



REPUBLIKA SLOVENIJA
RAČUNSKO SODIŠČE

REVIZIJSKO POROČILO

**Učinkovitost poslovanja Finančne uprave v delih,
ki se nanašajo na izvajanje finančnih nadzorov,
preiskav in izvršb**

2024

16

MIR, PRAVIČNOST
IN MOČNE
INSTITUCIJE



CILJI
TRAJNOSTNEGA
RAZVOJA

POSLANSTVO

Računsko sodišče pravočasno in objektivno obvešča javnosti o pomembnih razkritjih poslovanja državnih organov in drugih uporabnikov javnih sredstev ter svetuje, kako naj državni organi in drugi uporabniki javnih sredstev izboljšajo svoje poslovanje.



REPUBLIKA SLOVENIJA
RAČUNSKO SODIŠČE

REVIZIJSKO POROČILO

**Učinkovitost poslovanja Finančne uprave v delih,
ki se nanašajo na izvajanje finančnih nadzorov,
preiskav in izvršb**

Številka: 320-17/2021-61

Ljubljana, 12. julija 2024

Povzetek

Računsko sodišče je revidiralo učinkovitost poslovanja **Finančne uprave Republike Slovenije** (v nadaljevanju: Finančna uprava) v letih 2020 in 2021 v delih, ki se nanašajo na izvajanje finančnih nadzorov, finančnih preiskav in izvršb.

Računsko sodišče je o učinkovitosti poslovanja Finančne uprave v delih, ki se nanašajo na izvajanje finančnih nadzorov, finančnih preiskav in izvršb, izreklo mnenje, da je bila Finančna uprava **delno učinkovita**.

Finančna uprava je v revizijskem obdobju finančne nadzore izvajala na podlagi sprejetega letnega načrta izvajanja finančnih nadzorov, pri čemer pa ni imela sprejetega internega akta, v katerem bi imela opisan postopek sprejemanja načrta. Finančna uprava je načrt izvajanja finančnih nadzorov med letom spremljala in ga prilagajala bistveno spremenjenim okoliščinam (epidemija covid-19). V procesu načrtovanja izvajanja finančnih nadzorov je upoštevala kadrovske vire, tvegana področja in prioritete. Število nadzorov po posameznih davkih je določila glede na njihov delež v javnofinančnih prihodkih. Finančna uprava v revizijskem obdobju ni imela predpisanega postopka spremljanja in poročanja o izvajanju finančnih nadzorov, ne glede na to pa je izvajanje finančnih nadzorov spremljala, analizirala, preverjala njihove rezultate ter o tem poročala vodstvu. Finančna uprava je pri izboru zavezancev za finančne nadzore kot tudi finančne preiskave upoštevala tudi prijave, ki se evidentirajo v evidenci prejetih prijav.

Finančne preiskave je Finančna uprava izvajala v skladu z Zakonom o finančni upravi, navodila o načrtovanju finančnih preiskav, spremljanju in poročanju o finančnih preiskavah pa niso bila vedno sprejeta s strani odgovorne osebe. Pri ponovljenih postopkih odmere davka od nenapovedanih dohodkov bi Finančna uprava v skladu s sodbo ustavnega sodišča in kasneje v skladu s sodbo vrhovnega sodišča za obdobje odmere davka lahko upoštevala daljše časovno obdobje ter bi s tem lahko izkazala večji prirast premoženja in posledično tudi večjo davčno osnovo. Finančna uprava je vsako finančno preiskavo evidentirala v evidenco finančnih preiskav skupaj s spremljajočimi podatki o posamezni preiskavi. Finančna uprava je spremljala izvajanje preiskav ter tudi opravljala določene analize rezultatov, kljub temu da postopek spremljanja in analiziranja ni bil predpisan.

Računsko sodišče je v okviru učinkovitosti poslovanja Finančne uprave v delu, ki se nanaša na izvajanje izvršb, preverilo, kako je Finančna uprava izboljšala poslovanje glede na revizijska razkritja, ki so bila ugotovljena v okviru revizije uspešnosti izterjave davka od dohodkov pravnih oseb v letu 2013. Računsko sodišče je v okviru revizije uspešnosti izterjave davka od dohodkov pravnih

oseb v letu 2013 zahtevalo odzivno poročilo, v katerem je morala Finančna uprava izkazati načrt aktivnosti za izboljšanje poslovanja v delu, ki se nanaša na izvršbo, ter podalo več priporočil. Finančna uprava je do zaključka revizijskega obdobja te revizije izvedla vse aktivnosti za izboljšanje poslovanja ter upoštevala priporočila za izboljšanje poslovanja, ki so bila podana pri reviziji za leto 2013. Menimo, da je bila Finančna uprava v pregledanih primerih odpisov dolga v primerjavi z letom 2013 bolj aktivna pri uporabi vseh načinov izvršbe, ki so določeni z Zakonom o davčnem postopku, saj je s številnimi ukrepi davčne izvršbe poskušala izterjati davčni dolg, sama uspešnost izterjave pa je bila v večini primerov odvisna od rubljivega premoženja davčnih dolžnikov. Pri izvrševanju svojih pooblastil in uporabi ukrepov davčne izvršbe je postopno stopnjevala ukrepe davčne izvršbe, s tem pa je stopnjevala tudi pritisk na davčne dolžnike.

Kazalo

1. Uvod	8
1.1 Opredelitev revizije	8
1.2 Revizijski pristop	9
1.2.1 Omejitve pri reviziji	9
1.3 Predstavitev Finančne uprave in področja revizije	10
1.3.1 Finančna uprava	10
1.3.2 Finančni nadzor	16
1.3.2.1 Realizacija letnega načrta finančnih nadzorov	18
1.3.3 Finančne preiskave	19
1.3.3.1 Področja finančnih preiskav	23
1.3.3.2 Načrtovanje preiskav	23
1.3.3.3 Izvajanje načrta preiskav	24
1.3.4 Izvršbe	25
1.3.4.1 Izvajanje davčnih izvršb	27
2. Ugotovitve	29
2.1 Finančni nadzor	29
2.1.1 Priprava letnega načrta finančnega nadzora inšpektorjev	29
2.1.1.1 Predmeti nadzora na področju davkov brez transfernih cen	33
2.1.2 Informacijska podpora za finančni nadzor	34
2.1.2.1 Računalniški program (DT) (DT)	34
2.1.2.2 Uporaba računalniških programov (DT) (DT)	36
2.1.3 Izbor zavezancev za finančni nadzor	37
2.1.3.1 (DT) (DT)	37
2.1.3.2 (DT) (DT)	50
2.1.3.3 Velikost zavezanca	51
2.1.4 Spremljanje in poročanje o izvajanju finančnega nadzora	52
2.1.4.1 Evidenca o vodenju finančnega nadzora	52
2.1.4.2 Poročanje o finančnih nadzorih	53
2.1.4.3 Spremljanje rezultatov izvedenih finančnih nadzorov in ukrepi za izboljšanje metod nadzora	53
2.1.4.4 Poročanje o finančnih nadzorih	55
2.2 Finančne preiskave	57
2.2.1 Načrtovanje finančnih preiskav	57

2.2.2	Izvajanje finančnih preiskav	61
2.2.2.1	Viri za finančne preiskave	62
2.2.2.2	Izbor zavezancev za finančno preiskavo na podlagi prijav	63
2.2.2.3	(DT) [REDACTED] (DT)	64
2.2.2.4	Dodelitev preiskave inšpektorjem	69
2.2.2.5	Zaključek finančne preiskave in nadzor	71
2.2.3	Spremljanje izvajanja finančnih preiskav in poročanje	72
2.2.3.1	Evidence finančnih preiskav	72
2.2.3.2	Poročanje o delu finančnih inšpektorjev	74
2.3	Skladnost izvajanja postopkov finančnih preiskav s sodbami sodišč	77
2.3.1	Odločba ustavnega sodišča o obdavčitvi prirasta premoženja na podlagi 68.a člena ZDavP-2	77
2.3.2	Sodba vrhovnega sodišča o obdavčitvi prirasta premoženja na podlagi 68. člena ZDavP-2	79
2.4	Izvršbe	81
2.4.1	Izvedba aktivnosti iz odzivnega poročila	81
2.4.1.1	Sprejemanje poslovnih pravil	82
2.4.1.2	Parametri profiliranja	84
2.4.1.3	Vzpostavitev uspešnega sistema izterjave in nadzora	85
2.4.2	Upoštevanje priporočil računskega sodišča za izboljšanje postopka izvršbe	97
2.4.2.1	Dostop do zunanjih virov podatkov	97
2.4.2.2	Davčni dolžniki kot prejemniki javnih sredstev	100
2.4.2.3	Preprečevanje zlorabe navideznega poslovanja družbe	100
2.4.2.4	Spremljanje pravnoorganizacijskih sprememb družb ter njihovih družbenikov in odgovornih oseb	102
2.4.2.5	Pooblastila uradnim osebam Finančne uprave	102
2.4.2.6	Preveritev izvajanja procesa izvršbe	103
3.	Mnenje	106
4.	Priporočila	109
5.	Priloge	110

1. Uvod

Revizijo učinkovitosti poslovanja Finančne uprave Republike Slovenije v letih 2020 in 2021 v delih, ki se nanašajo na izvajanje finančnih nadzorov, finančnih preiskav in izvršb, smo izvedli na podlagi Zakona o računskem sodišču¹ in Poslovnika Računskega sodišča Republike Slovenije². Sklep o izvedbi revizije³ je bil izdan 30. 11. 2021.

Obdobje, na katero se nanaša revizija, zajema leti 2020 in 2021.

Revizija je opredeljena kot revizija smotrnosti.

Predmet revizije je bilo poslovanje Finančne uprave v delih, ki se nanašajo na izvajanje finančnih nadzorov, finančnih preiskav in izvršb, v letih 2020 in 2021.

Naša pristojnost je na podlagi izvedene revizije podati opisno mnenje o učinkovitosti izvajanja nadzorov, preiskav in izvršb na Finančni upravi.

1.1 Opredelitev revizije

Cilj revizije je izrek mnenja o učinkovitosti Finančne uprave v delih, ki se nanašajo na izvajanje finančnih nadzorov, finančnih preiskav in izvršb, v obdobju od 1. 1. 2020 do 31. 12. 2021.

Preverili smo, ali je Finančna uprava načrtovala letne nadzore in preiskave, ali je za izbor nadzorovancev uporabljala vnaprej določene ustrezne kriterije, vodila ustrezne evidence o nadzorih in preiskavah ter vse to spremljala, analizirala in o tem poročala. Preverili smo tudi, ali je Finančna uprava na področju davčnih izvršb za učinkovito zagotavljanje postopkov izvršbe izvedla vse ukrepe, ki jih je v obliki načrta aktivnosti navedla v odzivnem poročilu⁴ na naše revizijsko poročilo o uspešnosti izterjave davka od dohodkov pravnih oseb⁵ (v nadaljevanju: revizijsko poročilo za leto 2013) in ki so navedeni tudi v porevizijskem poročilu⁶, ter ali je Finančna uprava upoštevala v navedem revizijskem poročilu podana priporočila za izboljšanje poslovanja v delu, ki se nanaša na izvršbo.

¹ Uradni list RS, št. 11/01 in 109/12.

² Uradni list RS, št. 91/01.

³ Št. 320-17/2021/2.

⁴ Št. 060-174/2014-175 z dne 6. 9. 2016, [URL: <https://www.rs-rs.si/revizije-in-revidiranje/arhiv-revizij/revizija/revizija-smotrnosti-izterjave-davka-od-dohodkov-pravnih-oseb-v-letu-2013-235/>], maj 2023.

⁵ Št. 320-8/2014/52 z dne 21. 6. 2016.

⁶ Popravljalni ukrepi pri reviziji uspešnosti izterjave davka od dohodkov pravnih oseb, št. 320-8/2014/59 z dne 11. 10. 2016, [URL: <https://www.rs-rs.si/revizije-in-revidiranje/arhiv-revizij/revizija/revizija-smotrnosti-izterjave-davka-od-dohodkov-pravnih-oseb-v-letu-2013-235/>], maj 2023.

1.2 Revizijski pristop

Revizija je vključevala izvajanje postopkov za pridobivanje revizijskih dokazov o smotrnosti poslovanja. Revizijo smo izvedli tako, da smo zbirali, pregledovali in proučevali revizijske dokaze, povezane z ravnanji Finančne uprave v zvezi s finančnim nadzorom, preiskavami in izvršbami. Ustrezne in zadostne dokaze za izrek mnenja smo pridobili:

- s proučevanjem pravnih in drugih podlag ter javno dostopnih podatkov s področja revizije,
- z zbiranjem, pregledom in presojo dokumentacije, s katero smo pridobili odgovore na posamezna revizijska podvprašanja, in
- z intervjuji pri Finančni upravi in pisnimi vprašanji.

1.2.1 Omejitve pri reviziji

V reviziji smo se omejili na nadzore in preiskave, o katerih lahko Finančna uprava odloča sama. Prav tako nismo presojali odločitev o sodelovanju v mednarodnih nadzorih in preiskavah ter sodelovanju inšpektorjev v nadzorih in preiskavah z drugimi organi. Poleg tega nismo presojali učinkovitosti:

- nadzorov, ki jih je Finančna uprava opravljala na področju drugih (nedavnih) nadzorov po drugih predpisih (Zakon o igrah na srečo⁷(v nadaljevanju: ZIS), Zakon o preprečevanju dela in zaposlovanja na črno⁸ (v nadaljevanju: ZPDZC-1), Zakon o preprečevanju zamud pri plačilih⁹ (v nadaljevanju: ZPrezP-1), Zakon o gozdovih¹⁰ (v nadaljevanju: ZG), Zakon o preprečevanju pranja denarja in financiranja terorizma¹¹ (v nadaljevanju: ZPPDFT-1), vključno z nadzorom nad izvajanjem ukrepov zunanjetrgovinske in skupne kmetijske politike;
- finančnih preiskav na drugih področjih dela Finančne uprave, in sicer na področju sodelovanja z mednarodnimi organizacijami.

Pri presojanju učinkovitosti davčnih izvršb smo se omejili zgolj na izvedbo ukrepov, ki jih je v obliki načrta aktivnosti Finančna uprava navedla v odzivnem poročilu na revizijsko poročilo za leto 2013, ter na upoštevanje podanih priporočil za izboljšanje poslovanja Finančne uprave v delu, ki se nanaša na izvršbo. Uspešnost delovanja sistema davčne izterjave, katerega del so tudi davčne izvršbe, je bila ocenjena v okviru izvedene revizije uspešnosti izterjave davka od dohodkov pravnih oseb v letu 2013 (v nadaljevanju: revizija za leto 2013), kjer smo podali mnenje, da je bila Davčna uprava Republike Slovenije, kot predhodnica Finančne uprave¹², v letu 2013 pri izterjavi davka od dohodkov pravnih

⁷ Uradni list RS, št. 14/11 – uradno prečiščeno besedilo, 108/12, 11/14 – popr. in 40/14 – ZIN-B.

⁸ Uradni list RS, št. 32/14, 47/15 – ZZSDT, 43/19 in 121/21 – ZJN-3B.

⁹ Uradni list RS, št. 57/12 in 61/20 – ZDLGPE.

¹⁰ Uradni list RS, št. 30/93, 56/99 – ZON, 67/02, 110/02 – ZGO-1, 115/06 – ORZG40, 110/07, 106/10, 63/13, 101/13 – ZDavNepr, 17/14, 22/14 – odl. US, 24/15, 9/16 – ZGGLRS in 77/16.

¹¹ Uradni list RS, št. 60/07, 19/10, 77/11, 108/12 – ZIS-E, 19/14 in 68/16 – ZPPDFT-1.

¹² Davčna uprava Republike Slovenije je 31. 7. 2014 na podlagi Zakona o finančni upravi (v nadaljevanju: ZFU; Uradni list RS, št. 25/14) prenehala delovati, vse pravice in obveznosti pa so 1. 8. 2014 prešle na Finančno upravo.

oseb¹³ (v nadaljevanju: DDPO) delno uspešna. Poleg tega smo v okviru revizije za leto 2013 od Finančne uprave zahtevali predložitev odzivnega poročila ter podali priporočila za izboljšanje poslovanja.

1.3 Predstavitev Finančne uprave in področja revizije

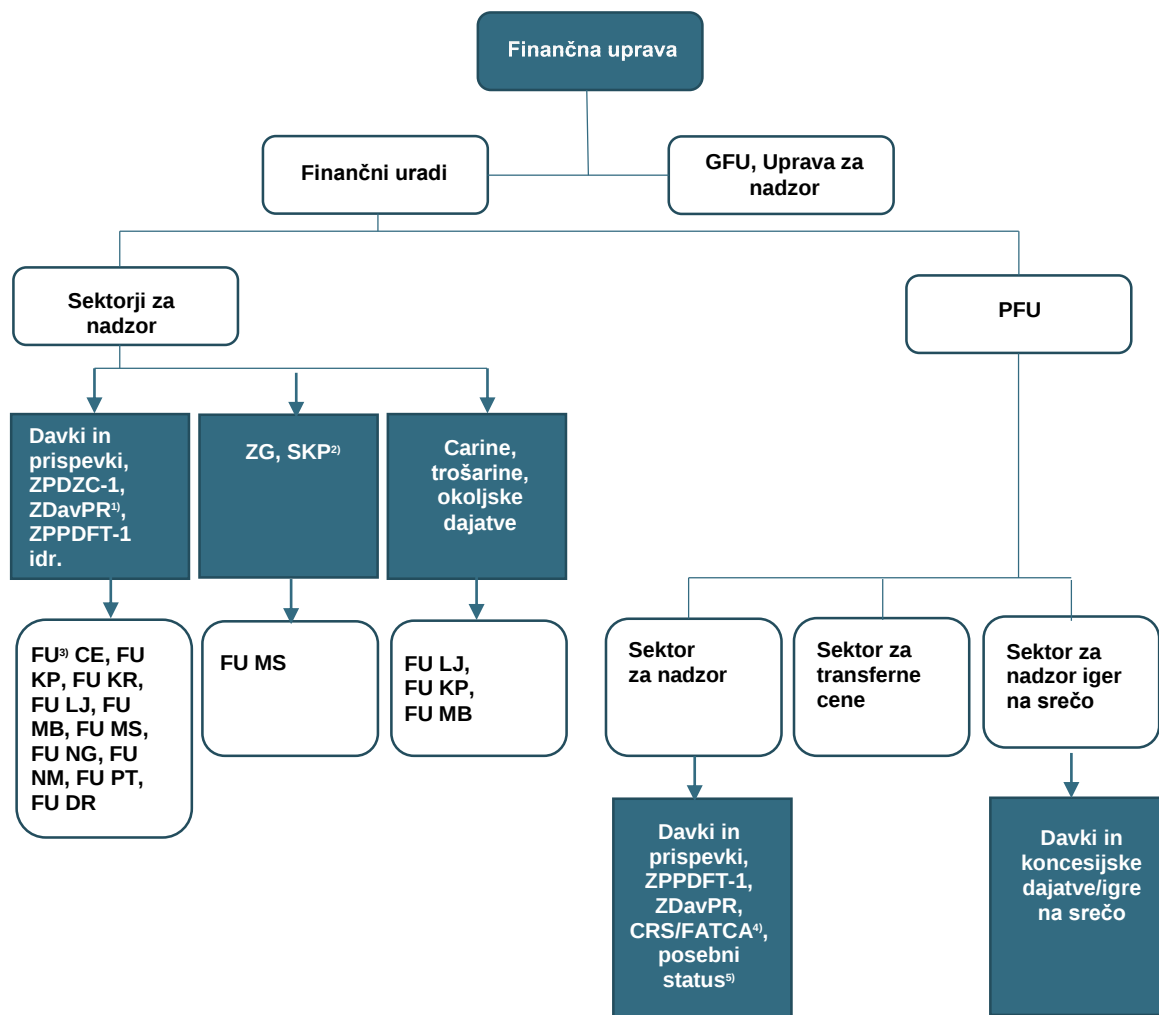
1.3.1 Finančna uprava

Finančna uprava je organ v sestavi Ministrstva za finance. Finančno upravo sestavljajo: Generalni finančni urad (v nadaljevanju: GFU), Posebni finančni urad (v nadaljevanju: PFU) in 15 finančnih uradov. Finančna uprava med drugim opravlja naloge na področju odmerjanja, obračunavanja in pobiranja davčnih obveznosti, prispevkov in drugih obveznih dajatev, davčne kontrole, davčnega inšpiciranja, izterjave davčnih obveznosti, vodenja drugih davčnih postopkov, vodenja in vzdrževanja davčnega registra in davčnih evidenc, evidentiranja plačevanja davkov in drugih dajatev, napovedovanja, analiziranja in statistike davkov, organiziranja in vodenja davčnega informacijskega sistema, izdajanja dovoljenj in nadziranja področnih predpisov, ki urejajo igre na srečo, nadziranja dejavnosti iger na srečo ter spremljanja, zbiranja in analiziranja podatkov, prejetih od prirediteljev oziroma koncesionarjev, priprave in izvajanja programov izpopolnjevanja in usposabljanja delavcev davčne uprave, izobraževanja davčnih zavezancev in promoviranja plačevanja davkov ter izvaja ukrepe, predpisane z drugimi predpisi in mednarodnimi akti¹⁴. Organizacijo dela inšpekcijskih nadzorov prikazuje Slika 1.

¹³ Dejansko je bila v okviru revizije za leto 2013 preverjena izterjava vseh vrst davčnega dolga, saj je podlaga za pričetek izvršbe izvršilni naslov, ki vključuje vse davčne obveznosti, ki jih zavezanec ne poravnava v roku. Med izvršilnimi naslovi 145. člen Zakona o davčnem postopku (v nadaljevanju: ZDavP-2; Uradni list RS, št. 13/11 – uradno prečiščeno besedilo, 32/12, 94/12, 101/13 – ZDavNepr, 111/13, 22/14 – odl. US, 25/14 – ZFU, 40/14 – ZIN-B, 90/14, 91/15, 63/16, 69/17, 13/18 – ZJF-H, 36/19, 66/19, 145/20 – odl. US in 203/20 – ZIUPOPĐVE) navaja izvršljivo odločbo o odmeri davka, obračun davka, tujo odločbo, sklep davčnega organa, plačilni nalog, sodbo sodišča in podobno. Izvršilni naslov je izvršljiv dokument ali listina, ki dokazuje in utemeljuje obstoj davčnega dolga.

¹⁴ Naloge določa 5. člen Uredbe o organih v sestavi ministrstev (Uradni list RS, št. 35/15, 62/15, 84/16, 41/17, 53/17, 52/18, 84/18, 10/19, 64/19, 64/21, 90/21, 101/21 in 117/21).

Slika 1 Organizacija inšpekcije



Opomba: ¹⁾ Zakon o davčnem potrjevanju računov (Uradni list RS, št. 57/15 in 69/17).

²⁾ Skupna kmetijska politika.

³⁾ Finančni urad.

⁴⁾ FATCA – angl.: Foreign Account Tax – Zakon o spoštovanju davčnih predpisov v zvezi z računi v tujini; CRS – angl.: Common Reporting Standard¹⁵.

⁵⁾ Zavežanci iz drugega odstavka 7. člena Uredbe o določitvi finančnih uradov Finančne uprave Republike Slovenije (v nadaljevanju: uredba o finančnih uradih; Uradni list RS, št. 57/14, 92/14, 80/16 in 145/21).

Vir: podatki Finančne uprave.

¹⁵ Države članice Organizacije za gospodarsko sodelovanje in razvoj (v nadaljevanju: OECD) so se zavezale, da bodo skupaj nastopile v boju proti čezmejnim davčnim goljufijam, davčnim utajam in agresivnemu davčnemu načrtovanju. Svet OECD je zato 15. 7. 2014 sprejel OECD Standard avtomatične izmenjave informacij o finančnih računih za namene obdavčevanja. Med podpisnicami Večstranskega sporazuma med pristojnimi organi o avtomatični izmenjavi informacij o finančnih računih je tudi Slovenija, s čimer se je zavezala k implementaciji CRS oziroma k avtomatični izmenjavi informacij o finančnih računih z drugimi jurisdikcijami.

Finančno upravo in GFU vodi generalni direktor. Generalni direktor je za svoje delo in delo službe odgovoren ministru, pristojnemu za finance. Generalni direktor ima lahko 2 namestnika, ki mu pomagata pri vodenju.

Naloge GFU so¹⁶:

- finančni nadzor, ki izhaja iz finančne preiskave;
- finančna preiskava;
- odločanje v upravnem postopku (odločanje o obročnem plačilu davka za terjatve ter sestava in odprema informativnega izračuna dohodnine);
- odločanje v drugih upravnih postopkih po predpisih, za izvajanje katerih je pristojna Finančna uprava¹⁷;
- odločanje v postopku o prekršku, po predpisih za nadzor nad izvajanjem katerih je pristojna Finančna uprava pri opravljanju nalog GFU;
- sodelovanje in izmenjava podatkov z organi Evropske unije (v nadaljevanju: EU), pristojnimi organi držav članic EU in pristojnimi organi drugih držav ter sodelovanje z mednarodnimi organizacijami in strokovnimi združenji z delovnega področja Finančne uprave;
- sklepanje vnaprejšnjih cenovnih sporazumov in sporazumov o načinu izmenjave podatkov s področja dela Finančne uprave;
- podelitev statusa zaradi spodbujanja prostovoljnega izpolnjevanja obveznosti;
- zbiranje, preverjanje, analiziranje, hramba statističnih podatkov o blagovni menjavi s tretjimi državami ter posredovanje teh podatkov organu, pristojnemu za državno statistiko;
- obveščanje zavezancev o izvajanju predpisov;
- proučevanje in analiziranje delovanja sistema obveznih dajatev ter zagotavljanje obvladovanj tveganj;
- spremljanje izvajanja predpisov iz pristojnosti Finančne uprave in učinkov posameznih rešitev z vnaprej določenimi merili;
- opravljanje računovodskih in finančnih nalog pri pobiranju obveznih dajatev in drugih denarnih nedavčnih obveznosti, ki se vodijo v evidencah GFU;
- opravljanje drugih nalog, zlasti izdajanje zavezujočih informacij, razkrivanje podatkov s področja dela Finančne uprave, vzpostavitev, organizacija, vzdrževanje, vodenje in povezovanje registra in drugih evidenc s področja dela Finančne uprave, spremljanje in nadziranje prejetih državnih pomoči, opravljanje nalog enotnega povezovalnega organa s področja ribiške politike in izvajanje fizikalno-kemičnih analiz blaga za potrebe Finančne uprave.

¹⁶ 4. člen uredbe o finančnih uradih.

¹⁷ Odločanje o uvrstitvi blaga za evidentiranje izvoza celovitega industrijskega obrata, izdaji odločb o zahtevah za ukrepanje pri uveljavljanju pravic intelektualne lastnine, izdajanju dovoljenj za povezavo nadzorno-informacijskega sistema v informacijski sistem nadzornega organa v zadevah prirejanja iger na srečo, izdajanju soglasij k ceniku stroškov ugotavljanja skladnosti igralne naprave, s katero se izvajajo igre na srečo, s predpisanimi tehničnimi in drugimi zahtevami.

Finančne urade vodijo direktorji, ki so za svoje delo in delo urada odgovorni generalnemu direktorju. GFU nadzira delo notranjih organizacijskih enot (v nadaljevanju: NOE).¹⁸

Naloge finančnih uradov so¹⁹:

- odmera in obračun obveznih dajatev;
- carinjenje blaga;
- finančni nadzor, razen finančnega nadzora, ki ga izvaja GFU;
- nadzor nad prirejanjem iger na srečo;
- nadzor nad prijavo vnosa in iznosa gotovine na območje ali z območja EU;
- nadzor nad vnosom, iznosom, tranzitom in prenosom blaga v skladu s carinskimi predpisi ter predpisi, s katerimi so določeni posebni ukrepi zaradi interesov varnosti, varovanja zdravja in življenja ljudi, živali in rastlin, varstva okolja, varovanja kulturne dediščine, varstva pravic intelektualne lastnine ter ukrepi trgovinske politike;
- odločanje v upravnem postopku, razen tistih, ki jih izvaja GFU;
- izvršba;
- odločanje v drugih upravnih postopkih po predpisih, za izvajanje katerih je pristojna Finančna uprava, razen tistih, ki jih izvaja GFU;
- odločanje v postopku o prekršku po predpisih za nadzor, nad izvajanjem katerih je pristojna Finančna uprava pri opravljanju nalog finančnega urada;
- izvajanje ukrepov zunanjetrgovinske in skupne kmetijske in ribiške politike, za izvajanje katerih je pooblaščen Finančna uprava;
- hramba, prodaja in uničenje zaseženega, odvzetega, odstopljenega ali najdenega blaga ter nadzor nad uničenjem blaga;
- zbiranje, preverjanje, analiziranje, hramba statističnih podatkov o blagovni menjavi z državami članicami EU ter posredovanje teh podatkov organu, pristojnemu za državno statistiko;
- opravljanje računovodskih in finančnih nalog pri pobiranju obveznih dajatev in drugih denarnih nedavčnih obveznosti, ki se vodijo v evidencah finančnih uradov;
- izdajanje soglasij za posege v prostor in spremembe na objektih, ki vplivajo na izvajanje carinskega nadzora;
- opravljanje drugih nalog, določenih z zakonom ali drugim predpisom.

PFU opravlja enake naloge kot finančni uradi za zavezance, kot so banke, hranilnice, zavarovalnice, družbe, ki prirejajo trajne klasične igre na srečo in posebne igre na srečo, družbe, ki prirejajo posebne igre na srečo v igralnih salonih, borze, borznoposredniške družbe, investicijske družbe, družbe za upravljanje, pokojninske družbe in klirinško-depotne družbe, gospodarske družbe, katerih skupni prihodki so v preteklem davčnem letu presegli 50 milijonov EUR, razen nalog s področja carinskih,

¹⁸ 12. člen ZFU.

¹⁹ 5. člen o uredbe o finančnih uradih.

trošarinskih, okoljskih, prometnih in kmetijskih predpisov²⁰. Opravlja pa tudi naloge, povezane z nadzorom nad prirejanjem iger na srečo.

Tabela 1 Odgovorne osebe Finančne uprave v obdobju, na katero se nanaša revizija, in med izvajanjem revizije

Odgovorna oseba	Obdobje odgovornosti
Peter Jenko, direktor	od 27. 11. 2019 do 31. 8. 2020
Irena Nunčič, vršilka dolžnosti	od 1. 9. 2020 do 28. 2. 2021
dr. Simon Starček, vršilec dolžnosti	od 1. 3. 2021 do 31. 5. 2021
mag. Ivan Simič:	
• vršilec dolžnosti	od 1. 6. 2021 do 17. 11. 2021
• direktor	od 18. 11. 2021 do 9. 6. 2022
Peter Grum:	
• vršilec dolžnosti	od 10. 6. 2022 do 9. 12. 2022
• direktor	od 10. 12. 2022

Vir: podatki Finančne uprave.

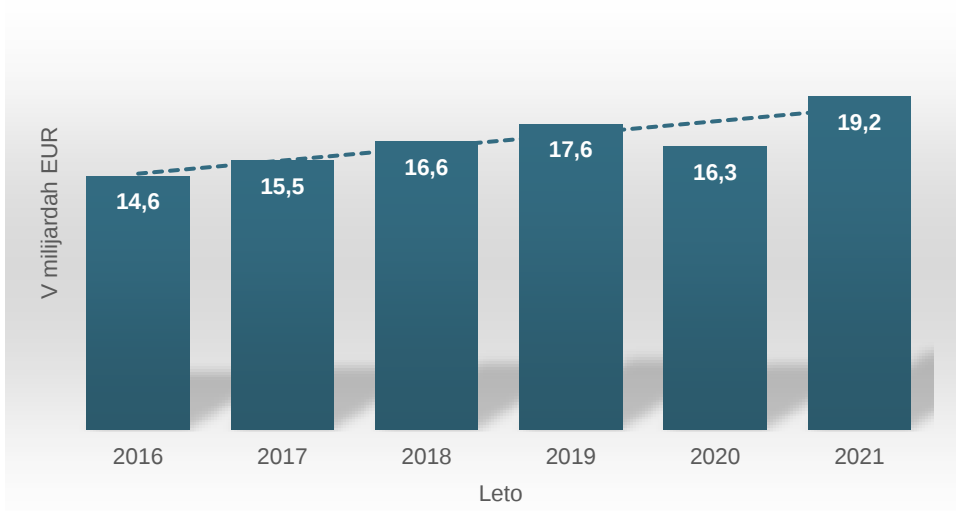
Finančna uprava je v letu 2020 za račun države, Zavoda za pokojninsko in invalidsko zavarovanje Slovenije, Zavoda za zdravstveno zavarovanje Slovenije, občin in posredno EU pobrala 16.274.163.067 EUR javnofinančnih prihodkov, kar predstavlja 7,3-odstotni upad prihodkov v primerjavi z enakim obdobjem predhodnega leta, hkrati pa 3,1-odstotno preseganje rebalansa letnega načrta javnofinančnih prihodkov za leto 2020²¹.

Finančna uprava je v letu 2021 za proračun države, Zavoda za pokojninsko in invalidsko zavarovanje Slovenije, Zavoda za zdravstveno zavarovanje Slovenije, občin in posredno EU pobrala 19.205.493.984 EUR javnofinančnih prihodkov, kar predstavlja 18-odstotno rast prihodkov v primerjavi z letom poprej ter 10,7-odstotno preseganje letnega načrta javnofinančnih prihodkov za leto 2021²². Znesek pobranih javnofinančnih prihodkov v zadnjih 6 letih prikazuje Slika 2.

²⁰ Drugi odstavek 7. člena uredbe o finančnih uradih.

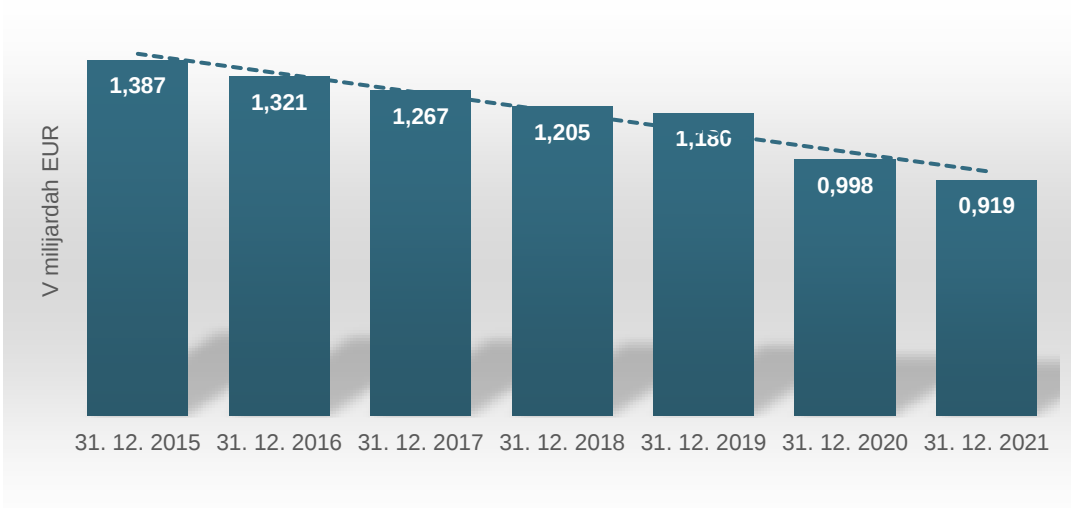
²¹ Letno poročilo Finančne uprave Republike Slovenije 2020, februar 2021, [URL: <https://www.gov.si/assets/organi-v-sestavi/FURS/Strateski-dokumenti/Letno-porocilo-Financne-uprave-za-leto-2020.pdf>], maj 2023.

²² Letno poročilo Finančne uprave Republike Slovenije 2021, št. 9600-31/2022-2 z dne 25. 2. 2022, [URL: <https://www.gov.si/assets/organi-v-sestavi/FURS/Strateski-dokumenti/Letno-porocilo-Financne-uprave-za-leto-2021.pdf>], maj 2023.

Slika 2 Pobrani javnofinančni prihodki

Vir: podatki Finančne uprave.

Na dan 31. 12. 2020 je skupni davčni dolg (aktivni in pogojno izterljiv) znašal 998.089.394 EUR in se je v primerjavi z letom poprej znižal za 15,4 %, na dan 31. 12. 2021 pa je skupni davčni dolg znašal 918.507.974 EUR in se je v primerjavi z letom poprej znižal za 8 %. Trend zniževanja davčnega dolga se je tako do konca obdobja, na katero se nanaša revizija, nadaljeval že zadnjih 6 let. Gibanje davčnega dolga v letih od 2015 do 2021 prikazuje Slika 3.

Slika 3 Davčni dolg

Vir: podatki Finančne uprave.

1.3.2 Finančni nadzor

Ena izmed temeljnih nalog Finančne uprave je opravljanje finančnega nadzora. Finančni nadzor je izvajanje splošnih in posameznih ukrepov Finančne uprave zaradi nadzora nad zakonitostjo, pravilnostjo in pravočasnostjo izvajanja predpisov, za nadzor nad izvajanjem katerih je pristojna Finančna uprava.

Finančni nadzor so v letih 2020 in 2021 izvajali PFU, GFU ter finančni uradi v okviru sektorjev za nadzor. GFU je v letu 2020 in do 1. 9. 2021 med drugim nadziral tudi transferne cene, po tem datumu je ta nadzor prevzel PFU. Finančni nadzor obsega davčne in nedavčne nadzore.

Davčni nadzor se izvaja na podlagi ZDavP-2 in obsega:

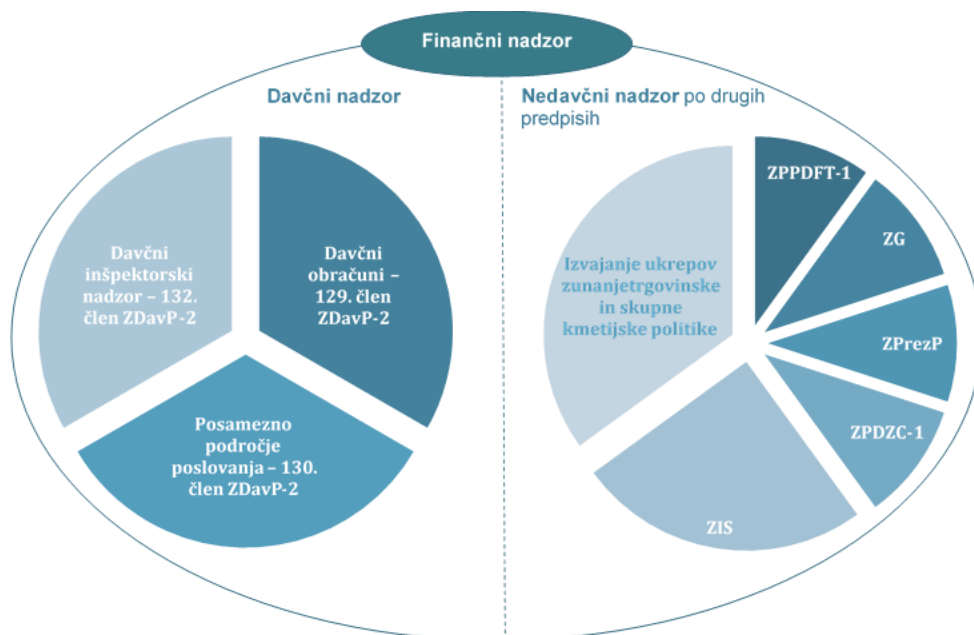
- davčni nadzor davčnih obračunov,
- davčni nadzor posameznega področja poslovanja in
- davčni inšpekcijski nadzor.

Davčni nadzor davčnih obračunov obsega nadzor nad izpolnjevanjem obveznosti predlaganja obračunov davka in nadzor predloženih obračunov davka. Pri tem se preverja popolnost, pravočasnost, formalna, logična in računsko pravilnost obračunov davkov ter zahtevkov za vračilo davka. Nadalje se davčni obračuni primerjajo s podatki iz drugih virov in z listinami in podatki v poslovnih knjigah in drugih evidencah zavezancev za davek.

Davčni nadzor posameznega področja poslovanja obsega nadzor posameznih dejanj zavezanca za določeno področje poslovanja. V okviru davčnega nadzora je težišče na enem področju poslovanja, določenem davku, postavki obračuna ali transakciji.

Davčni inšpekcijski nadzor obsega nadzor 2 ali več področij poslovanja oziroma nadzor enega ali več davkov za eno ali več obdobj. Tako gre za precej širši nadzor, kot je davčni nadzor posameznega področja poslovanja, in zato ZDavP-2 tudi bolj natančno ureja njegov potek. Ta nadzor zajema področje davkov in druga ravnanja zavezancev. Področje davkov je povezano s pravilnostjo obračunavanja in plačevanja davkov. V okviru nadzora drugih ravnanj zavezancev se preverja pravilnost davčnega potrjevanja računov in poročanja finančnih institucij. Rezultat nadzora drugih ravnanj zavezancev niso davčne obveznosti. Na podlagi davčnega nadzora se lahko, ni pa nujno, odmeri davek z odmero odločbo.

Nedavčni nadzori so nadzori, ki se ne izvajajo na podlagi ZDavP-2. To so nadzori po določbah ZG, ZPDZC-1, ZPrezP-1, ZIS, ZPPDFT-1, nadzor nad izvajanjem ukrepov zunanjetrgovinske in skupne kmetijske politike in podobno.

Slika 4 Področja finančnega nadzora

Vir: podatki Finančne uprave.

Finančni nadzor je razdeljen na naslednja področja:

- davki brez transfernih cen,
- transferne cene,
- carine, trošarine in okoljske dajatve,
- prirejanje iger na srečo in
- nadzor mobilnih oddelkov.

Pri tem se znotraj posameznega področja lahko izvajata davčni in nedavčni nadzor. Tako se znotraj področja davkov brez transfernih cen (v nadaljevanju: področje davkov) izvaja tudi nedavčni nadzor, na primer nadzor omejitev gotovinskega poslovanja, skupne kmetijske politike, zaposlovanja na črno in podobno. Velik del nedavčnih nadzorov znotraj tega področja zajema boj proti sivi ekonomiji.

Na področju transfernih cen se izvajajo nadzori v obliki analiz na podlagi pridobivanja obvestil in podatkov ter inšpekcijski nadzori. Na področju carin pa se izvajajo izključno davčni nadzori.

Na področju iger na srečo se opravlja nadzor obračunavanja in tehnične brezhibnosti igralnih naprav, pravil iger, evidentiranja igralcev, izvajanja avdio in video nadzora, koncesijske dajatve za prirejanje iger na srečo po koncesijah in podobno.

Finančni nadzor poleg inšpektorjev izvajajo tudi mobilni oddelki. Ti opravljajo nadzor na področju davčnega potrjevanja računov, drog, orožja, prevoza odpadkov, eksploziva, tobaka, prevozov v cestnem prometu, cestninjenja in podobno. Ne opravljajo pa davčnega nadzora. Pri svojem delu uporabljajo posebno tehnično opremo, službene pse za odkrivanje prepovedanih snovi in posebej opremljena vozila. Uradne osebe imajo pravico nošenja in uporabe orožja in drugih prisilnih sredstev.

Na podlagi finančnega nadzora Finančna uprava opravlja tudi naloge prekrškovnega organa, v okviru katerih obravnava prekrške z davčnega, carinskega ter drugih področij, kjer je s predpisi, ki ta področja urejajo, opredeljena kot prekrškovni organ. V primerih zaznave znakov kaznivega dejanja pa je Finančna uprava dolžna te informacije posredovati na državno tožilstvo v obliki kazenske ovadbe ali naznanitve suma kaznivega dejanja policiji.

1.3.2.1 Realizacija letnega načrta finančnih nadzorov

V letu 2020 je bilo izvedenih 4.116 inšpekcijskih nadzorov s področja davkov in s področja preprečevanja dela in zaposlovanja na črno, kar predstavlja 84,1 % izvedenih nadzorov v primerjavi z letom 2019, v letu 2021 pa se je število nadzorov povečalo za kar 339,9 % (v letu 2021 je bilo izvedenih 13.986 inšpekcijskih nadzorov).

Na podlagi izvedenih inšpekcijskih nadzorov so bile tako v letu 2020 ugotovljene dodatne neposredne davčne obveznosti na področju davkov v skupnem znesku 108.843.314 EUR ter posredne davčne obveznosti v znesku 117.930.591 EUR. V približno enakem znesku so bile ugotovljene dodatne neposredne davčne obveznosti na področju davkov tudi v letu 2021 (v skupnem znesku 108.829.085 EUR), medtem ko so bile posredne davčne obveznosti dodatno obračunane v bistveno manjšem znesku, in sicer v znesku 39.028.043 EUR, kar predstavlja le 33,2 % obračunanih v letu 2020.

Število inšpekcijskih nadzorov s področja carin, trošarin in okoljskih dajatev je v letu 2020 znašalo 236 nadzorov, kar je v primerjavi z letom 2019 za 25,1 % manj (315 nadzorov v letu 2019). V letu 2021 se je število izvedenih inšpekcijskih nadzorov povečalo za 15,3 % (272 izvedenih inšpekcijskih nadzorov). Skupni znesek dodatno ugotovljenih obveznosti je v letu 2020 znašal 3.732.969 EUR in je v primerjavi z letom 2019 višji za 116,6 % (1.723.774 EUR v letu 2019), medtem ko se je skupni znesek dodatno ugotovljenih obveznosti iz tega naslova v letu 2021 ne glede na večje število nadzorov znižal za dobri 2/3 in je znašal 875.956 EUR.

Zaradi izrednih razmer, razglašanih z namenom obvladovanja širjenja nalezljive bolezni covid-19, so se nadzori, ki se pretežno izvajajo na terenu, kot so nadzori dela in zaposlovanja na črno in nadzori davčnih blagajn ter inšpekcijski nadzori s področja davkov, carin in transfernih cen, izvajali le v obsegu, kot je bilo nujno in možno²³ ob upoštevanju odlokov Vlade Republike Slovenije (v nadaljevanju: vlada) o začasni prepovedi ponujanja in prodajanja blaga in storitev potrošnikom v Republiki Sloveniji.

Finančna uprava je zaradi navedenih izrednih razmer v letu 2020 sprejela rebalans letnega načrta inšpekcijskih nadzorov, po katerem je bil zmanjšan načrt ob upoštevanju omejitev izvajanja nadzorov v povezavi z ukrepi epidemije covida-19.

²³ Kot taki so bili v smislu ukrepov opredeljeni primeri, kjer obstaja sum goljufije ali sum izogibanja ali zlorabe davčnih in drugih predpisov, pri čemer obstaja sum, da je bilo s tem storjeno eno ali več kaznivih dejanj (na primer zaradi kršitev pravic delavcev, davčne zatajitve, ponarejanja listin).

Finančna uprava v letnih poročilih poroča o kazalniku Delež nadzorov inšpekcije z ugotovljenimi nepravilnostmi²⁴, ki ga je Ministrstvo za finance določilo kot kazalnik uspešnosti zaščite finančnih interesov. Iz letnih poročil Finančne uprave za leta 2019, 2020 in 2021 izhaja, da je znašal navedeni kazalnik za leto 2019 71,3 %, za leto 2020 77,8 %, za leto 2021 s covid nadzori 33,7 % in brez covid nadzorov 74,4 %. Odstopanje v letu 2021 je posledica izvajanja inšpekcijskih nadzorov v času trajanja epidemije in veljavnosti vladnih odlokov nad izvajanjem ukrepov za zmanjšanje tveganja okužbe in širjenja okužbe z virusom covid-19, saj ti nadzori niso temeljili na analizi tveganja kršitev, ampak je bil njihov namen zagotavljati spoštovanje predpisanih ukrepov z odloki in s tem varovanje zdravja in življenja ljudi. Finančna uprava je v okviru izvajanja inšpekcijskih nadzorov izrekala tudi prepovedi opravljanja dejavnosti in zapečatenja na podlagi 37. člena ZFU. Število navedenih nadzorov po letih prikazuje Tabela 2.

Tabela 2 Pregled števila inšpekcijskih nadzorov z izrečenim ukrepom prepovedi opravljanja dejavnosti ali zapečatenja

Inšpekcijski nadzor	Leto				Indeks 2020/2019	Indeks 2021/2019
	2018	2019	2020	2021		
Število zaključenih nadzorov z izrečenim ukrepom prepovedi opravljanja dejavnosti in/ali zapečatenja – 37. člen ZFU	23	16	23	9	1,44	0,56
Število odločb ¹⁾ o prepovedi opravljanja dejavnosti – 37. člen ZFU	17	14	13	5	0,93	0,36
Število odločb ¹⁾ o zapečatenju – 37. člen ZFU	24	15	15	6	1,00	0,40

Opomba: ¹⁾ V okviru enega nadzora je lahko izdanih več odločb.

Vir: letno poročilo Finančne uprave za leto 2020 in letno poročilo Finančne uprave za leto 2021.

1.3.3 Finančne preiskave

Pri izvedbi finančne preiskave se upoštevajo ZFU, ZDavP-2 ter Pravilnik o načinu izvrševanja pooblastil uradnih oseb Finančne uprave Republike Slovenije in označitvi službenih vozil Finančne uprave Republike Slovenije²⁵. Pomen finančne preiskave opredeljuje 100. člen ZFU.

Finančna preiskava je izvajanje dejanj in ukrepov po ZFU in ZDavP-2 z namenom, da se preprečijo, raziščejo in odkrijejo kršitve predpisov, za nadzor nad izvajanjem katerih je pristojna Finančna uprava, če obstajajo razlogi za sum, da je bilo storjeno dejanje, s katerim so bili kršeni ti predpisi, ali zaradi zagotovitve medsebojne pomoči organom EU, držav članic EU in tretjih držav.

Namen izvedbe dejanj in ukrepov finančne preiskave je preprečevanje, preiskovanje in odkrivanje najtežjih kršitev predpisov o obdavčenju in drugih predpisov, za nadzor katerih je pristojna Finančna uprava. Predmet finančnih preiskav so tako najbolj tvegana področja, kot so sistemske utaje DDV,

²⁴ Delež nadzorov inšpekcije z ugotovljenimi nepravilnostmi pove, pri koliko nadzorih so bile ugotovljene nepravilnosti oziroma pri koliko uvedenih nadzorih je bil sum kršitve davčne zakonodaje potrjen.

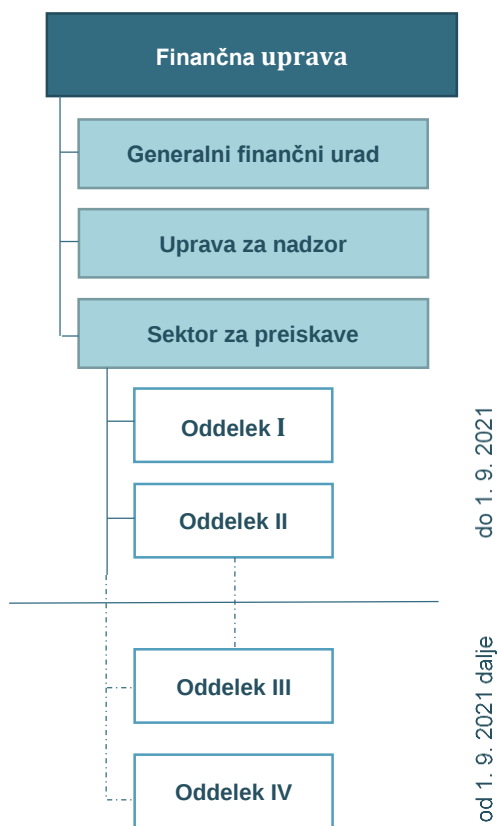
²⁵ Uradni list RS, št. 57/15.

odkrivanje mednarodnih tihotapskih mrež (tobak, alkohol, naftni derivati), davčne oaze in nadzori DDPO, prijava premoženja, virtualne valute in spletne trgovine.

ZFU definira najtežje kršitve predpisov o obdavčenju ali drugih predpisov iz pristojnosti Finančne uprave kot ravnanja ali dejanja davčnih zavezancev in drugih oseb ali institucij, s katerimi je resno ogrožen finančni interes oziroma interes varstva in varnosti Republike Slovenije.

Finančne preiskave izvaja Sektor za preiskave, ki je organizacijsko umeščen pod Upravo za nadzor na GFU v Finančni upravi.

Slika 5 Umestitev finančnih preiskav v organigram Finančne uprave



Vir: podatki Finančne uprave.

Uprava za nadzor je pristojna²⁶ za:

- usmerjanje finančnih preiskav, inšpekcij in drugih oblik nadzora s področja dela uprave; zaznavanje pojavnih oblik raznovrstnih kršitev, sumov kršitev in tveganj v okviru delovnih

²⁶ Določa 11. člen Akta o notranji organizaciji in sistemizaciji delovnih mest v Finančni upravi Republike Slovenije – neuradno prečiščeno besedilo, št. 010-6/2016 – 198 z dne 13. 2. 2019, Akt o spremembah in dopolnitvah Akta o notranji organizaciji in sistemizaciji delovnih mest v Finančni upravi Republike Slovenije – 11. predlog sprememb in dopolnitev novega tekstualnega akta oziroma 32. predlog sprememb in dopolnitev prvotnega akta, št. 007-617/2021/ 9(MF), 010-6/2016-282 (FURS) z dne 9. 11. 2021, z veljavnostjo 11. 11. 2021.

področij, ukrepanje na tej podlagi, spremljanje razvoja novih metod nadzora in njihove implementacije v delo Finančne uprave;

- izvajanje finančnih preiskav;
- upravljanje s sistemom prijav v Finančni upravi (sprejem, evidentiranje, vrednotenje, analiza, obdelava, odstop pristojnim organom, posredovanje odgovora prijavitelju, neposreden sprejem prijav);
- upravljanje z anonimnim telefonom Finančne uprave.

Sektor za preiskave je imel v letu 2020 2 oddelka za preiskave. V oddelku I so se izvajale aktivnosti v pretežni meri na področju:

- prijav premoženja,
- davčnih oaz in nadzorov DDPO,
- Zakona o odvzemu premoženja nezakonitega izvora²⁷ (v nadaljevanju: ZOPNI).

V oddelku II pa so se izvajale aktivnosti v pretežni meri na področju:

- sistemske utaje DDV,
- odkrivanja mednarodnih tihotapskih mrež (tobak, alkohol, naftni derivati),
- specializirane preiskovalne komisije.

V letu 2021 so se aktivnosti odvijale še v oddelku III (področje aktivnosti odkrivanja mednarodnih tihotapskih mrež, ki so bile prenesene iz oddelka II) in oddelku IV (področje aktivnosti spletne trgovine in kriptovalut).

Poleg navedenega so se v izvajale še aktivnosti na področju:

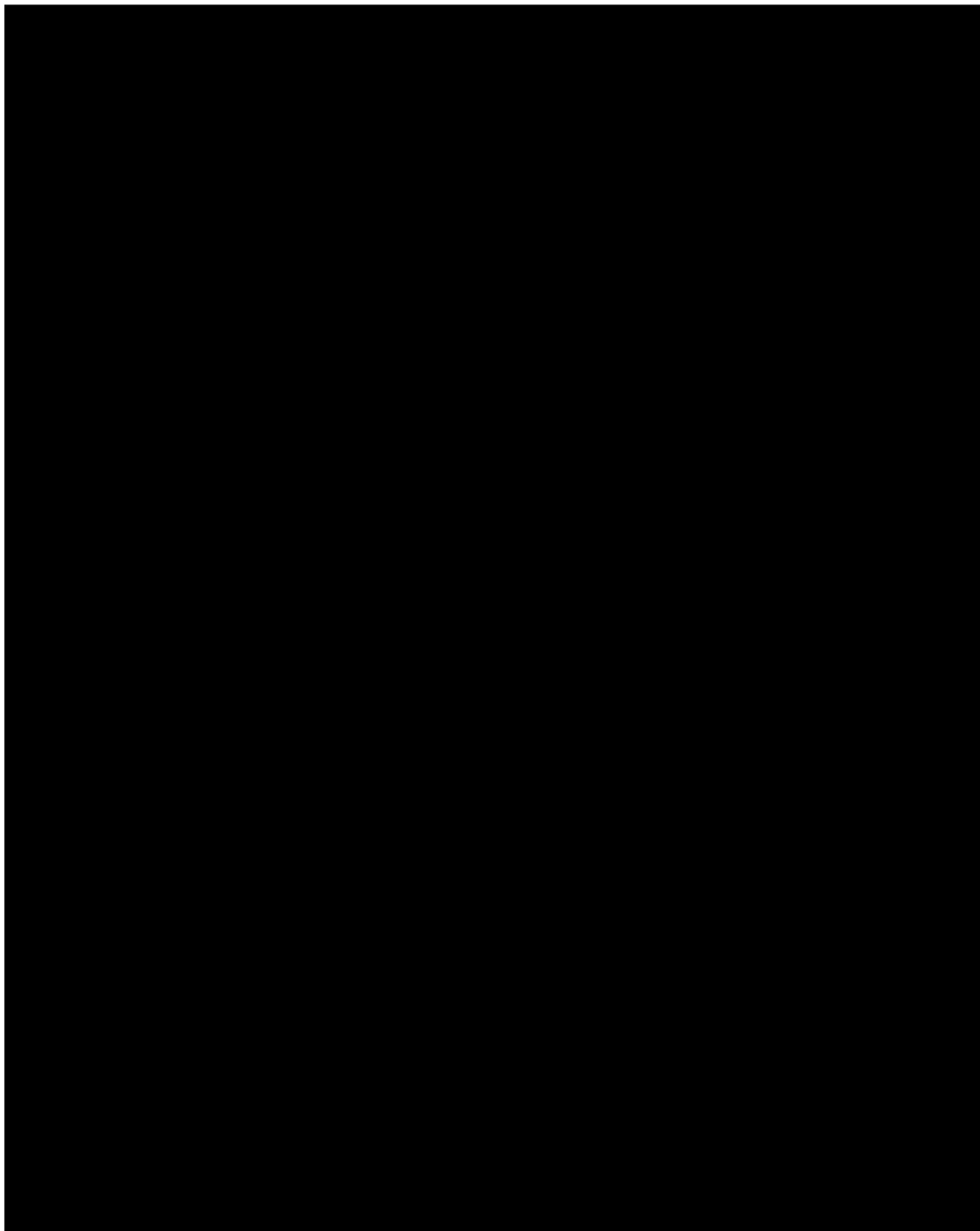
- vodenja prekrškovnega postopka pred izdajo odločbe o prekršku in izdaja plačilnega naloga ter pripravljanje osnutkov naznanil kaznivih dejanj in kazenskih ovadb,
- koordinacije in vodenja postopkov na področju mednarodnih utaj DDV,
- vodenja delovnih skupin za implementacijo Direktive Sveta (EU) 2018/822 z dne 25. 5. 2018 o spremembi Direktive 2011/16/EU glede obvezne avtomatične izmenjave informacij na področju obdavčenja v zvezi s čezmejnimi aranžmaji, o katerih se poroča²⁸ (kratica: DAC 6).

Slika 6 prikazuje potek izvedbe finančne preiskave.

²⁷ Uradni list RS, št. 91/11, 25/14 in 53/18 – odl. US.

²⁸ UL L št. 139 z dne 5. 6. 2018, str. 1–13.

Slika 6 (DT)



Vir: (DT)

V okviru finančne preiskave se inšpektor, ki mu je bila dodeljena preiskava, lahko odloči za izvedbo inšpekcijskega nadzora, ki se izvede v oddelku za preiskave. Do zaključka inšpekcijskega nadzora se finančna preiskava ne zaključi.

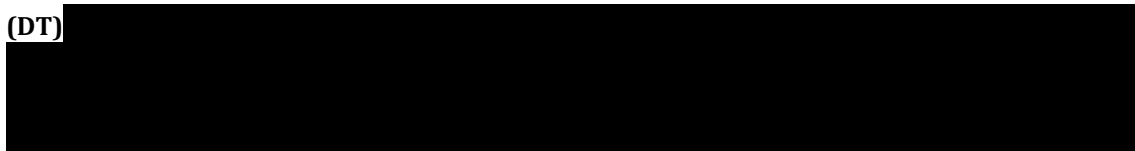
1.3.3.1 Področja finančnih preiskav

Za določitev delovnega področja, ki se obravnava v finančnih preiskavah, so odločilni:

- znesek sumljivih transakcij, povezanih z domnevnimi kršitvami predpisov,
- mednarodni element,
- povezani subjekti, za katere Finančna uprava sumi, da so se povezali z namenom izogibanja in utajevanja dajatev,
- prepoznavnost domnevnih kršiteljev v družbi,
- pojavi različnih sistemov izogibanja in utajevanja dajatev,
- dvojna raba blaga,
- kršitev omejevalnih ukrepov ter
- trgovanje z mineralnimi gorivi.

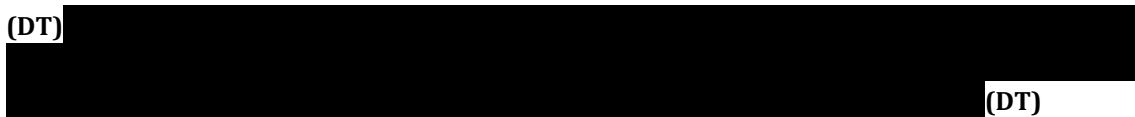
1.3.3.2 Načrtovanje preiskav

(DT)



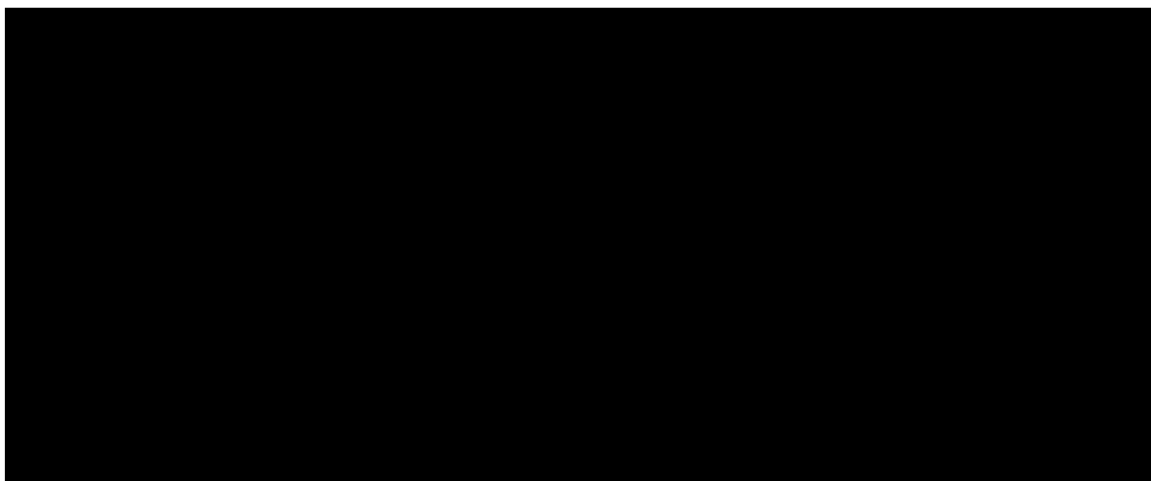
(DT)

(DT)



(DT)

Slika 7 (DT)



Vir: (DT)

Finančna uprava načrtuje le finančne preiskave, ki jih sestavlja sklop dejanj, postopkov in ukrepov, medtem ko se inšpekcijski nadzori izvedejo v okviru finančnih preiskav.

1.3.3.3 Izvajanje načrta preiskav

Finančna preiskava se v skladu z drugim odstavkom 100. člena ZFU prične z izdajo naloga za preiskavo, pri čemer nalog za preiskavo vsebuje:

- okoliščine, iz katerih izhajajo razlogi za sum,
- dejanja in ukrepe, ki naj se izvedejo,
- okoliščine, ki naj se raziščejo, oziroma krog subjektov, ki se finančno preiskuje.

(DT)

(DT)

(DT)

(DT)

(DT)

(DT)

29

(DT)

(DT)

30

(DT)

(DT)

(DT)

(DT)

Finančne preiskave se zaključijo, ko so izvedeni vsi postopki in se pripravi zaključno preiskovalno poročilo.

Če se med finančno preiskavo ugotovijo razlogi za sum o premalo obračunanih dajatvah ali obstoj drugih nepravilnosti iz pristojnosti Finančne uprave, se v okviru finančne preiskave lahko izvede inšpekcijski nadzor. (DT)

(DT)

(DT)

31

(DT)

Finančna uprava prijave sprejema po elektronski ali navadni pošti na naslov Finančne uprave ali Finančnega urada, na anonimni telefon ter prek klicev kateregakoli uslužbenca Finančne uprave ali njim osebno podanih prijav.

1.3.4 Izvršbe

Finančna uprava je pristojna za izterjavo davkov, prispevkov in drugih obveznih dajatev, ki jih sama odmerja, na podlagi zakonskega pooblastila pa izterjuje tudi nekatere nedavčne terjatve drugih predlagateljev.

Izvršba je izvajanje dejanj in ukrepov za izterjavo neplačanih obveznih dajatev in za izterjavo neplačanih drugih denarnih nedavčnih obveznosti v skladu z zakonom, ki ureja davčni postopek.

³¹ TNA je orodje, ki ga uporabljajo države članice in kjer se na podlagi posebnih algoritmov izračunavajo in točkujejo rizične povezave – mreže zavezancev, obenem pa se določa tudi rizičnost na ravni posameznega zavezanca.

Na postopek izvršbe so v času trajanja epidemije covid-19 vplivali vladni odloki za zmanjšanje tveganja okužbe in širjenja okužbe z virusom covid-19, in sicer je bil z:

- Zakonom o interventnih ukrepih na javnofinančnem področju³² (v nadaljevanju: ZIUJP) začetek davčne izvršbe v obdobju od 29. 3. 2020 do 19. 6. 2020 dovoljen le v nujnih zadevah, določeni so bili tudi posebni kriteriji za uveljavljanje plačilne ugodnosti za poslovne subjekte,
- Zakonom o interventnih ukrepih za zaježitev epidemije covid-19 in omilitev njenih posledic za državljane in gospodarstvo³³ (v nadaljevanju: ZIUZEOP) v obdobju od 11. 4. 2020 do 31. 5. 2020 zadržani vsi predhodno že začeti postopki izvršbe,
- Zakonom o interventnih ukrepih za omejitev drugega vala epidemije covid-19³⁴ v obdobju od 31. 12. 2020 do 18. 4. 2021 začetek davčne izvršbe dovoljen le v nujnih zadevah, dopuščen je bil odlog izvršilnih postopkov po Zakonu o izvršbi in zavarovanju³⁵ (v nadaljevanju: ZIZ) zoper fizične osebe, določeni pa so bili tudi posebni kriteriji za uveljavljanje plačilne ugodnosti za poslovne subjekte.

Davčna izvršba se prične z izdajo sklepa o izvršbi. Ta se izda, kadar:

- obstaja veljaven izvršilni naslov³⁶,
- obveznost ni plačana, rok za prostovoljno plačilo pa je že potekel,
- ni podana katera od ovir za izvršbo³⁷.

Predmet davčne izvršbe je vsako dolžnikovo premoženje oziroma premoženjska pravica, z izjemo denarnih prejemkov po 159. členu ZDavP-2, ki so izvzeti iz izvršbe (preživnine, denarne socialne pomoči, varstveni dodatek, štipendije, nadomestilo za invalidnost, dodatek za pomoč in postrežbo, starševski dodatki, otroški dodatki, nekatere odškodnine, razne oblike državnih pomoči in nepovratnih sredstev). Prav tako ZDavP-2 v 160. členu določa omejitve pri izvršbi na denarne prejemke, in sicer določa, da je na dolžnikove denarne prejemke, ki se v skladu z zakonom, ki ureja dohodnino, štejejo za dohodek iz delovnega razmerja, z davčno izvršbo mogoče seči največ do višine 2/3, vendar tako, da dolžniku ostane najmanj znesek v višini 76 % minimalne plače po zakonu, ki ureja minimalno plačo, če dolžnik preživlja družinskega člana ali drugo osebo, ki jo mora preživljati po zakonu, pa tudi znesek v višini prejemka, določenega za osebo, ki jo preživlja dolžnik, po merilih,

³² Uradni list RS, št. 36/20.

³³ Uradni list RS, št. 49/20, 61/20, 152/20 – ZZUOOP, 175/20 – ZIUOPDVE, 15/21 – ZDUOP, in 206/21 – ZDUPŠOP.

³⁴ Uradni list RS, št. 203/20, 15/21 – ZDUOP, 82/21 – ZNB-C, 112/21 – ZNUPZ in 206/21 – ZDUPŠOP.

³⁵ Uradni list RS, št. 3/07 – uradno prečiščeno besedilo, 93/07, 37/08 – ZST-1, 45/08 – ZArbit, 28/09, 51/10, 26/11, 17/13 – odl. US, 45/14 – odl. US, 53/14, 58/14 – odl. US, 54/15, 76/15 – odl. US, 11/18, 53/19 – odl. US, 66/19 – ZDavP-2M, 23/20 – SPZ-B in 36/21.

³⁶ Izvršljivi: odločba, sklep, plačilni nalog, seznam izvršilnih naslovov in podobno.

³⁷ Ovire za izvršbo so sledeče:

- dolg je v celoti plačan,
- dolg ne presega 25 EUR,
- davčna izvršba ni dovoljena (insolvenčni postopek, interventni ukrepi),
- dolžnik (fizična oseba) umre in ne zapusti nobenega premoženja,
- dolžnik (pravna oseba) preneha in hkrati ni mogoča izterjava od pravnega naslednika,
- pravica do izterjave je zastarala.

ki jih določa zakon, ki ureja socialnovarstvene prejemke, za dodelitev denarne socialne pomoči. Na dolžnikove denarne prejemke se lahko poseže z upoštevanjem omejitev za tekoči mesec. Če dolжник v tekočem mesecu prejme prejemke za več preteklih mesecev, izvrševalec sklepa o izvršbi upošteva omejitve za vsak posamezni mesec.

Iz dolžnikovega premoženja so izvzete tudi premičnine, ki jih določa 177. člen ZdavP-2³⁸, ter stroji, orodja in druge delovne priprave, če so te stvari nujno potrebne dolžniku za opravljanje njegove dejavnosti, ter surovine, polizdelki, namenjeni za predelavo, in pogonsko gorivo, če ne presegajo količine, potrebne za 3-mesečno povprečno proizvodnjo (178. člen ZdavP-2).

V obdobju, ko je nad zavezancem v teku kateri izmed postopkov zaradi insolventnosti³⁹, se ne sme voditi postopek davčne izvršbe, temveč se lahko terjatve poplačajo le v skladu z insolvenčno zakonodajo, po kateri je davčni organ izenačen z drugimi (civilnimi) upniki. Po stanju na dan 31. 12. 2020 je bilo pogojno izterljivega dolga, prijavljenega v insolvenčne postopke, ki ga davčni organ ne sme terjati v izvršbi, 353 milijonov EUR, kar predstavlja 35,4 %, na dan 31. 12. 2021 pa 318 milijonov EUR, kar predstavlja 35,7 % davčnega dolga⁴⁰.

1.3.4.1 Izvajanje davčnih izvršb

V letu 2020 je bilo na podlagi izvedenih ukrepov izterjanega 343.759.061 EUR dolga (od tega 320.669.929 EUR iz naslova davčnih obveznosti in 23.089.132 EUR iz naslova nedavčnih obveznosti), kar je za 196.952.048 EUR manj dolga kot leta 2019, kar je posledica ukrepov oziroma sprejete politike zaradi epidemije nalezljive bolezni covid-19. Največji delež predstavljajo plačila po opominih in pozivih, in sicer 58 % vseh plačil. Plačila, prejeta na podlagi sklepov o davčni izvršbi, imajo 42-odstotni delež. Na učinke izvršbe so močno vplivali tudi interventni ukrepi za omilitev posledic epidemije nalezljive bolezni covid-19, ki so poslovnim subjektom omogočili uveljavljanje pravic do odloga oziroma obročnega plačila davkov. Skupno je bilo v letu 2020 po interventni zakonodaji odobrenih za 333.717.267 EUR odlogov in obročnih plačil, ki bi bila v primeru, da do epidemije ne bi prišlo, prostovoljno poravnana ali predmet postopkov izvršbe v letu 2020.

Dodatno sta na učinke izterjave vplivala zmanjšan davčni dolg⁴¹ in povečan delež dajatev, plačanih prostovoljno, kar pomeni še pred začetkom davčne izvršbe, ki je v 2020 znašal 96,1 % vseh obračunanih dajatev.

³⁸ Izvzete premičnine:

- predmeti za osebno rabo (obleka, obutev, posteljnina in podobno),
- stvari, potrebne za gospodinjstvo (posoda, štedilnik, hladilnik),
- hrana in kurjava, nujno potrebna za 6 mesecev,
- kmetijski stroji, delovna živina, ki so nujno potrebni za opravljanje dejavnosti,
- medicinsko-tehnični pripomočki (očala, invalidski voziček, pripomočki za hojo in podobno),
- predmeti, ki imajo za dolžnika posebno vrednost,
- sredstva za zaščito, reševanje, pomoč.

³⁹ Na primer prisilna poravnava, poenostavljena prisilna poravnava, stečaj, osebni stečaj, stečaj zapuščin.

⁴⁰ Davčni dolg je na dan 31. 12. 2020 znašal 998.089.393 EUR, na dan 31. 12. 2021 pa 918.507.974 EUR.

⁴¹ Delež dolga v neto pobranih javnofinančnih prihodkih se je znižal za 1,1 odstotno točko, in sicer je v letu 2019 znašal 7,2 %, v letu 2020 pa 6,1 %.

Tudi v letu 2021 je bilo na področju davčne izvršbe zaznati vpliv epidemije covid-19. Ne glede na navedene omejitve je bilo v letu 2021 na podlagi izvedenih ukrepov izterjanega 452.703.923 EUR dolga (od tega 414.346.594 EUR iz naslova davčnih obveznosti in 38.357.329 EUR iz naslova nedavčnih obveznosti). Prav tako kot v letu 2020 največji delež predstavljajo plačila po opominih in pozivih, in sicer 71,5 % vseh plačil. Plačila, prejeta na podlagi sklepov o davčni izvršbi, imajo 28,5-odstotni delež. V primerjavi z letom 2020 je bilo v letu 2021 izterjano za 108.944.862 EUR več dolga. Navedeno je mogoče pripisati tudi povečanju aktivnosti na področju opominjanja in pozivanja dolžnikov k prostovoljnemu plačevanju neporavnanih obveznosti. V letu 2021 je bila namreč dopolnjena strategija opominjanja⁴², ki po novem zagotavlja, da se zavezancem, zoper katere so že začeti postopki davčne izvršbe, izda opomin tudi za novozapadle obveznosti. Prav tako so se v letu 2021 začeli izdajati opomini tudi zoper zavezance v postopkih zaradi insolventnosti, in sicer za zapadle neplačane obveznosti, nastale po začetku postopka zaradi insolventnosti. Opominjanje je potekalo ves čas drugega vala epidemije covid-19, ko so veljali interventni ukrepi, to je v obdobju od 31. 12. 2020 do 18. 4. 2021. Tudi v letu 2021 je bilo poslovnim subjektom zaradi uvedenih interventnih ukrepov za omilitev posledic drugega vala epidemije nalezljive bolezni covid-19 omogočeno uveljavljanje pravic do odloga oziroma obročnega plačila davkov. Skupno je bilo v letu 2021 po interventni zakonodaji odobrenih za 138.477.452 EUR odlogov in obročnih plačil, ki bi bili v primeru, da do epidemije ne bi prišlo, prostovoljno poravnani ali predmet postopkov izvršbe v letu 2021.

Dodatno sta na učinke izterjave vplivala zmanjšan davčni dolg in povečan delež prostovoljno plačanih dajatev, kar pomeni še pred začetkom davčne izvršbe, ki je v 2021 znašal 97,2 % vseh obračunanih dajatev.

⁴² Strategija opominjanja je bila spremenjena z 2 okrožnicama, in sicer z nazivom Sprememba poslovnih pravil pri izvajanju postopkov opominjanja in pravil o predaji terjatev v izvršbo, št. 42902-10/2020-1 z dne 10. 12. 2020 in nazivom Opominjanje zavezancev v postopkih zaradi insolventnosti, št. 42902-10/2020-4 z dne 13. 5. 2021.

2. Ugotovitve

V reviziji smo ugotavljali, ali je Finančna uprava nadzore, finančne preiskave in izvršbe načrtovala v skladu z vnaprej sprejetimi metodami in kriteriji. Preverjali smo, ali je obstajala možnost odstopanj od upoštevanja teh kriterijev oziroma spreminjanja izbora posameznega preiskovanja. Raziskali smo tudi možne razloge za odstopanja od zastavljenih metod oziroma kriterijev od izbora posameznih nadzorovancev. Preverili smo tudi, ali so bili načrtovani nadzori, finančne preiskave in izvršbe dejansko realizirani.

2.1 Finančni nadzor

2.1.1 Priprava letnega načrta finančnega nadzora inšpektorjev

Pri pripravi letnega načrta finančnega nadzora Finančna uprava upošteva strategijo Finančne uprave⁴³, letni program dela Finančne uprave in strateške usmeritve in prioritete s področja inšpekcijskega nadzora Finančne uprave⁴⁴.

Letni načrt finančnega nadzora pripravi uprava za nadzor na GFU.

(DT)

(DT)

(DT)

(DT)

Inšpektorji so usposobljeni za posamezna področja finančnega nadzora (davki, carine, trošarine, okoljske dajatve in drugo). (DT)

⁴³ Strategija Finančne uprave Republike Slovenije 2015–2020, Ljubljana, december 2014, [URL: https://www.gov.si/assets/organi-v-sestavu/FURS/Strateski-dokumenti/171e4eb35b/Strategija_2015-2020.pdf], oktober 2022; Strategija Finančne uprave Republike Slovenije 2021–2025, Ljubljana, junij 2021, [URL: <https://www.gov.si/assets/organi-v-sestavu/FURS/Strateski-dokumenti/Strategija-Financne-uprave-RS-2021-2025.pdf>], oktober 2022; Strategija Finančne uprave Republike Slovenije 2021–2015, julij 2021, [URL: <https://www.gov.si/assets/organi-v-sestavu/FURS/Strateski-dokumenti/Strategija-Financne-uprave-RS-2021-2025.pdf>], oktober 2022.

⁴⁴ (DT)

[REDACTED] (DT)

(DT) [REDACTED]
[REDACTED] (DT)

(DT) [REDACTED]
[REDACTED]
(DT)

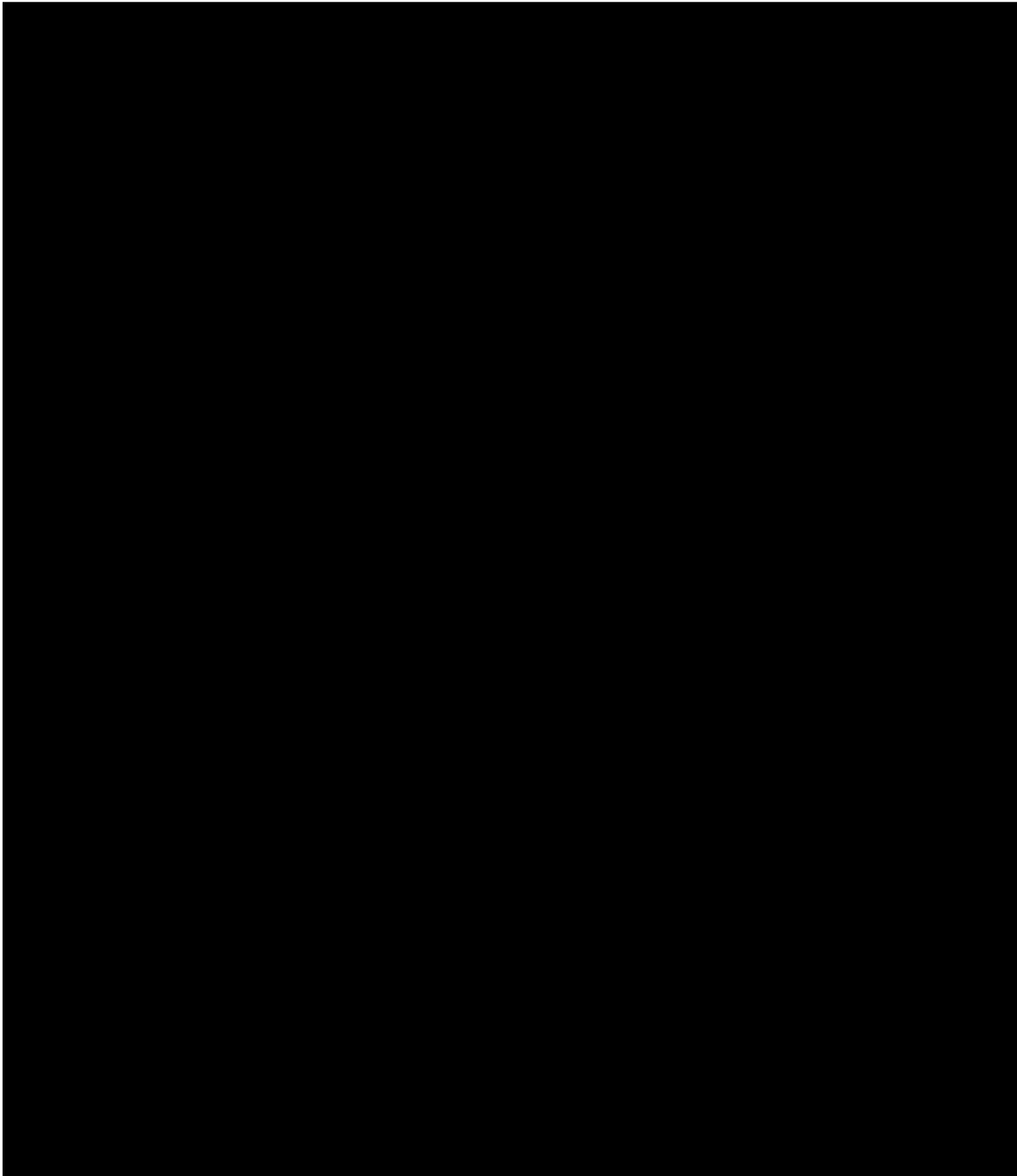
(DT) [REDACTED]
[REDACTED] (DT)

(DT) [REDACTED]
[REDACTED] (DT)

(DT) [REDACTED]
[REDACTED]
[REDACTED] (DT)

(DT) [REDACTED]
[REDACTED] (DT)

Slika 8 (DT)



Vir: (DT)

(DT) Zaradi epidemije covida-19 v letu 2020 ter s tem povezanih ukrepov je prišlo do izpada števila nadzorov, saj je bila s predpisi določena prekinitev teka procesnih rokov za dejanja tako državnih organov kot strank in rokov za izpolnitev obveznosti strank, kar je prekinilo in zavleklo nadzore. Nekaj inšpektorjev je bilo napotenih na začasno čakanje na delo. Nadzore so otežile tudi omejitve stikov med ljudmi, odsotnosti inšpektorjev zaradi karanten in ostalo. Nadzori, ki se pretežno izvajajo na terenu, kot so nadzori dela in zaposlovanja na črno ter nadzori davčnih blagajn, so se izvajali le v

obsegu, kot je bilo nujno in možno ob upoštevanju odlokov vlade. Zaradi epidemije so se v letu 2020 izvajali predvsem nujni inšpekcijski nadzori, zaradi česar je bil izveden rebalans načrta za leto 2020. Nujni nadzori so bili nadzori v primerih, kjer je obstajal sum goljufije ali sum izogibanja ali zlorabe davčnih in drugih predpisov ter sum, da je bilo s tem storjeno eno ali več kaznivih dejanj.

Načrt za leto 2021 ni bil spremenjen. Pripravljen je bil v okoliščinah epidemije covid-19, ki je še vedno oteževala delo, inšpektorji pa so s predpisi dobili nove zadolžitve. Izvajali so nadzor nad izvajanjem Zakona o nalezljivih boleznih⁴⁵ (v nadaljevanju: nadzor ZNB), in sicer nad izvajanjem ukrepov za zmanjšanje tveganja okužbe in širjenja okužbe. Izvajali so tudi nadzor nad uveljavljanjem prejetih pomoči in oprostitev v okviru ukrepov, namenjenih blažitvi posledic bolezni covid-19 (v nadaljevanju: nadzor PKP). (DT)

(DT) Izpostaviti pa je treba tudi nadzor davka od nenapovedanih dohodkov po 68.a členu ZDavP-2, saj je Finančna uprava na podlagi odločbe⁴⁷ Ustavnega sodišča Republike Slovenije, št. U-I-113/17-40 z dne 30. 9. 2020 glede nekaterih določb 68.a člena ZDavP-2 (v nadaljevanju: odločba ustavnega sodišča o 68.a členu ZDavP-2) v ponovno odločanje prejela skupaj 132 zadev (več o tem v točki 2.3). (DT)

(DT)

Tabela 3 (DT)

Vir:

(DT)

⁴⁵ Uradni list RS, št. 33/06 – uradno prečiščeno besedilo, 49/20 – ZIUZEOP, 142/20, 175/20 – ZIUOPDVE, 15/21 – ZDUOP, 82/21 in 178/21 – odl. US.

⁴⁶ (DT) (DT)

⁴⁷ Uradni list RS, št. 145/20.

Letni načrt še ne določa zavezancev, pri katerih se opravi nadzor, osredotoča se na področja nadzora. Načrt je podlaga za izbor zavezancev, ki bodo nadzirani.

Vsako področje je razdeljeno še po predmetih nadzora. Najpomembnejši predmeti nadzora so:

- DDV,
- DDPO in
- davki in prispevki od dohodkov fizičnih oseb.

(DT)

(DT)

Pojasnilo Finančne uprave

(DT)

(DT)

(DT)

(DT)

Ukrep Finančne uprave

Finančna uprava je (DT)

(DT)

, v katerem je določila postopek načrtovanja finančnih nadzorov, letnega programa dela Finančne uprave, strateških usmeritev, prioritet inšpekcij ter spremljanje izvajanja letnega načrta.

2.1.1.1 Predmeti nadzora na področju davkov brez transferencev cen

(DT)

(DT)

(DT)

(DT)

(DT) [redacted] (DT)

(DT) [redacted] (DT)

Tabela 4 (DT) [redacted]

[redacted]
[redacted]
[redacted]
[redacted]
[redacted]
[redacted]
[redacted]
[redacted]
[redacted]
[redacted]
[redacted]

Vir: [redacted] (DT)

(DT) [redacted] (DT)

(DT) [redacted] (DT)

2.1.2 Informacijska podpora za finančni nadzor

Finančna uprava uporablja več računalniških programov, ki so medsebojno integrirani in podpirajo poslovne procese Finančne uprave, tudi finančni nadzor. Pri izbiranju zavezancev za finančni nadzor, dodelitvi nadzorov uradom in spremljanju nadzorov so najbolj pomembni računalniški programi

(DT) [redacted] (DT)

2.1.2.1 Računalniški program (DT) [redacted] (DT)

(DT) [redacted] (DT)

(DT) [REDACTED]

[REDACTED]

[REDACTED]

[REDACTED] (DT)

(DT) [REDACTED] (DT)

(DT) [REDACTED]

48

(DT)

(DT) [REDACTED]

(DT)

(DT) [REDACTED]

(DT)

(DT) [REDACTED]

(DT)

(DT) [REDACTED]

(DT)

(DT) [REDACTED]

⁴⁸ Angl.: *Standing Committee on Administrative Cooperation* (Stalni odbor za upravno sodelovanje pri Evropski komisiji).

[REDACTED] (DT)

2.1.2.2 Uporaba računalniških programov (DT) [REDACTED] (DT)

(DT) [REDACTED]
[REDACTED] (DT)

(DT) [REDACTED]
[REDACTED] (DT)

(DT) [REDACTED] (DT)

(DT) [REDACTED] (DT)

(DT) [REDACTED]

[REDACTED]
[REDACTED]
[REDACTED]
[REDACTED]
[REDACTED] (DT)

49 (DT) [REDACTED] (DT)

50 (DT) [REDACTED] (DT)

(DT) [redacted]
(DT)

Finančna uprava je med revizijo navedla, da stremi k integraciji računalniških sistemov, kljub temu pa pri tem upošteva načelo sorazmernosti ter finančne zmožnosti.

Priporočilo Finančni upravi
Finančni upravi priporočamo, naj nadaljuje z integracijo računalniških programov, tako da se bo vsak podatek v informacijski sistem vnesel samo enkrat.

2.1.3 Izbor zavezancev za finančni nadzor

(DT) [redacted]
(DT)

2.1.3.1 (DT) [redacted] (DT)

(DT) [redacted]
(DT)

(DT) [redacted]
(DT)

Tabela 5 (DT) [redacted]

[redacted]
[redacted]
[redacted]

Vir: [redacted] (DT)

(DT) [redacted] (DT)

(DT) [redacted] (DT)

2.1.3.1.1 (DT) [redacted] (DT)

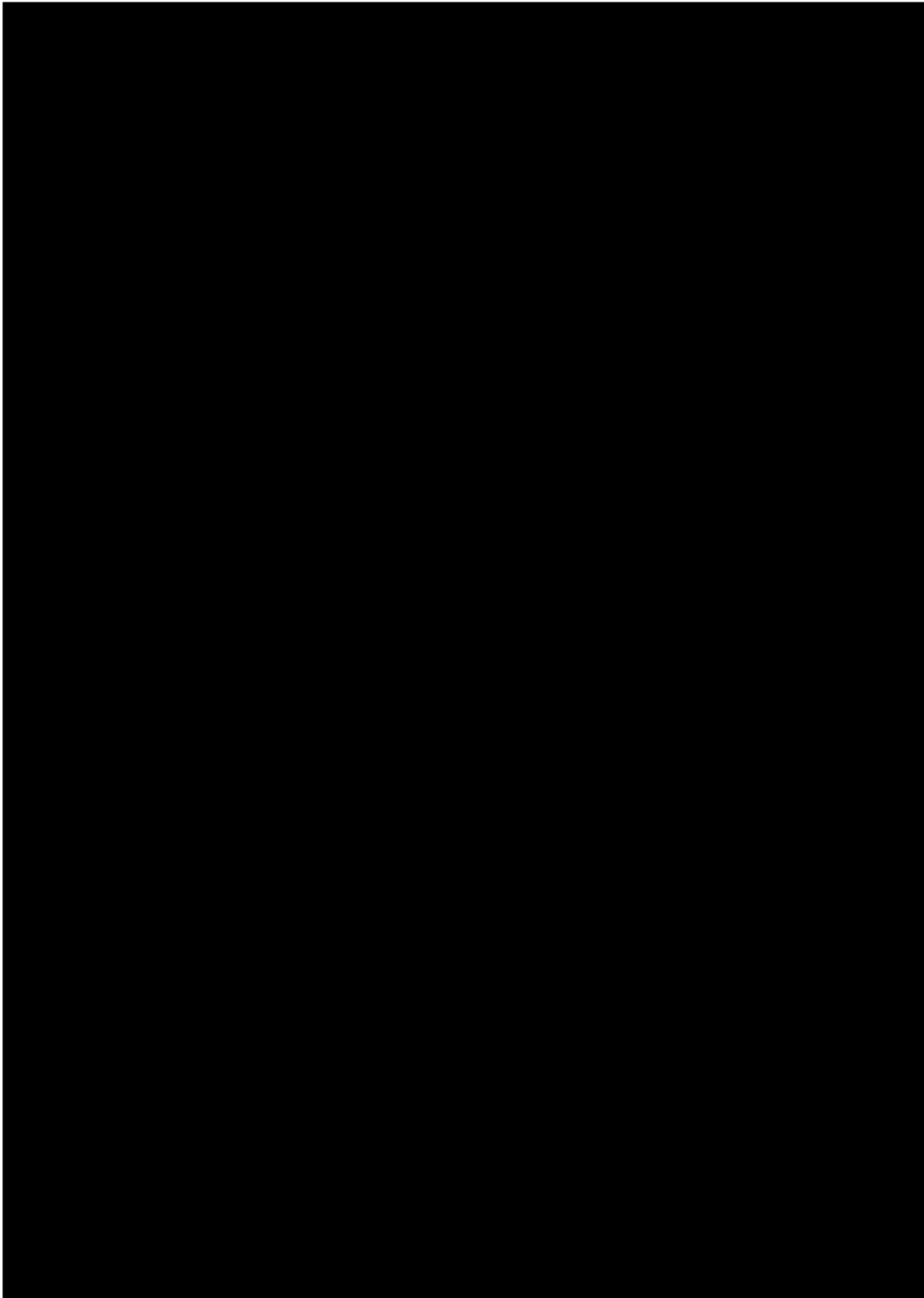
(DT) [redacted] (DT)

(DT) [redacted] (DT)

(DT) [redacted] (DT)

(DT) [redacted] (DT)

Slika 9 (DT) [REDACTED]



Vir: [REDACTED] (DT)

2.1.3.1.2 (DT) [REDACTED] (DT) mednarodnega sodelovanja

(DT) [REDACTED]

51

(DT)

(DT) [REDACTED]

(DT)

Mreža EUROFISC⁵³ je namenjena hitri izmenjavi informacij o zavezancih med državami članicami EU.

(DT) [REDACTED]

(DT)

(DT) [REDACTED]

⁵¹ UL L št. 268 z dne 12. 10. 2010, str. 1–18.

⁵² **(DT)** [REDACTED] **(DT)**

⁵³ Hitra izmenjava širših in bolj ciljno usmerjenih informacij z namenom učinkovitega boja proti goljufijam na področju DDV (predvsem proti davčnim vrtljakom), s poudarkom na povratnih informacijah.

[REDACTED] (DT)

V okviru postopka hitre izmenjave informacij o zavezancih med državami članicami EU z uporabo mreže EUROFISC Finančna uprava (DT) [REDACTED] (DT)

Ukrep Finančne uprave

Finančna uprava je po obdobju revizije pripravila (DT) [REDACTED]

(DT)

2.1.3.1.3 Evidenca prejetih prijav in izbor zavezancev za finančni nadzor na podlagi prejetih prijav

Eden izmed virov informacij, na podlagi katerih Finančna uprava oblikuje predloge tako za izbor zavezancev za finančne nadzore kot tudi finančne preiskave (slednje so predstavljene v točki 2.2), so prejete prijave. Te se evidentirajo v EPP, (DT) [REDACTED]

(DT)

V zvezi z zaznanimi kršitvami predpisov, katerih nadzor je v pristojnosti Finančne uprave, je možno podati prijavo na Finančno upravo. Obravnavanje prejetih prijav je določeno v dokumentu (DT) [REDACTED] (DT) in njegovi dopolnitvi⁵⁸. Prijave morebitnih nepravilnosti, anonimne ali podane s strani fizičnih ali pravnih oseb, uslužbencev Finančne uprave, drugih državnih organov (predvsem Policije in Urada Republike Slovenije za preprečevanje pranja denarja), različnih institucij, medijev in podobno, se v skladu s tem dokumentom evidentirajo v EPP. (DT) [REDACTED] (DT) Izkušnje

54 (DT) [REDACTED] (DT)

55 (DT) [REDACTED] (DT)

56 (DT) [REDACTED] (DT)

57 (DT) [REDACTED] (DT)

58 (DT) [REDACTED] (DT)

Finančne uprave kažejo, da je veliko število prijav po izvedeni analizi podatkov v zvezi s prijavo neresničnih in so v določeni meri tudi posledica medsebojnih sporov. (DT)

[REDACTED]

(DT)

Prijave sumov kršitve davčne zakonodaje Finančna uprava sprejema po različnih poteh: na elektronski naslov⁵⁹ ali po pošti⁶⁰ na GFU, po elektronski pošti ali pošti na naslov finančnega urada, na anonimni telefon ter prek klicev kateregakoli uslužbenca Finančne uprave ali prek njim osebno podanih prijav, (DT)

[REDACTED]

(DT)

(DT) [REDACTED]

[REDACTED]

[REDACTED]

[REDACTED] (DT)

(DT) [REDACTED]

(DT)

(DT) [REDACTED]

⁵⁹ Na naslov: prijave.fu@gov.si.

⁶⁰ Na naslov GFU.

[REDACTED] (DT)

(DT) [REDACTED]
[REDACTED] (DT)

(DT) [REDACTED]
[REDACTED] (DT)

(DT) [REDACTED]
[REDACTED] (DT)

(DT) [REDACTED]
[REDACTED] (DT)

61 (DT) [REDACTED] (DT)

62 (DT) [REDACTED] (DT)

Tabela 6 (DT) [redacted]

[redacted]
[redacted]
[redacted]
[redacted]
[redacted]
[redacted]
[redacted]
[redacted]
[redacted]

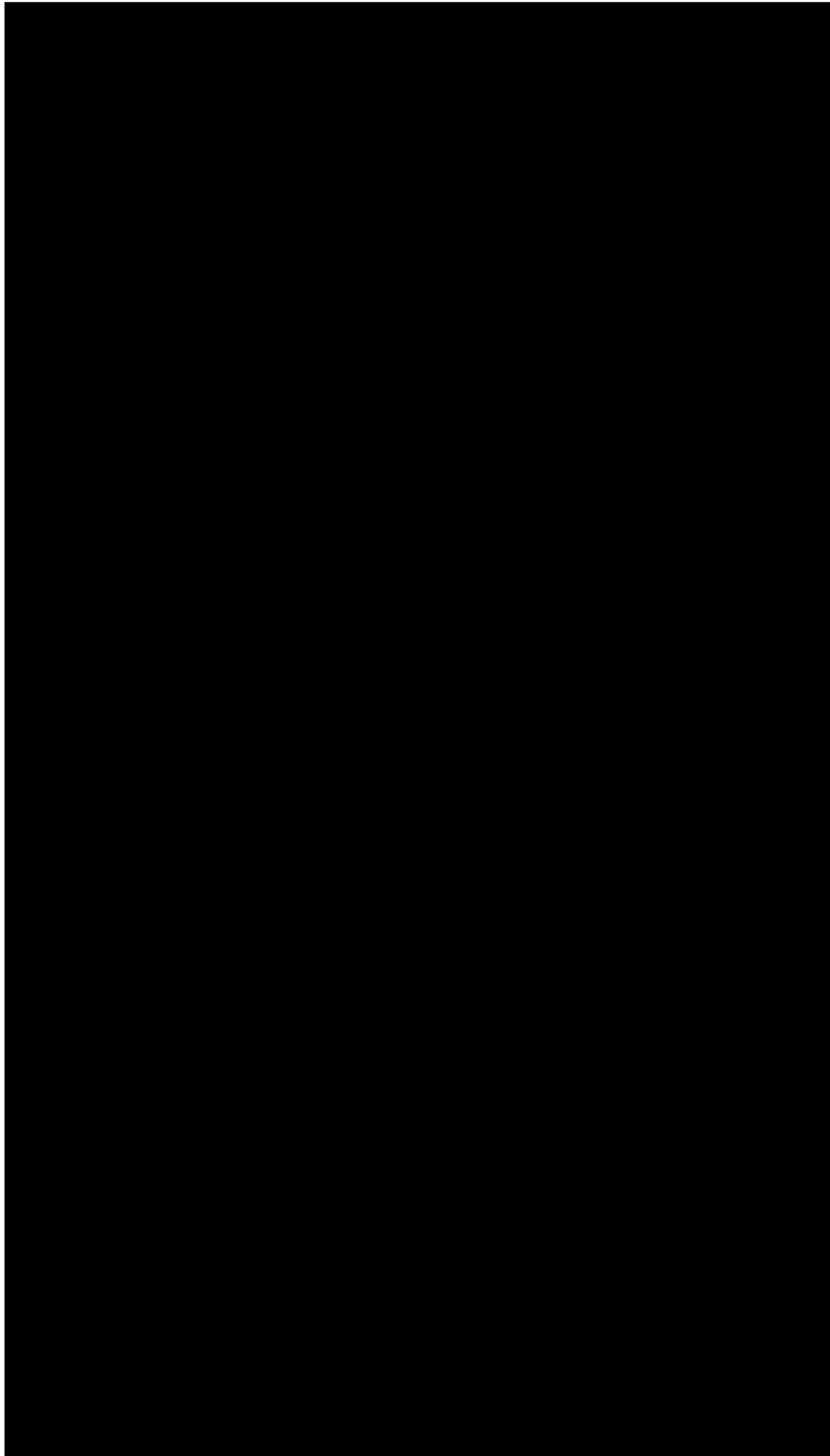
[redacted]

Vir: [redacted] (DT)

(DT) [redacted]
[redacted] (DT)

Slika 10 (DT)

[REDACTED]



Vir: [REDACTED] (DT)

(DT) [redacted] (DT)

(DT) [redacted] (DT)

(DT) [redacted] (DT)

(DT) [redacted] (DT)

Ukrep Finančne uprave
(DT) [redacted] (DT)

-
- 63 (DT) [redacted] (DT)
 - 64 (DT) [redacted] (DT)
 - 65 (DT) [redacted] (DT)
 - 66 (DT) [redacted] (DT)
 - 67 (DT) [redacted] (DT)

(DT) [REDACTED] (DT)

Ukrep Finančne uprave

(DT) [REDACTED] (DT)

(DT) [REDACTED] (DT)

(DT) [REDACTED] (DT)

Pojasnilo Finančne uprave

(DT) [REDACTED] (DT)

(DT) [REDACTED] (DT)

(DT) [REDACTED]

68 (DT) [REDACTED] (DT)

69 (DT) [REDACTED] (DT)

70 (DT) [REDACTED] (DT)

71 (DT) [REDACTED] (DT)

(DT)

Ukrep Finančne uprave

Finančna uprava je 7. 10. 2021 sprejela dokument (DT)

(DT)

(DT)

(DT)

Ukrep Finančne uprave

Finančna uprava je v letu 2023 sprejela (DT)

(DT)

2.1.3.1.4 Naključni izbor

(DT) (DT) na podlagi naključnega izbora, ki se ga opravi z (DT) (DT). Cilj tega izbora je preveritev učinkovitosti (DT) (DT) ter zmanjšanje davčne vrzeli. Davčna vrzel je razlika med teoretično pričakovanim in dejansko pobranim davkom.

(DT)

72 (DT) (DT)

73 (DT) (DT)

[REDACTED] (DT)

Pri naključnem izboru se zagotovi zastopanost vseh uradov enakomerno, (DT) [REDACTED]
(DT)

(DT) [REDACTED]

[REDACTED]

[REDACTED]

[REDACTED]

[REDACTED]

[REDACTED] (DT)

(DT) [REDACTED] (DT)

(DT) [REDACTED]
(DT)

(DT) [REDACTED]
(DT)

Ugotovili smo, da Finančna uprava postopka naključnega izbora zavezancev za nadzor nima predpisanega v internem aktu.

Pojasnilo Finančne uprave

Finančna uprava ni imela internega akta, v katerem bi bil opredeljen postopek naključnega izbora zavezancev, vendar pa je bil postopek določen (DT) [REDACTED] (DT) in je potekal utečeno.

Ukrep Finančne uprave

*Finančna uprava je med revizijo sprejela (DT) [REDACTED]
(DT)*

74 (DT) [REDACTED] (DT)

75 (DT) [REDACTED] (DT)

2.1.3.2 (DT) [REDACTED] (DT)

(DT) [REDACTED]
[REDACTED] (DT)

(DT) [REDACTED]

[REDACTED]

[REDACTED]

[REDACTED] (DT)

(DT) [REDACTED]
[REDACTED] (DT)

(DT) [REDACTED]
[REDACTED] (DT)

Inšpektor lahko pri nadzoru določenega davčnega zavezanca ugotovi kršitve tudi pri drugem davčnem zavezancu in v tem primeru mora raziskati tudi te kršitve. (DT)

[REDACTED]

(DT)

V Sektorju za davke se opravlja kontrola davčnih obračunov. Pri tem lahko kontrolor ugotovi tveganja, ki zahtevajo nadzor zavezanca. (DT)

[REDACTED] (DT)

(DT)

(DT)

(DT)

(DT)

(DT)

(DT)

(DT)

(DT)

Ukrep Finančne uprave

(DT)

(DT)

2.1.3.3 Velikost zavezanca

Na podlagi prvega odstavka 134. člena ZDavP-2 se davčni inšpekcijski nadzor opravi na podlagi objektivnih kriterijev, ki morajo upoštevati načelo enakomernega inšpekcijskega nadziranja vseh zavezancev za davek in načelo pomembnosti davka, ki ga zavezanec za davek prispeva v javnofinančnih prihodkih.

(DT)

77

(DT)

⁷⁷ Velikost zavezancev ureja Zakon o gospodarskih družbah (Uradni list RS, št. 65/09 – uradno prečiščeno besedilo, 33/11, 91/11, 32/12, 57/12, 44/13 – odl. US, 82/13, 55/15, 15/17, 22/19 – ZPosS, 158/20 – ZIntPK-C in 18/21).

Tabela 7 (DT) [redacted]

[redacted]
[redacted]
[redacted]
[redacted]
[redacted]
[redacted]
[redacted]

[redacted]

Vir: [redacted] (DT)

(DT) [redacted] (DT)

(DT) [redacted] (DT)

(DT) [redacted] (DT)

Ukrep Finančne uprave

(DT) [redacted]

(DT)

2.1.4 Spremljanje in poročanje o izvajanju finančnega nadzora

2.1.4.1 Evidenca o vodenju finančnega nadzora

Finančna uprava vodi evidenco finančnega nadzora, kot jo določa 64. člen ZFU. Ta vsebuje podatke o poteku, ugotovitvah in drugih okoliščinah finančnega nadzora. (DT) [redacted]

(DT)

2.1.4.2 Poročanje o finančnih nadzorih

Analiza izvedenih finančnih nadzorov poteka že med letom, tako da se mesečno spremlja, kako potekajo finančni nadzori. (DT)

(DT) Finančni nadzori na področju davkov so raznoliki in dinamični,

zato vodje finančne nadzore prilagajajo zaznamim problemom in trenutni situaciji.

2.1.4.3 Spremljanje rezultatov izvedenih finančnih nadzorov in ukrepi za izboljšanje metod nadzora

(DT)

(DT)

(DT)

(DT)

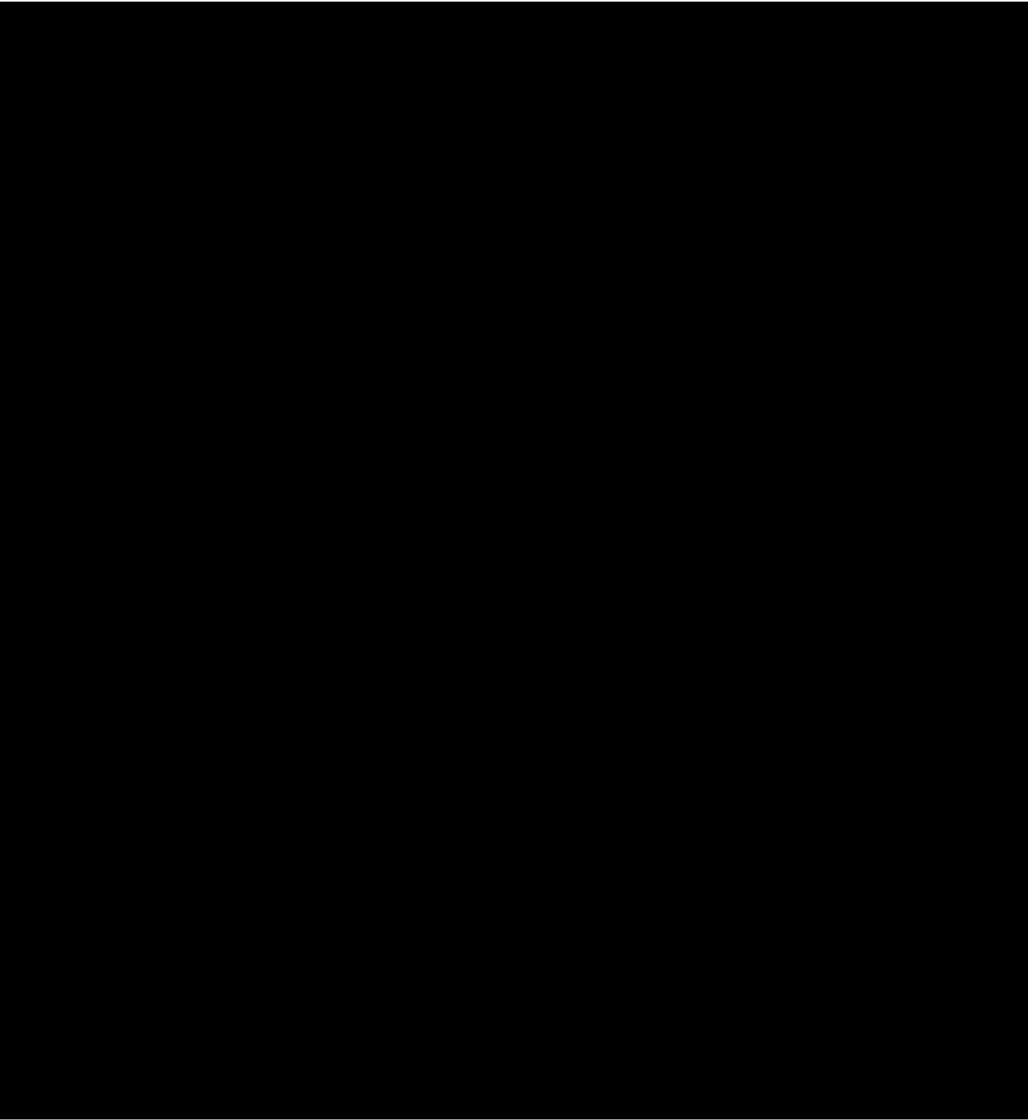
(DT)

(DT)

(DT) [redacted] (DT)

(DT) [redacted] (DT)

Slika 11 (DT) [redacted]



Vir: [redacted] (DT)

2.1.4.4 Poročanje o finančnih nadzorih

Finančna uprava poroča o finančnih nadzorih v letnem poročilu.

V tabelah v nadaljevanju je za leta 2019, 2020 in 2021 prikazano načrtovano in izvedeno število nadzorov na področju davkov, število predmetov nadzorov, ki so po vsebini davek, dodatno odmerjene davčne obveznosti, znesek posrednih obveznosti in uspešnost nadzorov.

Tabela 8 Izvedeni nadzori na področju davkov v letih 2019 in 2020

Nadzori	Leto 2019	Leto 2020	Indeks
(1)	(2)	(3)	(4)= (3)/(2)*100
Število nadzorov	4.626	3.906	84
Število predmetov nadzorov – davek ¹⁾	3.142	2.985	95
Dodatne obveznosti v milijon EUR	118,0	105,3	89
Posredne obveznosti v milijon EUR	27,1	27,0	100
Uspešnost nadzorov v %	72	79	110

Opomba: ¹⁾ Znotraj enega nadzora je lahko nadziranih več davkov, vsak je svoj predmet. V isti nadzor so lahko poleg davkov vključeni tudi drugi predmeti, ki niso davki.

Vir: letno poročilo Finančne uprave za leto 2019, letno poročilo Finančne uprave za leto 2020 in podatki Finančne uprave.

V letu 2020 je bilo izvedenih 3.906 nadzorov na področju davkov, kar je za 15,6 % manj kot v letu 2019. Nižje število nadzorov v letu 2020 je bilo posledica epidemije covid-19 v letu 2020. Zaradi epidemije so se v letu 2020 izvajali predvsem nujni inšpekcijski nadzori v obsegu, kot je bilo nujno in možno ob upoštevanju odlokov vlade.

V primerjavi z letom poprej je bilo zaradi enakega razloga pregledanih za 5 % manj predmetov nadzorov, ki so po vsebini davek, za 10,8 % manj dodatno odmerjenih davčnih obveznosti in ugotovljenih za 0,4 % manj posrednih obveznosti. Kljub temu pa se je v primerjavi z letom poprej povečala uspešnost nadzorov za 9,7 %. Zaradi epidemije so se izvajali predvsem nujni inšpekcijski nadzori. Takšni nadzori pa so bolj tvegani in zato je delež ugotovljenih nepravilnosti višji, kar se odraža v kazalniku.

Tabela 9 (DT)

Vir: (DT)

V letu 2020 je bilo izvedenih 3.906 nadzorov na področju davkov, (DT)

(DT)

Tabela 10 Izvedeni nadzori na področju davkov v letih 2020 in 2021

Nadzori	Leto 2020	Leto 2021	Indeks
(1)	(2)	(3)	(4)= (3)/(2)*100
Število nadzorov	3.906	12.878	330
Število predmetov nadzorov – davek	2.985	2.814	94
Dodatne obveznosti v milijon EUR	105,3	102,8	98
Posredne obveznosti v milijon EUR	27,0	18,4	68
Uspešnost nadzorov v %	79	76 ¹⁾	96

Opomba: ¹⁾ Predstavljeni kazalnik ne upošteva nadzorov ZNB.

Vir: letno poročilo Finančne uprave za leto 2020, letno poročilo Finančne uprave za leto 2021 in podatki Finančne uprave.

V letu 2021 je bilo izvedenih 12.878 nadzorov na področju davkov, kar je za 229,7 % več kot v letu 2020. V letu 2021 je epidemija še vedno oteževala delo, inšpektorji pa so s predpisi dobili nove zadolžitve, predvsem nadzor ZNB. Za nadzor ZNB so inšpektorji na področju davkov v letu 2021 porabili 17,76 % delovnih ur⁷⁸. Zaradi tega je ostalo manj časa za redni nadzor, ki se nanaša na področje davkov. Razlog za povečanje števila nadzorov v letu 2021 v primerjavi z letom 2020 je bil nadzor ZNB. Nadzori ZNB so se izvajali skupaj z nadzori dela na črno in davčnih blagajn. Navedeni vrsti nadzorov sta kratki in se izvajata na terenu, zato sta bili najprimernejši za kombinacijo z nadzori ZNB.

V primerjavi z letom poprej je bilo zaradi navedenih razlogov pregledanih za 5,7 % manj predmetov nadzorov, ki so po vsebini davek, za 2,4 % manj dodatno odmerjenih davčnih obveznosti in ugotovljenih za 31,8 % manj posrednih obveznosti. Uspešnost nadzorov, brez upoštevanja nadzorov ZNB, se je zmanjšala za 3,8 %.

Tabela 11 (DT)

Vir: (DT)

V letu 2021 je bilo izvedenih 12.878 nadzorov na področju davkov, (DT) (DT) Razlog za takšno presežanje načrta so bili načrtovani nadzori ZNB, saj ni bilo mogoče napovedati trajanja epidemije in s tem števila teh nadzorov, ki so kratki in zato tudi številni.

Število nadzorov ZNB je Finančni upravi med letom narekoval inšpekcijski svet, ki mu Finančna uprava predloži tudi letno poročilo. Inšpekcijski svet je stalno medresorsko delovno telo za medsebojno koordinacijo dela in doseganje večje učinkovitosti različnih inšpekcij. Inšpekcijski svet vodi minister, pristojen za upravo, ali oseba, ki jo minister pooblasti. Člani Inšpekcijskega sveta so

⁷⁸ Podatki iz dnevnika inšpektorjev.

glavni inšpektorji in predstojniki organov oziroma poslovodni organi oseb javnega prava, v katerih deluje inšpekcija, oziroma osebe, ki jih predstojnik oziroma poslovodni organ pooblasti. Inšpekcijski svet med drugim tudi določa in spremlja kazalce uspešnosti, učinkovitosti in kakovosti dela inšpektorjev Finančne uprave.

Ocenjujemo, da Finančna uprava ustrezno spremlja in poroča o izvedenih finančnih nadzorih. Ugotavljamo, da Finančna uprava postopka spremljanja izvajanja finančnih nadzorov in poročanja o tem nima predpisanega.

Ukrep Finančne uprave

(DT) [redacted]

(DT)

2.2 Finančne preiskave

V reviziji smo na področju preiskav proučili postopke (načrtovanje, izvajanje, spremljanje) v zvezi s finančnimi preiskavami ter preverili ali Finančna uprava spremlja morebitne sodbe sodišč glede postopkov izvedbe finančnih preiskav. Finančne preiskave se izvajajo v Sektorju za preiskave na GFU.

Finančna uprava je za del obdobja revizije⁷⁹ izvedla notranjo revizijo, katere cilj je bil preveritev pravilnosti, pravočasnosti in učinkovitosti obravnave prejetih prijav v Sektorju za preiskave. Na podlagi ugotovitev notranje revizije, ki so bile podane v Končnem poročilu o izvedeni notranji reviziji v Sektorju za preiskave⁸⁰, je Finančna uprava po obdobju, na katero se nanaša revizija, že izvedla številne ukrepe, ki jih v nadaljevanju navajamo kot izvedene ukrepe Finančne uprave.

2.2.1 Načrtovanje finančnih preiskav

Finančna uprava je za revidirani leti 2020 in 2021 pripravila letni načrt finančnih preiskav. ***(DT)*** [redacted]

⁷⁹ Za obdobje od 1. 1. 2018 do 31. 12. 2020.

⁸⁰ ***(DT)*** [redacted] ***(DT)***

(DT) Predmet finančnih preiskav so torej najbolj tvegana področja, kot so sistemske utaje DDV, odkrivanje mednarodnih tihotapskih mrež (tobak, alkohol, naftni derivati), davčne oaze in nadzori DDPO, prijava premoženja, virtualne valute in spletne trgovine⁸¹.

Pri sestavi letnega načrta se upošteva⁸²:

(DT)

84
(DT)

(DT)

⁸¹ Letno poročilo Finančne uprave za leto 2021.

⁸² (DT)

⁸³ (DT) (DT)

⁸⁴ Uradni list RS, št. 176/21 – uradno prečiščeno besedilo.

⁸⁵ (DT) (DT)

[REDACTED]

[REDACTED] (DT)

(DT) [REDACTED]
[REDACTED] (DT)

(DT) [REDACTED]

[REDACTED]

[REDACTED]

[REDACTED]

[REDACTED]

[REDACTED]

[REDACTED]

[REDACTED]

[REDACTED]

[REDACTED]

[REDACTED]

[REDACTED]

[REDACTED]

[REDACTED]

[REDACTED]

[REDACTED]

[REDACTED]

[REDACTED]

[REDACTED]

[REDACTED]

[REDACTED]

[REDACTED]

[REDACTED]

[REDACTED]

[REDACTED] (DT)

Tabela 12 prikazuje načrtovanje in realizacijo finančnih preiskav v letih 2020 in 2021.

Tabela 12 Pregled realizacije finančnih preiskav

Finančne preiskave	Leto		Indeks 2021/2020
	2020	2021	
(DT) [REDACTED]	[REDACTED]	[REDACTED]	[REDACTED] (DT)
Uvedene	98	77	0,8
Zaključene	110	74	0,7

Vir: letni poročili Finančne uprave za leti 2020 in 2021 (DT) [REDACTED]
[REDACTED] (DT)

(DT) [REDACTED]

[REDACTED] (DT)

Ukrep Finančne uprave**(DT)****(DT)****2.2.2 Izvajanje finančnih preiskav**

Finančne preiskave so se v revizijskem obdobju izvajale na podlagi ZFU in internih navodil. Finančna preiskava je sestavljena iz več aktivnosti. **(DT)**

(DT)**(DT)**

Preiskava se prične na podlagi naloga za preiskavo. Preiskava je sestavljena iz sklopa dejanj, ki so potrebna, da se preveri podan sum kršitve davčne zakonodaje. V okviru finančne preiskave se inšpektor, ki mu je bila dodeljena preiskava, lahko odloči za izvedbo enega ali več inšpekcijskih nadzorov, ki se izvedejo v oddelku za preiskave. Finančna preiskava se zaključi z zaključnim poročilom o finančni preiskavi po tem, ko so zaključeni vsi inšpekcijski nadzori in postopki v zvezi s preiskavo.

(DT)**(DT)*****Pojasnilo Finančne uprave*****(DT)****(DT)**

2.2.2.1 Viri za finančne preiskave

Finančna preiskava se v skladu z drugim odstavkom 100. člena ZFU prične z izdajo naloga za preiskavo, pri čemer nalog za preiskavo vsebuje:

- okoliščine, iz katerega izhajajo razlogi za sum,
- dejanja in ukrepe, ki naj se izvedejo,
- okoliščine, ki naj se raziščejo, oziroma krog subjektov, ki se finančno preiskuje.

(DT)

[REDACTED]

[REDACTED]

[REDACTED]

[REDACTED]

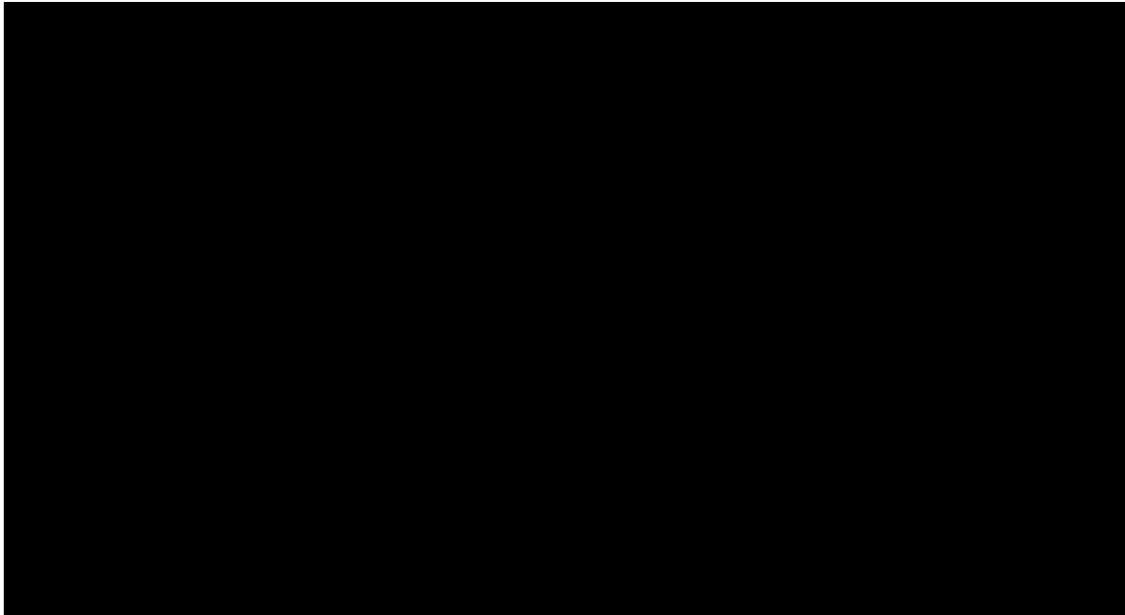
[REDACTED]

[REDACTED]

[REDACTED]

[REDACTED] (DT)

Slika 12 (DT)



Vir: (DT)

Vsi zgoraj naštet viri lahko vsebujejo razloge za sum, da je bilo storjeno dejanje, s katerim so bili kršeni predpisi o obdavčenju ali drugi predpisi iz pristojnosti Finančne uprave, ki so kot taki lahko podlaga za preiskavo. (DT)

(DT)

2.2.2.2 Izbor zavezancev za finančno preiskavo na podlagi prijav

Celoten postopek obravnave prijav sumov kršitev je podrobno opisan v točki 2.1.3.1.3. (DT)

(DT)

89 (DT) (DT)

90 (DT) (DT)

(DT) [redacted] (DT)

2.2.2.3 (DT) [redacted] (DT)

(DT) [redacted] (DT)

2.2.2.3.1 (DT) [redacted] (DT)

(DT) [redacted] (DT)

(DT) [redacted] (DT)

(DT) [redacted] (DT)

(DT) [redacted]

-
- 91 (DT) [redacted] (DT)
 - 92 (DT) [redacted] (DT)
 - 93 (DT) [redacted] (DT)
 - 94 (DT) [redacted] (DT)

(DT)

(DT)

(DT)

(DT)

(DT)

(DT)

(DT)

(DT)

(DT)

(DT)

(DT)

(DT) [redacted] (DT)

Ukrep Finančne uprave
S spremenjenim sistemom obdelave prijav (DT) [redacted]
[redacted] (DT) ta pomanjkljivost ni več aktualna (DT) [redacted] (DT)

(DT) [redacted] (DT)

Ukrep Finančne uprave
(DT) [redacted] (DT)

(DT) [redacted] (DT)

Ukrep Finančne uprave
(DT) [redacted] (DT)

(DT) [redacted] (DT)

(DT)

(DT)

(DT)

(DT)

(DT)

(DT)

Ukrep Finančne uprave

(DT)

(DT)

2.2.2.3.2

(DT)

(DT)

(DT)

(DT)

(DT)

(DT)

(DT) [redacted]
(DT)

(DT) [redacted]
(DT)

2.2.2.3.3 (DT) [redacted]
(DT)

(DT) [redacted]
(DT)

(DT) [redacted]
(DT)

(DT)

(DT)

(DT)

(DT)

(DT)

(DT)

2.2.2.4 Dodelitev preiskave inšpektorjem

Izvedba posamezne preiskave se dodeljuje pooblaščenim osebam glede na njihovo specializacijo po posameznem predmetu nadzora, na primer glede na: DDV, davek od nenapovedanih dohodkov, DDPO in tako dalje. (DT)

(DT)

(DT)

[REDACTED]
[REDACTED]
[REDACTED]
[REDACTED] (DT)

Finančne preiskave se zaključijo, ko so izvedeni vsi postopki in se pripravi zaključno preiskovalno poročilo.

Če se med finančno preiskavo ugotovijo razlogi za sum o premalo obračunanih dajatvah ali obstoj drugih nepravilnosti iz pristojnosti Finančne uprave, se v okviru finančne preiskave lahko izvede inšpekcijski nadzor. (DT) [REDACTED]
[REDACTED] (DT)

2.2.2.4.1 Proces poteka izbire preiskovanca pri finančnih preiskavah

(DT) [REDACTED]
[REDACTED] (DT)

Finančna preiskava se v skladu z drugim odstavkom 100. člena ZFU prične z izdajo naloga za preiskavo, ki ga pripravi inšpektor, pri čemer nalog za preiskavo vsebuje:

- okoliščine, iz katerih izhajajo razlogi za sum,
- dejanja in ukrepe, ki naj se izvedejo,
- okoliščine, ki naj se raziščejo, oziroma krog subjektov, ki naj se finančno preiskuje.

(DT) [REDACTED] (DT)

(DT) [REDACTED] (DT)

(DT) [REDACTED] (DT)

2.2.2.5 Zaključek finančne preiskave in nadzor

Finančna preiskava se zaključi skladno z določbo petega odstavka 100. člena ZFU z zaključnim preiskovalnim poročilom, ki vsebuje:

- razlog za uvedbo finančne preiskave,
- obseg finančne preiskave,
- izvedena pooblastila, ukrepe in dejanja za ugotavljanje dejanskega stanja,
- izvedene postopke,
- ugotovljene kršitve in
- izvedene ukrepe za odpravo kršitev (inšpekcijski postopek, podan predlog za prekrškovni postopek, podana obvestila pristojnim organom, podane ovadbe oziroma naznanila kaznivih dejanj).

(DT)

(DT)

(DT)

(DT)

Pregledali smo vse uvedene preiskave v revizijskem obdobju in ugotovili, da je bila sama izvedba finančne preiskave izvedena skladno z navodilom (DT)

(DT)

Ukrep Finančne uprave

(DT)

(DT)

2.2.3 Spremljanje izvajanja finančnih preiskav in poročanje

Preverili smo, ali je Finančna uprava spremljala, analizirala in poročala o finančnih preiskavah in ali je na podlagi analiz sprejela ukrepe za izboljšanje metod preiskav. Preverili smo še, ali so bila odstopanja realizacije od načrtovanih preiskav utemeljena in dokumentirana. Preverili smo, ali Finančna uprava spremlja rezultate izvedenih preiskav (ali se je tveganje potrdilo ali ne).

2.2.3.1 Evidence finančnih preiskav

Skladno s 65. členom ZFU bi Finančna uprava morala voditi evidenco finančnih preiskav, ki vsebuje podatke o kraju, času in drugih okoliščinah opravljanja finančne preiskave, osebah, prevoznih sredstvih in objektih, ki se finančno preiskujejo, in o poteku ter ugotovitvah finančne preiskave.

Finančna uprava vodi evidenco vseh uvedenih preiskav v sklopu evidence nadzora EDS. (DT)

[REDACTED]

[REDACTED]

[REDACTED]

[REDACTED]

[REDACTED]

[REDACTED]

[REDACTED]

[REDACTED]

[REDACTED]

[REDACTED]

[REDACTED]

[REDACTED] (DT)

Vsi ti podatki so zajeti v zaključnem preiskovalnem poročilu. (DT)

[REDACTED] (DT)

(DT)

[REDACTED] 100 [REDACTED] (DT)

(DT)

(DT)

Tabela 13 (DT)

[illegible]

Vir:

(DT)

¹⁰¹ Uredba Sveta (EU) št. 389/2012 z dne 2. maja 2012 o upravnem sodelovanju na področju trošarin in o razveljavitvi Uredbe (ES) št. 2073/2004 (UL L št. 121 z dne 8. 5. 2012, str. 1–15).

Število preiskav se je v letih 2021 in 2022 zmanjšalo zaradi odločbe ustavnega sodišča o 68.a členu ZDavP-2, zaradi katere so morali bili prednostno obravnavani ponovni postopki v zadevah finančnih nadzorov davka od nenapovedanih dohodkov (prijava premoženja), kar je povzročilo zmanjšanje števila finančnih preiskav.

2.2.3.2 Poročanje o delu finančnih inšpektorjev

(DT)

(DT)

(DT)

(DT)

(DT)

(DT)

Tabela 14 Preiskave oziroma postopki v Sektorju za preiskave po letih

Postopki preiskav	Leto				
	2018	2019	2020	2021	2022
Uvedeni postopki:	219	205	250	158	158
• od tega finančne preiskave in analize	104	94	98	77	74
• od tega inšpekcijski nadzor	93	95	137	81	57
Zaključeni postopki:	224	227	207	207	165
• od tega finančne preiskave in analize	111	121	110	74	97
• od tega inšpekcijski nadzor	96	77	74	133	56
Število preiskovancev pri zaključenih postopkih	319	270	383	179	287

Vir: podatki iz letnih poročil Finančne uprave za leta 2018, 2019, 2020, 2021 in 2022.

(DT) [REDACTED]

[REDACTED]

[REDACTED]

[REDACTED]

[REDACTED]

[REDACTED]

[REDACTED] (DT)

(DT) [REDACTED]

(DT)

(DT) [REDACTED]
[REDACTED] (DT)

(DT) [REDACTED]
[REDACTED] (DT)

(DT) [REDACTED]
[REDACTED] (DT)

(DT) [REDACTED]
[REDACTED] (DT)

(DT) [REDACTED]
[REDACTED] (DT)

Pojasnilo Finančne uprave

(DT) [redacted] (DT)

Tabela 15 (DT) [redacted]

[redacted]
[redacted]
[redacted]
[redacted]
[redacted]
[redacted]
[redacted]

Vir: [redacted] (DT)

(DT) [redacted] (DT)

Tabela 16 (DT) [redacted]

[redacted]
[redacted]
[redacted]
[redacted]
[redacted]
[redacted]

Vir: [redacted] (DT)

(DT) [redacted] (DT)

(DT)

(DT)

Ukrep Finančne uprave

(DT)

(DT)

2.3 Skladnost izvajanja postopkov finančnih preiskav s sodbami sodišč

V primerih obravnav kršitev predpisov o obdavčenju smo na področju preiskav nenapovedanih dohodkov (68.a člen ZDavP-2) preverili, ali Finančna uprava odločitve sodišč implementira v svoje predpise oziroma navodila, ki so podlaga za delo.

2.3.1 Odločba ustavnega sodišča o obdavčitvi prirasta premoženja na podlagi 68.a člena ZDavP-2

ZDavP-2 v 68.a členu določa, da lahko davčni organ ugotovi predmet obdavčitve s cenitvijo, če ugotovi, da davčni zavezanec – fizična oseba razpolaga s sredstvi za privatno potrošnjo, vključno s premoženjem, ki znatno presegajo dohodke, ki jih je davčni zavezanec napovedal, ali je davčni organ na drugačen način seznanjen s podatki o sredstvih, s katerimi razpolaga davčni zavezanec – fizična oseba, s podatki o trošenju davčnega zavezanca – fizične osebe ali o pridobljenem premoženju davčnega zavezanca – fizične osebe.

104

(DT)

(DT)

Način obdavčitve prirasta premoženja v Sloveniji ureja ZDavP-2, pred tem pa sta to področje urejala tudi ZDavP¹⁰⁵ in ZDavP-1¹⁰⁶. ZDavP-2 od 1. 1. 2014 obdavčitev prirasta premoženja ureja v 68.a členu, ki je bil dodan s sprejetjem Zakona o spremembah in dopolnitvah Zakona o davčnem postopku¹⁰⁷ (v nadaljevanju: ZDavP-2G) z dne 18. 12. 2013. ZDavP-2G je v navedenem členu na novo določil obdavčitev prirasta premoženja, in sicer je med drugim razširil obdobje, za katero se lahko uvede postopek nadzora, ter povečal davčno stopnjo obdavčitve. Obdobje, za katero se izračunava osnova, je pred tem določal peti odstavek 68. člena, in sicer da se postopek uvede za eno ali več koledarskih let v obdobju zadnjih 5 let pred letom, v katerem je bil ta postopek uveden, novi 68.a člen, ki je bil določen z novelo zakona, pa je določil obdobje zadnjih 10 let pred letom, v katerem je bil ta postopek uveden. Stopnja obdavčitve davčne osnove pa se je povečala s povprečne stopnje dohodnine od enoletnih dohodkov zadnjega davčnega obdobja na 70 %. V letu 2020 je bilo z odločbo ustavnega sodišča o 68.a členu ZDavP-2 odločeno, da se delno razveljavita tretji in četrti odstavek 68.a člena ZDavP-2, in sicer se tretji odstavek 68.a člena razveljavi v delu, ki je dopuščal, da se obdavčijo nenapovedani dohodki, ki izvirajo iz obdobja pred 1. 1. 2009, četrti odstavek 68.a člena ZDavP-2 pa v delu, ki se nanaša na davčno stopnjo, ki presega povprečno stopnjo dohodnine od enoletnih dohodkov zadnjega davčnega obdobja preiskovanja.

Zaradi odločbe ustavnega sodišča o 68.a členu ZDavP je Finančna uprava za vse postopke odmere davka od nenapovedanih dohodkov po 68.a členu ZDavP-2, ki z dnem začetka učinkovanja odločbe ustavnega sodišča še niso bili pravnomočno končani, opravila ponovne postopke odmere davka od nenapovedanih dohodkov. Tako je v letu 2020 ponovno uvedla 70 postopkov, v letu 2021 61 postopkov ter v letu 2022 1 postopek. Od tega je bilo v letih 2020 in 2021 skupaj zaključenih 117 oziroma 88,6 % vseh ponovno uvedenih postopkov v revizijskem obdobju, 1 postopek pa je bil uveden leta 2022. Tabela 17 prikazuje število uvedenih ponovnih postopkov davka od nenapovedanih dohodkov na podlagi 68.a člena ZDavP-2 po odločitvi ustavnega sodišča.

Tabela 17 (DT)

[illegible]

Vir: [REDACTED] (DT)

¹⁰⁵ Uradni list RS, št. 18/96, 87/97, 35/98 – odl. US, 82/98, 91/98, 1/99 – ZNIDC, 108/99, 37/01 – odl. US, 97/01, 105/03 – odl. US, 16/04 – odl. US in 54/04 – ZDvP-1

¹⁰⁶ Uradni list RS, št. 21/06 – uradno prečiščeno besedilo, 58/06 – popr. in 117/06 – ZDVP-2.

¹⁰⁷ Uradni list RS, št. 111/2013.

Po podatkih Finančne uprave¹⁰⁸ je v času pred odločbo ustavnega sodišča skupaj odmerjena dohodnina od nenapovedanih dohodkov na podlagi 68.a člena ZDavP-2 znašala 82.628.298 EUR¹⁰⁹, v ponovnih postopkih pa 17.799.624 EUR. Nekaj postopkov odmere je bilo pravnomočno že zaključenih pred odločbo ustavnega sodišča, zato za te zavezance obveznost vračila ni nastopila. V ponovnih postopkih odmere dohodnine iz naslova nenapovedanih dohodkov na podlagi 68. a člena ZDavP-2 pa je Finančna uprava v letih 2020 in 2021 vrnila previsoko zaračunano dohodnino v skupnem znesku 13.092.574 EUR. Previsoko obračunana dohodnina je bila posledica višje davčne stopnje (70 %), ki pa se je morala na podlagi odločitve ustavnega sodišča znižati na povprečno stopnjo dohodnine iz petega odstavka 68. člena ZDavP-2, ki se izračuna na podlagi konkretnih podatkov zavezanca glede na njegove prejete dohodke, ter zaradi neupoštevanja dohodkov iz obdobja pred letom 2011 (leti 2009 in 2010).

Posebnost odmere davka po 68.a členu ZDavP-2 je, da pravna podlaga in s tem vrsta nenapovedanih dohodkov nista pomembni za odmero davka, saj se davek odmeri na podlagi zakonske domneve, da ugotovljena razlika med zavezančevo potrošnjo ali drugim razpolaganjem s premoženjem in napovedanimi dohodki izhaja iz nepojasnjenih dohodkov določenega obdobja.

Prirast premoženja se tako v skladu z 68. členom ZDavP-2 obdavči s cenitvijo, ki predstavlja ugotovitveni postopek, v katerem se ugotavljajo dejstva, ki omogočajo davčnemu organu, da določi verjetno davčno osnovo. Davčna osnova je v skladu z drugim odstavkom 68.a člena ZDavP-2 enaka razliki med vrednostjo premoženja, zmanjšano za obveznosti iz naslova pridobivanja premoženja, sredstev oziroma porabo sredstev in dohodki, od katerih je bil odmerjen ali obračunan davek, oziroma dohodki, od katerih se davki ne plačajo. Cenitev se izvaja s pomočjo upoštevanja verjetnosti in računskih metod¹¹⁰, izbira pa je v pristojnosti davčnega inšpektorja, saj s podzakonskimi akti metoda cenitve, na podlagi katere se izvede ocena davčne osnove, ki je podlaga za odmero davka, ni predpisana.

2.3.2 Sodba vrhovnega sodišča o obdavčitvi prirasta premoženja na podlagi 68. člena ZDavP-2

Vrhovno sodišče Republike Slovenije (v nadaljevanju: vrhovno sodišče) je s sodbo¹¹¹ v postopku dopuščene revizije glede obdavčitve nenapovedanih dohodkov fizičnih oseb po tedanjem petem odstavku 68. člena ZDavP-2 zavzelo stališče, da je davek od nenapovedanih dohodkov samostojna vrsta davka, zato je lahko predmet ugovora (absolutnega) zastaranja le kot celota, kar pomeni, da (absolutno) zastaranje ne teče za vsako posamezno leto, zajeto v okviru obdobja odmere davka od nenapovedanih dohodkov, temveč je zastaranje vezano na celotno obdobje in prične teči šele po poteku tega obdobja. Ker navedeni davek predstavlja podvrsto dohodnine, je treba glede na

¹⁰⁸ Poročilo Uprave za nadzor o zaključenih nadzorih v ponovnih postopkih prijave premoženja po 68.a členu ZDavP-2.

¹⁰⁹ Gre za odmerjen davek po vseh izdanih odmernih odločbah ne glede na to, ali so bile nekatere odločbe vrnjene v ponovni postopek, odpravljene ali pa potrjene v pritožbenih postopkih.

¹¹⁰ (DT)

(DT)

¹¹¹ VSRS Sodba X Ips 119/2020 z dne 21. 4. 2021.

citirano sodbo vrhovnega sodišča šteti, da absolutno zastaranje prične teči s 1. 8. naslednjega koledarskega leta od konca nadzorovanega obdobja, za katero je bil uveden postopek odmere davka od nenapovedanih dohodkov.

(DT)

(DT)

Finančna uprava je tako pred objavo sodbe vrhovnega sodišča sprejela stališče, (DT)

(DT)

To stališče je bilo torej drugačno od kasnejše sodbe vrhovnega sodišča. (DT)

(DT)

Iz sodbe vrhovnega sodišča izhaja tudi, da z določitvijo (oziroma omejitvijo) časovnega obdobja nadzora, v katerem se lahko ugotavlja prirast premoženja (po sedaj veljavnem ZDavP-2 je to obdobje največ 10 koledarskih let pred letom, v katerem je bil postopek odmere predmetnega davka uveden, po prej veljavni ureditvi, na katero se sicer nanaša presoja vrhovnega sodišča v predmetni sodbi, pa je bilo to obdobje krajše), ni bil določen specialni (relativni) zastaralni rok za odmero davka od nenapovedanih dohodkov, temveč je bila časovna omejitev namenjena (med drugim) omejitvi davčnega organa in varovanju davčnih zavezancev. Iz sodbe vrhovnega sodišča torej ne izhaja, da odmera davka za obdobja pred letom 2011 ne bi bila mogoča ali da bi zastarala. To pomeni, da bi Finančna uprava pri ponovljenih postopkih odmere davka od nenapovedanih dohodkov v skladu s sodbo ustavnega sodišča in kasneje v skladu s sodbo vrhovnega sodišča za obdobje odmere davka lahko upoštevala obdobje, ki bi vključevalo tudi leti 2009 in 2010.

Finančna uprava je uvedla 94 ponovnih postopkov odmere pred sodbo vrhovnega sodišča, 38 ponovnih postopkov pa po sodbi vrhovnega sodišča, pri čemer je te postopke uvedla že ob koncu leta 2020 iz razloga, da ne bi zastarali. Same odmere je izvedla po 16. 2. 2021, to je po datumu izdaje navodila Finančne uprave glede obdobj, ki se upoštevajo pri ponovnih postopkih¹¹³. Uveljavljeno prakso je Finančna uprava s sodbo vrhovnega sodišča uskladila šele 1. 12. 2021 z izdajo pojasnila¹¹⁴. Finančna uprava tako v času od izrečene sodbe vrhovnega sodišča v zvezi z odmero davka od nenapovedanih dohodkov po 68. členu ZdavP-2 do 1. 12. 2021, ko je dotedanjo prakso uskladila s stališčem vrhovnega sodišča, v 99 ponovnih postopkih, ki jih do 21. 4. 2021 še ni zaključila, ni ravnala na način, kot je dopuščalo stališče vrhovnega sodišča. Po našem mnenju bi Finančna uprava pri navedenih odmerah, če iz okoliščin konkretnih primerov ne bi izhajalo, da bi nastopilo (absolutno) zastaranje, lahko upoštevala obdobje, ki bi vključevalo tudi leti 2009 in 2010. Časovno obdobje, ki je opredeljeno v tretjem odstavku 68.a člena ZDavP-2, je sicer določeno kot skrajno, najdaljše obdobje, za katero lahko Finančna uprava uvede postopek ugotavljanja prirasta premoženja. Časovno obdobje pa je lahko tudi ustrezno krajše. Vendar pa ocenjujemo, da bi z vidika davčnega organa moral biti interes, da je časovno obdobje nadzora čim daljše, saj tako lahko zajame več potencialno

¹¹² (DT) (DT)

¹¹³ (DT) (DT)

¹¹⁴ (DT) (DT)

neprijavljenih dohodkov. V daljšem obdobju bi Finančna uprava lahko izkazala večji prirast premoženja in posledično tudi večjo davčno osnovo. Finančna uprava se je s tem potencialno odpovedala obdavčitvi morebitnega večjega prirasta premoženja v tem daljšem obdobju.

2.4 Izvršbe

Z revizijo za leto 2013 smo med drugim preverili tudi uspešnost postopkov davčnih izvršb. Pri tem so bile ugotovljene posamezne pomanjkljivosti oziroma slabosti v delovanju sistema davčnih izvršb. Ugotovljeno je bilo, da Finančna uprava v posameznih primerih izvršb ni pričela pravočasno, pritisk na davčne dolžnike pa je stopnjevala prepočasi, v posameznih primerih pa ni izkoristila vseh načinov izvršb, ki jih je določal vsakokratni veljavni Zakon o davčnem postopku (ni izvedla izvršb na dolžnikovih terjatvah, ni podala predloga za izvršbo na deležih dolžnika v drugih podjetjih ter na nepremičninah, ni zavarovala davčne obveznosti), v kar 15 % pregledanih primerov pa finančni uradi niso pričeli z izvršbo davčnega dolga oziroma so v kar 25 % pregledanih primerov dopustili njegovo relativno oziroma absolutno zastaranje. Finančna uprava je vzpostavila informacijski sistem, ki naj bi med drugim omogočal neposreden dostop do številnih zunanjih virov podatkov, vendar pa je Finančni upravi do konca leta 2013 uspelo vzpostaviti dostop le do omejenega števila notranjih in zunanjih podatkovnih virov. Informacijski sistem za podporo izvršbi (v nadaljevanju: eDIS – IZV) je v letu 2013 dopuščal nepregledno oblikovanje ter spreminjanje poslovnih pravil in parametrov, ki so vgrajeni v sistem profiliranja davčnih dolžnikov, kar je vplivalo na vrsto in število izvedenih ukrepov ter tudi na hitrost in s tem uspešnost davčne izvršbe. Informacijski sistem pa je bil hkrati zasnovan tako, da vseh teh sprememb poslovnih pravil in parametrov ni ustrezno beležil ter je s tem predstavljal visoko tveganje nedosledne rabe tako vzpostavljenega sistema. Finančna uprava v več pregledanih primerih ni pravočasno zaznala zlorab davčnih zavezancev, s katerimi so nameravali oškodovati upnike oziroma v svojo korist ali v korist druge osebe zmanjšati premoženje družbe (vstopanje novih slamnatih družbenikov, tujih družbenikov, tujih odgovornih oseb oziroma zastopnikov in veriženje družb).

Od Finančne uprave smo v okviru revizije za leto 2013 zahtevali predložitev odzivnega poročila, v katerem je Finančna uprava morala izkazati popravljalne ukrepe, s katerimi naj bi zagotovila pravočasno stopnjevanje ukrepov in čim hitrejšo izterjavo davčnega dolga, določila postopek priprave in sprejemanja poslovnih pravil, ki se vnašajo v eDIS – IZV, ter sprejela interni akt, s katerim bi zagotovila beleženje vnosov in sprememb parametrov profiliranja v eDIS – IZV tako, da bi bili iz informacijskega sistema vedno razvidni vrsta, čas in avtor spremembe.

2.4.1 Izvedba aktivnosti iz odzivnega poročila

Finančna uprava nam je v septembru 2016 predložila odzivno poročilo, kjer je izkazala aktivnosti za odpravo nesmotrnosti. Z revizijo smo na področju izvršb preverili, ali je Finančna uprava izvedla aktivnosti, ki jih je navedla v odzivnem poročilu, ter upoštevala dana priporočila. V nadaljevanju so predstavljene aktivnosti Finančne uprave, ki jih je izvedla v obdobju od leta 2013 do izdaje tega revizijskega poročila.

2.4.1.1 Sprejemanje poslovnih pravil

Finančna uprava je v odzivnem poročilu izkazala popravljalni ukrep, ki se je nanašal na sprejem internega akta, v katerem naj bi določila postopek priprave in sprejemanja poslovnih pravil, ki se vnašajo v eDIS – IZV. Do roka predložitve odzivnega poročila je Finančna uprava identificirala obstoječi postopek priprave in sprejemanja poslovnih pravil (določitev, sprejem oziroma potrditev, sprememba, dopolnitev, ukinitev), odgovorne osebe, ki izvajajo posamezno aktivnost in notranje kontrole v postopku, ter predstavila načrt aktivnosti za pripravo in sprejetje tega internega akta.

Tabela 18 Načrt aktivnosti za pripravo in sprejetje internega akta

Aktivnost	Odgovorna oseba	Rok
Proučitev potrebnih sprememb obstoječega postopka, odgovornih oseb, vzpostavitve dodatnih notranjih kontrol (vključno z zagotavljanjem časovnega sledenja spreminjanja poslovnih pravil)	vodja Sektorja za sistem izvršbe	31. 10. 2016
Zapis postopka, odgovornosti in notranjih kontrol v obliki internega akta ter usklajevanje	vodja Sektorja za sistem izvršbe	30. 11. 2016
Sprejem internega akta	generalna direktorica	31. 12. 2016
Priprava čistopisa veljavnih poslovnih pravil v eDIS – IZV z jasno opredeljenimi pojmi in parametri profiliranja	vodja Sektorja za sistem izvršbe	31. 12. 2016
Potrditev veljavnih poslovnih pravil v eDIS – IZV (čistopisa veljavnih poslovnih pravil)	generalna direktorica, direktorica Uprave za računovodstvo in izvršbo	30. 1. 2017

Vir: odzivno poročilo Finančne uprave.

Finančna uprava je za proučitev potrebnih sprememb postopka priprave in sprejemanja poslovnih pravil, predvidenih z načrtom aktivnosti, konec leta 2016 imenovala posebno delovno skupino. Na podlagi ugotovitev delovne skupine je Finančna uprava 20. 12. 2016 v sprejetem Aktu o pripravi poslovnih pravil za delovanje informacijskega sistema za podporo izvršbi v Finančni upravi Republike Slovenije¹¹⁵ (v nadaljevanju: akt o pripravi poslovnih pravil) opredelila postopek, odgovornosti in notranje kontrole ter 11. 5. 2017 sprejela Zapis poslovnih pravil in uporabniški priročnik¹¹⁶.

Finančna uprava je v aktu o pripravi poslovnih pravil določila, da predlog parametrov profiliranja in drugih poslovnih pravil, ki ga kasneje vsebinsko pregledajo in potrdijo vodja poslovnega skrbnika, vodja Sektorja za sistem izvršbe in direktor Uprave za računovodstvo in izvršbo, pripravi:

- ključni uporabnik vsebine oziroma uslužbenec Sektorja za sistem izvršbe¹¹⁷ (poslovni skrbnik), kadar so poslovna pravila odraz pravne ureditve postopkov izvršbe oziroma uveljavljanja terjatev (tako imenovana normativna pravila);

¹¹⁵ Št. 007-236/2016-1 z dne 20. 12. 2016.

¹¹⁶ Št. 493-162/2017-1 z dne 11. 5. 2017.

¹¹⁷ 3. člen akta o pripravi poslovnih pravil.

- delovna skupina, ki jo imenuje direktor Uprave za računovodstvo in izvršbo¹¹⁸, kadar poslovna pravila (parametri profiliranja) vplivajo na način in dinamiko vodenja postopkov davčne izvršbe in niso neposredno vezana na pravno ureditev postopkov izvršbe oziroma uveljavljanja terjatev (tako imenovana sistemska pravila).

Potrjen predlog Urad za informatiko vnese v evidenco zahtevkov za izdelavo oziroma dopolnitev informacije podpore.

Profiliranje je proces, s katerim se pregledujejo zapadle neplačane terjatve in ki omogoča, da se za te terjatve uvede davčni ukrep oziroma davčna izvršba¹¹⁹. Izvede se pred začetkom postopka davčne izvršbe za dolg, ki mu je potekel rok plačila in je prešel proces opominjanja. Zapadle nepravilne davčne in nedavčne terjatve iz centralnega davčnega knjigovodstva (CDK), ki so prešle proces opominjanja¹²⁰, se predajo v izvršbo, kjer se izvede profiliranje. Namen procesa profiliranja je iskanje najprimernejšega načina izvršbe za posameznega dolžnika glede na najdeno premoženje, velikost novega in skupnega dolga in že izvedene ukrepe. (DT)

(DT) Profiliranje je torej povezovanje dolžnikovih lastnosti in njegovega dolga.

V primeru minimalnih dopolnitev eDIS – IZV ali manjših popravkov za odpravo težav oziroma nepravilnosti pri delovanju eDIS – IZV se vsebinski predlog lahko pripravi po tako imenovanem poenostavljenem postopku, kjer predlog poslovnih pravil pripravi poslovni skrbnik, pregledata pa ga vodja poslovnega skrbnika in vodja Sektorja za sistem izvršbe, ki potrdita njegovo vsebinsko ustreznost.

Sledljivost novih poslovnih pravil oziroma sledljivost sprememb obstoječih poslovnih pravil se v skladu z 8. členom akta o pripravi poslovnih pravil zagotavlja z evidentiranjem zahtevkov ter evidentiranjem obvestil IT skrbnika poslovnemu skrbniku o namestitvi rešitve po posameznem

¹¹⁸ 4. člen akta o pripravi poslovnih pravil.

¹¹⁹ Profiliranje še ni začetek davčne izvršbe.

¹²⁰ Angl.: *Dunning*. (DT)

(DT)

¹²¹ (DT)

(DT)

¹²² (DT)

(DT)

¹²³ (DT)

(DT)

zahtevku v produkcijsko okolje. Poslovna pravila so popisana v internem dokumentu¹²⁴, ki vključuje opredelitev pojmov in veljavna poslovna pravila ter obrazložitev njihovih posledic¹²⁵.

Ocenjujemo, da je Finančna uprava v internem aktu ustrezno uredila postopek priprave in sprejemanja poslovnih pravil, ki se vnašajo v eDIS – IZV.

2.4.1.2 Parametri profiliranja

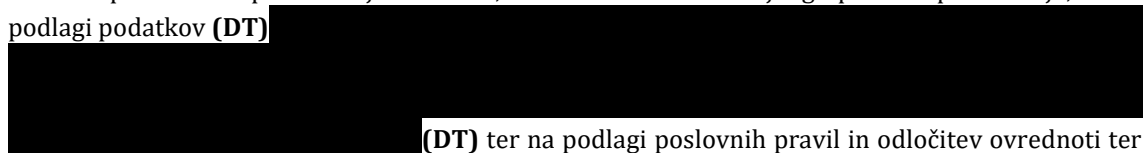
Finančna uprava je v odzivnem poročilu izkazala popravljalni ukrep, ki se je nanašal na beleženje vnosov in sprememb parametrov profiliranja v eDIS – IZV. Finančna uprava je izvedla analizo obstoječega stanja glede zagotavljanja sledljivosti vnosov in sprememb poslovnih pravil (parametrov profiliranja) v eDIS – IZV¹²⁶, identificirala možne rešitve ter predstavila načrt aktivnosti v zvezi z zagotavljanjem sledljivosti vnosov in sprememb poslovnih pravil (parametrov profiliranja).

Tabela 19 Načrt aktivnosti za zagotovitev sledljivosti vnosov in sprememb poslovnih pravil

Aktivnost	Odgovorna oseba	Rok
Implementacija predlagane rešitve (v okviru priprave internega akta)	direktor Urada za informatiko, vodja Sektorja za sistem	31. 12. 2016

Vir: odzivno poročilo Finančne uprave.

Sistem eDIS – IZV omogoča samodejno predlaganje načinov davčne izvršbe, in sicer ob upoštevanju načel in podatkov o premoženju dolžnika, ki so rezultat samodejnega procesa profiliranja, in na podlagi podatkov (DT)



(DT) ter na podlagi poslovnih pravil in odločitev ovrednoti ter profilira davčnega dolžnika za najustreznejši način izvedbe izvršbe. S profilatorjem in poslovnimi pravili se krmili stopnjevanje ukrepov izvršbe.

Po zaključenem profiliranju in izbiri sredstev oziroma predmetov izvršbe Finančna uprava prične s procesom priprave sklepa davčne izvršbe.

Ob spremembah poslovnih pravil za delovanje eDIS – IZV, vključno s parametri profiliranja, Finančna uprava v skladu s 6. členom akta o pripravi poslovnih pravil pripravi popis sprememb¹²⁷, ki ga potrdira poslovni skrbnik in IT skrbnik, nato pa se novo poslovno pravilo posreduje v izvedbo Uradu za informatiko. Po izvedeni spremembi na testnem okolju se izvede testiranje in pripravi testni

¹²⁴ Poslovna pravila so zapisana v dokumentu Davčna izvršba v eDIS – Zapis poslovnih pravil in uporabniški priročnik, št. 439-162/2017-1 z dne 11. 5. 2017.

¹²⁵ 9. člen akta o pripravi poslovnih pravil.

¹²⁶ Kot dokazilo je Finančna uprava predložila Poročilo o aktivnostih za zagotovitev beleženja vnosov in sprememb parametrov profiliranja v informacijski podpori izvršb, št. 382-6466/2016-1 z dne 31. 8. 2016.

¹²⁷ Analiza zahtev vsebinskega predloga ter priprava predloga rešitve.

zapisnik, ki je podlaga za odobritev izdelane rešitve s strani poslovnega skrbnika. Po navedeni odobritvi IT skrbnik sistema eDIS – IZV poda zahtevo pooblaščenim osebam (administratorju), da spremembe v obliki zahtevka prenese v produkcijsko okolje. Datum prenosa zahtevka v produkcijsko okolje predstavlja datum spremembe poslovnega pravila, evidenca sprememb, ki jih posamezni zahtevek vsebuje, pa se vodi na Upravi za prihodke. Avtor zahtevka (pooblaščen oseba) je zabeležen na zahtevku.

Ocenjujemo, da je Finančna uprava z aktom o pripravi poslovnih pravil zagotovila, da se v eDIS – IZV zagotovi beleženje vnosov in sprememb parametrov profiliranja, in sicer vrste spremembe, časa in avtorja spremembe.

2.4.1.3 Vzpostavitev uspešnega sistema izterjave in nadzora

Finančna uprava je v odzivnem poročilu izkazala popravljalni ukrep, ki se je nanašal na vzpostavitev sistema izterjave in njenega nadzora, ki naj bi zagotavljal pravočasno stopnjevanje ukrepov za čim hitrejšo izterjavo davčnega dolga. Finančna uprava ima od 1. 9. 2013 dalje vzpostavljen vrstni red načinov davčne izvršbe na podlagi poslovnih pravil in parametrov, ki so vgrajeni v eDIS – IZV¹²⁸. Ta samodejno predlaga načine davčne izvršbe ali stopnjevanje načinov davčne izvršbe ob upoštevanju določenih poslovnih pravil in parametrov ter podatkov o dolžniku, kar poteka v okviru profiliranja¹²⁹.

Finančna uprava je v odzivnem poročilu predstavila načrt aktivnosti v zvezi z vzpostavitvijo sistema davčne izterjave in njenega nadzora, ki naj bi zagotavljal pravočasno stopnjevanje ukrepov za čim hitrejšo izterjavo davčnega dolga.

¹²⁸ Informacijska podpora izvršbi vsebuje več procesov, pri čemer pa ne gre vedno za prave procese, ampak za posamezne vrste aktivnosti, ki imajo lahko naravo procesa.

¹²⁹ Tretji sklop ali proces informacijske podpore izvršbi (IZV03 – Profiliranje).

Tabela 20 Načrt aktivnosti za vzpostavitev uspešnejšega sistema davčne izterjave in njenega nadzora

Aktivnost	Odgovorna oseba	Rok
Prenova poslovnih pravil oziroma delovanja profiliranja:		
- priprava specifikacije (predlog za dopolnitev informacijskega sistema),	direktor Urada za informatiko,	31. 12. 2016
- implementacija sprememb v informacijski sistem;	vodja Sektorja za sistem izvršbe	31. 12. 2017
Priprava in sprejem novega Metodološkega navodila o vodenju postopkov davčne izvršbe:		
- priprava osnutka (ob upoštevanju sprememb novele ZDavP-P2I in PZDavP-2 ¹³⁰ , ki bodo predvidoma začele veljati konec leta 2016),	vodja Sektorja za sistem izvršbe	30. 4. 2017
- uskladitev in sprejem navodila;		30. 6. 2017
Izvajanje notranjih strokovnih nadzorov nad delom organizacijskih enot Finančne uprave na podlagi letnega načrta oziroma izvajanje vodstvenega nadzora nad delom izterjevalcev pri vodenju postopkov davčne izvršbe.	vodja Sektorja za sistem izvršbe, vodje organizacijskih enot, pristojnih za izvršbo na finančnih uradih	30. 1. 2017

Vir: odzivno poročilo Finančne uprave.

Finančna uprava mesečno izvaja nadzor nad izvedenimi ukrepi izterjave zoper nove dolžnike s seznama neplačnikov iz 20. člena ZDavP-2¹³¹ ter zagotavlja redno usposabljanje izterjevalcev.

V zvezi z načrtom aktivnosti za vzpostavitev uspešnejšega sistema davčne izterjave in njenega nadzora, ki naj bi zagotavljal pravočasno stopnjevanje ukrepov za čim hitrejšo izterjavo davčnega dolga, je Finančna uprava pripravila prenovu poslovnih pravil oziroma delovanje profiliranja¹³², kar se odraža tudi v večjem številu izvedenih postopkov davčnih izvršb. Finančna uprava je konec leta 2017 dopolnila profilator, s čimer je omogočila:

(DT)

(DT)

¹³⁰ Pravilnik o izvajanju Zakona o davčnem postopku (Uradni list RS, št. 141/06, 46/07, 102/07, 28/09, 101/11, 24/12, 32/12 – ZDavP-2E, 19/13, 45/14, 97/14, 39/15, 40/16, 85/16 in 30/17).

¹³¹ Finančna uprava je predložila 2 dokumenta, in sicer dokument Ukrepi izvršbe zoper "nove" dolžnike iz seznama neplačnikov na dan 25. 6. 2016 z dne 5. 7. 2016 in dokument Uradni zaznamek – Ukrepi izvršbe zoper "nove" dolžnike iz seznama neplačnikov na dan 25. 6. 2016 z dne 26. 7. 2016, iz katerih izhaja, da GFU mesečno izvaja analizo "novih" dolžnikov s seznama neplačnikov, katere namen je zagotoviti pokritost "novih" dolžnikov z ukrepi izvršbe.

¹³² Dokument Davčna izvršba v eDIS – Zapis poslovnih pravil in uporabniški priročnik, št. 493-162/2017-1 z dne 11. 5. 2017.

Navedena dopolnitev profilatorja je vplivala na večjo učinkovitost davčne izvršbe.

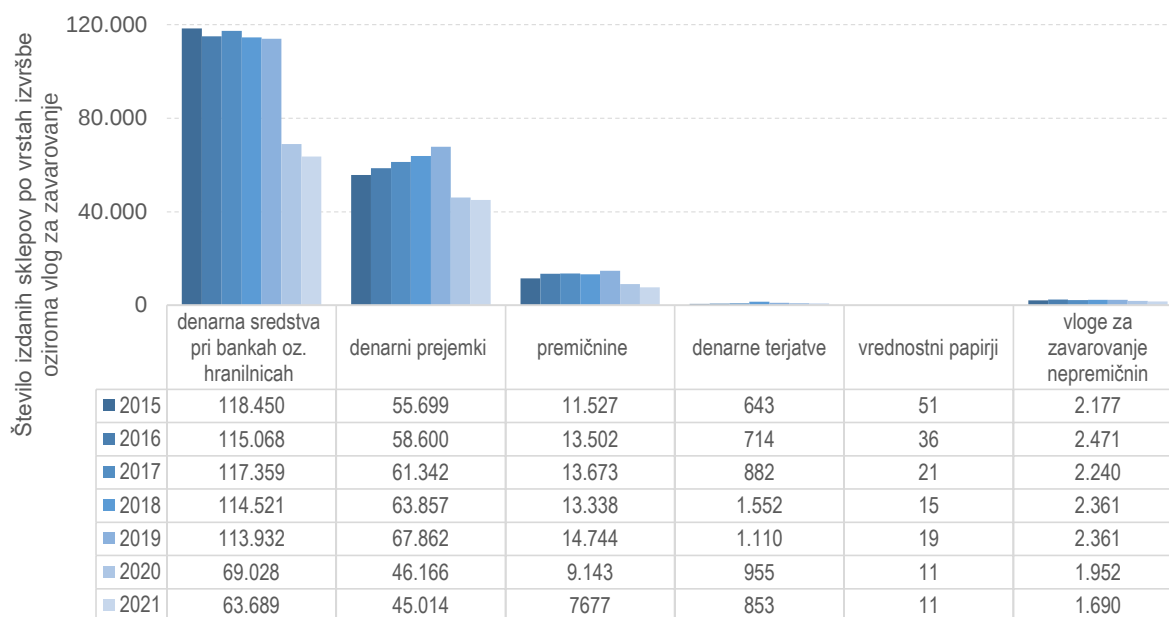
V letu 2021 je Finančna uprava dopolnila tudi del profilatorja, ki se nanaša na profiliranja dolžnikov v primeru izdaje Poziva k plačilu in predložitvi seznama premoženja, in v zvezi s tem poslala obvestilo finančnim uradom¹³³.

V maju 2019 je Finančna uprava izdala Metodološki priročnik za davčno izvršbo¹³⁴ ter ga dopolnila v juliju 2020¹³⁵. Metodološki priročnik za davčno izvršbo natančno določa postopek davčne izvršbe.

V obdobju od leta 2016 do leta 2021 je Finančna uprava v letni načrt notranjega strokovnega nadzora, ki ga izvaja Uprava za prihodke, vključila tudi področje davčne izvršbe. Tako so bili do leta 2021 izvedeni notranji strokovni nadzori na vseh finančnih uradih, v letu 2021 pa so se začeli izvajati tudi tako imenovani "follow up" notranji strokovni nadzori.

Finančna uprava je število uvedenih postopkov davčne izvršbe od leta 2015 do leta 2019 povečevala, število postopkov davčne izvršbe, uvedenih v letih 2020 in 2021, pa se je zaradi sprejetja interventne zakonodaje zaradi epidemije covid-19 znižalo. Slika 13 prikazuje število izdanih sklepov o davčni izvršbi po načinih davčne izvršbe ter letih.

Slika 13 Pregled izdanih sklepov o davčni izvršbi po letih



Vir: letna poročila Finančne uprave za leta 2015, 2016, 2017, 2018, 2019, 2020 in 2021.

¹³³ Št. 493-500495/2015-61 z dne 15. 7. 2021.

¹³⁴ Št. 493-151/2018-25 z dne 29. 5. 2019.

¹³⁵ Št. 493-91/2020-1 z dne 28. 7. 2020.

V skladu z ZIUJP se je davčna izvršba v obdobju veljavnosti ukrepov po ZIUJP lahko začela samo v nujnih zadevah. Minister za finance je 15. 4. 2020 izdal Navodila o izvajanju davčne izvršbe v obdobju veljavnosti ukrepov po zakonu, ki ureja interventne ukrepe na javnofinančnem področju¹³⁶. Ta navodila so v drugem odstavku 3. člena določala, da se je zadeva štela za nujno, če je davčni organ na podlagi podatkov, s katerimi je razpolagal, utemeljeno pričakoval, da bo plačilo obveznih dajatev ali drugih denarnih nedavčnih obveznosti, ki jih izterjuje, po prenehanju veljavnosti ukrepov po ZIUJP onemogočeno ali precej oteženo. V 4. členu navedenih navodil je bilo tudi predpisano, da so se v nujnih zadevah davčne izvršbe, ki so se na novo začele v obdobju veljavnosti ukrepov po ZIUJP, praviloma opravljala vsa dejanja in izvajali ukrepi za izterjavo v skladu z ZDavP-2, niso pa se opravljala dejanja, ki so zahtevala osebne stike izterjevalcev, dolžnikov ali drugih oseb v postopkih davčne izvršbe, kot je na primer osebna vročitev sklepa o izvršbi, izvedba rubeža premičnin na kraju samem ali izvedba javne dražbe. Ukrepi iz ZIUJP so veljali do 19. 6. 2020. Od 20. 6. 2020 dalje je davčni organ lahko ponovno začel z vodenjem novih postopkov davčne izvršbe in to brez omejitev. Prav tako so se z dnem uveljavitve ZIUZEOP, to je v času od 11. 4. 2020 do vključno 31. 5. 2020, odložili postopki davčne izvršbe na podlagi ZIZ, ki so tekli po ZDavP-2 in so bili začeti že pred epidemijo covid-19¹³⁷. S 1. 6. 2020 so se postopki izvršbe na premičnine, ki so bili uvedeni že pred epidemijo covid-19, nadaljevali. Ponovno so se lahko izvajali tudi postopki rubeža dolžnikovih premičnin, prevzema premičnin v hrambo ter različne oblike prodaje premičnin.

Konec leta 2020 je stopil v veljavo Zakon o interventnih ukrepih za pomoč pri omilitvi posledic drugega vala epidemije covid-19¹³⁸ (v nadaljevanju: ZIUPOPĐVE), ki je določil spremembe pri davčni izvršbi (zgolj v nujnih primerih) in izvzetej prejemkov iz izvršbe. ZIUPOPĐVE je v 118. členu določil začasno omejitev začetka postopkov davčne izvršbe, saj je davčni organ lahko začel davčno izvršbo samo v nujnih zadevah. Zadeva se je štela za nujno, če je davčni organ na podlagi podatkov, s katerimi je razpolagal, utemeljeno pričakoval, da bo plačilo obveznih dajatev ali drugih denarnih nedavčnih obveznosti, ki jih izterjuje davčni organ, po prenehanju ukrepa po tem členu onemogočeno ali precej oteženo¹³⁹. Za razliko od ukrepov, sprejetih z ZIUJP in ZIUZEOP, ni bilo začasno zadržano izvrševanje že začelih postopkov davčne izvršbe, temveč le uvedba novih izvršilnih postopkov. V skladu s 119. členom ZIUPOPĐVE so bili iz izvršbe izvzeti prejemki, izplačani dolžniku na podlagi zakonov, ki so urejali interventne ukrepe zaradi epidemije, z izjemo prejemkov, ki so predstavljali nadomestilo plače ali plačilo za opravljene storitve. Na te prejemke ni bilo dopustno poseči niti v postopkih davčne izvršbe po ZDavP-2 niti v postopkih sodne izvršbe po ZIZ. V izvršilnih postopkih, ki so tekli po ZIZ, se je z dnem uveljavitve tega zakona odložila izvršba pri fizičnih osebah. Odlog je v skladu s 121. členom ZIUPOPĐVE nastopil tudi na že začete postopke davčne izvršbe na dolžnikovo nepremično premoženje, delež družbenika v družbi in iz premoženjskih pravic, ki jih sodišče v skladu z ZIZ opravi

¹³⁶ Št. 007-188/2020/6.

¹³⁷ Določa 93. člen ZIUZEOP.

¹³⁸ Uradni list RS, št. 203/20, 15/21 – ZDUOP, 82/21 – ZNB-C, 112/21 – ZNUPZ in 206/21 – ZDUPŠOP.

¹³⁹ Gre za primere, ko je davčni organ ugotovil, da je dolžnik nameraval odtujiti oziroma je že odtujil svoje premoženje, da je prenesel opravljanje svoje dejavnosti na drug poslovni subjekt, ali ko se je približeval zastaralni rok pravice do izterjave.

na predlog davčnega organa (208. člen ZDavP-2). Oba ukrepa (118. člen in 121. člen ZIUPOPVE) sta z njunim podaljšanjem veljala od 31. 12. 2020 do 18. 4. 2021¹⁴⁰.

S ciljem obvladovanja davčnega dolga Finančna uprava izvaja številne ukrepe in aktivnosti za spodbujanje plačevanja in izterjavo, in sicer:

- opominjanje,
- pobote obveznosti z zapadlimi terjatvami,
- unovčitve predloženih zavarovanj,
- upravno davčno izvršbo na različne predmete izvršbe (na denarna sredstva pri bankah in hranilnicah, denarne prejemke, denarne terjatve in na dolžnikove premočnine),
- posreduje predloge sodiščem za izvršbo na dolžnikove nepremičnine na podlagi vknjižbe zastavne pravice,
- predlaga začetek stečajnih postopkov in izbrisov poslovnih subjektov,
- posreduje zaprosila za izterjavo v druge države na podlagi medsebojne upravne pomoči z drugimi državami EU,
- izvaja druge zahtevnejše ukrepe uveljavljanja davčnega dolga,
- uveljavlja terjatve v insolventnih postopkih ter
- odobrava plačilne ugodnosti.

Iz letnih poročil Finančne uprave je razvidno, da se je v obdobju od leta 2015 do leta 2019 število vknjižb zastavnih pravic na nepremičninah in število predlogov za izvršbo na nepremičninah povečevalo, s čimer se je obseg aktivnosti Finančne uprave v delu, ki se nanaša na izvršbo, povečal. Pomanjkanje ukrepov zavarovanja dolga z vknjižbo zastavne pravice je namreč pri reviziji iz leta 2013 vplivalo na izrečeno mnenje.

¹⁴⁰ Vlada je s sklepom podaljšala veljavnost ukrepov iz ZIUPOPVE, in sicer sprva do 17. 3. 2021 in kasneje še do 18. 4. 2021.

Tabela 21 Število vknjižb zastavne pravice na nepremičninah in predlogov za izvršbo na nepremičninah po letih

Leto	Vknjižba zastave pravice na nepremičninah	Predlog za izvršbo na nepremičninah	Delež izvršb v %
2015	2.177	392	18,0
2016	2.471	626	25,3
2017	2.240	608	27,1
2018	2.361	628	26,6
2019	2.361	730	30,9
2020	1.952	385	19,7
2021	1.690	285	16,9

Vir: letna poročila Finančne uprave za leta 2015, 2016, 2017, 2018, 2019, 2020 in 2021.

Finančna uprava izvaja selekcionirano poizvedovanje o nepremičninah davčnih dolžnikov. Poslovna pravila in parametri, ki so vgrajeni v sistem profiliranja davčnih dolžnikov, določajo, (DT)

(DT)

Finančna uprava je v letu 2023 začela uvajati postopek ugotavljanja lastništva nepremičnih (DT)

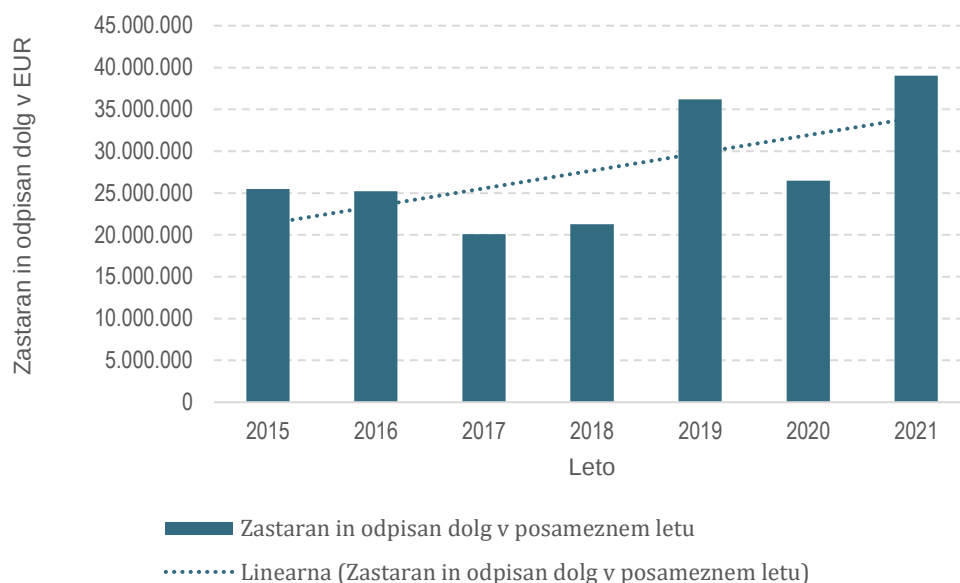
(DT)

Na dan 31. 12. 2020 je bilo v evidenci izvršbe 193.854 dolžnikov, katerih skupni dolg je znašal 987.602.550 EUR. Na dan 31. 12. 2021 je bilo v evidenci izvršbe 195.115 dolžnikov, skupni dolg pa je znašal 908.058.035 EUR in se je glede na stanje na dan 31. 12. 2020 znižal za 8,8 %. Trend zniževanja davčnega dolga Finančna uprava izkazuje že zadnjih 7 let, trend odpisov zaradi zastaranja davčne obveznosti pa se je v navedenem obdobju rahlo povečal. Pravica do izterjave davka zastara v 5 letih od dneva, ko bi ga bilo treba plačati (relativno zastaranje)¹⁴¹. Zastaranje prekine vsako uradno dejanje davčnega organa z namenom davčne izvršbe in obveščenost dolžnika o tem¹⁴². Po vsaki prekinitvi zastaranje prične znova teči, vendar pravice do izterjave ni mogoče uveljaviti, ko preteče 10 let od trenutka, ko je zastaranje prvič začelo teči (absolutno zastaranje)¹⁴³. Slika 14 prikazuje število odpisov davčnega dolga zaradi zastaranj po letih.

¹⁴¹ Tretji odstavek 125. člena ZDavP-2.

¹⁴² Drugi odstavek 126. člena ZDavP-2.

¹⁴³ Šesti odstavek 126. člena ZDavP-2.

Slika 14 Zastaran in odpisan davčni dolg v obdobju od leta 2015 do leta 2021

Vir: letna poročila Finančne uprave za leta 2015, 2016, 2017, 2018, 2019, 2020 in 2021.

Slika 14 prikazuje, da se je znesek odpisov zaradi zastaranja davčne obveznosti v obdobju od leta 2019 do leta 2021 glede na predhodna leta povečal. Manjši znesek odpisov zaradi zastaranja dolga v letu 2020 je bil posledica dejstva, da je znesek odpisov zaradi zaključenih insolvenčnih postopkov, ki so predstavljali največji del odpisov, v zadnjih letih naraščal počasneje kot sicer, hkrati pa se na ta račun deloma povečujejo javnofinančni prihodki, deloma pa tudi odpisi iz drugega razloga, tudi zastaranja.

Velik vpliv na odpise so imele zakonske spremembe ureditve instituta osebnega stečaja in poenostavljene prisilne poravnave. Z Zakonom o spremembah in dopolnitvah Zakona o finančnem poslovanju, postopkih zaradi insolventnosti in prisilnem prenehanju (v nadaljevanju: ZFPPIPP-G¹⁴⁴, ki je začela veljati sredi leta 2016, je bila na predlog Finančne uprave spremenjena opredelitev terjatev, na katere ne učinkuje odpust (prednostne terjatve). Mednje štejejo vse terjatve iz naslova prispevkov, ki so nastale pred začetkom postopka osebnega stečaja, in ne več samo terjatve iz naslova prispevkov, ki so nastale v zadnjem letu pred začetkom osebnega stečaja. Ta sprememba je imela za posledico bistveno znižanje odpisanih davčnih obveznosti po zaključenih postopkih osebnih stečajev, pa tudi zmanjšanje števila začelih osebnih stečajev. Prav tako je bila na predlog Finančne uprave spremenjena ureditev postopkov poenostavljene prisilne poravnave na način, da potrjena poenostavljena prisilna poravnava ne učinkuje na obveznosti iz naslova davkov in prispevkov. Posledično se je v naslednjih letih bistveno zmanjšalo število začelih postopkov poenostavljenih prisilnih poravn, predvsem pa zaključeni tovrstni postopki nimajo več za posledico odpisa davčnih obveznosti. Po drugi strani pa je bil tudi zaradi aktivnosti Finančne uprave od leta 2015 do leta 2018 opazen trend naraščanja postopkov stečaja nad pravnimi osebami. V zadnjih letih se je sicer ta trend

¹⁴⁴ Uradni list RS, št. 27/16.

ustavil, kar pa je povezano tudi z interventnimi ukrepi za gospodarstvo. V letu 2021 je bilo ponovno večje število odpisov davčnega dolga zaradi zastaranja.

Finančna uprava je med revizijo navedla, da je za realno oceno obsega odpisanih zneskov pri presoji podatkov treba upoštevati tudi podatke o obsegu letno obračunanih dajatev (odmerjenih terjatev in obveznosti), zapadlih v proračunskem letu. Letno obračunane dajatve v zadnjih letih izkazujejo enako konstantno rast kot pobrani javnofinančni prihodki, pri čemer je nižji znesek obračunanih dajatev v letu 2020 posledica interventnih ukrepov za blažitev posledic epidemije, na podlagi katerih je bil del prispevkov za socialno varnostvplačan neposredno blagajni javnega financiranja iz proračuna države. Primerjava zneska letno izvedenih odpisov z zneskom letno obračunanih dajatev pokaže razmerje med obema kategorijama, ki se znižuje (s posameznimi letnimi odstopanji). To pomeni, da se tudi skupni odpisan dolg zaradi zastaranja, kljub posameznim letnim nihanjem po letih, relativno gledano znižuje. Zniževanje davčnega dolga ni posledica odpisov, pač pa aktivnosti Finančne uprave v smeri spodbujanja prostovoljnega plačevanja davčnih obveznosti ter tudi doslednega izvajanja vseh ukrepov uveljavljanja davčnega dolga (na primer poboti, unovčitev instrumentov zavarovanja, odobritev plačilnih ugodnosti, izvršba, uveljavljanje terjatev v postopkih zaradi insolventnosti in v zapuščinskih postopkih in drugo).

Delež relativno zastaranega davčnega dolga se v javnofinančnih prihodkih od leta 2016 dalje znižuje, medtem ko delež absolutno zastaranega davčnega dolga od leta 2015 do leta 2022 ostaja na približno enaki ravni, in sicer se giblje med 0,1 % in 0,2 %. Slika 15 prikazuje gibanje deleža relativno in absolutno zastaranega dolga v javnofinančnih prihodkih v obdobju 2015–2022.

Slika 15 Pregled odpisov glede na javnofinančne prihodke



Vir: podatki Finančne uprave.

Največji del odpisov predstavljajo odpisi iz naslova zaključenih insolvenčnih postopkov nad dolžniki. Teh je bilo v letu 2021 66,2 % oziroma kar 76,8 % v letu 2020.

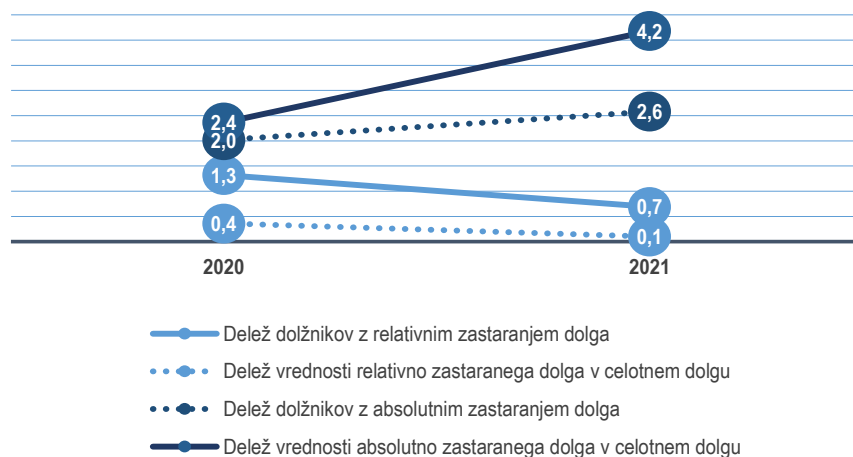
Tabela 22 Prikaz odpisa dolga zaradi relativnega in absolutnega zastaranja po letih

Leto	Relativno zastaranje		Absolutno zastaranje		Javnofinančni prihodki v EUR	Delež v %	Delež v %
	Št. dolžnikov	Znesek v EUR	Št. dolžnikov	Znesek v EUR			
(1)	(2)	(3)	(4)	(5)	(6)	(7)=(3)/(6)	(8)=(5)/(6)
2015	5.698	7.241.531	4.647	28.188.232	14.109.817.174	0,051	0,200
2016	3.830	15.022.945	4.562	28.660.008	14.603.678.755	0,103	0,196
2017	5.232	11.368.070	2.991	22.355.191	15.527.288.034	0,073	0,144
2018	6.138	8.031.118	3.344	22.912.442	16.604.720.806	0,048	0,138
2019	5.339	4.790.960	3.651	32.281.136	17.563.424.489	0,027	0,184
2020	2.565	3.567.493	3.911	23.347.024	16.274.163.067	0,022	0,143
2021	1.347	913.806	5.041	37.975.071	19.205.493.984	0,005	0,198
2022	931	763.662	5.299	28.312.786	21.038.828.085	0,004	0,135

Vir: podatki Finančne uprave.

Odpisi iz relativnega zastaranja so bili v letu 2020 izvedeni za 1,3 % davčnih dolžnikov oziroma v višini 0,4 % zapadlega neplačanega davčnega dolga, medtem ko so bili iz naslova absolutnega zastaranja izvedeni za 2,0 % dolžnikov oziroma v višini 2,4 % zapadlega neplačanega davčnega dolga. V letu 2021 pa so bili odpisi iz relativnega zastaranja izvedeni za 0,7 % davčnih dolžnikov oziroma v višini 0,1 % zapadlega neplačanega davčnega dolga, kar pomeni, da se je tako število dolžnikov, ki jim je bil davčni dolg odpisan iz naslova relativnega zastaranja, v letu 2021 znižalo glede na leto 2020. Odpisi iz naslova absolutnega zastaranja pa so bili v letu 2021 izvedeni za 2,6 % dolžnikov oziroma v višini 4,2 % zapadlega neplačanega davčnega dolga, kar pomeni, da se je število dolžnikov, ki jim je bil davčni dolg odpisan iz naslova absolutnega zastaranja, v letu 2021 povečalo glede na leto 2020. Slika 16 prikazuje primerjavo deleža odpisov iz naslova relativnega oziroma absolutnega zastaranja v letu 2021 glede na leto 2020 po vrednosti odpisa glede na celotni dolg oziroma glede na število davčnih dolžnikov.

Slika 16 Delež odpisov iz naslova relativnega in absolutnega zastaranja glede na število dolžnikov in vrednost odpisanega dolga



Vir: podatki Finančne uprave.

Finančna uprava je pojasnila, da je pogoje oziroma tehnične kontrole za prekinitev oziroma pretrganje relativnega zastaranja že zagotovila, kar dokazujejo tudi podatki o znesku odpisanega dolga zaradi relativnega zastaranja v letih od 2015 do 2021, ki izkazujejo trend zniževanja odpisov. Pretrganja relativnega zastaralnega roka po mnenju Finančne uprave v vseh primerih ni mogoče zagotoviti, ker je v skladu z zakonsko ureditvijo za to potrebna vročitev dokumentov z namenom izterjave dolžniku.

Finančna uprava je letu 2020 v sistemu SAP BOBj¹⁴⁵ izdelala poročilo, katerega namen je obdobjno preverjanje podatkov o zavezancah in terjatvah, za katere bo v izbranem časovnem intervalu, ki ni daljše od 1 leta, nastopilo relativno zastaranje, ter proučitev možnosti izvedbe ukrepov izterjave s ciljem poplčila dolga in pretrganja zastaranja. Finančna uprava je finančnim uradom posredovala obvestilo Poročilo – Seznam zavezancev, pri katerih bo nastopilo relativno zastaranje¹⁴⁶, na podlagi katerega so lahko finančni uradi za zavezance s seznama preverili možnosti izvedbe ukrepa izvršbe. Eden od možnih ukrepov finančnih uradov je tudi izdaja Poziva za plačilo in predložitev seznama premoženja, ki je bil v informacijskem sistemu eDIS – IZV vzpostavljen 18. 10. 2019¹⁴⁷. Poziv predstavlja uradno dejanje davčnega organa z namenom davčne izvršbe, saj se dolžniku vroča osebno. Poziv za plačilo in predložitev seznama premoženja, ki je pravilno vročen dolžniku oziroma s katerim davčni organ lahko dokaže, da je bil dolžnik z njim seznanjen, pretrga tek zastaralnega roka (drugi odstavek 126. člena ZDavP-2). (DT)

¹⁴⁵ BOBj je orodje SAP za analizo, poročanje in vizualizacijo.

¹⁴⁶ Poročilo št. 493-60/2020-4 z dne 14. 10. 2020.

¹⁴⁷ Obvestilo finančnim uradom št. 493-93/2019-2 z dne 18. 10. 2019.

(DT)

Finančna uprava je za zagotavljanje pravočasnosti izvedbe ukrepov v eDIS – IZV vzpostavila številne notranje kontrole, ki opozarjajo na izvedbo ukrepov izvršbe. Te so tako avtomatske kot tudi ročne. Finančna uprava se v največji meri poslužuje administrativne izvršbe (na denarna sredstva in denarne prejemke), ki je najbolj enostavna in učinkovita, izvršb na premoženje ter drugih kompleksnejših ukrepov pa sorazmerno manj. Kot dodatne kontrole, s katerimi Finančna uprava spremlja tveganje, da se izvršba ne začne oziroma se ne začne pravočasno, ter z namenom, da se zagotavlja pravočasno pokrivanje terjatev z ukrepom izvršbe, je Uprava za računovodstvo in izvršbo uvedla mesečno preverjanje, ali so bile zapadle terjatve iz davčnega knjigovodstva predane v izvršbo, redno spremljanje dinamike izvajanja ukrepov izvršbe za parcialna področja in nadzor nad postavljenimi statusi "zadržano" v Upravi za računovodstvo in izvršbo. Uprava za računovodstvo in izvršbo letno poroča tudi o stanju dolga, gibanju davčnega dolga ter odpisih Ministrstvu za finance.

Prav tako je bila na pobudo Finančne uprave¹⁴⁸ v letu 2014 uzakonjena obveznost davčnega organa, da v primerih, kadar pričakovana davčna obveznost presega 50.000 EUR, zavaruje davčno obveznost še pred izdajo odločbe¹⁴⁹. Pri tem je bila uzakonjena tudi možnost zavarovanja pričakovane davčne obveznosti s predznambo zastavne pravice¹⁵⁰ na dolžnikovi nepremičnini ali na pravici, vknjiženi na nepremičnini. Na ta način je bila zagotovljena možnost zavarovanja terjatve še pred zaključkom davčnega inšpekcijskega nadzora in izdajo odločbe, s čimer so bile izboljšane možnosti za ugodnejši vrstni red davčnega organa kot upnika v (poznejših) postopkih uveljavljanja davčnega dolga.

Finančna uprava je glede zavarovanja plačila davka v postopku davčne izvršbe (po izvršljivosti terjatve) in glede vodenja postopkov izvršbe na nepremičnine finančnim uradom posredovala številne podrobne usmeritve za delo¹⁵¹. V teh usmeritvah je zapisana obveznost čim hitreje podaje predloga za zavarovanje s hipoteko ter tudi obveznosti glede podaje predloga za izvršbo na nepremičnine, vključno s potrebnimi predhodnimi aktivnostmi v primeru, ko ima davčni organ glede na ostale upnike slabši vrstni red (DT) (DT)

V letu 2019 so bili vsa zakonska pravila in usmeritve za vodenje postopkov zavarovanja in izvršbe na nepremično premoženje popisani in vključeni v Metodološki priročnik za davčno izvršbo.

Z namenom pohitritve preverjanja višine terjatev drugih hipotekarnih upnikov je Finančna uprava v letu 2021 vzpostavila tudi e-dostop do podatkov in informacij (DT)

¹⁴⁸ Dopis št. 007-95/2013 -01-600-00 z dne 20. 6. 2013.

¹⁴⁹ Sprejet je bil ZDavP-2G, ki je začel veljati 1. 1. 2014.

¹⁵⁰ Pogojni vpis v zemljiški knjigi, ki obvelja, če se pozneje upraviči. Predzamba zastavne pravice se naknadno, po izdaji odločbe (najpozneje v 2 mesecih po izvršljivosti), upraviči s predlaganjem vknjižbe zastavne pravice v vrstnem redu prednamenovane pravice (drugi odstavek 111. člena in 117.a člen ZDavP-2).

¹⁵¹ Kot na primer pojasnilo GFU: Izdaja dovoljenja za izbris hipoteke, vknjižene v korist Republike Slovenije, št. 4935-1/2014-1 z dne 8. 12. 2014, pojasnilo GFU: Izvajanje 126.a člena Zakona o davčnem postopku, št. 0100-4545/2013-11 z dne 27. 5. 2015, navodilo GFU: Odlog izvršbe na nepremičnine ter usmeritve za delo GFU, št. 4935-856/2016-15 z dne 23. 1. 2017 in Postopki zavarovanja in izvršbe na nepremično premoženje, št. 493-186/2017-14 z dne 18. 7. 2017.

(DT)

Z namenom optimizacije in pohitritve izvajanja nalog na področju zavarovanja in izvršb na nepremičninah je Finančna uprava 29. 3. 2021 posodobila Uporabniški priročnik za izvršbo in zavarovanje na nepremičnine in delež družbenika v sistemu eDIS – IZV¹⁵³.

Lastništvo nepremičnin je Finančna uprava preverjala (DT) (DT) Prav tako si je v letu 2017 zagotovila tudi dostop do (DT) (DT)

Finančna uprava je med revizijo navedla, da je bila v letu 2022 s strani Sektorja za izvršbe podana pobuda za vzpostavitev masovnega poizvedovanja po lastništvu (DT) (DT) Rešitev je v fazi izdelave.

Ukrep Finančne uprave

Finančna uprava je z 8. 1. 2024 posredovala v produkcijsko okolje eDIS – IZV programsko rešitev pridobivanja podatkov (DT) (DT), ter s tem zagotovila hitrejše pridobivanje podatkov o lastništvu oziroma prenosu lastništva nepremičnin (DT) (DT)

Z ZDavP-2G je bila dopolnjena določba 148. člena ZDavP-2, ki ureja institut poročstva in možnost uveljavljanja neplačanih davčnih obveznosti dolžnika tudi od drugih oseb po upravni poti. Razširjen je bil krog oseb, ki v primeru prenosa premoženja dolžnika nastopajo kot poroki za plačilo davčnih obveznosti.

Dodatno pa je bil z isto novelo določen tudi posebni – daljši rok za vložitev izpodbojne tožbe pred sodiščem v primeru, ko gre za odsvojitve premoženja z namenom izogniti se plačilu davka (2 leti oziroma 5 let namesto splošnih rokov 1 leto in 3 leta).

¹⁵² (DT) (DT)

¹⁵³ Verzija 3, št. 493-60/2021-1. Dopolnitve aplikativne podpore v delu, ki se nanaša na optimizacijo pri podpisovanju seznama izvršilnih naslovov, dopolnitev dokumentov (kot na primer umik predloga za davčno izvršbo na dolžnikove nepremičnine, obvestilo o plačilu sredstev v zadevi Prijave terjatev na razdelitveni narok, predlog za davčno izvršbo, predlog za davčno izvršbo s pristopom k že začeti izvršbi ter predlog za zavarovanje), dopolnitev rekapitulacije dolga na korespondencah procesa izvršbe in zavarovanja na nepremičnine in delež družbenika ter na korespondenci Seznam izvršilnih naslovov (zaradi pravilnega nadaljnega obrestovanja na sodišču).

¹⁵⁴ (DT) (DT)

V letu 2014 so bile izdane usmeritve Predlogi za izboljšanje delovnih procesov na področju odmere davkov, povezanih z odsvojitvami nepremičnin, (DT)

155 (DT)

Že v letu 2013 so bile vzpostavljene tudi dodatne notranje kontrole z namenom učinkovite izvedbe zahtevnejših ukrepov uveljavljanja davčnega dolga, in sicer prek tako imenovane delovne skupine VDIZP¹⁵⁶.

2.4.2 Upoštevanje priporočil računskega sodišča za izboljšanje postopka izvršbe

Finančni upravi smo v okviru izvedene revizije za leto 2013 podali več priporočil za izboljšanje poslovanja v delu, ki se nanaša na izvršbo. Priporočila in aktivnosti za izboljšanje poslovanja, ki jih je Finančna uprava izvedla v obdobju od leta 2013 do izdaje revizijskega poročila, so predstavljena v nadaljevanju.

2.4.2.1 Dostop do zunanjih virov podatkov

Informacijski sistem je v letu 2013 omogočal zgolj dostop do omejenega števila notranjih in zunanjih podatkovnih virov. Finančna uprava namreč v okviru procesa priprave na postopek izvršbe proučuje, kakšna sredstva oziroma kakšen nabor sredstev davčne izvršbe bo uporabljen zoper davčnega dolžnika, pri tem pa se opira na razpoložljive podatke iz evidenc izvršbe, davčnega knjigovodstva in podatkov o posameznem dolžniku.

Informacijska podpora izvršbi eDIS – IZV omogoča samodejno predlaganje načinov davčne izvršbe ob upoštevanju načel in podatkov o (DT)

(DT) ter na podlagi poslovnih pravil in odločitev ovrednoti ter profilira davčnega dolžnika za najustreznejši način izvedbe izvršbe.

Do konca leta 2013 so zaposleni na področju davčne izterjave, izvršb in davčnih preiskav večino podatkov, ki so jih potrebovali pri svojem delu, pridobivali z nestrukturiranim iskanjem po različnih evidencah, v nekaterih primerih celo s pisnimi poizvedbami pri bankah in hranilnicah v Sloveniji, kar je po naši oceni predstavljalo tveganje zamud in s tem uspešnosti postopkov izterjave.

¹⁵⁵ Dopis št. 4236-12/2014-1 z dne 3. 12. 2014.

¹⁵⁶ Dopis št. 060-174/2014-157; Kratica VDIZP je okrajšava za vzpostavitev dodatnih instrumentov zaščite položaja Finančne uprave kot upnika.

Za dostope do nekaterih informacijskih baz podatkov je bilo treba predhodno pridobiti geslo (DT) [redacted] (DT) oziroma zanje pisno zaprositi.

Finančni upravi smo priporočili, naj zagotovi čim hitrejši dostop do zunanjih virov podatkov, ki jih potrebuje za hitrejšo izterjavo davčnega dolga, ter prouči možnost zagotovitve neposrednega dostopa do zunanjih virov podatkov, kjer je prenos podatkov v informacijsko podprto sistem izvršbe potekal ročno.

Finančna uprava je navedeno priporočilo upoštevala, saj je že v letu 2015 sprejela spremembo Uredbe o registru neposestnih zastavnih pravic in zarubljenih premočnin¹⁵⁷, na podlagi katere lahko poda predlog za vpis rubeža oziroma neposestne zastavne pravice na premočninah s pomočjo informacijskega sistema AJNES in ne več s pošiljanjem pisnih vlog. S sprejetjem nove Uredbe o registru neposestnih zastavnih pravic in zarubljenih premočnin¹⁵⁸ v letu 2020 pa je Finančna uprava lahko neposredno vpisala zastavno pravico v register. Vzpostavljeni sta bili tudi elektronska izmenjava (DT) [redacted] (DT) in izmenjava (DT) [redacted] (DT), na podlagi katerih Finančna uprava lahko stopnjuje ukrepe izvršbe. V letu 2019 je Finančna uprava v eDIS – IZV vgradila masovno poizvedovanje po (DT) [redacted] (DT), ki se uporabljajo v postopkih davčne izvršbe na terjatve¹⁶². Finančna uprava je evidenco (DT) [redacted] (DT), ter v letu 2020 posebej za izvršbo izdelala masovni iskalnik po lastništvu (DT) [redacted] (DT).

¹⁵⁷ Uradni list RS, št. 87/15.

¹⁵⁸ Uradni list RS, št. 85/20.

¹⁵⁹ (DT) [redacted] (DT)

¹⁶⁰ (DT) [redacted]

(DT) [redacted]

¹⁶¹ (DT) [redacted] (DT)

¹⁶² Dopis Finančne uprave, št. 493-124/2019-1 z dne 21. 11. 2019. Prednosti takšnega načina pridobivanja podatkov so:

[redacted] (DT) [redacted]

[redacted] (DT)

¹⁶³ (DT) [redacted] (DT)

V letu 2020 je Finančna uprava v postopkih davčne izvršbe na denarne terjatve dolžnika uporabila¹⁶⁴ tudi (DT) [redacted] (DT)

Finančna uprava je v letu 2021 v sistemu za izvršbo izdelala masovno poizvedovanje po podatkih (DT) [redacted] (DT), prek sistema, ki je bil izdelan posebej za Finančno upravo za področje izvršbe¹⁶⁷. Finančna uprava je v procesu dogovarjanja z (DT) [redacted] (DT), ki se bodo uporabljali v postopkih davčne izvršbe na denarne terjatve.

Finančna uprava je izvedla dodatne optimizacije pri pridobivanju oziroma uporabi podatkov za potrebe priprave zaprosil za mednarodno upravno pomoč pri izterjavi, in sicer je bila v letu 2018 za namene mednarodne izterjave v IDIS vzpostavljena (DT) [redacted]

[redacted]¹⁷⁰ (DT), v letu 2019 pa je bil zagotovljen tudi (DT) [redacted]

(DT) Zaradi manjših popravkov je bila produkcijska uporaba v celoti zagotovljena v maju 2023. Aprila 2022 je bil v sistemu eDIS – IZV vzpostavljen tudi nov IZV proces "IZV12 Mednarodna upravna pomoč", ki omogoča sistemsko pripravo zaprosil za mednarodno izterjavo davščin. Sistemsko pripravo zaprosil ima vgrajene številne notranje kontrole glede na zahteve Evropske komisije pri pošiljanju zaprosil (zahteve aplikacije eFCA – evropska aplikacija za posredovanje zaprosil v okviru mednarodne upravne pomoči, ki jo uporabljajo vse države članice EU), ki bistveno skrajšajo čas priprave zaprosila. V avgustu 2022 so bile v okviru IZV procesa pripravljene tudi korespondence za zaprosila za podatke, vročitev in zavarovanje. V letu 2023 je bil proces dopolnjen tudi s sistemsko pripravo predlogov za mednarodno izterjavo prispevkov, ki jih Finančna uprava posreduje nosilcem socialne varnosti, ti pa jih prek posebne evropske aplikacije posredujejo drugim državam članicam EU.

¹⁶⁴ Dopis Finančne uprave, št. 493-93/2020-1 z dne 5. 8. 2020.

¹⁶⁵ (DT) [redacted] (DT)

¹⁶⁶ (DT) [redacted] (DT)

¹⁶⁷ Dopis Finančne uprave, št. 0100-45/2020-24 z dne 12. 10. 2021.

¹⁶⁸ (DT) [redacted] (DT)

¹⁶⁹ (DT) [redacted] (DT)

¹⁷⁰ Dopis Finančne uprave, št. 4937-583/2018-2 z dne 23. 8. 2018.

Z navedenimi aktivnostmi je Finančna uprava prispevala k hitrejšemu dostopu do podatkov o dolžnikih ter s tem izboljšala učinkovitost izvršbe davčnega dolga.

2.4.2.2 Davčni dolžniki kot prejemniki javnih sredstev

Pri izvedbi revizije za leto 2013 smo v nekaj primerih ugotovili, da so davčni zavezanci, ki so izkazovali davčni dolg, prejeli javna sredstva. Davčni dolžniki so prejeli sredstva iz javnega sektorja bodisi kot plačila za opravljeno delo bodisi v obliki raznih pomoči.

Finančni upravi smo priporočili, naj Ministrstvu za finance predlaga, da zagotovi sistem poročanja, ki bo omogočal preverjanje morebitnega davčnega dolga izvajalcev in dobaviteljev še preden bodo ti iz proračuna prejeli plačilo za opravljeno delo. Finančna uprava je v letu 2016 Ministrstvu za finance posredovala dopis¹⁷¹, v katerem je predlagala sprejem ukrepov za obvladovanje davčnega dolga, in predlog, naj vlada sprejme sklep, s katerim se organom javne uprave naloži obveznost, da pred izplačilom proračunskih sredstev preverijo, ali je upravičenec dolžnik, ter o tem obvestijo Finančno upravo. Finančna uprava podatke pridobiva iz (DT) [REDACTED]

(DT) Prav tako je bil na pobudo Finančne uprave in Ministrstva za finance v interventnih zakonih, sprejetih v letih 2020 in 2021, za pridobitev posameznih pravic določen pogoj poravnanih obveznih dajatev in predloženih davčnih obračunov za predhodno obdobje. Finančna uprava je tako upoštevala dano priporočilo.

2.4.2.3 Preprečevanje zlorabe navideznega poslovanja družbe

Finančna uprava lahko predlaga izbris družbe iz sodnega registra po skrajšanem postopku (brez likvidacije), kadar Finančna uprava uspe dokazati, da podjetje ne posluje, kljub temu da podjetnik zaradi različnih razlogov ohranja podjetje pri življenju (oddaja bilance na AJPes oziroma na naslovu družbe sprejema uradne pošiljke). V skladu s 1. in 2. točko drugega odstavka 427. člena Zakona o finančnem poslovanju, postopkih zaradi insolventnosti in prisilnem prenehanju¹⁷² (v nadaljevanju: ZFPPIPP) je izbrisni razlog podan, če družba v 2 zaporednih poslovnih letih ni predložila svojega letnega poročila APes zaradi objave po prvem ali drugem odstavku 58. člena Zakona o gospodarskih družbah ali podatkov iz letnega poročila za namene iz prvega odstavka 59. člena Zakona o gospodarskih družbah oziroma če je kot njen poslovni naslov v sodni register vpisan naslov, na katerem ne sprejema uradnih poštnih pošiljk ali je na tem naslovu neznana oseba, na katerem je objekt, katerega lastnik je druga oseba, ki ji ni dala dovoljenja za poslovanje na tem naslovu ali ki ne obstaja.

Finančni upravi smo priporočili, naj predlaga Ministrstvu za finance, da prouči možnosti za spremembo oziroma dopolnitev zakonodaje, ki ureja področje finančnega poslovanja, postopkov

¹⁷¹ Dopis Ukrepi za učinkovitejše obvladovanje davčnega dolga, št. 426-15/2015-37 z dne 3. 3. 2016.

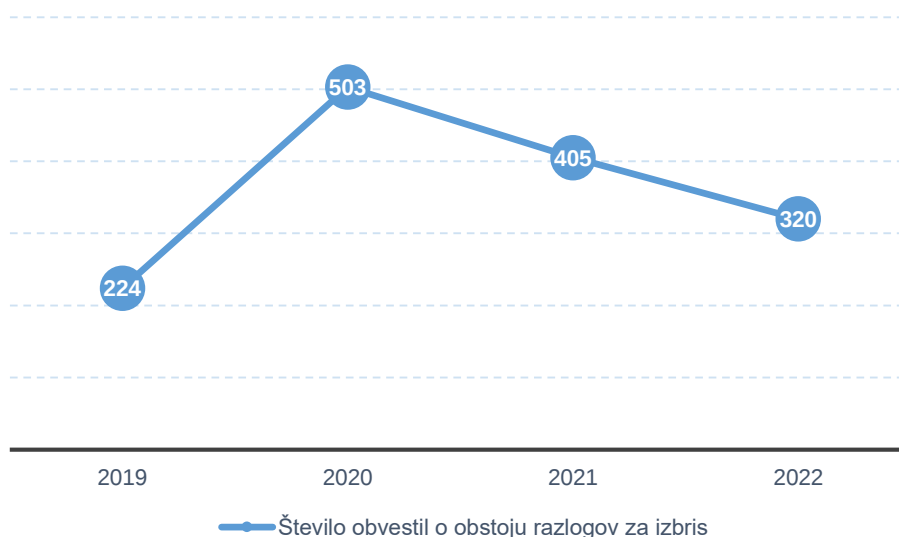
¹⁷² Uradni list RS, št. 176/21 – uradno prečiščeno besedilo, 178/21 – popr., 196/21 – odl. US, 157/22 – odl. US, 35/23 – odl. US in 57/23 – odl. US.

zaradi insolventnosti in prisilnega prenehanja v zvezi s preprečitvijo zlorab, ki izhajajo iz navideznega poslovanja družb.

Finančna uprava je v letu 2016 priporočilo upoštevala na način, da je Ministrstvu za finance poslala predlog za spremembe ZFPPIPP v delu, ki se nanaša na dodatni izbrisni razlog. Finančna uprava je naslovila predlog, ki je med drugim vključeval širitev domnev o obstoju izbrisnega predloga z alternativno okoliščino, da se kot domneva za obstoj izbrisnega razloga iz 1. točke prvega odstavka 427. člena ZFPPIPP določi tudi dejstvo, da gospodarska družba neprekinjeno v obdobju 12 mesecev nima prilivov na račun oziroma nima odprtega računa pri ponudniku plačilnih storitev. Predlog Finančne uprave v sprejetem ZFPPIPP-G ni bil upoštevan. V letu 2020 je Finančna uprava podala predlog, da se v zakonski institut izbriše brez likvidacije vključi možnosti izbriša družb, ki nimajo odprtega transakcijskega računa, kar v ZFPPIPP-H¹⁷³ prav tako ni bilo upoštevano.

Finančna uprava vseskozi preverja obstoj obstoječih zakonskih domnev ter obvešča sodišča v primeru podanih razlogov za izbris.

Slika 17 Število posredovanih obvestil o obstoju razlogov za izbris po letih



Vir: podatki Finančne uprave.

Število danih obvestil o obstoju razlogov za izbris se je do leta 2020 povečevalo, v letih 2020 in 2021 pa se je število obvestil znižalo predvsem zaradi veljavnosti interventnih ukrepov zaradi epidemije nalezljive bolezni covid-19, ki so močno omejevali postopke davčne izvršbe. Vzpostavljen informacijski sistem eDIS – IZV z uporabo poslovnih pravil omogoča pridobitev seznama potencialnih kandidatov, ki so lahko pravne osebe in fizične osebe z dejavnostjo, za začetek postopka izbriša, z dodatno programsko podporo v okviru eDIS pa je Finančna uprava podprla tudi izdajo obvestil o ugotovitvi razlogov za izbris.

¹⁷³ Uradni list RS, št. 102/23.

Finančna uprava je pripravila tudi Priročnik za poizvedbe po kandidatih za stečaj in izbris ter izdajo predlogov za začetek postopka stečaja in izbrisa v sistemu eDIS – IZV¹⁷⁴ ki uporabnika napotuje, kako pridobiti seznam vseh potencialnih kandidatov za začetek stečajnega postopka ter kreirati predlog za stečaj.

2.4.2.4 Spremljanje pravnoorganizacijskih sprememb družb ter njihovih družbenikov in odgovornih oseb

Številne družbe, ki so davčni dolžniki, se na različne načine izogibajo plačilu davčnega dolga. Med načine oteževanja izterjave davčnega dolga sodijo tudi pravnoorganizacijske spremembe družb, pripojitve, prevzemi, menjava družbenikov ter odgovornih oseb.

Finančni upravi smo priporočili, naj zagotovi sprotno spremljanje pripojitev oziroma prevzemov družb ter sprememb družbenikov in njihovih odgovornih oseb, zlasti ko družbeniki ali odgovorne osebe postanejo tuji državljani.

Sprotno spremljanje statusnih sprememb družb (pripojitve, prevzemi, združitve) je Finančna uprava zagotovila z dopolnitvijo (DT) [redacted] (DT) v letu 2017. (DT) [redacted] (DT)

V postopku individualne obravnave dolžnika v okviru postopka izvršbe Finančna uprava opravi (DT) [redacted] (DT) in preveri vse podatke o dolžniku, vključno s podatki o spremembah zastopnikov, spremembah družbenikov zaposlenih, poslovnih enotah in druge razpoložljive podatke. Statusne spremembe dolžnikov se preverijo tudi masovno, (DT) [redacted]

¹⁷⁶ (DT) Finančna uprava je z navedenimi aktivnostmi upoštevala naše priporočilo ter pristopila k aktivnemu spremljanju pripojitev oziroma prevzemov družb ter sprememb družbenikov in njihovih odgovornih oseb.

2.4.2.5 Pooblastila uradnim osebam Finančne uprave

Finančna uprava je že v letu 2013 ocenila, da davčni izterjevalci nimajo ustreznih pooblastil, zlasti pooblastil, da lahko začasno odredijo prepoved opravljanja dejavnosti. S tem pooblastilom bi se davčnim izterjevalcem omogočila izvedba operativnih dejanj v postopku rubeža, ko dolžnik kljub prepovedi uporablja zarubljene premočnine. Hkrati bi se dolžniku onemogočilo izvajanje nezakonitih dejanj v času trajanja postopka davčne izvršbe. Poleg tega prepoved opravljanja dejavnosti dolžniku onemogoča poslovanje za čas izvedbe rubeža. ZDavP-2 v 22. točki prvega odstavka 397. člena določa, da se dolžnik kaznuje z globo, če zarubljene premočnine uporablja brez dovoljenja davčne uprave

¹⁷⁴ Št. 4293-182/2019-2 z dne 20. 5. 2020.

¹⁷⁵ (DT) [redacted] (DT)

¹⁷⁶ Uporabniški priročnik št. 4290-437/2017-6 z dne 27. 10. 2017.

oziroma finančne uprave, pri čemer pa davčna uprava v letu 2013 z globo ni kaznovala nobenega dolžnika.

Finančni upravi smo priporočili, naj prouči možnosti za dopolnitev zakona, ki ureja finančno službo, na podlagi katere se davčnim izterjevalcem dodeli pooblastilo za začasno prepoved opravljanja dejavnosti davčnega zavezanca. V letu 2014 je bil sprejet ZFU, ki je v 14. in 37. členu določil navedeno pooblastilo uradnim osebam Finančne uprave, in sicer inšpektorjem, carinikom in preiskovalcem. Pri izvajanju tega pooblastila sodelujejo tudi davčni izterjevalci. Finančna uprava je z namenom enotnega in učinkovitega izvajanja tega pooblastila pripravila Priročnik za izvajanje pooblastila prepovedi opravljanja dejavnosti, zapečatenja poslovnih prostorov, dokumentov in predmetov¹⁷⁷, v katerem so bili določeni podrobnejši pogoji za uporabo tega pooblastila in določen način sodelovanja NOE Finančne uprave. Navedeni ukrepi so se v večjem obsegu začeli uporabljati že v letu 2016.

2.4.2.6 Preveritev izvajanja procesa izvršbe

Na študijah primerov smo preverili, ali je Finančna uprava z ukrepi, ki jih je v obliki načrta aktivnosti navedla v odzivnem poročilu, v večji meri zagotovila uporabo vseh načinov izvršbe in ali je z njimi prispevala k stopnjevanju pritiska na davčne dolžnike. Pri tem smo se osredotočili na vprašanje, ali je Finančna uprava uporabljala vse načine izvršbe, ki so določeni z ZDavP-2, z namenom poplčila davčnega dolga. V pregled so bili vzeti nekateri davčni dolžniki, katerih davčni dolg je Finančna uprava odpisala zaradi absolutnega ali relativnega zastaranja, zaradi izbrisa družbe iz sodnega registra brez likvidacije, po zaključenem stečaju družbe, ter davčni dolžnik, katerega dolg je Finančna uprava odpisala po preteku absolutnega zastaralnega roka po tem, ko s prodajo nepremičnine dolžnika ni uspela s kupnino pokriti celotnega davčnega dolga.

V navedenih primerih smo ugotovili, da je bila Finančna uprava aktivna pri uporabi vseh načinov izvršbe, ki so določeni z ZDavP-2. Pri izvrševanju svojih pooblastil in uporabi ukrepov davčne izvršbe je postopno stopnjevala ukrepe davčne izvršbe, s tem pa je stopnjevala tudi pritisk na davčne dolžnike. V enem primeru je bila ugotovljena pomanjkljivost v ravnanju Finančne uprave, ki pa se ni odrazila v učinku pri izterjavi davčnega dolga. Finančna uprava je morala davčnemu zavezancu odpisati davčni dolg iz naslova neplačanih glob zaradi relativnega zastaranja pravice do izterjave glob, ker s postopkom davčne izvršbe ni pričela v roku, ki ga določa 44. člen Zakona o prekrških¹⁷⁸. Ta določa, da se v primeru glob izrečene sankcije za prekršek ne smejo začeti izvrševati, če pretečeta 2 leti od dneva, ko je odločba, s katero je bila sankcija izrečena, postala pravnomočna (prvi odstavek), pri čemer zastaranje pretrga vsako dejanje organa, pristojnega za postopek o prekršku ali za izvršitev, ki meri na izvršitev sankcije. Po vsakem pretrganju začne teči zastaranje znova, vendar pa se sankcije ne smejo začeti izvrševati po preteku 4 let od dneva, ko je odločba, s katero je bila sankcija izrečena, postala pravnomočna (tretji odstavek). Ker davčni dolžnik ni imel odprtega transakcijskega računa in je bilo začeti več postopkov izbrisa družbe iz sodnega registra brez likvidacije, Finančna uprava v tem obdobju ni izvajala ukrepov davčne izvršbe, ki bi pretrgali zastaralni rok. Ker vodenje postopka izbrisa družbe iz sodnega registra brez likvidacije ni okoliščina, ki ima za posledico

¹⁷⁷ Št. 060-10029/2015-1 z dne 6. 10. 2015.

¹⁷⁸ Uradni list RS, št. 29/11 – uradno prečiščeno besedilo, 21/13, 111/13, 74/14 – odl. US, 92/14 – odl. US, 32/16, 15/17 – odl. US, 73/19 – odl. US, 175/20 – ZIUOPDVE in 5/21 – odl. US; (DT) [REDACTED] (DT)

zadržanje zastaranja, je v vmesnem času teh postopkov potekel 2-letni zastaralni rok. Finančna uprava je zoper dolžnika vodila številne postopke davčne izvršbe, in sicer kar 11 postopkov na denarna sredstva in 6 postopkov na premoženje, pri čemer sta bila zadnja dva postopka neuspešna oziroma zaključena z ugotovitvijo, da dolžnik nima rubljivega premoženja. Ne glede na navedeno ocenjujemo, da Finančna uprava ne sme dopustiti relativnega zastaranja davčnega ali nedavčnega dolga, saj se tako odpove možnosti morebitnega poplčila dolga v obdobju do njenega absolutnega zastaranja.

V več primerih je bilo ugotovljeno, da je Finančna uprava dolg dolžnika zavarovala z vpisom zastavne pravice na nepremičninah. V enem primeru je bilo ugotovljeno, da je Finančna uprava sicer ustrezno zavarovala davčni dolg z vpisom zastavne pravice na nepremičninah, predlog za izvršbo na nepremičninah pa je bil vložen relativno pozno, in sicer po 9 letih od nastanka prvega dolga oziroma izdaje prvega sklepa za izvršbo na dolžnikova denarna sredstva¹⁷⁹ oziroma po 5 letih od zavarovanja dolga z vpisom zastavne pravice na nepremičninah¹⁸⁰.

Pojasnilo Finančne uprave

Nepremičnina je bila tržno nezanimiva (kmetijska in gozdna zemljišča) z delnimi omejitvami pri pravnem prometu, hkrati pa dolžnik ni bil izključni lastnik. Predlog za izvršbo na nepremičnini je bil podan dobro leto pred potekom 10-letnega absolutnega zastaralnega roka, s čimer je bilo doseženo, da na podlagi 126.a člena ZDavP-2 davčna obveznost, ki je bila zavarovana s hipoteko, po poteku 10 let od dneva, ko je prvič začela teči, ni prenehala.

V drugem primeru pa je bilo ugotovljeno, da je Finančna uprava predlog za izvršbo na nepremičnini vložila po 8 letih od izdaje predloga za zavarovanje na nepremičnini¹⁸¹. V tem primeru je bila vložitev predloga odvisna od predhodne pridobitve ustreznega pravnomočnega izvršilnega naslova za izterjavo v pravnem postopku, ko je davčni dolžnik predhodno del svojega premoženja prepisal na sorodnike in je bilo zato treba ugotoviti in določiti njegov delež na skupnem premoženju. Finančna uprava je v letu 2013 posredovala predlog za vložitev tožbe Državnemu odvetništvu Republike Slovenije, tožba pa je bila vložena šele v letu 2016.

Finančna uprava je prav tako v enem primeru sklep o izvršbi na denarne terjatve dolžnika¹⁸² izdala po več kot 6 letih od seznaitve z dejstvom, da je davčni dolžnik imetnik terjatve do fizične osebe na podlagi ustne posojilne pogodbe. Finančna uprava izvršbe na denarno terjatev iz naslova posojila po ustni posojilni pogodbi vse do leta 2019 ni mogla začeti, saj davčni dolžnik ni razpolagal z dokazi o obstoju terjatve niti ni sprožil sodnega postopka za njeno uveljavitev. Dokaz o obstoju terjatve je posojilodajalec kot davčni dolžnik pridobil šele v letu 2019, ko je sodba postala pravnomočna.

179 (DT) [redacted] (DT)

180 (DT) [redacted] (DT)

181 Finančna uprava je postopek zavarovanja na nepremičninah v lasti dolžnika izvedla 29. 4. 2011 ((DT) [redacted] (DT)). (DT) [redacted]

[redacted] (DT)

182 (DT) [redacted] (DT).

Ocenjujemo, da je bila Finančna uprava v pregledanih primerih v primerjavi z letom 2013 bolj aktivna pri uporabi vseh načinov izvršbe, ki so določeni z ZDavP-2, saj je s številnimi ukrepi davčne izvršbe poskušala izterjati davčni dolg, sama uspešnost izterjave pa je bila v večini primerov odvisna od rubljivega premoženja davčnih dolžnikov. Tako iz analiz podatkov Finančne uprave kot tudi iz navedenih primerov je razvidno, da se Finančna uprava v večji meri poslužuje zavarovanja davčnega dolga z vpisom zastavne pravice na nepremičninah, kot smo to ugotavljali pri reviziji iz leta 2013. V približno enaki meri pa so iz primerov razvidne zlorabe davčnih zavezancev, ki jih Finančna uprava rešuje s predlogi za spreminjanje davčne zakonodaje.

3. Mnenje

Revidirali smo učinkovitost poslovanja Finančne uprave Republike Slovenije v letih 2020 in 2021 v delih, ki se nanašajo na izvajanje finančnih nadzorov, finančnih preiskav in izvršb.

Menimo, da je bila Finančna uprava pri izvajanju finančnih nadzorov, finančnih preiskav in izvršb **delno učinkovita**.

Finančna uprava je za revizijsko obdobje sprejela načrta nadzorov, pri čemer ni imela sprejetega internega akta, v katerem bi imela opisan postopek sprejemanja načrta za finančni nadzor. (DT) [REDACTED] (DT). Finančna uprava izvajanje načrta finančnega nadzora spremlja med letom, kar ji omogoča prilagajanje načrta finančnega nadzora bistveno spremenjenim okoliščinam. Proces načrtovanja je ločen za vsako izmed področij in upošteva kadrovske vire, področja ter tveganost področij oziroma prioritete. Pri načrtovanju finančnega nadzora se na področju davkov število nadzorov po posameznem davku določi glede na delež posameznega davka v javnofinančnih prihodkih, (DT) [REDACTED]

(DT)

Eden izmed virov informacij, na podlagi katerih Finančna uprava oblikuje predloge tako za izbor zavezancev za finančne nadzore kot tudi finančne preiskave, so prejete prijave. Te se evidentirajo v evidenci prejetih prijav. (DT) [REDACTED]

(DT)

(DT)

(DT) Finančna uprava postopka

spremljanja in poročanja o izvajanju finančnega nadzora nima predpisanega. Ne glede na to pa

Finančna uprava spremlja izvajanje finančnih nadzorov, jih analizira ter preverja njihove rezultate ter o tem poroča vodstvu v letnem poročilu.

Finančna uprava je finančne preiskave izvajala na podlagi Zakona o finančni upravi **(DT)**



(DT)

Pri ponovljenih postopkih odmere davka od nenapovedanih dohodkov bi Finančna uprava v skladu s sodbo ustavnega sodišča in kasneje v skladu s sodbo vrhovnega sodišča za obdobje odmere davka lahko upoštevala daljše obdobje, in sicer obdobje, ki bi vključevalo tudi leti 2009 in 2010. S tem bi Finančna uprava po našem mnenju lahko izkazala večji prirast premoženja in posledično tudi večjo davčno osnovo. Finančna uprava je vsako finančno preiskavo evidentirala v evidenco finančnih preiskav skupaj s spremljajočimi podatki o posamezni preiskavi. Finančna uprava spremlja izvajanje preiskav ter tudi opravlja določene analize rezultatov, kljub temu da postopek spremljanja in analiziranja ni predpisan.

Od Finančne uprave smo v okviru izvedene revizije uspešnosti izterjave davka od dohodkov pravnih oseb v letu 2013 zahtevali odzivno poročilo, v katerem je morala Finančna uprava izkazati aktivnosti za izboljšanje poslovanja v delu, ki se nanaša na izvršbo, ter podali več priporočil. Finančna uprava je do zaključka revizijskega obdobja izvedla vse aktivnosti za izboljšanje poslovanja ter upoštevala

priporočila za izboljšanje poslovanja. Med drugim je uredila postopek priprave in sprejemanja poslovnih pravil ter zagotovila beleženje sprememb parametrov profiliranja. Za zagotavljanje pravočasnosti izvedbe ukrepov je v informacijskem sistemu za izvršbo vzpostavila dodatne notranje kontrole, ki opozarjajo na izvedbo ukrepov izvršbe. Tako je med drugim uvedla mesečno preverjanje, ali so bile zapadle terjatve iz davčnega knjigovodstva predane v izvršbo, redno spremljanje dinamike izvajanja ukrepov izvršbe za parcialna področja in nadzor nad postavljenimi statusi "zadržano". Na pobudo Finančne uprave je bila uzakonjena obveznost davčnega organa, da zavaruje pričakovano davčno obveznost, ki presega 50.000 EUR, še pred izdajo odločbe. Pri tem je bila uzakonjena tudi možnost zavarovanja pričakovane davčne obveznosti s predznambo zastavne pravice na dolžnikovi nepremičnini ali na pravici, vknjiženi na nepremičnini (pogojni vpis v zemljiški knjigi, ki obvelja, če se pozneje upraviči). Z namenom pohitritve preverjanja (DT)

(DT)

(DT) Lastništvo nad nepremičninami je preverjala

(DT)

(DT) Prav tako je zagotovila dostop do (DT)

(DT) Med drugim je vzpostavila (DT)

(DT), na podlagi katerih lahko stopnjuje ukrepe izvršbe. Menimo, da je bila Finančna uprava v pregledanih primerih odpisov dolga v primerjavi z letom 2013 bolj aktivna pri uporabi vseh načinov izvršbe, ki so določeni z Zakonom o davčnem postopku, saj je s številnimi ukrepi davčne izvršbe poskušala izterjati davčni dolg, sama uspešnost izterjave pa je bila v večini primerov odvisna od rubljivega premoženja davčnih dolžnikov. Pri izvrševanju svojih pooblastil in uporabi ukrepov davčne izvršbe je postopno stopnjevala ukrepe davčne izvršbe, s tem pa je stopnjevala tudi pritisk na davčne dolžnike. Zlorabe davčnih dolžnikov oziroma njihovo izogibanje poplačilu davčnega dolga Finančna uprava rešuje s predlogi za spreminjanje davčne zakonodaje oziroma z uvedbo novih določb, ki otežujejo izogibanje plačilu davkov, ter s predlogi za spreminjanje druge zakonodaje, ki ureja delovanje podjetij.

4. Priporočila

Finančni upravi Republike Slovenije priporočamo, naj:

- nadaljuje z integracijo računalniških programov, tako da se bo vsak podatek v informacijski sistem vnesel samo enkrat.

Pravni pouk

Tega poročila na podlagi tretjega odstavka 1. člena Zakona o računskem sodišču ni dopustno izpodbijati pred sodišči in drugimi državnimi organi.

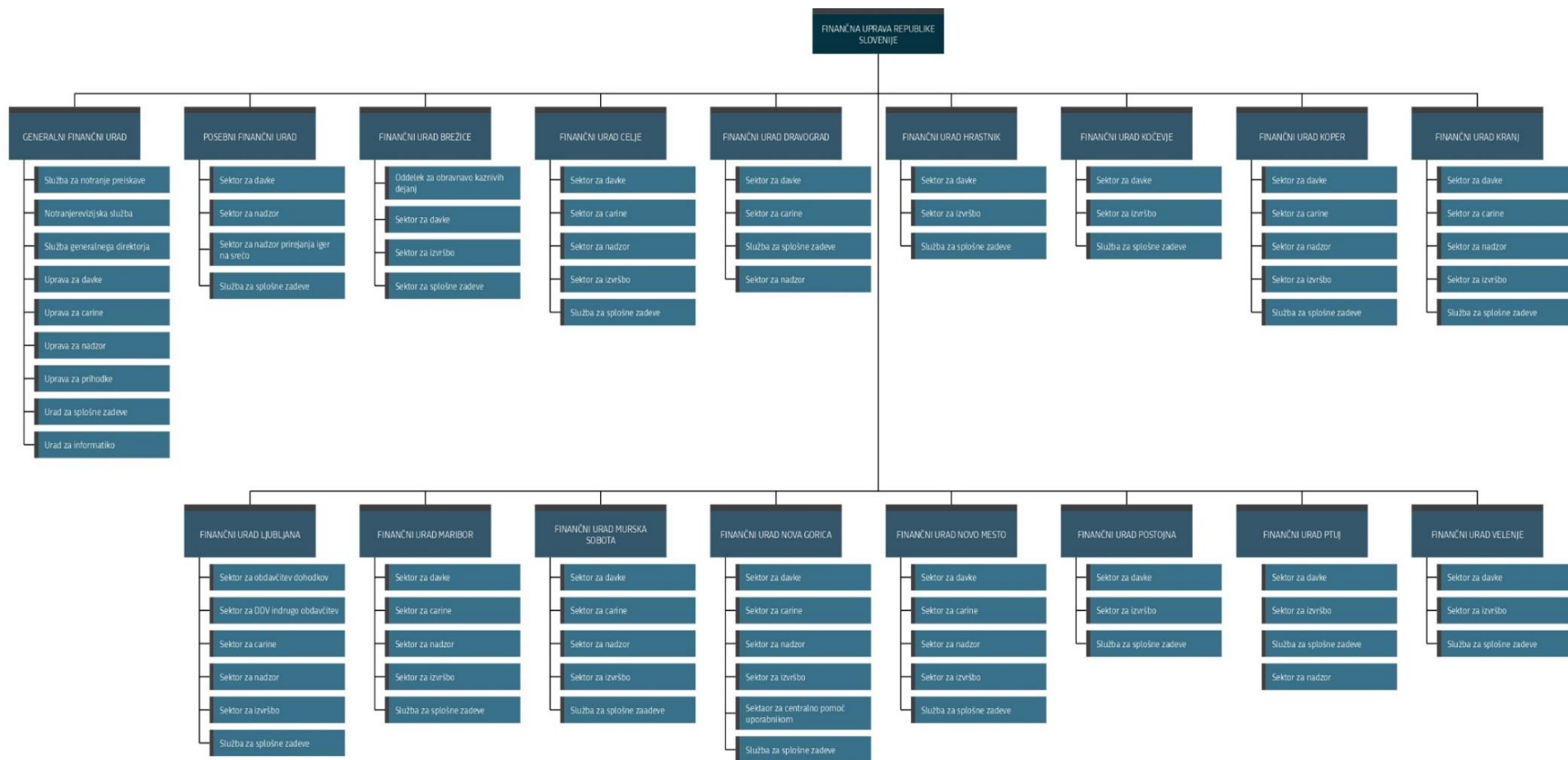
Mag. Maja Bilbija,
prva namestnica predsednice

Vročiti:

1. Finančni upravi Republike Slovenije;
2. mag. Ivanu Simiču;
3. dr. Simonu Starčku;
4. Ireni Nunčič;
5. Petru Jenku;
6. Državnemu zboru Republike Slovenije.

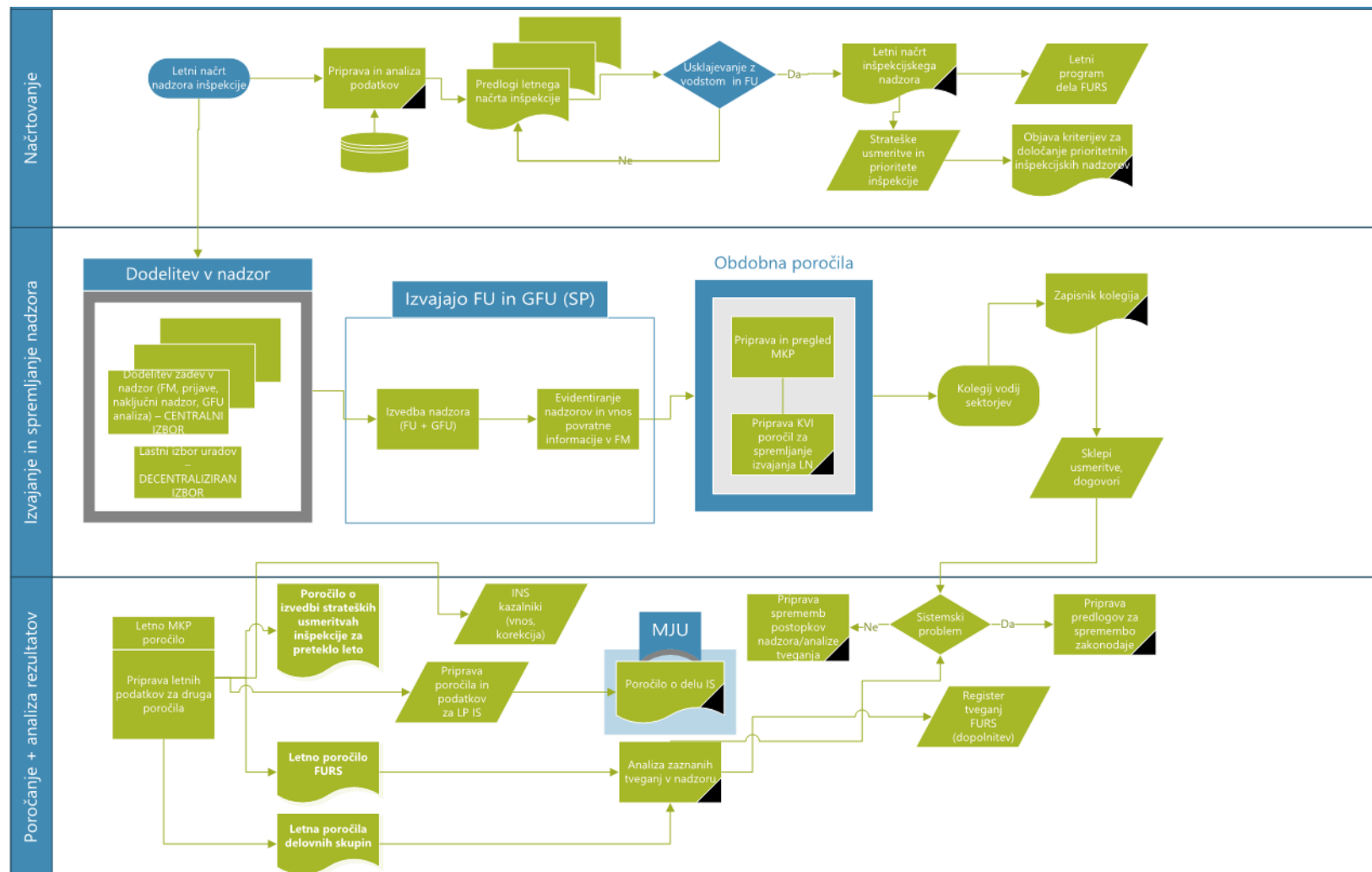
5. Priloge

Priloga 1 Organigram Finančne uprave (stanje na dan 2. 10. 2023)



Vir: podatki Finančne uprave.

Priloga 2 Diagram poteka načrtovanja in izvajanja inšpekcijskega nadzora



Vir: podatki Finančne uprave.

*Bdimo nad potmi
javnega denarja*

Računsko sodišče Republike Slovenije
The Court of Audit of the Republic of Slovenia
Slovenska cesta 50, 1000 Ljubljana, Slovenija
tel.: +386 (0) 1 478 58 00
sloaud@rs-rs.si
www.rs-rs.si