIJI.....	3
3 NALOGE IN PRISTOJNOSTI DAVČNE UPRAVE REPUBLIKE SLOVENIJE	5
3.1 SPLOŠNO O PRISTOJNOSTI	5
3.2 PRISTOJNOST V DAVČNIH ZADEVAH	6
3.3 PRISTOJNOST V IZVRŠBI	9
4 DAVČNA IZVRŠBA	11
4.1 NAČELA DAVČNE IZVRŠBE	11
4.2 STRANKE DAVČNE IZVRŠBE	16
4.3 IZVRŠILNI NASLOVI IN IZVRŠLJIVOST	18
4.4 VIRI IN SREDSTVA DAVČNE IZVRŠBE	19
4.4.1 DAVČNA IZVRŠBA NA DENARNE PREJEMKE DOLŽNIKA.....	21
4.4.2 DAVČNA IZVRŠBA NA DOLŽNIKOVA DENARNA SREDSTVA PRI BANKAH IN HRANILNICAH.....	21
4.4.3 DAVČNA IZVRŠBA NA DRUGE DENARNE TERJATVE DOLŽNIKA.....	22
4.4.4 DAVČNA IZVRŠBA NA PREMIČNINE.....	23
4.4.5 DAVČNA IZVRŠBA NA DOLŽNIKOVO NEPREMIČNO PREMOŽENJE IN DELEŽ DOLŽNIKA V DRUŽBI.....	26
4.4.6 DAVČNA IZVRŠBA NA VREDNOSTNE PAPIRJE	26
4.5 POSEBNI INSTITUTI DAVČNE IZVRŠBE (ODLOG, OBROČNO PLAČILO, ODPIS, ZASTARANJE)	27
5 DAVČNO-IZVRŠILNI POSTOPEK	30
5.1 ZAČETEK DAVČNE IZVRŠBE.....	30
5.2 SKLEP O DAVČNI IZVRŠBI.....	30
5.3 PRAVNO VARSTVO V IZVRŠILNEM POSTOPKU	31
5.4 STROŠKI DAVČNE IZVRŠBE.....	33
5.5 ZADRŽANJE IN USTAVITEV IZVRŠBE.....	34
5.5.1 ZADRŽANJE	34
5.5.2 USTAVITEV.....	35
6 ANALIZA UČINKOVITOSTI DAVČNE IZVRŠBE OD LETA 2008–2012	36
7 ZAKLJUČEK.....	43
LITERATURA IN VIRI.....	46

KAZALO PONAZORITEV

KAZALO GRAFIKONOV

Grafikon 1: Terjatve in plačila v letih 2008–2012	36
Grafikon 2: Izterjani dolg v letih 2008, 2009, 2010, 2011, 2012 (v EUR) glede na ukrepe in aktivnosti	38
Grafikon 3: Struktura plačil v letu 2008 po izvedenih ukrepih.....	39
Grafikon 4: Struktura plačil v letu 2009 po izvedenih ukrepih.....	40
Grafikon 5: Struktura plačil v letu 2010 po izvedenih ukrepih.....	40
Grafikon 6: Struktura plačil v letu 2011 po izvedenih ukrepih.....	41
Grafikon 7: Struktura plačil v letu 2012 po izvedenih ukrepih.....	41

KAZALO SLIK

Slika 1: Organigram DURS.....	8
Slika 2: Stranke v postopku davčne izvršbe.....	17

KAZALO TABEL

Tabela 1: Pregled stvarno pristojnih organov po ZUP	5
Tabela 2: Terjatve in plačila v letih 2008–2012.....	36
Tabela 3: Izterjani dolg v letih 2008, 2009, 2010, 2011 in 2012 (v EUR) glede na ukrepe in aktivnosti	38

1 UVOD

Tema diplomskega dela je postopek davčne izvršbe. Ker so glavni prihodki države davki, je prav zato pomembno, da država dolgove, ki nastajajo zaradi plačilne nediscipline davčnih zavezancev, uspešno izterja. Pri tem je državi v pomoč ustrezna zakonodaja. Davčni organi izterjajo dolg s postopkom davčne izvršbe, ki od dolžnika prisilno izterja dolg. V postopku davčne izvršbe najpogosteje uporabljamo Zakon o davčnem postopku (ZDavP-2) (Uradni list RS, št. 24/2008, 125/2008, 20/2009, 47/2009 Odl.US: U-I-54/06-32, 110/2009, 43/2010, 97/2010, 13/2011-UPB4, 32/2012, 94/2012, 117/2006), Zakon o izvršbi in zavarovanju (ZIZ) (Uradni list RS, št. 3/2007, 47/2009 Odl.US: U-I-54/06-32, 57/2009 Skl.US: Up-1801/08-10, U-I-237/08-10) in Zakon o splošnem upravnem postopku (ZUP) (Uradni list RS, št. 80/1999, 70/2000, 52/2002, 73/2004, 22/2005-UPB1, 119/2005, 24/2006-UPB2, 105/2006-ZUS-1, 126/2007, 65/2008, 47/2009 Odl.US: U-I-54/06-32, 8/2010).

Namen in cilj diplomskega dela je prikazati postopek in značilnosti davčne izvršbe. Moji cilji so predvsem prikazati davčno izvršbo na način, ki bi ga razumel vsak davčni zavezanec, hkrati pa tudi ugotoviti, kako učinkovita je Slovenija na področju izterjave davčnega dolga.

V diplomskem delu želim preveriti moje začetne trditve, ki pravijo, da se letno število davčnih izvršb povečuje in da je Davčna uprava Republike Slovenije (DURS) na tem področju iz leta v leto bolj učinkovita.

Razlog za povečevanje števila davčnih izvršb je predvsem v tem, da smo v času, ko je gospodarska kriza, in se nekateri iz različnih razlogov izmikajo plačilu davka. Posledica takih ravnanj je davčna izvršba, ki od dolžnika prisilno izterja dolg.

Kar se tiče druge trditve, menim, da bo DURS v prihodnjih letih na področju davčnih izvršb še bolj učinkovit, saj je že v zadnjih dveh letih uvedel nekaj sprememb.

Pri pisanju diplomskega dela sem uporabila metodo deskripcije, s katero sem predstavila postopek davčne izvršbe. Uporabila sem tudi primerjalno metodo, ko sem primerjala podatke o davčni izvršbi v obdobju od leta 2008 do 2012. Potrebne podatke sem črpala iz strokovne literature, različnih publikacij v elektronski obliki in s spletnih strani, predvsem s spletne strani DURS-a.

V prvem delu sem opisala pojma davek, davčni sistem in kako ta deluje, v naslednjem poglavju sem se posvetila nalogam in pristojnostim Davčne uprave Republike Slovenije. Opisala sem še pojem pristojnosti, v okviru tega sem opredelila stvarno in krajevno pristojnost v izvršbi, saj je v postopku izvršbe izredno pomembno, da postopek vedno vodi za to pristojen organ.

V četrtem poglavju sem opisala vsa načela, ki se nanašajo na davčno izvršbo. Ta načela so načela po ZUP, načela davčnega postopka in načela davčne izvršbe. V tem poglavju

sem nadaljevala z opisom udeležencev v postopku davčne izvršbe. Podrobno sem opisala zavezanca za davek, ki v postopku davčne izvršbe nastopa kot stranka po ZDavP-2. Opisala sem tudi, kako stranko opredeljuje ZUP. V nadaljevanju sem opisala pojma izvršilni naslov in izvršljivost. Naštela sem izvršilne naslove v postopku davčne izvršbe in kdaj odločba postane izvršljiva. Z nastopom izvršljivosti pride tudi do davčne izvršbe. V tem poglavju sem opisala še sredstva davčne izvršbe in vire, po katerih davčni organ ne sme poseči v postopek. Hkrati sem opisala še, po katerih posebnih institutih davčne izvršbe lahko poseže zavezanec za davek v določenih pogojih. Ti instituti so odlog, obročno plačilo, odpis in zastaranje.

Peto poglavje sem namenila davčno-izvršilnem postopku. Opisala sem, kdaj se začne davčna izvršba in kakšna pravna sredstva so na voljo zavezancu v davčni izvršbi. Pisala sem o pritožbi zoper sklep o izvršbi in o ugovoru tretje osebe.

V postopku davčne izvršbe nastanejo tudi stroški, ki so opisani v petem poglavju. V tem poglavju sem opisala še pojem zadržanje in ustavitev izvršbe.

V zadnjem delu diplomskega dela sem naredila analizo učinkovitosti davčne izvršbe v obdobju od leta 2008 do 2012, kjer sem opisala statistične podatke o davčni izvršbi. Pri zadnjem poglavju sem uporabila predvsem podatke DURS, ki vsako leto izda podatke o davčni izvršbi v poročilu celotnega leta.

2 TEMELJNO O DAVČNEM SISTEMU IN OBVEZNOSTIH V SLOVENIJI

Davki so obvezna dajatev, ki predstavlja enostranski prisilni odvzem realnega dohodka (Klun, 2011, str. 16). Če povzamem, to pomeni, da posameznik pri plačevanju davka ne dobi neposredno protiusluge s strani države oziroma ne hkrati s plačilom. Delež davčnih prihodkov v BDP v Sloveniji je 37,3 %, kar je malo manj kot evropsko povprečje, ki znaša 38,4 %.

»Davek je vsak denarni prihodek proračuna Republike Slovenije, proračuna Evropske skupnosti ali proračuna samoupravne lokalne skupnosti, ki ne predstavlja plačila za opravljeno storitev ali dobavljeno blago. Po nekaterih drugih razlagah pa je davek obveznost fizične in pravne osebe, da prispeva od svojih dohodkov in premoženja za skupne družbene potrebe v višini, ki jo določa zakon.« (Jerovšek in Kovač, 2008, str. 43)

Davčni sistem je del družbenopolitičnih in ekonomskih ureditev vsake države in se je skozi zgodovino ves čas spreminjal. Deluje z namenom izpolnjevanja fiskalnih, ekonomskih in socialnih ciljev države.

S pobiranjem davkov si vsaka sodobna država pridobiva sredstva za delovanje države, hkrati pa s pobiranjem davkov in davčno politiko uresničujemo zastavljene cilje makroekonomske politike, saj z davčno politiko spodbujamo razne dejavnosti v gospodarstvu. Različni dejavniki vplivajo na to, kakšen davčni sistem se uveljavi v določeni državi. Ti dejavniki so politična struktura, cilji makroekonomske politike, administrativna struktura, stopnja razvitosti gospodarstva, velikost javnih prihodkov in odnos državljanov do davčne politike. Država mora v vodenju davčne politike zasledovati mednarodne trende v davčni politiki (Klun, 2010, str. 2).

V Sloveniji na davčnem področju uporabljamo naslednje temeljne pravne akte, kot so Zakon o davčni službi (ZDS-1) (Uradni list RS, št. 57/2004, 139/2004, 17/2005-UPB1, 59/2005 Odl.US: U-I-108/05-19, 114/2006, 1/2007-UPB2, 40/2009, 33/2011), ki ureja organizacijo, pristojnost in delo davčne službe, zakon o davčnem postopku, ki ureja obračunavanje, odmero, plačevanje, vračilo, nadzor in izvršbo davkov. Slednji ureja tudi pravice in obveznosti zavezancev za davek, državnih in drugih organov, varovanje podatkov, pridobljenih v postopku pobiranja davkov, medsebojno pomoč pri izmenjavi podatkov ter pri pobiranju davkov med državami članicami Evropske skupnosti. K temu zakonu dopolnilno uporabljamo še ZUP in Zakon o inšpekcijskem nadzoru (ZIN) (Uradni list RS, št. 56/2002, 26/2007, 43/2007-UPB1). Na davčnem področju uporabljamo še zakonodajo o posameznih davkih in dajatvah, pravo Evropske unije, ker slovenski pravni red z vstopom Slovenije v Evropsko unijo prevzema pravo Evropske unije. Večino direktiv in uredb EU je Slovenija vključila v slovensko zakonodajo, v primeru, da tega ne bi storila, bi se pravo EU uporabljalo primarno (Klun, 2010, str. 22).

V Republiki Sloveniji poznamo skoraj dvajset različnih davkov, prispevkov in obveznih dajatev fizičnih in pravnih oseb. Naštela bom le nekaj pomembnejših, kot so dohodnina, davek o dohodku pravnih oseb, davek na premoženje, davek na posebne prejemke, davek na blago in storitve, davek na mednarodno trgovino in transakcije, drugi davki (davek na dobitke od iger na srečo, davek od prometa zavarovalnih poslov ...), prispevki za socialno varnost itd.

Največji delež v Republiki Sloveniji med davčnimi prihodki predstavljajo davki na blago in storitve ter prispevki za socialno varnost. Velik delež predstavlja tudi dohodnina.

Prispevki za pokojninsko in invalidsko zavarovanje ter prispevki za zdravstveno zavarovanje se zbirajo v zavodih, prihodki od večine premoženjskih davkov, davkov od iger na srečo, promet z nepremičninami pa se zbirajo v proračunih naših občin. Prihodki vseh drugih davkov se stekajo v državni proračun (Klun, 2010, str. 28).

3 NALOGE IN PRISTOJNOSTI DAVČNE UPRAVE REPUBLIKE SLOVENIJE

3.1 SPLOŠNO O PRISTOJNOSTI

Pristojnost pomeni, da lahko organ v skladu s predpisi odloči v posamezni zadevi. Organ mora voditi postopek in sprejeti odločitev, postopku se ne sme izogibati ali pa prelagati pristojnosti na druge organe. Organ mora ves čas delovati v skladu z zakonodajo.

Poznamo stvarno (materialno) in krajevno (teritorialno) pristojnost. Stvarna ali materialna pristojnost je temelj formalne zakonitosti. Stvarna pristojnost pomeni, da je nek organ pristojen na določenem upravnem področju in stopnji odločanja, na prvi ali drugi stopnji. Kršitev stvarne pristojnosti je ena izmed največjih postopkovnih napak. Področni zakoni določajo stvarno pristojnost organov.

Na prvi stopnji so po ZUP za odločanje o upravnih zadevah pristojne upravne enote in organi v sestavi ministrstev. V primeru, da področni zakon določa drugače, so na prvi stopnji stvarno pristojni organi, ki jih določa področni zakon. Po ZUP je na drugi stopnji za odločanje o pritožbi (zoper odločbe upravnih enot in organov v sestavi) pristojno ministrstvo (Jerovšek, 2007, str. 57). V primeru, ko zakon določa, da je za odločanje o upravnih zadevah na prvi stopnji pristojno ministrstvo in je v določenem ministrstvu organiziran organ v sestavi za določeno področje, ta postopek na prvi stopnji vodi in o njem odloča organ v sestavi ministrstva. Iz samega zakona je težko razbrati, kateri organ je pristojen za določeno področje, vedno moramo pogledati, ali je za določeno področje, kamor sodi upravna zadeva, ustanovljen organ v sestavi ministrstva.

Če povzamem, je na prvi stopnji, razen če področni zakon ne določa pristojnosti ministrstva ali javnega pooblaščenca za upravno zadevo, pristojna upravna enota. Na drugi stopnji pa je, če zakon ne določa drugače, pristojno ministrstvo.

Tabela 1: Pregled stvarno pristojnih organov po ZUP

	Prva stopnja	Druga stopnja
Državne pristojnosti	Upravne enote, organi v sestavi ministrstev	Področna ministrstva
Izvirne pristojnosti lokalne samouprave	Občinske uprave, uprave drugih samoupravnih lokalnih skupnosti	Župani, občinski ali mestni svet
Prenesene pristojnosti z države na občine	Občinske uprave	Področna ministrstva

Vir: Jerovšek in Kovač (2010, str. 71)

Krajevna pristojnost se oblikuje znotraj stvarne pristojnosti. S krajevno pristojnostjo se določi, kateri organ je pristojen na določenem območju. Primer za to je na primer na območju ene ali več upravnih enot, davčnih uradov (Jerovšek in Kovač, 2010, str. 69).

Po ZUP lahko vsak organ odloča o upravnih zadevah samo v mejah krajevnosti. Izvedbena zakonodaja, ki opredeljuje organizacijo upravnih organov, določa krajevno pristojnost. Krajevno pristojnost organa je treba določiti v primeru, ko področni predpis ne določa drugače ali če je za isto zadevo na nekem območju pristojnih več istovrstnih stvarno pristojnih organov. S krajevno pristojnostjo se torej določi, kateri stvarno pristojen organ bo za neko zadevo krajevno pristojen. Po ZUP je v zadevah, ki se nanašajo na fizične osebe, pristojen organ po kraju stalnega prebivališča fizične osebe. V primerih pravnih oseb, državnih organov, organov samoupravnih lokalnih skupnosti je pristojen organ po njihovem sedežu. V primeru, ko ima upravna oseba dislocirano enoto oziroma ekspozituro pa je krajevno pristojen organ po kraju te enote. V primeru opravljanja samostojnih poklicev ali poklicne dejavnosti je krajevno pristojen organ po kraju, kjer se dejavnost opravlja. Če gre za zadeve, ki se tičejo nepremičnin, je pristojen organ po kraju, kjer se ta nepremičnina nahaja. V primeru, ko gre za zadeve, ki se nanašajo na plovila ali zrakoplove, je pristojnost določena po sedežu organa, ki je pristojen za upravno zadevo. Če v nekem postopku sodeluje več strank, se pristojnost določi po stranki, zoper katero teče postopek. Če po prej naštetih pravilih ni mogoče določiti, kateri organ je pristojen za neko zadevo, potem je pristojen organ po kraju, kjer je nastal vzrok za postopek (Jerovšek, 2007, str. 59).

Organ mora po ZUP ves čas od uvedbe postopka paziti, ali je za zadevo še pristojen; krajevno ali stvarno. Če med postopkom organ ugotovi, da za to zadevo ni več pristojen, mora zadevo odstopiti za to pristojnemu organu. O tem mora obvestiti vlagatelja. Če so bila že opravljena neka dejanja v postopku, pa organ za to ni bil pristojen, lahko pristojni organ že opravljena dejanja prevzame ali pa jih ponovi. Nepristojen organ mora pristojnemu organu v najkrajšem času odstopiti vse dokumente, povezane s to zadevo oziroma s postopkom. Če organ, ki prejme vlogo, ne ugotovi, kateri organ je pristojen, vlogo s sklepom zavrže, kot to narekuje 65. člen ZUP.

3.2 PRISTOJNOST V DAVČNIH ZADEVAH

V davčnem postopku sta za odločanje na prvi stopnji stvarno pristojni Davčna uprava Republike Slovenije (DURS) in Carinska uprava Republike Slovenije (CURS).

Davčna uprava oziroma davčni uradi so na podlagi Zakona o davčni službi (ZDS-1) stvarno pristojni za odločanje v davčnem postopku na prvi stopnji. V skladu z ZDS-1 so za odločanje odgovorni območni davčni uradi in v nekaterih primerih tudi generalni davčni urad. Carinska uprava oziroma območni carinski uradi so na podlagi Zakona o carinski službi (ZCS-1) (Uradni list RS, št. 56/1999, 52/2002-ZDU-1, 110/2002-ZGO-1, 57/2004, 103/2004-UPB1, 113/2005-ZJU-B, 40/2009, 9/2011, 96/2012-ZPIZ-2) stvarno pristojni za odločanje v upravnih postopkih v carinskih zadevah.

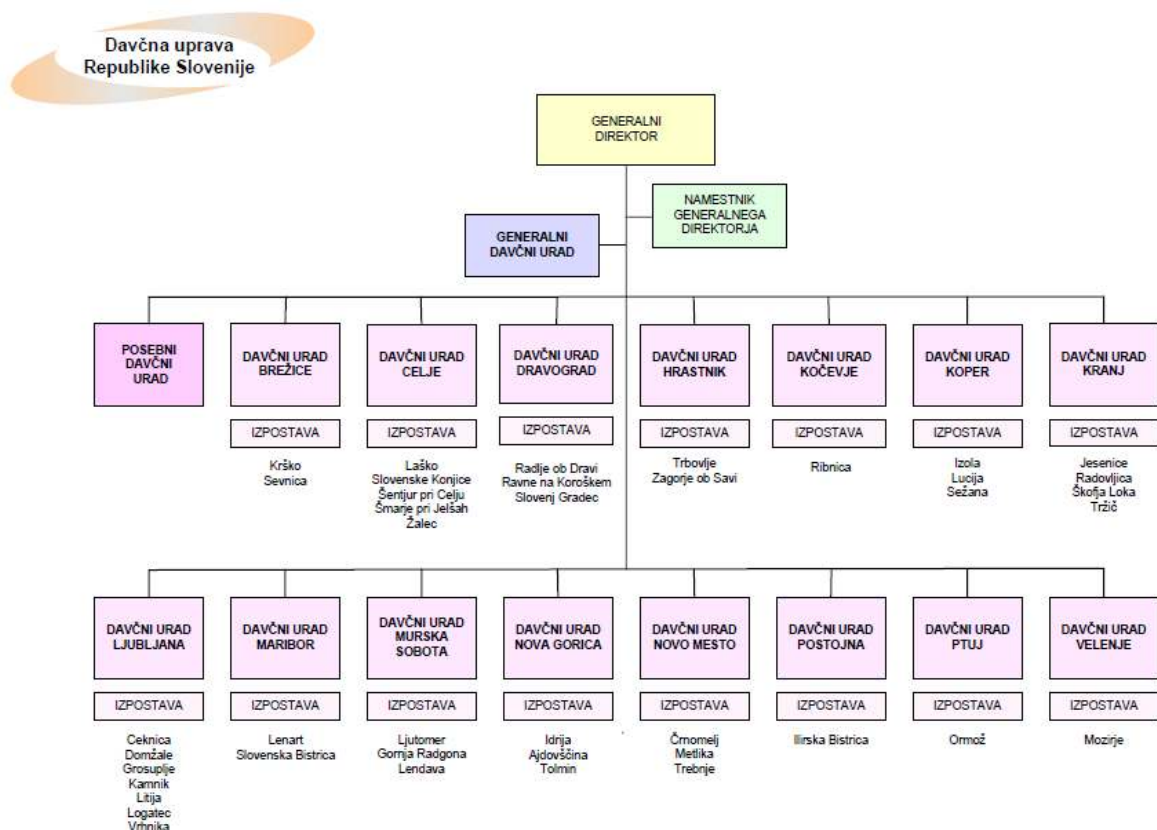
Na drugi stopnji odloča Ministrstvo za finance tako v davčnih kot carinskih zadevah (Kovač, 2007, str. 167).

Na prvi stopnji je v primerih, ko je stvarno pristojna DURS, pristojen davčni urad, kjer je davčni zavezanec vpisan v davčni register, ali pa davčni urad, na področju katerega je nastala davčna obveznost. V primerih, ko ni mogoče določiti stvarno pristojnega organa, ga določi Generalni davčni urad.

Stvarno pristojen organ v davčnem postopku na prvi stopnji DURS je organ v sestavi Ministrstva za finance. Sedež ima v Ljubljani. Sestavljajo ga Generalni davčni urad, davčni uradi, posebni davčni urad in davčne izpostave ter referati.

Generalni davčni urad organizira in usmerja delo službe, spremlja, proučuje njen razvoj, ustrezno ukrepa za njeno pravilno delovanje. Generalni davčni urad organizira delo davčnih uradov in nadzira delo davčnih uradov v poslovnih prostorih davčnih uradov ter pri zavezancih za davek, zagotavlja enotno izvajanje predpisov s področja obdavčevanja in drugih predpisov z delovnega področja službe. Skrbi in organizira enotno izvajanje postopkov davčnega nadzora in davčne izvršbe ter opravlja davčne preiskave, razvija metode in tehnike preprečevanja ter odkrivanja davčnih prekrškov in dejanj v zadevah iz pristojnosti službe. Generalni davčni urad odloča v upravnem postopku na prvi stopnji, kadar ta pristojnost izhaja iz zakonov ali drugih predpisov, hkrati vzpostavi, organizira, vzdržuje in vodi davčni register ter zbira, obdeluje, hrani, daje na razpolago in razkriva podatke s področja dela službe. Vzpostavi, vodi, vzdržuje in povezuje zbirke podatkov in evidenc s področja dela službe, določa vsebino informacijskega sistema, ga upravlja in skrbi za njegov razvoj, vključno z upravljanjem in razvijanjem sistema za elektronsko davčno poslovanje. Predlaga obliko in vsebino obrazcev s področja dela službe ter določa in izvaja programe za kadrovske, strokovne in tehnične razvoj službe, pripravlja, organizira in izvaja programe za izobraževanje, izpopolnjevanje in usposabljanje uslužbencev službe, skrbi za izvajanje predpisov skupnosti, sodeluje in izmenjuje podatke z organi skupnosti in pristojnimi organi držav članic EU. Generalni davčni urad skrbi tudi za izvajanje mednarodnih pogodb, ki obvezujejo Slovenijo in sodelujejo z davčnimi organi drugih držav in mednarodnimi organizacijami ter strokovnimi organizacijami s področja davčnega sistema. Sodeluje z državnimi organi in drugimi strokovnimi organizacijami ter skrbi za obveščanje javnosti o delu službe, hkrati opravlja tudi druge naloge, določene s tem zakonom ali drugimi predpisi (DURS, 2013).

Slika 1: Organigram DURS



Vir: DURS (2013)

Davčnih uradov imamo v Republiki Sloveniji 15. To so organizacijske enote davčne uprave, ki se ustanovljajo za opravljanje nalog davčne službe na določenem območju oziroma za določeno področje dela. Davčni uradi dejansko izvajajo funkcijo davčne službe. Njene funkcije so obračun, pobiranje, izterjava davkov in davčni nadzor. Davčni uradi so prvostopenjski organi odločanja v davčnih zadevah.

Posebni davčni urad opravlja naloge davčnega urada na območju celotne Slovenije in skrbi za 400 največjih davčnih zavezancev v državi. Ti zavezanci so trošarinski, igralnice, podjetja, ki se ukvarjajo z bančništvom in zavarovalništvom, in vsi tisti, ki prispevajo velik delež v državno blagajno (Kovač, 2007, str. 168). Davčne izpostave in referati so teritorialne organizacijske enote davčnih uradov.

Davčna uprava Republike Slovenije izvaja naloge davčne službe. Njene naloge so pobiranje davkov in drugih obveznih dajatev, opravljanje nadzora nad zakonitostjo, pravilnostjo in pravočasnostjo izpolnjevanja davčnih obveznosti, določenih s predpisi o obdavčenju. Preprečevanje in odkrivanje davčnih prekrškov in drugih kaznivih ravnanj, določenih v predpisih, za katere je za nadzor nad izvajanjem pristojna služba. Naloga davčne službe je tudi vodenje postopka za prekrške prekrškovnega organa, prisilna izterjava denarnih terjatev države in samoupravnih lokalnih skupnosti na podlagi zakona, ki ureja splošni upravni postopek, in na podlagi zakona, ki ureja prekrške. Pomembna

naloga je izvajanje predpisov Evropske skupnosti in mednarodnih pogodb, ki obvezujejo Slovenijo z delovnega področja službe, sodelovanje in izmenjava podatkov z organi skupnosti, pristojnimi organi držav članic EU in s pristojnimi organi drugih držav, sodelovanje z mednarodnimi organizacijami in strokovnimi združenji s področja davkov, proučevanje in analiziranje delovanja davčnega sistema in ukrepov davčne politike ter dajanje pobud za reševanje zadev s tega področja. Davčna služba opravlja tudi druge naloge, ki so določene z zakonom ali predpisom na podlagi zakona (Kovač, 2007, str. 167).

DURS deluje v skladu z zakoni, ki urejajo obdavčevanje in postopek v zvezi z obdavčevanjem, zakonom, ki ureja inšpekcijski nadzor, zakonom o davčni službi in v skladu s predpisi ter mednarodnimi pogodbami, ki obvezujejo Slovenijo zaradi vstopa v Evropsko unijo (DURS, 2013).

Davčno upravo Republike Slovenije vodi generalni direktor oziroma direktorica. Generalni direktor, ki vodi DURS, vodi tudi Generalni davčni urad. Za svoje delo je generalni direktor odgovoren ministru za finance. Lahko ima dva namestnika, ki mu pomagata pri vodenju, prav tako si generalni direktor določi namestnika, ki ga nadomešča, ko je odsoten. Nadomešča ga z vsemi pooblastili. Generalnemu direktorju je odgovoren direktor vsakega davčnega urada posebej. Direktorji davčnih uradov odločajo v davčnem postopku na prvi stopnji. Tako kot generalni direktor ima tudi direktor davčnega urada namestnika, ki ga nadomešča v času njegove odsotnosti (DURS, 2013).

3.3 PRISTOJNOST V IZVRŠBI

V postopku davčne izvršbe je za izdajo sklepa o izvršbi in za vodenje izvršilnega postopka pristojen davčni urad, ki je na prvi stopnji izdal odločbo o odmeri davka ali sklep, s katerim davčnemu zavezancu nalaga plačilo davčnih obveznosti. V primerih, ko gre za izvršbo na podlagi obračuna davka ali ko davčni organ na podlagi pooblastila opravlja izvršbo denarnih nedavčnih obveznosti oziroma gre za dopolnitev sklepa, je za izdajo sklepa pristojen davčni organ, na področju katerega je dolžnik vpisan v ustrezen register.

V primeru, ko pride do izvršbe in dolžnik ni vpisan v ustrezen register, je za izdajo sklepa o izvršbi pristojen davčni organ, na območju katerega je nastala davčna obveznost. Če kljub temu pristojnega organi ni mogoče določiti, o pristojnem organu odloči Generalni davčni urad.

V primeru izvršbe na premičnine je pristojen tisti organ, ki je izdal sklep o izvršbi. Izjema je, če se premičnina ne nahaja na območju davčnega urada, ki je izdal sklep o izvršbi. V takem primeru se sklep o izvršbi pošlje davčnemu organu, na območju katerega se nahaja premičnina, da se izvrši rubež, cenitev ali prodaja premičnine.

V postopku davčne izvršbe lahko kdor izkaže za verjetno, da ima na predmetu davčne izvršbe pravico, ki preprečuje izvršbo, vloži ugovor zoper sklep o izvršbi. Za odločitev o ugovoru je pristojen davčni organ, ki je izdal sklep na prvi stopnji (Jerovšek et al., 2008, str. 373).

Po ZDavP-2 ima pravico do ugovora tudi delodajalec oziroma izplačevalec denarnih prejemkov, banka ali hranilnica in dolžnikov dolžnik. V teh primerih se ugovor zoper sklep o izvršbi vloži pri davčnem organu, ki je sklep izdal. Če davčni organ ugotovi, da ugovor ni utemeljen, zadrži postopek izvršbe in ugovor odstopi drugostopenjskemu organu. V primeru, ko davčni organ, ki je izdal sklep o izvršbi na prvi stopnji, ugotovi, da je ugovor utemeljen, se izvršba na podlagi sklepa ne vodi več. Več o ugovoru je napisano v poglavju 5.3 (Jerovšek et al., 2008, str. 382).

4 DAVČNA IZVRŠBA

4.1 NAČELA DAVČNE IZVRŠBE

Načela davčnega postopka se v davčnem postopku uporabljajo skupaj z načeli ZUP.

Načela, ki se uporabljajo v davčnem postopku, so na eni strani minimalni procesni standardi, ki morajo biti upoštevani v vsakem davčnem postopku, na drugi strani pa so kot razlagalna pravila pri uporabi posameznih postopkovnih institutov in določb zakonov o obdavčenju.

V postopku davčne izvršbe uporabljamo načela po ZUP, načela davčnega postopka in posebna načela davčne izvršbe.

Po ZUP se v davčnem postopku uporabljajo načela, ki jih bom na kratko opisala. Vsa ta načela se v davčnem postopku uporabljajo subsidiarno oziroma dopolnilno. Po ZUP se v davčnih zadevah odloča o vprašanjih, ki jih ZDavP-2 ne ureja (Kovač, 2006, str. 8).

Prvo načelo je načelo zakonitosti. Po tem načelu mora vsak upravni akt temeljiti na zakonu, podzakonskih aktih in predpisih samoupravne lokalne skupnosti ter na splošnih aktih, ki so bili izdani za izvrševanje javnih pooblastil (Jerovšek, 2007, str. 16). Skladen mora biti z uredbami EU in njenimi direktivami. To načelo ima temelj v 2. členu Ustave Republike Slovenije, ki pravi, da je Slovenija pravna država (ZUP, 6. člen). Vsi državni organi in organi lokalnih skupnosti so pri svojem odločanju vezani na ustavo in zakon tako v formalnem kot tudi v vsebinskem pogledu. To načelo velja tudi v primeru, ko so organi upravičeni odločati po prostem preudarku. Slednje daje organu pravico, da odloči glede na ugotovljeno dejansko stanje, pri tem pa se odloči za tisto, ki je ob upoštevanju javne koristi najbolj ustrezna (Jerovšek, 2007, str. 22).

Drugo načelo po ZUP je načelo varstva pravic strank in varstva javne koristi. To načelo določa, da mora organ v postopku ves čas varovati in omogočati stranki uveljavljanje vseh pravic, ki stranki pripadajo. Uradna oseba mora v primeru, ko ugotovi, da ima stranka med postopkom podlago za uveljavitev določene materialne pravice, stranko na to opozoriti. Pri uveljavljanju pravic mora biti organ pozoren, da stranka ne uveljavlja svojih pravic v škodo javnih koristi. Javna korist je družbena korist, ki je nad koristjo posameznika, tudi javna korist je določena z zakonom (ZUP, 7. člen). ZUP v 144. členu določa, da pod pojem javne koristi spadajo javna morala, javni red, javna varnost, neposredna nevarnost za življenje in zdravje ljudi, interes gospodarstva. V postopku davčne izvršbe je javni interes plačilo davka (Jerovšek, 2007, str. 30). To načelo določa, da se stranki v postopku naloži ukrep, ki je zanjo v danem primeru najugodnejši, če se s tem doseže namen predpisa. To je primer, ko se organ odloči za izvršbo, ki je ugodnejša za dolžnika.

Načelo materialne resnice pravi, da mora organ v vsaki upravni zadevi ugotoviti dejansko stanje, in to z najvišjo stopnjo prepričanja. V izjemnih zadevah se lahko odloči na podlagi

verjetnosti (ZUP, 8. člen). To načelo nalaga organu obveznost, da pri ugotavljanju dejstev ugotovi dejansko stanje stvari, na katerih potem uporabi materialni predpis. Predpis določa, katera dejstva in okoliščine morajo biti podane, da lahko stranka uveljavlja svoje pravice oziroma da lahko organ naloži stranki določeno obveznost. Organ mora med postopkom ugotoviti dejstva, ki so stranki v korist, in tudi dejstva, ki gredo stranki v škodo. To načelo velja v vseh stopnjah odločanja in ves čas postopka. »Stanje stvari mora organ ugotoviti z najvišjo stopnjo prepričanja, to je z gotovostjo.« (Jerovšek, 2007, str. 35) Sredstva, s katerimi pride organ do gotovosti, so zaslišanje stranke, izvajanje dokazov v ugotovitvenem in dokaznem postopku, zbiranje dokazov ... To načelo pa pozna tudi izjemo, če v postopku prevladuje zasebna korist in ta ne posega v javno korist ali če gre za nujno ukrepanje. Načelo materialne resnice ves čas postopka izvaja uradna oseba, ki vodi postopek.

Načelo zaslišanja stranke pravi, da je stranki treba dati možnost, da se izjavi o vseh dejstvih in okoliščinah, ki so pomembni za odločbo. V primeru, da so v postopku udeležene stranke z nasprotujočimi interesi, mora imeti vsaka stranka možnost, da se sama izjavi o zahtevkih in navedbah nasprotne stranke. Stranka se lahko izjavi izven ustne obravnave pisno ali ustno na zapisnik, na obravnavi pa ustno (ZUP, 9. člen). To načelo ima temelj v ustavi, ki v prvem členu določa, da je Republika Slovenija demokratična država. Slednje načelo daje stranki pravico udeleževati se ugotovitvenega postopka, pravico izjaviti se o vseh dejstvih in okoliščinah ter pravico, da lahko stranka izpodbija ugotovitve in navedbe organa, nasprotnih strank in drugih udeležencev postopka (Jerovšek, 2007, str. 38). S tem načelom ima stranka ves čas postopka pregled nad postopkom, in tako s svojim aktivnim sodelovanjem v postopku vpliva na ugotovitveni in dokazni postopek.

Načelo proste presoje dokazov določa, da uradna oseba presoja dokaze po svojem lastnem prepričanju, mora pa biti presojanje objektivno (ZUP, 10. člen). To načelo zahteva od organa, da med postopkom ves čas vrednoti dokaze, vse dokler ne pride do prepričanja o dejanskem, resničnem stanju stvari. Prosta presoja dokazov uradni osebi nalaga, da o dokazih odloča po prosti presoji, ne da bi se medtem opirala na kakršna koli formalna dokazna pravila. Organ mora ob koncu ugotovitvenega postopka, ko se je že odločil, pojasniti, kateri razlogi so ga pri njegovi presoji vodili, ob tem pa mora navesti ugotovljeno dejansko stanje in dokaze, ki podpirajo odločitev.

Načelo dolžnosti govoriti resnico zavezuje stranko, da mora ves čas postopka govoriti resnico (ZUP, 11. člen) in pošteno uporabljati svoje pravice. Obravnavana določba meri predvsem na prepoved zlorabe procesnih pravic. Za slednje mora ves čas postopka skrbeti uradna oseba. Kot zlorabo procesnih pravic lahko štejemo že zavestno zamolčanje procesnih dejstev, ki bi lahko vplivale na odločitev. Dokazovanje zlorabe procesnih pravic je zelo težavno.

Načelo samostojnosti pri odločanju pravi, da je uradna oseba pri odločanju samostojna, nihče je ne sme usmerjati, kako naj odloči, odvisno pa je od pooblastil, ki jih ima oseba v postopku (ZUP, 12. člen). Uradna oseba lahko le s samostojnostjo in neodvisnostjo

ugotovi resnično stanje stvari. »Uradna oseba samostojno opravlja dejanja v upravnem postopku in v tem okviru ugotavlja dejstva in okoliščine ter na podlagi ugotovljenih dejstev in okoliščin uporablja predpise oziroma splošne akte, izdane za izvrševanje javnih pooblastil.« (ZUP, 12. člen) Organ oziroma uradna oseba je med odločanjem v postopku vezan le na ustavo, zakone, podzakonske predpise, predpise samoupravnih lokalnih skupnosti, splošne akte ter akte in predpise Evropske unije.

Načelo pravice do pritožbe določa, da je zoper odločbo organa prve stopnje dovoljena pritožba le v primeru, če ni z zakonom določeno drugače (ZUP, 13. člen). Pritožba ni dovoljena v primeru, ko je za odločanje na prvi stopnji pristojen predstavniški organ oziroma vlada. Pravica do pritožbe ali drugega pravnega sredstva je dovoljena vsakomur proti odločbam sodišč ali drugih državnih organov, organov lokalnih skupnosti, nosilcev javnih pooblastil. Pritožba in tek pritožbenega roka ima na izdano odločbo suspenziven učinek, saj pritožba zadrži izvršitev odločbe. Po ZUP je določeno, v katerih primerih slednje ne velja. Pritožba zoper sklep nima suspenzivnega učinka. Tako je tudi v davčnem postopku, saj bi v primeru suspenzivnosti vsakdo izkoristil možnost pritožbe, da bi čim kasneje poravnal svoje obveznosti. Po ZDavP-2 pritožba ne zadrži davčne izvršbe, vendar organ lahko zadrži začetek davčne izvršbe do odločitve o pritožbi.

Načelo ekonomičnosti je, da mora organ postopek voditi hitro in brez zavlačevanja ter organu in stranki ne sme povzročati nepotrebnih stroškov (ZUP, 14. člen). Načelo ekonomičnosti vsebuje načelo hitrosti postopka, načelo varčnosti in načelo učinkovitosti. Prvo od treh načel omogoča zavrnitev izvajanja dejanj, ki za ugotovitev dejanskega stanja niso bistvena. Drugo načelo zahteva, da se postopek vodi s čim manjšimi stroški in zamudami za stranke, druge udeležence postopka in za organ. Zadnje od treh načel pa zahteva od organa, da priskrbi vse, kar je potrebno za ugotovitev dejanskega stanja, ter za zavarovanje pravic strank in javnih koristi. Poudariti je treba, da načelo ekonomičnosti ne sme iti nikoli v škodo načela materialne resnice ali načela zaslišanja stranke. To načelo določa, da mora upravni organ med postopkom izbrati način dela, ki je najhitrejši, z manjšimi stroški in manjšo zamudo časa za udeležence v postopku. Načelo ekonomičnosti je vodilo oziroma bi moralo biti vodilo v vseh delih postopka (Jerovšek, 2007, str. 55).

Brez načel ZUP ne bi bilo mogoče izvesti davčnega postopka. Načela ZUP določajo okvir dopustnega delovanja davčnega organa. Poleg naštetih temeljnih načel ZUP se v postopku izvršbe uporabljajo tudi posebna izvršilna načela. Prvo izvršilno načelo je načelo uporabe najprimernejšega izvršilnega sredstva. To načelo določa, da se izvršba opravi na način in s sredstvom, ki je za zavezanca najmilejši, ter se s tem lahko doseže namen izvršbe (Jerovšek, 2007, str. 157).

Naslednje načelo je načelo socialne pravičnosti, pri katerem gre za možnost, da se izvršba ne opravi ali pa se denarna obveznost odpiše, se dovoli obročno plačilo ali odlog, če bi se z izvršbo ogrozilo preživljanje zavezanca in tistih, ki jih je ta dolžan preživljati (Jerovšek, 2007, str. 157).

Tretje načelo je načelo zadržanja izvršbe. Po tem načelu lahko organ, pristojen za izvršbo, zadrži izvedbo izvršbe. Zadržanje se uvede, če obstajajo razlogi, da bo pritožbi zoper izvršilni naslov ali zoper sklep ugodeno. S tako izvršbo pa bi nastala nepopravljiva škoda.

Poleg načel ZUP in izvršilnih načel se v postopku davčne izvršbe uporabljajo tudi načela po ZDavP-2. Prvo in najpomembnejše načelo je načelo zakonitosti. To načelo se v davčnih zadevah uporablja strožje kot v drugih upravnih zadevah. Po ZDavP-2 je načelo zakonitosti dolžnost davčnega organa, da davčnega zavezanca obravnava nepristransko; to pomeni, da mora organ v enakih oziroma primerljivih davčnih zadevah odločati enako. S tem načelom je prepovedana kakršna koli arbitrarna uporaba davčnih predpisov (ZDavP-2, 4. člen). V davčnih zadevah se to načelo uporablja najdoslednejše. V davčnem postopku je vezanost na zakone strožja, ker gre v primeru davčnega postopka z naložitvijo dajatev za poseganje v svobodo in materialni položaj zavezancev. Vsaka odločba mora imeti podlago v materialnem zakonu. Načelo zakonitosti v davčnem postopku izključuje tudi neenako, samovoljno in pristransko odločanje. S tem se zagotavlja enakopravnost in pravna varnost zavezancev (Jerovšek et al., 2008, str. 24).

Drugo načelo davčnega postopka je načelo materialne resnice, ki pravi, da mora davčni organ v vsaki davčni zadevi z gotovostjo ugotoviti vsa dejstva, ki so pomembna za pravilno in zakonito izdajo davčne odločbe. Hkrati pa mora davčni organ ugotoviti vsa dejstva, ki so v korist zavezanca in ga nanje opozoriti, če ni z zakonom določeno drugače (ZDavP-2, 5. člen). Dejansko stanje ugotavlja uradna oseba, ki vodi postopek, v pritožbenem postopku pa lahko dejansko stanje ugotavlja drugostopenjski organ, in sicer ministrstvo za finance. Posebnost tega načela v primerjavi z načelom po ZUP je, da je treba v postopku ugotoviti dejstva, ki so pomembna za zakonito odločitev, in tudi tista, ki gredo v korist zavezanca, če ta izhajajo iz okoliščin davčne zadeve. Materialna resnica se v postopku davčne izvršbe ugotavlja na podlagi davčnih obračunov, napovedi, vlog, pisne dokumentacije, podatkov pri drugih fizičnih in pravnih osebah ter na podlagi izvedenega ugotovitvenega in dokaznega postopka v posebnem ugotovitvenem postopku.

»Načelo sorazmernosti pravi, da davčni organ pri izvrševanju svojih pooblastil ter pri izrekanju ukrepov v razmerju do zavezanca za davek in drugih udeležencev postopka ne sme preseči tistega, kar je nujno potrebno za izpolnitev ciljev zakona in drugih aktov. V okvir nujnosti spada izbira najugodnejše rešitve, če je teh več in se s tem doseže prvoten namen zakona.« (ZDavP-2, 6. člen) To načelo v izvršbi zahteva od davčnega organa, da izbere izvršbo, ki je glede na znesek dolga najbolj primerna, je pa tudi oblika načela varstva pravic strank in javnih koristi. To nalaga davčnemu organu, da pri izvrševanju svojih pooblastil in pri izrekanju ukrepov zavezanca za davek ne sme preseči tistega, kar je nujno za izpolnitev ciljev zakona in drugih aktov, na podlagi katerih davčni organ odloča o pobiranju davkov (Jerovšek et al., 2008, str. 29).

Naslednja načela so načela gotovosti, seznanjenosti in pomoči. Načelo gotovosti omogoča zavezanca, da je seznanjen z davčnim sistemom in njegovo uporabo v davčnem obdobju. Slednje načelo pomeni zaupanje v pravo in pravno državo. To načelo nalaga državi, da vse davčne obveznosti predpisuje za vnaprej, da davek lahko predpiše le z zakonom in da

davek ne mora biti predpisan za nazaj. Načelo seznanjenosti določa, da ima zavezanec za davek pravico biti vnaprej seznanjen s pravicami in obveznostmi, ki izhajajo iz davčnih predpisov. Slednje načelo je pomemben prispevek k varstvu pravic zavezancev. Načelo seznanjenosti pomeni seznanjenost davčnega zavezanca o njegovi celotni davčni obveznosti, ki temelji na dolžnosti vsakogar, da prispeva za družbene potrebe v mejah vnaprej predpisanih davkov. Načelo pomoči davčnemu organu nalaga obveznost, da vsakemu davčnemu zavezancu pomaga pri uveljavljanju njegovih pravic (Jerovšek et al., 2008, str. 32).

Načelo tajnosti podatkov določa, da se podatki davčnega zavezanca obravnavajo kot davčna tajnost. To načelo v splošnem ščiti zavezanca pred razkritjem njegovega materialnega položaja (ZDavP-2, 8. člen). Davčne podatke morajo v davčnem postopku varovati vse osebe, ki zaradi narave svojega dela pridejo v stik s takimi podatki. Vsak dokument, ki se obravnava tajno, mora biti ustrezno označen. To načelo pa ne pomeni absolutne prepovedi razkritja tajnih podatkov, prepoveduje pa dajanje podatkov, razen če zakon tako določa. V primeru, ko gre že za pravnomočno končan postopek in je davčna obveznost ugotovljena, zavezanec pa davka ni poravnal, se lahko podatki o davčnem dolgu razkrijejo. DURS je tako razkritje neplačnikov razgrnil v začetku leta 2013.

Načelo zakonitega in pravočasnega izpolnjevanja in plačevanja davčnih obveznosti določa, da morajo zavezanci za davek in davčni organi opravljati dejanja v zvezi z napovedjo, obračunom in plačilom davka v rokih, kot je določeno z zakonom (ZDavP-2, 9. člen). To načelo pomeni, da mora posameznik, ki doseže določen dohodek in ima premoženje, plačati davek v višini, na način ter v rokih, ki ga določa zakon. Dolžnost zavezanca je, da davek napove, izračuna, če se plačuje po obračunu, ali pa mora davek odtegniti, če se plačuje po odtegljaju, in ga plačati v za to določenem roku. Za pravočasno plačilo davka štejemo, če je zavezanec davek plačal v paricijskem roku in praviloma znaša 30 dni od dneva vročitve odločbe (Jerovšek et al., 2008, str. 35).

Načelo dolžnosti dajanja podatkov nalaga zavezancem za davek, da morajo davčnemu organu dajati resnične, popolne podatke, ki jih davčni organ potrebuje pri pobiranju davka. Pri vodenju davčnega postopka morajo zavezanci za davek sodelovati z davčnim organom pri ugotavljanju dejstev v breme ali korist zavezancev. V postopku morajo navesti vsa dejstva, na katera se opirajo s svojimi zahtevki, hkrati pa morajo predlagati dokaze, s katerimi se dokazujejo podana dejstva (ZDavP-2, 10. člen). Splošna obveznost vsakega davčnega zavezanca je, da državi posreduje podatke o svojih dohodkih. Te podatke potem država uporabi za pobiranje davkov. Davčni organ mora imeti po tem načelu tudi dostop do določenih podatkov, ki so pomembni za določitev davčnih obveznosti. Te podatke posredujejo osebe, ki vodijo poslovne knjige in evidence, in druge osebe, ki so pooblaščenice za vzpostavitev, vodenje in vzdrževanje zbirk podatkov, registrov ter drugih evidenc. To načelo določa tudi, da je dolžnost vseh organov, ki razpolagajo s temi podatki, da te posredujejo brezplačno (Jerovšek et al., 2008, str. 39).

V davčnem postopku pa poleg načel ZUP in načel ZDavP-2 uporabljamo tudi tri posebna načela, ki se navezujejo samo na davčno izvršbo. Nekatera načela davčne izvršbe izhajajo neposredno iz zakona, načelo socialne pravičnosti pa je razvila teorija.

Načelo socialne pravičnosti varuje zavezanca pri ohranjanju njegove minimalne socialne zaščite. V zakonu ZDavP-2 tega načela ne najdemo, se pa izraža v konkretnih primerih. Primer izvajanja tega načela je v primeru, da bi davčna izvršba ogrozila preživljanje zavezanca in tistih, ki jih je ta dolžan preživljati, in takrat se davčna izvršba ne izvede. Prav to načelo določa, kateri socialni prejemki in osnovni predmeti, ki so potrebni za življenje, so izvzeti iz predmeta izvršbe.

To načelo določa, da se lahko poseže na dolžnikove prejemke in sredstva na računih do višine dveh tretjin dohodkov iz delovnega razmerja po zakonu, ki ureja dohodnino, oziroma do zneska, da dolžniku vsak mesec ostane 70 % minimalne plače. V primeru, da so izpolnjeni zakonski pogoji o socialni stiski zavezanca, se lahko izvršba odloži ali celo ustavi.

Drugo načelo je načelo sorazmernosti, ki narekuje, da se v davčni izvršbi uporabi izvršilno sredstvo oziroma način izvršbe, primeren višini davčne obveznosti. Sredstvo mora biti izbrano glede na višino dolga. Izbrano mora biti najmilejše sredstvo, s katerim se doseže učinek izvršbe.

Zadnje od treh načel je načelo varstva osebnega dostojanstva dolžnika. Slednje načelo zahteva, da se izvršba opravi tako, da ne žali dostojanstva zavezanca in njegovih družinskih članov oziroma z njim povezanih oseb. Zavezanca se mora obravnavati kot osebo in ne kot objekt. Davčna izvršba mora biti za zavezanca v vseh primerih čim manj neugodna.

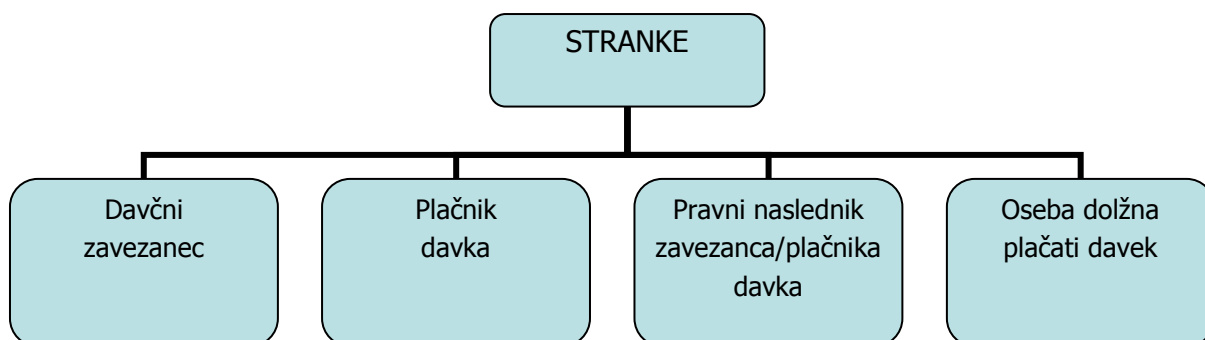
4.2 STRANKE DAVČNE IZVRŠBE

Stranka v postopku davčne izvršbe je zavezanec za davek, ki je v ZDavP-2 opredeljen kot davčni zavezanec ali davčna zavezanka. To je oseba, katere dohodek, premoženje ali pravni posli so predmet obdavčitve v skladu z zakonom o obdavčenju. Zavezanec za davek je po ZDavP-2 opredeljen tudi kot plačnik davka za račun enega ali več davčnih zavezancev. To je oseba, ki mora v skladu z zakonom o davčnem postopku in z zakonom o obdavčenju obračunati in plačati davek ali pa ga odtegniti in prenesti v državno blagajno, blagajno lokalnih skupnosti ali javnih zavodov. Kot stranka v postopku davčne izvršbe je kot zadnje opredeljena tudi oseba, ki je v postopku davčne izvršbe v skladu s tem zakonom dolžna plačati davek (ZDavP-2, 12. člen). Za zavezanca za davek ZDavP-2 se šteje tudi pravnega naslednika davčnega zavezanca ali plačnika davka. Davčni zavezanec je oseba, katere dohodek, ostalo premoženje, pravni posli so predmet obdavčitve v skladu z zakonom o obdavčenju.

Plačnik davka je oseba, ki je v skladu z ZDavP-2 ali z zakonom o obdavčenju zavezana za odtegotvanje davka od davčnih zavezancev. Plačnik davka z izračunavanjem in plačevanjem davka prenese denar v državni proračun, proračun samoupravnih lokalnih

skupnosti ali v določene javne zavode (obvezno pokojninsko in invalidsko zavarovanje ali obvezno zdravstveno zavarovanje). Plačnik davka je dolžen plačati davek, saj ima enake pravice in dolžnosti kot davčni zavezanec.

Slika 2: Stranke v postopku davčne izvršbe



Vir: lasten

Po ZUP je stranka subjekt, ki je potreben, da se začne in teče upravni postopek. Stranka mora v upravnih zadevah izpolnjevati minimalne pogoje, da lahko postane stranka. Prvi pogoj je, da je pravno priznani subjekt, drugi pa, da mu pravni red priznava možnost izjavljanja volje.

V upravnem postopku strankam ni treba neposredno osebno nastopati v postopku, ker imajo lahko, v nekaterih primerih pa morajo imeti, zastopnike oziroma pooblaščenke. Dejanja, ki jih stranka opravlja z zakonitim zastopnikom, imajo enako veljavo, kot če bi jih stranka opravila sama. Pooblastilo mora biti pisno, vsebovati mora meje pooblastila, predložiti pa ga je treba ob prvem dejanju postopka. Če meje pooblastila niso določene, ima pooblaščenec pristojnost, da opravlja vsa dejanja v določenem postopku (ZUP, 47. člen).

V upravni postopek morajo biti vedno povabljene vse osebe oziroma njihovi zastopniki, ki bi lahko izkazali pravni interes za vstop v postopek. Stranka vstopi v postopek na prvi ali drugi stopnji kot zahtevajoča stranka, stranski udeleženec ali pritožnik.

Stranka, ki nastopa v upravnem postopku, mora imeti sposobnost biti stranka, to pa se pokriva s pravno sposobnostjo, imeti mora opravilno ali procesno sposobnost, vezano na poslovno sposobnost in stvarno legitimacijo, upravičenje ali obveznost v predpisu. Slednji pogoji so komulativni, kar pomeni, da mora vsaka oseba, ki nastopa v postopku kot stranka, izpolnjevati vse tri pogoje ves čas postopka (ZUP, 46. člen).

Položaj stranke ima lahko oseba, ki v upravni postopek vstopi, da bi zavarovala svoje pravne koristi. Osebo, ki vstopi v postopek zaradi zavarovanja svojih pravnih koristi, imenujemo stranski udeleženec ali stranski intervenient. ZUP deli stranke na aktivne ali pasivne glede nato, ali so same vložile zahtevek, zaradi katerega se je postopek uvedel (aktivne), na drugi strani pa v primeru, da je postopek tekel proti njihovi volji (pasivne).

Ne glede na to, ali so stranke pasivne ali aktivne, imajo enak nabor postopkovnih pravic. Kljub temu imajo po ZUP te stranke nekaj lastnosti in pravic, ki se med njimi razlikujejo. Primer za to je aktivna stranka, ki mora med postopkom sodelovati pri dokaznem bremenu, razlika se pojavi tudi v obračunu stroškov postopka (Jerovšek in Kovač, 2010, str. 87).

Če povzamem, stranke ločimo po njihovih interesnih upravičenjih v postopku na glavne in druge stranke. Le glavne stranke pa so v postopku nosilke pravic in obveznosti. Te stranke so aktivne in pasivne stranke ter stranski udeleženec oziroma intervenient.

Aktivna stranka je tista, ki vloži zahtevek, in je nosilka pravic. Zaradi te stranke se uvede postopek. Pasivna stranka je tista, proti kateri teče postopek na podlagi zahtevka nasprotne stranke ali pa je v postopku po uradni dolžnosti in se ji nalagajo obveznosti. Stranski udeleženec je oseba, ki vstopi v tuj postopek in hkrati v njem brani svoje pravne koristi, ki mu jih podeljujejo področni predpis (Jerovšek in Kovač, 2010, str. 87).

4.3 IZVRŠILNI NASLOVI IN IZVRŠLJIVOST

Izvršilni naslov je javna listina, s katero se izvede prisilna izterjava davčnega dolga. Brez izvršilnega naslova tudi izvršbe ni. Izvršilni naslov je lahko v obliki izvršljive odločbe, izvršljivega obračuna davka ali izvršljiv sklep davčnega organa. Izvršilni naslov dokazuje in utemeljuje obstoj davčnega dolga. Izvršilni naslov je vedno v formalni obliki odločbe ali sklepa s pravico do pritožbe.

Vsaka davčna izvršba se izvede na podlagi izvršilnega naslova.

»Definicija po ZDavP-2 narekuje, da je izvršilni naslov, izvršljiva odločba o odmeri davka, izvršljiv obračun davka, izvršljiva tuja odločba ali drug ustrezen akt, ki ima naravo izvršilnega naslova in ga davčni organ prejme v izvršbo. Izvršilni naslovi so tudi izvršljiv sklep davčnega organa, izvršljiv plačilni nalog, izvršljiva odločba o prekršku, izvršljiva sodba sodišča, izdana v zadevah prekrškov, seznam izvršilnih naslovov, v katerem morata biti za posamezen izvršilni naslov navedena datum izvršljivosti ter znesek davka in zamudnih obresti za vsako vrsto davka posebej.« (ZDavP-2, 145. člen)

Najpogostejši izvršilni naslov v praksi je odločba o odmeri davka. V praksi se lahko izvršuje le izvršljiv izvršilni naslov. Sklep o izvršbi mora nujno vsebovati podatek o tem, kdaj je izvršljivost nastopila. Le v primeru, da je izdajatelj davčni organ, potrdilo o izvršljivosti ni potrebno.

Izvršljivost je pravno stanje, ki ga pridobijo upravni akti. Izvršljivost nastopi takrat, ko je pravico ali obveznost možno uveljaviti. To pravno stanje nastopi, ko poteče izpolnitveni ali paricijski rok. Izvršljivi lahko postanejo akti, pri katerih javni interes terja njihovo prisilno izvršitev, ter akti oziroma pravice in pravne koristi, ko akta ni mogoče izpodbijati s pritožbo ali vročitvijo v primeru, ko pritožba ne zadrži izvršitve. Upravni organ mora poskrbeti za realizacijo naloženih obveznosti oziroma za izvršitev pravic. Če upravni organ v tridesetih dneh od izvršljivosti ne izvede izvršilnega postopka, je lahko to dejanje

kaznivo zaradi nevestnega izvajanja javne službe. Izvršilni postopek vodi organ, ki je izdal izvršilni naslov, razen v primeru sodne izvršbe ali izterjave denarnih obveznosti. Pri izvršbi se upoštevajo vsa načela in pravila ZUP, še posebej se nadrejeno do ostalih uporabljajo določbe poglavja o izvršbi.

»Postopek davčne izvršbe je sestavljen iz pravnega dela (izdaja sklepa) in dejanskega dela izvršitve. V postopku izvršbe se izvršujejo samo odločbe, ki nalagajo obveznost, storitev, dajatev ali plačilo. Odločba se lahko izvrši šele, ko postane izvršljiva. Slednje pa postane z dokončnostjo. Sklep se izvrši s trenutkom, ko postane izvršljiv, to je z vročitvijo stranki. Po vročitvi sklep postane izvršljiv, če zoper njega ni dovoljena pritožba, ali pa v primeru, ko je dovoljena, vendar pritožba ne zadrži izvršitve sklepa. V primeru, ko je zoper sklep dovoljena pritožba in ta zadrži izvršitev, postane sklep izvršljiv z dokončnostjo.« (Jerovšek in Kovač, 2010, str. 230)

Po ZUP postane odločba prve stopnje izvršljiva, ko se vroči stranki, ko preteče rok za pritožbo in pritožba ni bila vložena. Odločba postane izvršljiva tudi z vročitvijo stranki, če pritožba ne zadrži izvršitve, in z vročitvijo odločbe, s katero se pritožba zavrne. Odločba druge stopnje pa postane izvršljiva z vročitvijo stranki. V primeru, da je v odločbi določen rok, v katerem se mora dejanje, ki je predmet izvršbe, opraviti, postane odločba izvršljiva s potekom tega roka. V primeru, ko tak rok ni določen, odločba postane izvršljiva v 15 dneh od dneva, ko je bila odločba izdana. Odločba se lahko izvrši tudi takoj, če je to potrebno zaradi določenih nujnih ukrepov.

4.4 VIRI IN SREDSTVA DAVČNE IZVRŠBE

Davčni organ ima v postopku davčne izvršbe na voljo več različnih sredstev in predmetov. Na voljo ima več različnih metod, s katerimi davčni organ prisilno izterjuje denarne terjatve. Po ZDavP-2 poznamo davčno izvršbo na dolžnikove denarne prejeme, izvršbo na denarna sredstva, dolžnikove denarne terjatve, premičnine, nepremičnine, izvršbo na delež družbenika v družbi, premoženjske pravice in izvršbo na vrednostne papirje.

Viri oziroma predmeti davčne izvršbe so dolžnikova sredstva, po katerih poseže davčna izvršba. Po 159. členu zakona ZDavP-2 so opredeljeni denarni prejemi, ki so izvzeti iz davčne izvršbe. Denarni prejemi, ki so izvzeti, so preživnine na podlagi zakona, ki ureja zakonsko zvezo in družinska razmerja, in nadomestila preživnine, izplačana na podlagi zakona, ki ureja jamstveni in preživninski sklad.

Izvzete so tudi odškodnine zaradi telesne poškodbe po zakonu, ki ureja invalidsko zavarovanje, denarne socialne pomoči po zakonu, ki ureja invalidsko zavarovanje, starševski dodatki, otroški dodatki, dodatki za nego otroka in dodatki za pomoč ob rojstvu otroka, dodatek za veliko družino po zakonu, ki ureja družinske prejeme.

Izvzete so štipendije in pomoči učencem ter študentom za opravljeno obvezno praktično delo v vzgojno-izobraževalnem procesu, nadomestila za invalidnost po zakonu, ki ureja družbeno varstvo duševno in telesno prizadetih oseb, dodatek za pomoč in postrežbo ter prejemi od občasnega dela invalidov, ki so vključeni v institucionalno varstvo po zakonu,

ki ureja socialno varstvo, in jih pridobivajo izven kriterijev redne zaposlitve. DURS ne sme poseči niti po oskrbninah po zakonu, ki ureja rejniško dejavnost, niti po denarni pomoči po zakonu, ki ureja varstvo pred naravnimi nesrečami (Jerovšek et al., 2008, str. 376).

Zavezancu za davek se ne sme odvzeti nepovratnih denarnih sredstev in denarnih sredstev, pridobljenih na podlagi ugodnih posojil ali poslov z jamstvi, ki se štejejo kot oblike državnih pomoči po zakonu, ki ureja državne pomoči, razen kadar so sredstva pridobljena v zvezi z opravljanjem dejavnosti, kakor je določena v 33. členu ZDoh-2 (Uradni list RS, št. 117/2006, 33/2007 Odl.US: U-I-198/05-12, 45/2007 Odl.US: U-I-260/04-28, 90/2007, 10/2008, 78/2008, 92/2008, 125/2008, 20/2009, 10/2010, 13/2010, 28/2010-UPB5, 43/2010, 51/2010-UPB6, 106/2010, 9/2011-ZUKD-1, 13/2011-UPB7, 9/2012 Odl.US: U-I-18/11-10, 24/2012, 30/2012, 40/2012-ZUJF, 71/2012 Odl.US: U-I-76/11-15, 75/2012, 94/2012), ali v zvezi z opravljanjem osnovne kmetijske in osnovne gozdarske dejavnosti, kakor je določeno v 58. členu ZDoh-2. Odvzeti so tudi prejemki vojaških obveznikov v času izvrševanja vojaške dolžnosti, državljanov v času opravljanja nadomestne civilne službe oziroma usposabljanja za zaščito in reševanje (ZDavP-2, 159. člen).

To so vsi prejemki, ki so absolutno izvzeti iz davčne izvršbe. V to so predvsem všteti tisti denarni prejemki, ki jih dolžnik prejema za zadovoljevanje svojih osnovnih življenjskih potreb. S tem, ko se določijo dolžnikovi denarni prejemki, ki so izvzeti iz izvršbe, se varuje tako načelo socialne države kot tudi eksistenca dolžnika.

Z izvršbo na dolžnikove denarne prejemke, ki se štejejo za dohodek iz delovnega razmerja, je z davčno izvršbo dovoljeno vzeti največ do višine dveh tretjin, v vsakem primeru pa mora dolžniku ostati najmanj 70 % minimalne plače po zakonu, ki ureja minimalno plačo. Pod dohodke iz delovnega razmerja štejemo naslednje dohodke: plačo, nadomestilo plače, vsako drugo plačilo za opravljeno delo, regres, jubilejne nagrade, solidarnostne pomoči, odpravnine, pokojnine in drugo (Jerovšek et al., 2008, str. 376).

Po ZDavP-2 so iz davčne izvršbe izvzeti tudi predmeti, ki so nujno potrebni za gospodinjstvo, in predmeti, ki so nujno potrebni za osebno rabo, dolžnika in člane njegovega gospodinjstva. V tem primeru gre samo za predmete, ki so dolžnikova last. Izvršba na predmete družinskih članov ni dovoljena. V primeru, da gre za predmete, ki so v solastniški lasti med družinskim članom in dolžnikom, se upoštevajo pravila o solastništvu. Iz davčne izvršbe sta izvzeti tudi hrana in kurjava, če sta nujno potrebni za dolžnika in člane njegovega gospodinjstva, za dobo šestih mesecev.

Izvzeti so tudi predmeti, ki so potrebni kmetu za opravljanje kmetijske dejavnosti. V to štejemo delovno in plemensko živino, kmetijske stroje, delovne priprave, seme in krmo za živino, ki so potrebni za dobo štirih mesecev. Med predmete, ki so izvzeti iz davčne izvršbe, spadajo tudi predmeti, ki imajo za dolžnika neko osebno vrednost. To so razne medalje, vojne spomenice, druga odličja in priznanja, poročni prstan, osebna pisma, rokopisi, fotografije družinskih članov. Izvzeti so predmeti, ki imajo za dolžnika osebno vrednost. Kar se tiče zlatnine, se lahko zarubi vse, razen dolžnikovega poročnega prstana.

Pri osebnih pismih je podobno kot pri zlatnini, zarubi se lahko pisma, ki niso bila naslovljena osebno na dolžnika, izvzeta so le pisma, ki jih je napisal on sam, in pisma, ki jih je prejel na svoje ime. Tudi predmeti, ki so dolžniku nujno potrebni za zdravljenje in medicinsko rehabilitacijo, so izvzeti iz davčne izvršbe. To so razni medicinsko-tehnični pripomočki, ki so opredeljeni v pravilih, ki urejajo obvezno zdravstveno zavarovanje.

V te skupine predmetov spadajo tudi gasilska zaščitna in reševalna oprema, druga sredstva za zaščito, reševanje in pomoč. Tudi poštna pošiljke ali poštna nakazila postanejo predmet izvršbe s trenutkom, ko je pošiljka vročena (Jerovšek et al., 2008, str. 392).

4.4.1 DAVČNA IZVRŠBA NA DENARNE PREJEMKE DOLŽNIKA

Davčna izvršba na denarne prejemke dolžnika oziroma rubež denarnih prejemkov se opravi na dan vročitve sklepa o izvršbi delodajalcu oziroma izplačevalcu. Izplačevalec tako zarubljenih sredstev ne izplača dolžniku. Denarne prejemke dolžnika izplačevalec nakazuje na določene račune vse do poplačila davka po načelu odtegljaja. Temu pravimo administrativni rubež (ZDavP-2, 162. člen).

Delodajalec lahko zoper sklep ugovarja v osmih dneh od prejema sklepa, ampak samo v primeru, ko dolžnik pri njem ne prejema denarnih prejemkov. Če je ugovor utemeljen, davčni organ z novim sklepom nadomesti sklep, ki se z ugovorom izpodbija. V primeru, da ugovor ni utemeljen, se ugovor odstopi organu druge stopnje. V primeru, da delodajalec ne ravna po sklepu in ne vloži ugovora, davčni organ izterja davek od delodajalca. Davčni organ v tem primeru izda odločbo, ki delodajalcu naloži plačilo davka v roku 15 dni. Delodajalec se lahko zoper to odločbo pritoži v osmih dneh od vročitve, vendar pa pritožba ne zadrži izvršitve. Ko je davčni dolg poplačan od delodajalca, terjatev ugasne. ZDavP-2 pa ne reši pomembnega vprašanja, ali lahko delodajalec, ki je poplačal dolžnikov dolg, uveljavlja terjatev za plačani znesek proti dolžniku.

V primeru, da dolžnik preneha dobivati denarne prejemke pri delodajalcu, ki mu je bil vročen sklep o izvršbi, mora delodajalec takoj obvestiti davčni organ. Delodajalec hkrati tudi vrne sklep o izvršbi. Davčni organ mora nato sam ugotoviti, če in kje dolžnik prejema denarne prejemke ali pa se odloči za drugo sredstvo izvršbe. Če dolžnik denarne prejemke dobiva pri drugem delodajalcu, mora davčni organ izdati novi sklep o izvršbi ter ga vročiti dolžniku in delodajalcu (ZDavP-2, 163. člen).

4.4.2 DAVČNA IZVRŠBA NA DOLŽNIKOVA DENARNA SREDSTVA PRI BANKAH IN HRANILNICAH

Taka izvršba je najpogostejša in najuspešnejša oblika davčne izvršbe. V primeru davčne izvršbe na dolžnikova denarna sredstva pri bankah in hranilnicah davčni organ izroči sklep o izvršbi dolžniku in bankam oziroma hranilnicam, pri katerih ima dolžnik denarna sredstva. Omejitve izvršbe pri bankah in hranilnicah veljajo le za prejemke za tekoči mesec, kar ne velja za razne prihranke iz prejšnjih mesecev.

S sklepom se banki oziroma hranilnici naloži, da na dan vročitve sklepa dolžniku zarubi denarna sredstva do višine davka, navedenega v sklepu. Denarna sredstva banka oziroma hranilnica naloži na predpisane račune. V primeru, ko ima dolžnik več odprtih računov pri različnih bankah oziroma hranilnicah, davčni organ pošlje sklep vsem bankam in hranilnicam, ki morajo po prejemu sklepa o izvršbi zarubiti denarna sredstva dolžnika v višini obveznosti iz sklepa. Denarna sredstva morajo prenesti na račun primarne banke. Ta banka je v sklepu vedno navedena kot prva. Ko primarna banka zbere dovolj sredstev za poplačilo dolžnikovega dolga, o tem obvesti sekundarne banke, da prenehajo z rubežem denarnih sredstev. Primarna banka o tem obvesti davčni organ in izvrši prenos sredstev na predpisane račune. Po ZDavP-2 se banki oziroma hranilnici nalaga obveznost v primeru, ko dolžnik na svojem računu nima dovolj sredstev ali pa jih sploh nima, da obdrži sklep v evidencah in ob vsakem prilivu sredstev na dolžnikov račun opravlja izplačila. V takem primeru mora banka ali hranilnica obvestiti davčni organ, ki je izdal sklep. V primeru, da v enem letu od prejema sklepa na dolžnikovem računu ni nobenih prilivov denarnih sredstev, se sklep lahko vrne davčnemu organu. Banka oziroma hranilnica ima zoper sklep pravico ugovora v roku 8 dni od prejema sklepa. Ugovarja lahko v primeru, ko dolžnik pri njej nima odprtega računa. V primeru, da je ugovor utemeljen, davčni organ z novim sklepom nadomesti sklep, ki se z ugovorom izpodbija. Če ugovor ni utemeljen, davčni organ odstopi ugovor organu druge stopnje. Prepozen ugovor se s sklepom zavrže. Ugovor zoper sklep ne zadrži njegove izvršitve. Davčni organ v primeru, ko banka ne vloži ugovora, hkrati pa sklepa ne izvaja, davek izterja od nje. Z odločbo banki naloži rok 15 dni za poplačilo dolgovanega zneska na predpisane račune. Banka se zoper to odločbo lahko pritoži v roku 8 dni od prejema, vendar pritožba ne zadrži izvršitve (ZDavP-2, 166. člen).

4.4.3 DAVČNA IZVRŠBA NA DRUGE DENARNE TERJATVE DOLŽNIKA

Predmet davčne izvršbe na tuje denarne terjatve dolžnika je dolžnikova terjatev, ki jo ima davčni dolžnik do svojega dolžnika. Rubež oziroma prisilna izvršba se opravi z dnem vročitve sklepa dolžnikovemu dolžniku. Rubež se opravi do višine dolžnikovega davka in ne celotne terjatve, ki jo ima dolžnik do svojega dolžnika. Dolžnikovemu dolžniku se naloži, da zarubljeni znesek terjatve plača na predpisane račune. Po ZDavP-2 ni določeno, kdo vse je lahko dolžnikov dolžnik. Zaradi tega je lahko dolžnikov dolžnik tudi država, če ima davčni dolžnik terjatve do države zaradi preplačila davka. Dolžnikov dolžnik lahko zoper sklep ugovarja v 8 dneh pri davčnemu organu, ki je izdal sklep o izvršbi. Dolžnikov dolžnik ugovarja v primeru, da dolžniku ni dolžan, je dolg pogojen, ali v primeru, ko dolg ni došel v plačilo in ne bo došel v roku enega leta od prejema sklepa.

Za utemeljen ugovor mora biti izpolnjen vsaj eden od zgoraj naštetih pogojev. Prepozen ugovor davčni organ s sklepom zavrže. V primeru, da je ugovor neutemeljen, ga davčni organ odstopi organu druge stopnje in zadrži postopek izvršbe. V primeru, da dolžnikov dolžnik ne vloži ugovora, ga vloži prepozno in ne izvaja sklepa o izvršbi, se davek izterja od njega. Davčni organ mora o tem izdati odločbo, s katero dolžnikovemu dolžniku naloži, da v roku 15 dni plača znesek na predpisane račune. Znesek mora biti enak znesku zarubljene terjatve iz sklepa o izvršbi. Dolžnikov dolžnik se zoper to odločbo lahko pritoži v

roku 8 dni od vročitve odločbe. Pritožba ne zadrži izvršitve odločbe. Davčni organ dobi podatke o terjatvah pri davčnem dolžniku. Najpomembnejše je, da davčni organ poseže po t. i. kvalitetnih terjatvah. To so terjatve, pri katerih med strankama ne obstaja spor glede njihovega obstoja (Jerovšek et al., 2008, str. 386).

4.4.4 DAVČNA IZVRŠBA NA PREMIČNINE

Davčna izvršba na premičnine se v praksi opravlja šele, ko izvršba na denarne prejemke, denarna sredstva pri bankah in hranilnicah ali na druge terjatve dolžnika ni uspešna. Davčna izvršba na premičnine je težja, dražja, dolgotrajnejša, manj učinkovita, kot že prej naštetimi načini davčne izvršbe. Pri izvršbi na premičnine opravi izvršbo pooblaščen uradna oseba davčnega organa, in sicer davčni izterjevalec (Jerovšek et al., 2008, str. 396).

Davčni izterjevalec mora imeti po zakonu določeno stopnjo izobrazbe, ustrezne delovne izkušnje in opravljen poseben strokovni izpit. Izterjevalec ima pravico do vstopa v poslovne in druge prostore, ki se uporabljajo za opravljanje dejavnosti, pravico do vstopa v stanovanjske prostore pod posebnimi pogoji, pravico do pregledovanja naprav, blaga, poslovnih knjig, listin in drugih dokumentov, ki omogočajo davčno izvršbo. Davčni izterjevalci imajo pravico do pregleda listin, ki omogočajo identifikacijo dolžnika, pravico do fotografiranja in snemanja premičnin, nepremičnin in vrednostnih papirjev.

Po ZDavP-2 obstajajo tri ločene faze davčne izvršbe na premičnine. Prva faza je rubež, s katerim se pridobi zastavna pravica na zarubljeno premičnino, druga faza je cenitev, ki se opravi hkrati z rubežem. Zadnja faza je prodaja premičnin (ZDavP-2, 179. člen).

V primeru, da se premičnina, ki je predmet izvršbe, nahaja na območju drugega davčnega urada, se pristojnost za opravljanje posameznih dejanj davčne izvršbe prenese na davčni organ, pristojen za območje, kjer se nahaja ta premičnina. Prenos pristojnosti je izraz načela ekonomičnosti, saj so pri izvršbi na premičnine višji stroški, kot pri drugih načinih izvršbe. Pri visokih stroških mislimo predvsem na prevoz premičnin, saj se za vsak kilometer prevoza zarubljenega blaga obračuna 83 centov od kraja prevzema do kraja hrambe zarubljenega blaga. Znesek 83 centov na kilometer velja, če prevoz opravi davčni organ.

Vse te tri faze izvršbe na premičnine opravi davčni organ, če ni z zakonom drugače določeno.

Sklep o izvršbi se vroči dolžniku na kraju samem pred začetkom rubeža. Od dolžnika se zahteva, da plača znesek, naveden v sklepu o izvršbi. Če davčni organ sklepa zaradi neopravičljivih razlogov dolžnika ne more vročiti, se mu ta vroči po opravljenem rubežu. Dolžnikova odsotnost ne pomeni, da sme izterjevalec opraviti rubež brez vročitve sklepa o izvršbi, le če je znano, da se dolžnik namerno izogiba vročitvi sklepa. Možnost pa je tudi ta, da dolžnik odkloni sprejem sklepa. V tem primeru se šteje, da je vročitev opravljena. Vročitelj v takem primeru pusti sklep pri dolžniku, na vročilnico pa zapiše dan, uro, razlog odklonitve in kraj, kjer je sklep pustil. Po opravljenem rubežu mora davčni organ o tem obvestiti dolžnika, če ta pri rubežu ni bil navzoč (ZDavP-2, 180. člen).

V času izvršbe so lahko pri dolžniku tudi premočnine, ki niso njegova last. V tem primeru se varuje pravica tretjih oseb na premočnini, za katero želi izterjevalec opraviti rubež. Dolžnik mora lastništvo tretje osebe dokazati, da se rubež na to premočnino ne opravi. Če dolžnik lastništva tretje osebe ne dokaže, je prepuščeno izterjevalcu, da se odloči, ali bo to premočnino zarubil ali ne. V takem primeru naj bi izterjevalec zarubil drugo premočnino, za katero dolžnik ne ugovarja, če lahko davčni organ z njo poplača dolg. V primeru, da dolžnik ne dokaže lastništva tretje osebe in se rubež opravi, je izterjevalec dolžan obvestiti tretjo osebo o opravljenem rubežu in jo opozoriti, da lahko v osmih dneh dokaže lastništvo za zarubljeno premočnino. To se mora zapisati tudi v rubežni zapisnik. Če se izkaže, da dokazilo, ki ga tretja oseba predloži izterjevalcu, ni verodostojno, izterjevalec tretjo osebo napoti, naj v roku 8 dni vložijo tožbo na sodišču. Tožba, vložena v roku, ne zadrži rubeža, le zarubljene premočnine se ne smejo prodati. Postopek se nadaljuje šele po pravomočnosti sodbe. V primeru, da je tožba zavržena, se premočnine prodajo, v nasprotnem primeru pa se lastniku teh premočnin omogoči prosto razpolaganje z njimi. Če tožba ni vložena v predpisanem roku, se postopek davčne izvršbe nadaljuje. ZDavP-2 v 182. členu ne ureja vprašanja, kaj se naredi, če tretji po poteku tega roka predloži dokazilo o lastništvu. Po mnenju strokovnjakov davčni organ ne sme nadaljevati postopka, če zarubljena premočnina še ni prodana.

Rubež premočnin je prva od treh faz izvršbe na premočnini. Z rubežem se lahko zarubi vse premočnine, razen premočnin, ki so izvzete iz izvršbe. Dolžnik, ki sam opravlja dejavnost in izterjevalcu ob rubežu ne želi sam odpreti poslovnih prostorov za opravljanje dejavnosti, rubeža ne more preprečiti. Izterjevalec ima namreč pooblastilo, da lahko v navzočnosti dveh prič odpre zaprte prostore dolžnika, ki opravlja dejavnost, in opravi rubež. To pooblastilo velja samo pri prostorih dolžnika, ki opravlja dejavnost ali kjer se pridobivajo dohodki. Ti prostori so lahko tudi stanovanjski prostori, kjer ima dolžnik – davčni zavezanec –, sedež oziroma svoj poslovni prostor, kjer opravlja dejavnost (Jerovšek et al., 2008, str. 395).

V stanovanje dolžnika sme izterjevalec vstopiti samo, če pred tem pridobi odločbo pristojnega sodišča v skladu z določbami zakona o prekrških, ki urejajo hišno preiskavo. V praksi se pogosto pojavi pri rubežu fizično upiranje dolžnika. V takih primerih ima izterjevalec pravico, da prosi za pomoč krajevno pristojno policijsko postajo, da ga zavaruje pri izvršitvi sklepa. Pri rubežu v prostorih dolžnika morajo biti prisotne priče, da lahko rečemo, da je rubež veljavno opravljen. Pri fizičnih osebah se rubež opravi v prisotnosti dolžnika ali vsaj enega polnoletnega člana gospodinjstva in ene priče. V primeru, da pri rubežu ni prisoten ne dolžnik niti en član gospodinjstva, sta potrebni dve priči. Pri rubežu pravnih oseb se rubež opravi v prisotnosti zastopnika pravne osebe in ene priče, v primeru odsotnosti zastopnika pa morata biti prisotni dve priči (Jerovšek et al., 2008, str. 398).

Premočnine, ki se zarubijo, se lahko hranijo pri dolžniku. Dolžnik lahko te premočnine uporablja z dovoljenjem davčnega organa, če ta izda sklep, zoper katerega ni dovoljena pritožba. Največkrat se zarubljeno blago hrani pri dolžniku samem, razen če se pričakuje, da bo dolžnik te premočnine odtujil ali poškodoval. Za davčni organ je hramba premočnin

pri dolžniku cenejša, saj so s prevozom in hrambo premičnin določeni stroški, ki na koncu bremenijo dolžnika. Tako blago se označi z nalepko zarubljeno, na kateri so naziv davčnega organa, številka in datum rubežnega zapisnika ter podpis izterjevalca. Davčni organ lahko dolžniku prepove uporabo zarubljenih premičnin s sklepom. Če dolžnik v času hrambe premičnin te vseeno uporablja, ga davčni organ lahko kaznuje za prekršek. V primeru, da dolžnik premičnine poškoduje ali odtuji, ima davčni organ pravico, da opravi nov rubež brez novega sklepa o izvršbi. Davčni organ mora v primeru novega rubeža izdati le nov rubežni zapisnik (Volk, 2000, str. 47).

Davčni organ lahko zarubljene premičnine hrani tudi v svojih prostorih ali jih da osebi, ki jo za hrambo sam pooblasti. Če gre za rubež premičnin, ki ne zavzamejo veliko prostora, jih po rubežu hrani davčni organ. Med te premičnine štejemo gotovino, vrednostne papirje in razne dragocenosti. Te premičnine hrani davčni organ v svojih sefih. Posebna pravila veljajo pri rubežu motornih ali priklopnih vozil. Če davčni organ te premičnine pusti v hrambi pri dolžniku, jih ta ne sme uporabljati, razen če jih dolžnik za uporabo ustrezno zavaruje. O uporabi motornih in priklopnih vozil odloči davčni organ s sklepom (ZDavP-2, 186. člen).

Zastavno pravico na zarubljeno premičnino dobi davčni organ z rubežem oziroma vpisom zastavne pravice v register neposestnih zastavnih pravic in zarubljenih premičnin.

»Veljavnost rubeža preneha v primeru, če se zarubljena premičnina proda, če se prodaja zarubljenih premičnin ne opravi v enem letu od vročitve sklepa o izvršbi, ali v primeru, ko je bila dolžniku vročena odločba, s katero se ugotovi pritožbi zoper sklep o izvršbi. Zadnji razlog za prenehanje veljavnosti rubeža je, ko davčni organ prejme sodbo, s katero se ugotovi tožbi za ugotovitev lastninske pravice.« (ZDavP-2, 189. člen)

Druga faza postopka davčne izvršbe na premičnine je cenitev zarubljenih premičnin. Cenitev premičnin opravi izterjevalec na mestu rubeža, kar opiše v rubežnem in cenilnem zapisniku. Če je zaradi posebnih lastnosti, posebne vrednosti ali posebnih okoliščin primera potrebno, potem lahko cenitev opravi tudi druga oseba. O tem, kdo opravi cenitev, se zapiše v rubežnem zapisniku. Ko gre za umetniške ali antikvitete predmete ali razne dragocenosti cenitev, opravijo sodni cenilci ustrezne stroke. Sodni cenilci poplača davčni organ v svoje breme, kasneje pa se stroški cenilca poplačajo v breme dolžnika iz kupnine prodanega blaga – premičnin. Dolžnik na izbiro cenilca nima vpliva (ZDavP-2, 191. člen).

Tretja faza postopka davčne izvršbe na premičnine je prodaja zarubljenih premičnin. Zarubljene premičnine se prodajo na javni dražbi ali po dolžniku, z zbiranjem ponudb, neposredno pogodbo ali s komisijsko prodajo. Način prodaje izbere davčni organ, pri čemer izbere tisti način prodaje, s katerim bo dosegel najugodnejši izid. V primeru prodaje vrednostnih papirjev, ki imajo na trgu določeno ceno, prodajo opravi ministrstvo za finance ali pravna oseba, ki je pooblaščen s strani ministrstva.

Prodaja nepremičnin lahko steče šele po preteku 8 dni po rubežu. V teh osmih dneh lahko dolžnik še vedno sam poravna dolg. V primeru poplačila dolga se izda sklep, s katerim se izvršba ustavi, rubež pa se razveljavi. Prodaja premičnin se lahko opravi tudi prej, če gre za hitro pokvarljive stvari, ali pa v primeru, če bi s čakanjem roka za prodajo zarubljenim premičninam padla cena (ZDavP-2, 193. člen).

V primeru izvršbe na premičnine poznamo nekaj izjem. Pri pravnih osebah, samostojnih podjetnikih posameznikov in posameznikih, ki samostojno opravljajo neko dejavnost, davčne izvršbe ni možno izvršiti na stroje, orodje, delovne priprave, ki so nujno potrebne dolžniku za nadaljnje opravljanje dejavnosti. Poleg tega davčna izvršba ni dovoljena na surovine, polizdelke, namenjene za predelavo, pogonsko gorivo, če ti ne presegajo količine, potrebne za trimesečno povprečno proizvodnjo. Namen vsake davčne izvršbe je, da pride do poplačila davčnega dolga. Ravno zaradi tega je pomembno, da se osebam, ki opravljajo dejavnost, omogoči nadaljnjo opravljanje dejavnosti, s katerimi prihodki lahko poplača dolg. Ta omejitev glede predmetov davčne izvršbe velja le za obdobje šestih mesecev od dneva zapadlosti. V primeru, da se v obdobju šestih mesecev ne poplača davčni dolg, se lahko opravi izvršba na prej omenjene predmete izvršbe. Davčna izvršba velja kot neuspešna, ko delna poplačila na TRR zmanjšujejo dolg z upoštevanjem naraščanja dolga zaradi zamudnih obresti. Davčno izvršbo je dopustno opraviti na vso dolžnikovo premoženje, ki ni nujno potrebno za nadaljevanje njegove dejavnosti. Izterjevalec ni dolžan sam preverjati, kateri predmeti so nujno potrebni za opravljanje dejavnosti, ampak mu mora v tem primeru dolžnik z vložitvijo ugovora povedati, kateri predmeti so to. V primeru, da dolžnik ne vloži ugovora, je izvršba na vse predmete dopustna.

4.4.5 DAVČNA IZVRŠBA NA DOLŽNIKOVO NEPREMIČNO PREMOŽENJE IN DELEŽ DOLŽNIKA V DRUŽBI

V primeru, ko dolga ni mogoče izterjati iz dolžnikovih denarnih prejemkov, sredstev na računih, terjatev ali premičnin dolžnika, davčni organ dolg lahko poplača z davčno izvršbo na dolžnikove nepremičnine, delež družbenika v družbi ali s premoženjskimi pravicami. Davčni organ se o teh treh vrstah premoženja sam odloči, katero vrsto bo izbral za izvršbo. Davčni organ mora izbrati tisti način izvršbe, ki bo za dolžnika čim manj neugoden. Predlog, skupaj z izvršilnim naslovom, mora davčni organ za tako vrsto izvršbe poslati državnemu pravobranilstvu. Davčno izvršbo na dolžnikovih nepremičninah in deležu družbenika opravi sodišče.

4.4.6 DAVČNA IZVRŠBA NA VREDNOSTNE PAPIRJE

Za davčno izvršbo na vrednostne papirje veljajo ista pravila in zakonitosti kot za rubež in prodajo premičnin, saj spadajo vrednosti papirji med premičnine. Poznamo materializirane in nematerializirane vrednostne papirje.

Pri materializiranih vrednostnih papirjih se mora sestaviti rubežni zapisnik, kar pa ne velja za nematerializirane vrednostne papirje. Pri slednjih rubežni zapisnik ni potreben (Jerovšek et al., 2008, str. 433).

Sklep o izvršbi na materializirane vrednostne papirje se vroči dolžniku in tretji osebi, ki po nalogu davčnega organa opravlja posamezna dejanja. Tretje osebe so lahko izplačevalec, izvajalec plačilnega prometa, upravljalec delniške knjige ali registra. Rubež na materializirane vrednostne papirje poteka tako, da upravljalec v delniško knjigo ali register vpiše sklep o izvršbi. Tak vpis mora vsebovati davčni organ, ki je izdal sklep, datum izdaje sklepa in prepoved razpolaganja.

Pri izvršbi na nematerializirane vrednostne papirje se sklep izroči dolžniku in klirinško depotni družbi. Klirinško depotna družba opravi rubež, da pri nematerializiranih vrednostnih papirjih, ki se nanašajo na sklep, vpiše sklep o izvršbi v centralni register nematerializiranih vrednostnih papirjev. Tak vpis mora vsebovati davčni organ, ki je izdal sklep o izvršbi, datum izdaje sklepa in prepoved razpolaganja. Z vpisom v centralni register nematerializiranih vrednostnih papirjev je rubež opravljen (Jerovšek et al., str. 434).

4.5 POSEBNI INSTITUTI DAVČNE IZVRŠBE (ODLOG, OBROČNO PLAČILO, ODPIS, ZASTARANJE)

V primeru, da bi se z davčno izvršbo ogrozilo preživljanje dolžnika, se z načelom socialne pravičnosti terja, da se od dolžnika oziroma zavezanca za davek izterja toliko davka, da se ne ogrozi preživljanje zavezanca in tistih, ki jih je ta dolžan preživljati (Kovač, 2012, str. 404).

Celotnemu plačilu davka ali izvršbi se zavezanec izogne tako, da zaprosi za odpis ali delni odpis, odlog plačila davka za čas do dveh let ali za obročno plačilo davka v največ 24 mesečnih obrokih v obdobju 24 mesecev (Kovač, 2012, str. 404).

Vlogo za odpis, delni odpis, odlog ali obročno plačilo je treba vložiti na predpisanem obrazcu. Vloga se vloži pri pristojnem davčnem organu. Davčni organ nato odloči na podlagi podatkov iz svojih evidenc in podatkov iz evidenc drugih organov ter predloženih dokazov davčnega zavezanca. Organ o vlogi odloči v 30 dneh od prejema popolne vloge. Davčni organ ne odobri odpisa, delnega odpisa, odloga ali obročnega plačila za akontacije davka, če ni z zakonom drugače določeno. Odlog, obročno plačilo davka se ne uporablja za primere prispevkov za zdravstveno zavarovanje, za obveznosti, pri katerih davčni organ opravlja izvršbo in ne vodi evidenc o odmeri teh obveznosti (ZDavP-2, 131. člen).

Davek se odpiše v primeru, ko plačilo davka na dan 31. decembra ne preseže 1 evra, če zavezanec umre, mora pa se navezovati na osebni davek, ki ne preide na pravne naslednike v primeru, ko se dediči odpovejo dediščini v korist države. Odpis davka je mogoč tudi v postopku stečaja, ko med postopkom davka ni bilo možno izterjati, stečaj pa se je zaključil. Odpis se odobri tudi, kadar glede davka v postopku prisilne poravnave ni potrjeno znižano poplačilo. To se zgodi z dnem pravnomočnosti sklepa o potrditvi prisilne

poravnave. V primeru, ko se kasneje najde premoženje zavezanca, ki je s postopkom stečaja prenehal, se obveznost plačila ponovno vzpostavi.

V primeru odpisa davčni organ ne odloča po prostem preudarku, ampak mora davek odpisati, če je podan kateri od zgornjih razlogov (ZDavP-2, 105–107. člen). Je pa tudi nekaj drugih primerov, ko se davek mora odpisati. Prvi primer je, če je davčni zavezanec umrl in ni zapustil nobenega premoženja, iz katerega bi se davek lahko izterjal. Odpis se dovoli tudi, ko davka ni mogoče izterjati od pravne osebe niti od zavarovanja ali od pravnega naslednika, ali v primeru, ko pravica do izterjave ali vračila davka zastara, in v drugih primerih, ki jih določa zakon.

Pravica do odmere davka zastara v roku petih let. Ta rok začne teči od dneva, ko bi bilo davek treba napovedati, obračunati ali odtegniti. Pravica do izterjave zastara v roku petih let od dneva ko bi bilo davek treba plačati. Obstaja tudi pravica do vračila preplačanega davka, ki ga davčni zavezanec ni bil dolžan plačati. Slednja pravica zastara v roku petih let od dneva plačila davka (Rocner, 2010, str.36).

Zastaranje nastopi, ko poteče zastaralni rok petih let, s tem pa zavezanec za davek oziroma upravičenec izgubi sodno varstvo. Pri zastaranju govorimo o t. i. relativnem in absolutnem roku zastaranja. Relativni rok pomeni, da z vsakim pretrganjem naslednji dan začne teči znova. Zastaranje pretrga vsako uradno dejanje davčnega organa, ki je zadolženo za izvršitev dejanja, katerega zastaranje teče.

Absolutni rok pomeni, da je to rok, po katerem ni več mogoče odmeriti, izterjati davka ali pa uveljaviti pravico do vračila. Z absolutnim rokom postopek absolutno zastara v roku desetih let od trenutka, ko je prvič začelo teči zastaranje.

Pred začetkom davčne izvršbe davčni organ lahko dolžniku dovoli odlog davčne izvršbe ali obročno plačilo davka. V tem primeru je za čas odloga oziroma obročnega plačila odložen tudi začetek davčne izvršbe. Posebnega sklepa za odlog ni treba izdati.

V primeru, ko davčni organ zgolj izterjuje druge denarne nedavčne obveznosti, je za odločanje o odlogu izvršbe pristojen predlagatelj izvršbe.

PRIMER IZ SODNE PRAKSE

Davčni zavezanec je v tem primeru izpodbijal odločbo o dohodnini. DURS je vlogo za odpis dohodnine zavrnilo. V obrazložitvi je DURS navedel, da so med ugotovitvenim postopkom ugotovili, da tožnik v Avstriji občasno opravlja delo zidarja, žena pa je zaposlena in oba otroka sta šoloobvezna. Davčni zavezanec s tožbo izpodbija navedeno odločbo. Pojasnjuje, da je v Avstriji delal le en mesec, nato se je vrnil domov in od takrat je brez dela. Obrt je tožnik odjavil. Družina od takrat živi le od ženinih dohodkov. Tožnik predlaga, da sodišče izpodbijano odločbo odpravi. Po 1. odstavku 107. člena zakona o dohodnini (ZDoh) lahko izvršni svet skupščine občine na obrazložen predlog davčnega organa odloči, da se zavezancu dolg v celoti ali delno odpiše v primeru, če bi plačilo dolga ogrozilo preživljanje zavezanca in njegovih družinskih članov. Davčni organ je v tem

primeru odločilo, da preživljanje zavezanca in njegove družine ni ogroženo. Po presoji sodišča pa občasno delo tožnika v Avstriji in ženina služba niso dovolj, da bi se odločilo o zavrnitvi vloge za odpis dolga. Ključno pri tem je ugotoviti dejansko stanje dohodkov te družine.

Sodišče je odločilo, da dejansko stanje v postopku ni bilo ugotovljeno, in so bila kršena pravila postopka. Tožbi je sodišče ugodilo in izpodbijano odločbo odpravilo (Sodna praksa, 2013).

5 DAVČNO-IZVRŠILNI POSTOPEK

5.1 ZAČETEK DAVČNE IZVRŠBE

Davčna izvršba se začne, ko poteče rok za plačilo davčne obveznosti. Rok za plačilo davčne obveznosti je določen z ZDavP-2 ali z zakoni o obdavčenju. Po poteku roka nastopi izvršljivost izvršilnega naslova, ki je pogoj za veljavno izvršbo. Takoj, ko poteče rok za plačilo davka, davčni organ začne s postopkom davčne izvršbe. Davčni organ lahko z davčno izvršbo začne, ne da bi o tem predhodno obvestil dolžnika. Obvestilo o neplačanem davku ni več obligatorno, zato ga davčni organ pošlje po svoji volji. Zavezanca lahko obvestijo pisno ali po telefonu. Zakon določa minimalni znesek davčnega dolga, do katerega se davčna izvršba ne začne. Minimalni znesek, za katerega se davčna izvršba ne začne, je 10 evrov. Izvršba se začne šele, ko je znesek dolga enega dolžnika po posameznih izvršilnih naslovih večji od 20 evrov (Jerovšek et al., 2008, str. 354).

Izvršba se začne z izdajo sklepa o davčni izvršbi in po uradni dolžnosti.

5.2 SKLEP O DAVČNI IZVRŠBI

Sklep o izvršbi izda davčni organ, ki je že na prvi stopnji izdal odločbo o odmeri davka ali sklep, ki nalaga plačilo denarnih obveznosti.

V primeru, ko je izvršilni naslov akt davčnega organa, je za izdajo sklepa o izvršbi pristojen davčni organ, ki je izdal akt.

Kadar je izvršilni naslov za obračun davka akt drugega organa, je za izdajo sklepa o izvršbi pristojen tisti davčni organ, pri katerem je dolžnik vpisan v register. V primeru, da dolžnik ni vpisan v davčni register, je za izdajo sklepa pristojen organ, na območju katerega je nastala davčna obveznost.

Če na podlagi 2. in 3. odstavka 150. člena ZDavP-2 ni možno določiti organa, pristojnega za izdajo sklepa o izvršbi, ga nato določi generalni davčni urad oziroma generalni carinski urad.

Izrek mora po ZDavP-2 vsebovati naslednje podatke, kot so osebno ime in naslov oziroma firmo, davčno številko dolžnika, izvršilni naslov z navedbo, kdaj je nastopila izvršljivost, znesek davka in pripadajoče obresti, sredstvo in predmet davčne izvršbe, stroške davčne izvršbe, osebno ime oziroma firmo in sedež delodajalca oziroma izplačevalca dohodkov, izvajalca plačilnega prometa oziroma izplačevalca dohodkov, izvajalca plačilnega prometa v primeru, da so sredstva davčne izvršbe denarna sredstva dolžnika, in dolžnikovega dolžnika (ZDavP-2, 151. člen).

Sklep mora vsebovati tudi druge sestavine po zakonu. Imeti mora pouk o pravnem sredstvu, mora biti obrazložen in imeti mora identifikacijske elemente. Dolžniku mora biti obrazloženo, da ima pravico do ugovora in rok, v katerem je ugovor možen. Vsebovati mora tudi izrek, da pritožba ne zadrži izvršitve.

Sestavine izreka se po ZUP delijo na obvezne, eventualne in neobvezne ter druge po področni zakonodaji.

Vsak sklep mora v izreku vsebovati odločbo o predmetu postopka iz zahtevkov strank, po ZUP pa mora vsebovati tudi odločitev o stroških. Druge sestavine izreka so odvisne od tipa postopka oz. konkretnih okoliščin posameznega primera.

Izrek mora nujno vsebovati vse podatke, ki so potrebni za izvršitev odločbe oziroma sklepa (Jerovšek et al., 2008, str. 364).

5.3 PRAVNO VARSTVO V IZVRŠILNEM POSTOPKU

Pravna sredstva so z zakonom določene institucije, s katerimi se lahko sproži postopek za ugotovitev skladnosti točno določenega upravnega akta z abstraktno pravno normo. Če povzamem, so pravna sredstva instituti, s katerimi se presoja o tem, ali odločbe in sklepi temeljijo na zakonu in so skladni z njim.

Po ZDavP-2 sta v postopku izvršbe možni dve redni pravni sredstvi, in sicer pritožba in ugovor. Med veljavna pravna sredstva štejemo pravna sredstva, ki jih vloži dolžnik, in pravna sredstva, ki jih vložijo tretje osebe, ko menijo, da je z izvršbo prizadeta kakšna od njihovih pravic.

1. PRITOŽBA ZOPER SKLEP O IZVRŠBI

Po ZDavP-2 je zoper sklep o izvršbi dovoljena pritožba, če z zakonom ni določeno drugače.

Pritožba se mora vložiti najkasneje 8 dni od dneva vročitve sklepa o izvršbi. Pritožba se vloži pri davčnem organu, ki je izdal sklep o izvršbi. Kljub vloženi pritožbi ta ne zadrži začete davčne izvršbe.

Davčni organ lahko v primeru, da bi bilo pritožbi mogoče ugoditi, zadrži že začeto izvršbo. Če se organ odloči za zadržanje izvršbe, mora za to izdati sklep. V primeru odložene izvršbe se zaračunajo obresti po slovenski medbančni obrestni meri za ročnost enega leta v višini, ki je veljala na dan izdaje sklepa. Dolžnik lahko tudi sam vloži zahtevo za zadržanje izvršbe. V tem primeru mora davčni organ odločiti, tudi če vlogi ne ugodí.

Odločba o pritožbi je pravnomočna, zoper odredbo ni pravnega sredstva in s pritožbo ni mogoče izpodbijati samega izvršilnega naslova.

Po ZUP štejemo med pritožbene razloge naslednje: kršitev postopka, zmotna in nepopolna ugotovitev dejanskega stanja in kršitev materialnega prava. V pritožbi je treba navesti sklep, zoper katerega se pritožuje, navesti je treba, ali se izpodbija sklep v celoti ali le določen del, in pritožbene razloge. Obvezna sestavina pritožbe je tudi podpis pritožnika.

V praksi so najpogostejši razlogi za pritožbo izpodbijanje vročitev, izvršljivost, čezmerna sredstva, predmeti izvršbe, neobstoj obveznosti, navedena oseba v sklepu ni več dolžnik.

2. UGOVOR TRETJEGA ZOPER SKLEP O IZVRŠBI

»Kdor izkaže za verjetno, da ima na predmetu davčne izvršbe pravico, ki preprečuje izvršbo, lahko vloži ugovor zoper sklep o izvršbi pri davčnem organu, ki je izdal sklep o izvršbi. Ugovor se vloži do konca davčne izvršbe.« (Jerovšek et al., 2008, str. 374)

V nasprotju s pritožbo ugovor zadrži izvršbo. Davčni organ, ki je izdal sklep o izvršbi, odloči o ugovoru s sklepom.

Ugovor je pravno sredstvo, ki ga lahko vloži vsak, ki v času izvršilnega postopka trdi, da ima glede predmeta izvršbe pravico, ki izključuje izvršbo. Ugovor lahko vloži do konca izvršilnega postopka. Največkrat gre za lastninsko pravico na stvar, ki jo je imel dolžnik v najemu ali zakupu, večkrat ugovarja tudi zakonec, češ da nekatera stvar spada v skupno premoženje zakoncev. Solastnik bo izločal svoj delež le v primeru, če je delež pri nepremičnini večji od polovice, v primeru, da je delež manjši, ima pravico biti poplačan pred vsemi drugimi upniki. V primeru, da položi znesek, ki je v skladu z vrednostjo dolžnikovega deleža, se stvar lahko odstopi.

Oseba, ki poda ugovor, s tem dokazuje, da ima na predmetu izvršbe pravico, ki preprečuje izvršbo. Pravice, ki jih uveljavlja oseba, ki poda ugovor, so lahko stvarnopravne, absolutne in obligacijske. Tretja oseba tako dokazuje, da ima lastninsko ali zastavno pravico.

O ugovoru odloča tako kot pri pritožbi organ, ki je izdal sklep o izvršbi. Davčni organ odloči s sklepom, zoper katerega pritožba ni mogoča. V primeru, da ugovor ni obrazložen ali če pravica ni verjetno izkazana, se šteje, da ugovor ni utemeljen.

Po ZDavP-2 imajo pravico do ugovora zoper sklep o izvršbi delodajalec oziroma izplačevalec, banka ali hranilnica in dolžnikov dolžnik.

Delodajalec oziroma izplačevalec lahko vloži ugovor zoper sklep o izvršbi iz razloga, da dolžnik pri njem ne prejema denarnih prejemkov. Rok za vložitev ugovora je 8 dni od vročitve sklepa. V takem primeru mora davčni organ vročiti sklep o izvršbi novemu delodajalcu, če je ta znan. V primeru, ko davčni organ ugotovi, da podani ugovor ni utemeljen, ga odstopi drugostopenjskemu organu in zadrži postopek davčne izvršbe do rešitve ugovora. Ob ugotovitvi, da je ugovor utemeljen, se izvršba pri tem delodajalcu ne vodi več.

Banka ali hranilnica lahko poda ugovor zoper sklep o izvršbi v primeru, ko dolžnik pri njej nima odprtega računa. Rok za vložitev ugovora je osem dni od vročitve sklepa o izvršbi. Ugovor se vloži pri davčnem organu, ki je izdal sklep. V primeru neutemeljenega ugovora davčni organ odstopi ugovor organu druge stopnje in zadrži postopek davčne izvršbe. Če prvostopenjski organ ugotovi, da je ugovor utemeljen, se izvršba pri banki ali hranilnici na podlagi sklepa ne vodi več (ZDavP-2, 169. člen).

Ugovor na izdani sklep o izvršbi lahko poda tudi dolžnikov dolžnik. Ugovor se poda v osmih dneh od vročitve pri davčnem organu, ki je izdal sklep. Dolžnikov dolžnik ugovarja, če dolžniku ni dolžan, je dolg pogojen ali dolg še ni došel v plačilo v enem letu od prejema sklepa (Jerovšek et al., 2008, str. 388). Izpolnjen mora biti vsaj eden od podanih razlogov. Tako kot v prejšnjih dveh primerih se ob neutemeljenosti ugovora ta odstopi organu druge stopnje, postopek izvršbe pa se zadrži. Če davčni organ, ki je izdal sklep o izvršbi, ugotovi, da je ugovor utemeljen, davčni organ izvršbe na podlagi tega sklepa ne vodi več.

5.4 STROŠKI DAVČNE IZVRŠBE

Po 152. členu ZDavP-2 dolžnik plača vse stroške davčne izvršbe. V primeru, da se izkaže, da davčna izvršba ni bila upravičena, plača stroške davčni organ, ki je izdal sklep o izvršbi. V tem primeru se dolžniku povrnejo vsi stroški davčne izvršbe v 15 dneh od dneva, ko je davčni organ ugotovil, da izvršba ni bila upravičena (Jerovšek et al., 2008, str. 366).

»Višino stroškov davčne izvršbe določi minister za finance s podzakonskim aktom. Po ZDavP-2 določa stroške za izdajo sklepa in za pot pooblaščenih uradne osebe ter stroške prevoza, hrambe, ceditve in prodaje.« (ZDavP-2, 152. člen)

ZDavP-2 določa, da znašajo stroški za izdajo sklepa o izvršbi na dolžnikove denarne prejeme ter na denarna sredstva pri bankah in hranilnicah, na denarne terjatve dolžnika in stroški za sklep o davčni izvršbi na dolžnikove materializirane ali nematerializirane vrednostne papirje 20,86 evrov.

Stroški izdaje sklepa na dolžnikove premičnine pa znašajo 62,59 evrov. Dolžnik plača tudi vsako pot uslužbenca DURS zaradi postopka davčne izvršbe na dolžnikovo premično premoženje. Za vsako pot pooblaščenih osebe davčnega organa v zvezi s postopkom davčne izvršbe se dolžniku obračunajo stroški v višini 31,30 evrov.

Stroški prevoza so različni glede na to, ali je prevoz opravil davčni organ ali kdo drug. Če prevoz opravi davčni organ, znašajo stroški prevoza zarubljenega blaga 83 centov za vsak prevožen kilometer. Če pa prevoz opravi kdo drug, se zaračunajo dejanski stroški prevoza.

Obračunajo se tudi stroški hrambe zarubljenega blaga. Tako kot pri stroških prevoza je tudi tukaj odvisno, kje se hrani blago. V primeru, da se blago hrani pri davčnem organu, znašajo stroški 62 centov za vsakih 100 kg bruto teže za vsak dan, ko je blago v hrambi. Če se blago hrani kje drugje, se tako kot pri stroških prevoza obračunajo dejanski stroški hrambe.

V primeru, da je v postopku izvršbe potreben cenilec, se obračunajo tudi stroški ceditve, ki jo ta izvede. Ti stroški se obračunajo po veljavni tarifi za te storitve.

Če se zarubljeno blago proda na javni dražbi, se na podlagi 71. člena ZDavP-2 obračunajo stroški prodaje v višini petih odstotkov dosežene kupnine oz. najmanj 83,46 evrov in se obračunajo tudi v primeru neuspele javne dražbe.

V primeru prodaje z zbiranjem ponudb znašajo stroški 5 % kupnine ali najmanj 41,73 evrov. Obračunajo se tudi ob neuspeli prodaji. V primeru prodaje z neposredno pogodbo se obračunajo stroški v višini enega odstotka od dosežene kupnine. Stroški prodaje pri komisijski prodaji se obračunajo dejanski stroški prodaje, ravno tako se obračunajo stroški pri prodaji zarubljenih materializiranih in nematerializiranih vrednostnih papirjih in drugih predmetih, ki se prodajajo na organiziranih trgih (Jerovšek in Kovač, 2008, str. 128).

Stroški davčne izvršbe se obračunajo v sklepu o izvršbi. Če po končanem postopku davčne izvršbe pride do razlike v višini obračunanih in dejanskih stroškov, potem se ti zaračunajo oz. vrnejo na podlagi posebnega sklepa davčnega organa, vendar po ZUP le, če se je v sklepu o izvršbi zapisala posebna klavzula o morebitnih posebnih stroških postopka, za katere se bo izdal poseben sklep, ali v primeru, če so poznejši stroški nastali zaradi protipravnega ravnanja udeleženca v postopku oziroma se jih ni dalo predvideti.

V primeru neupravičene izvršbe nosi stroške predlagatelj izvršbe.

5.5 ZADRŽANJE IN USTAVITEV IZVRŠBE

5.5.1 ZADRŽANJE

S sklepom se zadrži začeti postopek davčne izvršbe za čas, ko je dolžniku dovoljen odlog ali obročno plačilo davka v skladu z ZDavP-2, zakonom o obdavčenju ali katerim drugim zakonom za čas odloga oziroma obročnega plačevanja. Dolžnik se mora ves čas postopka držati roka, s katerim mu je bil dovoljen odlog plačila oziroma obročno odplačilo dolga. V primeru, da se dolžnik dogovorjenega roka ne drži in dolga ne odplača, potem se izvršba nadaljuje.

»Dejanja, ki so bila izvršena pred zadržanjem postopka davčne izvršbe, razen rubeža na denarne prejemke, dolžnikove denarne prejemke, dolžnikova denarna sredstva pri bankah, hranilnicah in rubeža motornih ter priklopnih vozil, ostanejo v veljavi.« (Tratar in Kruhar Puc, 2005, str. 466)

Le s posebnim sklepom lahko davčni organ zadrži že začeto izvršbo v naštetih primerih.

»Davčni organ zadrži davčno izvršbo tudi za obdobje vročitve odločbe oziroma sklepa o pritožbi ali ugovoru oziroma do odločitve o zadevi v primeru, če izpodbijanje akta zadrži izvajanje davčne izvršbe.« (ZDavP-2, 157. člen)

To pravilo velja le, kadar se dolžnik pritoži zoper sklep o izvršbi, pritožba sicer ne zadrži izvršitve, razen v primeru, če davčni organ oceni, da bi bilo pritožbi možno ugoditi.

Izvršba se lahko zadrži tudi v primeru ugovora tretjih oseb. Več o ugovoru tretje osebe je razloženo v poglavju 5.3.

Zadržanje izvršbe velja tudi, kadar se izvršuje akt organa države prosilke, slovenski davčni organ, ki opravlja izvršbo, pa je obveščen, da se akt, ki dovoljuje izvršbo, izpodbija. V tem primeru je treba izvršbo zadržati, dokler pristojni organ države prosilke ne odloči o zadevi.

Primer zadržanja davčne izvršbe: osebi x se zarubi avtomobil. Lastnik avta prosi za zadržanje postopka, kar se mu ugodí z izdajo sklepa o zadržanju postopka. Z zadržanjem postopka lastnik avtomobila doseže, da v času zadržanja ne pride do prodaje avtomobila.

5.5.2 USTAVITEV

»Davčna izvršba se ustavi po uradni dolžnosti ali na zahtevo dolžnika s sklepom. Davčno izvršbo se lahko ustavi v celoti ali delno v primeru, da je davek plačan, davčna izvršba ni dovoljena, ko se davčna izvršba opravi proti fizični ali pravni osebi, ki ni dolžnik, porok ali garant, ko predlagatelj izvršbe ali organ države prosilke umakne zahtevo za izvršbo, ali v primeru, ko je pravnomočno odpravljen, spremenjen ali razveljavljen izvršilni naslov ali razveljavljeno potrdilo o izvršljivosti. Ustavitev se opravi tudi v primeru, ko je pravica do davčne izvršbe zastarala, ali če davek, ki se izterjuje, ugasne na drug način.« (Jerovšek in Kovač, 2010, str. 237)

Z ustavitvijo davčne izvršbe davčni organ s sklepom odpravi oziroma razveljavi že izvršena dejanja v postopku davčne izvršbe. Sklep o ustavitvi je treba izdati v primeru, ko je davek plačan prostovoljno, ne pa v primeru, ko je plačilo dolga neposredna posledica izvršbe.

Davčna izvršba se ustavi tudi v primeru, če ni dovoljena. To se zgodi v primeru, ko davčna izvršba sploh ni dovoljena, a se je vendar začela, ali pa je bila odpravljena proti komu, ki ni dolžnik garant ali porok. V tem primeru je treba vsa že opravljena dejanja izvršbe odpraviti. Davčni organ, ki ustavi izvršbo, je dolžan izdati sklep o ustavitvi, v katerem se odloči o odpravi ali razveljavitvi že izvršenih dejanj v postopku izvršbe. Možno je tudi delno ustaviti izvršbo v primeru, da so podani razlogi iz 155. člena ZDavP-2.

Pri ustavitvi davčne izvršbe se odpravijo posledice že opravljenih dejanj z učinki za nazaj. Če je bila opravljena izvršba, odločba o izvršbi pa je bila nato odpravljena ali spremenjena, ima dolžnik pravico zahtevati, da se mu povrne vse, kar mu je bilo odvzeto, oziroma se vrne v stanje, ki izhaja iz nove odločbe (Jerovšek et al., 2008, str. 371).

Na zahtevo zavezanca se lahko po končani izvršbi vzpostavi stanje, kakršno je bilo pred izdajo odločbe, s katero je bila opravljena izvršba. Izvršba se ustavi s sklepom o ustavitvi izvršbe. Davčni organ mora ustaviti davčno izvršbo, kadar je pravica do davčne izvršbe zastarala. Davčno izvršbo se ustavi s sklepom po uradni dolžnosti ali na zahtevo dolžnika.

6 ANALIZA UČINKOVITOSTI DAVČNE IZVRŠBE OD LETA 2008–2012

Davčna uprava Republike Slovenije vsako leto izda poročilo o delu, ki je objavljen na njihovi spletni strani. V poročilu DURS so objavljeni podatki o javnofinančnih prihodkih, davčni izvršbi, davčnem nadzoru, kontroli davčnih obračunov in inšpekcijskem nadzoru. Vsako poročilo vsebuje tudi podatke o uresničevanju pravic zavezancev za davek, upravljanju kadrov, vsebuje pa tudi podatke o načrtovanju in porabi finančnih in materialnih virov.

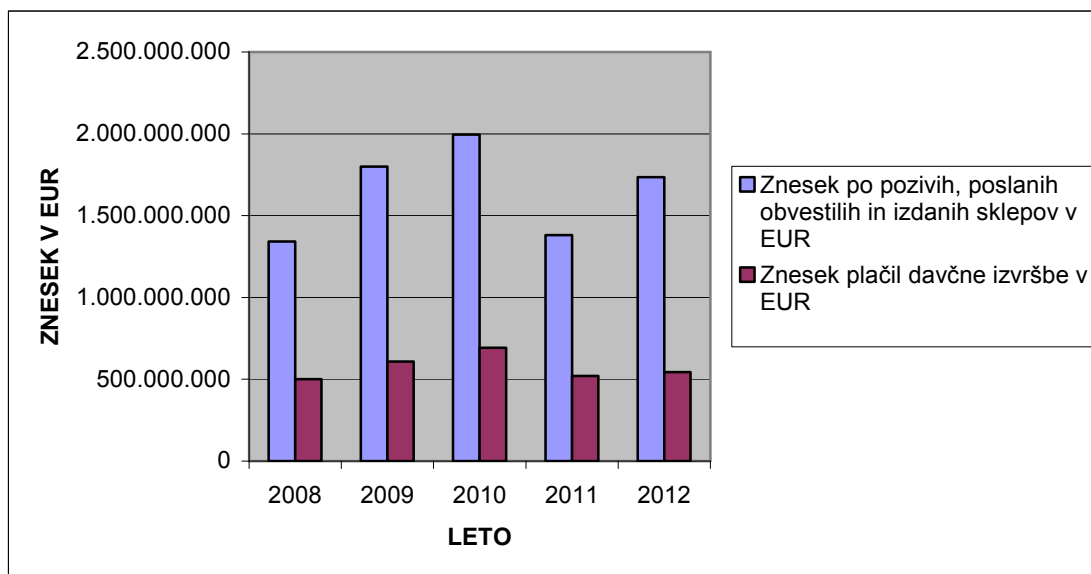
V diplomskem delu sem analizirala podatke od leta 2008 do 2012. V analizo sem zajela podatke DURS, ki se nanašajo na postopek davčne izvršbe. V tabeli sem podala podatke o terjatvah in plačilih v letih od 2008 do 2012.

Tabela 2: Terjatve in plačila v letih 2008–2012

	2008	2009	2010	2011	2012
Znesek po pozivih, poslanih obvestilih in izdanih sklepih v EUR	1.342.382.236	1.798.763.014	1.995.531.918	1.380.111.495	1.736.057.991
Znesek plačil davčne izvršbe v EUR	501.302.510	607.586.040	693.052.777	519.624.120	544.244.052

Vir: DURS (2013)

Grafikon 1: Terjatve in plačila v letih 2008–2012



Vir: DURS (2013)

Davčna uprava je v letu 2008 izdala za kar 1.342.382.236 evrov pozivov, obvestil in sklepov. Kot lahko vidimo iz Tabele 2, se zneski terjatev iz leta v leto povečujejo, le leta 2011 je prišlo do znižanja terjatev. Povečevanje dolgov lahko povežemo z vse večjo plačilno nedisciplino, hkrati pa tudi z vedno večjim vplivom gospodarske krize, saj je v Sloveniji vedno večja stopnja brezposelnosti. V primerjavi z letom 2010 in prejšnjimi leti je videti zopet porast dolga. Dolg je v primerjavi z letom prej narasel za približno 10 %, v primerjavi z letom 2008 pa kar za 43 %. Leta 2010 je bilo po telefonskih pozivih, poslanih opominih in izdanih sklepih plačanega 34 % vsega dolga. Če primerjamo s prejšnjima letoma, je bilo v primerjavi z letom prej plačanega dolga za 1 % več, v primerjavi z letom 2008 pa se je delež poravnaneega znižal za 3 %. Posledica tega je verjetno tudi manjši dolgovani znesek, ki se je zmanjšal v primerjavi z letom prej, ko je dolg znašal 1.995.531.918 evrov, za 30 %. V letu 2011 pa DURS ni dosegel pričakovanega letnega načrta za poplačilo terjatev. Vsa leta doslej je bil letni načrt dosežen. Leta 2011 je bil letni načrt dosežen le delno z 88,10 %, prejšnja leta pa so bili letni načrti doseženi od 125 do 136 %. Posledica nedoseganja letnega cilja je verjetno uvedba novega informacijskega sistema eDIS. Zaradi določenih tveganj je DURS s 1. oktobrom 2011 pristopila k izdajanju sklepov o davčni izvršbi v omejenem obsegu, saj so takrat izvajali nadzor sistema, kasneje pa so postopoma začeli s povečevanjem števila izdanih sklepov.

Eden od razlogov za takšno plačilno nedisciplino v Sloveniji je verjetno tudi vedno večja brezposelnost. Če pogledamo podatke o stopnji brezposelnosti, se je ta od leta 2008, ko je znašala 4,8 %, do leta 2012 zvišala na kar 9,4 %. Po teh podatkih lahko sklepamo, da je velika brezposelnost tudi eden od mnogih razlogov, zakaj je toliko davčnega dolga, saj DURS od takih ljudi nikakor ne more izterjati dolga, ker so brez kakršnih koli dohodkov.

DURS vsako leto izvaja različne aktivnosti, da bi od svojih dolžnikov izterjala čim več dolga. Med te aktivnosti štejemo pozive po telefonu, opomine pred začetkom izvršbe in sklepe o začetku davčne izvršbe. Glede nato, da je vsako leto večje število telefonskih pozivov, poslanih opominov in sklepov, izterjani dolg ne narašča skladno s tem. Po tem lahko sklepam, da bo treba uvesti kakšne nove prijeme, ki bodo davkoplačevalce bolj prepričali v to, da je dolg treba plačati, saj se temu dolgoročno ne da izogniti. Po mojem mnenju je eden od takih prijemov javna objava največjih dolžnikov, ki ga je DURS objavil aprila letos. Ta korak DURS je po mojem mnenju kar nekaj ljudi prepričalo v plačilo dolga, saj si niso želeli biti na tej lestvici vsem na očeh.

Z raznimi ukrepi je uspela davčna uprava leta 2008 izterjati 501.302.510 evrov dolga. Z izterjanim dolgom je presegla svoj letni načrt za kar 136,6 %. Po mojem mnenju je delež plačil glede na terjani znesek še vedno zelo majhen, saj je bilo plačanih le 37 % celotnega dolga.

Od januarja do decembra 2009 se je dolg, če ga primerjamo z letom 2008, povečal za približno 36 %. Leta 2009 so izterjali manj kot leto prej. Od vsega dolga so uspeli izterjati le 33 % vsega dolga. Po tem lahko sklepam, da so vse aktivnosti, ki jih izvaja DURS proti dolžnikom, premalo učinkovite, saj se je število telefonskih pozivov, poslanih opominov in izdanih sklepov leta 2009 v primerjavi z letom 2008 povečalo za skoraj 10 %. Hkrati se v

primerjavi med letoma 2008 in 2009 opazi, da je letni načrt, ki si ga oblikuje DURS, vedno dosežen, kar bomo videli, da ni vedno tako. Po teh rezultatih lahko vidimo, da DURS vsako leto pričakuje približno 35- do 37-odstotno poplačilo terjatev.

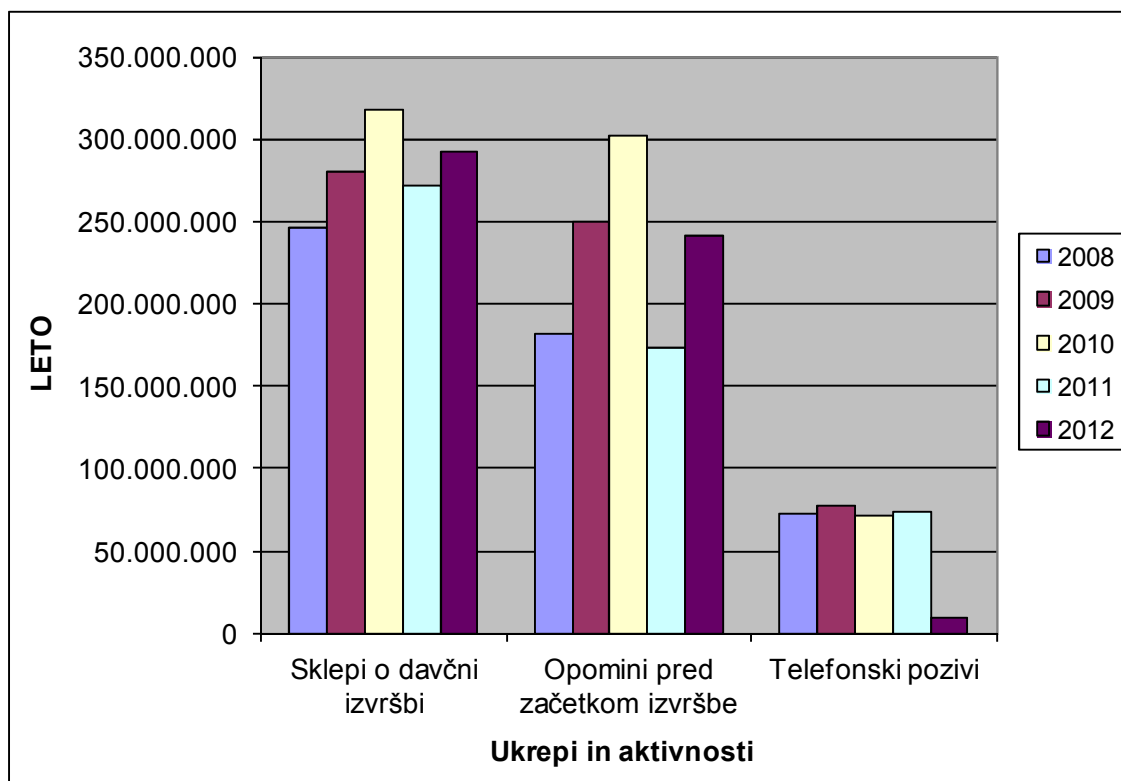
Za leta od 2008 do 2012 sem pridobila še podatke o ukrepih in aktivnostih, ki jih je DURS uporabil za izterjavo davčnega dolga. V naslednji tabeli so podatki, ki kažejo, kolikšen znesek je bil izterjan z ukrepi in aktivnostmi, ki jih izvaja DURS.

Tabela 3: Izterjani dolg v letih 2008, 2009, 2010, 2011 in 2012 (v EUR) glede na ukrepe in aktivnosti

Ukrepi in aktivnosti	2008	2009	2010	2011	2012
Sklepi o davčni izvršbi	246.804.956	280.404.967	318.303.664	272.372.274	292.841.278
Opomini pred začetkom izvršbe	181.876.656	249.929.034	302.776.568	173.510.634	241.783.085
Telefonski pozivi	72.620.898	77.252.039	71.972.545	73.741.212	9.619.689
Skupaj	501.302.510	607.586.040	693.052.777	519.624.120	544.244.052

Vir: DURS (2013)

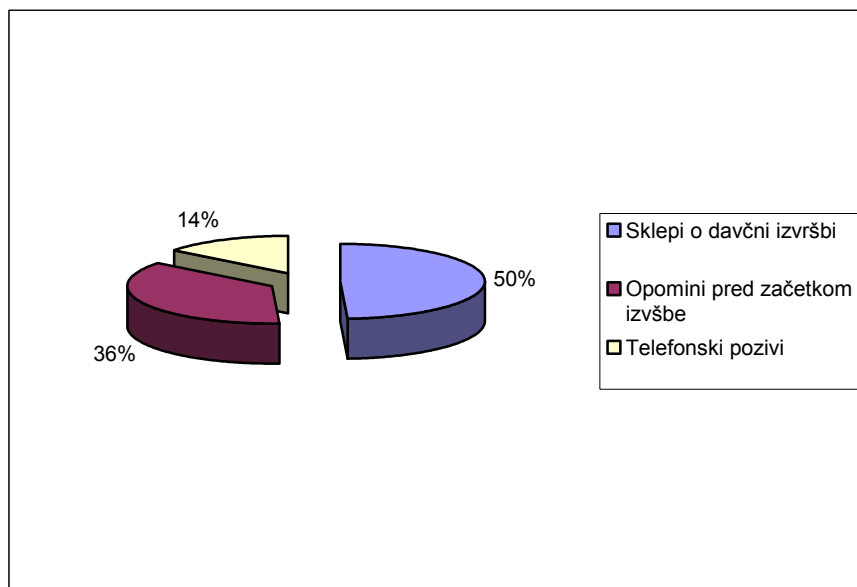
Grafikon 2: Izterjani dolg v letih 2008, 2009, 2010, 2011, 2012 (v EUR) glede na ukrepe in aktivnosti



Vir: DURS (2013)

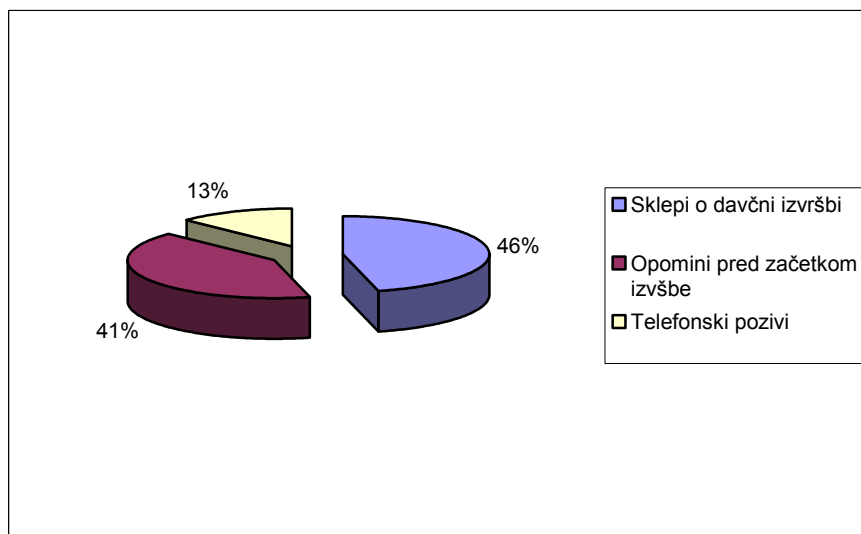
Kot lahko vidimo, se ukrepi in aktivnosti iz leta v leto povečujejo, le v letu 2011 je viden njihov upad. To lahko pripisujemo temu, da so leta 2011 uvedli nov informacijski sistem eDIS. S to uvedbo je bila uvedena prenova sistema za izdajanje sklepov o davčni izvršbi, s katerim so bili na začetku previdnejši, za kar lahko krivimo upad izterjanega dolga. Po tej primerjavi lahko ugotovimo, da je telefonski poziv najmanj učinkovit ukrep DURS, saj je po mojem mnenju najmanj prisilen. Posamezno sem naredila grafe za strukturo plačil glede ukrepov in aktivnosti. V vseh teh letih je največji delež plačil davčnega dolga po izdanih sklepih o davčni izvršbi, kar pa je zadnja faza, saj se s sklepom že začne postopek davčne izvršbe. Glede na podatke lahko sklepamo, da je vedno več dolžnikov, ki si prizadevajo davčni dolg plačati po prejemu opomina pred začetkom izvršbe, saj delež teh iz leta v leto narašča.

Grafikon 3: Struktura plačil v letu 2008 po izvedenih ukrepih



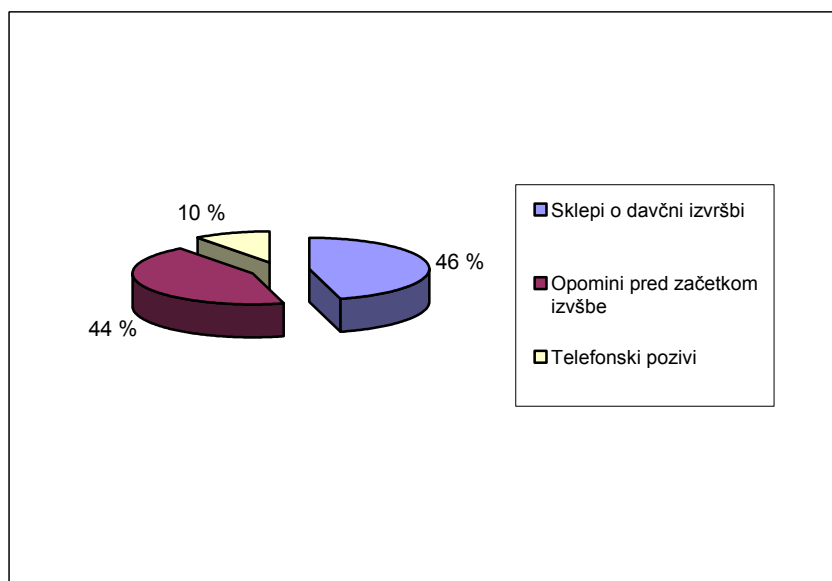
Vir: DURS (2013)

Grafikon 4: Struktura plačil v letu 2009 po izvedenih ukrepih



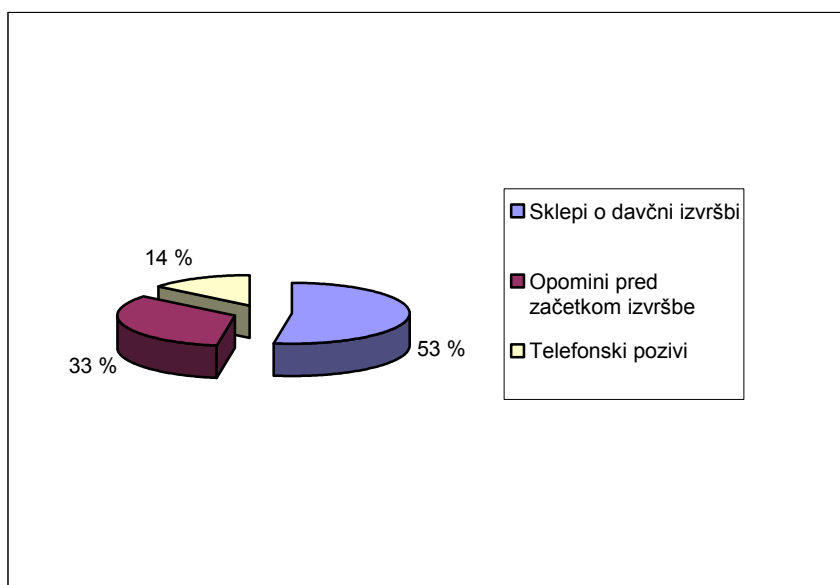
Vir: DURS (2013)

Grafikon 5: Struktura plačil v letu 2010 po izvedenih ukrepih



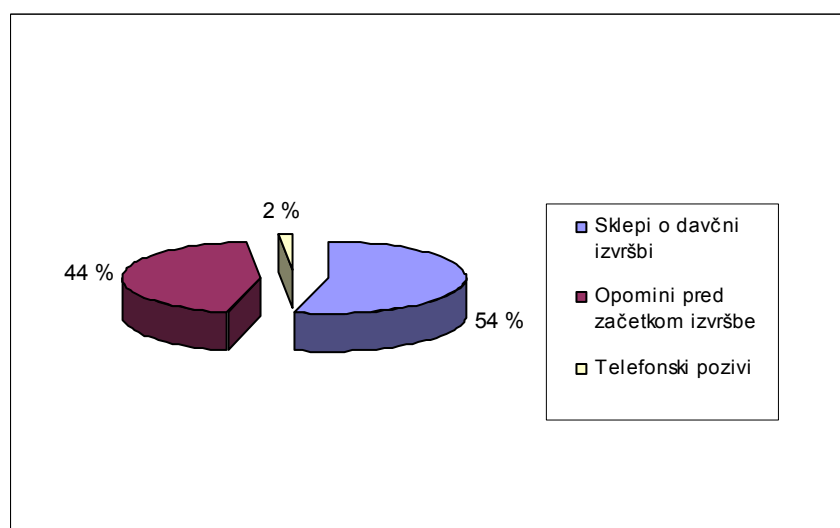
Vir: DURS (2013)

Grafikon 6: Struktura plačil v letu 2011 po izvedenih ukrepih



Vir: DURS (2013)

Grafikon 7: Struktura plačil v letu 2012 po izvedenih ukrepih



Vir: DURS (2013)

Tudi leta 2012 DURS ni dosegel pričakovanega plačila terjatev. Pri izterjavi je bil uspešen le 80 %, kar je najmanj v zvezi z leti, ki sem jih primerjala. Po mojem mnenju je to posledica ekonomske in gospodarske krize. V primerjavi z letom prej je znesek terjanega dolga precej narasel. Leta 2012 je bilo za kar 26 % več terjanega dolga. So pa leta 2012 v davčni upravi v povečanem obsegu izdajali opomine in sklepe o davčni izvršbi, saj jim je bil v pomoč nov informacijski sistem eDIS. S tem so za kar 50 % povečali aktivnosti na področju davčne izvršbe. V tem se verjetno kaže, da je bil izterjani dolg v primerjavi z letom 2011 večji za kar 29,6 %. Verjetno bi bili rezultati v letu 2012 boljši, če davčna

uprava v tem letu ne bi zamrznila nadaljnje prenove informacijskega sistema eDIS zaradi strogih varčevalnih ukrepov.

Letni načrt je bil v največji meri dosežen leta 2008, ko je letni načrt znašal 366.927.615 evrov, na koncu leta pa je bil dosežen znesek 501.302.510 evrov. Letni plan je bil tako leta 2008 dosežen s kar 136,6 %.

Leta 2011 je bilo glede na znesek vseh terjatev plačanih dobrih 37 % vsega dolga. Ta delež je bil v primerjavi s prejšnjimi leti najvišji, vendar le za 0,4 % višji od leta 2008. Verjetno je ta pojav povezan tudi z načrtom, ki ga je Vlada Republike Slovenije sprejela leta 2010 za skrajševanje postopkov in odpravo administrativnih ovir, kar je verjetno tudi pripomoglo k hitrejšemu in učinkovitejšemu postopku plačevanja davkov (Klun in Slabe-Erker, 2009, str. 534). Leta 2012 je bil delež plačanega v primerjavi s terjanim zneskom zelo nizek, le 31 %.

Spodbudno je videti, da se je znesek terjatev do leta 2012 zmanjšal in da se je delež plačil povečal. Upamo lahko, da bodo zneski dolga v prihodnje padali in da bo delež plačil še naraščal. Le leto 2012 ni kaj preveč spodbudno, a je to verjetno posledica urejanja e-izvršbe, ki bo leta 2013, upajmo, pokazala veliko boljše rezultate s področja izterjave davčnega dolga. Uvedba e-izvršbe z bankami bo pripomogla k hitrejši in večji učinkovitosti postopka davčne izvršbe.

7 ZAKLJUČEK

V diplomskem delu sem opisala glavne sestavine postopka davčne izvršbe. Davki so v vsaki sodobni državi obvezna dajatev, ki polni državni proračun. Skozi zgodovino se je davčni sistem ves čas spreminjal. Davki, kot jih poznamo sedaj, delujejo predvsem z namenom pridobivanja sredstev za delovanje države in za uresničevanje ciljev makroekonomske politike. Različni dejavniki vplivajo na to, kakšna davčna politika se bo uveljavila v določeni državi. Ti dejavniki so cilji makroekonomske politike, administrativna struktura, politična struktura, razvitost gospodarstva, velikost javnih prihodkov in še nekateri drugi. V Sloveniji na davčnem področju poleg slovenskega pravnega reda uporabljamo tudi pravo Evropske unije, ki ga je Slovenija vključila v slovensko zakonodajo z vstopom v Evropsko unijo. V diplomskem delu sem uporabljala predvsem ZDavP-2, ZIZ in ZUP, ki urejajo postopek davčne izvršbe.

Davčne zadeve v Republiki Sloveniji ureja DURS, ki je organ v sestavi ministrstva za finance. Naloge DURS so pobiranje davkov, opravljanje nadzora nad zakonitostjo, pravilnostjo, preprečevanje in odkrivanje davčnih prekrškov, drugih kaznivih dejanj in drugo. Ena izmed nalog DURS je tudi prisilna izterjava denarnih terjatev države, torej davčna izvršba, katere postopek in značilnosti so opisani v diplomskem delu.

V postopku davčne izvršbe je treba ugotoviti, kateri organ je pristojen na določenem upravnem področju in na kateri stopnji odločanja. Na prvi stopnji so v upravnih zadevah stvarno pristojne upravne enote in organi v sestavi ministrstev, na drugi stopnji pa so pristojna ministrstva. Pri krajevni pristojnosti gre za to, kateri organ (primer upravne enote) je pristojen na določenem območju. Če organ med postopkom ugotovi, da za določeno zadevo ni več pristojen, mora zadevo odstopiti pristojnemu organu. V postopku pa mora organ, ki vodi postopek in je zanj pristojen, postopati v skladu z načeli davčnega postopka, načeli ZUP in posebnimi načeli davčne izvršbe.

Upoštevanje načel je pomembno predvsem zato, ker se s tem ščitijo pravice strank v postopku hkrati pa tudi pravice javne koristi. Načela določajo, v kakšnem obsegu lahko organ postopa v postopku, hkrati pa načela nalagajo obveznosti tako stranki kot organu.

Stranka v postopku davčne izvršbe je davčni zavezanec, ki je v ZDavP-2 opredeljen kot plačnik davka za račun enega ali več davčnih zavezancev. Po ZUP je stranka subjekt, ki je potrebna, da začne teči upravni postopek; v mojem primeru postopek davčne izvršbe. Slednji začne teči z obstojem izvršilnega naslova, a brez izvršilnega naslova tudi izvršbe ni. Izvršilni naslov poznamo v obliki odločbe ali sklepa.

Izvršilni naslov oz. odločba postane izvršljiva s trenutkom, ko poteče rok za pritožbo in ko pritožba ne zadrži izvršitve akta ali ko se pritožbi ne ugodi. V postopku davčne izvršbe ima davčni organ več različnih sredstev in predmetov, po katerih lahko poseže. Davčni organ lahko poseže po dolžnikovih denarnih prejemkih, denarnih sredstvih, poseže lahko na denarne terjatve dolžnika, po nepremičninah, premičninah ... so pa pri tem tudi sredstva, po katerih davčni organ ne sme poseči. Ta sredstva so preživnine, odškodnine zaradi

telesne poškodbe, denarne socialne pomoči, starševski dodatki, otroški dodatki, dodatki za nego otroka, štipendije, nadomestila za invalidnost in podobno. Odvzeti so predvsem socialni prejemki, ki jih dolžnik potrebuje za zadovoljevanje svojih osnovnih življenjskih potreb, za gospodinjstvo, in predmeti, ki so nujno potrebni za osebno rabo, dolžnika in člane njegovega gospodinjstva. Med predmeti so izvzeti tudi tisti, ki imajo za dolžnika neko osebno vrednost, in vsi tisti, ki so za kmeta potrebni za nemoteno opravljanje kmetijske dejavnosti, ter predmeti, ki jih dolžnik potrebuje za zdravljenje oziroma medicinsko rehabilitacijo.

Davčni organ lahko od dolžnika v času izvršbe izterja le toliko dolga, da se s tem ne ogrozi preživljanja dolžnika in tistih, ki jih je ta dolžan preživljati. Dolžnik v primeru, da je izvršba zanj nemogoča oziroma bi se s tem ogrozilo preživljanje njega in oseb, za katere je odgovoren, lahko zaprosi za odpis, delni odpis, odlog plačila davka do dveh let ali za obročno plačilo davka v največ 24 obrokih v obdobju 24 mesecev.

V postopku davčne izvršbe lahko pride tudi do zastaranja. Zastaranje nastopi, ko poteče zastaralni rok petih let.

Zoper sklep o davčni izvršbi je dovoljeno pravno sredstvo, kot je pritožba oziroma ugovor. Pritožbo mora zavezanec vložiti v roku 8 dni od vročitve sklepa sodišča prve stopnje. V primeru pritožbe gre zato, da se kljub vloženi pritožbi ne zadrži začeta davčna izvršba. Davčni organ lahko v primeru, da bi bilo pritožbi mogoče ugoditi, zadrži izvršbo.

V postopku davčne izvršbe se lahko vloži tudi ugovor tretje osebe, ki zadrži izvršbo. Ugovor lahko vloži vsak, ki meni, da ima na predmetu izvršbe pravico, ki zadrži izvršbo. V takih primer gre predvsem za uveljavljanje lastninske ali zastavne pravice. O ugovoru odloča organ, ki je izdal sklep o izvršbi. V času odloga ali obročnega plačila se s sklepom zadrži postopek davčne izvršbe, vendar se mora v takem primeru dolžnik držati roka, ki mu je bil določen za odlog ali obročno plačilo. V primeru, ko se dolžnik roka ne drži, se izvršba nadaljuje.

V postopku davčne izvršbe lahko pride tudi do ustavitve postopka, ampak le v določenih pogojih. Najpogosteje pride do ustavitve, če je dolg poplačan, če se izvršba opravi proti osebi, ki ni ne dolžnik ne porok, in v primeru, ko predlagatelj izvršbe umakne zahtevo za izvršbo. Z ustavitvijo se v celoti odpravi že izvršena dejanja v postopku davčne izvršbe.

V zadnjem poglavju diplomskega dela sem naredila analizo učinkovitosti davčne izvršbe. V tem poglavju sem dejansko spoznala, kakšno je stanje v naši državi glede dolgov, kar me je zelo presenetilo. Vsako leto se glede na dolgovani znesek uspe izterjati le približno tretjino dolga, kar pa me čudi, saj, če sklepam po sebi in ljudeh okoli mene, ko človek dobi pošto, kot je opomin pred izvršbo, želi ta dolg poravnati, še preden pride do izvršbe. Zanimivo je, da je delež plačil tako nizek, saj je toliko sredstev, s katerimi bi DURS lahko na silo izterjal dolgove, pa do tega ne pride oziroma v premajhni meri, da bi bili rezultati drugačni. Vendar vseeno upam, da bo DURS uredil tak sistem, ki bo postopek davčne

izvršbe spremenil, in s tem hitreje prišel do denarja, ki ga v teh kriznih časih potrebuje naš proračun.

LITERATURA IN VIRI

LITERATURA

- Jerovšek, Tone (2007). *Upravni postopek in upravni spor*. Fakulteta za upravo, Ljubljana.
- Jerovšek, Tone in drugi (2008). *Zakon o davčnem postopku s komentarjem*. Davčno izobraževalni inštitut, Ljubljana.
- Jerovšek, Tone, Kovač, Polona (2008). *Posebni upravni postopki*. Fakulteta za upravo, Ljubljana.
- Jerovšek, Tone, Kovač, Polonca (2010). *Upravni postopek in upravni spor*. Fakulteta za upravo, Ljubljana.
- Klun, Maja (2010). *Davčni sistem*. Fakulteta za upravo, Ljubljana.
- Klun, Maja (2011). *Davčni sistem*. Fakulteta za upravo, Ljubljana.
- Klun, Maja, Slabe Erker, Renata (2009). Business views of the quality of tax, environment and employment regulation and institutions. *International Review of Administrative Sciences*. Letnik 75, št. 3, str. 529–548.
- Kovač, Polona (2006). Načela davčnega postopka. *Pravna praksa*. Letnik 25, št. 29/30, str. 8–10.
- Kovač, Polonca (2007). The development of tax procedures in Slovenia. V: Vintar, Marko, Kovač, Polonca (ur.): *Trends in development of public administration in South East Europe*. Faculty of Administration, Ljubljana, str. 153–172.
- Kovač, Polonca (2012). Selected Slovene tax procedure acts simplifications and theirs implementation. *Podjetje in delo*. Letnik 38, št. 2, str. 395–416.
- Rocner, Nataša (2010). *Davčna izvršba*. Fakulteta za upravo, Ljubljana.
- Tratar, Boštjan, Kruhar Puc, Romana (2005). *Novi davčni postopek. Zakon o davčnem postopku s pojasnili in primeri iz prakse*. Založba Legat, Lesce.
- Volk, Dida (2000). *Izvršba in zavarovanje*. Založba Odin, Ljubljana.

VIRI

- (2006). Zakon o davčnem postopku (ZDavP-2). Ur. list RS, št. 117/2006, 24/2008-ZDDKIS, 125/2008, 20/2009-ZDoh-2D, 47/2009 Odl.US: U-I-54/06-32, 110/2009, 43/2010, 97/2010, 13/2011-UPB4, 32/2012, 94/2012.
- (2006). Zakon o splošnem upravnem postopku (ZUP). Ur. list RS, št. 24/2006, 70/2000, 52/2002, 73/2004, 22/2005-UPB1, 119/2005, 24/2006-UPB2, 105/2006-ZUS-1, 126/2007, 65/2008, 47/2009 Odl.US: U-I-54/06-32, 8/2010.
- (2007). Zakon o izvršbi in zavarovanju (ZIZ). Ur. list RS, št. 3/2007, 47/2009 Odl.US: U-I-54/06-32, 57/2009 Skl.US: Up-1801/08-10, U-I-237/08-10.
- DURS (2013). *Kazalci uspešnosti*. Privzeto 19. 1. 2013 na http://www.durs.gov.si/si/o_davcni_upravi/kazalci_uspesnosti/.
- DURS (2013). *Letna poročila DURS*. Privzeto 15. 3. 2013 na http://www.durs.gov.si/si/o_davcni_upravi/letna_porocila_o_delu_durs/.

- DURS (2013). *Organizacija in naloge davčne službe*. Privzeto 2. 3. 2013 na http://www.durs.gov.si/si/o_davcni_upravi/organizacija_in_naloge_davcne_sluzbe/.
- DURS (2013). *Poslovna strategija za obdobje 2010–2013*. Privzeto 20. 2. 2013 na http://www.durs.gov.si/fileadmin/durs.gov.si/pageuploads/Davcni_uradi_in_uradne_ure/Strate__ki_na__rt/Poslovna-strategija-10-13.pdf.
- Inštitut za poslovedno računovodstvo (2013). *Posebnosti davčne izvršbe na denarne terjatve dolžnika*. Privzeto 8. 2. 2013 na <http://www.ipr.vsr.si/clanki.php?id=7>.
- SAOP (2013). *Davčna izvršba*. Privzeto 15. 2. 2013 na <http://www.saop.si/poslovne-informacije/novice/davki-in-prispevki/davcna-izvrsba/>.
- Sodstvo Republike Slovenije (2013). *VS11366*. Privzeto 3. 5. 2013 na <http://www.sodisce.si/vsrs/odlocitve/14285/>.