



REPUBLIKA SLOVENIJA
RAČUNSKO SODIŠČE

Revizijsko poročilo

Uspešnost izterjave davka od dohodkov pravnih oseb



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

Uspešnost izterjave davka od dohodkov pravnih oseb

Številka: 320-8/2014/53

Ljubljana, 21. junija 2016

Povzetek

Računsko sodišče je izvedlo revizijo uspešnosti Davčne uprave Republike Slovenije pri izterjavi davka od dohodkov pravnih oseb v letu 2013. Davčna uprava Republike Slovenije od 1. 8. 2014 nadaljuje z delom kot Finančna uprava Republike Slovenije.

Računsko sodišče je ocenilo, da je bila Davčna uprava Republike Slovenije v letu 2013 pri izterjavi davka od dohodkov pravnih oseb *delno uspešna*, saj davčne izvršbe v pregledanih primerih ni pričela pravočasno, pritisk na davčne dolžnike pa je stopnjevala prepočasi. Na podlagi pregledanih primerov davčnih zavezancev je bilo ugotovljeno, da so davčni uradi z davčno izvršbo v povprečju pričeli 201 dan po zapadlosti davčnega dolga, načine izvršbe pa so stopnjevali v povprečju šele 339 dni po pričetku izvršbe, zaradi česar davčni uradi pri davčni izvršbi niso bili tako uspešni, kot bi bili, če bi postopek davčne izvršbe stopnjevali hitreje. Davčni uradi v posameznih primerih niso izkoristili vseh načinov izvršb, ki jih je določal vsakokratni veljavni Zakon o davčnem postopku (niso izvedli izvršb na dolžnikovih terjatvah, niso podali predloga za izvršbo na deležih dolžnika v drugih podjetjih ter na nepremičninah, niso zavarovali davčne obveznosti), v kar 15 odstotkih pregledanih primerov pa davčni uradi niso pričeli z izvršbo davčnega dolga oziroma so v kar 25 odstotkih pregledanih primerih dopustili njegovo relativno oziroma absolutno zastaranje. Davčni uradi v letu 2013 niso izdali vseh načrtovanih sklepov o davčni izvršbi, prav tako z izvršbo niso v celoti dosegli pričakovanih poplačil davčnega dolga. V letu 2013 so tako izdali le 76,8 odstotka načrtovanih sklepov o davčni izvršbi, sicer pa je bila njihova izterjava glede na načrtovani znesek kar 90,5-odstotna.

Davčna uprava Republike Slovenije v letu 2013 na področju izterjave ni dosegla vseh zastavljenih ciljev. Ciljnih vrednosti kazalnikov iz finančnega načrta oziroma poslovne strategije, razen v enem primeru, ni preseгла. Iz poročila Davčne uprave Republike Slovenije o doseganju letnih ciljev in dejanskih rezultatov izterjave ni razvidna povezava oziroma je razvidna le delna povezava med doseženimi in načrtovanimi cilji iz finančnega načrta. Poročilo ne vsebuje jasnega opisa razlogov, zaradi katerih posamezne aktivnosti niso bile izvedene oziroma niso bile izvedene na način, da bi bili cilji doseženi.

Davčna uprava Republike Slovenije poslovne strategije ni uskladila s srednjeročnimi usmeritvami ministra, pristojnega za finance, posamezni cilji, ki jih je strategija vključevala, pa niso bili povsem ustrezni, ker je bila njihova realizacija v veliki meri odvisna od zunanjih dejavnikov. Usmeritev iz poslovne strategije Davčna uprava Republike Slovenije prav tako ni v celoti implementirala v sistem davčne izterjave. Pri načrtovanju za leto 2013 ni vključila vseh ciljev iz poslovne strategije, tistih, ki jih je vključila, pa ni določila na jasn in pregleden način, iz katerega bi bila razvidna jasna povezava med letnimi cilji in z njimi povezanimi kazalniki.

Davčna uprava Republike Slovenije je v drugi polovici leta 2011 vzpostavila informacijski sistem, ki naj bi med drugim omogočal neposreden dostop do številnih zunanjih virov podatkov, vendar pa ji je do konca leta 2013 uspelo vzpostaviti dostop le do omejenega števila notranjih in zunanjih podatkovnih virov. Informacijski sistem za podporo izvršbi 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 kot 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.

Ker informacijski sistem v letu 2013 še ni deloval optimalno, je bilo kar v tretjini pregledanih primerov ugotovljeno, da sezname izvršilnih naslovov, ki so podlaga za izdajo sklepa o davčni izvršbi, niso vsebovali celotnega davčnega dolga ali pa so vsebovali napačne podatke, kar je pomenilo, da so davčni uradi davčnim dolžnikom izdali več sklepov o davčni izvršbi ter jim tako naložili dodatne stroške, povezane z davčno izvršbo, do izvršb pa je pogosto prihajalo z zamikom. Do zamika pri izterjavi je prihajalo tudi zaradi napačnih stanj v knjigovodskih evidencah, kar je bilo ugotovljeno v treh primerih. Če je Davčna uprava Republike Slovenije davčno izvršbo izvajala na podlagi napačnih stanj v knjigovodskih evidencah, so ji zaradi tega lahko nastali dodatni stroški, kar smo ugotovili v enem primeru, ko je morala Davčna uprava Republike Slovenije davčnemu zavezancu povrniti stroške pritožbe zaradi neupravičeno izdanega sklepa o davčni izvršbi.

Ugotovili smo, da davčni uradi v petini pregledanih primerov niso pravočasno zaznali zlorab davčnih zavezancev, s katerimi so nameravali oškodovati upnike oziroma da bi v svojo korist ali v korist druge osebe zmanjšali premoženje družbe, čeprav so vedeli ali bi morali vedeti, da zaradi tega ne bodo uspeli poravnati svojih obveznosti tretjim osebam (vstopanje novih slamnatih družbenikov, tujih družbenikov, tujih odgovornih oseb oziroma zastopnikov in veriženje družb).

Davčna uprava Republike Slovenije ni bila dovolj uspešna pri obvladovanju tveganj, saj tveganj ni zaznavala v zadostni meri. Čeprav je Davčna uprava Republike Slovenije imela vzpostavljen register tveganj po posameznih procesih, kot je določeno s Strategijo in postopki obvladovanja tveganj Davčne uprave Republike Slovenije, pa register ni vključeval vseh tveganj, ki se pojavljajo pri izvršbi, kar pomeni, da Davčna uprava Republike Slovenije na tem področju ni upoštevala popolnosti opredelitve in obvladovanja tveganj.

Računsko sodišče je od Finančne uprave Republike Slovenije zahtevalo *predložitev odzivnega poročila*, v katerem mora izkazati popravljalne ukrepe, ki se morajo nanašati na vzpostavitev sistema izterjave in njenega nadzora, ki bo zagotavljal pravočasno stopnjevanje ukrepov, za čim hitrejšo izterjavo davčnega dolga, ter določitev postopka priprave in sprejemanja poslovnih pravil, ki se vnašajo v informacijski sistem za podporo izvršbi, v internem aktu Finančne uprave Republike Slovenije in beleženje vnosov in sprememb parametrov profiliranja v informacijskem sistemu za podporo izvršbi tako, da bodo iz informacijskega sistema vedno razvidni vrsta, čas in avtor spremembe.

Računsko sodišče je Finančni upravi Republike Slovenije podalo *priporočila* za izboljšanje poslovanja.

KAZALO

1. UVOD	9
1.1 OPREDELITEV REVIZIJE	9
1.2 REVIZIJSKI PRISTOP	10
1.2.1 Omejitve pri reviziji.....	11
1.3 PREDSTAVITEV REVIDIRANCA IN PODROČJA REVIZIJE	12
1.3.1 Davčna uprava Republike Slovenije oziroma Finančna uprava Republike Slovenije.....	12
1.3.2 Davčni dolg.....	15
1.3.3 DAVEK OD DOHODKOV PRAVNIH OSEB	23
1.3.4 Davčna izterjava.....	26
1.3.4.1 Ravnanja davčnega organa pred pričetkom davčne izvršbe.....	26
1.3.4.2 Postopek davčne izvršbe	27
1.3.4.3 Zavarovanje davčnega dolga	31
1.3.4.4 Davčna izvršba na denarne prejemke dolžnika.....	32
1.3.4.5 Davčna izvršba na dolžnikova denarna sredstva pri bankah in hranilnicah.....	32
1.3.4.6 Davčna izvršba na premičnine.....	34
1.3.4.7 Davčna izvršba na druge denarne terjatve.....	35
1.3.4.8 Davčna izvršba na vrednostne papirje	35
1.3.4.9 Davčna izvršba na nepremično premoženje dolžnika	36
1.3.4.10 Davčna izvršba na delež družbenika.....	37
2. UGOTOVITVE	38
2.1 STRATEŠKO NAČRTOVANJE.....	38
2.1.1 Strategija poslovanja davčne uprave	38
2.1.2 Doseganje strateških ciljev davčne uprave.....	42
2.1.3 Implementacija strateških usmeritev in ciljev v proces davčne izterjave	48
2.1.4 Povzetek ugotovitev o strateškem načrtovanju	50
2.2 LETNO NAČRTOVANJE POSTOPKOV DAVČNE IZVRŠBE.....	51
2.2.1 Letni načrt davčne uprave za leto 2013.....	51
2.2.2 Finančni načrt davčne uprave za leto 2013 – sprejeti proračun.....	52
2.2.3 Povzetek ugotovitev o letnem načrtovanju postopkov davčne izvršbe.....	54

2.3	DOSEGANJE ZASTAVLJENIH LETNIH CILJEV.....	54
2.3.1.1	Letni cilji in realizacija izterjave dajatev v pristojnosti davčne uprave	54
2.3.1.2	Letni cilji in realizacija izterjave davka od dohodkov pravnih oseb.....	58
2.3.2	Povzetek ugotovitev o doseganju zastavljenih ciljev na področju izterjave davka od dohodkov pravnih oseb	62
2.4	POROČANJE O DOSEGANJU ZASTAVLJENIH CILJEV	62
2.4.1	Poročanje o strateških ciljih	62
2.4.2	Poročanje o letnih ciljih	63
2.4.3	Poročilo o stanju in gibanju davčnega dolga na dan 31. 12. 2013.....	64
2.4.4	Povzetek ugotovitev o poročanju o doseganju zastavljenih ciljev	64
2.5	IZVAJANJE POSTOPKA DAVČNE IZTERJAVE	65
2.5.1	Pravni okvir davčne izterjave	65
2.5.1.1	Navodila in usmeritve davčne uprave na področju davčne izvršbe.....	65
2.5.2	Aktivnosti davčne uprave pred izvršbo.....	66
2.5.2.1	Uspešnost aktivnosti davčne uprave pred postopkom davčne izvršbe.....	69
2.5.3	Informacijska podpora izvršbi.....	71
2.5.4	Obravnavanje davčnih dolžnikov v postopku davčne izterjave	78
2.5.4.1	Opis postopka opominjanja in izvršbe.....	78
2.5.4.2	Načini davčne izvršbe	81
2.5.4.3	Izbor najustreznejšega načina davčne izvršbe – postopek profiliranja	82
2.5.5	Ugotovljena tveganja v procesu izterjave davka od dohodkov pravnih oseb.....	88
2.5.5.1	Register tveganj davčne uprave.....	88
2.5.5.2	Izjava o oceni notranjega nadzora javnih financ.....	91
2.5.5.3	Ukrepi davčne uprave za obvladovanje ugotovljenih tveganj	92
2.5.6	(Ne)izvajanje postopkov davčne izvršbe.....	94
2.5.7	Davčni dolžniki kot prejemniki javnih sredstev.....	96
2.5.8	Preveritev izvajanja procesa izvršbe.....	99
2.5.9	Povzetek ugotovitev o izvajanju postopka davčne izterjave.....	145
2.6	STROKOVNA USPOSOBLJENOST ZAPOSLENIH	148
2.6.1.1	Zahtevana stopnja izobrazbe in izobrazbena struktura davčnih izterjevalcev	149
2.6.1.2	Delovne izkušnje davčnih izterjevalcev.....	151
2.6.1.3	Usposobljenost davčnih izterjevalcev glede na pogoje iz sistemizacije delovnih mest	151
2.6.1.4	Dodatna usposabljanja in izpopolnjevanja davčnih izterjevalcev	153
2.6.2	Ustreznost pooblastil davčnih izterjevalcev.....	156
2.6.2.1	Obremenitve davčnih izterjevalcev	159
2.6.3	Povzetek ugotovitev glede strokovne usposobljenosti zaposlenih.....	160

3. MNENJE	162
4. ZAHTEVA ZA PREDLOŽITEV ODZIVNEGA POROČILA	166
5. PRIPOROČILA	168
6. PRILOGE	169

1. UVOD

Revizijo uspešnosti izterjave davka od dohodkov pravnih oseb v letu 2013 smo izvedli na podlagi Zakona o računskem sodišču¹ (v nadaljevanju: ZRacS-1) in Poslovnika Računskega sodišča Republike Slovenije². Davčna uprava Republike Slovenije (v nadaljevanju: davčna uprava) je 31. 7. 2014 na podlagi Zakona o finančni upravi³ (v nadaljevanju: ZFU) prenehala delovati, vse pravice in obveznosti pa so 1. 8. 2014 prešle na Finančno upravo Republike Slovenije (v nadaljevanju: finančna uprava). Sklep o izvedbi revizije⁴ je bil izdan 3. 6. 2014.

Obdobje, na katero se nanaša revizija, je leto 2013, pri posameznih vprašanjih pa poročamo tudi o dogodkih, ki so se na obravnavanem področju zgodili pred obdobjem revizije.

Revizija je bila opredeljena kot revizija smotrnosti poslovanja.

Naša pristojnost je na podlagi izvedene revizije podati opisno mnenje o uspešnosti izterjave davka od dohodkov pravnih oseb v letu 2013. Revizijo smo načrtovali in izvedli v skladu z mednarodnimi revizijskimi standardi, ki jih določa Napotilo za izvajanje revizij⁵, tako da smo pridobili zadostna in ustrezna zagotovila za izrek mnenja.

1.1 Opredelitev revizije

Cilj revizije je bil izrek mnenja o uspešnosti izterjave davka od dohodkov pravnih oseb v letu 2013. Pri tem je bil poudarek na ugotavljanju strateške usmeritve davčne uprave na področju izterjave in njenem implementiranju v proces davčne izterjave ter na proučevanju postopkov obravnave neplačil in izvršbe.

Davčna uprava pri postopku izterjave ne ločuje postopka glede na vrsto dajatve ter v okviru izvedbe posamičnega postopka zajema vse zapadle dajatve. Zaradi obsega različnih vrst dajatev smo se odločili, da je cilj revizije izrek mnenja o uspešnosti izterjave zgolj enega davka, in sicer davka od dohodkov pravnih oseb v letu 2013, ter s tem zagotovili podrobnejšo predstavitev in analizo izbranega davka.

¹ Uradni list RS, št. 11/01, 109/12.

² Uradni list RS, št. 91/01.

³ Uradni list RS, št. 25/14.

⁴ Št. 320-8/2014/2.

⁵ Uradni list RS, št. 43/13.

Predmet revizije so bili strateški dokumenti s področja izterjave, letni načrti izterjave, finančni načrt, poročila, navodila in pravila v zvezi z izterjavo, vgrajena v informacijsko podprt sistem za izterjavo⁶, akt o organizaciji in sistemizaciji delovnih mest, kadrovske evidence, register tveganja ter spisi izbranih davčnih zavezancev za izvedene postopke davčne izvršbe, ki so se izvajali ali so bili zaključeni v letu 2013. Uspešnost davčne izterjave smo skušali prikazati tudi z analizo podatkov o davčni izterjavi davka od dohodkov pravnih oseb. Analiza podatkov je zaradi objektivnosti pri interpretaciji rezultatov zajemala daljši časovni interval od obdobja, na katero se nanaša revizija.

Da bi lahko izrekli mnenje o uspešnosti izterjave davka od dohodkov pravnih oseb v letu 2013, smo si zastavili glavno revizijsko vprašanje s tremi revizijskimi podvprašanji. Glavno revizijsko vprašanje se je glasilo:

- *ali je davčna uprava zagotovila uspešno izterjavo davka od dohodkov pravnih oseb v letu 2013.*

Podvprašanja so se glasila:

- *ali je davčna uprava sprejela srednjeročno strategijo izterjave davčnega dolga;* z revizijo smo preverili, ali je poslovanje davčne uprave v delu, ki se nanaša na področje izterjave, temeljilo na strategiji, ki vključuje jasne in merljive dolgoročne cilje in usmeritve;
- *ali je davčna uprava cilje strategije implementirala v sistem davčne izterjave;* preverili smo, ali so bili letni cilji poslovanja davčne uprave, ki se nanašajo na področje izterjave, usklajeni z dolgoročnimi cilji in usmeritvami, ki jih je davčna uprava določila v strategiji, oziroma ali so bili vgrajeni v sistem izterjave;
- *ali davčna uprava uspešno zagotavlja izterjavo davka od dohodkov pravnih oseb;* z revizijo smo preverili, ali je davčna uprava določila cilje za izterjavo davka od dohodka pravnih oseb in kako jih je dosegla, ter dosežke obdobja, na katero se nanaša revizija, primerjali s preteklimi leti; ugotavljali smo trend rasti neizterjanega davčnega dolga ter na tej podlagi ocenjevali uspešnost davčne uprave; preverili smo, ali so bili letni cilji izterjave usklajeni s cilji, ki si jih je davčna uprava zastavila za dolgoročneje obdobje; prav tako smo proučili, ali je proces izterjave davčnega dolga določen v predpisih in internih navodilih, ter preverili, kako dosledno so ga zaposleni, ki so bili vključeni v postopek izterjave, upoštevali; preverili smo tudi, na kakšen način davčna uprava spremlja postopek izterjave in ali pri tem analizira tveganja in ima vzpostavljen register tveganj ter sprejema ustrezne ukrepe za obvladovanje teh tveganj; na posamičnih vzorčnih primerih smo preverili, ali je davčna uprava izkoristila vse možnosti, ki jih ima za poplačilo davčnega dolga; v nekaterih primerih davčna uprava ni uvedla postopka izterjave, zato smo preverili upravičenost takšnega ravnanja; z revizijo smo preverili, ali so zagotovljeni ustrezni kadrovske viri in informacijska podpora za uspešno izvajanje postopkov izterjave.

1.2 Revizijski pristop

Revizija je vključevala izvajanje postopkov za pridobivanje revizijskih dokazov o smotrnosti poslovanja.

Področje revizije je postopek izterjave davka od dohodkov pravnih oseb v letu 2013, v pregled pa so bile vključene tudi vse aktivnosti, ki jih je davčna uprava izvajala pred uvedbo postopka izterjave. Davčna

⁶ Informacijsko podprt sistem obravnave neplačil in sistem za podporo izvršbi (modul za izvršbo – IZV).

uprava postopkov izterjave ne vodi ločeno po vrstah dajatev, zato je treba postopek izterjave proučevati celovito, torej za vse dajatve za celotno obdobje od nastanka najstarejšega davčnega dolga iz seznama izvršilnega naslova do zaključka oziroma ustavitve postopka. Ker lahko postopek izterjave poteka tudi daljše časovno obdobje, je bil predmet pregleda tudi dolg davčnih zavezancev, ki je nastal pred letom 2013, postopki izterjave pa so potekali delno ali v celoti v obdobju, na katero se nanaša revizija. Med navedene primere sodijo tudi primeri zapadlih terjatev, ki so bile v obdobju, na katero se nanaša revizija, odpisane, saj je le pri teh primerih mogoče odgovoriti na vprašanje, ali je davčna uprava izvedla vse postopke, ki so predpisani za izterjavo in poplačilo dolga.

Pri izvedbi revizije smo uporabili naslednje metode dela:

- pridobivanje revizijskih dokazov;
- proučevanje pravnih in drugih strokovnih podlag za predstavitev področja revizije in ugotavljanje poteka postopka davčne izterjave;
- intervju z odgovornimi za področje vodenja postopka davčne izterjave, strateško načrtovanje, obvladovanje tveganja in kadrovske zadeve;
- proučevanje dokumentacije za izbrane vzorce davčnih zavezancev, zoper katere je davčna uprava uvedla postopek izvršbe;
- proučevanje dokumentacije, ki se je nanašala na pregled akta o organizaciji in sistemizaciji zaposlenih, registra tveganja, letnih poročil, finančnega načrta in načrta izobraževanj;
- analiza podatkov davčne izterjave za oceno uspešnosti izvedenih postopkov davčne izterjave v letu 2013;
- proučevanje vzpostavljenih evidenc.

1.2.1 Omejitve pri reviziji

Na uspešnost izterjave davka od dohodkov pravnih oseb vpliva več subjektov, ki sodelujejo v postopku davčne izterjave.

Davčna uprava oziroma finančna uprava opravlja naloge s področja dejavnosti davčne službe, ki obsegajo odmero, obračunavanje, nadzor in izterjavo davkov in drugih dajatev na podlagi zakona in drugih predpisov. V okviru procesa davčne izterjave je pristojna za izvršbo na denarnih sredstvih pri bankah in hranilnicah, denarnih prejemkih dolžnika, denarnih terjatvah dolžnika, premičnem premoženju in vrednostnih papirjih, okrajno sodišče pa je v skladu z 208. členom Zakona o davčnem postopku⁷ (v nadaljevanju: ZDavP-2) in 5. členom Zakona o izvršbi in zavarovanju⁸ (v nadaljevanju: ZIZ) pristojno za izvršbo na dolžnikovem nepremičnem premoženju in deležu družbenika ter iz premoženjskih pravic. V tem primeru davčni organ Državnemu pravobranilstvu Republike Slovenije (v nadaljevanju: državno pravobranilstvo) posreduje zgolj predlog za izvršbo, o katerem odloča okrajno sodišče.

V procesu izterjave vrednostnih papirjev sodeluje tudi Ministrstvo za finance oziroma pravna oseba, ki jo je za to pooblastilo Ministrstvo za finance. Ministrstvo za finance je v skladu z 212. členom ZDavP-2 pristojno za prodajo zarubljenih vrednostnih papirjev, s katerimi se trguje na organiziranem trgu.

⁷ Uradni list RS, št. 13/11-UPB4, 32/12, 94/12, 111/13.

⁸ Uradni list RS, št. 3/07-UPB4, 93/07, 28/09, 51/10, 26/11.

Ministrstvo za finance je za prodajo vrednostnih papirjev, ki imajo ceno na organiziranem trgu vrednostnih papirjev, pooblastilo Novo Ljubljansko banko, d. d., Ljubljana. Pri prodaji zarubljenih nematerializiranih vrednostnih papirjev, s katerimi se ne trguje na organiziranem trgu, klirinško-depotna družba na podlagi naloga za prenos, ki ga izda davčni organ, prenese nematerializirane vrednostne papirje na račun kupca. Ministrstvo za finance v procesu izvršbe sodeluje tudi kot pritožbeni organ druge stopnje, ki lahko pritožbo zavrne kot neutemeljeno ali pa pritožbi delno oziroma v celoti ugotovi (odloči sam ali naloži organu prve stopnje, ki je v tem primeru davčna uprava oziroma finančna uprava, da drugače odloči).

Pri izvršbi na premoženju davčna uprava oziroma finančna uprava obvesti Agencijo Republike Slovenije za javnopravne evidence in storitve (v nadaljevanju: AJPEŠ), ki vodi register neposrednih zastavnih pravic in zarubljenih premoženj, o rubežu premoženja. ZIZ v 81. členu določa, da organ, ki vodi register, na podlagi sklepa o izvršbi z namenom začasnega zavarovanja premoženja v uradni register zarubljenih premoženj in zastavnih pravic vpiše rubež ter prepoved odtujitve.

V okviru revizije uspešnosti izterjave davka od dohodkov pravnih oseb v letu 2013 smo se omejili na del procesa izterjave, ki je v pristojnosti davčne uprave.

1.3 Predstavitev revidiranja in področja revizije

1.3.1 Davčna uprava Republike Slovenije oziroma Finančna uprava Republike Slovenije

Davčna uprava je prenehala delovati 31. 7. 2014, ko je na podlagi ZFU pričela delovati finančna uprava. Finančna uprava je pravna naslednica davčne uprave in Carinske uprave Republike Slovenije (v nadaljevanju: carinska uprava).

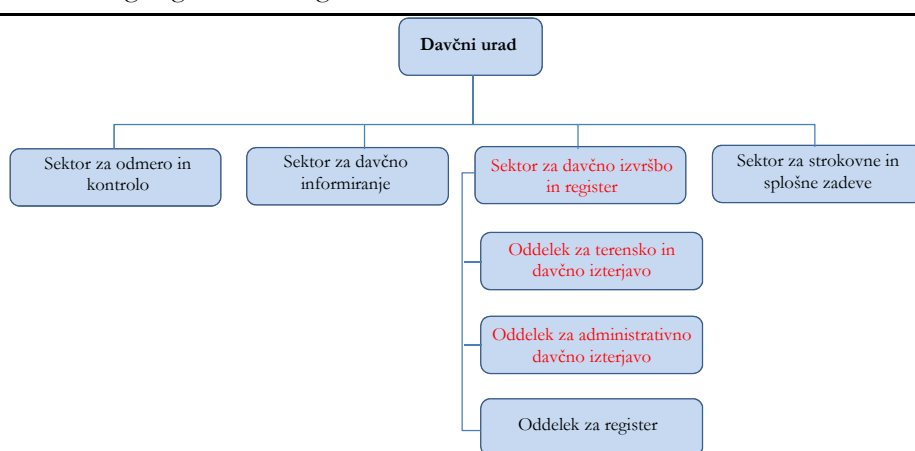
Davčna uprava je bila do združitve s carinsko upravo v finančno upravo samostojen organ v sestavi Ministrstva za finance. Davčna uprava je opravljala naloge na področju odmerjanja, obračunavanja in pobiranja davčnih obveznosti, prispevkov in drugih obveznih dajatev, davčne kontrole, davčnega inšpiciranja, 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 zaposlenih davčne uprave, izobraževanja davčnih zavezancev in spodbujanja plačevanja davkov ter izvajala ukrepe, določene z drugimi predpisi in mednarodnimi akti⁹. Vse pristojnosti, ki jih je Zakon o davčni službi¹⁰ (v nadaljevanju: ZDS-1) določal za davčno službo, so bile 1. 8. 2014 prenesene na finančno upravo.

⁹ To določa 5. člen Uredbe o organih v sestavi ministrstev, Uradni list RS, št. 58/03, 45/04, 138/04, 52/05, 82/05, 17/06, 76/06, 132/06, 41/07, 63/09, 69/10, 40/11, 98/11, 17/12, 23/12, 82/12, 109/12, 24/13, 36/13, 51/13.

¹⁰ Uradni list RS, št. 1/07-UPB2, 40/09, 33/11.

Davčna uprava je imela 15 davčnih uradov in posebni davčni urad. V okviru 15 davčnih uradov so bili organizirani sektorji za davčno izvršbo in register, ki so skrbeli večinoma za vodenje postopkov davčne izvršbe davkov in drugih dajatev iz denarnih sredstev, osebnih prejemkov, terjatev, premičnega premoženja in za pripravo predloga za izvršbo iz nepremičnega premoženja in deleža družbenika, cenitev zarubljenih stvari, vodenje javnih dražb in drugih načinov prodaje zarubljenega blaga, prijavo terjatev v stečajnem, likvidacijskem postopku in postopku prisilne poravnave, prijavo terjatev v zapuščinskih postopkih, ugotavljanje neizterljivosti in zastaranja pravice do izterjave davkov zaradi poteka relativnega zastaralnega roka in odpisovanje davka na tej podlagi, vodenje evidenc o postopkih davčne izvršbe, vodenje pritožbenega postopka na prvi stopnji, vodenje prekrškovnega postopka in izdajo plačilnega naloga¹¹.

Slika 1: Organigram davčnega urada



Vir: podatki finančne uprave.

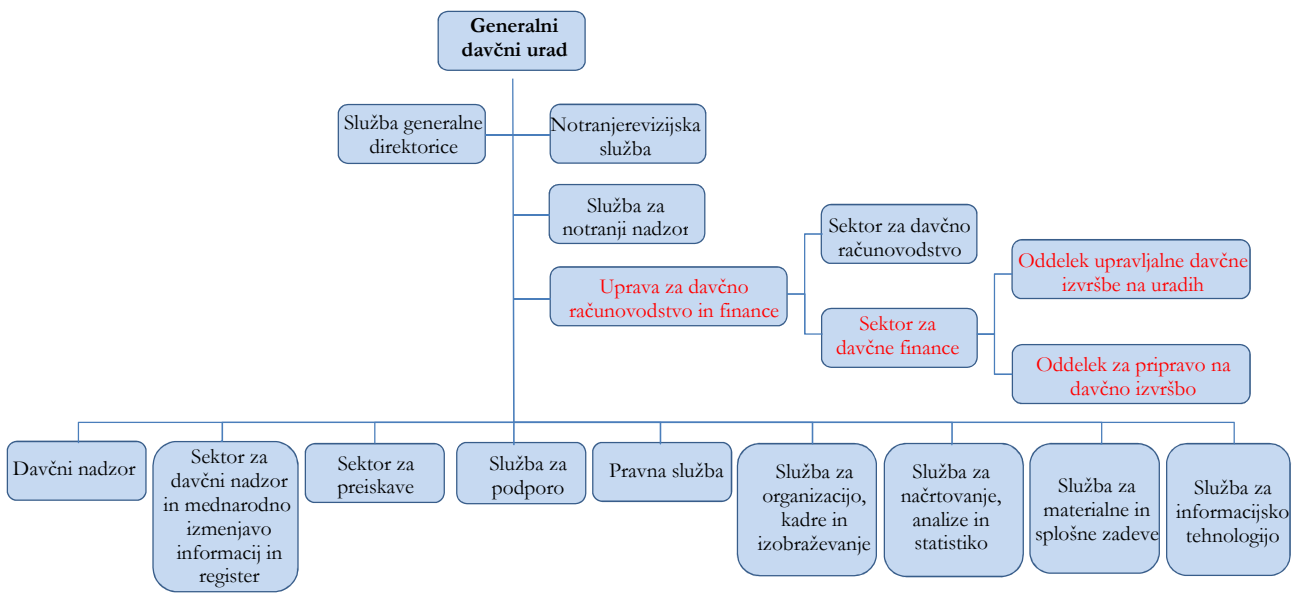
Posebni davčni urad je opravljal naloge davčnega urada za banke, hranilnice, zavarovalnice, družbe, ki prirejajo trajne klasične igre na srečo in posebne igre na srečo, ter družbe, ki prirejajo posebne igre na srečo v igralnih salonih, borze, borznoposredniške družbe, investicijske družbe, družbe za upravljanje, pokojninske družbe in klirinško-depotne družbe ter gospodarske družbe, katerih skupni prihodki so v preteklih davčnih letih, pred letom 2013, presegle 50.000.000 evrov. Posebni davčni urad ni imel organiziranega sektorja za davčno izvršbo in register, tako kot so ga imeli davčni uradi. Posebni davčni urad je imel zgolj delovno področje davčne izvršbe, ki je skrbel predvsem za vodenje postopkov davčne izvršbe davkov in drugih dajatev iz denarnih sredstev, terjatev, premičnega premoženja in za pripravo predloga za izvršbo iz nepremičnega premoženja in deleža družbenika, cenitev zarubljenih stvari, vodenje javnih dražb in drugih načinov prodaje zarubljenega blaga, ugotavljanje zastaranja pravice do izterjave davka zaradi poteka relativnega zastaralnega roka in odpisovanje davka na tej podlagi, za prijavo terjatev v stečajnem, likvidacijskem postopku in postopku prisilne poravnave, ugotavljanje neizterljivosti, vodenje

¹¹ 19. člen in 33. člen Akta o notranji organizaciji in sistemizaciji delovnih mest v Davčni upravi Republike Slovenije, št. 010-10/2004-01-910 z dne 27. 11. 2013 – neuradno prečiščeno besedilo (v nadaljevanju: akt o notranji organizaciji in sistemizaciji).

evidenc o postopkih davčne izvršbe, vodenje pritožbenega postopka na prvi stopnji, vodenje prekrškovnega postopka in izdajo plačilnega naloga¹².

Uprava za davčno računovodstvo in finance je bila notranja organizacijska enota Generalnega davčnega urada¹³. V Upravi za davčno računovodstvo in finance je bil organiziran Sektor za davčne finance, ki je imel dva oddelka, in sicer Oddelek za upravljanje davčne izvršbe na uradih in Oddelek za pripravo na davčno izvršbo, ki sta skrbela predvsem za oblikovanje postopkov, standardov in poslovnih rešitev davčne izvršbe in procese priprave na davčno izvršbo, sodelovala sta pri pripravi predlogov in sprememb ter dopolnitev predpisov s področja davčne izvršbe ter sta skrbela za vodenje projektov izgradnje informacijske podpore davčne izvršbe, za sodelovanje z drugimi institucijami pri davčni izvršbi, analiziranje poročila s področja davčne izvršbe in predlaganje izboljšav, ki so vplivale na uspešnost tega področja in centralno izvajanje nalog s področja priprave na davčno izvršbo, ki je vključevalo telefonsko in pisno opominjanje, sestavljanje seznamov zaostalih obveznosti in pripravo zadev za predajo v davčno izvršbo¹⁴ ter ugotavljanje zastaranja pravice do izterjave davka zaradi absolutnega zastaranja.

Slika 2: Organigram Generalnega davčnega urada



Vir: podatki finančne uprave.

Največ nalog v procesu izvršbe so imeli sektorji za davčno izvršbo in register, kjer so bili zaposleni administrativni in davčni izterjevalci. Zaradi centralizacije procesov izvršbe in knjigovodstva so imeli neposredno vlogo pri davčni izvršbi zaposleni Sektorja za davčne finance v okviru Uprave za davčno računovodstvo in finance. Posredno so v procesu izvršbe sodelovali tudi zaposleni v Pravni službi in inšpektorji, ki so se vključevali po potrebi oziroma v zahtevnejših primerih.

¹² 15.f člen akta o notranji organizaciji in sistemizaciji.

¹³ 4. člen akta o notranji organizaciji in sistemizaciji.

¹⁴ 6.b člen akta o notranji organizaciji in sistemizaciji.

Davčni izterjevalci so bili v skladu s 17. členom ZDS-1 pooblašcene uradne osebe, ki so bili za svoje delo odgovorni direktorjem davčnih uradov¹⁵. Po 22. členu ZDS-1 so davčni izterjevalci izvajali postopke davčne izvršbe na terenu¹⁶ in opravljali izvršbo na dolžnikove denarne terjatve, vrednostne papirje in premično premoženje, medtem ko izvršbo na nepremično premoženje, delež družbenika in iz premoženjskih pravic opravlja krajevno pristojno sodišče. Administrativni izterjevalci niso bili pooblašcene uradne osebe in niso hodili na teren¹⁷.

V skladu z aktom o notranji organizaciji in sistemizaciji so bili davčni izterjevalci odgovorni za ugotavljanje premoženja oziroma deležev dolžnika, pripravljanje sklepov in izvršbo premičnega premoženja, denarnih terjatev dolžnika in vrednostnih papirjev, pripravljanje predlogov za vknjižbo zastavne pravice, predlogov za prodajo nepremičnega premoženja ali deleža družabnika in predlogov stečaja, pripravljanje predlogov zaradi odtujitve ali uničenja zarubljenega premoženja, izvajanje rubeža in vodenje javnih dražb, pripravljanje pogodb za komisijško prodajo, ugotavljanje neizterljivosti, pripravljanje zahtevkov za pomoč policije ter vodenje in odločanje v prekrškovem postopku.

Pritožbe davčnih zavezancev so v postopku davčne izvršbe reševali izterjevalci, ki so vodili postopek davčne izvršbe, v zahtevnejših primerih so jim pomagali vodje in pravniki iz sektorjev za davčno izvršbo in register ter Pravna služba davčne uprave.

Za uspešnost davčne uprave pri izterjavi davkov od dohodkov pravnih oseb v letu 2013 je odgovoren direktor v skladu s svojimi pristojnostmi. V obdobju, na katero se nanaša revizija, in med izvajanjem revizije so bile odgovorne osebe davčne uprave:

- mag. Tomaž Perše, vršilec dolžnosti generalnega direktorja, do 25. 4. 2013;
- Jana Ahčin, vršilka dolžnosti generalne direktorice, od 26. 4. do 12. 9. 2013, in generalna direktorica od 13. 9. 2013 do 31. 7. 2014.

V obdobju, na katero se nanaša revizija, in med izvajanjem revizije je bila odgovorna oseba finančne uprave:

- Jana Ahčin, vršilka dolžnosti generalne direktorice, od 1. 8. do 26. 11. 2014, in generalna direktorica od 27. 11. 2014.

1.3.2 Davčni dolg

Z gospodarsko krizo se je pomembnost uspešne izterjave dajatev, ki jo je v skladu z ZDS-1 v obdobju, na katero se nanaša revizija, izvajala davčna uprava, dodatno povečala. Davčna uprava je v letu 2013 pobrala

¹⁵ Če izterjevalec opravlja davčno izterjavo zunaj območja svojega davčnega urada po nalogu direktorja tega davčnega urada, je v zvezi z opravljanjem te davčne izterjave odgovoren direktorju davčnega urada, na območju katerega opravlja davčno izvršbo.

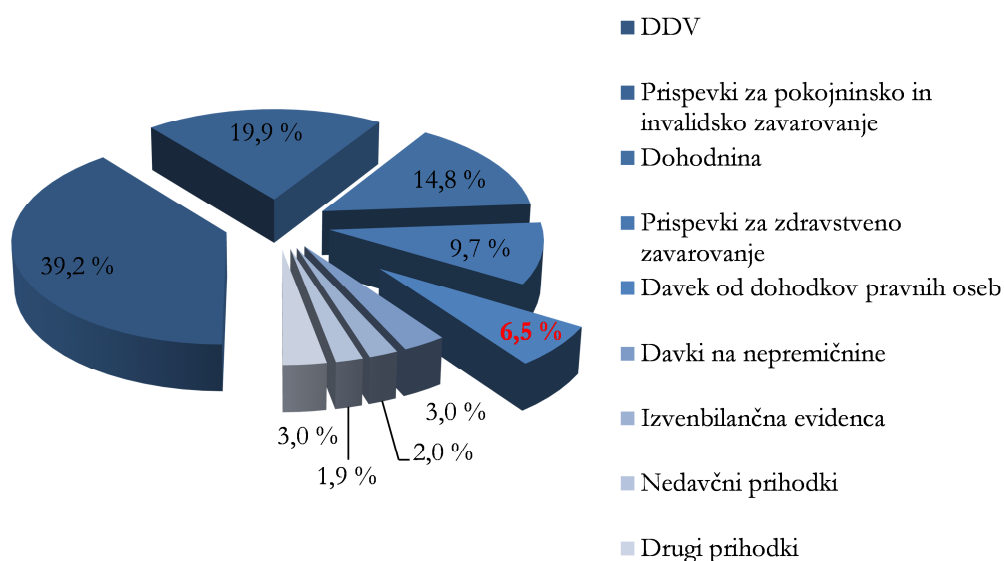
¹⁶ Vodje sektorjev za davčno izvršbo gredo lahko tudi na teren.

¹⁷ Administrativni izterjevalci izdajajo sklepe o davčnih izvršbah na dolžnikove denarne prejemke in denarna sredstva na računih pri bankah in hranilnicah, torej opravljajo administrativne načine davčne izvršbe.

skupaj za 10.540.842.071 evrov davkov, prispevkov in drugih dajatev¹⁸, to je večino (71,6 odstotka)¹⁹ pobranih sredstev za financiranje javnofinančnih potreb Republike Slovenije. Pobrana sredstva so razporejena med prihodke državnega proračuna in občinskih proračunov ter Zavoda za pokojninsko in invalidsko zavarovanje Slovenije (v nadaljevanju: ZPIZ) in Zavoda za zdravstveno zavarovanje Slovenije (v nadaljevanju: ZZZS).

Skupni davčni dolg²⁰ je na dan 31. 12. 2013 znašal 1.472.787.087 evrov in se je v primerjavi z letom poprej zmanjšal za 9 odstotkov.

Slika 3: Struktura davčnega dolga na dan 31. 12. 2013



Vira: poročilo o delu 2013 in podatki finančne uprave.

¹⁸ Poročilo o delu Davčne uprave RS v letu 2013 (v nadaljevanju: poročilo o delu 2013),

[URL: http://www.fu.gov.si/fileadmin/Internet/O_financni_upravi/Letna_porocila/DURS/Letno_porocilo_DURS_2013.pdf], marec 2014.

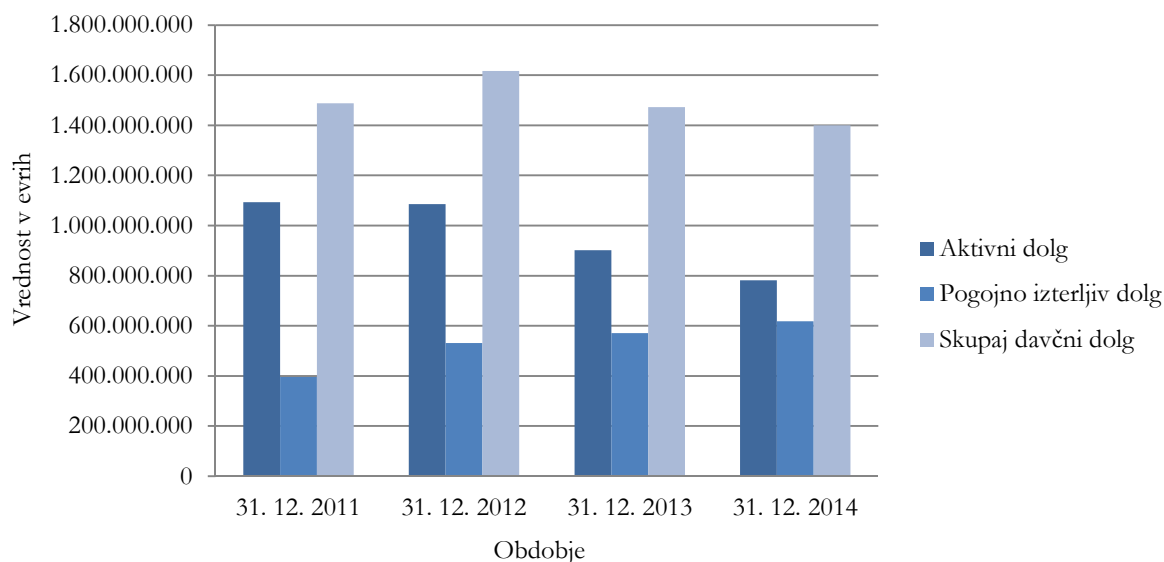
¹⁹ Konsolidirana bilanca državnega proračuna, proračunov občin, ZPIZ in ZZZS,

[URL: http://www.mf.gov.si/fileadmin/mf.gov.si/pageuploads/tekgib/Konsolidirana_bilanca/Konsolidirana_bilanca_javnega_financiranja_2006-2013_predhodno.pdf], april 2014.

²⁰ Davčni dolg nastane, kadar zavezanec v roku ne poravnava svojih obveznosti, ki izhajajo iz izvršilnega naslova. Med izvršilnimi naslovi 145. člen ZDavP-2 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. Obračun davka postane izvršljiv, ko poteče rok za plačilo davka po obračunu davka, ki je predpisan z zakonom.

Davčni dolg se je v obdobju od 31. 12. 2011 do 31. 12. 2014 zmanjševal, povečeval pa se je delež pogojno izterljivega dolga²¹ v skupnem dolgu, kar je razvidno tudi s slike 4, ki prikazuje trend gibanja aktivnega dolga²² in pogojno izterljivega dolga v tem obdobju.

Slika 4: Gibanje aktivnega dolga in pogojno izterljivega dolga po letih



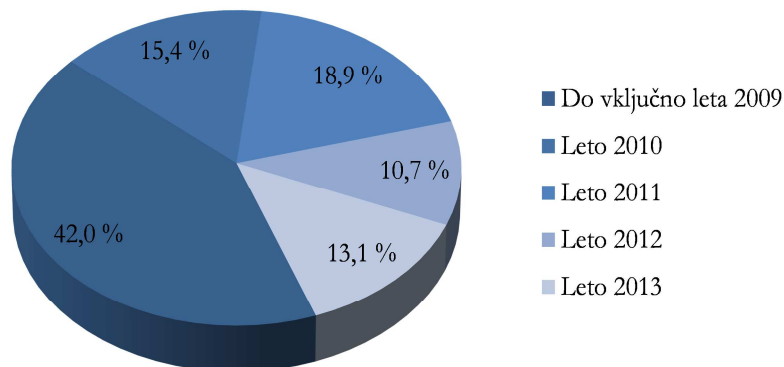
Vir: podatki finančne uprave.

Davek od dohodkov pravnih oseb je v letu 2013 predstavljal 6,5-odstotni delež celotnega davčnega dolga in je na dan 31. 12. 2013 znašal 96.358.836 evrov. Največ dolga, kar 42 odstotkov, je nastalo pred letom 2010.

²¹ V obdobju, na katero se nanaša revizija, se je v skladu z drugim odstavkom 109. člena ZDavP-2 štel davek za pogojno izterljivega: če se ni mogel poplačati niti v postopku davčne izvršbe, pravica do izterjave pa še ni zastarala; če se je davčni zavezanec – fizična oseba odselil neznanokam, ali ga je sodišče razglasilo za pogrešanega ali za opravilno nesposobnega in ni pustil oziroma nima nobenega premoženja, iz katerega bi se lahko davek poplačal, pravica do izterjave pa še ni zastarala; če ni bil plačan v petih letih po poteku koledarskega leta, ko je nastala davčna obveznost, oziroma v petih letih po poteku koledarskega leta, do katerega je bilo plačilo davka odloženo oziroma je bilo dovoljeno obročno plačilo, ali je bil zadržan začet postopek davčne izvršbe, ali je bil odložen začetek davčne izvršbe, pod pogojem, da ni nastopilo zastaranje; če je bil pri zavezancu za davek začet postopek prisilne poravnave; če je bil pri zavezancu za davek začet stečajni postopek; od dneva smrti davčnega zavezanca do dneva pravnomočnosti sklepa o dedovanju.

²² Aktivni dolg je davčni dolg, ki je izterljiv.

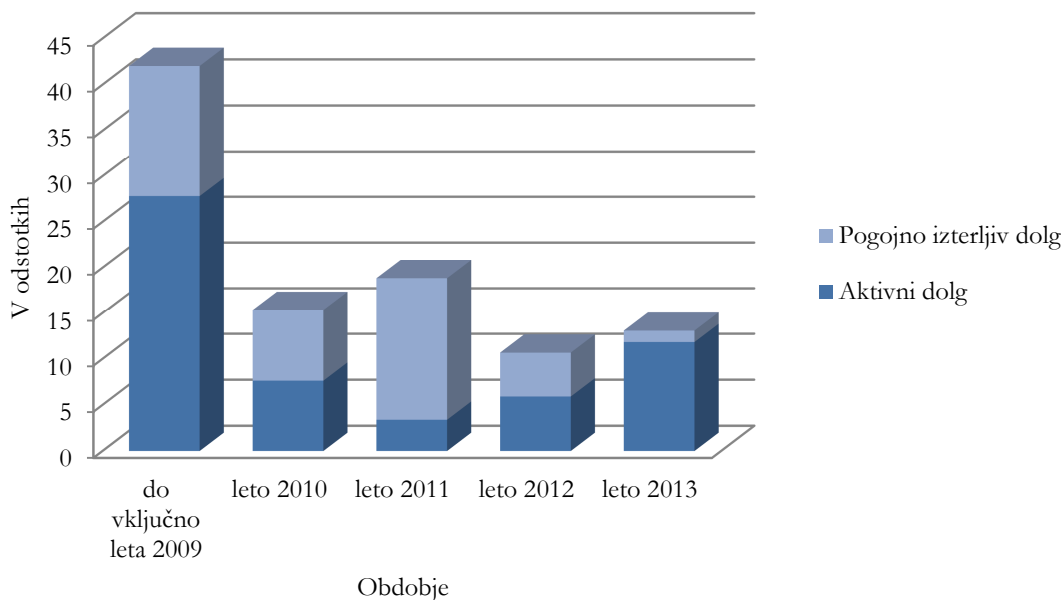
Slika 5: Struktura stanja dolga iz davka od dohodkov pravnih oseb na dan 31. 12. 2013 po obdobju nastanka dolga



Vir: podatki finančne uprave.

Del izkazanega dolga je pogojno izterljivega. Največ pogojno izterljivega dolga je nastalo v letih pred letom 2010 in v letu 2011.

Slika 6: Struktura stanja dolga od dohodkov pravnih oseb na dan 31. 12. 2013 po izterljivosti



Vir: podatki finančne uprave.

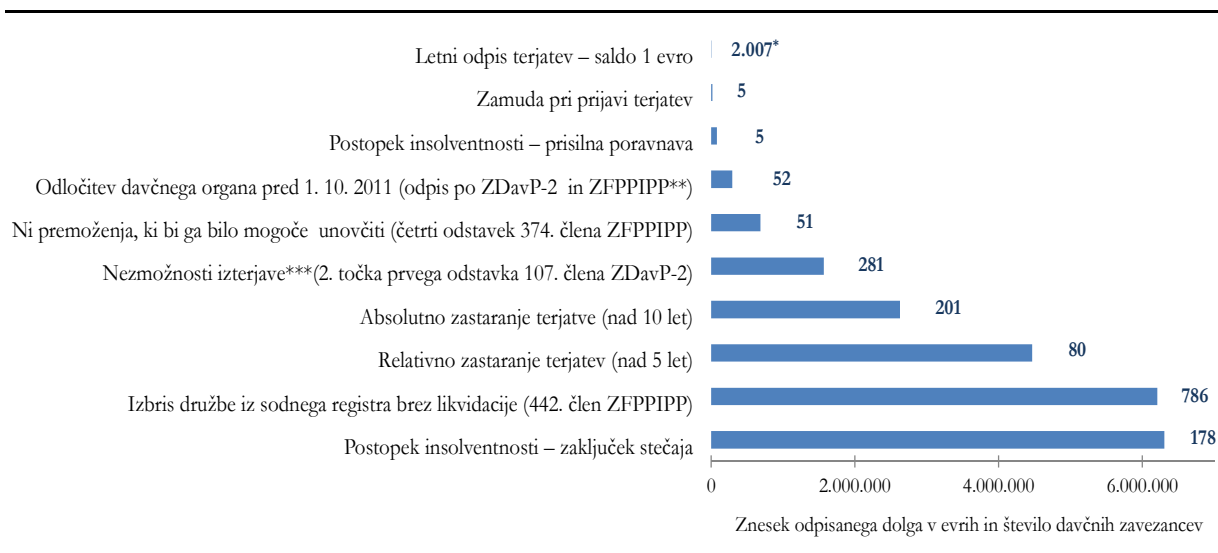
Na dan 31. 12. 2013 je davčna uprava izkazovala aktivni dolg od dohodkov pravnih oseb v znesku 54.519.456 evrov, kar predstavlja 56,6 odstotka davčnega dolga od dohodkov pravnih oseb, preostali dolg

pa predstavlja pogojno izterljiv dolg (41.839.380 evrov oziroma 43,4 odstotka davčnega dolga od dohodkov pravnih oseb).

Skoraj polovica dolga (45.119.931 evrov oziroma 47,3 odstotka) je nastala zaradi neplačevanja obveznosti 50 največjih davčnih dolžnikov²³, 10 največjih davčnih dolžnikov pa je v letu 2013 ustvarilo za 2.123.552 evrov dolga, kar predstavlja šestino v letu 2013 nastalega dolga od davka od dohodkov pravnih oseb.

Davčna uprava je v letu 2013 odpisala za 22.253.438 evrov dolga od davka od dohodkov pravnih oseb. Slika 7 prikazuje zneske in razloge za odpis davka od dohodkov pravnih oseb ter število davčnih zavezancev.

Slika 7: Razlogi za odpis davka od dohodkov pravnih oseb v letu 2013



Opombe: * V letu 2013 je bil 2.007 davčnim zavezancem v skladu s 105. členom ZDavP-2 po uradni dolžnosti odpisan dolg, ki na dan 31. 12. 2013 po posamezni vrsti davka ni presegal vrednosti 1 evro.

** Zakon o finančnem poslovanju, postopkih zaradi insolventnosti in prisilnem prenehanju²⁴ (v nadaljevanju: ZFPPIPP).

*** Terjatve ni mogoče izterjati od pravne osebe, niti iz morebiti predloženega instrumenta zavarovanja niti od njenega pravnega naslednika.

Vir: podatki finančne uprave.

²³ Finančna uprava na svojih spletnih straneh javno objavlja seznam davčnih zavezancev z zapadlimi neplačanimi davčnimi obveznostmi, ki na 25. dan v mesecu pred mesecem objave presegajo 5.000 evrov in so starejše od 90 dni, v naprej oblikovanih velikostnih razredih, pri čemer pa ne objavlja podatkov o konkretni višini dolga posameznega davčnega zavezanca, [URL: http://seznam.gov.si/DURS/main_neplacniki.html].

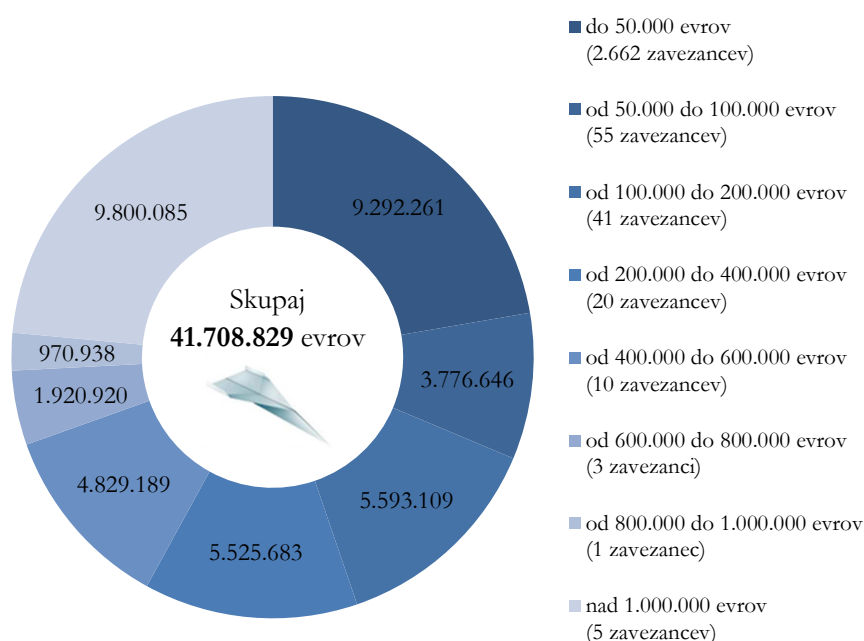
²⁴ Uradni list RS, št. 126/07, 40/09, 59/09, 52/10, 26/11, 47/13, 100/13.

Največ davčnega dolga, kar 31,9 odstotka, je davčna uprava odpisala zaradi relativnega²⁵ in absolutnega²⁶ zastaranja davčnega dolga.

Pomemben delež odpisov predstavljata tudi odpis zaradi insolventnosti davčnih zavezancev (28,7-odstotni delež) ter zaradi izbrisa družbe iz sodnega registra brez likvidacije (27,9-odstotni delež) v skladu s 442. členom ZFPPIPP.

Po podatkih finančne uprave je bilo v letu 2013 iz poslovnega registra brez likvidacije v skladu s 442. členom ZFPPIPP izbrisano 2.797 družb, ki so izkazovale davčni dolg do države v skupnem znesku 41.708.829 evrov.

Slika 8: Davčni dolg pravnih oseb, ki so bile v letu 2013 izbrisane iz poslovnega registra brez likvidacije



Vir: podatki finančne uprave.

S slike 8 je razvidno, da je dolg petih največjih dolžnikov, ki so bili izbrisani iz sodnega registra brez likvidacije, znašal kar 9.800.085 evrov, kar predstavlja 23,4 odstotka dolga vseh družb, ki so bile brez likvidacije izbrisane iz poslovnega registra. Davčna uprava je odpis dolga iz naslova davka od dohodkov pravnih oseb izvedla pri 786 davčnih dolžnikih v skupnem znesku 6.208.692 evrov.

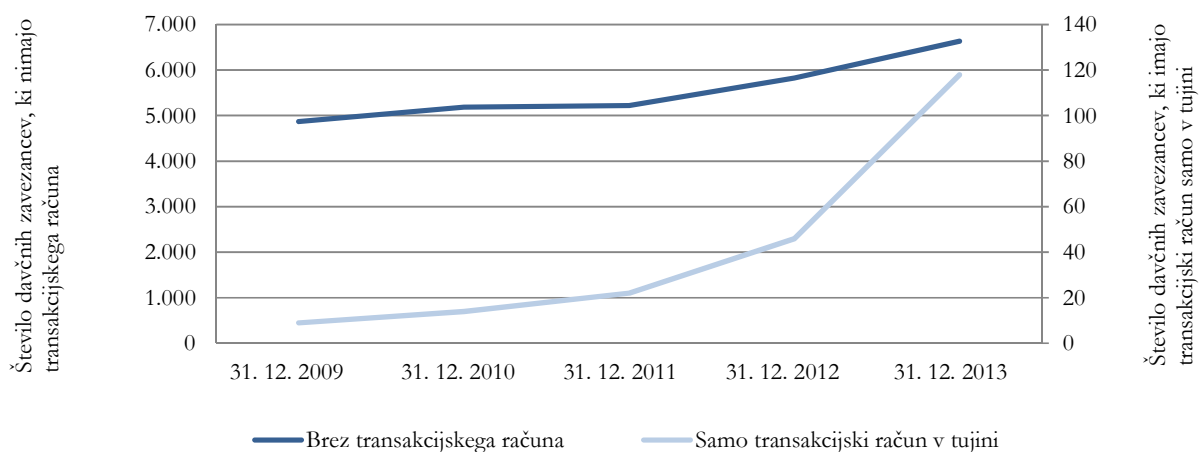
²⁵ Pravica do izterjave davka zastara v petih letih od dneva, ko bi ga bilo treba plačati. V primeru naknadno ugotovljene obveznosti v davčnem nadzoru teče relativni rok zastaranja pravice do izterjave davka od dneva izvršljivosti odmerne odločbe (tretji odstavek 125. člena ZDavP-2).

²⁶ Davčna obveznost preneha, ko poteče deset let od dneva, ko je zastaranje prvič začelo teči, razen če je bilo zastaranje pravice do izterjave zadržano. V tem primeru se čas zadržanja ne šteje v čas zastaralnega roka (šesti odstavek 126. člena ZDavP-2).

Z izbrisom družbe iz sodnega registra brez likvidacije v skladu s 427. členom ZFPPIPP je praviloma povezana tudi ukinitve transakcijskega računa pri organizaciji, ki za gospodarsko družbo opravlja posle plačilnega prometa. S tem, ko gospodarska družba, ki ima tudi davčni dolg, zapre transakcijski račun pri banki, se pojavi veliko tveganje, da družba teh dolgov ne bo poravnala in bo zoper njo uveden postopek izbrisa iz poslovnega registra brez likvidacije. Po podatkih finančne uprave na dan 31. 12. 2013 kar 6.633 družb ni imelo odprtih računov v Republiki Sloveniji, 118 družb pa je imelo račune odprte zgolj v tujini.

Na sliki 9 je prikazano število gospodarskih družb po posameznih letih, ki na dan 31. 12. niso imele odprtega transakcijskega računa niti pri banki v Republiki Sloveniji niti v tujini, ter število tistih družb, ki so na ta dan imele odprt zgolj transakcijski račun v tujini.

Slika 9: Pregled števila gospodarskih družb, ki so zaprle transakcijski račun, po posameznih letih



Vir: podatki finančne uprave.

S slike 9 je razviden trend naraščanja števila davčnih zavezancev, ki nimajo transakcijskega računa oziroma ga imajo zgolj v tujini.

Davčna uprava oziroma finančna uprava izvršbe denarnih sredstev na transakcijskem računu dolžnika v tuji državi namreč ne more izvesti neposredno, ampak mora poslati zaprosilo za izvršbo tuji davčni upravi. Ta zaseže denar s transakcijskega računa in ga nakaže na transakcijski račun davčne uprave oziroma finančne uprave. Tuja davčna uprava mora pri tem upoštevati predpise, ki veljajo v njeni državi. Tuja davčna uprava lahko izvede izvršbo le za tisti davčni dolg, za katerega ima pristojnost v svojih pravnih določbah.

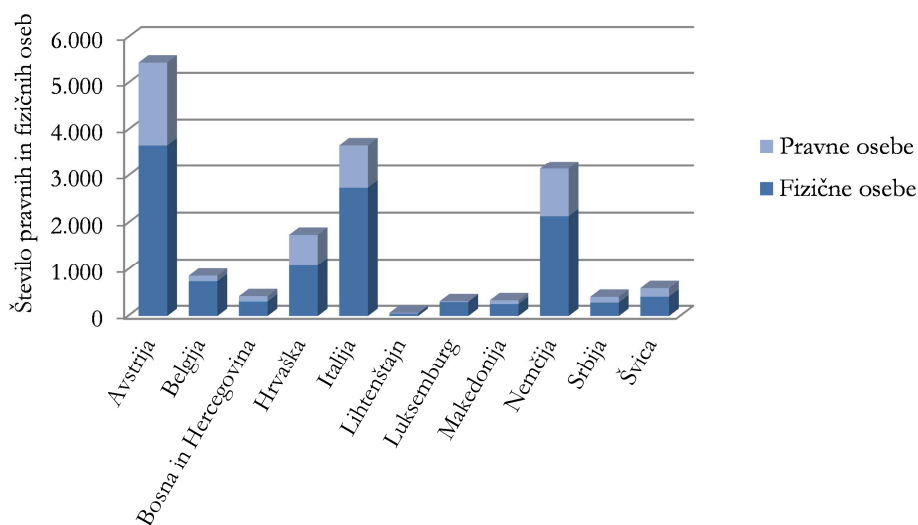
Pri upravni pomoči, ki si jo davčne uprave zagotavljajo na področju izvršbe davčnega dolga v tujini, morajo davčne uprave drugih držav članic Evropske unije (v nadaljevanju: EU) upoštevati Direktivo Sveta 2010/24/EU z dne 16. marca 2010 o vzajemni pomoči pri izterjavi terjatev v zvezi z davki, carinami in drugimi ukrepi, ki jo povzema tudi ZDavP-2.

Državni zbor Republike Slovenije je 20. 12. 2010 sprejel Zakon o ratifikaciji Konvencije o medsebojni upravni pomoči pri davčnih zadevah in Protokola o spremembi Konvencije o medsebojni upravni pomoči pri davčnih zadevah²⁷, s katerim je sprejel konvencijo, ki so jo sprejele države članice Sveta Evrope in države članice Organizacije za gospodarsko sodelovanje in razvoj o medsebojni upravni pomoči pri davčnih zadevah. V skladu s to konvencijo so se države zavezale, da bodo na zaprosilo države prosilke storile vse, da izterjajo davčne terjatve prve države, kakor če bi bile njene lastne davčne terjatve.

Če imajo davčni dolžniki transakcijske račune v državah, ki niso pristopile k navedeni konvenciji, izterjava dejansko ni mogoča. Število davčnih dolžnikov, ki imajo transakcijske račune odprte pri bankah v tujini, se iz leta v leto povečuje, kar znižuje uspešnost izterjave davčne uprave oziroma finančne uprave.

Na dan 9. 2. 2015 je bilo v Republiki Sloveniji prijavljeno 17.051 transakcijskih računov, odprtih pri bankah v tujini, od tega 69 v Kneževini Lihtenštajn, ki je od 5. 3. 2008 na podlagi petnajstega odstavka 8. člena Zakona o davku od dohodkov pravnih oseb²⁸ (v nadaljevanju: ZDDPO-2) objavljena na seznamu držav, v katerih je splošna oziroma povprečna nominalna stopnja obdavčitve dobička družb nižja od 12,5 odstotka, pri tem pa to niso države članice EU²⁹. Seznam prikazuje države, ki veljajo za tako imenovane davčne oaze.

Slika 10: Število transakcijskih računov davčnih zavezancev Republike Slovenije pri bankah v tujini na dan 9. 2. 2015



Vir: podatki finančne uprave.

²⁷ Uradni list RS – Mednarodne pogodbe, št. 22/10.

²⁸ Uradni list RS, št. 117/06, 56/08, 76/08, 5/09, 96/09, 43/10, 59/11, 24/12, 30/12, 94/12, 81/13.

²⁹ Seznam je objavljen na spletnih straneh Ministrstva za finance in finančne uprave, [URL:http://www.mf.gov.si/fileadmin/mf.gov.si/pageuploads/Davki_in_carine/Sprejeti_predpisi/Zakon_o_davku_od_dohodkov_pravnih_oseb/Seznamdrzav020307DRUGIC2022008.pdf], februar 2015.

Pri tem velja poudariti, da poslovanje z davčno ugodnimi področji ni kaznivo dejanje. Sporno je namreč lahko vsako poslovanje, ki vzbuja sum utajitve plačila davka ali izogibanja plačilu davka, kar pa je lahko predmet poslovanja v domovini ali v tujini.

Davčni zavezanci namreč vedno poskušajo optimizirati svoje poslovanje, pri čemer je eden izmed načinov usmerjenost poslovanja na območja z davčno ugodnejšimi pogoji. Davčna uprava oziroma finančna uprava poslovanje davčnih zavezancev z davčno ugodnimi področji intenzivno spremlja vse od leta 2010. Davčna uprava oziroma finančna uprava sodeluje v okviru posebne medresorske delovne skupine za pripravo ukrepov za učinkovitejšo zaščito gospodarskih in finančnih interesov Republike Slovenije v povezavi s prenašanjem in/ali prikrivanjem finančnega premoženja v tujino, zlasti v tako imenovane davčne oaze³⁰.

1.3.3 Davek od dohodkov pravnih oseb

Sistem plačevanja davka od dohodkov pravnih oseb ureja ZDDPO-2, v skladu s katerim so obdavčeni:

- dobiček rezidenta³¹ in dobiček nerezidenta³², dosežen z opravljanjem dejavnosti oziroma poslov v poslovni enoti ali prek poslovne enote³³, ki se nahaja v Republiki Sloveniji, ter
- dohodki rezidenta in nerezidenta, za katere je določena obveznost za izračun in plačilo davčnega odtegljaja³⁴.

Postopek pobiranja davka od dohodkov pravnih oseb podrobneje ureja posebni del ZDavP-2.

³⁰ Medresorska delovna skupina je bila ustanovljena 27. 11. 2014.

³¹ Za rezidenta se šteje zavezanec, ki ima sedež v Republiki Sloveniji, kakor tudi zavezanec, ki nima sedeža v Republiki Sloveniji, ima pa kraj dejanskega delovanja posloводства v Republiki Sloveniji.

³² Nerezidenti so zavezani za davek od dohodkov, ki jih dosegajo v poslovni enoti ali prek poslovne enote v Republiki Sloveniji, in za davek od dohodkov, ki imajo svoj vir v Republiki Sloveniji, in za katere je določena obveznost za davčni odtegljaj.

³³ Poslovna enota nerezidenta po ZDDPO-2 je: kraj poslovanja, to je kraj, v katerem ali prek katerega nerezident v celoti ali delno opravlja dejavnost oziroma posle v Republiki Sloveniji, in sicer pisarna, podružnica, tovarna, delavnica, rudnik, kamnolom ali drug kraj, kjer se pridobivajo ali izkoriščajo naravni viri, ali gradbišče, projekt gradnje, montaže ali postavitve ali nadzor v zvezi z njimi, če dejavnost oziroma posli trajajo dlje kot 12 mesecev; posrednik, ki deluje v imenu nerezidenta, v zvezi s katerimikoli dejavnostmi oziroma posli za nerezidenta, če ima in običajno uporablja pooblastilo za sklepanje pogodb v imenu nerezidenta, razen če so dejavnosti oziroma posli posrednika omejene na tiste iz 7. člena tega zakona, zaradi česar se ta kraj poslovanja ne bi štel za poslovno enoto nerezidenta; posrednik, ki v svojem imenu deluje za nerezidenta, v okviru svoje redne dejavnosti kot borzni posrednik, posrednik s splošnim pooblastilom ali katerikoli drug neodvisni posrednik, kadar deluje v celoti ali predvsem v imenu nerezidenta in se pogoji in okoliščine v poslovnih in finančnih razmerjih med tem nerezidentom in tem posrednikom razlikujejo od tistih, ki bi bili v razmerjih med nepovezanimi osebami; ali gradbišče, projekt gradnje, montaže ali postavitve ali nadzor v zvezi z njimi, ki trajajo dlje kot 12 mesecev, se šteje za poslovno enoto nerezidenta od dneva začetka dejavnosti oziroma poslov, vključno s pripravljalnimi deli.

³⁴ Davčni odtegljaj pomeni, da izplačevalec določenih dohodkov davek obračuna hkrati ob obračunu dohodka ter vplača znesek davka v imenu davčnega zavezanca.

Zavezanci za davek od dohodkov pravnih oseb so pravne osebe domačega prava (rezidenti), razen Republike Slovenije in lokalnih skupnosti, pravne osebe tujega prava ter družbe oziroma združenja oseb vključno z družbami civilnega prava po tujem pravu, ki nimajo pravne osebnosti in ki niso zavezanci za dohodnino (nerezidenti).

Zavezanci rezidenti so obdavčeni po svetovnem dohodku, kar pomeni, da so zavezani za davek od vseh dohodkov, ki imajo svoj vir v Republiki Sloveniji in zunaj nje.

Obdavčitev dobička davčnega zavezanca

Davek od dohodkov pravnih oseb se obračunava od davčne osnove³⁵, ki jo po splošnem načelu ugotavljanja davčne osnove predstavlja dobiček rezidenta oziroma poslovne enote, ugotovljen kot presežek prihodkov nad odhodki, ki jih določa ZDDPO-2, pri čemer pa se iz davčne osnove izvzamejo prihodki od dividend in dohodkov, podobni dividendam, dobički iz odsvojitve lastniških deležev v višini 50 odstotkov³⁶ ter dobički, ki nastanejo z odsvojitvijo lastniških deležev oziroma delnic v bankah, v zameno za izdajo ali prenos lastnih lastniških deležev ali delnic druge družbe.

V navedenih primerih je višina davčno nepriznanih odhodkov predpisana v pavšalnem znesku, in sicer v višini 5 odstotkov zneska v davčnem obdobju prejetih dohodkov.

Splošna davčna stopnja³⁷ za obračun davka znaša 17 odstotkov od davčne osnove, razen za navedene davčne zavezance, ko je davčna stopnja nič:

- investicijske sklade, ki so ustanovljeni po zakonu, ki ureja investicijske sklade in družbe za upravljanje, če do 30. 11. tekočega obdobja razdelijo najmanj 90 odstotkov poslovnega dobička prejšnjega davčnega obdobja;
- pokojninske sklade, ki so ustanovljeni po zakonu, ki ureja pokojninsko in invalidsko zavarovanje;
- zavarovalnice, ki lahko izvajajo pokojninski načrt v skladu z zakonom, ki ureja pokojninsko in invalidsko zavarovanje, in sicer od dejavnosti izvajanja pokojninskega načrta, če za ta del dejavnosti sestavijo ločeni obračun;
- družbe tveganega kapitala, in sicer od dejavnosti izvajanja dopustnih naložb tveganega kapitala, če za ta del dejavnosti sestavijo ločeni obračun.

³⁵ Davčna osnova je vrednost ali količina, na katero se nanaša davčna stopnja. S pomočjo davčne osnove in davčne stopnje dobimo davčno obveznost, ki jo mora davčni plačnik plačati.

³⁶ Pod pogoji, da je udeležba v kapitalu oziroma v upravljanju v višini najmanj 8 odstotkov, v obdobju najmanj šest mesecev in če zavezanec v tem obdobju zaposluje vsaj eno osebo. Izguba iz odsvojitve lastniških deležev se pri ugotavljanju davčne osnove kot odhodek ne prizna v višini 50 odstotkov. V primeru ustvarjenega dobička iz odsvojitve lastniških deležev v družbi tveganega kapitala se celotni dobiček izvzame iz davčne osnove.

³⁷ Davčna stopnja je podana v znesku ali odstotku in nam pove, kolikšen znesek na določeno količino ali vrednost je treba plačati v obliki davka oziroma če gre za odstotek, kolikšen del vrednosti pomeni davek.

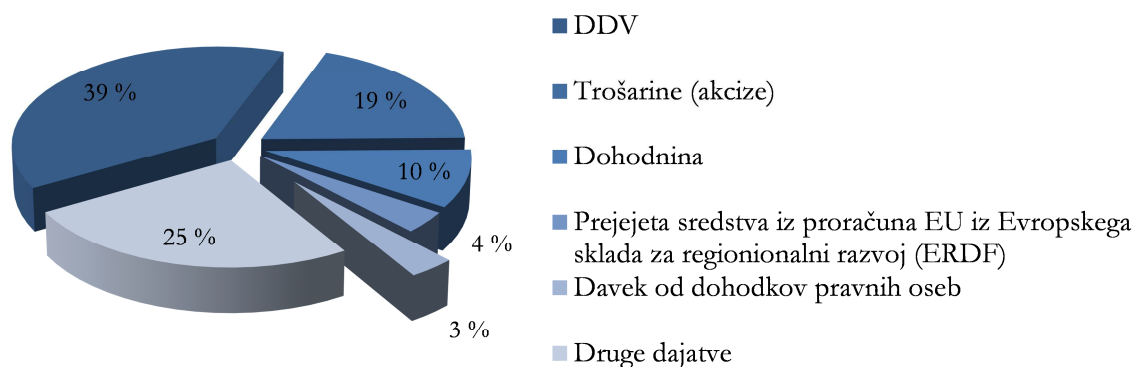
Davčni odtegljaj

ZDDPO-2 v 70. členu določa dohodke, ki imajo vir v Republiki Sloveniji oziroma zunaj nje, s čimer je dana možnost, da se obdavči nerezidenta za dohodke, ki imajo vir v Republiki Sloveniji, z davčnim odtegljajem, medtem ko rezidentu Republike Slovenije omogoča odpravo pravnega dvojnega obdavčevanja dohodkov, ki imajo vir v tujini. ZDDPO-2 določa, da se davek izračuna, odtegne in plača po stopnji 15 odstotkov od naslednjih dohodkov rezidentov in nerezidentov:

- dividende in dohodki, podobni dividendam; davek se od teh dohodkov ne izračuna, odtegne in plača, če so izplačani prejemniku, ki je rezident v državi članici EU, ki ni Republika Slovenija, pod pogojem, da je prejemnik v državi rezidentstva zavezanec za davek od dohodkov, da v državi rezidentstva ne more uveljavljati slovenskega davka in da transakcija ne pomeni izogibanja davkom;
- plačila za obresti³⁸, razen obresti v posebej določenih primerih;
- plačila za uporabo ali pravico do uporabe avtorskih pravic, patentov, zaščitnih znakov in drugih premoženjskih pravic in drugi podobni dohodki;
- plačila za zakup nepremičnin, ki se nahajajo v Republiki Sloveniji;
- plačila za storitve nastopajočih izvajalcev ali športnikov, če ta plačila pripadajo drugi osebi;
- plačila za storitve, če so opravljena osebam, ki imajo sedež ali kraj dejanskega delovanja posloводства v državah, ki niso članice EU in v katerih je splošna stopnja obdavčitve oziroma stopnja obdavčitve dobička nižja od 12,5 odstotka.

Prihodki od davka od dohodkov pravnih oseb so v letu 2013 znašali 265.209.068 evrov in so predstavljali 3,4-odstotni delež vseh prihodkov proračuna Republike Slovenije. Na sliki 11 je prikazana struktura prihodkov proračuna Republike Slovenije v letu 2013.

Slika 11: Prihodki proračuna Republike Slovenije v letu 2013 po vrstah dajatev



Vir: Zaključni račun proračuna Republike Slovenije za leto 2013.

³⁸ Banke plačujejo davčni odtegljaj le od obresti, ki so plačane osebam, ki imajo sedež ali kraj dejanskega delovanja posloводства ali prebivališče v državah, v katerih je splošna oziroma povprečna nominalna stopnja obdavčitve dobička nižja od 12,5 odstotka, razen v državah članicah EU.

Davek od dohodkov pravnih oseb je po vrednosti tretji največji davek, ki ga pobira davčna uprava oziroma finančna uprava za proračun Republike Slovenije.

1.3.4 Davčna izterjava

Postopek izterjave v predpisih ni posebej določen, saj predstavlja skupek dveh skupin dejanj, neformalnih in formalnih. Postopek davčne izvršbe določa ZDavP-2 v 3. poglavju, in sicer v 142. do 212. členu, medtem ko pisno opominjanje, telefonska izterjava in pozivanje davčnih dolžnikov k plačilu zapadlih davčnih obveznosti prek javne objave, kar davčna uprava oziroma finančna uprava uporablja pred uvedbo postopka davčne izvršbe, zakonsko ni določena in predstavlja neformalne ukrepe davčne uprave oziroma finančne uprave, katerih namen je poplačilo izkazanega zapadlega davčnega dolga.

1.3.4.1 Ravnanja davčnega organa pred pričetkom davčne izvršbe

Davčni organ pred pričetkom postopka davčne izvršbe izvaja različne aktivnosti in ukrepe s ciljem izterjave dolga. Pisno in telefonsko opominjanje sta najbolj pogosti aktivnosti, s katerima davčni organ spodbuja prostovoljno plačilo dolga.

Pred začetkom postopka lahko davčni organ zavezancu posreduje obvestilo, v katerem je naveden znesek zapadlega oziroma zapadlih neplačanih davkov, in ga pozove k plačilu davka v predpisanem roku.

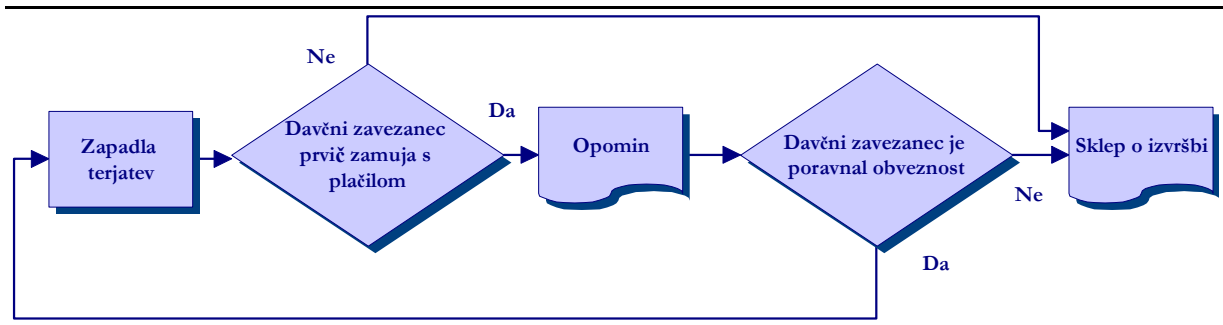
Pri pisnem opominjanju davčni organ dolžnika pozove k plačilu in ga opozori na posledice neplačila dolga ter na stroške ob morebitni uvedbi davčne izvršbe. Kadar dolžnik po opominu poravnava svoj dolg, se izogne izvršbi in z njo povezanim stroškom.

Če davčni zavezanec obveznosti ne poravnava, davčni organ prične s postopkom davčne izvršbe.

1.3.4.2 Postopek davčne izvršbe

Temeljna obveznost davčnega zavezanca je plačilo davka v zakonsko predpisanem roku po nastanku davčne obveznosti. ZDavP-2 v 143. členu določa, da davčni organ začne z davčno izvršbo, če davek ni plačan v rokih, predpisanih s tem zakonom za posamezne vrste davkov, ali v rokih, predpisanih z zakonom o obdavčenju. Davčna izvršba se prične z izdajo sklepa o davčni izvršbi, ki mora vsebovati izvršilni naslov, ki je izvršljiv³⁹.

Slika 12: Postopek davčne izterjave



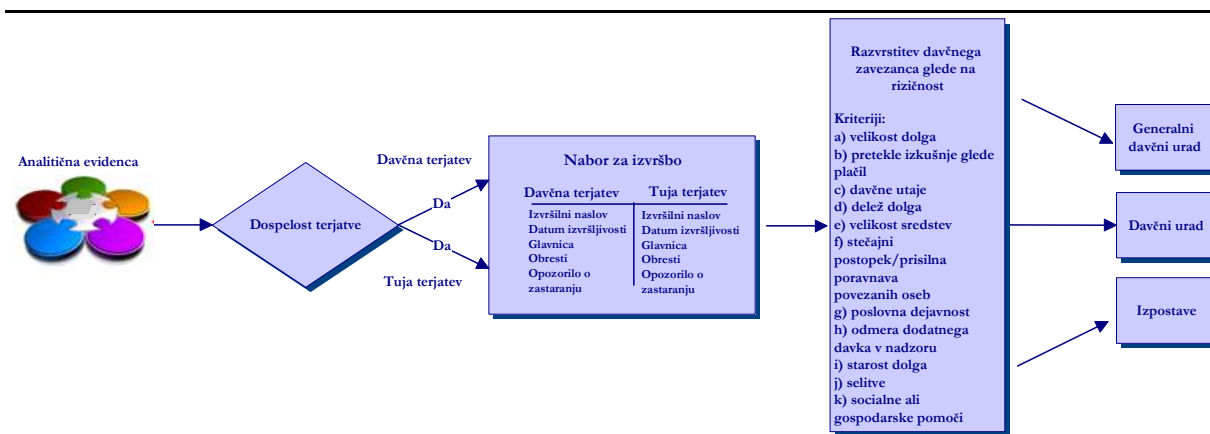
Vir: podatki finančne uprave.

³⁹ Izvršljivost izvršilnega naslova pomeni, da je rok za plačilo potekel, zavezanec pa davčne obveznosti ni poravnal (oziroma plačal v celoti). Izvršljivost se določi v skladu z določbo 224. člena Zakona o splošnem upravnem postopku (v nadaljevanju: ZUP; Uradni list RS, št. 24/06-UPB2, 126/07, 65/08, 8/10, 82/13) z upoštevanjem paricijskih rokov in nesuspendivnosti aktov po ZDavP-2. Izvršljivost odločbe nastopi, ko odločba postane pravnomočna, in s potekom roka, ki je določen za izpolnitev davčne obveznosti. Rok za izpolnitev obveznosti začne teči z naslednjim dnem od vročitve (pomembna je osebna vročitev). Za izvršljivost odločbe je poleg njene pravnomočnosti bistvena tudi vročitev odločbe organa druge stopnje, saj od takrat teče izpolnitveni rok, po poteku katerega postane odločba izvršljiva. Izvršljivost odločbe pa lahko nastopi tudi pred pravnomočnostjo, to je v primeru, kadar zakon določi, da pritožba ne zadrži njene izvršitve. Odločba postane izvršljiva tudi, ko se stranki vroči odločba drugostopenjskega organa, s katero se pritožba zavrže. Za davčni postopek praviloma velja, da pritožba ne zadrži izvršitve, tako da postane na primer odmerna odločba izvršljiva s potekom roka za prostovoljno izpolnitev obveznosti, štetega od vročitve. Sklep postane izvršljiv z vročitvijo stranki, saj pritožba po 258. členu ZUP ne zadrži njegove izvršitve. Obračun davka postane izvršljiv takrat, ko poteče rok za plačilo davka po njegovem obračunu. ZDavP-2 v 180. členu določa, da davčni organ vroči sklep o izvršbi dolžniku na kraju samem pred začetkom rubeža in od njega zahteva, da plača znesek, naveden v sklepu o izvršbi. Rubež se lahko opravi tudi, če dolžniku ni mogoče vročiti sklepa o izvršbi zaradi neopravičljivih razlogov dolžnika. Sklep se v takem primeru vroči šele po opravljenem rubežu.

Davčna izvršba davčnih obveznosti pomeni uporabo prisilnih sredstev in poseg v pravice in premoženje posameznika za poplačilo davčnega ali drugega nedavčnega dolga. Izvaja se za izvršljive zapadle neporavnane davčne in druge denarne nedavčne⁴⁰ obveznosti, ki so evidentirane v davčnem knjigovodstvu.

Davčni organ mora med postopkom davčne izvršbe upoštevati sorazmernost poplačila in izvesti davčno izvršbo tako, da je za dolžnika čim manj neugodna. Na to vpliva tudi odločitev davčnega organa, katero sredstvo oziroma način davčne izvršbe bo uporabil za pridobitev sredstev za poplačilo dolga.

Slika 13: Nabor zadev za izvršbo in pristojnost organov



Vir: podatki finančne uprave.

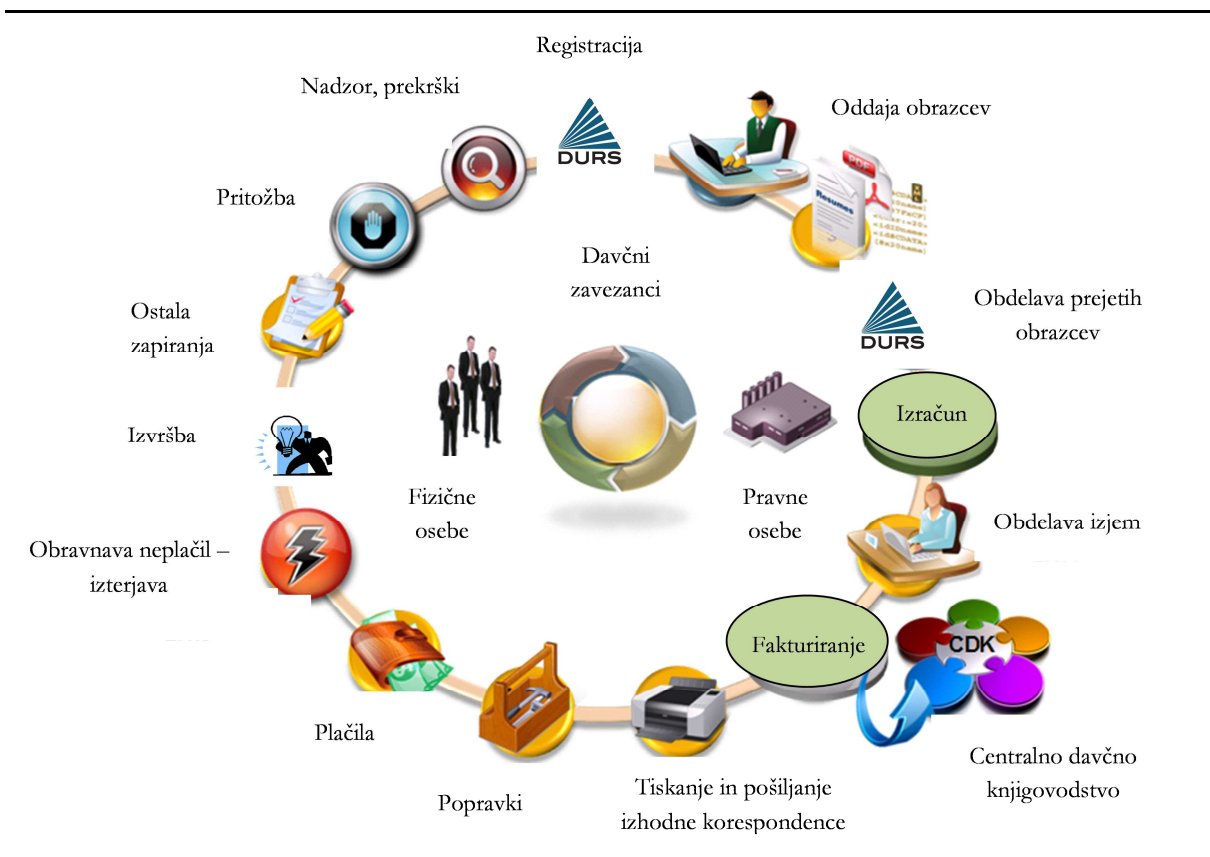
Za druge denarne nedavčne obveznosti, ki jih praviloma ni odmeril davčni organ, se v praksi uporablja izraz tuje terjatve. Gre za terjatve, ki so s posebnimi predpisi poverjene v izvršbo davčnemu organu.

Davčna izvršba je neposredno vključena v širši pojem pobiranja davkov in je s tem vključena v vse osnovne poslovne procese davčne uprave oziroma finančne uprave od registracije, odmere, plačevanja in kontrole skladnosti delovanja zavezancev. Osnovni sistem, ki zagotavlja informacije o dolžnikih, je davčni knjigovodski sistem, iz katerega se za izvršbo pridobivajo podatki o terjativah in plačilih. Register davčnih zavezancev je osnovni vir, ki daje notranje in zunanje informacije za vodenje uspešnih postopkov izvršbe. Najpomembnejši vir informacij pri administrativni izvršbi so plačilne institucije (banke in hranilnice), delodajalci in izplačevalci prejemkov (ZPIZ, Zavod Republike Slovenije za zaposlovanje, centri za socialno delo).

⁴⁰ Druge denarne nedavčne obveznosti so obveznosti, ki niso obvezne dajatve iz 1. točke 2. člena ZFU, za izterjavo katerih je v skladu z zakonom pristojna finančna uprava. Te obveznosti se nanašajo predvsem na globe in kazni, izrečene po Zakonu o prekrških (v nadaljevanju: ZP-1; Uradni list RS, št. 29/11-UPB8, 21/13, 111/13), denarne kazni, izrečene po ZUP, upravne izvršbe po 289. členu ZUP, neplačane sodne takse, neplačane upravne takse, različne takse (komunalna, turistična, požarna), veterinarske pristojbine, terjatve za uporabo radiodifuznih pravic in stroške postopka (sodišče, prekrškovni organi).

Na sliki 14 je prikazan postopek celovite obravnave davčnega zavezanca od njegovega vpisa v register davčnih zavezancev, obdelave in kontrole obračunov, evidentiranja davčne obveznosti do plačila oziroma izterjave davčnega dolga.

Slika 14: Potek obravnave davčnega zavezanca



Legenda: DURS – davčna uprava.

Vir: podatki finančne uprave.

Pri izvršbi lahko davčni organ poseže v vse premoženje in premoženjske pravice, razen tiste, ki so po zakonu izrecno izvzete (preživnine, odškodnine, socialne pomoči, štipendije in podobno).

Načine⁴¹ davčne izvršbe delimo na davčno izvršbo na dolžnikove denarne prejemke⁴², denarna sredstva⁴³, dolžnikove denarne terjatve, premožno in nepremično premoženje, vrednostne papirje, delež družbenika in premoženjske pravice. Predmet davčne izvršbe so lahko celotno premoženje ali pa premoženjske pravice dolžnika, ki niso izvzete iz davčne izvršbe, ta pa se lahko izvede tudi na posojilih in predplačilih, ki jih dolжник prejme od tretjih oseb. Če je izvršba na določeno premoženje ali premoženjsko pravico z

⁴¹ Način davčne izvršbe opredeljuje sredstva in predmet davčne izvršbe.

⁴² Plača, nadomestilo plače in drugi prejemki iz delovnega razmerja.

⁴³ Sredstva dolžnika na računih pri bankah in hranilnicah.

zakonom omejena, je to premoženje ali premoženjska pravica lahko predmet izvršbe v delu, ki presega zakonsko določene omejitve.

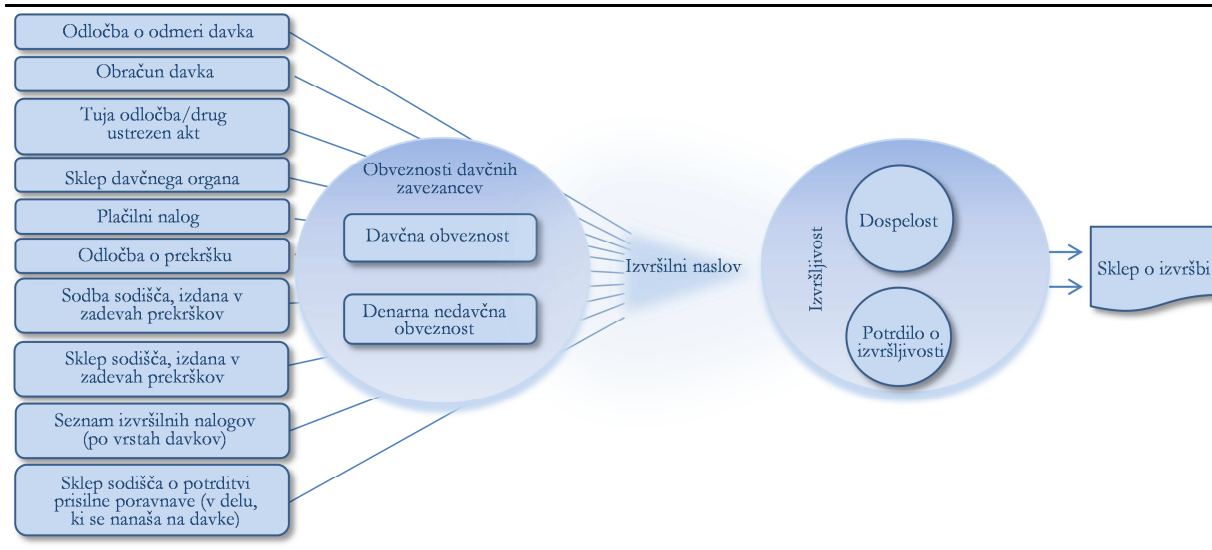
Zakonodaja taksativno ne ureja zaporedja in načinov davčne izvršbe. Vrstni red opredeljujejo načela postopka davčne izvršbe in poslovna pravila, ki so vgrajena v informacijsko podporo izvršbi.

Davčna izvršba se prične z izdajo sklepa o izvršbi na podlagi izvršljivega izvršilnega naslova. Davčna izvršba je tako mogoča na vse dohodke, premoženjske pravice, terjatve in premoženje dolžnika, ki ni izvzeto iz davčne izvršbe. Za uspešnejši in največkrat uporabljen način davčnega organa velja davčna izvršba na dolžnikova denarna sredstva pri bankah in hranilnicah. Davčni organ prične s postopkom izterjave, če davčni dolg dolžnika po enem izvršilnem naslovu presega 10 evrov oziroma če skupni znesek dolga enega dolžnika po posameznih izvršilnih naslovih presega 20 evrov. V postopku davčne izvršbe lahko davčni organ od dolžnika zahteva predložitev seznama svojega premoženja, ki ga mora dolžnik predložiti v roku, ki mu ga določi davčni organ. Če dolžnik seznama premoženja ne želi predložiti, ga mora davčni organ opozoriti na posledice.

Davčni organ izvršuje dve skupini izvršilnih naslovov:

- izvršilne naslove v davčnih zadevah, ki jih izdaja davčni organ oziroma sodišče v zvezi z davčnimi prekrški;
- izvršilne naslove z obračunanimi nedavčnimi denarnimi obveznostmi, ki jih izdajajo drugi organi v upravnih, sodnih in prekrškovnih postopkih.

Slika 15: Pregled izvršilnih naslovov za uvedbo postopka izvršbe



Vir: podatki finančne uprave.

Najpogostejši izvršilni naslov je odločba o odmeri davka. Sem je uvrščena tudi carinska deklaracija in odločba, s katero se delodajalcu oziroma izplačevalcu, banki in dolžnikovemu dolžniku v okviru odgovornosti za opuščeno odtegnitev in izplačilo dolgovanega zneska ta naloži za plačilo. Prav tako

izvršilni naslov predstavlja tudi inšpekcijska odločba. Za izvršilne naslove se štejejo tudi akti, ki jih kot druge denarne nedavčne obveznosti izdajajo prekrškovni in upravni organi, drugi državni organi, organi samoupravnih lokalnih skupnosti ter nosilci javnih pooblastil. Če te obveznosti izterjuje davčni organ na podlagi ZDavP-2, je izvršilni naslov odločba, sklep ali plačilni nalog s potrdilom o izvršljivosti, ki ga izda organ, pristojen za odmero te terjatve (predlagatelj izvršbe).

Davčni organ oziroma predlagatelj izvršbe lahko dolžniku v primeru druge denarne nedavčne obveznosti, v skladu z določili ZDavP-2, dovoli odlog davčne izvršbe oziroma obročno plačilo davka. V tem primeru davčni organ zadrži že začeti postopek davčne izvršbe za čas dovoljenega odloga oziroma obročnega odplačevanja. Že začeti postopek davčne izvršbe pa se zadrži do vročitve odločbe oziroma sklepa o pritožbi, če davčni organ oceni, da bi bilo pritožbi mogoče ugoditi, oziroma do pravnomočnosti akta v primeru tožbe zoper davčni organ na ugotovitev lastninske pravice oziroma do odločitve o zadevi, če izpodbijanje davščine oziroma izvršilnega naslova zadrži izvršbo. Za čas, ko je dolžniku odložena izvršba, se zaračunajo obresti po evropski medbančni obrestni meri za ročnost enega leta v višini, ki je veljala na dan izdaje sklepa.

Davčni postopek med vsemi določbami vsebuje tudi institute, namenjene varovanju dolžnika in tretjih oseb, ter tako vključuje pravno sredstvo pritožbe in ugovora, določeni predmeti oziroma premoženje pa so iz davčne izvršbe izvzeti oziroma je izvršba na te predmete omejena. Z davčno izvršbo tako ni mogoče zaseči opreme oziroma predmetov, ki omogočajo vsaj najnujnejše opravljanje njihove gospodarske dejavnosti, vendar samo za obdobje šestih mesecev od dospelosti neplačane dajatve. Prav tako ni mogoče poseči v premoženjske pravice, kot so preživnina, odškodnina, socialna pomoč, štipendija in podobno.

Davčni organ lahko po uradni dolžnosti ali na zahtevo dolžnika s sklepom v celoti ali delno ustavi davčno izvršbo le v primerih poplačila davčnega dolga, umika izvršbe s strani predlagatelja izvršbe zaradi denarne nedavčne obveznosti, storjene napake v postopku izvršbe (davčna izvršba ni dovoljena, izvršba na premoženju osebe, ki ni dolžnik, porok ali garant), prenehanja izvršljivosti (pravnomočno odpravljen, spremenjen ali razveljavljen izvršilni naslov ali razveljavljeno potrdilo o izvršljivosti) ali v primeru zastaranja oziroma ugasnitve obveznosti na drug način. V teh primerih davčni organ s sklepom o ustavitvi davčne izvršbe odpravi oziroma razveljavi že izvršena dejanja v postopku davčne izvršbe.

1.3.4.3 Zavarovanje davčnega dolga

Davčni organ lahko sodišču poda predlog, da zavaruje svoj davčni dolg z vknjižbo zastavne pravice na dolžnikovih nepremičninah (vknjižba hipoteke na nepremičnem premoženju). Zavarovanje predstavlja pomemben institut v davčnih postopkih za doseg plačila davčnih obveznosti in ima pred izvršbo kar nekaj prednosti, in sicer:

- hipoteka na nepremičnine se lahko vknjiži, preden nastopijo pogoji za začetek izvršbe na nepremičnine, s čimer davčni organ lahko pridobi prednost vrstnega reda pri poplačilu;
- davčni organ lahko vloži predlog za vpis hipoteke tudi za manjše zneske, za katere običajno ne začne postopka izvršbe;
- vpis hipoteke pomeni pritisk na dolžnika, saj v praksi nepremičnine ne more prodati in ne more dobiti hipotekarnega kredita od bank.

Če davčni organ ni dosegel poplačila dolga na podlagi nobenega od teh načinov, lahko v primeru, da je dolжник lastnik nepremičnine, poda predlog za izvršbo na nepremičnino. Davčne izvršbe na nepremičnine ne izvaja davčni organ, ampak jo opravi sodišče. V postopkih izvršbe pred sodiščem davčni organ zastopa državno pravobranilstvo, ki mu davčni organ pošlje predlog za izvršbo z izvršilnim naslovom. Davčna izvršba na nepremično premoženje dolžnika največkrat pomeni izvršbo na njegovo zemljišče s hišo, v kateri davčni zavezanec biva, oziroma zemljišče s poslovnim prostorom, v katerem opravlja dejavnost. Takšen pristop davčni organ uporablja kot skrajno sredstvo izvršbe in predstavlja zapleten ter dolgotrajen proces, kljub temu pa mora davčni organ uporabiti vsa zakonita sredstva prisile, da izterja davčne obveznosti. Pogoj za izvršbo na dolžnikovo nepremično premoženje je, da davkov iz drugega dolžnikovega premoženja ni bilo mogoče izterjati.

1.3.4.4 Davčna izvršba na denarne prejemke dolžnika

Za uspešno izvedbo davčne izvršbe na denarne prejemke dolžnika (tako imenovana administrativna prepoved) mora biti izpolnjen osnovni pogoj, to je zaposlitev davčnega dolžnika. Postopek je mogoče uvesti samo proti fizičnim osebam, ki so zaposlene ali prejemajo druge denarne prejemke. Davčni organ mora ugotoviti, od kod dolжник prejema denarne prejemke, ali pa se mora odločiti za drugo sredstvo izvršbe. Podatke o zaposlitvi pridobi davčni organ iz registra davčnih zavezancev. V postopku ima davčni organ prednost pred večino drugih upnikov in jih preskoči v vrstnem redu poplačila.

Postopek izvršbe na denarnih prejemkih dolžnika se prične z izdajo in z vročitvijo sklepa o izvršbi dolžniku kot tudi delodajalcu oziroma izplačevalcu prejemkov. Če dolжник prejema dohodke pri novem delodajalcu oziroma izplačevalcu, mora davčni organ izdati nov sklep o izvršbi ter ga vročiti dolžniku in novemu delodajalcu oziroma izplačevalcu prejemkov. Ko delodajalec oziroma izplačevalec prejemkov prejme sklep o izvršbi, mora od dohodka dolžnika odtegniti del dohodka, ki je naveden na sklepu o izvršbi, ter ga nakazati na račun in sklic, ki sta prav tako navedena v sklepu, vendar največ do višine dveh tretjin prejetega dohodka. Delodajalec oziroma izplačevalec prejemkov mora pri tem paziti, da dolžniku od dohodka ostane najmanj znesek v višini 70 odstotkov minimalne plače po zakonu, ki ureja minimalno plačo. Ne glede na to davčne izvršbe ni mogoče uvesti na denarne prejemke, če ti ne presegajo osnovnega zneska minimalnega dohodka po zakonu, ki ureja socialno varstvo, oziroma prejemke, ki so izvzeti iz davčne izvršbe, kot na primer preživitine, odškodnine, socialne pomoči, štipendije in podobno.

Delodajalec oziroma izplačevalec dohodka lahko zoper sklep vloži ugovor, vendar samo iz razloga, da dolжник pri njem ni več zaposlen. V tem primeru mora sklep o izvršbi vrniti davčnemu organu. Če tega ne stori in se ne ravna po sklepu o izvršbi, se davek izterja od njega⁴⁴.

1.3.4.5 Davčna izvršba na dolžnikova denarna sredstva pri bankah in hranilnicah

Davčna izvršba na dolžnikova denarna sredstva pri bankah in hranilnicah je najpogostejša, najhitrejša, najlažja in najuspešnejša oblika davčne izvršbe. Osnovni pogoj uporabe tega načina davčne izvršbe je, da

⁴⁴ Davčni organ mora o tem izdati odločbo, s katero naloži delodajalcu oziroma izplačevalcu, da v 15 dneh plača na predpisane račune celoten znesek davka, ki bi ga moral po sklepu o izvršbi odtegniti do izdaje te odločbe, ugovor pa se pošlje organu druge stopnje.

ima dolžnik⁴⁵ transakcijski račun in prek njega tudi posluje. V primeru uporabe postopka davčne izvršbe na dolžnikova denarna sredstva pri bankah in hranilnicah ima davčni organ prednost pred večino drugih upnikov in jih preskoči v vrstnem redu poplačila.

Davčni organ izda sklep o davčni izvršbi na dolžnikova denarna sredstva ter ga istočasno vroči dolžniku in banki oziroma hranilnici, pri kateri ima dolžnik odprt račun. Z vročitvijo sklepa se opravi zaseg denarnih sredstev. To velja za vse davčne dolžnike, tako fizične osebe, samostojne podjetnike posameznike in pravne osebe. Če dolžnik posluje prek več bank oziroma hranilnic, morajo vse sekundarne banke oziroma hranilnice zaseči znesek, naveden v sklepu, in ga nakazati na račun dolžnika pri primarni banki. Ko primarna banka oziroma hranilnica obvesti, čeprav redko, ostale banke oziroma hranilnice, da je bil zarubljen celoten znesek po sklepu, te prenehajo z nadaljnjim zasegom denarnih sredstev. O tem naj bi nemudoma obvestila tudi davčni organ, ki izvrši prenos sredstev na predpisane račune.

Če v času, ko se banki oziroma hranilnici vroči sklep o izvršbi, dolžnik pri njej nima denarnih sredstev ali jih nima dovolj za poplačilo davka, obdrži banka oziroma hranilnica sklep v evidenci in na njegovi podlagi opravi izplačilo ali dodatno izplačilo, ko denarna sredstva prispejo na račun dolžnika. Banka oziroma hranilnica mora o tem obvestiti davčni organ, ki je izdal sklep o izvršbi. Sklep o izvršbi prav tako obdrži v svoji evidenci, kadar ima dolžnik pri banki oziroma hranilnici sredstva, s katerimi ne more razpolagati, ter o tem obvesti davčni organ. Ko dolžnik pridobi pravico do razpolaganja s sredstvi, banka oziroma hranilnica zarubi dolžnikova denarna sredstva in poplača davčni dolg.

Pri tem mora banka oziroma hranilnica paziti, da upošteva izvzetja oziroma omejitve v skladu s 159. členom in 160. členom ZDavP-2. Izvzetja oziroma omejitve izvršbe na dolžnikova denarna sredstva veljajo le za prejemke, nakazane za tekoči mesec, ne pa tudi za morebitne prihranke iz preteklih mesecev. Morebitni prihranki, ki jih ima dolžnik na računu še od prejšnjega meseca ali prejšnjih mesecev, so v celoti predmet izvršbe in zanje izvzetja in omejitve ne veljajo. Omejitve davčne izvršbe na dolžnikova denarna sredstva od drugih denarnih prejemkov veljajo kumulativno za vse prilive enega meseca, saj je namen te določbe zagotoviti dolžniku le minimalno socialno varnost, tako kot dolžnikom, ki prejemajo stalne denarne prejemke. Ker ne gre za prejemke, ki se štejejo za dohodek iz delovnega razmerja, se te omejitve ne upoštevajo le za tekoči mesec, saj ne gre za stalno naravo teh prejemkov. To pomeni, da se davčna izvršba na denarna sredstva, ki po opravljeni davčni izvršbi ostanejo na dolžnikovem računu, v naslednjem mesecu lahko opravi zgolj z upoštevanjem omejitev iz 160. člena ZDavP-2. Prav tako je določeno, da omejitve, ki veljajo za dohodke iz delovnega razmerja, veljajo tudi za druge prejemke, ki jih dolžnik prejme na račune pri bankah in hranilnicah. Na ta način omejitve veljajo tudi za druge prejemke iz različnih virov (na primer od avtorskih pravic, opravljanja samostojne dejavnosti in podobno). Omejitev velja le za fizične osebe, saj je namen teh določb zagotoviti socialno varnost posameznikom. To pomeni, da omejitve veljajo le za sredstva fizičnih oseb, tudi tistih, ki opravljajo dejavnost. Za pravne osebe pa veljajo zgolj izvzetja po 159. členu ZDavP-2. Če se dolžniku na isti račun nakazuje dohodek iz delovnega razmerja in drugi prejemki, se upoštevajo omejitve pri izvršbi teh sredstev enako, kot če bi na isti račun prejemal dva

⁴⁵ V tretjem odstavku 37. člena ZDavP-2 je bilo za obdobje, na katero se nanaša revizija, določeno, da morajo imeti subjekti vpisa v poslovni register pri ponudniku plačilnih storitev odprt transakcijski račun, samostojni podjetniki posamezniki in posamezniki, ki samostojno opravljajo dejavnost, pa morajo imeti za namene v zvezi z opravljanjem dejavnosti ločen transakcijski račun.

dohodka iz delovnega razmerja, vključno z omejitvami za tekoči mesec. Tako omejitve davčne izvršbe na dolžnikova denarna sredstva veljajo za vse prilive enega meseca skupaj⁴⁶.

Banka oziroma hranilnica lahko zoper sklep o izvršbi ugovarja v osmih dneh po njegovem prejemu pri davčnem organu, ki je izdal sklep. V ugovoru banka ali hranilnica lahko ugovarja, da dolžnik pri njej nima odprtega računa. Prepozen ugovor davčni organ s sklepom zavrže. Če davčni organ ugotovi, da je ugovor utemeljen, z novim sklepom nadomesti sklep, ki se z ugovorom izpodbija. Če davčni organ ugotovi, da ugovor ni utemeljen, odstopi ugovor organu druge stopnje. Ugovor zoper sklep o davčni izvršbi ne zadrži njegove izvršitve. Če banka oziroma hranilnica ne ravna po sklepu o izvršbi, se davek izterja od nje. Davčni organ mora na podlagi 170. člena ZDavP-2 o tem izdati odločbo, s katero banki oziroma hranilnici naloži, da v 15 dneh na predpisane račune plača dolgovani znesek davka, in zoper katero se lahko banka oziroma hranilnica pritoži, vendar pritožba ne zadrži izvršitve odločbe. Davčni organ lahko po uradni dolžnosti do odločitve o ugovoru s sklepom odloži začetek davčne izvršbe zoper banko oziroma hranilnico, če oceni, da bi bilo ugovoru mogoče ugoditi. Kadar banka oziroma hranilnica ne ugovarja v določenem roku in ne ravna po sklepu, se davek izterja od nje, pri čemer pritožba ne zadrži izvršitve odločbe davčnega organa. V tem primeru mora banka oziroma hranilnica sredstva izplačati s svojega računa in ne z dolžnikovega⁴⁷.

1.3.4.6 Davčna izvršba na premočnine

Davčna izvršba na premočninah se opravi z rubežem, cenitvijo in s prodajo premočnin. Zarubijo se lahko vse premočnine, ki so v lasti oziroma posesti dolžnika, razen predmetov, ki so iz davčne izvršbe izvzeti (na primer obleka, obutev, posoda, pohištvo, hrana, kurjava, delovna in plemenska živina, kmetijski stroji, redi, medalje, osebna pisma, medicinsko-tehnični pripomočki, gasilska zaščitna ter reševalna oprema in podobno). Najpogosteje se rubijo motorna vozila, plovila, osnovna sredstva, zaloge, trgovsko blago, vrednostni papirji in gotovina. Zarubljene premočnine se prodajo na javni dražbi, z zbiranjem ponudb, z neposredno pogodbo, s komisijsko prodajo ali tako, da davčni organ dovoli dolžniku, da sam proda zarubljene premočnine. Način prodaje izbere davčni organ, pri čemer upošteva najugodnejši izid, ki ga bo lahko dosegel pri prodaji. Z rubežem davčni organ pridobi zastavno pravico na zarubljeni premočnini. Praviloma se hkrati z rubežem opravi tudi cenitev zarubljene premočnine. Vsa dejanja opravlja davčni organ po pooblaščenih osebah davčnega organa – davčnem izterjevalcu.

Izterjevalcu ni treba ugotavljati, ali so zarubljene premočnine last tretje osebe, temu mora ugovarjati dolžnik. Praviloma bo izterjevalec v tem primeru zarubil drugo premočnino, za katero dolžnik ne ugovarja, da ima tretji na njej kakršnokoli pravico, in iz katere se bo davčni organ lahko poplačal.

⁴⁶ T. Jerovšek, I. Simič, B. Škof in drugi, *Zakon o davčnem postopku s komentarjem*, Davčno finančni raziskovalni inštitut, Ljubljana, Davčno finančni raziskovalni inštitut, Maribor, 2008, strani 383 in 384.

⁴⁷ ZDavP-2 določa sankcioniranje banke oziroma hranilnice za neizvrševanje sklepa o izvršbi in vseh drugih obveznosti, ki jih nalaga ta zakon (na primer, če davčnega organa ne obvesti, da na računu ni sredstev ali da dolžnik na račun prejema le sredstva, ki so izvzeta iz izvršbe oziroma v višini, ki ne presega omejitve, ali da namesto sklepa davčnega organa prednostno izvršuje drug sklep o izvršbi in podobno).

Davčna izvršba na premičnine se začne zaradi naslednjih razlogov:

- dolžnik nima denarnih prejemkov;
- dolžnik nima odprtega transakcijskega računa pri banki oziroma hranilnici; dolžnik ima denarne prejemke in transakcijski račun pri banki oziroma hranilnici, vendar priliva ni oziroma je premajhen za poravnavo davčnega dolga;
- grozi zastaranje davčnega dolga;
- obstaja sum odtujitve dolžnikovega premoženja.

Izvršba na premično premoženje je razmeroma drag in pravno zapleten postopek.

1.3.4.7 Davčna izvršba na druge denarne terjatve

Postopek davčne izvršbe iz terjatev davčnega dolžnika se je v preteklosti opravljal zelo redko. Davčni dolžnik v postopku predloži davčnemu organu neplačane obveznosti dolžnikovega dolžnika.

Postopek davčne izvršbe iz denarnih terjatev dolžnika se uvede z izdajo sklepa o davčni izvršbi iz terjatev dolžnika. Ko se sklep vroči dolžnikovemu dolžniku, se šteje, da je rubež dolžnikovih terjatev opravljen. S sklepom se dolžniku tako zarubi denarna terjatev⁴⁸, ki jo ima do svojega dolžnika, vendar le do višine njegovega dolga in ne celotna terjatev.

Na izdani sklep ima dolžnikov dolžnik v osmih dneh pravico do ugovora, če lahko dokaže, da dolžniku ni dolžan, da je dolg pogojen, da dolg še ni dospel v plačilo oziroma da dolg ne bo dospel v plačilo v enem letu od prejema sklepa.

Če davčni organ ugotovi, da ugovor ni utemeljen, odstopi ugovor organu druge stopnje. Ugovor zoper sklep o davčni izvršbi ne zadrži njegove izvršitve.

Če dolžnikov dolžnik terjatve ne poravna, davčni organ pošlje sklep o blokadi transakcijskega računa bankam oziroma hranilnicam, kjer ima dolžnikov dolžnik odprte račune.

1.3.4.8 Davčna izvršba na vrednostne papirje

Postopek davčne izvršbe na vrednostne papirje se uporablja razmeroma redko, saj ima velik del vrednostnih papirjev, ki jih davčni urad zarubi, zelo nizko ceno, tako da izkupiček pogosto ne presega stroškov njihove prodaje.

Pri izvršbi na materializirane vrednostne papirje davčni organ vroči sklep o izvršbi dolžniku in upravljavcu registra oziroma delniške knjige, kamor so vpisani ti vrednostni papirji. Upravljavec registra oziroma delniške knjige na podlagi prejetega sklepa o izvršbi opravi rubež tako, da pri vrednostnih papirjih, na katere se sklep nanaša, vpiše sklep o izvršbi v register oziroma delniško knjigo.

⁴⁸ Dolžnikovemu dolžniku se naloži, da zarubljeni znesek terjatve v roku 15 dni plača na predpisan račun in sklic.

Pri izvršbi na nematerializirane vrednostne papirje pa davčni organ vroči sklep o izvršbi dolžniku in klirinško-depotni družbi. Ta na podlagi prejetega sklepa opravi rubež tako, da pri vrednostnih papirjih, na katere se nanaša sklep, vpiše sklep o izvršbi v centralni register nematerializiranih vrednostnih papirjev.

Zarubljene vrednostne papirje, s katerimi se trguje na organiziranem trgu, prodaja Ministrstvo za finance oziroma pravna oseba, ki jo za to pooblasti Ministrstvo za finance. Pri prodaji zarubljenih nematerializiranih vrednostnih papirjev, s katerimi se trguje na organiziranem trgu, klirinško-depotna družba prenese nematerializirane vrednostne papirje na račun kupca. Pri prodaji zarubljenih nematerializiranih vrednostnih papirjev, s katerimi se ne trguje na organiziranem trgu, pa klirinško-depotna družba na podlagi naloga za prenos, ki ga izda davčni organ, prenese nematerializirane vrednostne papirje na račun kupca.

1.3.4.9 Davčna izvršba na nepremično premoženje dolžnika

Davčna izvršba na nepremično premoženje je postopek, ki je praviloma dolg in relativno drag. Izvršba na dolžnikove nepremičnine je mogoča le, če dolga ni bilo mogoče izterjati iz dolžnikovih denarnih prejemkov, sredstev na računih, terjatev ali premičnega premoženja. Kadar je ta pogoj izpolnjen, lahko davčni organ začne s postopkom izvršbe na nepremično premoženje. Vendar pa mora pri tem upoštevati načela davčne izvršbe iz 142. člena ZDavP-2 in izbrati predmete izvršbe tako, da bo upoštevana sorazmernost med zneskom davka in vrednostjo premoženja, da bo spoštovano osebno dostojanstvo dolžnika ter da bo izvršba za dolžnika čim manj neugodna.

Tako na primer, če izvršba na druge predmete poteka, in sicer že dalj časa, se izvršba na nepremično premoženje dolžnika ne sme opraviti. Če pa bi ta izvršba potekala tako počasi, da bi zaradi obračuna zamudnih obresti dolg celo naraščal, se šteje, da davka ni mogoče izterjati z drugimi sredstvi izvršbe in je zato dopustna izvršba na nepremičnino dolžnika⁴⁹.

Postopek izvršbe na nepremičnino dolžnika se prične z vložitvijo predloga za izvršbo pri pristojnem sodišču, ki ga davčni organ vloži prek državnega pravobranilstva. Če pristojno sodišče terjatev pripozna, izda sklep, s katerim izvršbo dovoli in začne začetek izvršbe. Pristojno sodišče določi sodnega cenilca⁵⁰, ki določi prodajno ceno nepremičnine.

Drugih določb o davčni izvršbi na nepremičnine ZDavP-2 ne vsebuje, ampak napotuje na ZIZ.

Če se nepremičnina proda na dražbi, sodišče izda sklep o domiku⁵¹, s katerim nepremičnino domakne kupcu. Ko kupec v celoti plača kupnino, sodišče izda sklep o izročitvi, s čimer nepremičnino izroči kupcu.

⁴⁹ T. Jerovšek, I. Simič, B. Škof in drugi, *Zakon o davčnem postopku s komentarjem*, Davčno finančni raziskovalni inštitut, Ljubljana, Davčno finančni raziskovalni inštitut, Maribor, 2008, strani 431 in 432.

⁵⁰ Denar za poplačilo sodnega cenilca založi upnik.

⁵¹ Sklep o domiku še ne pomeni pridobitve lastninske pravice, pomeni pa naslov za njeno pridobitev. Šele ko bo kupnina plačana, bo sodišče izdalo sklep o izročitvi nepremičnine kupcu in po njegovi pravnomočnosti vpisal kupca kot lastnika nepremičnine v zemljiško knjigo. Kupec bo postal lastnik nepremičnine šele z vpisom v zemljiško knjigo.

Ko postane sklep o izročitvi pravnomočen, postane kupec lastnik nepremičnine. Po pravnomočnosti sklepa o izročitvi sodišče razpiše narok za razdelitev kupnine, na katerem sodišče izda sklep o razdelitvi kupnine.

Glede na zapleten in dolgotrajen postopek v praksi davčni organ le redko dobi od prodane nepremičnine poplačan davčni dolg v celoti ali vsaj delno. V večini primerov so nepremičnine že obremenjene s hipotekami ali izvršbami bank ter drugih upnikov, ki so v veliki meri še nepoplačane. Dolžniki namreč še v obdobju, ko normalno poslujejo, v veliko primerih zastavijo svoje nepremičnine upnikom ali pa se upniki sami vknjižijo zaradi neplačanih terjatev. Poplačilo davčne obveznosti nima absolutne prednosti, kadar se poplačuje iz nepremičnine, ki je zavarovana z zastavno pravico, vpisano v ustrezen register.

1.3.4.10 Davčna izvršba na delež družbenika

Davčna izvršba na delež družbenika se v praksi uporablja še redkeje kot izvršba na nepremičnine, ker vrednosti deležev in/ali delnic družb dolžnic zaradi slabega finančnega stanja ne dosegajo visokih vrednosti. Postopek izvršbe poteka v skladu z ZIZ.

Postopek izvršbe na delež družbenika se prične s tem, da davčni organ pošlje državnemu pravobranilstvu predlog za izvršbo. Za odločitev o predlogu za izvršbo na delež družbenika v družbi ter za izvršbo je krajevno pristojno sodišče, na območju katerega je sedež družbe. Izvršba na delež družbenika se opravi z zaznambo sklepa o izvršbi, s prodajo deleža in poplačilom upnika iz zneska, dobljenega s prodajo. S sklepom o izvršbi sodišče prepove družbeniku razpolagati z njegovim deležem. Sodišče vroči sklep o izvršbi družbi in ga zaznamuje v sodnem registru. S to zaznambo pridobi upnik zastavno pravico na deležu družbenika z učinki tudi proti tistemu, ki pozneje pridobi ta delež. Za prodajo deleža se smiselno uporabljajo določbe ZIZ.

2. UGOTOVITVE

2.1 Strateško načrtovanje

2.1.1 Strategija poslovanja davčne uprave

Davčna uprava je marca 2010 na podlagi 3. člena Navodila za pripravo načrtov in poročil o delu Davčne uprave Republike Slovenije⁵² (v nadaljevanju: navodilo za pripravo načrtov in poročil o delu) sprejela Poslovno strategijo za obdobje 2010–2013 (v nadaljevanju: poslovna strategija), ki jo je podaljšala do ustanovitve finančne uprave⁵³. Davčna uprava je v njej opredelila cilje za štiriletno obdobje.

Pojasnilo finančne uprave

Strateški načrt davčne uprave je v skladu z opredeljitvijo navodila za pripravo načrtov in poročil o delu poslovni dokument, v katerem je davčna uprava opredelila strateške cilje in strategije za učinkovitejše in kakovostnejše opravljanje nalog davčne uprave v nekajletnem obdobju. Glede na preteklo prakso oblikovanja strategij davčne uprave, predvidevanj na področju sprememb v širšem (ne zgolj davčnem) okolju ter zastavljenih strateških ciljev je bilo ocenjeno, da je obdobje štirih let primeren časovni okvir za poslovno strategijo. V poslovni strategiji so določeni strateški cilji za sprejeto strateško obdobje, vizija davčne uprave, ki je opredeljena v tej strategiji in je določena v skladu s sprejetimi normami, pa je zasnovana dolgoročneje.

Temeljne usmeritve oblikovanja področnih strategij so po navedbah finančne uprave podprte s Strategijo razvoja Republike Slovenije⁵⁴ in z Zakonom o državni upravi⁵⁵. Pri pripravi poslovne strategije je davčna uprava upoštevala načela in usmeritve Fiskalnega modela (*Fiscal Blueprints*)⁵⁶. Temeljne usmeritve iz tega modela se nanašajo na naslednja področja: zmanjšanje davčnega razkoraka, optimiziranje procesov davčne uprave, prostovoljno izpolnjevanje obveznosti in usmerjenost k zaposlenim. V poslovni strategiji je bilo na

⁵² Št. 9600-75/2008, velja od 29. 10. 2008.

⁵³ To je do 1. 8. 2014.

⁵⁴ Sprejeta dne 23. 6. 2005.

⁵⁵ Uradni list RS, št. 113/05-UPB4, 48/09, 8/10, 21/12, 47/13.

⁵⁶ Leta 2007 ge je izdal Urad za davke in carinsko unijo pri Evropski komisiji. Vsebuje naslednja poglavja: Splošni okvir davčne uprave (FB 01), Struktura in organizacija (FB 02), Davčna zakonodaja (FB 03), Etika (FB 4), Upravljanje s človeškimi viri (FB 05), Pobiranje prihodkov in izvršba (FB 06), Davčna inšpekcija (FB 07), Upravno sodelovanje in medsebojna pomoč (FB 08), Davčne goljufije in izogibanje (FB 09), Pravice in obveznosti davkoplačevalcev (FB 10), Sistemi za upravljanje davčnih zavezancev (FB11), Prostovoljno izpolnjevanje obveznosti (FB12), Informacijska tehnologija (FB13) in Komunikacija (FB14).

področju izterjave iz Fiskalnega modela delno povzeto 6. poglavje, strateški cilj 5: Izterjava davčnega dolga temelji na oceni tveganja in uspešnosti upravljanja⁵⁷.

Pojasnilo finančne uprave

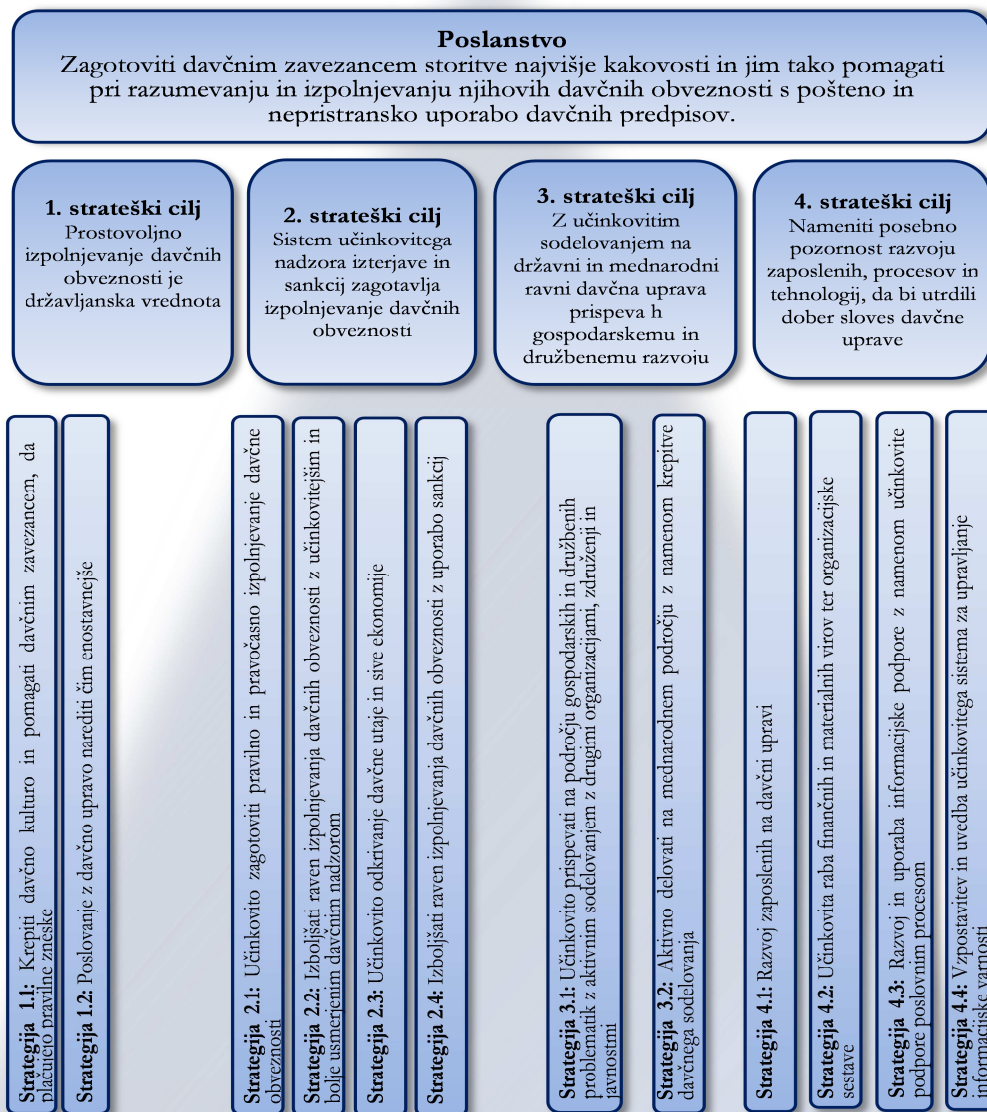
Dokument Evropske komisije predstavlja temeljna izhodišča in usmeritve ter praktične smernice, ki so temeljile na dobrih praksah delovanja davčnih uprav v EU. Davčna uprava je pri oblikovanju poslovne strategije smiselno uporabljala določena izhodišča dokumenta Evropske komisije, kar se izkazuje s primerjavo obeh dokumentov na ravni namena, vizije in opredelitev strateških ciljev. Določene usmeritve dokumenta Evropske komisije so bile upoštevane že pred oblikovanjem poslovne strategije (organizacijska struktura) oziroma so se vzpostavile s sprejetjem te strategije (sodoben način vodenja kakovosti, organizacijske spremembe za dvig učinkovitosti poslovanja in podobno).

Poslovna strategija predstavlja strateški načrt davčne uprave, ki zajema skupaj 174 kazalnikov uspešnosti in z njimi povezanih aktivnosti na štirih strateških področjih:

1. strateški cilj: Prostovoljno izpolnjevanje davčnih obveznosti je državljanska vrednota v okolju, kjer so zavezancem za davek zagotovljene kakovostne in inovativne storitve;
2. strateški cilj: Sistem učinkovitega nadzora, izterjave in sankcij zagotavlja, da zavezanci za davek izpolnjujejo svoje davčne obveznosti;
3. strateški cilj: Z učinkovitim sodelovanjem na državni in mednarodni ravni pomembno prispevamo h gospodarskemu in družbenemu razvoju;
4. strateški cilj: Posebno pozornost namenjamo razvoju naših ljudi, procesov in tehnologije, da bi utrdili naš sloves zaupanja vredne, inovativne, usposobljene, odzivne in k rezultatom usmerjene organizacije.

⁵⁷ Povzeti so tudi nekateri kazalniki uspešnosti iz Fiskalnega modela, ne pa vsi.

Slika 16: Prikaz strateških ciljev davčne uprave



Vir: poslovna strategija.

Prvi strateški cilj se nanaša na krepitev davčne kulture, ki bi zagotovila, da bi davčni zavezanci v večji meri prostovoljno poravnali svoje davčne obveznosti, k temu naj bi pripomogle tudi poenostavitve poslovanja z davčno upravo. Davčna uprava oziroma finančna uprava želi v večji meri ozaveščati davčne zavezance o prednostih pravočasnega poravnavanja davčnih obveznosti. Drugi strateški cilj se nanaša

predvsem na postopek izterjave, saj predvideva zagotovitev učinkovitega nadzora izterjave. Davčna uprava oziroma finančna uprava želi zagotoviti, da bi davčni zavezanci v večji meri pravilno in pravočasno izpolnjevali svoje davčne obveznosti, kar bi dosegli predvsem z učinkovitejšim nadzorom in sankcijami. Tretji strateški cilj se nanaša na učinkovitejše sodelovanje z domačimi organi, institucijami in organizacijami ter na mednarodno sodelovanje. Zadnji, četrti strateški cilj pa se nanaša na zagotovitev razvoja ljudi, procesov in tehnologij, ki bi zagotavljal boljše storitve za odjemalce storitev davčne uprave oziroma finančne uprave.

Navodilo za pripravo načrtov in poročil o delu v 3. členu določa, da mora biti strateški načrt davčne uprave usklajen s strateškimi usmeritvami ministra, pristojnega za finance. Davčna uprava je navedla, da iz dokumentacije o pripravi poslovne strategije ni razvidno, da bi bila ta pred sprejetjem posredovana Ministrstvu za finance v potrditev ali soglasje.

Davčna uprava je v poslovni strategiji določila srednjeročne splošne cilje za obdobje štirih let, posebne cilje, pričakovane rezultate delovanja in kazalnike za merjenje doseganja zastavljenih ciljev. Posebni cilji izhajajo iz splošnih ciljev in prispevajo k njihovemu uresničevanju ter se izražajo kot pričakovani rezultati. Cilji so bili določeni na način, ki omogoča ocenjevanje njihovega doseganja, vendar niso opredeljeni po posameznih vrstah davka, ampak za vse davčne obveznosti skupaj.

Cilji, ki si jih je zastavila davčna uprava na področju davčne izterjave, so bili le delno ustrezni, saj davčna uprava pri njihovi določitvi ni v celoti upoštevala metode zastavljanja ciljev SMART⁵⁸. Davčna uprava tako pri določitvi ciljev ni upoštevala kriterija dosegljivosti⁵⁹, ki določa, da naj cilji upoštevajo dejansko stanje na posameznem področju in možnosti razvoja, pri čemer je treba upoštevati tako notranje kot zunanje dejavnike, ki lahko vplivajo na zmožnost organizacije za doseganje zastavljenih ciljev.

Realizacija pričakovanega rezultata delovanja *Izterjava davčnega dolga*, ki temelji na oceni tveganja in na upravljanju uspešnosti izterjave, je učinkovitejša, je namreč odvisna tudi od zunanjih dejavnikov (finančna nedisciplinarnost poslovnih subjektov, zmanjšana gospodarska aktivnost), zato bi morala biti davčna uprava previdnejša pri določitvi ciljev, na katere nima absolutnega vpliva, oziroma bi morala določiti kazalnike⁶⁰ tako, da bi iz njih izločila zunanje dejavnike (na primer določiti kazalnik povečati delež izdanih sklepov o davčni izvršbi). Posledica določitve neustreznih ciljev oziroma pripadajočih kazalnikov, s katerimi se meri uspešnost doseganja zastavljenih ciljev, se kaže tudi v tem, da je davčna uprava dvema kazalnikoma v letnih načrtih spreminjala ciljno vrednost, saj je bil vpliv zunanjih dejavnikov prevelik in so bile ciljne vrednosti, določene v poslovni strategiji, za davčno upravo nedosegljive.

V okviru pričakovanega rezultata delovanja *Izterjava davčnega dolga*, ki temelji na oceni tveganja in na upravljanju uspešnosti izterjave, je učinkovitejša, bi lahko dodali tudi kazalnik vzpostavljen je sistem

⁵⁸ Angl.: *Specific, Measurable, Achievable, Relevant, Time-bound*. V skladu s kriteriji opredeljevanja ciljev po metodologiji SMART morajo biti cilji: določljivi, merljivi, dosegljivi, pomembni in časovno opredeljeni.

⁵⁹ Angl.: *A – Achievable*.

⁶⁰ Kazalniki: delež davčnega dolga v vseh zapadlih obremenitvah, delež plačil izterjave v plačilih javnofinančnih prihodkov (v nadaljevanju: JFP) in število dolžnikov je zmanjšano.

sprotnega opominjanja v primeru nepredložitve napovedi in obračunov ter neplačila⁶¹, saj je opominjanje tudi del procesa izterjave.

2.1.2 Doseganje strateških ciljev davčne uprave

Da bi preverili ukrepanje davčne uprave v primeru nedoseganja strateških ciljev, smo ugotavljali, ali je davčna uprava dosegla vse cilje, zastavljene v poslovni strategiji. Ugotovili smo, da v obdobju veljavnosti poslovne strategije niso bili oziroma so bili delno realizirani cilji na podlagi naslednjih kazalnikov:

- strategija promocijskih dejavnosti ni bila izdelana;
- ni bil v celoti vzpostavljen učinkovit sistem elektronske izmenjave podatkov;
- 95 odstotkov zavezancev ni v roku izpolnilo svoje obveznosti;
- usmeritve za obvladovanje davčnega dolga niso bile v celoti pripravljene;
- ni bil izdelan načrt proaktivnih prisilnih ukrepov;
- organizacijske enote za izterjavo dolga nimajo vseh ciljev določenih natančno in pregledno;
- delež davčnega dolga v vseh zapadlih obremenitvah je presegel ciljne vrednosti iz poslovne strategije;
- plačila, dosežena z izterjavo, niso predstavljala ciljne vrednosti deleža v JFP;
- število dolžnikov se v letu 2013 ni zmanjšalo glede na število dolžnikov v letu 2010;
- kadrovske strateške načrte ni bil izdelan in sprejet;
- ni bilo doseženo predvideno povprečno število dni usposabljanj na zaposlenega.

V nadaljevanju so navedeni cilji podrobneje predstavljeni, in sicer z navedbami kazalnikov, njihovih ciljnih (pričakovanih) in realiziranih vrednosti. Preostali cilji, ki jih je davčna uprava uspešno realizirala, so navedeni v prilogi 1.



Cilj: *Prostovoljno izpolnjevanje davčnih obveznosti je državljanska vrednota v okolju, kjer so zavezancem za davek zagotovljene kakovostne in inovativne storitve.*

- Davčna uprava ni izdelala in sprejela strategije promocijskih dejavnosti za pospeševanje prostovoljnega izpolnjevanja davčnih obveznosti.

Pojasnilo finančne uprave

Kljub temu da promocijska strategija ni bila pripravljena, davčna uprava oziroma finančna uprava izvaja določene promocijske dejavnosti za pospeševanje prostovoljnega izpolnjevanja davčnih obveznosti. V letu 2013 je na svojih spletnih straneh redno objavljala splošne informacije o posameznih davkih kakor tudi pojasnila in odgovore na najpogostejša vprašanja davčnih zavezancev. Z namenom proaktivnega komuniciranja oziroma spodbujanja prostovoljnega, pravočasnega in pravilnega izpolnjevanja davčnih obveznosti je bilo v letu 2013 poslano 111 sporočil za medije, organizirane pa so bile tudi tri novinarske konference. Davčna uprava je davčne zavezance o svojih obveznostih obveščala pred rokom za izpolnitev davčne obveznosti (z javnimi pozivi). Finančna uprava bo tudi pri izvrševanju svojega poslanstva in uresničevanja Strategije Finančne uprave Republike Slovenije 2015–2020 (v nadaljevanju: strategija 2015–2020) izvajala aktivnosti za krepitev kulture prostovoljnega plačevanja dajatev, čeprav za doseganje tega cilja nima več opredeljenega kazalnika strategija promocijskih dejavnosti za pospeševanje prostovoljnega


⁶¹ Ta kazalnik je bil določen v okviru pričakovanega rezultata delovanja *Več napovedi in obračunov je vloženih pravočasno, plačanih je več davkov in drugih dajatev.*

izpolnjevanja davčnih obveznosti. Finančna uprava je tako na primer v šolskem letu 2014/2015 izvedla projekt Davčno opismenjevanja mladib, v okviru katerega je izvedla več predavanj na osnovnih in srednjih šolah. Ta projekt finančna uprava nadaljuje tudi v šolskem letu 2015/2016, poseben poudarek pa bo namenjen tudi predšolskemu informiranju v vrtcih in poklicnemu izobraževanju.

- Davčna uprava je sistem elektronske izmenjave podatkov med davčno upravo in drugimi organi ter nosilci javnih pooblastil do konca leta 2013 vzpostavila le do omejenega števila notranjih in zunanjih podatkovnih virov, zato morajo zaposleni na področju davčne izvršbe podatke iskati ročno po različnih evidencah, s tem pa zastavljeni cilj ni bil dosežen (povezava s točko 2.5.3 tega poročila).

Pojasnilo finančne uprave

Davčna uprava je v letnem načrtu za leto 2013⁶² navedla, da bo nadaljevala pogovore glede uporabe sodobnejših informacijskih poti z vsemi organi in nosilci javnih pooblastil, s katerimi še ni vzpostavila elektronske izmenjave podatkov, ter pripravila sporazume in protokole za ustrezno opredelitev vsebine in načina izmenjave podatkov. V letu 2013 naj bi v skladu z letnim načrtom davčna uprava nadaljevala s projektom vzpostavitve informacijskih povezav z državnimi organi, predvsem z ZPIZ, ZZZS, Kapitalnsko družbo, d. d., Zavodom Republike Slovenije za zaposlovanje, ministrstvom, pristojnim za delo, družino in socialne zadeve, ter bankami⁶³.

 Cilj: Sistem učinkovitega nadzora, izterjave in sankcij zagotavlja, da zavezanci za davek izpolnjujejo svoje davčne obveznosti.

- Davčna uprava s svojimi promocijskimi aktivnostmi ni uspela zagotoviti takšne kulture plačevanja davkov, da bi do konca leta 2013 kar 95 odstotkov⁶⁴ zavezancev za davek prostovoljno v roku izpolnilo svoje obveznosti. Po podatkih finančne uprave je v letu 2013 svoje obveznosti v roku izpolnilo le 91,4 odstotka davčnih zavezancev⁶⁵, kar pa je dobre 3,5 odstotne točke manj od načrtovanega.

Pojasnilo finančne uprave

Finančna uprava pripravlja posamezne ukrepe prostovoljnega izpolnjevanja davčnih obveznosti, da bi izboljšala prostovoljno plačevanje davčnih obveznosti.

- Davčna uprava ni v celoti pripravila usmeritev za obvladovanje davčnega dolga oziroma ni predložila dokazil o njihovem obstoju. V preteklosti je bila imenovana projektna skupina, ki je pripravila načrt aktivnosti priprave ukrepov za obvladovanje davčnega dolga⁶⁶. Realizacije tega dokumenta ni bilo mogoče preveriti, saj od finančne uprave nismo prejeli dokazil, ki bi potrjevala izvedbo zapisanih ukrepov⁶⁷.

⁶² Z dne 19. 12. 2012.

⁶³ Elektronska izmenjava podatkov o transakcijskih računih fizičnih oseb in prilivih na te račune.

⁶⁴ Za vse davčne obveznosti skupaj, kazalnik se ne vodi po posameznih davkih.

⁶⁵ Iz letnega poročila za leto 2013 je razvidno, da je bilo v letu 2013 število vseh zavezancev, vpisanih v register davčnih zavezancev, 3.135.996, opomin pa je prejelo 270.537 davčnih zavezancev.

⁶⁶ Dokument: Ukrepi za obvladovanje dolga iz leta 2009.

⁶⁷ Večina usmeritev iz tega dokumenta je povezana z večjo ažurnostjo in pravočasnostjo opravljanja nalog davčne uprave, kar je bilo zagotovljeno predvsem z implementacijo novega informacijskega sistema eDIS. Drugih zapisnikov navedene projektne skupine nismo prejeli.

Pojasnilo finančne uprave

Z novo informacijsko podporo izvršbi in s centralno knjigovodsko evidenco ter poslovnimi pravili, ki so vgrajeni v procese davčne izvršbe, so bili oblikovani pogoji za obvladovanje dolga, in to brez večjih preventivnih poseganj v izvajanje postopkov izvršbe.

Postopki davčne izvršbe so poenoteni na davčnih uradih in standardizirani. Pravila o ukrepih zoper dolžnika pred začetkom davčne izvršbe so že vgrajena v procese, prav tako tudi pravila o ukrepih, če dolžnik dolga ne plača po prejemu opomina. Obstaja velika sledljivost aktivnostim in ukrepom, ki se vodijo zoper dolžnika. Davčna uprava oziroma finančna uprava občasno izdaja tudi posebne usmeritve o obvladovanju dolga.

Generalni davčni urad je v letu 2013 pripravil posamezne pisne usmeritve o obvladovanju dolga. Tako je bilo v letu 2013 davčnim uradom posredovano nekaj usmeritev za delo, in sicer usmeritve v zvezi z uvedbo stečajja⁶⁸, (I)⁶⁹ [redacted] (I), usmeritve za delo, ki se nanašajo na označevanje nadomestnih plačnikov pri gospodarskih družbah, ki so bile izbrisane iz sodnega registra brez likvidacije pred 17. 11. 2011, usmeritve za delo v zvezi z izvršbo, kjer so bila pojasnjena nekatera nova poslovna pravila profiliranja⁷⁰, skrajšan pa je bil tudi čas za poizvedovanje o premoženju pri vnašalcih s petih na dva dni, usmeritve, ki se nanašajo na ravnanje davčnih uradov v zvezi z izbrisom pravnih oseb iz sodnega registra brez likvidacije po ZFPPIPP, ter druge usmeritve.

Kot usmeritev za obvladovanje dolga lahko upoštevamo tudi dopis davčne uprave⁷¹, naslovljen na vse davčne urade, ki se je nanašal na ravnanje davčnih uradov v zvezi z izpodbijanjem dolžnikovih pravnih dejanj (tako imenovane izpodbojne tožbe). To je ena od možnosti ukrepanja proti dolžnikom, ki se na različne načine izogibajo plačilu davka⁷². Iz dopisa in analize aktivnosti v procesu izterjave je razvidno, da so se davčni uradi instituta izpodbijanja pravnih dejanj pogosto posluževali prepozno, kar pomeni, da so bili roki⁷³, ki jih za vložitev tožbe predvideva OZ, že zamujeni, ali pa se tega instituta niti niso posluževali (povezava s točkama 2.5.8.e in 2.5.8.z tega poročila).

- Davčna uprava ni izdelala načrta proaktivnih prisilnih ukrepov, osredotočenega na najpomembnejše izterljive dolgove. V zvezi z načrtom proaktivnih ukrepov so bile v letu 2009 na davčne urade posredovane zgolj usmeritve, povezane z obravnavo seznama dolžnikov, ki imajo več kot 4.000 evrov dolga, in za poročanje v zvezi s sprejetimi ukrepi zoper dolžnike.

⁶⁸ Stečajni postopek je kot eden od postopkov, s pomočjo katerih je mogoče omejiti nastajanje novih davčnih obveznosti. Predlog za uvedbo stečajnega postopka je skrajni ukrep, pred sprejemom takega ukrepa morajo davčni uradi uporabiti vsa razpoložljiva sredstva davčne izvršbe.

⁶⁹ (I) – interno po Zakonu o tajnih podatkih, Uradni list RS, št. 50/06-UPB, 9/10, 60/11.

⁷⁰ V točki 2.5.4.3 Izbor najustreznejšega načina davčne izvršbe – postopek profiliranja so opisana poslovna pravila in postopek profiliranja.

⁷¹ Z dne 9. 11. 2012.

⁷² Izpodbija se dolžnikovo sporno dejanje, kot je na primer neodplačna ali odplačna odtujitev premoženja. 255. člen Obligacijskega zakonika (v nadaljevanju: OZ; Uradni list RS, št. 97/07-UPB1) določa, da vsak upnik, čigar terjatev je zapadla v plačilo, lahko ne glede na to, kdaj je terjatev nastala, izpodbija pravno dejanje svojega dolžnika, ki je bilo storjeno v škodo upnika.

⁷³ Eno leto za odplačno razpolaganje in tri leta za neodplačno razpolaganje. Ta rok je bil s spremembo 148. člena ZDavP-2G (Uradni list RS, št. 111/13) podaljšan na dve leti oziroma pet let.

Pojasnilo finančne uprave

Načrt proaktivnih prisilnih ukrepov ni bil nikoli izveden, so pa obstajale določene usmeritve za izterjavo dolgov. Tako osnovan načrt proaktivnih prisilnih ukrepov je bil aktualen le do uvedbe informacijske podpore izvršbi v okviru novega informacijskega sistema eDIS, saj so poslovna pravila, ki so vgrajena v sistem, usmerjena proaktivno. Informacijska podpora izvršbi davčne dolžnike profilira⁷⁴ na podlagi poslovnih pravil. Davčni uradi izvajajo postopke davčne izvršbe na podlagi predlogov, ki jih ponuja sistem. Sistemska podpora se dopolnjuje z navodili in usmeritvami za delo, ki jih Generalni davčni urad pošilja na davčne urade.

V letu 2013 je davčna uprava izvedla nadzor nad tem, zakaj v nekaterih primerih ni uvedenega ukrepa davčne izvršbe⁷⁵. Vsem davčnim uradom je bil 16. 7. 2013 posredovan poziv k pojasnitvi razlogov, zakaj v posameznih primerih ukrep ni bil izveden. Davčni uradi so nadalje morali poročati v zvezi s sprejetimi ukrepi zoper dolžnike. Namen poziva je bil davčne urade opozoriti na neizvedene ukrepe in jih pozvati k ukrepanju.

- Davčna uprava oziroma njene organizacijske enote za izterjavo dolga niso imele povsem natančnih in preglednih ciljev oziroma so bili cilji določeni nerealno, prav tako se tudi njihova uspešnost ni redno ocenjevala. Davčna uprava je pri pripravi letnega načrta izterjave po posameznih letih upoštevala različna izhodišča, tako je na primer v letih 2010 in 2012 načrtovala 41-odstotno oziroma 82-odstotno povečanje izterjave glede na realizacijo leta poprej, v letu 2013 pa je načrtovala le 18-odstotno povečanje glede na realizacijo leta poprej. Realizacija izterjave v letu 2010 je bila glede na načrtovano izterjavo le 62,8-odstotna, v letu 2011 pa 80-odstotna. Zaradi velikih razlik v izhodiščih pri pripravi letnega načrta med posameznimi leti ni zagotovljena takšna primerljivost doseganja ciljev izterjave po posameznih letih, kot bi bila, če bi bila ta izhodišča enotnejša. Uvedba novega informacijskega sistema ne bi smela biti razlog za takšna odstopanja v načrtovanju, za katere menimo, da so posledica nerealnega načrtovanja. Da cilji niso bili zastavljeni realno, potrjuje tudi realizacija izterjave za leto 2012, ki je bila le 64,7-odstotna.

Pojasnilo finančne uprave

Pri pripravi letnega načrta se kot osnovna izhodišča upoštevajo rezultati preteklega leta, ocena uresničevanja letnega načrta za tekoče leto ter višina in gibanje davčnega dolga. Poleg teh osnovnih izhodišč se upoštevajo tudi določene posebnosti posameznega leta, kot so na primer sprememba zakonodaje, uvedba informacijskega sistema, gospodarske razmere, plačilna disciplina in podobno, zaradi katerih prihaja med leti do različnih izhodišč pri pripravi letnih načrtov.

- Davčni dolg je v letu 2013 predstavljal 12,1-odstotni delež vseh zapadlih obremenitev, kar za 77,9 odstotka presega ciljno vrednost, ki je v letu 2013 predstavljala 6,8-odstotni delež. Davčna uprava je zaradi nedoseganja ciljne vrednosti v preteklih letih kazalniku v letu 2013 spremenila ciljno vrednost na 14,1-odstotni delež.

⁷⁴ Profiliranje je povezovanje dolžnikovih lastnosti (I) [redacted] (I) in davčnega dolga.

⁷⁵ Davčna uprava je na podlagi seznama dolžnikov, ki imajo več kot 5.000 evrov davčnega dolga in so bili profilirani v obdobju od 1. 1. do 11. 7. 2013, ugotavljala razloge, zakaj davčni uradi niso uvedli ustreznega ukrepa izvršbe.

Pojasnilo finančne uprave

V letu 2011 se je dolg zaradi sprememb v vodenju knjigovodskih evidenc⁷⁶ in prikazovanju davčnega dolga, ki so posledica uvedbe novega informacijskega sistema, povečal za 136,1 milijona evrov⁷⁷. Zaradi tega davčna uprava v letih 2011 in 2012 ni uspela doseči zastavljenega cilja.

Ugotovili smo, da so bile evidence, ki so predstavljale podlage za načrtovanje za obdobje 2010–2013, nepopolne, saj podatkov niso zajemale celovito. Tako so bile na primer zamudne obresti davčnemu dolgu pripisane šele ob migraciji podatkov v nov informacijski sistem eDIS v letu 2011.

- Plačila od izterjave so v letu 2013 predstavljala 5,5-odstotni delež vseh JFP, kar je 0,5 odstotne točke več, kot je bila ciljna vrednost kazalnika. Davčna uprava je v finančnem načrtu za leto 2013 kazalniku spremenila ciljno vrednost na 6,5-odstotni delež, vendar razlogov za spremembo ciljne vrednosti v finančnem načrtu ni navedla.
- V letu 2013 se število davčnih dolžnikov v primerjavi z letom poprej ni zmanjšalo⁷⁸, kot je bilo predvideno s poslovno strategijo. Davčna uprava oziroma finančna uprava od aprila 2013 na spletni strani⁷⁹ mesečno objavlja javni seznam neplačnikov, katerih dolg presega 5.000 evrov in je starejši od 90 dni. Iz tega seznama je razvidno, da se je v letu 2013 število javno objavljenih dolžnikov povečalo.

Pojasnilo finančne uprave

Povečanje števila javno objavljenih dolžnikov je mogoče pripisati vse slabši plačilni disciplini zaradi splošne gospodarske krize. Vse več davčnih zavezancev ne zmore več plačevati svojih davčnih obveznosti oziroma jih plačuje z zamudo.

V obdobju od leta 2010 do leta 2012 se je število dolžnikov spremljalo na podlagi seznama dolžnikov, ki imajo več kot 4.000 evrov dolga. Med temi dolžniki so bili zajeti aktivni poslovni subjekti, pri čemer so bili od fizičnih oseb zajeti samo samostojni podjetniki. Od aprila 2013 se število dolžnikov spremlja na podlagi seznama dolžnikov, katerih dolg presega 5.000 evrov in je starejši od 90 dni. Med dolžniki so zajeti vsi aktivni dolžniki, med njimi so tudi vse fizične osebe in ne samo samostojni podjetniki.

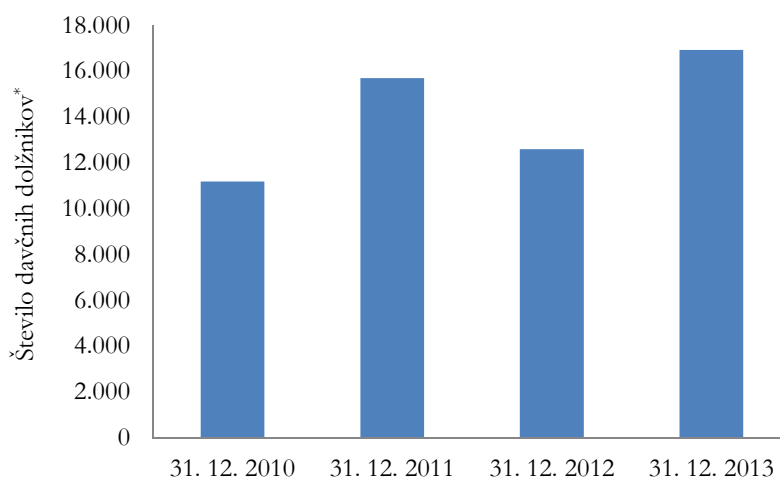
⁷⁶ Z uvedbo novega informacijskega sistema je bil s 1. 10. 2011 izveden prenos odprtih postavk iz starih evidenc v novo centralno knjigovodsko evidenco. Ob prenosu so bile obračunane in knjižene vse zamudne obresti do 30. 9. 2011 v znesku 136,1 milijona evrov.

⁷⁷ To povečanje dolga predstavlja 9,2 odstotka davčnega dolga po stanju na dan 31. 12. 2013.

⁷⁸ Kazalnik se ne spremlja po vrstah davkov, podatek velja za vse davčne obveznosti skupaj.

⁷⁹ Finančna uprava Republike Slovenije, [URL:http://sezname.gov.si/DURS/main_neplacniki.html], oktober 2015.

Slika 17: Število davčnih dolžnikov v obdobju od 31. 12. 2010 do 31. 12. 2013



Opomba: * Do 31. 12. 2012 podatek vključuje število davčnih dolžnikov, pravnih oseb in samostojnih podjetnikov, katerih dolg presega 4.000 evrov, od 1. 1. 2013 pa število davčnih dolžnikov, pravnih in fizičnih oseb, katerih dolg presega 5.000 evrov.

Vir: podatki davčne uprave z dne 1. 7. 2014.

Cilj: *Skrbeti za razvoj našega osebja.*

- Davčna uprava ni pripravila kadrovskega strateškega načrta⁸⁰, kot je bil predviden v poslovni strategiji. V letu 2010 je davčna uprava začela z njegovo pripravo, in sicer je imenovala projektno skupino za razvoj kadrov, ki je izdala dve vmesni poročili. Oblikovan je bil tudi koncept projektne naloge z določitvijo ciljnih področij in skupin, analizo kadrovskih strukturnih področij, opredelitvijo glavnih strateških usmeritev po posameznih ciljnih področjih in izdelavo sheme projekcije razvoja področij.

Pojasnilo finančne uprave

Davčna uprava kadrovskega strateškega načrta ni pripravila zaradi neprestanih sprememb na področju kadrov in zaposlovanja ter sprejetih ukrepov in omejitev na tem področju na ravni Ministrstva za finance in Vlade Republike Slovenije. Davčna uprava je kljub temu sledila zastavljenim izhodiščem in pri izvajanju kadrovskega načrta in načrta izobraževanj in usposabljanj skrbela za strokovni razvoj zaposlenih z različnimi oblikami izobraževanj in usposabljanj.

Davčna uprava v letu 2013 ni dosegla ciljne vrednosti osem dni usposabljanja in izobraževanja na zaposlenega na leto⁸¹. Na podlagi poročila o izobraževanjih v davčni upravi (notranji in zunanji predavatelji) po posameznih izvedbah in ciljnih skupinah za leto 2013 je bilo v letu 2013 kar 1.068 izobraževalnih dni za zaposlene na področju izterjave⁸² organizirano na sedežu davčne uprave, 19 izobraževalnih dni pa je bilo izvedeno na zunanjih lokacijah. To pomeni, da je bilo v letu 2013

⁸⁰ Rok za izdelavo kadrovskega strateškega načrta je bil predviden za leto 2010.

⁸¹ V poslovni strategiji je bilo kot rok za doseg ciljne vrednosti določeno leto 2013.

⁸² Skupno število zaposlenih na področju izterjave je 373.

povprečno 2,9 izobraževalnega dne na zaposlenega na področju izterjave. Na podlagi teh podatkov lahko zaključimo, da tudi letni načrt izobraževanja, v katerem je bilo za leto 2013 načrtovano povprečno 3,9 dne izobraževanja na zaposlenega v postopku izterjave, ni bil realiziran.

Pojasnilo finančne uprave

Davčna uprava je v letnem načrtu za leto 2013 navedla, da se zaradi objektivnega padca kazalnika v letih 2011 in 2012 za leto 2013 načrtuje 2,5 izobraževalnega dne na ravni davčne uprave in 3,9 izobraževalnega dne na področju izterjave.

2.1.3 Implementacija strateških usmeritev in ciljev v proces davčne izterjave

Proces davčne izterjave vsebuje večino usmeritev iz poslovne strategije, povezanih s procesom izterjave, ena od usmeritev pa je v proces implementirana le delno. Podrobnejša predstavitev je prikazana v tabeli 1.

Tabela 1: Kazalniki iz poslovne strategije, povezani s procesom izterjave

Kazalnik iz poslovne strategije	Implementacija v proces izterjave
Vzpostavljen je učinkovit sistem elektronske izmenjave podatkov med davčno upravo in drugimi organi ter nosilci javnih pooblastil	delno
Vzpostavljen je sistem sprotnega samodejnega opominjanja	da
Pripravljene so usmeritve za obvladovanje davčnega dolga	da
Davčni dolg je razvrščen po starosti in velikosti, da se ugotovi izterljive in neizterljive dolgove in da se določita obseg in vrsta ukrepov	da
Izdelan je načrt proaktivnih prisilnih ukrepov, ki je osredotočen na najpomembnejše izterljive dolgove	da

Vira: poslovna strategija in podatki finančne uprave.

V proces davčne izterjave je popolnoma vključena usmeritev iz poslovne strategije, ki se nanaša na sistem sprotnega samodejnega opominjanja, saj od 1. 10. 2011 informacijski sistem vključuje samodejno opominjanje. (I) [redacted] (I) Če dolžnik po opominu ne poravnava vseh terjatev, naslednje zapadle terjatve takoj preidejo v izvršbo, brez predhodnega opominjanja.

Davčna uprava je usmeritve za obvladovanje davčnega dolga in usmeritve glede proaktivnih prisilnih ukrepov vključila v poslovna pravila, ki so bila del prenove informacijske podpore izvršbi v okviru informacijskega sistema eDIS⁸³. Takšen proces, ki deluje po načelu aktivnega pristopa k izvršbi in hkrati

⁸³ Modul za izvršbo – IZV se je uvedel v dveh delih, osnovni del s 1. 11. 2011 in drugi del s 1. 9. 2013.

vpliva na obvladovanje dolga, je sistem profiliranja⁸⁴. Ta na podlagi določenih vhodnih podatkov⁸⁵ in vgrajenih poslovnih pravil vpliva na odločitev, na katera sredstva dolžnika se bo seglo z izvršbo oziroma ali bo dolg dolžnika uvrščen v hitro profiliranje⁸⁶ ali v individualno obravnavo⁸⁷. Orodje za predajo (potisk) terjatev v izvršbo se imenuje *Dunning*⁸⁸, ki deluje po načelu aktivnega pristopa k izvršbi ter (I) (I) pripravlja nabor kandidatov za izvršbo⁸⁹. Davčni uradi oziroma finančni uradi izvajajo postopke davčne izvršbe na podlagi predlogov, ki jih ponuja sistem. Sistemska podpora se dopolnjuje z navodili in usmeritvami za delo, ki jih Generalni davčni urad pošilja na davčne urade.

2.1.3.a Ugotovili smo, da ima informacijska podpora izvršbi pomanjkljivosti, in sicer omogoča nepregledno in nesistematično spreminjanje parametrov, ki vplivajo na proaktivnost ukrepov davčne izvršbe⁹⁰. Druga pomanjkljivost je povezana z dejstvom, da še vedno ni v celoti implementirana usmeritev iz poslovne strategije, ki se nanaša na vzpostavitev sistema elektronske izmenjave podatkov med davčno upravo oziroma finančno upravo in drugimi organi ter nosilci javnih pooblastil. Davčna uprava je namreč do konca leta 2013 informacijski sistem povezala le z omejenim številom notranjih in zunanjih podatkovnih virov⁹¹. Zaradi tega morajo zaposleni na področju davčne izterjave določene podatke iskati po različnih evidencah in jih ročno vnašati v sistem.

2.1.3.b Vzpostavljena informacijska podpora izvršbi omogoča razvrščanje davčnega dolga po starosti in velikosti ter na podlagi pregleda dinamike plačil davčnih dolžnikov ugotavlja njegovo izterljivost. Informacijska podpora izvršbi na podlagi teh podatkov v postopku profiliranja določi tudi obseg in vrsto ukrepov. Sistem poleg tega vsebuje dve funkcionalnosti, ki se nanašata na stečajne postopke, in sicer izbor kandidatov za stečaj in oblikovanje predloga za stečaj⁹². Prav tako je v sistem vgrajena funkcionalnost, ki opozarja na relativno zastaranje davčnega dolga.

⁸⁴ (I)

⁸⁵ Višina dolžnikovega davčnega dolga, davčna številka, zaposlitev, številke transakcijskih računov, vrednost premičnega in nepremičnega premoženja, deleži družbenikov in tako dalje.

⁸⁶ Izdaja sklepa na denarne prejeme in denarna sredstva.

⁸⁷ (I)

⁸⁸ Izraz *Dunning* pomeni izdajo zahteve za poplačilo dolga. Gre za proces, s katerim se zapadle neporavnane davčne (in nedavčne) terjatve iz davčnega knjigovodstva, ki so prešle proces opominjanja, predajo v izvršbo.

⁸⁹ (I) (I)

⁹⁰ Več v točki o profiliranju (točka 2.5.4.3 tega poročila).

⁹¹ Več v točki o informacijski podpori izvršbi (točka 2.5.3.a tega poročila).

⁹² Vseh kriterijev za izbor dolžnikov, zoper katere bi bilo treba podati predlog za uvedbo stečaja, po navedbah finančne uprave ni bilo mogoče sistemsko zajeti, saj gre za podrobnejša navodila.

2.1.4 Povzetek ugotovitev o strateškem načrtovanju

Davčna uprava je sprejela poslovno strategijo in v njej opredelila cilje za štiriletno strateško obdobje. Pri pripravi poslovne strategije je davčna uprava upoštevala načela in usmeritve Fiskalnega modela, ki se nanašajo na zmanjšanje davčnega razkoraka, optimiziranje procesov davčne uprave, prostovoljno izpolnjevanje obveznosti in usmerjenost k zaposlenim. Poslovno strategijo bi morala davčna uprava v skladu z navodilom za pripravo načrtov in poročil o delu uskladiti s strateškimi usmeritvami ministra, pristojnega za finance, kar pa iz navedb finančne uprave in dokumentacije o pripravi poslovne strategije ni razvidno.

Davčna uprava je v poslovni strategiji določila srednjeročne splošne cilje, posebne cilje, pričakovane rezultate delovanja in kazalnike za merjenje doseganja zastavljenih ciljev. Ugotovili smo, da so bili cilji na področju davčne izterjave le delno ustrezni, saj pri njihovi določitvi davčna uprava ni v celoti upoštevala kriterija dosegljivosti. Cilji, ki si jih je v poslovni strategiji zastavila davčna uprava, niso bili v celoti izpolnjeni oziroma so bili nekateri izpolnjeni le delno, saj je bila realizacija posameznih ciljev (pričakovani rezultati) v veliki meri odvisna tudi od zunanjih dejavnikov, na katere pa davčna uprava ni imela vpliva. Davčna uprava tako na primer ni izdelala in sprejela strategije promocijskih dejavnosti za pospeševanje prostovoljnega izpolnjevanja davčnih in nedavčnih obveznosti, ni v celoti vzpostavila sistema elektronske izmenjave podatkov z drugimi organi ter nosilci javnih pooblastil, pripravila je zgolj posamezne usmeritve za obvladovanje davčnega dolga, ni izdelala načrta proaktivnih prisilnih ukrepov in ni pripravila kadrovskega strateškega načrta. Davčni upravi prav tako ni uspelo zmanjšati deleža davčnega dolga v vseh zapadlih obremenitvah, kot je predvidela v poslovni strategiji, ter ni dosegla, da bi se število davčnih dolžnikov v letu 2013 v primerjavi z letom poprej zmanjšalo, oziroma ji ni uspelo, da bi se prostovoljno poravnavanje davčnih in nedavčnih obveznosti dvignilo na želeno raven.

Davčna uprava je marca 2013 pripravila dokument Analiza uresničevanja ciljev Poslovne strategije Davčne uprave RS za obdobje 2010–2013 (v nadaljevanju: analiza uresničevanja ciljev), ki vsebuje analizo uresničevanja ciljev za obdobje od leta 2010 do 30. 6. 2013, natančneje analizo uresničevanja kazalnikov, s katerimi se meri doseganje ciljev poslovne strategije, narejen je tudi pregled kazalnikov uspešnosti, ki se še niso začeli uresničevati, kot tudi predlogov za nadaljnje aktivnosti. Marca 2014 pa je davčna uprava pripravila Analizo uresničevanja Poslovne strategije Davčne uprave Republike Slovenije za obdobje 2010–2013, kjer je na ravni celotne poslovne strategije kot tudi po posameznih strateških ciljeh prikazala doseganje kazalnikov uspešnosti ter predstavila ključne dosežke, ki so bili v obdobju veljavnosti poslovne strategije realizirani.

V obdobju veljavnosti poslovne strategije davčna uprava ni ukrepala v primerih nedoseganja zastavljenih ciljev, posamezni neuresničeni kazalniki iz poslovne strategije pa se bodo vsebinsko smiselno in s carinskim področjem usklajeno vključili v izvedbene načrte finančne uprave.

Davčna uprava je v proces davčne izterjave uspešno prenesla večino usmeritev iz poslovne strategije, zgolj ena usmeritev pa je bila v proces implementirana le delno. Davčna uprava ni uspela v celoti implementirati usmeritve poslovne strategije, ki se nanaša na vzpostavitev sistema elektronske izmenjave podatkov med davčno upravo in drugimi organi ter nosilci javnih pooblastil, čeprav je v okviru javnega razpisa izgradnje novega informacijskega sistema eDIS to izrecno zahtevala. Elektronska izmenjava podatkov namreč pomembno vpliva na hitrost in potek izterjave ter s tem na uspešnost izterjave.

2.2 Letno načrtovanje postopkov davčne izvršbe

2.2.1 Letni načrt davčne uprave za leto 2013

Navodilo za pripravo načrtov in poročil o delu je določalo, da je letni načrt davčne uprave poslovni dokument, v katerem davčna uprava podrobneje določa cilje in naloge svojega delovnega področja, finančna sredstva ter nosilce in roke za njihovo izvedbo za obdobje posameznega koledarskega leta. Letni načrt davčne uprave je moral biti usklajen s strateškim načrtom davčne uprave ter strateškimi in letnimi usmeritvami ministra za finance. Če je bila med letom ugotovljena potreba po spremembi letnega načrta, je lahko davčna uprava pripravila spremembo (rebalans) letnega načrta.

Davčna uprava je oktobra pripravila oceno uresničevanja letnega načrta tekočega leta, ki je vključeval realizacijo za obdobje od januarja do septembra in oceno za obdobje od oktobra do decembra. Takšna ocena je predstavljala izhodišče za pripravo letnega načrta za prihodnje leto. V letu 2013 je bilo načrtovano 21-odstotno povečanje plačil na podlagi davčne izterjave v primerjavi z letom poprej.

V tabeli 2 je prikazana primerjava načrtovanih ukrepov izterjave za leto 2013 z letom poprej.

Tabela 2: Primerjava letnega načrta 2013 z oceno realizacije letnega načrta 2012

Vsebina	Letni načrt 2012 v evrih	Ocena realizacije letnega načrta 2012 v evrih	Letni načrt 2013 v evrih	Indeks (5)=(4)/(2)*100	Indeks (6)=(4)/(3)*100
(1)	(2)	(3)	(4)		
Opomini	260.026.051	264.784.463	296.000.000	113	112
Telefonska izterjava	90.000.000	9.619.689	10.000.000	11	104
Sklep o davčni izvršbi	327.122.717	271.774.329	354.182.603	108	130
Skupaj	677.148.768	546.178.481	660.182.603	97	121

Vir: Letni načrt davčne uprave za leto 2013 (v nadaljevanju: letni načrt 2013).

V letnem načrtu 2013⁹³ so na področju davčne izvršbe navedeni najpomembnejši letni izvedbeni cilji, ki jih je treba realizirati v načrtovanem obdobju, s kazalniki⁹⁴, ki se nanašajo na merjenje učinkovitosti in uspešnosti davčne izvršbe, in njihovimi ciljnimi vrednostmi. Cilji so določeni v povezavi z načrtovanimi zneski izterjanega dolga v letu 2013⁹⁵, davčnimi izvršbami iz premoženja, vknjižbami zastavne pravice in predlogi sodišču za cenitev in prodajo nepremičnega premoženja in deleža družbenika, predlogi

⁹³ V poglavju 4: Davčna izvršba.

⁹⁴ Delno tudi v poglavju 1: Ciljne vrednosti kazalnikov za spremljanje zastavljenih ciljev za leto 2013.

⁹⁵ Ciljne vrednosti izterjave dolga na podlagi opominov, telefonske izterjave in sklepov o davčni izvršbi, načrtovani odstotek realizacije sklepov po načinih izvršbe za leto 2013 in načrtovani zneski izdanih in plačanih sklepov po vrstah obveznosti za leto 2013.

za uvedbo stečajnih postopkov ter v povezavi z medsebojno upravno pomočjo med članicami EU. Manjka pa ocena stanja glede na strateški načrt (poslovno strategijo), prav tako niso navedeni vsi cilji oziroma pripadajoči kazalniki iz poslovne strategije⁹⁶.

Manjkajo tudi nekateri letni izvedbeni cilji, za katere so v letnem načrtu 2013 določene le aktivnosti (točka 1. Prioritetne projektne in ostale naloge), ki ne predstavljajo takšne zaveze, kot če bi bili v povezavi z njimi določeni še konkretni operativni cilji. Manjka tudi opredelitev nalog za doseg ciljev z navedbo nosilcev in rokov.

V letnem načrtu 2013 so navedene pričakovane ciljne vrednosti kazalnikov, na podlagi katerih je davčna uprava merila učinkovitost in uspešnost davčne izvršbe. Kazalniki so vsebinsko enaki tistim, navedenim v poslovni strategiji, njihove ciljne vrednosti pa se pri dveh kazalnikih razlikujejo od ciljnih vrednosti, navedenih v poslovni strategiji, razen za kazalnik delež plačil izterjave v terjanem dolgu⁹⁷.

2.2.2 Finančni načrt davčne uprave za leto 2013 – sprejeti proračun

Zakon o javnih financah⁹⁸ v 16. členu določa, da mora obrazložitev predloga finančnega načrta neposrednega uporabnika vsebovati tudi predstavitev ciljev na posameznem področju. Na podlagi 39. člena Uredbe o dokumentih razvojnega načrtovanja in postopkih za pripravo predloga državnega proračuna⁹⁹ mora predlog finančnega načrta vsebovati tudi prikaz ciljev projektov ter fizične, finančne in opisne kazalnike, s katerimi se merijo zastavljeni cilji.

2.2.2.a Davčna uprava v Finančnem načrtu za leto 2013 (v nadaljevanju: finančni načrt 2013) na področju davčne izterjave pri opredelitvi tako strateškega cilja kot posebnih ciljev izhaja iz poslovne strategije, na letni ravni pa je postavila letni cilj *Izterjava davčnega dolga, ki temelji na oceni tveganja in na upravljanju uspešnosti izterjave, je učinkovitejša*, ki predstavlja pričakovan rezultat iz poslovne strategije v okviru drugega strateškega cilja. Finančni načrt 2013 ni pregleden in iz njega ni razvidna jasna povezava med letnim ciljem in z njim povezanimi kazalniki. Poleg tega je letni cilj premalo jasen, kajti letni programski cilji morajo biti jasne in razumljive izjave o tem, kaj se z delovanjem v okviru programov ali v posamezni instituciji želi spremeniti v določenem proračunskem letu, da bi bilo mogoče uresničiti dolgoročno opredeljene cilje in doseči pričakovane rezultate. Čim krajše je obdobje, na katero se nanašajo cilji, bolj konkretni in jasni morajo biti.

2.2.2.b Davčna uprava je letni cilj opredelila predvsem vrednostno, saj so za merjenje uspešnosti in učinkovitosti navedenega cilja določeni naslednji kazalniki: delež davčnega dolga v vseh zapadlih obremenitvah (ciljna vrednost za leto 2013 je 14,1 odstotka), delež plačil izterjave v terjanem dolgu (ciljna vrednost za leto 2013 je 34 odstotkov) in delež plačil izterjave v plačilih javnofinančnih prejemkov (ciljna

⁹⁶ Manjkata na primer letni cilj v povezavi s strateškim ciljem 2.1.3 (kazalnik: do konca leta 2013 bo 95 odstotkov zavezancev za davek od dohodkov pravnih oseb v roku izpolnilo vse svoje obveznosti) in letni cilj v povezavi s strateškim ciljem 2.1.4 (kazalnik: število dolžnikov je zmanjšano).

⁹⁷ Kazalniki so prikazani v tabeli 3.

⁹⁸ Uradni list RS, št. 11/11-UPB4 (14/13-popr.), 101/13.

⁹⁹ Uradni list RS, št. 54/10.

vrednost za leto 2013 je 6,5 odstotka). Kazalnik delež davčnega dolga v vseh zapadlih obremenitvah ne odraža v celoti¹⁰⁰ rezultatov aktivnosti na področju izterjave, zato ocenjujemo, da ni ustrezen za merjenje tega cilja.

Ukrep finančne uprave

Finančna uprava je konec leta 2014 sprejela strategijo 2015–2020. Z izvedbenim načrtom strategije 2015–2020 so bili za spremljanje doseganja strateških ciljev določeni novi kazalniki in njihove ciljne vrednosti, pri čemer pa na področju izterjave finančna uprava od leta 2015 ne spremlja več kazalnika delež davčnega dolga v vseh zapadlih obremenitvah.

2.2.2.c Vrednosti kazalnikov iz finančnega načrta 2013 so za področje davčne izvršbe enake vrednostim v letnem načrtu 2013, njihove vrednosti pa se razlikujejo od vrednosti, navedenimi v poslovni strategiji, razen za kazalnik delež plačil izterjave v terjanem dolgu¹⁰¹. Nekateri vrednostni kazalniki v finančnem načrtu 2013 niso vsebovani (na primer kazalnik število dolžnikov je zmanjšano), kar je tudi upravičeno pričakovati glede na to, da na ta kazalnik vplivajo zunanji dejavniki, ki so odvisni od makroekonomskih razmer¹⁰².

Tabela 3 prikazuje primerjavo kazalnikov za merjenje uspešnosti in učinkovitosti davčne izvršbe za leto 2013, ki so bili določeni v poslovni strategiji, letnem načrtu 2013 in sprejetem proračunu Republike Slovenije za leto 2013¹⁰³.

Tabela 3: Kazalniki za merjenje uspešnosti in učinkovitosti davčne izvršbe za leto 2013

v odstotkih

Kazalnik/ Dokument	Delež davčnega dolga v vseh zapadlih obremenitvah	Delež plačil izterjave v terjanem dolgu	Delež plačil izterjave v plačilih JFP
Poslovna strategija (ciljna vrednost za leto 2013)	6,8	34	5,0
Letni načrt 2013	14,1	34	6,5
Sprejeti proračun Republike Slovenije za leto 2013	14,1	34	6,5

Viri: poslovna strategija, letni načrt 2013 za področje davčne izvršbe in sprejeti proračun Republike Slovenije za leto 2013.

¹⁰⁰ Visok odstotek davčnega dolga glede na zapadle obremenitve od davka od dohodkov pravnih oseb je v letu 2013 posledica zmanjšanja vrednosti zapadlih obremenitev zaradi gospodarske krize in slabšega poslovanja pravnih oseb ter znižanja davčne stopnje.

¹⁰¹ Kot prikazano v tabeli 3.

¹⁰² Ocenjujemo, da je kazalnik število dolžnikov je zmanjšano, ki je bil naveden v letnem načrtu 2013, neustrezen.

¹⁰³ Izraz sprejeti proračun se uporablja za zadnji sprejeti proračun za posamezno proračunsko leto. Za proračunsko leto 2013 je zadnji sprejeti proračun Rebalans proračuna Republike Slovenije za leto 2013, Uradni list RS, št. 61/13.

2.2.3 Povzetek ugotovitev o letnem načrtovanju postopkov davčne izvršbe

Davčna uprava v letnem načrtu 2013 in finančnem načrtu 2013 za področje davčne izvršbe ni zajela vseh ciljev iz poslovne strategije, ki se nanašajo na izterjavo. Ugotovili smo, da davčna uprava dvema kazalnikoma iz letnega načrta 2013¹⁰⁴ ni določila pričakovanih ciljnih vrednosti, ki bi bile usklajene s pričakovanimi ciljnimi vrednostmi, določenimi v poslovni strategiji. Prav tako davčna uprava v okviru letnega poročanja o doseganju zastavljenih ciljev ni ocenila stanja glede na strateški načrt in ni pojasnila vpliva doseganja letnih ciljev na doseganje srednjeročnih ciljev. Davčna uprava posameznih izvedbenih ciljev ni določila na jasn in razumljiv način, nekateri cilji pa manjkajo, saj je določila le aktivnosti, ki ne predstavljajo takšne zaveze, kot če bi bili v povezavi z njimi določeni še konkretni operativni cilji.

V okviru finančnega načrta 2013 davčna uprava tudi letnih ciljev ni določila na dovolj jasn in pregleden način, saj ni razvidna jasna povezava med letnim ciljem in z njim povezanimi kazalniki. Poleg tega eden od kazalnikov v celoti ne odraža rezultatov aktivnosti na področju izterjave in zato ni ustrezen za merjenje tega cilja. Podobno kot pri ciljih v letnem načrtu tudi pri ciljih, ki so navedeni v finančnem načrtu 2013, davčna uprava v nekaterih primerih ni določila enakih pričakovanih vrednosti, kot so bile podane v poslovni strategiji. Poleg tega davčna uprava ni navedla nekaterih vrednostnih kazalnikov.

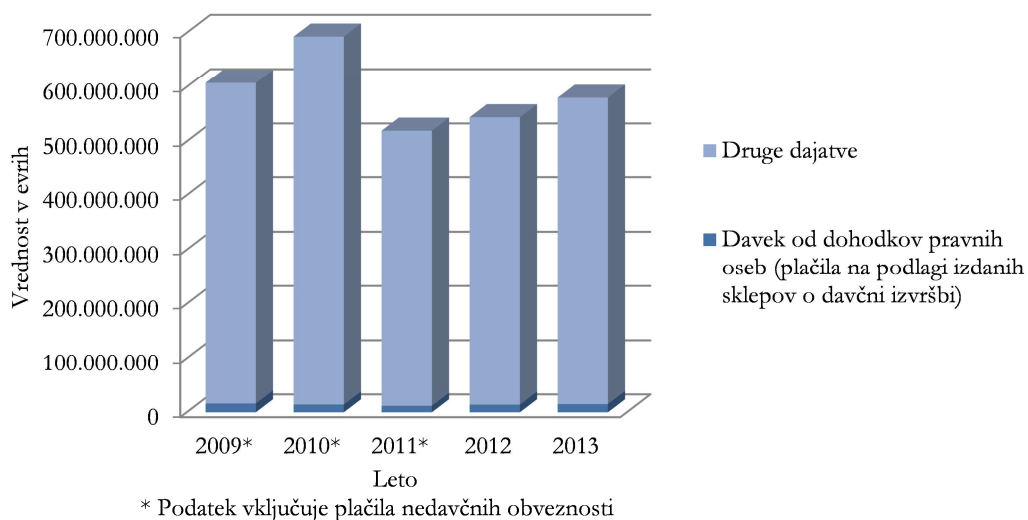
2.3 Doseganje zastavljenih letnih ciljev

2.3.1.1 Letni cilji in realizacija izterjave dajatev v pristojnosti davčne uprave

Davčna uprava je v letu 2013 z različnimi ukrepi in aktivnostmi v postopkih davčne izterjave izterjala 580.167.420 evrov. V primerjavi z letom poprej je bilo izterjano za 35.923.368 evrov ali 6,6 odstotka več dolga. Slika 18 prikazuje učinek realizacije izvedenih ukrepov in aktivnosti v postopkih davčne izterjave v obdobju od leta 2009 do leta 2013.

¹⁰⁴ Kazalnika: delež davčnega dolga v vseh zapadlih obremenitvah in delež plačil izterjave v plačilih JFP.

Slika 18: Izterjava davčnega in nedavčnega dolga v obdobju od leta 2009 do leta 2013



Viri: podatki finančne uprave in poročila o delu davčne uprave za leta od 2009 do 2013.

Največ terjane dolga je bilo na podlagi izvedenih aktivnosti davčne uprave poplačanega v letu 2010, ko je davčna uprava izterjala za 693.052.777 evrov dolga, kar predstavlja 19,5 odstotka več, kot v letu 2013. Izterjava je bila deloma uspešnejša zato, ker je davčna uprava v letu 2010 izvajala izterjavo nad nedavčnimi obveznostmi davčnih zavezancev¹⁰⁵.

Ne glede na to, da je bila izterjava v letu 2013 glede na leto poprej uspešnejša, pa davčna uprava ni dosegla letnega načrta, saj je realizacija načrtovanega zgolj 87,9-odstotna. Nedoseganje letnega načrta je predvsem posledica previsoko zastavljenega cilja glede načrtovane izdaje opominov, ki je bil določen na podlagi podatkov iz leta poprej, ko so veljala drugačna poslovna pravila za izdajo opomina. V letu 2012 so bili dolžnikom poslani opomini za celoten aktivni dolg, za razliko od leta 2013, ko so dolžniki dobili opomin le za tekoče zapadle obveznosti, če v tistem trenutku niso imeli že zapadlih starejših obveznosti¹⁰⁶.

¹⁰⁵ Nedavčne obveznosti so v letu 2012 predstavljale 2,4 odstotka vseh obveznosti davčnih dolžnikov.

¹⁰⁶ Če je imel davčni zavezanec že kakšno zapadlo obveznost, ga davčna uprava na nove zapadle obveznosti ni opominjala, ampak je bila terjatev takoj predana v izvršbo.

Tabela 4: Izterjani dolg v postopkih davčne izvršbe v letih 2013 in 2012

Ukrepi in aktivnosti	Letni načrt plačil v letu 2013 v evrih	Plačila v letu 2013 v evrih	Doseganje načrta 2013 v odstotkih	Plačila v letu 2012 v evrih	Indeks 13/12
Sklepi o davčni izvršbi	354.182.603	331.050.243	93,5	292.841.278	113
Opomini pred začetkom davčne izvršbe	296.000.000	245.723.288	83,0	241.783.085	102
Telefonski pozivi	10.000.000	3.393.889	33,9 ¹⁰⁷	9.619.689	35
Skupaj	660.182.603	580.167.420	87,9	544.244.052	107

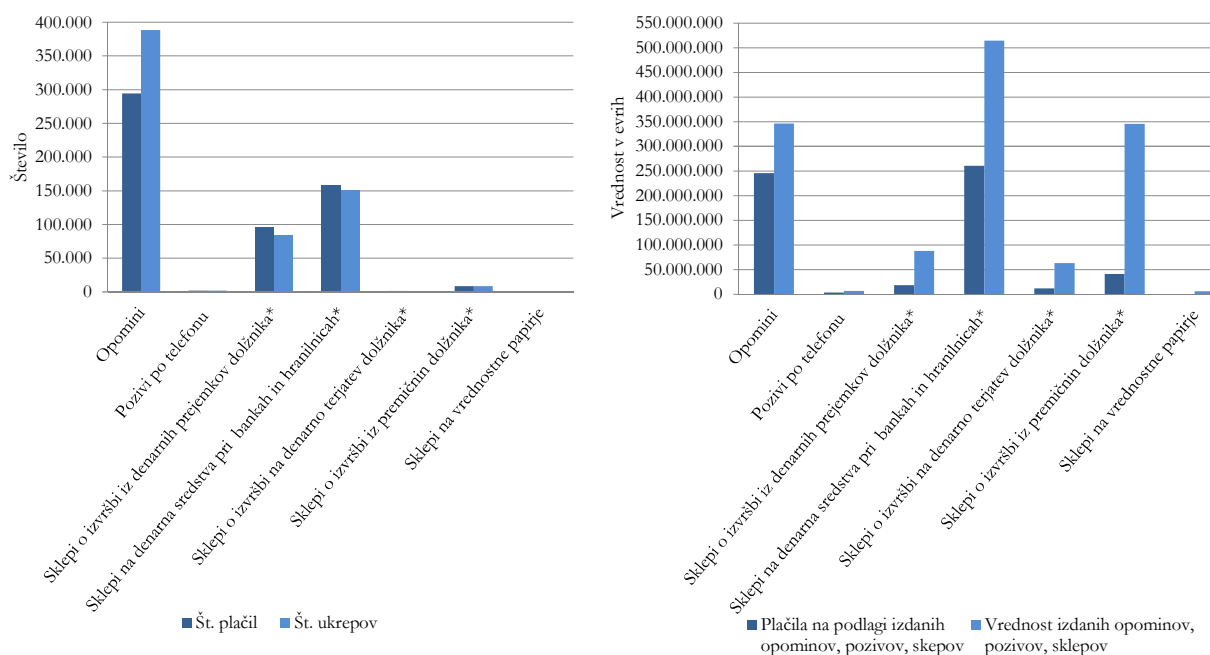
Vir: poročilo o delu 2013.

Največji delež plačil so v letu 2013 predstavljala plačila po sklepih o davčni izvršbi, in sicer 57,1 odstotka vseh plačil. Sledijo plačila na podlagi posameznih opominov z 42,4-odstotnim deležem vseh plačil ter plačila na podlagi telefonske izterjave z 0,6-odstotnim deležem vseh plačil.

Pred začetkom davčne izvršbe je bilo dolžnikom poslano 388.830 opominov v znesku 346.612.683 evrov. Po prejemu 294.698 opominov so dolžniki poravnali 245.723.288 evrov dolga ali 83 odstotkov od načrtovanega za leto 2013, kar je za 1,6 odstotka več kot v letu poprej.

¹⁰⁷ Po navedbi finančne uprave z dne 15. 10. 2014 se je v letu 2013 zaradi tehničnih težav telefonsko pozivanje zavezancev k plačilu izvajalo v zmanjšanem obsegu, saj v novem informacijskem sistemu eDIS še ni bilo v celoti urejeno delovanje klicne liste, zato je odstotek doseganja letnega načrta za leto 2013 tako nizek. Z letom 2014 pa se je začelo intenzivno izvajati telefonsko pozivanje zavezancev k plačilu, saj je bilo v informacijskem sistemu v celoti urejeno avtomatsko delovanje klicne liste.

Slika 19: Pregled aktivnosti davčne uprave za izterjavo zapadlega dolga v letu 2013



Opomba: * Podatki vsebujejo tudi podatke o številu plačil na podlagi sklepov, ki so bili izdani v letu 2012, zato so plačila na podlagi prejetih sklepov višja od števila izdanih sklepov.

Vir: podatki finančne uprave.

Iz podatkov je razvidno, da je bil najuspešnejši ukrep davčne uprave pri izterjavi davčnega dolga v letu 2013 opomin, saj je bila uspešnost izterjave na podlagi izdanega opomina 70,9-odstotna. Opomin je neformalni ukrep, ki ga davčna uprava oziroma finančna uprava izvede pred pričetkom postopka davčne izvršbe. Drugi najuspešnejši ukrep je bila izvršba na denarna sredstva dolžnika, katere uspešnost je bila 51-odstotna. Prav tako je s slike razvidno, da je davčna uprava zelo redko uporabila davčne izvršbe na dolžnikovih terjatvah. V letu 2013 je bilo izdano zgolj 985 sklepov. Da je davčna uprava opustila možnost izvršbe na dolžnikovih terjatvah, je potrdil tudi pregled vzorcev, katerega izsledke podajamo v nadaljevanju.

Razen pri sklepih o davčni izvršbi na denarna sredstva, prejemke dolžnika in vrednostne papirje, je bilo v letu 2013 prejetih več plačil, kot pa je bilo terjatev po v letu 2013 izdanih sklepih o davčni izvršbi, saj se v tekočem letu evidentirajo vsa plačila, izvršena v tekočem letu, ne glede na datum izdaje sklepa. Ker vsi dolžniki nimajo sredstev za celotno poplačilo dolga v času izdaje sklepa, se ti lahko izvršujejo dlje časa.

Davčna uprava je v letu 2013 izdala 242.487 sklepov o davčni izvršbi za dolg v znesku 1.016.568.946 evrov. V povprečju je bilo na podlagi izdanih sklepov o davčni izvršbi poplačanega 32,6 odstotka terjanege dolga.

2.3.1.2 Letni cilji in realizacija izterjave davka od dohodkov pravnih oseb

V načrtu izdanih sklepov o davčni izvršbi po vrstah davka¹⁰⁸ je imela davčna uprava v letu 2013 za davek od dohodkov pravnih oseb načrtovanih za 49.145.572 evrov izdanih sklepov, realizacija pa je bila 76,8-odstotna in je znašala 37.726.950 evrov, kar je po deležu najmanj v zadnjih petih letih.

Tabela 5: Načrtovana in realizirana davčna izvršba od davka od dohodkov pravnih oseb

Davek od dohodka pravnih oseb	Leto				
	2009	2010	2011	2012	2013
<i>Terjan znesek dolga s sklepi o davčni izvršbi</i>					
Letni načrt, v evrih	42.951.481	62.251.227	46.301.648	50.417.173	49.145.565
Realizacija, v evrih	40.461.701	53.351.728	38.122.553	43.639.999	37.726.950
Indeks Realizacija/Letni načrt	94	86	82	87	77
<i>Izterjan znesek dolga na podlagi izdanih sklepov o davčni izvršbi</i>					
Letni načrt, v evrih	19.980.001	22.666.890	14.912.293	21.695.810	16.613.872
Realizacija, v evrih	16.082.673	14.240.192	11.933.827	14.038.211	15.030.903
Indeks Realizacija/Letni načrt	80	63	80	65	90
<i>Delež izterjanega dolga v terjanem dolgu</i>					
Letni načrt, v odstotkih	46,5	36,4	32,2	43,0	33,8
Realizacija, v odstotkih	39,7	26,7	31,3	32,2	39,8

Vir: podatki finančne uprave.

V letu 2013 je bilo odmerjeno kar za 47 odstotkov manj obveznosti od davka od dohodkov pravnih oseb kot v letu poprej. Zaradi tega je bilo tudi manj neporavnanih obveznosti, zoper katere je davčna uprava uvedla postopek davčne izvršbe¹⁰⁹.

Pojasnilo finančne uprave

Manj odmerjenih obveznosti od davka od dohodkov pravnih oseb v letu 2013 je posledica gospodarske krize oziroma slabšega poslovanja pravnih oseb kot tudi znižanja davčne stopnje z 18 odstotkov na 17 odstotkov.

¹⁰⁸ Dokument: Realizacija davčne izvršbe 2013.

¹⁰⁹ Letni načrt 2013 je bil narejen na podlagi podatkov za leto 2012.

Davčna uprava je v letu 2013 načrtovala 16.613.872 evrov¹¹⁰ od izterjanega dolga na podlagi izdanih sklepov o davčni izvršbi od davka od dohodkov pravnih oseb, izterjala pa je 15.030.903 evre, kar pomeni 90,5-odstotno doseganje letnega načrta, kar je v zadnjih petih letih, v primerjavi z načrtovanim, največji delež realizacije izterjanega zneska dolga na podlagi izdanih sklepov o davčni izvršbi.

Pojasnilo finančne uprave

Pri pripravi letnega načrta se kot osnovna izhodišča upoštevajo rezultati preteklega leta, ocena uresničevanja letnega načrta ter višina in gibanje davčnega dolga. Poleg teh osnovnih izhodišč se upoštevajo tudi določene posebnosti posameznega leta (na primer sprememba zakonodaje, uvedba informacijskega sistema, gospodarske razmere, plačilna disciplina in podobno), zaradi katerih prihaja med leti do različnih izhodišč pri pripravi letnega načrta. Pri pripravi letnega načrta 2013 je bila kot izhodišče glede pokritosti aktivnega dolga s sklepi o davčni izvršbi določena 100-odstotna pokritost dolga. Ob tem je bilo upoštevano izhodišče za pripravo letnega načrta, da se sklepi o davčni izvršbi izdajajo le za novonastale neporavnane obveznosti, saj so za neporavnane obveznosti iz preteklih let sklepi že bili izdani v letu 2012.

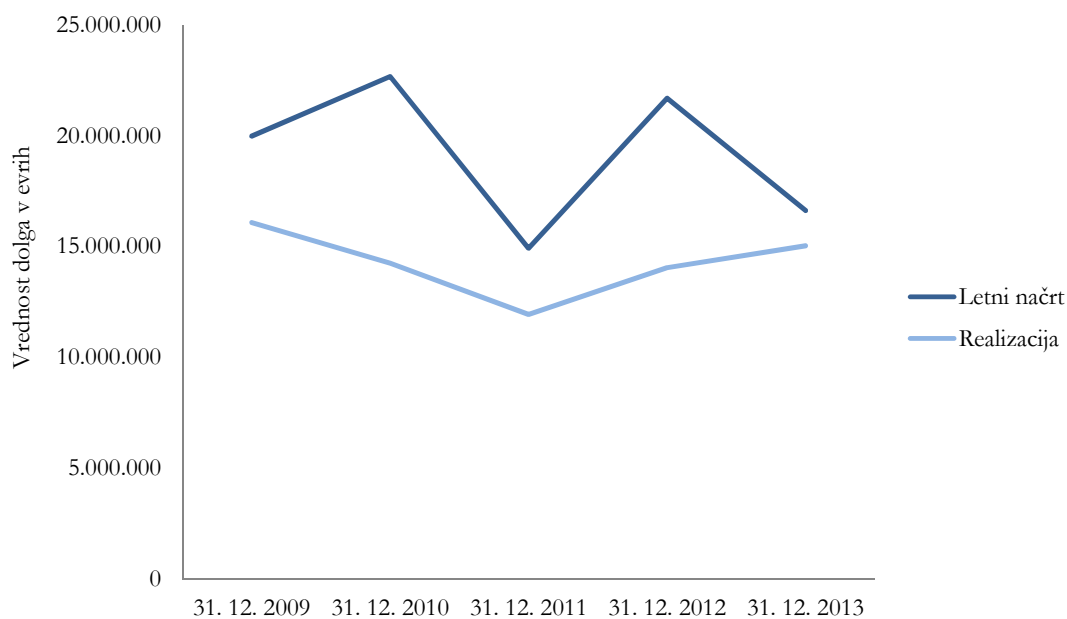
Davčna uprava je v letu 2013 povečala delež izterjanega dolga v primerjavi z leti od 2009 do 2012, absolutno pa je znesek izterjanega dolga za 1.051.770 evrov nižji le od izterjanega dolga v letu 2009, tudi realizacija letnega načrta je v letu 2013 najvišja glede na obdobje od leta 2009 do leta 2013, in sicer 90,5-odstotna¹¹¹.

Delež izterjanega dolga v terjatem dolgu je v letu 2013 znašal 39,8 odstotka in je presegel ciljne vrednosti, določene v letnem načrtu 2013 kot tudi v poslovni strategiji.

¹¹⁰ Izhodišče za načrtovanje predstavljata realizacija preteklega leta od januarja do septembra ter ocena realizacije od oktobra do konca leta. Tako dobljena letna ocena realizacije je bila za letni načrt izterjave za leto 2013 povečana za 18 odstotkov, kar predstavlja načrtovani znesek za leto 2013.

¹¹¹ Visok odstotek je tudi posledica tega, da davčna uprava v letu 2013 ni imela tako ambicioznega letnega načrta v primerjavi z letoma 2010 in 2012.

Slika 20: Načrtovan in izterjan znesek dolga v letu 2013 na podlagi izdanih sklepov o davčni izvršbi za davek od dohodkov pravnih oseb



Vir: podatki finančne uprave.

S slike 20 je razvidno, da realizacija v letih od 2009 do 2013 ni nikoli dosegla ali preseгла letnega načrta, kar je povezano s tem, da cilji na področju izterjave niso bili vedno realno zastavljeni (povezava s točko 2.1.1 tega poročila).

V tabeli 6 je prikazana realizacija kazalnikov za merjenje uspešnosti in učinkovitosti davčne izvršbe za vse davčne obveznosti in posebej za davek od dohodkov pravnih oseb.

Tabela 6: Realizacija kazalnikov za merjenje uspešnosti in učinkovitosti davčne izvršbe za vse davčne obveznosti

v odstotkih

Kazalnik	Leto				Ciljna vrednost 2013 (poslovna strategija)	Ciljna vrednost 2013 (finančni načrt 2013)
	2010	2011	2012	2013		
Delež davčnega dolga v vseh zapadlih obremenitvah ¹¹²	8,6 (5,2)	12,7 (13,4)	12,8 (15,2)	12,1 (26,2)	6,8	14,1
Delež plačil izterjave v terjanem dolgu	34,7 (26,7)	37,7 (31,3)	31,4 (32,2)	42,4 (39,8)	34	34
Delež plačil izterjave v plačilih JFP	6,3 (3,2)	4,6 (1,8)	5,0 (2,4)	5,5 (5,7)	5,0	6,5

Opomba: V oklepaju so vrednosti za davek od dohodkov pravnih oseb.

Vir: podatki davčne uprave.

Iz tabele 6 je razvidno, da je kazalnik deleža davčnega dolga v vseh zapadlih obremenitvah za davek od dohodkov pravnih oseb v letu 2013 znašal 26,2 odstotka in je bistveno slabši kot na ravni vseh davčnih obveznosti. Davčni dolg je pri davku od dohodkov pravnih oseb glede na zapadle davčne obveznosti bistveno večji kot pri skupnih davčnih obveznostih. Pri tem kazalniku nista izpolnjena cilja niti iz poslovne strategije niti iz letnega načrta.

Pojasnilo davčne uprave

Visok odstotek davčnega dolga glede na zapadle obremenitve od davka od dohodkov pravnih oseb v letu 2013 (to je 26,2 odstotka) je posledica zmanjšanja vrednosti zapadlih obremenitev. Konec leta 2013 je znašala vrednost zapadlih obremenitev 363.725.698 evrov, kar je za 53 odstotkov manj kot konec leta 2012, ko je vrednost zapadlih obremenitev znašala 680.110.039 evrov. V letu 2013 je bilo zaradi gospodarske krize in slabšega poslovanja pravnih oseb ter znižanja davčne stopnje za 18 odstotkov na 17 odstotkov odmerjeno kar za 47 odstotkov manj obveznosti od davka od dohodkov pravnih oseb kot v letu poprej. Ta kazalnik nima neposredne povezave z izterjavo in se z letom 2015 ni več uporabljal.

Kazalnik deleža plačil izterjave v terjanem dolgu za davek od dohodkov pravnih oseb je v letu 2013 znašal 39,8 odstotka in presega cilje tako iz poslovne strategije kot iz letnega načrta 2013. Kazalnik deleža plačil izterjave v plačilih JFP je v letu 2013 znašal 5,7 odstotka in ne dosega ciljne vrednosti iz poslovne strategije (5,0), presega pa ciljno vrednost iz letnega načrta 2013¹¹³.

¹¹² Delež davčnega dolga v vseh zapadlih obremenitvah = znesek davčnega dolga / znesek vseh zapadlih obremenitev.

¹¹³ Davčna uprava je kot cilj določila, da bi bilo čim manj izterjav in bi davčni zavezanci sami poravnavali dajatve. Cilj davčne uprave je bil torej povečevanje davčne kulture davčnih zavezancev, kar se odraža v večjem prostovoljnem plačevanju davkov in drugih dajatev (znižanje odstotka prisilne izterjave davkov).

2.3.2 Povzetek ugotovitev o doseganju zastavljenih ciljev na področju izterjave davka od dohodkov pravnih oseb

Davčna uprava v letu 2013 pri doseganju zastavljenih ciljev s področja izterjave ni dosegla vseh zastavljenih ciljev. Iz podatkov davčne uprave je razvidno, da davčni uradi v letu 2013 niso izdali vseh načrtovanih sklepov o davčni izvršbi, prav tako pa z izvršbo niso v celoti dosegli pričakovanih poplačil davčnega dolga. Davčni uradi so v letu 2013 izdali le 76,8 odstotka načrtovanih sklepov o davčni izvršbi, realizacija izterjave pa je bila glede na načrtovani znesek 90,5-odstotna. Davčna uprava je glede zastavljenih ciljev letni načrt 2013 presegla le pri kazalniku delež izterjanega dolga v terjanem dolgu, kjer se je doseženi delež v primerjavi z načrtovanim povečal za skoraj 18 odstotkov. Pri vseh preostalih kazalnikih davčna uprava ni presegla ciljne vrednosti iz finančnega načrta 2013 oziroma, z izjemo enega kazalnika, tudi ciljnih vrednosti iz poslovne strategije. Tako ni dosegla ciljne vrednosti za kazalnik delež davčnega dolga v vseh zapadlih obremenitvah za davek od dohodkov pravnih oseb v letu 2013, ki se je v primerjavi s preteklimi leti povečala in bistveno odstopala od deleža, ki je bil načrtovan v poslovni strategiji oziroma finančnem načrtu 2013, medtem ko je davčni upravi za kazalnik delež plačil izterjave v plačilih JFP uspelo preseči ciljno vrednost iz finančnega načrta 2013, ne pa tudi ciljne vrednosti iz poslovne strategije. Davčna uprava je dosegla in presegla ciljno vrednost pri kazalniku delež plačil izterjave v terjanem dolgu za davek od dohodkov pravnih oseb, ki je bila določena v poslovni strategiji kot tudi letnem načrtu 2013 in finančnem načrtu 2013. Delež plačil izterjave v terjanem dolgu za davek od dohodkov pravnih oseb se je od leta 2010 povečeval, kar kaže na povečevanje uspešnosti davčne uprave pri izterjavi davčnega dolga, zlasti na področju davka od dohodkov pravnih oseb.

2.4 Poročanje o doseganju zastavljenih ciljev

Davčna uprava je o doseganju zastavljenih ciljev v letu 2013 poročala v več različnih dokumentih, odvisno od tega, ali gre za doseganje strateških ciljev ali letnih ciljev.

2.4.1 Poročanje o strateških ciljih

Davčna uprava oziroma finančna uprava izvajanje poslovne strategije spremlja prek procesa poročanja odgovornih nosilcev posameznih ciljev oziroma stanj kazalnikov uspešnosti. Za to je na notranjem spletišču vzpostavila tudi elektronski seznam, ki omogoča poročanje in sprotno spremljanje uresničevanja ciljev iz poslovne strategije. Elektronski seznam naj bi bil pripravljen s ciljem učinkovitejšega spremljanja in analiziranja stanja uresničevanja poslovne strategije, uvajanja morebitnih sprotnih ukrepov in ocene učinkov. Ugotovili smo, da elektronski seznam ni bil posodobljen, saj pri večini kazalnikov manjkajo končne vrednosti za leto 2013¹¹⁴, ko se je tudi zaključilo strateško obdobje 2010–2013, in ocena o tem, ali je bil kazalnik dosežen ali ne.

Pripravljala so se tudi obdobjna poročila za najvišje vodstvo. Davčna uprava je marca 2013 pripravila dokument analiza uresničevanja ciljev¹¹⁵. Dokument prikazuje analizo uresničevanja kazalnikov, s katerimi

¹¹⁴ Razen kazalnikov delež plačil izterjave v terjanem dolgu in število dolžnikov je zmanjšano.

¹¹⁵ Od leta 2010 do 30. 6. 2013.

se meri doseganje ciljev strategije, podaja tudi pregled kazalnikov uspešnosti, ki se še niso začeli uresničevati, kot tudi predloge za nadaljnje aktivnosti.

V marcu 2014 pa je bila pripravljena Analiza uresničevanja Poslovne strategije Davčne uprave Republike Slovenije za obdobje 2010–2013. V njej je na ravni celotne poslovne strategije kot tudi po posameznih strateških ciljeh prikazano (absolutno in v deležu) doseganje kazalnikov uspešnosti, predstavljeni so tudi nekateri ključni dosežki, ki so bili v obdobju veljavnosti poslovne strategije realizirani.

Tabela 7: Doseganje kazalnikov uspešnosti poslovne strategije po strateških ciljeh

Vsi kazalniki	Še ni začeto	V teku / V pripravi	Izvedeni / Uvedeni
Število	16	51	107
Delež v odstotkih	9	30	61

Vir: Analiza uresničevanja Poslovne strategije Davčne uprave Republike Slovenije za obdobje 2010–2013.

2.4.2 Poročanje o letnih ciljeh

Davčna uprava je o doseganju letnih ciljev skladno z navodilom za pripravo načrtov in poročil o delu poročala v poročilih o delu za leta od 2009 do 2013¹¹⁶ in v poslovnem poročilu, del katerega je poročilo o doseženih ciljeh in rezultatih.

Poročilo o delu 2013 je bilo pripravljeno na način, ki v večji meri omogoča primerjavo med doseženim in načrtovanim v letnem načrtu 2013 za področje davčne izvršbe. Doseženi rezultati na področju izvršbe so prikazani s količinskimi in vrednostnimi pokazatelji ter so primerjani z rezultati, zastavljenimi v letnem načrtu 2013, in z rezultati, doseženimi v predhodnem primerljivem obdobju.

Problem poročanja izhaja že iz letnega načrta, v katerem so namesto nekaterih ciljev določene aktivnosti¹¹⁷, ki ne predstavljajo takšne zaveze, kot če bi bili v povezavi z njimi določeni še konkretni operativni cilji. V poročilu o delu 2013 manjka tudi navedba pomembnejših ciljev in nalog iz letnega načrta 2013, ki niso bile opravljene, prav tako niso pojasnjeni razlogi, zaradi katerih naloge niso bile opravljene.

Pregledali smo Poročilo o doseženih ciljeh in rezultatih Davčne uprave RS (v nadaljevanju: poročilo o doseženih ciljeh in rezultatih), ki je del Zaključnega računa proračuna Republike Slovenije za leto 2013. Poročilo o doseženih ciljeh in rezultatih je namenjeno tako vodstvu kot širši javnosti, zato mora biti predstavljeno v jasni obliki in mora vsebovati informacije o izvrševanju programa dela. Usklajeno mora biti s finančnim načrtom 2013 in mora omogočati primerljivost načrtovanega z uresničnim.

¹¹⁶ Finančna uprava Republike Slovenije,

[[http://www.fu.gov.si/o_financni_upravi/?tx_news_pi1\[news\]=822&#c139](http://www.fu.gov.si/o_financni_upravi/?tx_news_pi1[news]=822&#c139)], december 2015.

¹¹⁷ Poglavlje 4: Davčna izvršba, točka 1. Prioritetne projektne in ostale naloge.

V poročilu o doseženih ciljih in rezultatih je davčna uprava za področje izterjave poročala o doseganju cilja Izterjava davčnega dolga, ki temelji na oceni tveganja in na upravljanju uspešnosti izterjave, je učinkovitejša, v okviru podprograma *020401 Davčna administracija*.

Poročilo o doseženih ciljih in rezultatih je bilo pripravljeno na način, ki je omogočal le delno primerjavo med doseženimi in načrtovanimi cilji v finančnem načrtu 2013. Problem glede poročanja izhaja že iz finančnega načrta 2013, saj ni pregleden in iz njega ni razvidna jasna povezava med letnim ciljem in z njim povezanimi kazalniki. Poleg tega je letni cilj Izterjava davčnega dolga, ki temelji na oceni tveganja in na upravljanju uspešnosti izterjave, je učinkovitejša, premalo jasn, saj ne prikazuje, kaj želi organizacija doseči v določenem časovnem obdobju.

V poročilu o doseženih ciljih in rezultatih je davčna uprava poročala o doseganju cilja Izterjava davčnega dolga, ki temelji na oceni tveganja in na upravljanju uspešnosti izterjave, je učinkovitejša, le na podlagi vrednosti kazalnikov¹¹⁸, čeprav bi bilo v poročilu izvedljivo in potrebno izčrpnije poročati tudi o vsebinski izvršitvi podprograma.

2.4.3 Poročilo o stanju in gibanju davčnega dolga na dan 31. 12. 2013

Vlada Republike Slovenije posreduje Državnemu zboru Republike Slovenije na podlagi šestega odstavka 23. člena ZDavP-2 podatke o stanju in gibanju davčnega dolga dvakrat letno, in sicer hkrati s predložitvijo predloga zaključnega računa proračuna za posamezno leto v revizijo računskemu sodišču in hkrati s poročilom o polletnem izvrševanju državnega proračuna.

2.4.4 Povzetek ugotovitev o poročanju o doseganju zastavljenih ciljev

Davčna uprava ima vzpostavljen proces poročanja odgovornih nosilcev posameznih ciljev oziroma stanj kazalnikov uspešnosti, na podlagi katerega spremlja izvajanje poslovne strategije. Vzpostavila je elektronski seznam, ki omogoča poročanje in sprotno spremljanje uresničevanja ciljev iz poslovne strategije, ki pa za leto 2013 ni vseboval podatka o končni vrednosti posameznih kazalnikov, manjkale so tudi ocene realizacije.

V okviru poročanja o letnih ciljih je bilo ugotovljeno, da poročanje v letu 2013 v večji meri omogoča primerjavo med doseženim in načrtovanim v letnem načrtu 2013 za področje davčne izvršbe. V nekaj primerih smo ugotovili, da so bile v letnem načrtu namesto ciljev navedene aktivnosti, ki pa ne predstavljajo takšne zaveze, kot če bi bili v povezavi z njim določeni še konkretni operativni cilji.

Ugotovili smo, da poročilo o doseženih ciljih in rezultatih, ki je del Zaključnega računa proračuna Republike Slovenije za leto 2013, omogoča le delno primerjavo med doseženimi in načrtovanimi cilji v finančnem načrtu 2013, ker po naši oceni ni pregledno v takšni meri, da bi zagotavljalo povezavo med cilji

¹¹⁸ Delež davčnega dolga v vseh zapadlih obremenitvah (ciljna vrednost 2013 = 6,8 odstotka), delež plačil izterjave v terjanem dolgu (ciljna vrednost 2013 = 34 odstotkov) in delež plačil izterjave v JFP (ciljna vrednost 2013 = 5 odstotkov).

in z njimi povezanimi kazalniki. Prav tako smo pri dveh ciljnih iz finančnega načrta 2013 ugotovili, da je v enem primeru cilj premalo jasen, da bi lahko na njegovi podlagi sklepali, kaj želi davčna uprava doseči v določenem časovnem obdobju, v drugem primeru pa je davčna uprava poročala zgolj o doseženi vrednosti kazalnika, ne pa tudi o vsebinski izvršitvi podprograma.

Prav tako poročila ne vsebujejo jasnih razlogov, zaradi katerih posamezne aktivnosti niso bile izvedene oziroma niso bile izvedene tako, da bi bili cilji doseženi.

2.5 Izvajanje postopka davčne izterjave

2.5.1 Pravni okvir davčne izterjave

Postopek davčne izvršbe določajo ZDavP-2 v 3. poglavju, in sicer v 142. členu do 212. členu, ter določbe ZFPPIPP, ZIZ in Pravilnika o izvajanju Zakona o davčnem postopku¹¹⁹, ki med drugim opredeljuje stroške izvršbe.

Obravnava neplačil pred pričetkom davčne izvršbe (pisno opominjanje, telefonska izterjava in pozivanje davčnih dolžnikov k plačilu zapadlih davčnih obveznosti prek javne objave) s predpisi ni določena.

Davčna uprava je za področje davčne izterjave sprejela kar nekaj navodil in usmeritev ter izdala Priročnik za izvajanje postopkov davčne izvršbe¹²⁰ (v nadaljevanju: priročnik).

2.5.1.1 Navodila in usmeritve davčne uprave na področju davčne izvršbe

Davčna uprava je enotno delovanje vseh zaposlenih na področju davčne izterjave zagotovila tako, da je izdala številna navodila in usmeritve, ki jih morajo zaposleni upoštevati. Do konca leta 2013 je davčna uprava izdala 43 navodil in 70 obvestil in pojasnil za različna področja izterjave. Predpisi in navodila se v večini primerov nanašajo na pojasnila v zvezi z izvedbo postopka izvršbe¹²¹. Številna navodila so implementirana v informacijski podpori izvršbi, in sicer je v informacijskem sistemu vključenih 20 navodil in napotkov uporabnikom, ki vključujejo vsa področja izvršbe.

¹¹⁹ Uradni list RS, št. 141/06, 46/07, 102/07, 28/09, 101/11, 24/12, 19/13.

¹²⁰ Št. 4291-16/2008 01062-03 z dne 19. 2. 2009.

¹²¹ S področja davčne izvršbe – splošno je davčna uprava izdala pet navodil in devet pojasnil, izdala je eno pojasnilo v zvezi z dejanji pred začetkom davčne izvršbe, štiri pojasnila v zvezi z uvedbo davčne izvršbe na denarne prejeme in denarna sredstva ter štiri pojasnila v zvezi z uvedbo davčne izvršbe na premoženje, eno pojasnilo v zvezi z vknjižbo zastavne pravice na nepremičninah ali deležu družbenika, pojasnilo v zvezi z izvršbo na nepremično premoženje ali deležu družbenika, pojasnilo v zvezi s podajanjem predlogov za uvedbo stečaja, pet navodil in pojasnil v zvezi s postopki davčne izvršbe, v primeru začete postopka stečaja, prisilne poravnave, likvidacije, dve pojasnila v zvezi z reševanjem pritožb ali ugovorov v postopkih davčne izvršbe ter šest navodil v zvezi z davčno izvršbo na podlagi zahteve države EU v Republiki Sloveniji oziroma zahteve Republike Slovenije v državi EU.

Davčna uprava je 19. 2. 2009 pripravila in sprejela priročnik, katerega namen je bil določiti enoten način ravnanja organizacijskih enot davčne uprave pri izvajanju davčne izvršbe ter zagotoviti učinkovito ter uspešno davčno izvršbo. Zaradi vsebinske obsežnosti priročnika je delo potekalo v okviru projekta, v katerem so sodelovali predstavniki davčnih uradov in Generalnega davčnega urada. Priročnik je razdeljen na dva dela, in sicer Splošni del in Davčna izvršba. Vsako poglavje podrobno opisuje določen postopek davčne izvršbe, vir pridobivanja podatkov, posebnosti v postopku in povezave na naslove spletnih strani, kjer se nahajajo vsi potrebni obrazci za navedeni postopek. Priročnik vsebuje tudi povezave na okrožnice davčne uprave, kjer so natančneje opredeljena navodila in usmeritve, prav tako pa vsebuje tudi povezave na judikate, ki se nanašajo na posamezne odločitve sodišč, s področij, ki so povezana s področjem davčne izvršbe.

2.5.2 Aktivnosti davčne uprave pred izvršbo

V prizadevanjih k vzpostavitvi uspešnejšega sistema za prostovoljno plačevanje davčnih obveznosti finančna uprava upošteva vse oblike, ki jih danes poznajo razvite davčne uprave in jih omogoča moderna tehnologija. Ta prizadevanja pomenijo, da finančna uprava zavezancem kljub zamudi plačila omogoča, da poravnajo svoje obveznosti prostovoljno¹²², brez visokih stroškov izterjave in restriktivnih posegov, ki omejujejo dolžnika pri razpolaganju z njegovimi sredstvi ter vplivajo na njegovo dobro ime oziroma boniteto. Pred začetkom davčne izvršbe lahko davčni organ izvede še vrsto drugih ukrepov, kot so pisno opominjanje, telefonska izterjava in pozivanje malih davčnih dolžnikov k plačilu zapadlih davčnih obveznosti pred uvedbo postopkov davčne izvršbe prek javne objave (sporočila za medije). Navedeni ukrepi po ZDavP-2 niso obvezni, vendar pa iz prakse izhaja, da prinašajo dobre rezultate in največkrat zavezanci obveznost plačajo, ne da bi prišlo do izdaje sklepa. Za zagotavljanje poplačila dolga je najpomembnejši hiter odziv.

Temeljna obveznost davčnega zavezanca je izpolnitev vseh davčnih obveznosti. Davčna obveznost se izpolni s plačilom davka v zakonsko predpisanem roku po nastanku davčne obveznosti.

Pisno in telefonsko opominjanje sta najpogostejši aktivnosti, s katerima davčni organ spodbuja prostovoljno plačilo dolga. Predstavljata aktivnosti, ki jih lahko davčni organ izvede takoj po roku za plačilo obveznosti, in pomenita prijazno obliko vplivanja na dolžnika, ki zahteva večjo aktivnost zavezanca pri plačevanju dolga in povečanje spoštljivega odnosa do davčne uprave oziroma finančne uprave.

Davčni zavezanec ima v skladu s 3. točko prvega odstavka 13. člena ZDavP-2 pravico, da je obveščen o stanju svojih davčnih obveznosti, zato davčna uprava oziroma finančna uprava pred pričetkom postopka davčne izvršbe davčnega zavezanca praviloma¹²³ pisno ali telefonsko obvesti o znesku zapadlega davčnega dolga in ga pozove, naj davek plača v predpisanem roku. ZDavP-2 izrecno ne določa trenutka, ko mora

¹²² Na pomen in možnosti delovanja davčnih uprav kot pomoči davkoplačevalcem, da lažje preidejo obdobje krize in uvajanje tistih ukrepov, ki predvsem povečujejo prostovoljno plačevanje obveznosti, opozarja tudi Mednarodni denarni sklad; gradivo Mednarodnega denarnega sklada z dne 14. julija 2009, ki obravnava pobiranje davkov v času ekonomske krize, [URL: <http://imf.org/external/pubs/ft/spn/2009/spn0917.pdf>].

¹²³ Davčnemu zavezancu, ki je že v postopku izvršbe, davčni organ ne pošilja več opominov, saj bi to za davčni organ pomenilo le podaljševanje rokov za izpolnitev davčne obveznosti in dodatne stroške.

davčni organ davčnega zavezanca obvestiti o njegovih zapadlih obveznostih, kot ga je določal ZDavP-1¹²⁴. Ta je v prvem odstavku 128. člena jasno določil, da mora davčni organ davčnega dolžnika pisno ali telefonsko obvestiti o stanju zapadlih obveznosti pred začetkom davčne izvršbe in ga opozoriti, naj davek plača, sicer bo začel postopek davčne izvršbe. S tem ko je bila navedena določba črtana, so se pojavila različna mnenja o uspešnosti tega instrumenta. Iz strokovne literature izhajajo, da je na eni strani prevladovalo mnenje, da se z obvestilom samo nerazumno podaljšujejo roki in povečujejo stroški davčnega organa, na drugi strani pa, da obvestilo davčnemu dolžniku zagotavlja možnost kontrole o resničnosti obstoja davčnega dolga in možnost pravočasnega ukrepanja, da se postopek davčne izvršbe niti ne bi začel¹²⁵. Pošiljanje opominov je običajno le izraz dobre volje davčnega organa in ni obligatorna faza v postopku davčne izterjave. Zapadla terjatev, ki je najprej opominjana in je dolžnik ne plača po opominu, se preda v izvršbo (I) [REDACTED] (I)

Obveznosti po opominu je treba poravnati takoj in v celoti, saj je rok za njihovo plačilo že potekel. To pomeni, da davčna uprava oziroma finančna uprava poleg obveznosti, navedenih v opominu, obračuna tudi dodatne zamudne obresti, ki so nastale od dneva izdaje opomina do dneva plačila. Opominjanje se izvede za vse davčne dolžnike, katerih skupni dolg (ne glede na višino preplačila) v knjigovodski evidenci preseže 10 evrov, (I) [REDACTED] (I)¹²⁷. Davčna uprava oziroma finančna uprava opomine posreduje vsem davčnim dolžnikom, razen tako imenovanim rizičnim dolžnikom, pri katerih je bilo že v preteklosti ugotovljeno, da zapadle obveznosti niso poravnali po prejemu opomina. Pri teh se izvede predaja terjatev v izvršbo na zahtevo. Če zavezanec po izdanem opominu ne poravnava vseh obveznosti in pripadajočih zamudnih obresti do dneva plačila, davčna uprava oziroma finančna uprava za neporavnane nove obveznosti opomina ne izda več, temveč (I) [REDACTED] (I) začne postopek davčne izvršbe. Proces obravnave neplačil (*Dunning*) se izvaja centralno.

Prednosti pisnega opominjanja so, da dolžnik lahko ugovarja terjatvi, če je obveznost plačana, ter lahko svoje trditve dokaže še pred uvedbo davčne izvršbe. Zavezanec ima tudi možnost, da pojasni svoje razloge za neplačilo obveznosti in da še pred uvedbo davčne izvršbe poda vlogo z dokazili o izpolnjevanju pogojev za odlog ali obročno plačilo obveznosti, če obstajajo razlogi za odlog plačila ali obročno plačilo.

Telefonska izterjava ima glede na stroške in porabo časa odlične rezultate, saj omogoča, da davčni zavezanec v komunikaciji z davčnim uradnikom najde tisto rešitev, ki je v določenih razmerah za zavezanca najugodnejša, hkrati pa je telefonska izterjava le sredstvo vplivanja na dolžnika, da prostovoljno poravnava zapadle obveznosti, vendar ob korektnem odnosu in z ustreznim sodelovanjem z dolžnikom, kar pomeni tudi ustvarjanje zaupanja. S tem pa se povečujeta tudi ugled in spoštovanje do državnega organa, kar med drugim vpliva na pravilno in prostovoljno izpolnjevanje zavezančevih obveznosti.

¹²⁴ Pred ZDavP-2 je v obdobju od 1. 1. 2005 do 17. 11. 2006 (ko je začel veljati ZDavP-2) veljal istoimenski Zakon o davčnem postopku; Uradni list RS, št. 21/06-UPB2 (58/06-popr.).

¹²⁵ Učinkovitost davčne izvršbe v Sloveniji – pregled v obdobju od 2000 do 2007, Mag. M. Lešnik, IB revija, št. 2, letnik XLIII, 2009.

¹²⁶ (I) [REDACTED] (I)

¹²⁷ Knjigovodska stanja so lahko neuskklajena zaradi morebitnih popravkov in razčiščenja plačil.

Postopek telefonskega opominjanja poteka v treh fazah:

- enkrat tedensko se na namizju davčnega uradnika oblikuje klicna lista – seznam dolžnikov za telefonski poziv k plačilu;
- upravljanje odnosov s strankami – enovit pogled na partnerja, zbrani vsi podatki o davčnem zavezancu, dostop do zunanjih aplikacij, evidenca vseh stikov davčnega urada z davčnim zavezancem, pisanje zaznamkov, obljub za plačilo, klicne liste in podobno;
- (I) [REDACTED] (I)

V postopku telefonskega opominjanja davčni uradnik opozori davčnega zavezanca na posledice nepravočasnega plačila davčnih obveznosti in ga seznanji s tem, da lahko:

- vloži vlogo za odpis, delni odpis ali obročno plačilo dolga po 101. členu in 102. členu ZDavP-2 oziroma odlog ali obročno plačilo obveznosti po 103. členu ZDavP-2;
- predloži davčnemu organu terjatve, ki jih ima do svojega dolžnika.

Telefonsko opominjanje se izvaja le za davčne dolžnike, ki so pravne osebe oziroma fizične osebe z dejavnostjo in se prvič pojavijo kot dolžniki. Pozivanja davčnih dolžnikov se na podlagi oblikovane klicne liste izvajajo dnevno. Izbor kandidatov (klicna lista) se pripravi na podlagi poročila o davčnih dolžnikih, ki vsebuje tudi podatek o možnih preplačilih. S telefonskim kontaktom se poskuša vzpostaviti stik z davčnimi zavezanci, ki:

- imajo v evidencah davčnega knjigovodstva velik razkorak med obremenitvami in preplačili in je treba urediti stanje;
- imajo na določenih kontih preplačilo in na drugih dolg, pobot brez vloge davčnega zavezanca pa ni mogoč;
- imajo velik davčni dolg – izbere se določeno število teh dolžnikov, kriterij za izbor je velikost dolga.

Davčna uprava telefonsko ne opominja vseh novih davčnih dolžnikov, temveč zgolj tiste, ki imajo v evidencah davčnega knjigovodstva izkazano neurejeno stanje ali pa izkazujejo preplačila, s katerimi bi lahko poravnali davčni dolg. Vse preostale davčne dolžnike pa davčna uprava oziroma določeni davčni uradi telefonsko opominjajo po presoji posameznega, za to pristojnega referenta.

Davčna uprava je novembra 2013 s ciljem krepitev davčne kulture in v izogib stroškom, ki nastanejo v postopku davčne izvršbe, davčne dolžnike, katerih dolg je znašal od 10 evrov do 100 evrov, pozvala z *javnim pozivom*, da prostovoljno izpolnijo svoje davčne obveznosti, saj jim v nasprotnem primeru sledi postopek davčne izvršbe, kjer pa stroški velikokrat presegajo davčni dolg. Cilj vseh sodobnih davčnih služb je prostovoljno izpolnjevanje davčnih obveznosti. S prostovoljnim načinom plačevanja davkov se plača večina davkov, cilj spodbujanja takega načina pa je, da se prostovoljno plačevanje davkov še poveča. Hkrati je davčna uprava v javnem pozivu zavezanca, ki so prejeli opomin, opozorila, da je obveznosti treba poravnati takoj in v celoti.

Na večje prostovoljno izpolnjevanje davčnih obveznosti posredno vplivajo tudi javno razkrivanje davčnih dolžnikov, katerih dolg na 25. dan v mesecu pred mesecem objave presega 5.000 evrov in je starejši od 90 dni, ter promocijske dejavnosti za pospeševanje prostovoljnega izpolnjevanja davčnih obveznosti.

Namen javne objave davčnih neplačnikov je krepitev davčne kulture, izboljšanje plačilne discipline ter spodbujanje k prostovoljnemu, pravilnemu in pravočasnemu obračunavanju in plačevanju davčnih obveznosti. Davčna uprava je kot prednostni cilj določila pospeševanje prostovoljnega izpolnjevanja davčnih obveznosti, kar si prizadeva doseči z zagotavljanjem vsestranskega informiranja davčnih zavezancev, strokovne in druge javnosti.

Davčna uprava je z javnim objavljanim dolžnikov v skladu s 5. členom ZDavP-2F¹²⁸ pričela s 15. 3. 2013, podatke o davčnih dolžnikih pa objavlja enkrat mesečno, najkasneje do 10. v mesecu.

Davčna uprava je v letu 2013 na svojih spletnih straneh redno objavljala splošne informacije o posameznih davkih kakor tudi pojasnila in odgovore na najpogostejša vprašanja davčnih zavezancev. Davčna uprava je s ciljem krepitev davčne kulture in spodbujanja prostovoljnega plačevanja davkov pripravila vrsto brošur¹²⁹ in zložen¹³⁰, s katerimi bi zavezancem približala informacije o njihovih obveznostih in pravicah.

Davčna uprava je v letu 2013 pripravila tudi večje število zložen¹³⁰, ki so namenjene promociji prostovoljnega izpolnjevanja davčnih obveznosti ter informiranju o posameznih davčnih obveznostih ali pravicah. Nekateri zloženki so bile natisnjene ter posredovane zavezancem za davek, potrošnikom in interesnim skupinam, in sicer glede na vsebino in ciljno skupino posamezne zloženke. Dostopne so na spletnih straneh davčne uprave, večkrat pa so bile posredovane tudi medijem.

Menimo, da takšne neformalne aktivnosti predstavljajo dobro prakso davčne uprave in prispevajo k boljši davčni kulturi davčnih zavezancev, kar vpliva na povečanje prostovoljnega plačevanja dajatev. Država tako pobere več dajatev z bistveno manjšimi stroški, zato bi bilo dobro, da bi finančna uprava nadaljevala s temi aktivnostmi in jih v prihodnje izvajala še intenzivneje.

2.5.2.1 Uspešnost aktivnosti davčne uprave pred postopkom davčne izvršbe

Davčna uprava spremlja učinke izvajanja aktivnosti opominjanja pred pričetkom postopka davčne izvršbe. Iz poročila o delu 2013 je razvidno, da sta pisno in telefonsko opominjanje najpogostejši aktivnosti, s katerima davčni organ spodbuja prostovoljno plačilo dolga.

V letu 2013 je davčna uprava davčnim dolžnikom izdala 388.830 opominov za plačilo zapadlega dolga, katerega skupna vrednost je znašala 346.612.683 evrov. Davčni dolžniki so na podlagi prejetih pisnih

¹²⁸ Uradni list RS, št. 94/12.

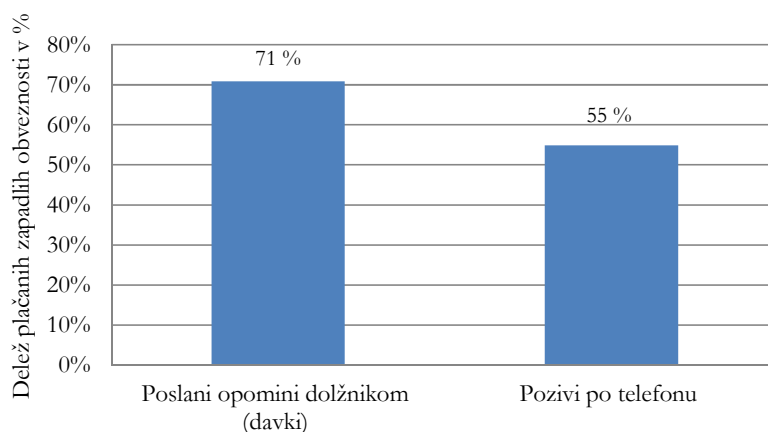
¹²⁹ Za posameznike, ki številčno predstavljajo največ zavezancev za davek, je davčna uprava v letu 2012 objavila brošuro Davki na 1, 2, 3, [URL: http://www.fu.gov.si/prebivalci/davki_na_1_2_3/]. Brošura je pri širši javnosti naletela na odličan odziv, zato jo finančna uprava vsako leto dopolnjuje z novimi vsebinami.

¹³⁰ Na spletnih straneh davčne uprave so bile objavljene naslednje zloženke: Pošteno plačujmo davke – Uporabljajmo ustrezno računalniško opremo za izdajanje računov; Pošteno plačujmo davke – Bodimo aktivni – zahtevajmo in vzemimo račun, pošljimo MMS; Mednarodna obdavčitev posameznika – zaposlitev pri tujem delodajalcu; Mrežni marketing (tik pred objavo – preventivno informiranje pred začetkom poostrenih nadzorov); Davek na nepremičnine (ni več objavljena zaradi razveljavitve zakona); Spodbude za zaposlovanje (v sodelovanju z drugimi organi).

opominov v tem obdobju plačali 294.698 opominov in pokrili davčni dolg v znesku 245.723.288 evrov. Davčni dolg so poravnale tri četrtine vseh davčnih zavezancev, ki so prejeli opomin, s tem pa je davčna uprava prejela 70,9 odstotka terjanege dolga¹³¹. Število opominov, izdanih v letu 2013, se je v primerjavi z letom poprej povečalo za 17,7 odstotka. Davčna uprava je na podlagi pošiljanja opominov v letu 2013 prejela za 245.723.288 evrov plačil, kar predstavlja 2,3 odstotka vseh pobranih prihodkov v letu 2013¹³² oziroma 42,4 odstotka terjanege zapadlega dolga v letu 2013¹³³.

Davčna uprava je v letu 2013 telefonsko pozvala 1.939 davčni zavezancev k plačilu zapadlih neplačanih obveznosti v skupnem znesku 6.180.986 evrov. Na podlagi izvedenih telefonskih pozivov je davčni dolg v skupnem znesku 3.393.889 evrov poravnalo 1.627 davčnih zavezancev, kar predstavlja skoraj 84 odstotkov davčnih zavezancev, ki so poravnali 55 odstotkov terjanege dolga.

Slika 21: Uspešnost izterjave davčnega dolga z opominjanjem



Vir: podatki finančne uprave.

Na podlagi javnega poziva je svoje zapadle davčne obveznosti prostovoljno poravnala ena tretjina davčnih zavezancev, ki so na dan objave poziva izkazovali že zapadli davčni dolg v znesku od 10 evrov do 100 evrov. Davčna uprava je tako na podlagi javnega poziva prejela 304.236 evrov plačil. Zaradi dobrega odziva davčnih zavezancev na javni poziv želi davčna uprava oziroma finančna uprava davčne dolžnike javno pozivati k prostovoljnemu plačilu davčnih obveznosti dvakrat na leto, in sicer jeseni in spomladi.

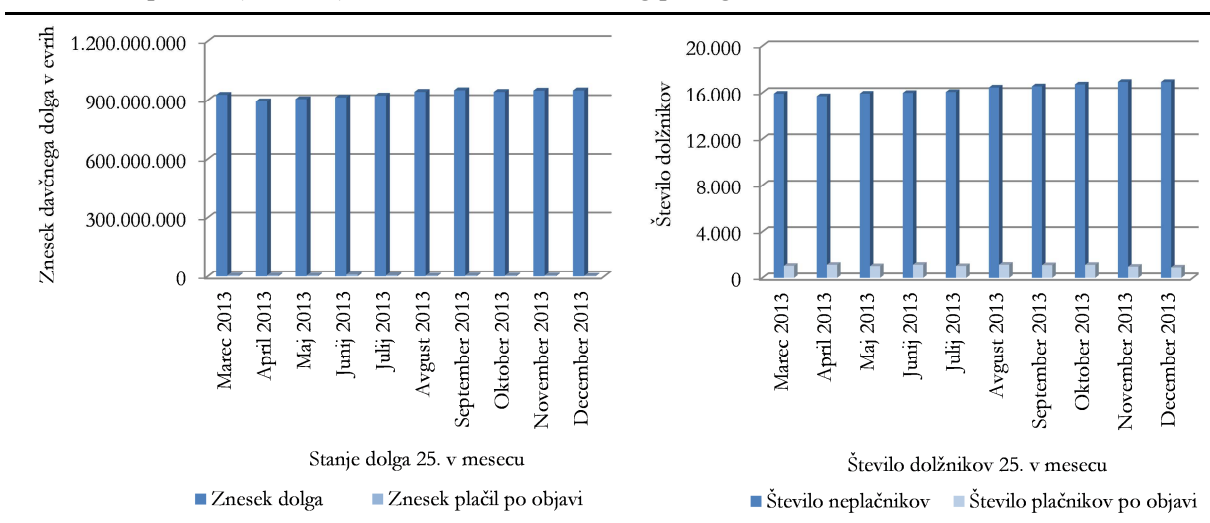
¹³¹ Vrednost zapadlih terjatev, za katere je davčna uprava v letu 2013 izdala opomine, znaša 346.612.683 evrov. Podatke o številu izdanih sklepov ter njihovi vrednosti prikazuje slika 19.

¹³² Davčna uprava je v letu 2013 pobrala za 10.540.842.071 evrov prihodkov, kar je za 4 odstotke manj kot v letu 2012 (poročilo o delu 2013, marec 2014).

¹³³ Davčna uprava je v letu 2013 z davčno izterjavo od davčnih zavezancev terjala zapadle davčne in nedavčne obveznosti v skupnem znesku 1.369.362.615 evrov, izterjala pa jih je v skupnem znesku 580.167.420 evrov (poročilo o delu 2013).

Objava davčnih dolžnikov, katerih dolg na 25. dan v mesecu pred mesecem objave presega 5.000 evrov in je starejši od 90 dni, je prispevala k večji preglednosti davčnega dolga. Praktični vidik objave namreč daje jasno sliko o tistih dolžnikih, ki jim ni uspelo prostovoljno poravnati davčnega dolga in se zoper njih vodijo postopki davčne izvršbe. Čeprav učinek objave dolžnikov dolgoročno nima neposredno večjega vpliva na višino prilivov v proračun, pa ima večji posredni vpliv na povečanje prostovoljnega plačevanja davkov, kar pa je težko izmeriti. Davčni zavezanci se zavedajo, da bodo v primeru neplačevanja davkov objavljeni na seznamu, kar predvidoma vpliva na povečanje prostovoljnega plačevanja. Na sliki 22 so prikazani podatki o številu in dolgu javno objavljenih dolžnikov po posameznih objavah ter njihovih plačilih po posameznih objavah.

Slika 22: Uspešnost javne objave dolžnikov, katerih dolg presega 5.000 evrov



Vir: podatki finančne uprave.

Število neplačnikov se je po prvi objavi dolžnikov zmanjšalo, od takrat dalje pa se je število neplačnikov povečevalo. Znesek plačil po objavi je bil skoraj zanemarljiv in ga zato s slike 22 ni mogoče ugotoviti.

2.5.3 Informacijska podpora izvršbi

Projekt prenove informacijskega sistema je nadomestil večji del obstoječih programskih rešitev s celovito programsko rešitvijo, ki vključuje tudi informacijsko podporo, namenjeno postopkom davčne izvršbe IZV¹³⁴ (v nadaljevanju: informacijska podpora izvršbi). Informacijska podpora izvršbi je bila uvedena v dveh delih:

- osnovni del, ki je omogočal osnovno poslovanje, je bil uveden s 1. 11. 2011, uporabljati pa se je pričel šele z aprilom 2012;

¹³⁴ Podpora ni del standardne programske rešitve SAP (*Systems, Applications and Products* – poslovni informacijski sistem, ki ga uporablja davčna uprava), razvita je v okviru ERP sistema (*Enterprise resource planning*) s programskim jezikom ABAP (*Advanced Business Application Programming*). Del podpore, ki podpira procese individualne izvršbe, pa je razvit z orodjem BPM (*Business Proces Management*).

- razširjeni del, ki vključuje informatizacijo dodatnih sklopov procesov, je bil uveden šele s 1. 9. 2013.

V letu 2013 je davčna uprava v sodelovanju z zunanjimi izvajalci intenzivno nadaljevala z izgradnjo novih in optimizacijo obstoječih procesov davčne izvršbe, ki so bili v septembru 2013 uspešno preneseni v produkcijo. Informacijska podpora izvršbi je bila razvita za podporo posameznih vrst aktivnosti oziroma procesov, kot so:

- priprava na postopek izvršbe,
- odmera naknadnih stroškov v postopku izvršbe (ročno knjiženje),
- profiliranje dolžnika,
- izvršba na denarne prejemke in denarna sredstva,
- izvršba na vrednostne papirje,
- izvršba na terjatve,
- izvršba na premičnine,
- izvršba na nepremičnine, delež družbenika in drugo premoženje,
- vknjižba zastavne pravice na nepremičnini, deležu družbenika in drugem premoženju,
- predlogi insolventnih postopkov,
- evidentiranje zahtevkov za nedavčne terjatve,
- davčna izterjava na zahtevo davčne uprave (v državah EU, tretje države),
- pritožbe, ugovori v zvezi z davčno izvršbo,
- zapiranje sklepov davčne izvršbe,
- poročanje.

Osnovni del je zajemal osnovne funkcionalnosti, in sicer je zagotavljal informacijsko podporo za proces priprave na izvršbo in profiliranje, ki sta delovala v prilagojenem obsegu¹³⁵.

Razširjeni del, ki je zajemal dodatne funkcionalnosti in avtomatizacijo osnovnega dela ter izgradnjo in dobavo preostalih procesov izvršbe, je bil implementiran v letu 2013, s tem pa se je tudi prekinil proces ročne izdaje sklepov.

Procesi so v veliki meri avtomatizirani, tako da sami generirajo naloge, ki jih pristojni uradnik lahko pregleda na namizju delovne postaje. Informacijska podpora izvršbi omogoča dodelitev pristojnosti zadeve na podlagi meril (centralno – Generalni davčni urad, po davčnih uradih, posebni davčni urad), prenos pristojnosti med davčnimi uradi, ločevanje pristojnosti glede na posamezno vrsto izvršbe oziroma ukrepa, pripravo nalogov izterjevalcem za izvedbo davčnih izvršb oziroma centralno avtomatsko množično obdelavo zadev za izvedbo administrativnega postopka izvršbe. Informacijska podpora omogoča sledenje vsem podatkom o izvedenih davčnih postopkih ter pregled preteklih stanj (zgodovina), kar zagotavlja večji nadzor in preglednost nad izvedbo postopkov davčne izvršbe.

¹³⁵ Posamezno, ročno oblikovanje sklepov in ustreznih korespondenc iz sistema, pri katerem postopek še ni bil avtomatiziran.

V okviru procesa priprave na postopek izvršbe davčna uprava na podlagi razpoložljivih podatkov iz evidenc izvršbe, davčnega knjigovodstva in podatkov o posameznem dolžniku ugotavlja, kakšna sredstva oziroma kakšen nabor sredstev davčne izvršbe bo uporabljen zoper davčnega dolžnika.

2.5.3.a Prenovljeni informacijski sistem naj bi omogočal neposreden dostop do številnih zunanjih virov podatkov¹³⁶, vendar pa je davčna uprava do konca leta 2013 uspela vzpostaviti dostop le do omejenega števila notranjih in zunanjih podatkovnih virov¹³⁷. Zaposleni na področju davčne izterjave, izvršb in davčnih preiskav morajo večino podatkov, ki jih potrebujejo pri svojem delu, pridobivati z nestrukturiranim iskanjem po različnih evidencah, v nekaterih primerih celo s pisnimi poizvedbami pri bankah in hranilnicah v Sloveniji¹³⁸, kar predstavlja tudi tveganje zamud in s tem uspešnosti postopkov izterjave.

Za dostope do nekaterih informacijskih baz podatkov je zato treba predhodno pridobiti geslo (na primer za register motornih vozil, register vodnih plovil, register nepremičnin). Določeni podatki so dostopni na spletu kot javni podatki (na primer zemljiška knjiga, AJPES – eRTR¹³⁹, eOBJAVE¹⁴⁰, eINSOLV¹⁴¹, ePRS¹⁴²).

Dostop do registra zrakoplovov, ki ga vodi Javna agencija za civilno letalstvo Republike Slovenije, pa je mogoč na podlagi pisne vloge, ki izkazuje pravni interes za pridobitev podatkov.

Podatki o denarnih terjatvah dolžnikov, prijavljenih v posamezen sistem obveznega večstranskega pobota, se nahajajo v sistemu IDIS¹⁴³. Za dostop do sistema IDIS morajo uporabniki predhodno pridobiti geslo.

Pojasnilo finančne uprave

Na pobudo AJPES je Ministrstvo za pravosodje pripravilo predlog za ustanovitev medresorske delovne skupine za prenovo pravil vodenja registra neposestnih zastavnih pravic in zarubljenih premičnin, v kateri bo sodelovala tudi finančna uprava.

¹³⁶ JN 03/09–eDIS Poslovne zahteve IZV-6 in IZV-7. Prek programske rešitve naj bi davčna uprava med drugim dostopala do podatkov AJPES, upravnih enot, Ministrstva za notranje zadeve, Banke Slovenije, Geodetske uprave Republike Slovenije (v nadaljevanju: GURS), sodnega registra, Uradnega lista Republike Slovenije, zemljiške knjige, KDD – Centralne klirinško-depotne družbe, d. d. (v nadaljevanju: KDD), registra vozil, registra plovil, registra neposestnih zastavnih pravic in zarubljenih premičnin, seznama fizičnih oseb, nad katerimi se vodi osebni stečaj, in pravnih oseb v stečaju ali prisilni poravnavi in drugih.

¹³⁷ Podatki o osebnih transakcijskih računih, insolventnih postopkih, prometu na bančnih računih, podatki KDD, denarne terjatve dolžnikov v obveznih večstranskih pobotih in podatki o vodnih plovilih do 24 metrov.

¹³⁸ Podatki o varčevalnih računih, sefih in vezanih vlogah davčnih zavezancev.

¹³⁹ Iskalnik transakcijskih računov poslovnih subjektov.

¹⁴⁰ Objave sklepov in pisanj, izdanih v postopkih zaradi insolventnosti.

¹⁴¹ Vpogled v vpisnik zadev v postopkih zaradi insolventnosti.

¹⁴² Poslovni register Slovenije na spletu.

¹⁴³ Integralni davčni informacijski sistem – prejšnji sistem za vodenje DDV, ki se še uporablja za vodenje nekaj manjših davkov (davek na vodna plovila, davek od prometa nepremičnin in podobno).

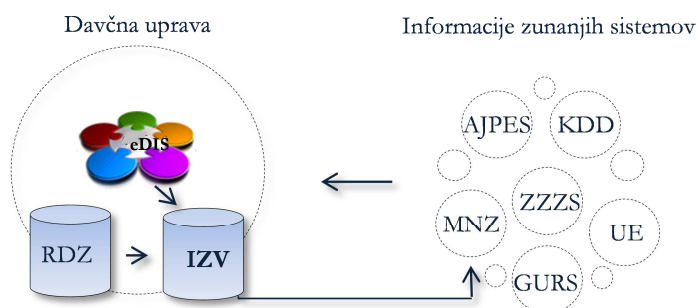
Ukrep finančne uprave

Finančna uprava je 18. 9. 2014 z Združenjem bank Slovenije – GIZ izdala Skupno navodilo Finančne uprave RS in Združenja bank Slovenije – GIZ o posredovanju podatkov iz bančnih evidenc na FURS ter 26. 5. 2015 Aneks št. 1 k temu skupnemu navodilu, ki obsega poizvedbe o prometu na transakcijskem računu za posameznega davčnega zavezanca.

2.5.3.b Informacijska podpora izvršbi omogoča samodejno predlaganje načinov davčne izvršbe, ob upoštevanju načel in podatkov o premoženju dolžnika, ki so rezultat samodejnega procesa profiliranja (povezava s točko 2.5.4.3 tega poročila) in na podlagi podatkov o dolžniku (dolg, matični podatki), notranjih podatkov davčne uprave oziroma finančne uprave (podatki o zaposlitvi, podatki o transakcijskem računu davčnega dolžnika), zunanjih podatkov (Zavoda Republike Slovenije za zdravstveno varstvo, KDD, GURS, Agencije Republike Slovenije za javna plačila, upravnih enot, Ministrstva za notranje zadeve in drugih), lastnih podatkov o preteklih izvršbah davčnega dolžnika ter poslovnih pravil in odločitev ovrednoti ter profilira davčnega dolžnika za najustreznejši način izvedbe izvršbe.

Po zaključenem profiliranju in izbiri sredstev oziroma predmetov izvršbe davčna uprava oziroma finančna uprava prične s procesom priprave sklepa davčne izvršbe. Ocenjujemo, da informacijska podpora izvršbi v delu, ki omogoča samodejno profiliranje načinov davčne izvršbe, lahko pomembno prispeva k uspešnosti postopka davčne izvršbe.

Slika 23: Zagotavljanje informacij informacijski podpori za izvršbo iz notranjega sistema in zunanjih sistemov



Opomba: RDZ – register davčnih zavezancev, IVZ – Informacijska podpora izvršbi IZV, MNZ – Ministrstvo za notranje zadeve, UE – upravne enote.

Vir: podatki finančne uprave.

Priporočilo

Finančni upravi priporočamo, naj zagotovi čim hitrejši dostop do zunanjih virov podatkov, ki jih potrebuje za čim bolj uspešno izterjavo davčnega dolga. Finančna uprava naj prouči možnost zagotovitve neposrednega dostopa do tistih zunanjih virov podatkov, kjer prenos podatkov v informacijsko podprt sistem izvršbe še vedno poteka ročno.

2.5.3.c Ob pričetku procesa davčne izvršbe se podatki o neporavnanih terjatvah po posamičnih izvršilnih naslovih iz analitičnih evidenc davčnega knjigovodstva prenesejo v podatkovni model

informacijske podpore izvršbi¹⁴⁴. V procesu priprave na postopek izvršbe se tako združijo podatki, pridobljeni iz analitičnih evidenc, s podatki davčne izvršbe. Na podlagi teh podatkov davčna uprava oziroma finančna uprava pripravi seznam davčnih zavezancev, za katere se prične postopek davčne izvršbe – nabor zadev za izvršbo¹⁴⁵.

V procesu izvršbe nastajajo stroški, ki so povezani s splošnim procesom izvršbe¹⁴⁶, zato davčna uprava oziroma finančna uprava v okviru procesa, ki se nanaša na odmero naknadnih stroškov v postopku izvršbe, te ročno knjiži v analitične evidence.

Davčna uprava je vzpostavila naslednje sisteme za podporo izterjavi:

- opomin – sistem zagotavlja izdajo in spremljanje opominov ter telefonsko opominjanje, pripravi seznam neplačnikov z ustreznimi podatki o osebah za stike zaradi telefonskega opominjanja in vključuje predviden rok plačila;
- sklep – sistem zagotovi izdajo in spremljanje sklepov davčne izvršbe;
- rubež – sistem zagotavlja izdajo pozivov, spremljanje in izvedbo rubeža pri tretjih osebah zaradi izostanka odtegljajev po sklepih;
- odločba – na primer za neizvršen sklep o davčni izvršbi izplačevalca;
- zavarovanje dolga – sistem zagotavlja evidentiranje zavarovanja izpolnitve in plačila davčnega dolga, izdajo začasnega sklepa o zavarovanju dolga ter evidentiranje postopkov in spremljanje učinkov vknjižbe pravic za zavarovanje davčnega dolga oziroma evidentiranje izvedbe unovčenja zavarovanja, evidentiranje rubeža, oklicev o prodaji premoženja ter razdelitev kupnine;
- predlog za mednarodno upravno pomoč;
- prijava dolga v insolventnih postopkih;
- predlog davčne izvršbe na nepremično premoženje in predlog prodaje nepremičnega premoženja – sistem zagotavlja izpis zahteve za vpis zastavne pravice in izpis zahteve sodišču za izvršbo, evidentiranje postopkov in spremljanje učinkov sodne izvršbe.

Za obravnavo neplačil se uporabljajo standardne transakcije:

- priprava predloge aktivnosti obravnave neplačil,
- izvajanje aktivnosti obravnave neplačil,
- izpis korespondence (opomini, sklepi in podobno),
- zgodovina izterjave (podatek iz glavne knjige davčnega knjigovodstva),
- zgodovina opominjanja,
- ročna predaja postavk v izvršbo,

¹⁴⁴ Podatkovni model vsebuje podatke o davčnem zavezancu, vrsto izvršilnega naslova (obračun, sklep, odločba in podobno), vrsto ter tip terjatve izvršilnega naslova, referenco na analitično evidenco, datum nastanka, zapadlosti in izvršljivosti terjatve ter datum prenosa v izvršbo, znesek in stanje terjatve, datum obračunanih obresti, status terjatve in prenosa.

¹⁴⁵ Sistem omogoča ločevanje ali združevanje neporavnanih obveznosti zaradi davkov, tujih terjatev in terjatev iz EU.

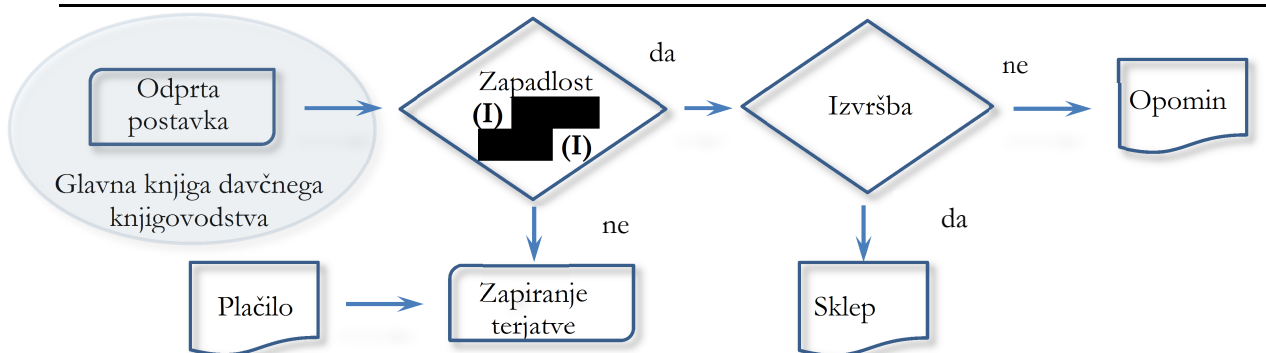
¹⁴⁶ Na primer stroški ceditve, hrambe zarubljenega blaga, prevozniki stroški davčnih izterjevalcev in drugi stroški izterjave.

- oblikovanje, prikaz in analiza obljube za plačilo,
- množična postavitev, brisanje in analiza blokad.

Vsaka od teh transakcij ima v informacijski podpori izvršbi vgrajena pravila, ki so opredeljena kot hierarhično odločitveno drevo za potrebe izvajanja obravnave neplačil. Pravila vključujejo odločitve in aktivnosti, ki so povezane z odločitvami.

V okviru poslovnega pravila se za vse odprte postavke, pridobljene iz glavne knjige davčnega knjigovodstva, preveri, ali so te zapadle (I) [redacted] (I). Če je odprta postavka zapadla (I) [redacted] (I) in ni v izvršbi, se izda opomin, drugače pa se terjatev davčnega zavezanca preda v izvršbo.

Slika 24: Poenostavljen prikaz postopka davčne izterjave



Vir: podatki finančne uprave.

Pred tem davčna uprava oziroma finančna uprava za vsako odprto postavko preveri, ali je postavka blokirana za opominjanje, preveri podatek, ali je davčni dolжник že v izvršbi, ter tip davčnega zavezanca (pravna oseba, fizična oseba z dejavnostjo ali fizična oseba).

Informacijska podpora izvršbi omogoča spremljanje starosti terjatev z generiranjem opozoril pred relativnim in absolutnim zastaranjem, hkrati pa naj bi omogočala izdelavo številnih poročil in pregledov. V tem delu informacijska podpora izvršbi še ni v celoti vzpostavljena, saj ne omogoča vseh načrtovanih poročil.

Tabela 8: Poročila informacijske podpore izvršbi, ki bodo realizirana

Vrsta poročila	Izdelano poročilo
Izdani in plačani sklepi po vrstah davka	da
Izdani in plačani sklepi po vrstah davka in davčnih oziroma finančnih uradih	da
Zaposleni na oddelku izterjave	testiranje
Kazalniki	testiranje
Strategija – kazalniki	testiranje
Blagajne	da
Dolžniki po davčnih uradih oziroma finančnih uradih – zaposleni	ne
Prispevki	da
Finančni učinki davčne izvršbe	da
Ukrepi	da
Ukrepi po davčnih uradih oziroma finančnih uradih	da
Aktivnosti	ne
Aktivnosti po davčnih uradih oziroma finančnih uradih	ne
Poročilo o učinkovitosti dela izterjevalcev – po zavezancih	ne
Poročilo o učinkovitosti dela izterjevalcev – po izterjevalcih	ne
Izdani in plačani sklepi po vrsti davka – vnos plana	da
Aktivnosti – vnos plana	ne
Ukrepi – vnos plana	da
Plačila davčne izvršbe – vnos plana	ne
Neprodano zarubljeno premoženje	v izdelavi
Neprodano zarubljeno premoženje po davčnih uradih oziroma finančnih uradih	v izdelavi
Prevzete premičnine v hrambo	v izdelavi
Prevzete premičnine v hrambo skupaj	v izdelavi
Spremljanje stečajnih postopkov in izbrisov poslovnih subjektov	ne

Vir: podatki finančne uprave.

Čprav je javno naročilo informacijskega sistema eDIS¹⁴⁷ zajemalo tudi izdelavo poročil, naštetih v nadaljevanju, se v fazi realizacije naročila davčna uprava oziroma finančna uprava za ta del aplikacije ni odločila. Gre za možnost oblikovanja naslednjih poročil:

- poročilo o dolgu z obrestnim listom;
- pregled zapadlih neplačanih terjatev po izvršilnih naslovih;
- pregled informacij o hipotekah, plombah na nepremičnine, zastavljenih nepremičninah;
- seznam zavezancev, za katere sklep ni bil pripravljen z navedbo razloga – pripravljeno je bilo poročilo brez navedbe razloga;
- pregled pristojnosti za izvršbo.

Ocenjujemo, da bi zahtevana poročila prispevala k večji preglednosti postopka davčne izvršbe ter uspešnejšemu nadzoru nad izvajanjem postopkov davčne izvršbe.

2.5.3.d Z uvedbo novega informacijskega sistema se je povečalo število izdanih opominov in sklepov o davčni izvršbi. Davčna uprava je pričela spremljati rezultate s področja davčne izvršbe. V letu 2012 je pripravila dve poročili o učinkih davčne izvršbe, in sicer poročilo s stanjem na dan 31. 12. 2011 ter poročilo s stanjem na dan 30. 6. 2012. V letu 2013 je davčna uprava z različnimi ukrepi in aktivnostmi v postopkih davčne izvršbe izterjala 580.167.420 evrov davčnega dolga, kar je za 6,6 odstotka več kot leto poprej oziroma 14,4 odstotka več kot v letu 2011.

2.5.4 Obravnava davčnih dolžnikov v postopku davčne izterjave

2.5.4.1 Opis postopka opominjanja in izvršbe

Davčna izvršba se izvaja za izvršljive zapadle neporavnane davčne in nedavčne obveznosti, ki so evidentirane v davčnem knjigovodstvu zavezanca. Pri davčnih dolžnikih, ki imajo že kakšno zapadlo neplačano obveznost, nastanejo pa jim še nove, se opominjanje pri novih obveznostih preskoči in se s procesom *Dunning* predajo v izvršbo (I) [redacted] (I)¹⁴⁸. Samo dolžnikom, ki še nimajo kakšne druge zapadle, neplačane obveznosti, se za nove zapadle obveznosti najprej izdajo opomini¹⁴⁹ (I) [redacted]

¹⁴⁷ Prenovljeni del informacijskega sistema, ki temelji na programski rešitvi SAP.

¹⁴⁸ Davčni organ davčnim dolžnikom ob novonastalih obveznostih izda nov sklep o izvršbi glede na poslovna pravila in parametre, ki so vgrajena v sistem izvršbe, kar lahko pomeni, da ne bo takoj izdal novega sklepa, če je pred tem že bil izdan za predhodne obveznosti.

¹⁴⁹ Opominjanje se izvaja tedensko.

¹⁵⁰ (I) [redacted]

(I) [redacted]

¹⁵¹ (I) [redacted]

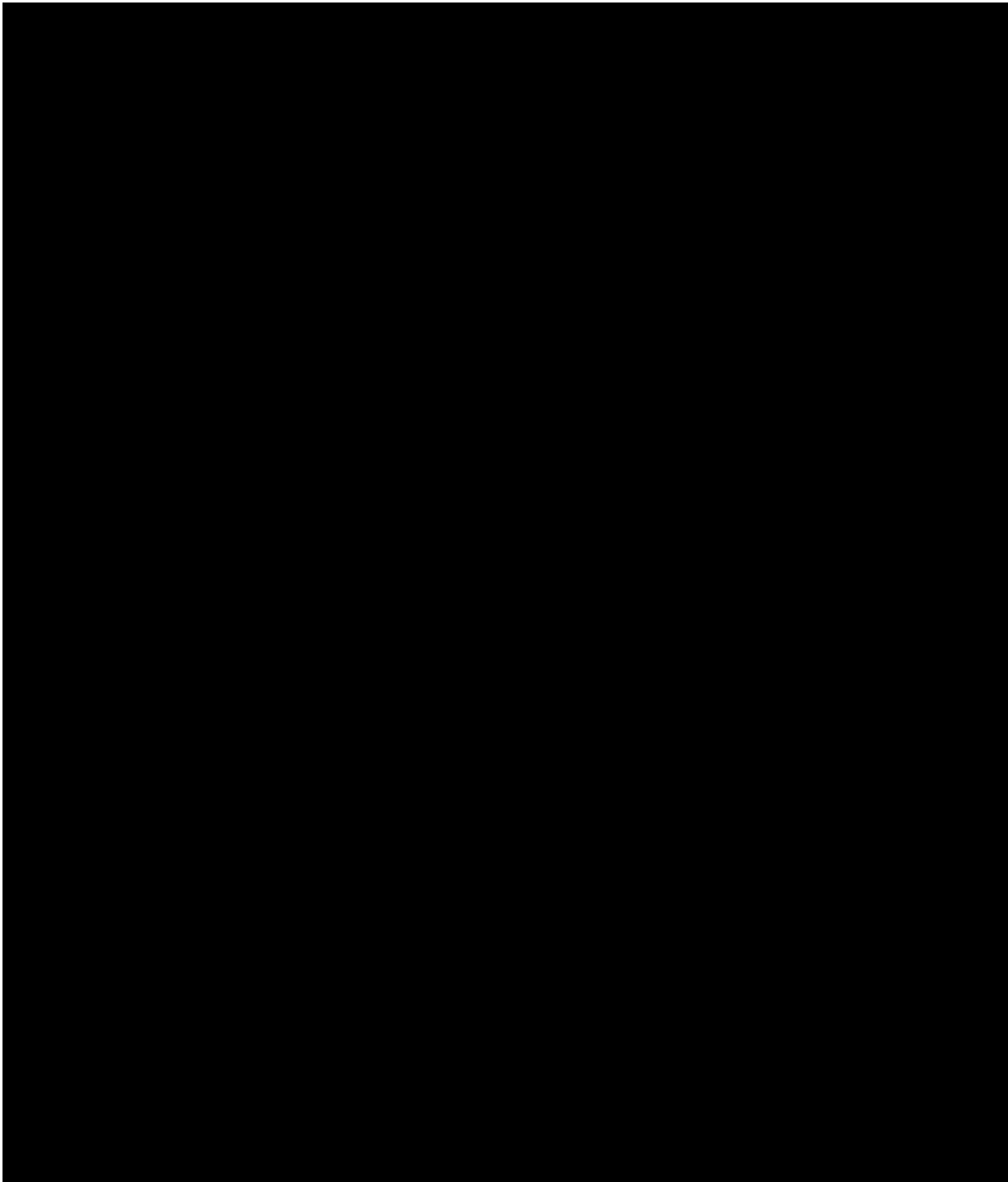
(I)



Slika 25 poenostavljeno prikazuje postopek opominjanja, ne da bi upoštevala klicno listo in postopek izvršbe **(I)**



Slika 25: (I) [REDACTED]



[REDACTED] (I)

(I) [REDACTED]

(I) Kako hitro dolžnik prejme sklep o davčni izvršbi, je odvisno od tega, kako bo glede na poslovna pravila obravnavan njegov dolg – hitro ali individualno. Hitra obravnava se izvede pri administrativni izvršbi, pri individualni obravnavi pa se dolg dolžnika obravnava posamezno in se ugotavlja premoženje dolžnika oziroma se iz zunanjih evidenc pridobivajo podatki o njegovem premoženju.

Davčna uprava oziroma finančna uprava začne postopek davčne izvršbe z izdajo sklepa dolžniku o davčni izvršbi. Pred tem ima dolžnik možnost, da preveri knjigovodsko stanje davčnih obveznosti, jih poravna ali poda vlogo za ureditev svojega knjigovodskega stanja.

2.5.4.2 Načini davčne izvršbe

ZDavP-2 določa dopustna sredstva, ki jih je možno izvesti z davčno izvršbo, vendar zaporedja ali vrstnega reda posameznih sredstev ne ureja neposredno. Na vrstni red vplivajo načela davčne izvršbe, ki so za postopek davčne izvršbe posebej opredeljena v 142. členu ZDavP-2, in sicer: sorazmernost, osebno dostojanstvo dolžnika in izvršba, ki je za dolžnika čim manj neugodna. Prvi odstavek 142. člena ZDavP-2 določa, da mora davčni organ uporabiti tista sredstva davčne izvršbe, ki so glede na okoliščine primera sorazmerne znesku davka, ki ga je treba izterjati, drugi odstavek istega člena pa še, da mora pri izvajanju davčne izvršbe davčni organ upoštevati osebno dostojanstvo zavezanca za davek, ki dolguje davek, in poskrbeti, da je izvršba za dolžnika čim manj neugodna. Načelo sorazmernosti je opredeljeno tudi v 6. členu ZDavP-2, ki določa, da davčni organ pri izvrševanju svojih pooblastil in izrekanju ukrepov v razmerju do zavezanca za davek in drugih udeležencev postopka ne sme preseči tistega, kar je nujno potrebno za izpolnitev ciljev tega zakona in drugih aktov, na podlagi katerih davčni organ odloča o pobiranju davkov. Pri izbiri več možnih pooblastil in ukrepov davčni organ izbere tiste, ki so za zavezanca za davek ugodnejši, če se s tem doseže namen zakona. V dvomu odloči v korist zavezanca za davek.

Na podlagi načel davčne izvršbe mora davčni organ v postopku davčne izvršbe izbrati primerno sredstvo davčne izvršbe. Davčne izvršbe na dolžnikove denarne prejeme in denarna sredstva davčna uprava oziroma finančna uprava obravnava kot administrativno izvršbo, medtem ko ostali načini davčne izvršbe predstavljajo individualno izvršbo. V skladu z 208. členom ZDavP-2 opravi davčno izvršbo na dolžnikovem nepremičnem premoženju, deležu družbenika in iz premoženjskih pravic sodišče v skladu z zakonom, ki ureja izvršbo in zavarovanje. Praviloma so za dolžnika manj neugodni načini izvršbe izvršba na denarne prejeme in sredstva na računih pri bankah in hranilnicah.

Podatki, ki smo jih pridobili od finančne uprave, kažejo, da je davčna uprava v letu 2013 izdala največ sklepov za izvršbe na denarna sredstva na računih in denarne prejeme. Najuspešnejši način izvršbe je bila izvršba na denarna sredstva z 78,7-odstotnim deležem vseh plačil.

Od 331.050.243 evrov plačil, izterjanih na podlagi izdanih sklepov o davčni izvršbi, je izterjan davek od dohodkov pravnih oseb znašal 15.030.903 evre in predstavlja 4,54-odstotni delež vsega izterjanega.

Podatkov, na podlagi katerih bi bilo mogoče ugotoviti, katero sredstvo izvršbe je bilo najuspešnejše pri določeni vrsti davka (na primer pri izterjavi davka od dohodkov pravnih oseb), finančna uprava ne more zagotoviti, ker se na podlagi sklepa o davčni izvršbi izterjujejo vsi zapadli neplačani davki dolžnika, ne

samo eden. Z denarnimi sredstvi, pridobljenimi v davčni izvršbi, se zapadle obveznosti poplačajo v vrstnem redu, ki ga določa tretji odstavek 93. člena ZDavP-2, in sicer se najprej plačajo stroški postopka pobiranja davka oziroma stroški izvršbe, sledijo obresti od dolga, davek (glavnica) ter denarne kazni in globe ter stroški tega postopka.

2.5.4.3 Izbor najustreznejšega načina davčne izvršbe – postopek profiliranja

Davčna uprava oziroma finančna uprava ima od 1. 9. 2013 vzpostavljen vrstni red načinov davčne izvršbe na podlagi poslovnih pravil in parametrov, ki so vgrajeni v informacijski podpora izvršbi¹⁵³. Informacijska podpora izvršbi od 1. 9. 2013¹⁵⁴ 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 profiliranja¹⁵⁵. Od 1. 11. 2011 do 31. 8. 2013 so se profilirali samo davčni zavezanci z novim dolgom nad 10 evrov oziroma 20 evrov. V tem obdobju so davčni uradi sami izbirali načine davčne izvršbe.

Profiliranje je proces, s katerim se pregledujejo zapadle neplačane terjatve in omogoča, da se za te terjatve uvede davčni ukrep oziroma davčna izvršba¹⁵⁶. Izvede se pred začetkom postopka davčne izvršbe za dolg, ki mu je potekel rok plačila in je prešel proces opominjanja (*Dunning*). Zapadle neporavnane davčne in nedavčne terjatve iz centralnega davčnega knjigovodstva (CDK), ki so prešle proces opominjanja, se namreč s procesom *Dunning*¹⁵⁷ predajo v izvršbo, kjer se izvede profiliranje¹⁵⁸. Namen procesa profiliranja je iskanje najprimernejšega načina izvršbe za posameznega dolžnika glede na najdeno premoženje, velikost novega in skupnega dolga in že izvedene ukrepe. Davčna uprava oziroma finančna uprava opredeljuje profiliranje kot samodejen proces, s katerim se na podlagi notranjih (lastnih) podatkov o dolžniku¹⁵⁹, zunanjih (tujih) podatkov, ki jih davčna uprava oziroma finančna uprava pridobi iz različnih zunanjih

¹⁵³ Dokumentacija davčne uprave z dne 13. 6. 2014, 9. točka. Informacijska podpora izvršbi ima od 1. 9. 2013 kar 15 sklopov ali procesov, pri čemer pa ne gre vedno za prave procese, ampak za posamezne vrste aktivnosti, ki imajo lahko naravo procesa.

¹⁵⁴ Profiliranje je potekalo že v letu 2012, vendar so se sklepi o izvršbi izdajali ročno.

¹⁵⁵ Tretji sklop ali proces informacijske podpore izvršbi (IZV03 – Profiliranje).

¹⁵⁶ Profiliranje še ni začetek davčne izvršbe.

¹⁵⁷ Postopek, kjer se pregledajo vse terjatve v davčnem knjigovodstvu in se v primeru zapadlosti prenesejo v izvršbo (v tabelo IZV_TER). V izvršbo se ne predajo tiste terjatve, ki jim še ni potekel rok plačila, in terjatve, ki imajo blokado opominjanja oziroma oznako dvomljivosti (na primer individualna blokada pri odlogu plačil dolžnika, množične blokade pri izdaji informativnih izračunov dohodnine, kjer se izvede blokada zaradi možnosti zavezanca do pritožbe; blokada traja do datuma, do katerega je mogoča pritožba). Z blokado obrestovanja obresti ne tečejo.

¹⁵⁸ (I)

(I)

¹⁵⁹ Podatki o novem in starem dolgu, matični podatki, podatki o zaposlitvi, transakcijskem računu, lastništvu vrednostnih papirjev, podatki o premičnem in nepremičnem premoženju oziroma podatki o deležu družbenika v družbi in drugi podatki.

evidenc¹⁶⁰, in podatkov davčne uprave oziroma finančne uprave o preteklih izvršbah ter določenih poslovnih pravil in parametrov ovrednoti dolžnika za najustreznejši način izvršbe in pripravijo podatki za odločanje o nadaljnjem poteku izvršbe (I) [redacted] (I). Profiliranje je torej povezovanje dolžnikovih lastnosti in njegovega dolga.

V procesu profiliranja vhodni podatki o dolžniku, višina dolžnikovega dolga ter določena poslovna pravila in parametri profiliranja vplivajo na odločitev, ali bo dolg dolžnika uvrščen v hitro profiliranje ali individualno obravnavo ter s tem na izbiri načina izvršbe. Pri individualni obravnavi mora davčna uprava oziroma finančna uprava pridobiti podatke v zvezi s premoženjem davčnega dolžnika¹⁶².

Na podlagi zbranih podatkov o dolžniku, poslovnih pravil in parametrov, ki so vgrajeni v informacijski podpori izvršbi, se uvede najustreznejši način davčne izvršbe oziroma se davčna izvršba stopnjuje (po izvedeni administrativni izvršbi davčna uprava oziroma finančna uprava prične še z individualnimi načini izvršbe). Po zaključenem profiliranju in izbiri načina izvršbe ali na zahtevo davčnega uslužbenca se oblikuje sklep o davčni izvršbi.

V informacijski podpori izvršbi so torej vgrajena *pravila in parametri*, ki določajo, ali bo dolg dolžnika uvrščen v *hitro profiliranje* ali *individualno obravnavo*.

- (I) [redacted]
- [redacted]
- [redacted]
- [redacted] (I)

Pri hitrem profiliranju se predlaga hitra, administrativna ali množična izvršba (izvršba na denarna sredstva ali denarne prejemke), ki poteka samodejno.

¹⁶⁰ Podatki iz evidenc agencij in institucij, kot na primer KDD, GURS, AJPEŠ in drugih.

¹⁶¹ (I) [redacted] (I)

¹⁶² Davčna uprava oziroma finančna uprava podatke o premoženju pridobi: podatke posredujejo davčni dolžniki na podlagi poziva davčne uprave oziroma finančne uprave v skladu s 147. členom ZDavP-2, ki določa, da sme davčni organ zaradi izvedbe davčne izvršbe od davčnega dolžnika zahtevati, da predloži seznam svojega premoženja skupaj z dokazili o lastninskih in drugih stvarnih pravicah na tem premoženju; davčna uprava oziroma finančna uprava podatke pridobi iz drugih evidenc.

¹⁶³ (I) [redacted] (I)

(I) [REDACTED] (I) Pri individualni obravnavi informacijska podpora izvršbi ponudi možnost hkratne uporabe več načinov davčne izvršbe, in sicer poleg administrativnih izvršb predlaga še izvršbe na dolžnikove denarne terjatve, vrednostne papirje, premično premoženje ali nepremično premoženje. Z individualno obravnavo se prične poizvedovanje o premoženju dolžnika. Prvi dan se samodejno prek vmesnika na KDD preveri, če ima dolžnik vrednostne papirje. Če vrednostnih papirjev nima ali če njihova vrednost ne doseže višine profiliranega dolga, uradnik nadaljuje s poizvedbami o premoženju dolžnika (GURS, AJPES) ali pa dolžniku pošlje poizvedbo o premoženju.

2.5.4.3.a Ugotovili smo, da davčna uprava oziroma finančna uprava nima posebej predpisanega načina določanja, sprejemanja ali potrjevanja ter spreminjanja, dopolnjevanja in ukinjanja poslovnih pravil in parametrov profiliranja (ni posebej določeno, kdo lahko določa, sprejema, spreminja ali dopolnjuje ter ukinja pravila in parametre profiliranja), ki so vgrajeni v informacijski podpori izvršbi in vplivajo na to, kateri način davčne izvršbe bo izbran, oziroma vplivajo na stopnjevanje izvršbe.

Davčna uprava oziroma finančna uprava ne razpolaga z odobrenim kronološkim pregledom poslovnih pravil in parametrov profiliranja, ki bi omogočali časovno sledenje sprejetim odločitvam, spremembam, dopolnitvam ali prenehanju.

V informacijski podpori izvršbi ni vzpostavljenega beleženja zgodovine poslovnih pravil in parametrov profiliranja ter njihovega spreminjanja.

Pojasnilo finančne uprave

Vsa poslovna pravila, ki so bila vgrajena v informacijski sistem, so bila določena na ravni projektne skupine za področje izvršbe, v kateri so sodelovali vodje in uradniki s področja izvršbe z Generalnega davčnega urada in davčnih uradov, imenovane s Sklepom o imenovanju organov projekta Prenova davčnega informacijskega sistema (eDIS) v Davčni upravi Republike Slovenije¹⁶⁵. Spremembe poslovnih pravil določa Oddelek za upravljanje davčne izvršbe na uradih (ki po novem deluje v okviru Uprave za računovodstvo in izvršbo) na kolegijih oziroma operativnih sestankih. Izbor načina izvršbe je določen v skladu z ZDavP-2, upoštevajoč načela davčne izvršbe. S temi pravili se je davčnim uradom omogočila konsistentna in dinamična obravnavo dolžnikov (dnevno izdajanje sklepov o davčni izvršbi, pokrivanje davčnega dolga s sklepi o davčni izvršbi, stopnjevanje davčne izvršbe ob upoštevanju kadrovskega virov). V informacijskem sistemu ni predvideno beleženje zgodovine sprememb poslovnih pravil in parametrov profiliranja. O spremembah, ki vplivajo na izvršbo, so davčni uradi pravočasno obveščeni.

Ukrep finančne uprave

Finančna uprava je predložila nepodpisan nabor ali preglednico parametrov profiliranja iz septembra 2014 in dokument IZV – 01, 03 in 14 – Priprava na postopek izvršbe in profiliranje dolžnika in zapiranje z dne 1. 4. 2014. Finančna uprava je konec decembra 2014 pripravila preglednico parametrov z navedbo datuma začetka veljavnosti parametrov, datumov sprememb parametrov in novih vrednosti.

¹⁶⁴ (I) [REDACTED] (I)

¹⁶⁵ Št. 385-1/2010 – UPB-1 z dne 2. 4. 2012, ki vsebuje spremembe in dopolnitve sklepa, vključno s 27. dopolnitvijo sklepa.

Ocenjujemo, da sistem profiliranja, kljub predložitvi preglednice parametrov profiliranja, ni vzpostavljen dovolj pregledno, da bi omogočal sledljivost pravilom in parametrom. Pravila in parametri niso jasno obrazloženi, da bi bili razumljivi, prav tako posamezni pojmi, ki se pri tem uporabljajo, niso jasno opredeljeni (na primer profilator, redno in izredno profiliranje, slaba dinamika, novi dolg, skupni dolg, profilirani dolg, hitro profiliranje, individualna obravnava). Zaradi tega je tudi oteženo spremljanje in preverjanje medsebojne usklajenosti pravil. Ugotovili smo, da davčna uprava oziroma finančna uprava nima vzpostavljenega ustreznega sistema in postopkov za zagotavljanje neodvisno preverljivih dokazov, iz katerih bi bila razvidna podlaga za določitev in spremembe parametrov.

2.5.4.3.b Davčna uprava oziroma finančna uprava ne razpolaga z dokazili, iz katerih bi bilo razvidno, da so člani projektne skupine za področje izvršbe določili poslovna pravila profiliranja in katera pravila vse so določili. Ugotovili smo, da Sklep o imenovanju organov projekta Prenova davčnega informacijskega sistema (eDIS) v Davčni upravi Republike Slovenije ne določa posebej, kdo lahko sprejema, spreminja ali ukinja poslovna pravila in parametre profiliranja.

Glede na določbo 10. člena Navodila o podpisovanju dokumentov v Davčni upravi Republike Slovenije¹⁶⁶ iz leta 2008 in določbo 12. člena Navodila o podpisovanju dokumentov v Davčni upravi Republike Slovenije¹⁶⁷ iz leta 2011, ki določata, da navodila in druge splošne akte, ki jih sprejema oziroma izdaja davčna uprava, podpisuje generalni direktor davčne uprave, ocenjujemo, da bi morale pravila in parametre profiliranja zaradi njihove pomembnosti odobriti najvišje vodstvo organizacije oziroma generalna direktorica finančne uprave.

Pregledno določanje poslovnih pravil in parametrov je pomembno, saj njihovo spreminjanje vpliva na to, ali bo dolg dolžnika obravnavan individualno, (I) [redacted]

[redacted] (I). Poslovna pravila in parametri vplivajo tudi na samo stopnjevanje izvršbe. (I) [redacted]

- [redacted]
- [redacted]

¹⁶⁶ November 2008, št. 020-24/2008-1, s spremembami, in sicer: maj in november 2010 ter marec 2011.

¹⁶⁷ September 2011, št. 007-111/2011-1.

¹⁶⁸ (I) [redacted] (I)

- [REDACTED]
 - [REDACTED]
 - [REDACTED]
 - [REDACTED]
 - [REDACTED]
 - [REDACTED]
- (I)

Pojasnilo finančne uprave

Z določanjem poslovnih pravil in parametrov se je omejila individualna obravnava dolžnikov. Višina parametrov je pomembna zaradi obvladovanja dolžnikov.

Poslovna pravila in parametri so tisti ključni dejavniki, ki določajo, ali bo dolg dolžnika obravnavan hitro ali individualno. Ugotavljamo, da se ta pravila določajo brez izrecne pravne podlage v internih predpisih. Opis nalog v sistemizaciji vodji sektorja ne dopušča, da sprejema politiko izvršbe. S tako določenimi pravili se lahko rešuje tudi problematika obvladovanja davčnih dolžnikov zaradi pomanjkanja izterjevalcev.

169 (I) [REDACTED] (I)

170 (I) [REDACTED] (I)

171 (I) [REDACTED] (I)

Ob upoštevanju poslovnih pravil in parametrov lahko prihaja do zamikov izdaje sklepov o davčni izvršbi, kar je razvidno tudi iz tabele 9, ki je pripravljena na podlagi štirih hipotetičnih primerov.

Tabela 9: Hipotetični primeri izdaje sklepov o davčni izvršbi

Št.	Znesek starega dolga* v evrih	Znesek novega dolga v evrih	Datum zapadlosti novega dolga	Datum procesa Dunning (I) (I)	Datum izdaje opomina	Datum predaje v izvršbo (IZV_TER)	Datum profiliranja (I) (I)	Datum izdaje sklepa na denarna sredstva za novi dolg	Datum izdaje sklepa na premično premoženje za novi dolg**
1.	0	0	11. 11. 2013	0	0	0	0	9. 12. 2013	17. 12. 2013
2.			12. 11. 2013		/			18. 11. 2013	26. 11. 2013
3.			15. 11. 2013		/			18. 11. 2013	18. 3. 2015
4.	0	0	15. 11. 2013	0	/	0	0	18. 11. 2013	18. 3. 2014

Opombi: * V 2. do 4. primeru so bili za stari dolg že vročeni sklepi o davčni izvršbi.

** Datum izdaje sklepa na premično premoženje ob upoštevanju dejstva, da na profikatorju ni bilo vnesenih podatkov o premoženju dolžnika.

V prvem primeru se nova terjatev preda v izvršbo, če opomin ni plačan. Če dolžnik ne bi imel transakcijskega računa, bi se mu izdal sklep o davčni izvršbi na premično premoženje z datumom izdaje kot pri sklepu na denarna sredstva, če bi bilo njegovo premoženje že vneseno.

Če primerjamo drugi primer s tretjim in četrtem primerom iz tabele 9, lahko ugotovimo, da je bil pri drugem primeru sklep o davčni izvršbi na premično premoženje izdan bistveno prej kot pri ostalih dveh primerih, ker je novi dolg v bistveno večjem znesku. Pri tretjem primeru, kjer je znesek novega dolga enak kot pri prvem primeru, bi bil sklep o davčni izvršbi na premično premoženje izdan šele 16 mesecev po izdaji sklepa o davčni izvršbi na denarna sredstva.

Pojasnilo finančne uprave

Pri navedenih primerih je bilo upoštevano pravilo omejitve profiliranja (I) (I). To pravilo velja za novi dolg, ko ima dolžnik transakcijski račun in je že bilo izvedeno hitro profiliranje. Obstajajo še druga pravila profiliranja, ki bi lahko navedene primere profilirala za individualno obravnavo prej, če bi se upoštevali še dinamika poplačila starega sklepa, nova dejstva o dolžniku (ugotovi se novo premoženje) in nevarnost zastaranja dolga.

Združenje bank Slovenije – GIZ je davčno upravo obvestilo, da prejemajo zelo veliko število sklepov, ki jih je nemogoče obdelati. Ker je izdaja sklepov na denarna sredstva odvisna tudi od drugih dejavnikov (na primer pregled stanja zavezanec, obdelava sklepov za banke), se sklepi izdajajo v različnih paketih. V letu 2013 je bilo izdano približno 157.000 sklepov, kar pomeni v povprečju približno 600 izdanih sklepov na delovni dan. Terjatve zapadejo večkrat v mesecu, zato se dolžniki za izterjavo kopičijo ob določenih dnevih, kar vpliva na količino dela na izterjavi.

Menimo, da tako drastična sprememba parametra, (I) (I), pomeni, da v obdobju, na katero se nanaša revizija, postopki izvršbe niso

bili tako uspešni¹⁷², kot bi bili, če bi bila vrednost parametra ustrezno manjša. Davčna uprava ni predložila analize, iz katere bi bilo razvidno, da je vrednost tako postavljenega parametra (I) [redacted] (I) ustrezna. Davčna oziroma finančna uprava v obdobju od uvedbe nove informacijske podpore izvršbi do izdaje revizijskega poročila ni uporabila enak pristop obravnave davčnih dolžnikov, saj je s spreminjanjem parametrov (I) [redacted] (I) vplivala na hitrost in način izvršbe¹⁷³. Ker davčna uprava nima predpisanega načina določanja in sprejemanja oziroma potrjevanja in spreminjanja, dopolnjevanja in ukinjanja poslovnih pravil ter parametrov profiliranja, hkrati pa v informacijski podpori izvršbi ni vzpostavila beleženja zgodovine poslovnih pravil in parametrov profiliranja ter njihovega spreminjanja, ocenjujemo, da davčna uprava oziroma finančna uprava ne obvladuje tveganja, da se poslovna pravila in parametri pravil lahko spreminjajo brez vedenja poslovodstva oziroma drugih za to pooblaščenih oseb.

2.5.5 Ugotovljena tveganja v procesu izterjave davka od dohodkov pravnih oseb

Predstojnik proračunskega uporabnika je v skladu s 100. členom Zakona o javnih financah odgovoren za vzpostavitev in delovanje ustreznega sistema finančnega poslovanja in kontrol ter notranjega revidiranja. V skladu s 6. členom Pravilnika o usmeritvah za usklajeno delovanje sistema notranjega nadzora javnih financ¹⁷⁴ je naloga vodstva ugotoviti tveganja, oceniti verjetnost, da se ta pojavijo, njihove potencialne učinke ali izpostavljenost tveganjem ter se odločiti, kakšne ukrepe je treba sprejeti za obvladovanje teh tveganj na še sprejemljivi ravni. Oblika sistematičnega obvladovanja tveganj je register tveganj, ki je preglednica tveganj in ukrepov za obvladovanje pomembnejših tveganj in izjava o oceni notranjega nadzora javnih financ.

2.5.5.1 Register tveganj davčne uprave

Register tveganj davčne uprave je bil vzpostavljen po posameznih procesih oziroma sistemih davčne uprave¹⁷⁵, kot je določeno s Strategijo in postopki obvladovanja tveganj Davčne uprave Republike Slovenije¹⁷⁶ (v nadaljevanju: strategija obvladovanja tveganj). Glede na popolnost obvladovanja tveganj pri izvršbi je pomembno, da so tveganja opredeljena v okviru vseh procesov izvršbe kot tudi v okviru procesov pred izvršbo. Predvsem je pomembna vnaprejšnja opredelitev tveganj, ki lahko izhajajo iz procesa izvršbe in procesa pred izvršbo. Zavedati se je treba predvsem tveganj, povezanih z neizvedbo ali nepravočasno izvedbo izvršbe na neplačane zapadle dolgove dolžnikov. Neizvedba ali nepravočasna izvedba izvršb imata finančne posledice za prejemnike sredstev, ker se ne zagotovi plačilo dolga in imajo prejemniki sredstev manj JFP (posledice izgube finančnih sredstev).

¹⁷² Ob predpostavki zadostnega števila zaposlenih za področje davčne izvršbe.

¹⁷³ Davčna uprava oziroma finančna uprava ob izpolnitvi pogoja, ki je določen za to pravilo, začne z individualno obravnavo davčnega zavezanca.

¹⁷⁴ Uradni list RS, št. 72/02.

¹⁷⁵ Davčna izvršba v registru tveganj davčne uprave predstavlja proces 4.

¹⁷⁶ Oktober 2008.

Davčna uprava je v strategiji obvladovanja tveganj v 7.3 točki določila, da je celoten register tveganj sestavljen iz posameznih registrov tveganj, ki se nanašajo na glavne procese, projekte in sisteme davčne uprave.

Davčna uprava je register tveganj vzpostavila že v letu 2007, nazadnje pa je bil posodobljen 30. 6. 2014. Tveganja davčne izvršbe so bila nazadnje posodobljena 15. 2. 2013. Strategija obvladovanja tveganj v 3.5 točki določa, da so za identifikacijo tveganj, ki so jim izpostavljeni procesi, odgovorni skrbniki posameznih procesov. Od vseh zaposlenih se pričakuje sprotno poročanje o tveganjih, ki jih zaznajo v svojih delovnih okoljih, na podlagi obrazca tveganj, ki je priloga strategije obvladovanja tveganj. V letu 2013 sta le dva zaposlena poročala o petih tveganjih, ki sta jih zaznala pri procesu davčne izvršbe, in sicer: neizvajanje nadzora nad upravljanjem z blokadami opominjanja¹⁷⁷, neažurno polnjenje podatkovnega skladišča¹⁷⁸, nepravčasna izdelava seznamov izvršilnih naslovov za potrebe prijave terjatev v insolventnem postopku, kar povzroči nepravčasne prijave teh terjatev v postopek, neustrezna dinamika urejanja knjigovodskega stanja po ugovoru davčnega zavezanca na izdan opomin¹⁷⁹ ter absolutno zastarane terjatve niso odpisane ali niso odpisane v celoti, zato odločba o odpisu ni ustrezna¹⁸⁰. Ta tveganja imajo status "čakajoče" od 14. 2. oziroma 18. 2. 2013 in jih vodja organizacijske enote še ni odobril, kar pomeni, da niti niso vključena v register tveganj.

Pojasnilo finančne uprave

Finančna uprava registra tveganj ni dopolnjevala zaradi združitve davčne uprave in carinske uprave. Za uresničitev 3.5 določila strategije obvladovanja tveganj je davčna uprava vzpostavila elektronski sistem upravljanja s tveganji, kjer so navedeni ključni podatki o posameznem tveganju po posameznih procesih in odgovornih nosilcih (skrbnikih procesov) in ki je nadomestil poročanje v obliki obrazca zaradi racionalizacije in možnosti spremljanja sprememb. Register tveganj so posodabljali skrbniki procesov.

V Politiki obvladovanja tveganj Davčne uprave Republike Slovenije¹⁸¹ (v nadaljevanju: politika obvladovanja tveganj) je v poglavju III. Odgovornosti v prvem odstavku določeno, da so za uvedbo strategije obvladovanja tveganj odgovorni odbor za obvladovanje tveganj, vodje organizacijskih enot in lastniki poslovnih procesov davčne uprave. V tem poglavju je tudi določeno, da mora biti letni izvedbeni načrt obvladovanja tveganj vključen v letni poslovni načrt. V Letnem izvedbenem načrtu obvladovanja

¹⁷⁷ Če blokade opominjanja niso nastavljene časovno, jih je treba ročno odstraniti. Če se ne odstranijo, nad zavezancem ne bodo pravočasno uvedeni postopki davčne izvršbe.

¹⁷⁸ V procesu obravnave neplačil je treba za izvajanje obdelave v sistemu *Dunning*, (I) [redacted] (I) pripraviti nabor davčnih zavezancev dolžnikov. Izbor se naredi na podlagi poročila (CDK040), ki se polni s podatki podatkovnega skladišča, ki morajo biti čim bolj ažurni. Po obdelavi se še enkrat preverijo stanja davčnih zavezancev tistih dolžnikov, ki so predvideni kandidati za izdajo opomina. Pri tem je treba upoštevati še obseg izdanih opominov, ki je prav tako pripravljen na podlagi navedenih podatkov in na tej podlagi sprejetih kriterijev za izdajo.

¹⁷⁹ Če se stanje ne uredi ažurno in se ne postavijo blokade opominjanja, se zavezancu neupravičeno izda sklep.

¹⁸⁰ Zavezancu je izdana odločba, ki ne zajema vseh njegovih zastaranih obveznosti. Pri prispevkih za ZPIZ obstaja možnost napačnega navajanja obdobja in s tem možnost neupravičene izterjave.

¹⁸¹ Junij 2012.

tveganj¹⁸² in letnem načrtu 2013 je davčna uprava navedla, da je cilj obvladovanja tveganj v davčni upravi minimizacija tveganj pri doseganju načrtovanih poslovnih ciljev in minimizacija škodnih dogodkov zaradi operativnih tveganj.

Davčna uprava je v registru tveganj za proces izvršbe opredelila sedem tveganj, ki so jasno določena, vendar ne predstavljajo vseh možnih tveganj, ki se pojavljajo pri izvršbi, kar pomeni, da davčna uprava oziroma finančna uprava na tem področju ne dosega popolnosti opredelitve in obvladovanja tveganj.

Tabela 10: Opredeljena tveganja procesa 4 – davčna izvršba v registru tveganj

Tveganje v procesu izvršbe	Opis tveganja
Nepravilno delovanje programske podpore	Izdani sklepi o davčni izvršbi so nepravilni zaradi napake v programu.
Nepravilno izkazano knjigovodsko stanje	Davčne obveznosti (predvsem storno obremenitve) in plačila niso sprotno knjižena. Pri plačilih je zaznati tveganje, da so knjižena na napačni vrsti prihodka ali pa so med nerazporejenimi plačili. Zavezanci imajo na nekaterih vrstah prihodkov preplačila in na drugih dolgove.
Neizvedba ali nepravočasna izvedba postopka davčne izvršbe	Do nepravočasne ali neizvedbe postopka davčne izvršbe lahko pride, ko davčne obveznosti, za katere je zakonski rok za plačilo že potekel, niso pravočasno prenesene s procesom <i>Dunning</i> v proces davčne izvršbe. Prav tako se terjatve, ki imajo oznako dvomljivosti, ne prenesejo v proces izvršbe, pri tem pa je treba upoštevati, da se oznaka dvomljivosti uvede na podlagi določenih poslovnih pravil.
Uporaba informacij za zasebne namene	Zaposleni imajo dostop do različnih baz in informacij (plačljive ali brezplačne), ki jih lahko uporabljajo v zasebne namene oziroma jih posredujejo drugim osebam.
Zamuda s prijavo terjatev v stečajni postopek, prisilno poravnavo	Če davčni organ zamudi s prijavo terjatev v insolventni postopek, izgubi pravico do poplačila davčne obveznosti iz stečajne mase. Prav tako izgubi pravico do poplačila prednostnih terjatev, ki se iz splošne razdelitvene mase poplačajo prve in za upnika predstavljajo večjo možnost za plačilo dolga.
Kršitev dolžnega ravnanja	Nepravilno ugotovljeno dejansko stanje v postopku davčne izvršbe (neugotovljeno dejansko premoženje, ki je predmet rubeža, napačno ocenjena vrednost).
Vodenje postopkov v zvezi s prodajo zarubljenih premičnin	Premičnine niso vpisane v register zastavnih pravic, prodaja se ne izvede v roku enega leta, oklici javnih dražb niso javno objavljeni na javnosti dostopnih mestih, ocenjena vrednost je pod realno vrednostjo, sodelujejo udeleženci, za katere velja zakonska omejitev.

Vir: register tveganj davčne uprave.

¹⁸² Dokument z dne 4. 12. 2012.

Ker so bila tveganja davčne izvršbe nazadnje posodobljena 15. 2. 2013, register tveganj davčne uprave ne vključuje vseh tveganj izvršbe. Tako niso posebej izpostavljena tveganja, ki lahko izhajajo iz 15 procesov ali sklopov izvršbe, ki so bili uvedeni 1. 9. 2013 z informacijsko podporo izvršbi (na primer ni navedenega tveganja, da določena poslovna pravila in parametri profiliranja ne omogočijo vedno izbire takšnih načinov davčne izvršbe, ki bi zagotavljali uspešnejšo izvršbo ali izvršbo s hitrejšim stopnjevanjem davčnih ukrepov, ki bi pripomogli k hitrejši dinamiki poplačil sklepov – na primer pri določenih dolžnikih bi bila izvršba na premoženje ali denarne terjatve uspešnejša, če bi bila izvedena pred izvršbo na denarna sredstva). Prav tako v registru tveganj niso navedena tveganja poznega pričetka izvršbe in zastaranja davčnih terjatev zaradi neizvedenih ukrepov izvršbe, kar smo ugotovili pri pregledu nekaterih vzorcev. Navedena niso niti tveganja, povezana z vzpostavljanjem in odstranjevanjem blokad opominjanja¹⁸³, prav tako niso opredeljena tveganja premajhnega števila davčnih izterjevalcev, osebne varnosti izterjevalcev in njihovih pogojev dela na terenu, tveganja nesprotnega spremljanja tistih davčnih dolžnikov, pri katerih premoženja ni mogoče najti, ki so nedosegljivi ali pa je bil pri njih opravljen nični rubež (razlog za to je premalo davčnih izterjevalcev).

Tudi če je iz drugih dokumentov razvidno, da tveganja obstajajo, ta niso vedno opredeljena v registru tveganj (kot na primer izjave o oceni notranjega nadzora javnih financ, izdane odločbe o relativnem zastaranju¹⁸⁴, register koruptivnih tveganj in tveganj drugih neetičnih ravnanj), prav tako pa zanje niso določene metode oziroma načini za njihovo obvladovanje. V registru koruptivnih tveganj in tveganj drugih neetičnih ravnanj davčne uprave¹⁸⁵ je za leto 2013 za področje izvršbe navedeno tveganje, povezano z neposodobljenostjo in nepravilnostjo izvršbe, in tveganje napak pri izvršbi zaradi premajhnega števila zaposlenih.

Ob pregledu registra tveganj za proces davčne izvršbe smo ugotovili, da niso opredeljena zunanja tveganja in sprejeti ukrepi za njihovo obvladovanje, prav tako pa niso bila opredeljena naslednja zunanja tveganja: neizterljivost davčnega dolga zaradi veriženja podjetij ter izogibanje postopkom davčne izvršbe zaradi prenosa lastništva in zastopstva pravne osebe tujim državljanom. Veriženje podjetij je zunanje tveganje, ki nastane zaradi izmikanja plačilu davčnih in drugih obveznosti dolžnika upnikom. Pogosto zunanje tveganje, ki se pojavlja, je tudi tveganje, da družbe nimajo odprtega transakcijskega računa v državi, ter tveganje vročanja sklepov in drugih dokumentov izvršbe (na primer vabil, da se dolžnik zgleda na davčnem uradu) davčnim dolžnikom, ker so nedosegljivi (dolžnika ni več na poslovnem naslovu).

2.5.5.2 Izjava o oceni notranjega nadzora javnih financ

Navodilo o pripravi zaključnega računa državnega in občinskega proračuna ter metodologije za pripravo poročila o doseženih ciljih in rezultatih neposrednih in posrednih uporabnikov proračuna¹⁸⁶ v 10. členu

¹⁸³ Blokada opominjanja pomeni, da se zavezanca ne sme terjati, uvede se na odprto terjatev posameznega dolžnika ali kategorijo pogodbenega računa. Če so blokade uvedene neupravičeno oziroma se ne odstranijo pravočasno, potem nad dolžniki ne bodo oziroma ne bodo pravočasno uvedeni postopki davčne izvršbe.

¹⁸⁴ Pri pregledu vzorčnih enot smo v več primerih ugotovili, da je prišlo do relativnega zastaranja davčnih obveznosti (povezava s točkami 2.5.8.p, 2.5.8.q, 2.5.8.g, in 2.5.8.x tega poročila).

¹⁸⁵ Podlaga v 47. členu Zakona o integriteti in preprečevanju korupcije, Uradni list RS, št. 69/11-UPB2.

¹⁸⁶ Uradni list RS, št. 12/01, 10/06, 8/07, 102/10.

določa, da mora poročilo o doseženih ciljih in rezultatih, ki je sestavni del letnega poročila proračunskega uporabnika, vsebovati oceno notranjega nadzora javnih financ, ki jo proračunski uporabniki pripravijo na obrazcu Izjava o oceni notranjega nadzora javnih financ, ki je priloga navodila in njegov sestavni del. Podpisano izjavo proračunski uporabniki hranijo kot trajno gradivo.

Izjavo o oceni notranjega nadzora javnih financ predvideva tudi Strategija razvoja notranjega nadzora javnih financ v Republiki Sloveniji za obdobje od 2011 do 2015¹⁸⁷, ki v 2.2 točki določa, da je ta izjava po predpisani metodologiji obvezni sestavni del letnega poročila proračunskega uporabnika že od leta 2006. Z izjavo o oceni notranjega nadzora javnih financ predstojnik proračunskega uporabnika poda poročilo o ustreznosti vzpostavljenega sistema notranjega nadzora, za katerega je odgovoren, navede najpomembnejše ugotovljene pomanjkljivosti in ukrepe za izboljšave. Namen uvedbe izjave in metodologije sta bila predvsem pomoč predstojnikom oziroma poslovnim organom pri uvajanju upravljanja s tveganji in vzpostavitvi ustreznega sistema notranjega nadzora in prispevanje k večji ozaveščenosti vseh zaposlenih o upravljanju s tveganji in o pomenu notranjih kontrol ter notranjega revidiranja.

V samoocenitvenih vprašalnikih 15 davčnih uradov (v okviru teh so organizirani sektorji za davčno izvršbo in register), posebnega davčnega urada (ima delovno področje davčne izvršbe) in Uprave za davčno računovodstvo in finance (z organiziranim Sektorjem za davčne finance, ki ima Oddelek za upravljanje davčne izvršbe na uradih in Oddelek za pripravo na davčno izvršbo), ki so jih za pripravo Izjave o oceni notranjega nadzora javnih financ izpolnili njihovi vodje, je navedena le ena opomba v povezavi s tveganji, povezanimi z izvršbo, in sicer kadrovski primanjkljaj pri izvršbi. Iz določenih samoocenitvenih vprašalnikov je še razvidno, da se register tveganj ne posodablja redno oziroma se posodablja na posameznih področjih poslovanja, ne pa na celotnem poslovanju. Tudi iz Izjave o oceni notranjega nadzora javnih financ za leto 2013¹⁸⁸, ki jo je podpisala generalna direktorica, je razvidno, da so tveganja opredeljena in ovrednotena na pretežnem delu poslovanja. V izjavi o oceni notranjega nadzora javnih financ je navedeno, da sistem notranjega kontroliranja in kontrolne aktivnosti, ki zmanjšujejo tveganja na sprejemljivo raven, delujejo na pretežnem delu poslovanja in ne na celotnem poslovanju. Davčna uprava oziroma finančna uprava ni sprejela vseh potrebnih ukrepov ali postopkov za obvladovanje tveganj na celotnem poslovanju. Pomanjkanje ustreznih ukrepov poveča možnost za uresničitev tveganj. Ugotovljena tveganja bi bilo treba opredeliti v registru tveganj in določiti ukrepe ali metode za njihovo obvladovanje.

2.5.5.3 Ukrepi davčne uprave za obvladovanje ugotovljenih tveganj

Notranje kontrole so ukrepi, vzpostavljeni zaradi obvladovanja tveganj. Cilj notranjih kontrol je obvladovanje tveganj, vendar je njegovo doseganje prav tako izpostavljeno tveganjem, in sicer da notranje kontrole niso ustrezne, ne delujejo kot predvideno, niso uspešne in morda tudi ne učinkovite. To tveganje se obvladuje z vrednotenjem notranjih kontrol in izboljševanjem, na primer z vodstvenimi kontrolami ali s pomočjo notranjega revidiranja.

¹⁸⁷ Z dne 10. 2. 2011.

¹⁸⁸ Z dne 11. 2. 2014.

Tabela 11: Ukrepi za obvladovanje tveganj za področje izvršbe, ki so navedeni v registru tveganj

Tveganje v procesu izvršbe	Ukrepi
Neppravilno delovanje programske podpore	Pred distribucijo posameznega procesa v okviru informacijske podpore izvršbi je treba pripraviti dobre testne scenarije in na njihovi podlagi opraviti testiranje. Vgrajene kontrole v programski opremi lahko v veliki meri zmanjšajo tveganje. Pri tem se ne sme zanemariti specifičnih primerov.
Neppravilno izkazano knjigovodsko stanje v programski rešitvi SAP	Z odpravo že zaznanih pomanjkljivosti procesa centralnega davčnega knjigovodstva (CDK) in implementacijo vseh predvidenih procesov eDIS se bo število tveganj zaradi napačnih knjigovodskih stanj zmanjšalo. Množična izdaja sklepov (brez kakršnekoli vsebinske kontrole zaposlenih na davčni izvršbi) se do nadaljnjega ne izvaja.
Neizvedba ali nepravočasna izvedba postopka davčne izvršbe	Preveriti pravilnost prenosa zapadlih davčnih obveznosti ob izvedenem procesu <i>Dunning</i> na podlagi naključno izbranih dolžnikov. Občasni izpis seznamov zavezancev, ki imajo blokade, in potrditev pristojnih, da so blokade še vedno upravičene.
Uporaba informacij za zasebne namene	Dosledno pregledovanje vpogledov.
Zamuda s prijavo terjatev v stečajni postopek, prisilno poravnavo	Koordinatorji za insolventne postopke na centrih in davčnih uradih morajo dosledno spoštovati dogovorjene protokole, ki določajo roke za izvedbo posameznih dejanj.
Kršitev dolžnega ravnanja	Izboljšanje izobrazbene strukture zaposlenih na področju davčne izvršbe in organiziranje izobraževanj.
Vodenje postopkov v zvezi s prodajo zarubljenih premočnin	Zagotovitev nadzora nad delom pooblaščenih uradnih oseb, ki vodijo postopek davčne izvršbe na premočno premoženje, in določitev poslovnih pravil, ki zagotavljajo korektno izvedbo postopkov davčne izvršbe.

Vir: register tveganj davčne uprave.

Ugotovili smo, da ima davčna uprava pri vseh sedmih opredeljenih tveganjih s področja izvršbe opredeljene ukrepe oziroma metode za obvladovanje obravnavanih tveganj. Raven teh tveganj, ki je odvisna od stopnje verjetnosti in stopnje vpliva¹⁸⁹, ki se določita v procesu analize tveganja, je ocenjena večinoma kot nizka ali zelo nizka, le pri enem tveganju je ocenjena kot srednja. Strategija obvladovanja tveganj v 1.5 točki določa, da se praviloma spremljajo in nadzirajo tveganja, katerih raven je ocenjena kot

¹⁸⁹ Raven tveganja je sorazmerna z oceno (stopnjo) verjetnosti, da se bo tveganje uresničilo, in z oceno (stopnjo) posledic oziroma vpliva, ki bi ga tveganje imelo, če bi se uresničilo. Raven tveganja se določi na podlagi matrike tveganja.

zelo visoka in visoka. Ker so obravnavana tveganja ocenjena kot nizka, zelo nizka in kot srednja tveganja, davčna uprava ni posebej nadzirala, ali so se navedeni ukrepi pri tveganjih na področju izvršbe dejansko izvajali.

2.5.6 (Ne)izvajanje postopkov davčne izvršbe

V skladu s 149. členom ZDavP-2, ki je veljal v obdobju, za katero se je izvajala revizija, se davčna izvršba ne začne, če znesek davka po enem izvršilnem naslovu (razen v primeru drugih nedavčnih obveznosti iz 146. člena ZDavP-2) na dan zapadlosti ne presega 10 evrov oziroma če skupni znesek dolga enega dolžnika po posameznih izvršilnih naslovih presega 20 evrov. Prav tako se davčna izvršba ne prične, če davčni organ ali drug pristojni organ v skladu s 153. členom ZDavP-2 pred začetkom davčne izvršbe dolžniku dovoli odlog oziroma obročno plačilo davka. V primeru odobrenega odloga se lahko že pričeta izvršba v skladu s 154. členom ZDavP-2 zadrži za čas odloga oziroma obročnega plačevanja, zadrži se lahko tudi do vročitve odločbe oziroma sklepa o pritožbi, če davčni organ oceni, da bi bilo pritožbi mogoče ugoditi, oziroma do pravnomočnosti akta, izdanega v postopku tožbe tretje osebe zoper davčni organ na ugotovitev lastninske pravice, oziroma do odločitve o zadevi, če izpodbijanje akta iz 240. člena ZDavP-2 zadrži izvršbo.

Prav kako ZFPPIPP v 131. členu določa, da sklepa o davčni izvršbi ali zavarovanju ni dovoljeno izdati insolventnemu dolžniku.

V informacijski podpori izvršbi, ki je razvita v okviru davčnega informacijskega sistema eDIS, so tako vgrajena poslovna pravila, zaradi katerih se davčna izvršba ne začne in niso izdani sklepi o davčni izvršbi, in sicer¹⁹⁰:

- za tiste dolžnike, katerih skupni dolg enega dolžnika po posameznih izvršilnih naslovih ne presega 20 evrov;
- za tiste dolžnike, katerih dolg po posameznem izvršilnem naslovu ne presega 10 evrov (tudi če ne izpolnjujejo pogoja skupnega dolga);
- če je dolžnik, ki je fizična oseba, umrl ali če je bila pravna oseba izbrisana iz sodnega registra brez likvidacije;
- če je dolžnik že v pričetku postopka izvršbe in ne izpolnjuje pogojev za izvršbo;
- če imajo terjatve dolžnika oznako dvomljivosti zaradi insolventnega postopka (stečaj, prisilna poravnava), se ne uvrščajo na profiliranje.

Davčna uprava v letu 2013 ni izdala sklepov o davčni izvršbi zoper 947 davčnih zavezancev za v letu 2013 zapadli davčni dolg od davka od dohodkov pravnih oseb v skupnem znesku 1.020.729 evrov, in sicer zoper 868 davčnih dolžnikov za celoten dolg v skupnem znesku 763.886 evrov oziroma zoper 79 davčnih dolžnikov le za del dolga v skupnem znesku 256.843 evrov.

¹⁹⁰ Dokumentacija davčne uprave z dne 13. 6. 2014, 9. točka, IZV - 01, 03 in 14 – Priprava na postopek izvršbe in Profiliranje dolžnika in Zapiranje z dne 1. 4. 2014, ki ni podpisan.

Na podlagi analize vzrokov za dolžnike, katerih zapadli dolg je v letu 2013 presegel znesek 500 evrov¹⁹¹, ki jo je pripravila finančna uprava, smo ugotovili, da davčna uprava v letu 2013 zoper 90 davčnih zavezancev ni pričela postopka izvršbe za dolg od davka od dohodkov pravnih oseb v skupnem znesku 728.186 evrov zlasti iz razloga insolventnosti¹⁹² oziroma izbrisa davčnih zavezancev iz poslovnega registra¹⁹³. V 53 primerih davčnih dolžnikov, katerih skupni dolg je znašal 91.008 evrov, davčna uprava s postopkom izvršbe ni pričela, ker davčni zavezanci pri slovenskih bankah niso imeli odprtega poslovnega računa. V enem primeru je bilo ugotovljeno, da davčna uprava ni pričela s postopkom izvršbe, saj je bilo po ureditvi knjigovodskih evidenc ugotovljeno, da davčni zavezanec ne izkazuje dolga (dolg davčnega zavezanca v znesku 6.660 evrov je bil poravnan).

Ukrep davčne uprave

Davčna uprava je trem davčnim dolžnikom v letu 2014 izdala sklep o davčni izvršbi za davčni dolg, ki je zapadel v letu 2013, davčni dolg davčnih zavezancev v skupnem znesku 547.122 evrov pa je v izvršbo predala do konca maja 2014¹⁹⁴.

Zoper 63 davčnih dolžnikov davčna uprava v letu 2013 ni pričela z davčno izvršbo dela njihovega dolga¹⁹⁵ v skupnem znesku 253.570 evrov, in sicer v 13 primerih za dolg v znesku 73.839 evrov zaradi insolventnega postopka dolžnika, v 17 primerih za dolg v skupnem znesku 143.730 evrov zaradi izbrisa davčnih dolžnikov iz sodnega registra ter v 27 primerih za dolg v skupnem znesku 31.977 evrov, ker dolžniki niso imeli odprtega poslovnega računa pri eni od slovenskih bank.

Med izjeme, ko davčna uprava oziroma finančna uprava v skladu določbami ZDavP-2 in ZFPPIPP dolga ne terjajo izdajo sklepa o davčni izvršbi, zagotovo ne sodijo primeri davčnih zavezancev, ki so zaprli poslovne račune pri bankah. V teh primerih bi davčna uprava oziroma finančna uprava morala izdati sklepe o davčni izvršbi na druga sredstva, ki jih predvideva ZDavP-2.

Slika 26 prikazuje razloge, zaradi katerih davčna uprava davčnim dolžnikom v letu 2013 za dolg, ki je zapadel v letu 2013, ni uvedla postopka izvršbe oziroma je terjatve predala v izvršbo, vendar sklepe o davčni izvršbi v letu 2013 ni izdala oziroma jih ne bo izdala.

¹⁹¹ V letu 2013 je davčna uprava zgolj enkrat na določen dan preverila razloge za neizdajo sklepov davčnim zavezancem.

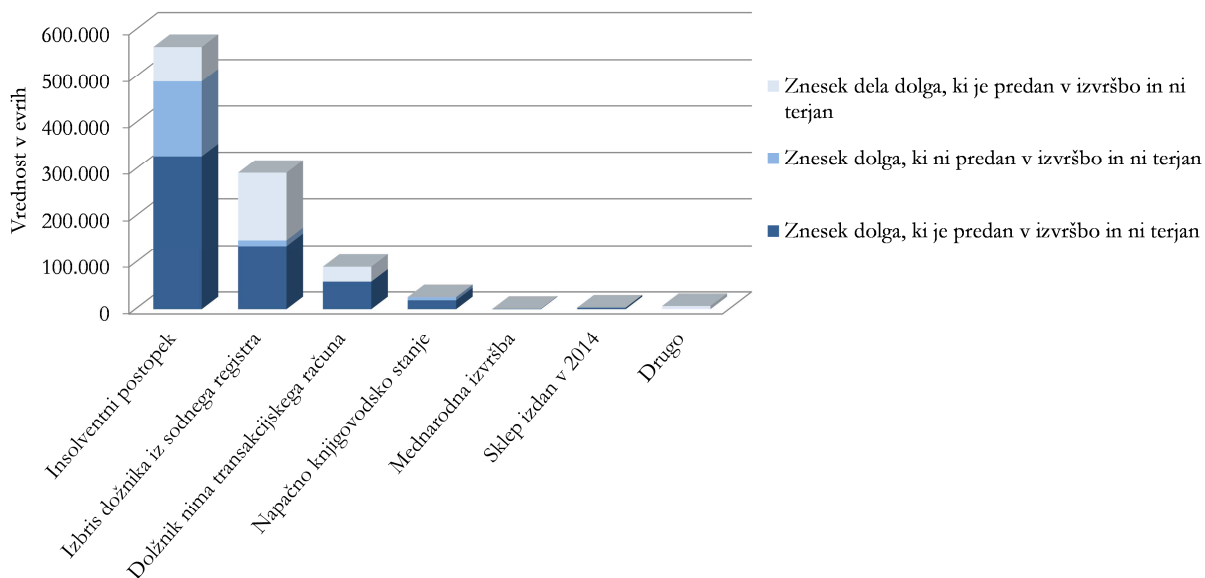
¹⁹² 22 davčnih zavezancev.

¹⁹³ 34 davčnih zavezancev.

¹⁹⁴ Od tega dolg insolventnih davčnih dolžnikov v znesku 490.227 evrov.

¹⁹⁵ Davčna uprava je tem davčnim zavezancem v letu 2013 izdala sklepe o davčni izvršbi za dolg, ki skupaj znaša 659.743 evrov.

Slika 26: Pregled davčnega dolga od davka od dohodkov pravnih oseb, za katerega davčna uprava ni uvedla postopka davčne izvršbe oziroma ga je uvedla le za del dolga



Vir: podatki finančne uprave.

2.5.7 Davčni dolžniki kot prejemniki javnih sredstev

Ugotovili smo, da je šest davčnih zavezancev, ki so v letu 2013 izkazovali davčni dolg in smo jih zajeli v vzorec, v letu 2013 prejelo javna sredstva:

- davčni dolžnik (DT)¹⁹⁶ [redacted] (DT) je 12. 8. 2013, ko je Davčni urad Celje dolžniku izdal sklep o davčni izvršbi na denarno terjatev dolžnika v znesku 98.820 evrov, izkazoval davčni dolg v znesku 106.966 evrov; davčni dolg je nastal v obdobju od 1. 3. 2013 do izdaje sklepa o davčni izvršbi; davčni dolžnik je v tem obdobju od več oseb javnega sektorja prejel plačila za opravljena dela v znesku 46.643 evrov oziroma je do dne poplačila pretežnega dela davčnega dolga prejel plačila v znesku 81.668 evrov¹⁹⁷;
- davčni dolžnik (DT) [redacted] (DT) je 9. 10. 2012, ko je Davčni urad Maribor državnemu pravobranilstvu predlagal zavarovanje davčnega dolga z vknjižbo zastavne pravice, izkazoval davčni dolg v znesku 414.989 evrov, do 28. 3. 2014, ko je Davčni urad Maribor državnemu pravobranilstvu posredoval nov predlog za zavarovanje davčnega dolga z vknjižbo zastavne pravice, pa je dolg znašal že 662.482 evrov¹⁹⁸; davčni dolžnik je v obdobju od novembra 2012 do novembra 2013 od javnega

¹⁹⁶ DT – davčna tajnost po ZDavP-2.

¹⁹⁷ Do 7. 3. 2014, ko je davčna uprava na podlagi sklenjene pogodbe o sodelovanju na področju informacijskih tehnologij od naročnika storitve (DT) [redacted] (DT) prejela plačila v skupni vrednosti 98.802 evra.

¹⁹⁸ Z dne 10. 4. 2014.

sektorja prejel sredstva v skupnem znesku 3.967 evrov, in sicer od Javnega sklada Republike Slovenije za razvoj kadrov in štipendije v znesku 3.575 evrov in Javnega jamstvenega, preživninskega in invalidskega sklada v znesku 392 evrov;

- davčni dolžnik (DT) [REDACTED] (DT) je 7. 8. 2013, ko je davčna uprava dolžniku izdala sklep o davčni izvršbi na premičnine, izkazoval davčni dolg v znesku 331.122 evrov, ki se je v letu 2014 povečal že na 418.164 evrov; davčni dolg v pretežni meri izhaja iz inšpekcijske odločbe, ki je bila izvršljiva 14. 5. 2013; davčni dolžnik je v decembru 2013 in juliju 2014 od (DT) [REDACTED] (DT) prejel sredstva v skupnem znesku 4.360 evrov;
- finančna uprava je davčnemu dolžniku (DT) [REDACTED] (DT) v letu 2014 zaradi zastaranja odpisala dolg v znesku 234.362 evrov, od tega v znesku 21.300 evrov zaradi relativnega zastaranja¹⁹⁹, ki ga je kot aktivni družbenik solidarnostno prevzel od družbe (DT) [REDACTED] (DT); davčni dolžnik je na prestajanju zaporne kazni, pred tem pa je bil prijavljen na Zavodu Republike Slovenije za zaposlovanje in prejemal socialno pomoč v znesku 226 evrov mesečno;
- Davčni urad Celje je zoper solidarno odgovornega družbenika (DT) [REDACTED] (DT) v letu 2006 za neporavnane obveznosti izbrisane pravne osebe (DT) [REDACTED] (DT) v znesku 1.510.715 evrov uvedel postopek davčne izvršbe; Davčni urad Celje od izdaje sklepa o davčni izvršbi na denarna sredstva pa do uvedbe stečajnega postopka nad družbenikom v letu 2010 ni poizvedoval o denarnih sredstvih, denarnih prejemkih oziroma premoženju navedenega davčnega dolžnika in v tem obdobju ni izdal nobenega drugega sklepa o davčni izvršbi; v letu 2012 je bil dolžnik prejemnik socialne pomoči v znesku 5.714 evrov;
- davčna uprava je davčnemu zavezancu (DT) [REDACTED] (DT) v letu 2013 odpisala davčne obveznosti v znesku 1.180.051 evrov, ker so absolutno zastarale; davčni zavezanec (DT) [REDACTED] (DT) je kot aktivni družbenik dolg družbe (DT) [REDACTED] (DT) solidarnostno prevzel v letu 2005; od 1. 1. 2010 je davčni zavezanec (DT) [REDACTED] (DT) brezposeln, zato je v letu 2012 prejel socialno pomoč v skupnem znesku 920 evrov.

Po podatkih Komisije za preprečevanje korupcije je v letu 2013 v povprečju od 200 do 250 davčnih dolžnikov prejemalo sredstva iz javnega sektorja, bodisi kot plačila za opravljeno delo bodisi v obliki raznih pomoči.

V nobenem od obravnavanih primerov ni mogoče očitati, da so davčni dolžniki neupravičeno prejeli sredstva iz javnih sredstev. Pri odobritvah socialnih pomoči aktivnim družbenikom ne gre za kršitev predpisov, saj se denarne pomoči dodeljujejo na podlagi kriterijev, določenih s področnimi predpisi, na katere pa izkazani davčni dolg potencialnih prejemnikov ne vpliva. Ko so prejemniki javnih sredstev družbe, pa kršitve predpisov ni mogoče očitati zaradi tega, ker iz podatkov Komisije za preprečevanje korupcije ni mogoče ugotoviti, kdaj so bili davčni dolžniki v postopku oddaje javnega naročila izbrani kot najugodnejši ponudniki. Zakon o javnem naročanju²⁰⁰ namreč določa, da lahko na javnih razpisih za državne posle kandidirajo le tista podjetja, ki davčni upravi oziroma finančni upravi dolgujejo manj kot 50 evrov neplačanih davkov in preostalih dajatev. V teh primerih je dolg davčnih dolžnikov lahko nastal

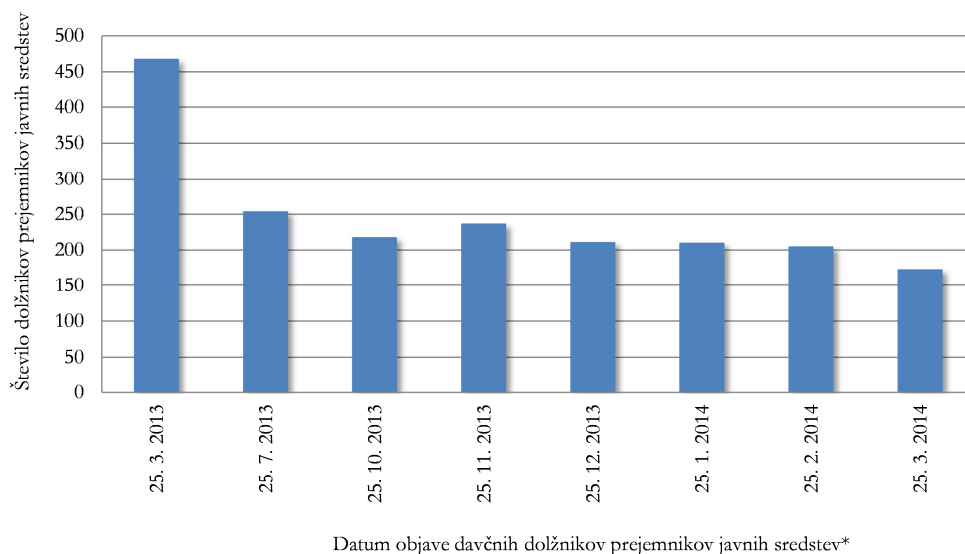
¹⁹⁹ Odločba o ugotovitvi, da je pravica do izterjave dolga relativno zastarala 14. 8. 2014; zastaranje 5. 9. 2011.

²⁰⁰ Uradni list RS, št.12/13-UPB5.

po tem, ko so ti že bili izbrani v okviru oddaje javnega naročila. Podobno velja v primerih državnih pomoči podjetjem, kjer morajo podjetja, če želijo prejeti državno pomoč, imeti poravnane vse davčne obveznosti do države.

Število davčnih dolžnikov po podatkih Komisije za preprečevanje korupcije, ki so po posameznih letih prejeli javna sredstva²⁰¹, prikazuje slika 27.

Slika 27: Pregled števila davčnih dolžnikov, ki so hkrati prejeli javna sredstva po letih (pravne osebe in fizične osebe, ki opravljajo dejavnost)



Opomba: * Objava davčnih dolžnikov, ki so prejeli javna sredstva v 90-dnevem roku pred objavo.

Vir: podatki Komisije za preprečevanje korupcije.

Iz podatkov Komisije za preprečevanje korupcije je razvidno, da je v letu 2013 javna sredstva pridobilo največ davčnih dolžnikov v prvem tromesečju, in sicer kar 467 davčnih dolžnikov, v preostalih mesecih pa se je število davčnih dolžnikov zmanjšalo na približno 200 do 250 primerov.

Ukrep finančne uprave

Finančna uprava je 24. 10. 2014 Ministrstvu za finance posredovala dopis v zvezi s povečanjem učinkovitosti pobiranja javnih dajatev, s katerim je ministrstvu predlagala sprejetje sklepa Vlade Republike Slovenije, da organi javne uprave kot plačniki storitev ali blaga pred izvedbo plačila preverijo, ali je upravičenec do javnih sredstev na seznamu neplačnikov davka, ter v takem primeru obvestijo finančno upravo, ki izvede izvršbo na denarne terjatve.

Priporočilo

Finančni upravi priporočamo, naj Ministrstvu za finance ponovno predlaga, da zagotovi sistem poročanja, ki bo omogočal preverjanje morebitnega davčnega dolga izvajalcev in dobaviteljev, še preden bodo ti iz sredstev proračuna prejeli plačilo za opravljeno delo.

²⁰¹ Komisija za preprečevanje korupcije, [URL: <http://supervizor.kpk-rs.si/>].

2.5.8 Preveritev izvajanja procesa izvršbe

Na izbranih 28 vzorčnih primerih smo preverjali, ali je davčna uprava proces izvršbe izvajala v skladu s predpisi. Pri tem smo se posebej osredotočili na vprašanje, ali je davčna uprava izkoristila vse možnosti, ki jih ima z namenom poplačila davčnega dolga. Ugotovitve po posameznih primerih navajamo v nadaljevanju.

2.5.8.a Ugotovili smo, da so davčni uradi z davčno izvršbo v povprečju pričeli 201 dan od zapadlosti davčnega dolga²⁰². Tabela 12 prikazuje število primerov davčnih dolžnikov, za katere je davčna uprava sklep o davčni izvršbi izdala v določenem obdobju.

Tabela 12: Pregled pričetka davčne izvršbe za vzorčne primere

Obdobje v dneh	Število primerov v obdobju od izvršljivosti do izdaje sklepa o davčni izvršbi	Povprečno število dni v obdobju do izdaje sklepa o davčni izvršbi
1–30	3	24
31–60	3	43
61–90	0	-
91–120	4	103
121–150	5	142
151–180	4	163
181–210	0	-
211–240	1	239
241–270	0	-
271–300	3	283
nad 301	5	511

Vir: dokumentacija finančne uprave.

Najdaljši čas od zapadlosti davčne obveznosti pa do pričetka izvršbe, to je izdaje sklepa o davčni izvršbi, je bil ugotovljen pri primeru (DT) [redacted] (DT), kjer je Davčni urad Ljubljana sklep o davčni izvršbi na denarna sredstva izdal šele 781 dni od zapadlosti najstarejše obveznosti iz seznama izvršilnih naslovov²⁰³.

²⁰² Podatki so prikazani v prilogi 2.

²⁰³ Davčni urad Ljubljana je v zvezi z izvršbo družbe (DT) [redacted] (DT) predložil samo sklep o davčni izvršbi na dolžnikova denarna sredstva v znesku 707.499.347 tolarjev (2.952.343 evrov; preračun je opravljen na podlagi Zakona o uvedbi eura – Uradni list RS, št. 114/06, po tečaju zamenjave 1 evro je 239,640 tolarja in velja za vse nadaljne preračune tolarjev v evre), ki ga je izdal 30. 5. 2006, druge dokumentacije pa nismo prejeli.

V 18 primerih so davčni uradi po izdaji sklepa o davčni izvršbi na dolžnikova denarna sredstva pri bankah oziroma hranilnicah izdali sklep o davčni izvršbi na premoženo premoženje, ki za davčnega zavezanca predstavlja manj ugodno sredstvo izvršbe. Sklepe o davčni izvršbi na nepremičnine so davčni uradi v povprečju izdali šele 339 dni po izdaji sklepa o davčni izvršbi na denarna sredstva²⁰⁴. Davčni uradi bi morali postopke davčne izvršbe izvajati hitreje, predvsem pa uporabiti za davčne zavezanca manj ugodne ukrepe takoj, ko je iz dinamike poplačil davčnega dolga na podlagi izdanih sklepov o davčni izvršbi na denarna sredstva razvidno, da dolg ne bo poravnán.

Tabela 13: Pregled obdobja izdaje sklepov o davčni izvršbi za vzorčne primere

Obdobje v dneh	Število primerov v obdobju od izdaje sklepa o davčni izvršbi na denarna sredstva do izdaje sklepa o davčni izvršbi na premoženo premoženje	Povprečno število dni v obdobju od izdaje sklepa o davčni izvršbi na denarna sredstva do izdaje sklepa o davčni izvršbi na premoženo premoženje
1–60	6	31
61–120	4	81
121–180	2	163
181–240	0	-
241–300	1	252
nad 301	5	711

Vir: dokumentacija finančne uprave.

Najbolj neaktiven je bil Davčni urad Ljubljana v primeru izvršbe davčnega dolga družbe **(DT)** [redacted] **(DT)**, zoper katero je s postopkom izvršbe na premoženo premoženje za stare in nove obveznosti, ki so postale izvršljive od 6. 11. 2003 do 15. 5. 2007, pričel šele 921 dni od zapadlosti najstarejše obveznosti iz seznama izvršilnih naslovov.

2.5.8.b Davčni urad Postojna je 19. 3. 2013 davčnemu dolžniku **(DT)** [redacted] **(DT)** izdal sklep o davčni izvršbi na premoženo premoženje za dolg, ki je 19. 3. 2013 znašal 1.402.229 evrov. Dolg se nanaša na izvršljive naslove v obdobju od 12. 7. 2011 do 12. 2. 2013. Dinamika naraščanja davčnega dolga davčnega dolžnika je prikazana v tabeli 14.

²⁰⁴ Podatki so prikazani v prilogi 3.

Tabela 14: Dinamika naraščanja dolga davčnega dolžnika družbe (DT) █████ (DT)

v evrih

Obdobje	Kumulativni dolg
Junij–julij 2011	148.447
Junij–december 2011	341.528
Junij 2011–junij 2012	959.542
Junij 2011–december 2012	1.176.677
Junij 2011–marec 2013	1.402.229

Vir: podatki finančne uprave.

Davčni urad Postojna je prvi sklep o davčni izvršbi na denarna sredstva zoper dolžnika družbo (DT) █████ (DT) izdal 30. 8. 2011, drugi sklep o davčni izvršbi, prav tako na denarna sredstva²⁰⁵, pa je kljub hitremu naraščanju davčnega dolga izdal šele 287 dni po izdaji prvega sklepa.

Pojasnilo finančne uprave

Davčni uradi v skladu z usmeritvami Generalnega davčnega urada v drugi polovici septembra 2011 niso izdajali sklepov o davčni izvršbi. Kljub prenosu knjigovodskih stanj v novi informacijski sistem sklepi, ki so bili izdani pred uvedbo novega informacijskega sistema, še niso bili preneseni v novi sistem. Prav tako izvršba še ni bila programsko podprta do konca leta 2011. Davčnim uradom je bila šele v januarju 2012 omogočena ročna predaja terjatev v izvršbo brez predhodnega opominjanja. V tem primeru predaja terjatve v izvršbo ni bila izvedena konec januarja 2012, saj knjigovodska evidenca dolžnika ni bila urejana. Ročna predaja v izvršbo je bila izvedena šele 8. 6. 2012.

Davčni urad Postojna je v drugi polovici leta 2012 izdal kar osem sklepov o davčni izvršbi na denarna sredstva, v letu 2013 pa je izdal dva sklepa o davčni izvršbi na denarna sredstva. Šele 19. 3. 2013, ko je davčni dolg narastel na 1.402.228 evrov, pa je Davčni urad Postojna izdal sklep o davčni izvršbi na premoženje. Pri davčnem zavezancu je v letu 2011 izvedel tudi dva inšpekcijska nadzora, na podlagi katerih se je skupni davčni dolg povečal za 178.527 evrov²⁰⁶.

Davčnemu zavezancu je bil 20. 3. 2013 posredovan poziv k predložitvi seznama premoženja. Rubež je bil izveden 17. 4. 2013, to je 22 dni po vročitvi poziva²⁰⁷ oziroma 29 dni od izdaje sklepa. Iz rubežnega zapisnika je razvidno, da dolžnik ne razpolaga s premoženjem, s katerim bi se dolg lahko poplačal. Zoper ta sklep je davčni dolžnik 23. 4. 2013 vložil pritožbo. Zaradi pozitivno rešene pritožbe je Davčni urad Postojna 26. 4. 2013 izdal sklep, na podlagi katerega se je postopek davčne izvršbe delno ustavil za znesek 445.760 evrov. Iz dokumentacije je razvidno, da se je dolg dolžnika v znesku 445.760 evrov zmanjšal

²⁰⁵ Z dne 12. 6. 2012.

²⁰⁶ Na podlagi izdane odločbe z dne 16. 11. 2011 se je davčni dolg dolžnika iz neplačanega DDV za februar 2011 povečal za 172.420 evrov, na podlagi odločbe z dne 7. 3. 2012 pa se je davčni dolg iz neplačanega DDV za november 2011 povečal za 6.107 evrov.

²⁰⁷ Poziv je bil vročen 26. 3. 2013.

27. 3. 2013 s pobotom davka od dohodkov pravnih oseb. Davčni izterjevalec tako pred vročitvijo sklepa ni preveril višine davčnega dolga, navedenega v sklepu, ter s tem tvegal prevzem morebitnih stroškov pritožbenega postopka.

Davčni dolžnik družba (DT) ██████ (DT), katerega 100-odstotni lastnik je (DT) ██████ (DT), je svoja osnovna sredstva v aprilu 2012 prodal družbi (DT) ██████ (DT), katere 100-odstotni lastnik je prav (DT) ██████ (DT). Samostojni podjetnik je bil pred tem komercialni direktor največjega dolžnika družbe (DT) ██████ (DT), vse do njegovega stečaja (prijavljena in priznana terjatev znaša 3.344.699 evrov), nato pa je postal lastnik več podjetij družbe (DT) ██████ (DT). Osnovna sredstva so bila prodana po simbolni ceni, saj gre za predmete dela, ki jih družba (DT) ██████ (DT) potrebuje za dejavnost, ki jo opravlja. Družba (DT) ██████ (DT) ima v najemu poslovne prostore (DT) ██████ (DT), ki jih je pred tem imela v najemu družba (DT) ██████ (DT). Iz dokumentacije je razvidno, da družba (DT) ██████ (DT) v svojih poslovnih knjigah na dan 31. 12. 2012 izkazuje dolgoročne finančne naložbe do povezanih družb iz danih blagovnih kreditov družbi (DT) ██████ (DT), katere 100-odstotni lastnik je (DT) ██████ (DT), v znesku 533.290 evrov in danih posojil (DT) ██████ (DT) v znesku 25.713 evrov. Davčni urad Postojna teh naložb ni ocenil kot kakovostne naložbe, za katere bi lahko izdal sklep o davčni izvršbi. Iz dokumentacije ni razviden uradni zaznamek o oceni kakovosti teh naložb oziroma terjatev. Pri navedenih povezanih osebah je Davčni urad Postojna v obdobju od leta 2011 do leta 2013 opravil več inšpekcijskih nadzorov.

Davčni urad Postojna bi že v letu 2012 lahko pričel z rubežem premičnin, saj je dolg strmo naraščal. Davčni urad Postojna bi po izdaji sklepa o davčni izvršbi na premičnine z dne 19. 3. 2013 moral oceniti, ali je pri prodaji osnovnih sredstev povezani osebi družbi (DT) ██████ (DT) prišlo do prodaje osnovnih sredstev po ceni, ki je nižja od tržne cene.

Pojasnilo Davčnega urada Postojna

Vse terjatve dolžnika, ki jih je ta navedel na podlagi poziva davčnega urada za predložitev seznama premoženja, se nanašajo na povezane osebe, pri katerih je davčni urad že pred tem uvedel inšpekcijske preglede. Davčni urad je terjatve ocenil kot slabe terjatve, čeprav v spisu ni uradnega zaznamka o tem.

Davčni urad Postojna je 27. 5. 2013 na državno pravobranilstvo posredoval predlog za uvedbo stečajnega postopka, državno pravobranilstvo pa je predlog pristojnemu okrožnemu sodišču podalo 18. 6. 2013, ki je predlog 29. 8. 2013 zavrnilo. Nekoliko kasneje je Davčni urad Postojna podal nov predlog, na podlagi katerega je pristojno okrožno sodišče sprejelo sklep o pričetku stečajnega postopka. Stečajni postopek nad dolžnikom se je tako pričel (DT) ██████ (DT).

2.5.8.c Davčni urad Maribor je davčnemu dolžniku (DT) ██████ (DT) 13. 2. 2013 izdal sklep o davčni izvršbi na denarna sredstva v znesku 53.821 evrov²⁰⁹. Davčni zavezanec je zoper ta sklep vložil pritožbo²¹⁰ zaradi napačno

²⁰⁸ V stečaju od (DT) ██████ (DT).

²⁰⁹ Davčni dolg se nanaša na obdobje od 1. 9. 2012 do 1. 2. 2013.

²¹⁰ Z dne 22. 2. 2013.

navedenega zneska terjanega dolga. Iz priložene kartice davčnega zavezanca izhaja, da je bil dolg, izkazan na dan 15. 2. 2013, manjši od dolga, ki je bil naveden v sklepu o davčni izvršbi na denarna sredstva. Pri davčnem zavezancu je bil zaradi suma nepravilnosti predlagan začetek davčnega inšpekcijskega nadzora, hkrati je bila vzpostavljena tudi blokada vračila izkazanega presežka plačila DDV v znesku 27.978 evrov. Davčni urad Maribor je 1. 3. 2013 pritožbo odstopil drugostopenjskemu organu²¹¹, ki je 27. 5. 2013 z odločbo²¹² pritožbi ugodil, saj zaradi bistvenih kršitev postopka prvostopenjskega organa (davčne uprave) višine dolga ni mogel v celoti preskusiti ter je zato v skladu z 251. členom ZUP sklep o davčni izvršbi odpravil ter zadevo vrnil prvostopenjskemu organu v ponovni postopek in odločanje. Po mnenju drugostopenjskega organa iz dokumentacije prvostopenjskega organa ni razvidna pravna podlaga za vzpostavitev blokade vračila in izravnave za preostanek presežka, prav tako ni razvidno, ali je prvostopenjski organ v primeru suma nepravilnosti v zvezi s podanimi obračuni DDV in predlaganega začetka davčnega inšpekcijskega postopka ravnal v skladu z določili Zakona o davku na dodano vrednost²¹³ (v nadaljevanju: ZDDV-1) in ZDavP-2, ki določajo zavarovanje izpolnitve in plačila davčne obveznosti. Poleg tega je drugostopenjski organ menil, da upravičenosti blokade vračila ni mogoče potrditi, saj postopek davčnega inšpekcijskega nadzora še ni bil končan²¹⁴.

Prvostopenjski organ je izdal ugotovitveno odločbo²¹⁵, v kateri je pritožbi ugodil in ustavil postopek izvršbe, saj je davčni dolžnik davčni dolg v celoti poravnal²¹⁶.

2.5.8.d Davčni urad Ljubljana je davčnemu dolžniku (DT) [REDACTED] (DT) 21. 2. 2013 izdal sklep o davčni izvršbi na premičnine v znesku 2.158.450 evrov. Davčni urad Ljubljana je s postopkom izvršbe pričel, ko je dolg²¹⁷ v znesku 2.092.584 evrov, ki je bil ugotovljen z davčnim inšpekcijskim nadzorom²¹⁸, zapadel v plačilo, pri čemer pa davčnega dolga od davka od dohodkov pravnih oseb v znesku 43.169 evrov, ki je zapadel v plačilo 11. 12. 2012 oziroma 11. 1. 2013, pred tem ni terjal.

²¹¹ Direktorat za sistem davčnih, carinskih in drugih javnih prihodkov, Sektor za upravni postopek na drugi stopnji s področja carinskih in davčnih zadev.

²¹² Z dne 27. 5. 2013.

²¹³ Uradni list RS, št. 13/11-UPB3, 18/11, 78/11, 38/12, 83/12.

²¹⁴ ZDDV-1 v 73.a členu določa, da lahko davčni organ v primeru dvoma o upravičenosti zahteve za vračilo DDV na podlagi obračuna DDV pred izvršitvijo vračila DDV zahteva, da davčni zavezanec predloži ustrezen instrument zavarovanja izpolnitve obveznosti v skladu z zakonom, ki ureja davčni postopek. Prav tako lahko davčni organ, če pričakuje, da bosta izpolnitev oziroma plačilo obveznosti onemogočena ali precej otežena, v skladu s prvim odstavkom 114. člena ZDavP-2 od davčnega zavezanca zahteva predložitev ustreznega instrumenta zavarovanja ali pa zavezancu za davek omeji ali prepove razpolaganje z določenim premoženjem (začasni sklep za zavarovanje iz 119. člena ZDavP-2).

²¹⁵ Z dne 27. 5. 2013.

²¹⁶ Dolg je bil poravnal 30. 4. 2013.

²¹⁷ Davčni dolg na podlagi inšpekcijske odločbe z dne 4. 1. 2013 je zapadel v plačilo 12. 3. 2013, s postopkom izvršbe pa je davčna uprava pričela v devetih dneh od njene izvršljivosti.

²¹⁸ Odločba o inšpekcijskem nadzoru z dne 4. 1. 2013.

Rubež premičnin je bil izveden 4. 4. 2013, to je 42 dni od izdaje sklepa, kljub temu da je bilo v nalogu za izvedbo aktivnosti določeno, da se rubež izvede takoj. Na dan vročitve sklepa in izvedbe rubeža je iz davčne evidence davčnega zavezanca razviden dolg v znesku 972.447 evrov, vendar pa evidenca še ni vsebovala vseh knjižb že izvedenih pobotov. Ker je davčni dolžnik v obdobju od izdaje sklepa o davčni izvršbi na premičnine do njegove vročitve dolg poravnal²¹⁹, je v skladu s tretjim odstavkom 79. člena ZDavP-2 zahteval povrnitev stroškov odvetniške pisarne v znesku 2.862 evrov.

Davčni izterjevalec mora v primeru, da se sklep o davčni izvršbi na premičnine vroči po izdaji sklepa, preveriti stanje dolga na dan vročitve sklepa in če je stanje dolga drugačno od tistega, za katerega je bil izdan sklep, sklep odpraviti in izdati novega. V obravnavanem primeru je davčni izterjevalec pred vročitvijo sklepa stanje zapadlega dolga dolžnika preveril in ugotovil, da je stanje drugačno, kot je navedeno v sklepu, kar je zabeležil na rubežnem in cenilnem zapisniku, vendar sklepa ni odpravil in je tako dolžniku vročil napačen sklep. Davčni izterjevalec je s tem davčni upravi povzročil stroške povrnitve stroškov pritožbe davčnega zavezanca, ki pa bi nastali tudi, če bi navedeni sklep odpravil in predlagal izdajo novega sklepa o davčni izvršbi na premičnine, ker konto kartica zavezanca ni izkazovala pravega stanja.

Pojasnilo Davčnega urada Ljubljana

Podatki se iz knjigovodske evidence v evidenco izvršbe ne prenašajo sproti, temveč z določenimi zamiki. V večini primerov gre za dnevni zamik. V obravnavanem primeru je bilo v oktobru 2013 izvedeno kar nekaj popravkov zapiranj obveznosti z navedenimi poboti, zaradi česar iz evidence izvršbe ni mogoče ugotoviti, kakaj v njej ni bil izkazan dolg v pravem znesku.

Menimo, da je Davčni urad Ljubljana glede na podatke o višini dolga, s katerimi je razpolagal, uporabil način zavarovanja, ki ni sorazmeren z višino dolga. Davčni urad Ljubljana je v okviru izvajanja inšpekcijskega davčnega nadzora ugotovil, da bo pričakovana davčna obveznost po izvedenem nadzoru presejala vrednost 50.000 evrov, zato je v skladu z drugim odstavkom 111. člena ZDavP-2 izpolnitev davčne obveznosti po izdaji odločbe zavaroval²²⁰ s prepovedjo razpolaganja z denarnimi sredstvi na računih pri bankah. Po našem mnenju bi bilo ustrežnejše, če bi davčni organ pričakovano davčno obveznost v skladu z drugim odstavkom 114. člena ZDavP-2 zavaroval z vknjižbo zastavne pravice na nepremičninah zavezanca²²¹.

Pojasnilo Davčnega urada Ljubljana

O vrsti začasnega sklepa presoja, glede na okoliščine primera, inšpektor samostojno in se vedno odloči tako, da gre za ustrezno zavarovanje.

²¹⁹ S sklepom z dne 11. 4. 2013 so bila vsa dejanja izvršbe odpravljena, ker je bil davčni dolg poplačan, in sicer 1. 3. 2013 v znesku 1.600.000 evrov (pobot med partnerji), 25. 3. 2013 v znesku 1.848.636 evrov (pobot med partnerji), 12. 3. 2013 v znesku 60.645 evrov in 3. 4. 2013 v znesku 259.016 evrov.

²²⁰ Začasni sklep za zavarovanje izpolnitve obveznosti z dne 7. 1. 2013.

²²¹ Iz podatkov iz revidiranega letnega poročila družbe za poslovno leto 2012 je razvidno, da je družba na dan 31. 12. 2012 v svojih poslovnih knjigah izkazovala zemljišča in zgradbe v skupni vrednosti 8.185.035 evrov, medtem ko je stanje na računu na dan 31. 12. 2012 znašalo 65.416 evrov.

2.5.8.e Davčni urad Kranj je davčnemu dolžniku (DT) [REDACTED] (DT) 7. 3. 2011 izdal sklep o davčni izvršbi na premičnine v znesku 5.293 evrov. Opravljen je bil tako imenovani nični rubež²²². Zoper družbo je bil 9. 5. 2011 uveden stečajni postopek in s tem je bil postopek davčne izvršbe zaključen. Davčni urad Kranj je terjatve prijavil v stečajno maso in 42 dni po začetku stečajnega postopka nad dolžnikom uvedel naknadni nadzor obračuna davka od dohodkov pravnih oseb in pri tem ugotovil, da je družba (DT) [REDACTED] (DT) fizičnima osebama (DT) [REDACTED] (DT) in (DT) [REDACTED] (DT) na podlagi sklenjenih pogodb odobrila kratkoročna posojila, in sicer fizični osebi (DT) [REDACTED] (DT), ki je direktor in ustanovitelj družbe (DT) [REDACTED] (DT), v znesku 113.000 evrov in fizični osebi (DT) [REDACTED] (DT) v znesku 110.000 evrov. Posojilojemalca sta posojila v skladu s pogodbo odplačala tako, da sta poravnala obveznosti družbe (DT) [REDACTED] (DT), ki jih je imela do tuje družbe, za katero pa je bilo v okviru pregleda²²³ na podlagi 129. člena ZDavP-2 ugotovljeno, da ni registrirana oziroma da gre za fiktivno družbo. Davčni urad Kranj je odločbo o dodatno odmerjenih terjativah v postopku naknadne kontrole stečajni upraviteljici vročil šele 19. 1. 2012, zadnji rok za prijavo terjatev na sodišču pa je potekel 9. 8. 2011. Stečajna upraviteljica navedenih dodatnih terjatev ni upoštevala, saj je že izdala predlog za zaključek stečaja. Davčni urad Kranj je v odločbi navedel, da posojila, dana fizičnima osebama, niso bila vrnjena, temveč so jima bila denarna sredstva dana na razpolago ter predstavljajo druge dohodke fizičnih oseb, ki v skladu s prvim odstavkom 108. člena Zakona o dohodnini²²⁴ predstavljajo davčno osnovo, od katere se v skladu s prvim odstavkom 131. člena Zakona o dohodnini izračuna in plača akontacija dohodnine po stopnji 25 odstotkov. Davčni organ je tako ugotovil, da je zavezanec za davek zgolj opustil obvezno prijavo izplačanega dohodka in se izognil plačilu davka ter družbi, ki je že bila v stečajnem postopku, naložil plačilo dodatne obveznosti v znesku 35.213 evrov. Menimo, da bi Davčni urad Kranj v tem primeru lahko v skladu z 8. členom Zakona o gospodarskih družbah²²⁵ (v nadaljevanju: ZGD-1) uveljavljal institut spregleda pravne osebnosti ter znesek navideznega posojila terjal od direktorja in lastnika podjetja, z izterjanim zneski pa bi tako lahko povečali stečajno maso.

Pri tem primeru se postavlja vprašanje smotrnosti uvedbe takšnega nadzora po začetku stečajnega postopka nad dolžnikom, saj je bil čas za prijavo terjatev v stečajnem postopku zelo kratek²²⁶, postopek pa je bil povezan z dodatnimi stroški, ki so bremenili državni proračun.

2.5.8.f Davčni urad Murska Sobota je davčnemu dolžniku (DT) [REDACTED] (DT) 13. 2. 2012 izdal sklep o davčni izvršbi na premičnine za dolg v znesku 89.046 evrov. Sklep je bil izdan 202 dneva po zaprtju transakcijskega računa oziroma 441 dni od zadnje izvršbe večjega dela davčnega dolga²²⁷. Davčni dolg je v pretežni meri nastal v letu 2006, ko je davčni zavezanec predložil obračun DDV po obračunu za april 2006. Zoper davčnega dolžnika je bil (DT) [REDACTED] (DT) uveden

²²² Nični rubež po opredelitvi finančne uprave predstavlja rubež, ki je neuspešen.

²²³ Pregled je bil uveden 20. 6. 2011, ko je bil zavezancu poslan poziv za predložitev dokumentacije.

²²⁴ Uradni list RS, št. 3/11-UPB7, 103/10, 105/11, 24/12, 30/12, 75/12, 94/12, 102/12.

²²⁵ Uradni list RS, št. 65/09-UPB3, 33/11, 91/11, 32/12, 57/12, 82/13.

²²⁶ 50 dni oziroma 37 delovnih dni.

²²⁷ Dolg v znesku (DT) [REDACTED] (DT), ki skupaj z obrestmi v znesku (DT) [REDACTED] (DT), obračunanimi do 30. 9. 2011, predstavlja 46,8-odstotni delež celotnega dolga po stanju na dan 13. 2. 2013.

stečajni postopek. Po prijavi terjatev je državno pravobranilstvo upnike pozvalo²²⁸ k prevzemu premoženja, ki ga ni bilo mogoče unovčiti. Vrednost premoženja po podatkih knjigovodstva davčnega dolžnika znaša 20.623 evrov, stečajna upraviteljica pa je te premoženje ocenila²²⁹ v vrednosti 6.000 evrov. Davčni urad Murska Sobota se je 19. 3. 2013 odpovedal prevzemu premoženja, ki ga ni bilo mogoče unovčiti. Stečajni postopek se je zaključil 2. 9. 2013.

Pojasnilo Davčnega urada Murska Sobota

Stečajna upraviteljica je izvedla postopek prodaje zalog, ki ni bil uspešen. Vsem večjim subjektom, ki se ukvarjajo z enako ali podobno dejavnostjo kot dolžnik, je stečajna upraviteljica poslala javno vabilo, s katerim je potencialne kupce povabila k ogledu in podajanju ponudbe za zaloge dolžnika. Zaradi nesprejemljivosti prispelih ponudb se je stečajna upraviteljica odločila, da zaloge ponudi upnikom. Prispеле ponudbe pa niso bile sprejemljive. Za prevzem se je odločil zgolj en upnik. Davčni urad Murska Sobota je ocenil, da navedenih zalog tudi ne more prodati niti s komisijско pogodbo niti z neposredno pogodbo, zato se je odločil, da zalog ne sprejme.

Ocena Davčnega urada Murska Sobota, da bi stroški prevzema presegli prejeto kupnino, iz dokumentacije ni razvidna.

Davčni urad Murska Sobota v stečajno maso ni prijavil vseh terjatev do dolžnika, in sicer terjatve iz DDV po obračunu za marec 2012 v znesku 85 evrov. To terjatev, katere zapadlost za plačilo je bila 30. 4. 2012, je Davčni urad Murska Sobota na kartico zavezanca evidentiral šele 14. 6. 2012, to je dan po prijavi terjatev v stečajno maso. Kljub temu da rok za prijavo terjatev v stečajno maso še ni potekel (rok za prijavo terjatev je bil 2. 7. 2012), Davčni urad Murska Sobota te terjatve v stečajno maso ni prijavil.

Pojasnilo Davčnega urada Murska Sobota

Davčni zavezanec (stečajni upravitelj) je obračun DDV za marec 2012 predložil šele po prejetem pozivu davčne uprave, in sicer 14. 6. 2014.

2.5.8.g Davčni urad Ljubljana je davčnemu dolžniku (DT) [redacted] (DT) 11. 11. 2010 izdal dva sklepa o davčni izvršbi, in sicer na denarna sredstva in na premoženje za davčni dolg v znesku 1.913.394 evrov. Davčni dolg dolžnika²³⁰ izhaja iz inšpekcijske odločbe, izdane 27. 8. 1996. Odločba je v skladu z 231. členom Zakona o splošnem upravnem postopku²³¹ postala izvršljiva 23. 6. 2003²³². Zoper odločbo je davčni zavezanec 23. 7. 2003 vložil tožbo v upravnem sporu, 25. 8. 2003 pa je pri pristojnem davčnem uradu vložil predlog za odložitev izvršitve izpodbijane odločbe na podlagi 30. člena Zakona o upravnem sporu²³³ in zahtevo za odpis davka zaradi zastaranja pravice do odmere. Izvršitev odločbe je bila z odločbo pristojnega davčnega organa z dne 25. 9. 2003

²²⁸ Dne 14. 3. 2013.

²²⁹ Stečajni upravitelj lahko v skladu s 346. členom ZFPPIPP oceni vrednost premoženja.

²³⁰ Davčni dolg je na podlagi odločbe inšpekcijskega nadzora z dne 27. 8. 1996, ki je postala izvršljiva 23. 6. 2003, znašal 278.024.541 tolarjev (1.160.176 evrov).

²³¹ Uradni list SFRJ, št. 47/86-UPB2.

²³² Zoper inšpekcijsko odločbo je davčni zavezanec vložil pritožbo, o kateri pa je Ministrstvo za finance kot organ odločanja v upravnem postopku na drugi stopnji odločilo šele 30. 5. 2003.

²³³ Uradni list RS, št. 50/97 (65/97-popr.), 70/00.

zaradi vloženega sodnega varstva odložena do njene pravnomočnosti²³⁴, zahteva za odpis dolga zaradi zastaranja pravice do odmere pa je bila z odločbo davčnega urada z dne 15. 10. 2003 zavrnjena. Davčni zavezanec se je zoper to odločbo pritožil na drugostopenjski organ, ki je pritožbo zavrnil. Davčni zavezanec je vložil tožbo na Upravno sodišče Republike Slovenije (v nadaljevanju: upravno sodišče), ki je 7. 6. 2006 izdalo sodbo, s katero je tožbi delno ugodilo (glede obračunavanja zamudnih obresti). Zoper sodbo je davčni zavezanec vložil zahtevo za revizijo, ki pa jo je vrhovno sodišče s sodbo z dne 17. 3. 2010 zavrnilo. Davčni urad Ljubljana je tako šele 239 dni po izdaji sodbe vrhovnega sodišča izdal sklepa o davčni izvršbi, na katera je davčni dolžnik ponovno vložil pritožbo, ki pa ji davčna uprava (pritožbeni organ na prvi stopnji) ni ugodila. O pritožbi je nato odločal pritožbeni organ na drugi stopnji in z odločbo v obeh primerih²³⁵ ugodil pritožniku, in sicer je odločil, da se sklepa o davčni izvršbi odpravita in zadevi vrneta prvostopenjskemu organu v ponovni postopek in odločanje. Davčni urad Ljubljana je tako 21. 6. 2011 izdal sklep o davčni izvršbi na denarna sredstva, 8. 11. 2011 pa sklep o davčni izvršbi na premičnine, na katera se je dolžnik ponovno pritožil, vendar je drugostopenjski organ odločil, da se pritožba zavrne²³⁶. Dolžnik je zoper oba sklepa organa za pritožbe na prvi stopnji vložil tožbo na upravno sodišče, ki pa je v obeh primerih sklepa prvostopenjskega organa odpravilo in zadevo vrnilo prvostopenjskemu organu v ponovni postopek. Upravno sodišče je ugotovilo²³⁷, da Davčni urad Ljubljana pri odločanju o ugovoru zastaranja davčne obveznosti, ki se terja z izpodbijanim sklepom, ni pravilno uporabilo določbe ZDavP-2, saj ta ne omogoča zadržanja teka zastaralnega roka za primer odloga obveznosti niti ne napotuje na druge predpise, zato po mnenju upravnega sodišča zastaralni rok pravice do izterjave davčne obveznosti teče tudi v obdobju, ko je izvrševanje odločbe odloženo. Zaradi takšne odločitve upravnega sodišča je pravica do izterjave v skladu s 125. členom ZDavP-2 zastarala (relativno zastaranje).

Pojasnilo Davčnega urada Ljubljana

Sektor za davčno izvršbo in register je za tega zavezanca od Sektorja za odmero in kontrolo prejel potrditev bremenitev 10. 11. 2010 in nato 11. 11. 2010 izdal sklep o davčni izvršbi. Med navedenima sektorjema je pred tem ves čas potekala komunikacija tako prek elektronske pošte kot tudi telefonsko glede preverjanja pravilnosti bremenitev. Ker je Sektor za odmero in kontrolo obvestil Sektor za davčno izvršbo in register, da je treba urediti knjigovodsko stanje zavezanca, Sektor za davčno izvršbo in register sklepa o davčni izvršbi zaradi morebitne nove pritožbe ni izdal, dokler Sektor za odmero in kontrolo ni potrdil bremenitev.

Na podlagi sodbe upravnega sodišča je Davčni urad Ljubljana 20. 2. 2013 izdal sklepa, ki določata, da se postopek davčne izvršbe za davčni dolg od davka od dohodkov pravnih oseb po inšpekcijski odločbi z dne 27. 8. 1996 zaradi zastaranja ne uvede, 20. 3. 2013 pa je izdal odločbo o zastaranju in odpisu obveznosti.

Zaradi ustavitve postopka davčne izvršbe zaradi zastaranja pravice do izterjave davčne obveznosti je davčni zavezanec 29. 11. 2013 pred Okrožnim sodiščem v Ljubljani zoper Ministrstvo za finance vložil

²³⁴ Odločba je na podlag odločitve sodišča postala pravnomočna 17. 3. 2010, ko je Vrhovno sodišče Republike Slovenije (v nadaljevanju: vrhovno sodišče) izdalo sodbo št. X Ips 417/2006.

²³⁵ Odločbi z dne 21. 4. 2011 in 14. 9. 2011.

²³⁶ Odločbi z dne 8. 5. 2012.

²³⁷ Sodbi št. I U 777/2012-12 z dne 4. 12. 2012 in št. I U 920/2012-92 z dne 13. 11. 2012.

tožbo, s katero je zahteval povrnitev škode v skupnem znesku 6.428.500 evrov ter povrnitev pravnih stroškov skupaj z zamudnimi obrestmi.

Davčnemu zavezancu je bila 5. 6. 2013 z odločbo priznana pravica do vračila odtegnjenih denarnih sredstev ter pripadajočih zamudnih obresti od dneva plačila neupravičeno odtegnjenih denarnih sredstev do vračila v znesku 10.516 evrov (od tega v znesku 4.347 evrov za pobot tekočih obveznosti).

2.5.8.h Davčni urad Koper je davčnemu dolžniku (DT) [redacted] (DT) konec leta 2012 izdal dva sklepa o davčni izvršbi, in sicer na denarna sredstva²³⁸ v znesku 19.219 evrov in na premičnine²³⁹ v znesku 19.593 evrov. Postopek rubeža ni bil opravljen, saj se je dolg med postopkom s poboti zmanjšal in je tako ostalo odprto zgolj vprašanje glede stroškov izvršbe na dolžnikove premičnine. V letu 2013 pa so bili izdani trije sklepi o davčni izvršbi na denarna sredstva, in sicer 7. 3. 2013 v znesku 373.148 evrov²⁴⁰ (34 dni od zapadlosti dolga), 25. 4. 2013 v znesku 60.949 evrov (14 dni od zapadlosti dolga) in 6. 9. 2013 v znesku 392.686 evrov (128 dni od zapadlosti dolga). Za ta dolg Davčni urad Koper do uvedbe stečajnega postopka nad dolžnikom, ki ga je 26. 8. 2013 predlagal državnemu pravobranilstvu, pristojno okrožno sodišče pa ga je potrdilo 21. 11. 2013, ni izdal sklepa o davčni izvršbi na premično premoženje oziroma sklepa o davčni izvršbi na katero drugo možno sredstvo izvršbe²⁴¹. Davčni dolžnik je v bilanci stanja na dan 31. 12. 2012 do svojega lastnika družbe (DT) [redacted] (DT) izkazoval terjatev v znesku 630.542 evrov in obveznost od kredita v znesku 265.706 evrov. Davčni urad Koper dolžnikovih terjatev ni preverjal in se tudi ni odločil za rubež dolžnikovih terjatev.

Ugotovili smo, da je Davčni urad Koper na dan priprave predloga za uvedbo stečajnega postopka nad dolžnikom (26. 8. 2013) v svojih evidencah izkazoval zapadle terjatve v znesku 477.686 evrov, medtem ko je na dan uvedbe stečajnega postopka (21. 11. 2013) prijavil terjatve v znesku 357.410 evrov, kar kaže na neurejenost knjigovodskih evidenc v okviru novega informacijskega sistema, ki bi v letu 2013 že moral zagotavljati točno in sprotno evidentiranje poslovnih dogodkov.

Pojasnilo finančne uprave

Predlog stečaja vsebuje dolg, ki ga zavezanec izkazuje na dan izdelave predloga, saj s tem finančna uprava dokazuje domnevo insolventnosti. Seznam izvršilnih naslovov, ki je podlaga za prijavo terjatev v stečaj, pa je stanje dolga ob začetku stečaja oziroma stanje dolga, ki se prijavlja v stečaj. Pred pripravo seznama terjatev, ki bodo prijavljene v stečaj, je treba urediti knjigovodsko stanje, kar pomeni upoštevati morebitne popravke obračunov, plačila, pobote iz zahtevkov za vračilo in podobno.

Davčni urad Koper je pri davčnem dolžniku pred uvedbo stečajnega postopka uvedel davčni inšpekcijski nadzor. Na podlagi ugotovitev inšpekcijskega nadzora je pred uvedbo stečajnega postopka obstajala

²³⁸ Z dne 2. 10. 2012.

²³⁹ Z dne 26. 11. 2012.

²⁴⁰ Terjani dolg ne vključuje dolga iz stroškov izvršbe, ki so zapadli 11. 1. 2013.

²⁴¹ Iz evidence GURS je razvidno, da je po stanju na dan 20. 11. 2012 dolžnik imel v posesti šest parcel.

verjetnost, da davčnemu zavezancu ne bo priznan odbitek vstopnega DDV po obračunu (za avgust 2013) v znesku 38.668 evrov. Davčni urad Koper te terjatve ni prijavil v stečajno maso²⁴².

Pojasnilo Davčnega urada Koper

Odločba je bila stečajnemu upravitelju dolžnika vročena šele 18. 8. 2014, ker je bila pred tem napačno vročena zavezancu za davek družbi (DT) [redacted] (DT). Terjatev po omenjeni odločbi ni bila prijavljena v stečajno maso, ker še ni potekel rok za pritožbo. Navedeno terjatev stečajni upravitelj priznava, zato je ni treba prijaviti v stečajno maso. Če bo AJPEES objavila dopolnjen seznam terjatev, bo finančna uprava prijavila tudi to terjatev.

Med izvajanjem revizije dokazila o priznavanju terjatve v znesku 38.668 evrov od Davčnega urada Koper nismo prejeli.

2.5.8.i Davčni urad Ljubljana je 20. 4. 2009 davčnemu dolžniku (DT) [redacted] (DT) izdal sklep o davčni izvršbi na premoženju za davčni dolg v znesku 284.032 evrov. Davčni izterjevalec²⁴³ je rubež na sedežu družbe poskušal izvesti 30. 6. 2009, vendar neuspešno, saj ni bilo odgovorne osebe. Rubež je bil nato v odsotnosti odgovorne osebe izveden šele 22. 7. 2009, to je 93 dni od izdaje sklepa.

Pojasnilo Davčnega urada Ljubljana

Izterjevalec obišče pravno osebo običajno najprej na sedežu podjetja. Če firma na tem naslovu ne posluje, se preverijo še morebitne poslovne enote. Če se izkaže, da firma poslovnih prostorov nima oziroma ima na sedežu podjetja zgolj poštni nabiralnik, se poskuša vzpostaviti kontakt neposredno z zastopnikom. Običajno se ga obišče na prijavljenem naslovu, teh je lahko več. Če je nedosegljiv, kar se v problematičnih zadevah pogosto dogaja, se mu pošlje vabilo. Če se ne odzove, pooblaščen uradna oseba lahko odredi prisilno privedbo zastopnika ali pa se izvede rubež v njegovi odsotnosti. Zaradi tega lahko postopek vročanja in izvedbe rubeža traja tudi več tednov. Če je v postopku potrebno vročanje še prek oglasne deske ali pride do opravičenega izostanka zastopnika, se ti roki temu primerno podaljšajo.

V tem primeru je izterjevalec spis dolžnika prevzel 5. 5. 2009, kar je razvidno iz delovnega naloga. Sklep se je pripravil s postopkom administrativne izterjave, nato pa se je spis dopolnil s prilogami in predal vodji referata, ki je z delovnim nalogom spis predal izterjevalcu. Razlogi, zakaj izterjevalec ni prej obiskal zavezanca, so v količini prejetih spisov. Izterjevalec je samo v aprilu 2009 prejel 21 novih spisov, kar poleg drugih delovnih nalog zahteva določen čas za obravnavo posamezne zadeve.

Davčni urad Ljubljana je 11. 9. 2009 podal predlog za izbris družbe iz sodnega registra brez likvidacije, ki pa ga je sodišče zaradi pomanjkljive dokumentacije zavrnilo²⁴⁴. Davčni urad Ljubljana je 23. 6. 2010, to je po 429 dneh, ponovno izdal sklep o davčni izvršbi na premoženju v znesku 1.013.116 evrov²⁴⁵. Davčni

²⁴² Dopis inšpektorice z dne 6. 2. 2014.

²⁴³ Davčnemu izterjevalcu je bil primer dodeljen 5. 5. 2009, to je 15 dni po izdaji sklepa o davčni izvršbi.

²⁴⁴ Pristojno okrožno sodišče je v obvestilu o domnevnem izbrisnem razlogu (št. III 2009/26057 z dne 7. 10. 2009) navedlo, da davčna uprava ni predložila nobenega dokaza, da je družba na naslovu, ki je vpisan v sodnem registru, neznana.

²⁴⁵ Od tega se zapadli davčni dolg v znesku 680.688 evrov nanaša na zapadle mesečne akontacije davka od dohodkov pravnih oseb, zapadlo obveznost plačila davka od dohodkov pravnih oseb po obračunu za leto 2008 in obračunane zamudne obresti.

urad Ljubljana je davčnega dolžnika ponovno povabil, da se oglasi pri njem, ker pa se dolžnik na uradno vabilo ni odzival, je Davčni urad Ljubljana 13. 10. 2010 ponovno izvedel ogled poslovnih prostorov, kjer je bilo ugotovljeno, da se družba ne nahaja na navedenem naslovu²⁴⁶ ter da nima premoženja in nepremičnega premoženja. Iz razpoložljivih podatkov AJPES je razvidno, da ima družba zaprt transakcijski račun pri banki. Davčni urad Ljubljana je 13. 10. 2010 ponovno obvestil Okrožno sodišče v Ljubljani, da obstajajo izbrisni razlogi zoper dolžnika. Družba je bila iz sodnega registra izbrisana 17. 3. 2011.

Ugotovili smo zelo počasno odzivanje Davčnega urada Ljubljana na ugotovljeno stanje (neposlovanje družbe), saj je od izdaje sklepa o davčni izvršbi na premoženje pa do obvestila pristojnega okrožnega sodišča o izbrisnih razlogih, ki so bili podkrepili z ustreznimi dokazili, preteklo kar 541 dni. Čeprav je tako dolg rok v veliki meri posledica neodzivnosti oziroma nedosegljivosti odgovorne osebe, kljub temu menimo, da bi Davčni urad Ljubljana lahko bistveno hitreje ugotovil in dokazal nastanek izbrisnih razlogov.

Davčni urad Ljubljana je družbeniku izbrisane družbe brez likvidacije, družbi (DT) [redacted] (DT), 20. 4. 2011 izdal odločbo, na podlagi katere mora zavezanec (DT) [redacted] (DT) poravnati zapadlo obveznost izbrisane družbe (DT) [redacted] (DT) v znesku 1.282.234 evrov, ter 14. 2. 2013, to je 22 mesecev po izdaji odločbe o solidarni odgovornosti družbenika, slovaškemu pristojnim organom posredoval mednarodno zaprosilo za izterjavo. Davčni urad Ljubljana do konca leta 2013 od solidarno odgovornega družbenika (DT) [redacted] (DT) ni izterjal dolga.

Pojasnilo Davčnega urada Ljubljana

Slovaški pristojni organ je Davčnemu uradu Ljubljana posredoval informacijo, da dolga davčnega dolžnika ni mogoče izterjati, zato je Davčni urad Ljubljana 24. 2. 2014 pristojni slovaški organ obvestil, da se postopek izterjave ustavi. Davčni urad Ljubljana bo davčnega dolžnika spremljal ter ob ugotovitvi novih dejstev s postopkom izvršbe nadaljeval, saj pogoji za ustavitev davčne izvršbe še niso izpolnjeni.

Obdobje 22 mesecev od izdaje odločbe o solidarno odgovornem družbeniku do poizvedbe o možnosti izvršbe je bistveno predolgo. Z odlaganjem postopka izvršbe se tveganje, da dolžnik prenese svoje premoženje na druge fizične osebe, povečuje, s tem pa se možnost izterjave bistveno zmanjšuje.

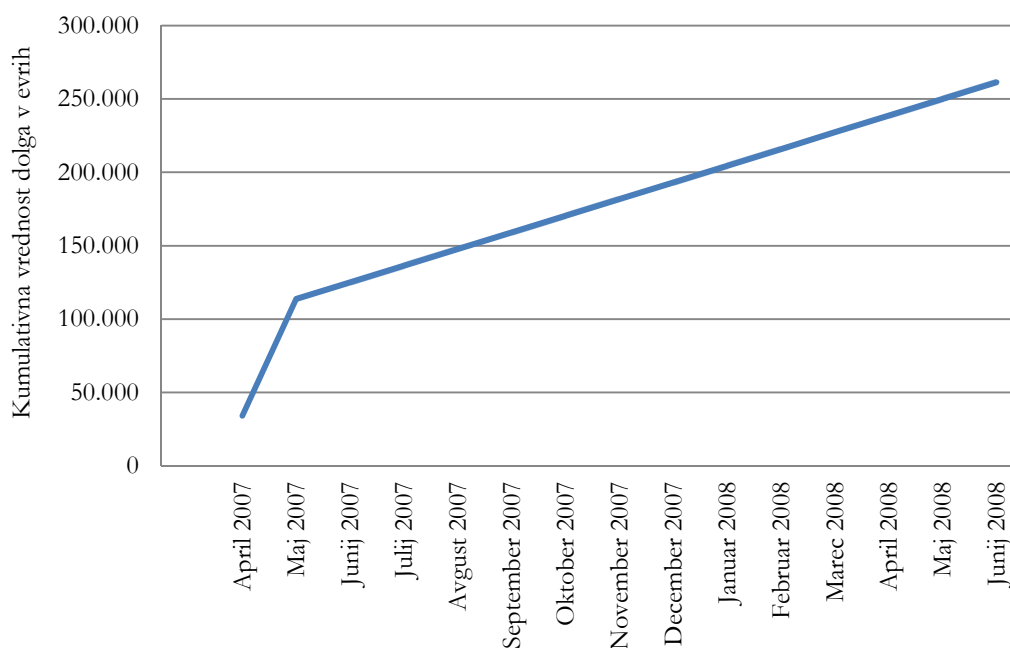
Pojasnilo finančne uprave in Davčnega urada Ljubljana

Delo na področju izterjave družbenikov izbrisanih družb kot tudi mednarodne izterjave poteka ročno, poleg tega je postopke izterjave zoper družbenike in mednarodne izterjave vodila le ena oseba. Ker je bilo na področju davčne izvršbe na Davčnem uradu Ljubljana premalo zaposlenih, število izbrisanih družb pa veliko, je skušal Davčni urad Ljubljana postopke uvesti v enem letu, kot je to določal zakon.

2.5.8.j Davčni urad Ljubljana je 8. 7. 2008 davčnemu dolžniku (DT) [redacted] (DT) [redacted] (DT) izdal sklep o davčni izvršbi na premoženje za dolg v znesku 283.572 evrov. Dolg davčnega dolžnika je naraščal po dinamiki, ki je prikazana na sliki 28.

²⁴⁶ Uradni zaznamek z dne 13. 10. 2010.

Slika 28: Dinamika naraščanja dolga davčnega dolžnika družbe (DT) ██████████ (DT)



Vir: podatki finančne uprave.

Davčni urad Ljubljana se kljub naraščanju dolga ni odločil za izvršbo na denarna sredstva pri banki.

Davčni urad Ljubljana je aktivnemu družbeniku v letu 2008 poslal tri vabila in v letu 2009 eno vabilo za zglasitev na Davčnem uradu Ljubljana oziroma Davčnem uradu Koper v zvezi z uvedbo postopka prisilne izterjave iz premoženja za neporavnane davčne obveznosti družbe (DT) ██████████ (DT). Davčni urad Ljubljana je 4. 2. 2009 davčnemu dolžniku posredoval tudi zahtevek za izpis podatkov iz evidenc podatkov ter poziv za predložitev seznama premoženja. Davčni dolžnik se na vabila ni odzival, prav tako ni predložil seznama premoženja, za kar bi ga Davčni urad Ljubljana v skladu s 397. členom ZDavP-2 v povezavi s tretjim odstavkom 147. člena ZDavP-2²⁴⁷ moral kaznovati z globo 200 evrov, vendar tega ni storil.

Davčni urad Ljubljana je 20. 2. 2009 Okrožno sodišče v Ljubljani obvestil, da obstajajo okoliščine za izbris družbe iz sodnega registra brez likvidacije na podlagi 2. točke drugega odstavka 427. člena ZFPPIPP (ker na naslovu, vpisanem v sodni register, ne sprejema uradnih poštnih pošiljk oziroma je na tem naslovu neznana).

Davčni urad Ljubljana je na naslovu sedeža davčnega dolžnika 24. 4. 2009 izvedel rubež. Iz rubežnega zapisnika je razvidno, da dolžnik ne razpolaga s premoženjem. Družba je bila iz sodnega registra s sklepom pristojnega okrožnega sodišča izbrisana šele 18. 12. 2009, kar je več kot 300 dni od podanega obvestila pristojnega davčnega organa o nastanku izbrisnih razlogov.

²⁴⁷ Uradni list RS, št. 117/06, 125/08.

Davčni urad Ljubljana je 19. 5. 2010, to je 152 dni od izbrisa družbe, aktivnega družbenika (DT) █████ (DT) obvestil o njegovi odgovornosti kot aktivnega družbenika, 24. 6. 2010 pa je Davčni urad Ljubljana na oglasni deski organa objavil sporočilo o vročanju z javnim naznanilom. Aktivnemu družbeniku je 12. 10. 2010, to je 298 dni od izbrisa družbe, izdal sklep o davčni izvršbi na denarna sredstva²⁴⁸ za dolg v znesku 528.839 evrov. Sklep o davčni izvršbi na premočnine pa je Davčni urad Ljubljana aktivnemu družbeniku (DT) █████ (DT) izdal 21. 2. 2013, to je 692 dni od izdaje sklepa na denarna sredstva, in sicer za dolg, ki je v tem času narasel že na 659.364 evrov.

Od obvestila o nastanku izbrisnih razlogov zoper družbo (DT) █████ (DT) do sklepa o davčni izvršbi na premočnine je preteklo 1.462 dni²⁴⁹ oziroma skoraj 300 dni od izbrisa družbe do izvršbe na družbenikovih denarnih sredstvih pri banki.

Pojasnilo Davčnega urada Ljubljana

Davčna uprava je s postopkom izterjave pričela pozno, predvsem zaradi pomanjkanja kadrov na Davčnem uradu Ljubljana. V navedenem obdobju je postopke zoper družbenike vodila le ena oseba, število izbrisanih družb pa je bilo veliko. Davčna uprava je skušala postopke uvesti v enem letu.

Davčni urad Ljubljana je 14. 11. 2013 opravil rubež in cenitev premočnin pri dolžniku (DT) █████ (DT). Iz rubežnega in cenilnega zapisnika je razvidno, da davčni dolžnik ne razpolaga s premočnim premoženjem. Davčni urad Ljubljana v letu 2013 ni preverjal, ali dolžnik razpolaga z nepremičninami oziroma tega ni dokumentiral.

Ukrep Davčnega urada Ljubljana

Davčni urad Ljubljana je 6. 1. 2014 ugotovil, da dolžnik razpolaga z nepremičnino, katere lastništvo še ni vpisal v zemljiško knjigo. Zato je pridobil kupoprodajno pogodbo, iz katere je razvidno lastništvo nad nepremičnino v vrednosti 135.000 evrov, in 6. 1. 2014 državnemu pravobranilstvu podal predlog za zavarovanje davčnega dolga z vknjižbo zastavne pravice na nepremičninah. Davčni urad Ljubljana je v predlogu podal predlog za zavarovanje dela dolga v znesku 1.283 evrov. Pristojno okrajno sodišče je sklep o zavarovanju dolga izdalo 10. 2. 2014. Rubež je bil razpisan za 9. 5. 2014.

Davčni urad Ljubljana je v letu 2014 podal predlog za zavarovanje le dela dolga, čeprav je dolg, ki ga je Davčni urad Ljubljana pred tem terjal na podlagi izdanega sklepa o davčni izvršbi na premočnine, znašal 659.364 evrov.

²⁴⁸ Davčna uprava je s sklepom prekinila postopek davčne izvršbe na denarna sredstva, in sicer do odločitve Ustavnega sodišča Republike Slovenije (v nadaljevanju: ustavno sodišče) o odpustu obveznosti oziroma do izteka šestmesečnega roka za vložitev predloga za odpust (do 17. 5. 2012). Ustavno sodišče je z določbo št. U-I-307/22-21 odločilo, da se od 19. 5. 2012 vsi postopki (postopek davčne izvršbe, postopek odmere, postopek nadzora in postopek inšpekcijskega nadzora), začeti pred uveljavitvijo Zakona o postopkih za uveljavitev ali opustitev odgovornosti družbenikov za obveznosti izbrisanih družb (Uradni list RS, št. 87/11), lahko nadaljujejo. Davčna uprava je davčnega dolžnika (aktivnega družbenika) o tem in o nadaljevanju rubeža na denarna sredstva po že izdanem sklepu o davčni izvršbi na denarna sredstva obvestila 18. 6. 2012.

²⁴⁹ Obdobje od 20. 2. 2009 do 21. 2. 2013.

Pojasnilo finančne uprave

Izbrisi pravnih oseb so se spremljali ročno, to je z vpogledi v register objav, ki se nabajajo na spletni strani AJPES. V pogled je zelo zapleten in ni mogoče enostavno pridobivati podatkov, prav tako je treba dnevno spremljati spremembe. Objave se nanašajo na vsa sodišča v Republiki Sloveniji, kar pomeni, da je treba odpirati vsak dokument posebej, da bi ugotovili spremembo. Po ugotovitvi izbrisa je treba ugotoviti tudi odgovornost družbenika, za kar je potreben poseben ugotovitveni postopek. Temu sledi izterjava obveznosti. Ker se dolg pri tem ni preknjiževal na solidarno odgovornega družbenika, je bilo treba celoten postopek voditi in spremljati ročno. Ob velikem številu dolžnikov, katerih dolg je treba pokrivati z ukrepi izvršbe in pri katerih je ta potencialno izterljiv, je izvajanje teh postopkov dodatna obremenitev, ki zahteva ugotavljanje pogojev za izterjavo, ob spremljanju knjigovodskega stanja v več različnih evidencah kakor tudi zunanjih evidencah. Postopki so se začeli še v prejšnjih evidencah, nadaljevanje postopka izvršbe pa se je izvajalo že v novem, informacijsko podprtem sistemu.

2.5.8.k Davčni urad Ljubljana je davčnemu dolžniku (DT) [REDACTED] (DT) v letu 2013 izdal tri sklepe o davčni izvršbi na denarna sredstva, in sicer 8. 7. 2013 za zapadli davčni dolg v obdobju od 20. 3. do 11. 6. 2013 v znesku 616 evrov, 30. 8. 2013 za zapadli davčni dolg v obdobju od 11. 7. do 23. 8. 2013 v znesku 256.434 evrov in 4. 11. 2013 sklep za zapadli davčni dolg v znesku 98 evrov v obdobju od 11. 9. do 11. 10. 2013.

Davčni urad Ljubljana je 4. 10. 2013 izdal sklep o davčni izvršbi na premoženje za zapadli dolg, ki je v tem času narasel na 258.505 evrov, od tega se je dolg v znesku 250.825 evrov nanašal na odmerjeno davčno obveznost od davka od dohodkov pravnih oseb po odločbi inšpekcijskega nadzora²⁵⁰, dolg pa je Davčni urad Ljubljana zavaroval²⁵¹ s prepovedjo razpolaganja z denarnimi sredstvi na računu pri banki, kar se je kasneje izkazalo kot neuspešno. Sklep o davčni izvršbi na premoženje je bil izdan 42 dni od zapadlosti obveznosti iz odločbe inšpekcijskega nadzora. Pooblaščenca oseba je skušala sklep osebno vročiti 23. 10. 2013, to je 19 dni po izdaji sklepa. Ker sklepa ni bilo mogoče vročiti, je bilo davčnemu dolžniku 23. 10. 2013 poslano obvestilo, naj se zgloši na Davčnem uradu Ljubljana²⁵². Uradno vabilo je bilo davčnemu zavezancu ponovno posredovano 25. 10. 2013.

Ker se dolžnik ni odzval, je Davčni urad Ljubljana 7. 11. 2013 izvedel rubež na naslovu dolžnika, kjer je bil dolžniku vročen sklep in sestavljen rubežni zapisnik, iz katerega izhaja, da družba ne posluje več in nima premoženja.

Dolžnik v bilanci stanja na dan 31. 12. 2013 izkazuje zaloge v znesku 116.500 evrov, dolgoročna posojila v znesku 12.251 evrov in poslovne terjatve v znesku 51.714 evrov. Odgovorna oseba družbe se je 7. 11. 2013 zglošila na pristojnem davčnem uradu in pojasnila, da družba ne posluje več in ne razpolaga z zalogami. Davčni urad Ljubljana izterljivosti dolžnikovih terjatev, ki so po stanju na dan 31. 12. 2012 znašale 212.356 evrov, ni preverjal. Davčni izterjevalec se je pri oceni izterljivosti terjatev dolžnika zanašal zgolj na pojasnila odgovorne osebe družbe in letno poročilo – bilanco stanja.

²⁵⁰ Z dne 10. 7. 2013.

²⁵¹ Davčni urad Ljubljana je v okviru izvajanja inšpekcijskega davčnega nadzora ugotovil, da bo pričakovana davčna obveznost po izvedenem nadzoru presegala vrednost 50.000 evrov, zato je v skladu z drugim odstavkom 111. člena ZDavP-2 izpolnitev davčne obveznosti po izdaji odločbe zavaroval. Davčni urad Ljubljana je začasni sklep za zavarovanje izpolnitve obveznosti izdal 17. 4. 2013.

²⁵² Vloženo v poštni predal.

Finančna uprava je 4. 8. 2014 državnemu pravobranilstvu podala predlog za začetek stečajnega postopka nad dolžnikom.

Ukrep davčne uprave

Zoper družbo (DT) [REDACTED] (DT) in fizični osebi (DT) [REDACTED] (DT)²⁵³ in (DT) [REDACTED] (DT)²⁵⁴ je davčna uprava v letu 2011 vložila naznanilo zaradi suma storitve kaznivega dejanja davčne zatajitve v skladu z določbami 249. člena Kazenskega zakonika²⁵⁵ (v nadaljevanju: KZ-1) ter zoper navedeni fizični osebi in fizično osebo z dejavnostjo (DT) [REDACTED] (DT) vložila naznanilo zaradi suma ponareditve ali uničenja poslovnih listin, kot to določa 235. člen KZ-1.

V skladu z določbami KZ-1 so davčne zatajitve kaznivo dejanje, če znesek presega 50.000 evrov. KZ-1 v 249. členu predvideva, da gre za kaznivo dejanje davčne zatajitve, če ta prinaša veliko premoženjsko korist, kar pomeni, da presega 50.000 evrov (tretja alineja devetega odstavka 99. člena KZ-1), medtem ko je prejšnji Kazenski zakonik kot kaznivo dejanje določal preseganje večje premoženjske koristi, ki je ocenjena na vrednost nad 5.000 evrov. Premoženjske koristi pa se ne seštevajo, temveč se v skladu s KZ-1 vsaka obravnava za posamezen prekršek, kar pomeni, da tožilstvo davčnega zavezanca ne bi moglo preganjati, če bi ta več mesecev zapored utajil po 49.999 evrov davka.

2.5.8.1 Davčni urad Murska Sobota je davčnemu dolžniku (DT) [REDACTED] (DT) v letu 2013 po zaprtju transakcijskega računa pri banki izdal več sklepov o davčni izvršbi na premoženju. Ob izvedbi rubeža z dne 14. 3. 2013 je bilo ugotovljeno, da davčni dolžnik ne posluje na tem naslovu²⁵⁶. Pri davčnem dolžniku je bil uveden tudi inšpekcijski davčni nadzor. 1. 7. 2013 je bila izdana inšpekcijska odločba²⁵⁷, iz katere izhaja, da se je dolg občutno povečal. Davčni urad Murska Sobota je 24. 9. 2013 izdal nov sklep o davčni izvršbi na premoženju za dolg v znesku 479.322 evrov, ki pa ga ni bilo mogoče vročiti. Davčni urad Murska Sobota je tako na svoji oglasni deski in spletni strani davčne uprave objavil sporočilo o vročanju z javnim naznanilom. Družba (DT) [REDACTED] (DT) je na dan 31. 12. 2013 v svojem letnem poročilu izkazovala kratkoročne terjatve do kupcev v znesku 113.474 evrov. Davčni urad Murska Sobota v postopku izvršbe izterljivosti dolžnikovih terjatev ni preverjal. Davčni urad Murska Sobota bi lahko pristojno okrožno sodišče o izbrisnih razlogih obvestil takoj po izvedenem rubežu, ko je ugotovil, da družba ne posluje na navedenem naslovu.

Davčna uprava je v letu 2013 zoper pravno osebo družbo (DT) [REDACTED] (DT) in družbenika ter lastnika gospodarske družbe iz Republike Hrvaške vložila naznanilo zaradi suma storitve kaznivega dejanja davčne zatajitve (249. člen KZ-1) in ponareditve ali uničenja poslovnih listin (235. člen KZ-1).

²⁵³ Družbenik od 22. 9. 2009 do 9. 12. 2010.

²⁵⁴ Sedanji družbenik.

²⁵⁵ Uradni list RS, št. 55/08 (66/08-popr.), 39/09, 91/11.

²⁵⁶ Iz uradnega zaznamka izhaja, da družba (DT) [REDACTED] (DT) na tem naslovu nima poslovnih prostorov, odgovorna oseba družbe pa ima stalno prebivališče v Republiki Hrvaški.

²⁵⁷ Odločba je postala pravnomočna 3. 8. 2013.

Ukrep Davčnega urada Murska Sobota

Davčni urad Murska Sobota je po dodatni neuspeli izvršbi na premoženju 8. 7. 2014 pristojno okrajno sodišče obvestil o nastanku izbrisnih razlogov. Postopek izbrisa se je pričel 12. 8. 2014.

2.5.8.m Davčni urad Koper je zoper davčnega zavezanca družbo **(DT)** [REDACTED] **(DT)**, ki je svoje dolgove uspešno poravnal do maja 2013, ko je bila zavezancu izdana odločba o davčnem inšpekcijskem nadzoru²⁵⁸, v drugi polovici leta 2013 izdal kar šest sklepov o davčni izvršbi na denarna sredstva, 7. 8. 2013 pa za nastali dolg v skupnem znesku 331.122 evrov še sklep o davčni izvršbi na premoženju. Davčni urad Koper je rubež izvedel 21. 8. 2013 in zarubil opremo v skupni knjigovodski vrednosti 10.147 evrov, prav tako je izvedel 17 rubežev iztržka iz blagajn gostinskih lokalov v skupnem znesku 18.065 evrov. Davčni urad Koper v letu 2013 ni izvedel javne dražbe, na kateri bi prodal zarubljeno opremo.

Ukrep Davčnega urada Koper

Javna dražba opreme je bila izvedena 8. 9. 2014, na kateri zarubljena oprema ni bila prodana.

Davčni urad Koper je v letu 2013 izdal dva predloga za zavarovanje davčnega dolga, in sicer 29. 5. 2013²⁵⁹ ter 16. 12. 2013²⁶⁰. Davčni urad Koper predloga izvršbe na dolžnikove nepremičnine v letu 2013 ni podal.

Pojasnilo Davčnega urada Koper

Davčni urad Koper predloga za izvršbo na dolžnikove nepremičnine ni podal zaradi že izvedenih vpisov hipotek bank in drugih upnikov.

Iz dokumentacije in izpiska iz zemljiške knjige je razvidno, da je bil dolg dolžnika zavarovan z vpisom hipotek bank in drugih upnikov, ki pa niso presegle vrednosti nepremičnin.

Ukrep Davčnega urada Koper

Zaradi trajne nelikvidnosti in s tem nezmožnosti poplačila dolga je oddelek izterjave namesto izvršbe na nepremičninah komisiji za uvedbo stečajnih postopkov²⁶¹ 13. 6. 2014 podal predlog za odobritev predloga za uvedbo stečajnega postopka, ki pa ga komisija ni odobrila.

Davčni urad Koper je 10. 9. 2014 ponovno podal dva predloga zavarovanja na nepremičnem premoženju²⁶² za dolg v skupnem znesku 418.164 evrov. Pristojno okrajno sodišče je 16. 9. in 17. 9. 2014 izdalo sklep o zavarovanju z izvršilnim predlogom. Davčni urad Koper je predlog za davčno izvršbo na nepremičnine dolžnika pristojnemu okrajnemu sodišču podal 12. 9. 2014.

²⁵⁸ Z dne 22. 3. 2013.

²⁵⁹ Zastavna pravica je bila vpisana v zemljiško knjigo 12. 6. 2013.

²⁶⁰ Zastavna pravica je bila vpisana v zemljiško knjigo 9. 1. 2014.

²⁶¹ Komisija, ki je bila ustanovljena na davčni upravi, proučuje predloge za uvedbo stečajnih postopkov, preden jih pošlje državnemu pravobranilstvu.

²⁶² V znesku 262.440 evrov in v znesku 155.724 evrov.

Davčni urad Koper bi se moral o predlogu za izvršbo na nepremičnini odločiti v trenutku, ko je na podlagi izvedenega rubeža premičnin ugotovil, da javna dražba ne bo zadostovala za poplačilo dolga, ki je bil visok, ni pa presegal vrednosti nepremičnin, ki jih je dolжник imel v svoji lasti.

Pojasnilo finančne uprave

Stanje na nepremičninskem trgu je povezano s pričakovanjem, da bo davčni organ v tem postopku poplačan zgolj iz prednostnih terjatev. Po določbi 188. člena ZIZ na prvem prodajnem naroku nepremičnina ne sme biti prodana za manj kot 70 odstotkov ugotovljene vrednosti (vrednost ugotovi sodno zapriseženi cenilec), če pa ni prodana na prvem naroku, sodišče na predlog upnika razpiše drugi narok, na katerem nepremičnina ne sme biti prodana za manj kot polovico ugotovljene vrednosti. V večini primerov je prodaja na prvi javni dražbi neuspešna, na drugi javni dražbi pa se vrednost običajno zmanjša na polovično vrednost in s tem se poravnajo zgolj terjatve po 197. členu ZIZ in prvi hipotekarni upnik. V primeru odločitve davčnega organa za podajo predloga za stečaj se obranijo vse hipoteke na nepremičnini in se upnik pri oblikovanju stečajne mase in prodaji nepremičnine poplača na enake način, kot če bi podal predlog za izvršbo na nepremičnini (ali pa bi predlog za izvršbo podali drugi upniki).

2.5.8.n Zoper družbo (DT) [redacted] (DT) je bil 15. 7. 2013 uveden stečajni postopek. Družba (DT) [redacted] (DT) je tik pred uvedbo stečajnega postopka 28. 2. 2013 pripojila družbo (DT) [redacted] (DT), ki je tik pred pripojitvijo 5. 2. 2013 pripojila povezani družbi (DT) [redacted] (DT) in (DT) [redacted] (DT). Družba (DT) [redacted] (DT) v času pripojitve k družbi (DT) [redacted] (DT) ni izkazovala davčnega dolga, vendar je s pripojitvijo povezanih podjetij družbe (DT) [redacted] (DT) in družbe (DT) [redacted] (DT) prevzela davčni dolg, ki sta ga družbi izkazovali na dan pripojitve, in sicer družba (DT) [redacted] (DT) v znesku 431.403 evre in družba (DT) [redacted] (DT) v znesku 34.803 evre. Družba (DT) [redacted] (DT) tako na dan stečaja izkazuje davčni dolg v znesku 476.217 evrov. Davčni urad Ljubljana je tako v stečajno maso prijavil naslednje terjatve:

- dolg stečajnega dolžnika družbe (DT) [redacted] (DT) v znesku 10.011 evrov,
- dolg družbe (DT) [redacted] (DT) v znesku 34.803 evre,
- dolg družbe (DT) [redacted] (DT) v znesku 431.403 evre.

Davčni urad Ljubljana je 10. 10. 2013 državno pravobranilstvo obvestil o prijavi terjatev v stečajni postopek.

Lastnik družbe (DT) [redacted] (DT) je družba (DT) [redacted] (DT), katere lastnik je družba (DT) [redacted] (DT), ki se kot slamnata družba pojavlja tudi v primeru družbe (DT) [redacted] (DT), ki je predstavljena v točki 2.5.8.y tega poročila.

Zoper družbo (DT) [redacted] (DT), katere ustanovitelj je družba (DT) [redacted] (DT), je bil 8. 10. 2010 začet postopek prisilne poravnave. Pristojno okrožno sodišče je sprejelo sklep o potrditvi prisilne poravnave, na podlagi katerega se je delež poplačila upnikov določil v višini 23 odstotkov, rok za poplačilo pa tri leta od pravnomočnosti potrjene prisilne poravnave. V obdobju do izbrisa družbe zaradi pripojitve k prevzemni družbi (DT) [redacted] (DT) je davčna uprava družbi (DT) [redacted] (DT)

izdala tri sklepe o davčni izvršbi na denarna sredstva, in sicer 12. 9. 2012 v znesku 32.484 evrov (118 dni od zapadlosti najstarejšega dolga), 26. 10. 2012 v znesku 16.624 evrov (38 dni od zapadlosti najstarejšega dolga) in 20. 12. 2012 v znesku 17.011 evrov (65 dni od zapadlosti najstarejšega dolga), sklep sodišča o potrditvi prisilne poravnave v delu, ki se nanaša na dolg v znesku 57.498 evrov, pa je postal izvršljiv 3. 8. 2014. Družba (DT) [REDACTED] (DT) je v letu 2009 najela kredit v znesku 1.800.000 evrov, za katerega je Republika Slovenija v skladu z Zakonom o jamstveni shemi Republike Slovenije²⁶³ izdala jamstvo, in sicer v višini 40 odstotkov najetega kredita pri banki. Zaradi nezmožnosti odplačila kredita je banka v letu 2013 zahtevala unovčitev poroštva v znesku 521.885 evrov.

Družba (DT) [REDACTED] (DT) v obdobju od leta 2004 do leta 2008 ni bila davčni dolžnik. V obdobju od leta 2009 do leta 2012 je Davčni urad Ljubljana družbi izdal devet sklepov o davčni izvršbi na denarna sredstva. Na dan pripojitve družbe (DT) [REDACTED] (DT) družbi (DT) [REDACTED] (DT) je družba (DT) [REDACTED] (DT) izkazovala davčni dolg v znesku 22.190 evrov, in sicer od davčnih obveznosti, ki so nastale v obdobju od 10. 9. 2011. Za ta dolg je Davčni urad Ljubljana izdal dva sklepa o davčni izvršbi na denarna sredstva²⁶⁴, sklep o davčni izvršbi na premičnino²⁶⁵ ter na državno pravobranilstvo podal predlog za zavarovanje davčnega dolga z vknjižbo zastavne pravice na nepremičninah²⁶⁶. Prvi sklep o davčni izvršbi na denarna sredstva²⁶⁷ je Davčni urad Ljubljana izdal 306 dni od zapadlosti najstarejšega dolga iz seznama izvršilnih naslovov, sklep o davčni izvršbi na premično premoženje pa 207 dni od izdaje sklepa o davčni izvršbi na denarna sredstva. Davčnemu zavezancu je posredoval več vabil²⁶⁸ za zglasitev na davčnem uradu, vendar se odgovorna oseba davčnega dolžnika na davčnem uradu ni zglasila. Davčni urad Ljubljana prisilne privedbe v skladu s tretjim odstavkom 73. člena ZUP²⁶⁹ ni izvedel. Družba prav tako ni predložila seznama premoženja, ki ga je s pozivom²⁷⁰ v skladu s 147. členom ZDavP-2 zahteval Davčni urad Ljubljana, vendar zanj ni uvedel prekrškovnega postopka na podlagi 20. točke prvega odstavka 397. člena ZDavP-2²⁷¹. Iz spisa davčnega dolžnika je razvidno, da je Davčni urad Ljubljana zgolj na podlagi lastnih evidenc ugotovil, da davčni zavezanec nima premičnega premoženja (podatki AJ PES in podatki iz registra davčnih zavezancev).

²⁶³ Uradni list RS, št. 33/09, 42/09.

²⁶⁴ Z dne 3. 5. 2012 in 19. 10. 2012.

²⁶⁵ Z dne 26. 11. 2012.

²⁶⁶ Z dne 4. 2. 2013.

²⁶⁷ Z dne 3. 5. 2012.

²⁶⁸ Davčna uprava je vabila z dne 12. 12. 2012 ter 3. 1. in 14. 3. 2013 vročila odgovorni osebi davčnega dolžnika, 19. 2. 2013 pa je poslala tudi vabilo, ki pa ni bilo vročeno.

²⁶⁹ ZUP se v postopkih po ZDavP-2 uporablja po določbi tretjega odstavka 2. člena ZDavP-2 za vprašanja davčnega postopka, ki niso urejena z mednarodno pogodbo, ki obvezuje Republiko Slovenijo, z zakonom o obdavčenju, z ZDavP-2, zakonom, ki ureja finančno upravo, ali zakonom, ki ureja inšpekcijski nadzor.

²⁷⁰ Z dne 17. 1. 2013.

²⁷¹ Iz dokumentacije je razvidno, da družba ni imela aktivnega direktorja oziroma prokurista, saj je ta 5. 2. 2013 izstopil, prav tako je 26. 2. 2013 iz družbe izstopil ustanovitelj zaradi pripojitve.

Davčni urad Ljubljana je družbi (DT) ██████████ (DT) v letu 2012 izdal sklep o davčni izvršbi na denarna sredstva²⁷² v znesku 19.410 evrov in sklep o davčni izvršbi na premičnine²⁷³ v znesku 20.206 evrov. Sklep o davčni izvršbi na denarna sredstva med izvršilnimi naslovi vključuje tudi stroške sklepa o prisilni izterjavi dolga, ki je bil vročen 12. 8. 2010. Davčni urad Ljubljana tega sklepa ne hrani v arhivu. Davčni urad Ljubljana je sklep o davčni izvršbi na premičnine davčnemu dolžniku poskušal vročiti šele 136 dni po izdaji sklepa²⁷⁴, in sicer ob izvedbi rubeža, ki pa ni bil uspešen, saj družba ni poslovala na navedenem naslovu. Sklep je tako davčnemu dolžniku v skladu s 87. členom ZUP vročil 16. 2. 2013. Davčnemu dolžniku je bilo 28. 1. 2013 posredovano vabilo za zglasitev na pristojnem uradu. Ker osebna vročitev ni bila mogoča, je Davčni urad Ljubljana 28. 2. 2013 objavil sporočilo o vročanju z javnim naznanilom na oglasni deski pristojnega davčnega urada in državnem portalu e-uprava. Davčni urad Ljubljana je 21. 2. 2013 pristojnemu okrožnemu sodišču podal predlog za postopek izbrisa družbe iz sodnega registra brez likvidacije, vendar pa je sodišče zoper dolžnika 15. 7. 2013 uvedlo stečajni postopek.

2.5.8.o Davčni urad Maribor je dolžniku družbi (DT) ██████████ (DT) 10. 3. 2012 pred začetkom davčne izvršbe poslal opomin za dolg v znesku 295.844 evrov. V obdobju od 26. 6. do 11. 9. 2012 je davčna uprava dolžniku izdala šest sklepov o davčni izvršbi na denarna sredstva, in sicer 26. 6. 2012 v znesku 5.238 evrov, 6. 7. 2012 v znesku 318.988 evrov, 16. 7. 2012 v znesku 3.404 evre (45 dni od nastanka najstarejše obveznosti), 31. 7. 2012 v znesku 117.624 evrov (124 dni od nastanka najstarejše obveznosti), 22. 8. 2012 v znesku 1.682 evrov (21 dni od nastanka najstarejše obveznosti) in 11. 9. 2012 v znesku 5.762 evrov (56 dni od nastanka najstarejše obveznosti). Prvi sklep o davčni izvršbi na denarna sredstva ni vseboval vseh izvršilnih naslovov. Sklep z dne 6. 7. 2012²⁷⁵ za zapadli davčni dolg v znesku 318.988 evrov vsebuje izvršilne naslove, katerih zapadlost je v večini primerov v letu 2011 (v znesku 288.743 evrov). Davčni urad Maribor je v navedenem primeru z izvršbo pričel šele 462 dni od zapadlosti najstarejšega dolga²⁷⁶ iz seznama izvršilnih naslovov. Sklep je vključeval zgolj izvršilne naslove za terjatve, zapadle do 1. 3. 2012, kar pomeni, da ni vključeval obračuna DDV po obračunu za april 2012, ki bi moral biti knjižen konec maja 2012. Navedeni obračun je bil knjižen šele v juniju 2012²⁷⁷, kar pomeni, da konto kartica dolžnika v času izvršbe ni izkazovala pravega stanja.

Pojasnilo finančne uprave

Razlogi za nevrstitev terjatve v sklep o davčni izvršbi so lahko nepravilno delovanje portala e-Davki, neurejena knjigovodska stanja po migraciji v informacijski sistem eDIS, blokade na terjativah. Terjatev je bila predana v izvršbo 7. 4. 2012, davčni zavezanec pa je bil profiliran šele 15. 6. 2012, ker v obravnavanem obdobju vse funkcionalnosti informacijske podpore izvršbi niso delovale, zato je pribajalo do zamikov.

Davčna uprava je 1. 8. 2012 izdala sklep o davčni izvršbi na premičnine za davčni dolg v znesku 439.976 evrov. Iz rubežnega in cenilnega zapisnika je razvidno, da je davčni izterjevalec zasegel osnovna

²⁷² Z dne 16. 4. 2012.

²⁷³ Z dne 1. 10. 2012.

²⁷⁴ Dne 14. 2. 2013; davčni izterjevalec je delovni nalog za izvršbo prevzel 17. 10. 2012, to je 17 dni po izdaji sklepa.

²⁷⁵ Št. 42918-29791/2012-1.

²⁷⁶ Najstarejši dolg iz seznama izvršilnih naslovov je zapadel v plačilo 1. 4. 2011.

²⁷⁷ Z dne 18. 6. 2012.

sredstva po seznamu v skupni vrednosti 617.000 evrov. Zaplenjena osnovna sredstva so bila v register neposestnih zastavnih pravic in zarubljenih premičnin vnesena 6. 9. 2012²⁷⁸.

Javna dražba je bila oklicana 14. 5. 2013. Na njej je bilo prodano osnovno sredstvo v vrednosti 48.893 evrov, kupec pa je bila družba (DT) [REDACTED] (DT), katere zakoniti zastopnik in lastnik je v sorodstveni povezavi z družbenikom družbe (DT) [REDACTED] (DT)²⁷⁹. Druga javna dražba je bila 20. 11. 2013, prodana pa so bila osnovna sredstva v vrednosti 96.689 evrov, in sicer isti družbi kot pri prvi javni dražbi.

ZDavP-2 v drugem odstavku 196. člena ZDavP-2 določa, da lahko na javni dražbi nastopa dolžnik ali njegov družinski član, vendar zarubljenih premičnin ne more kupiti pod ocenjeno vrednostjo po rubežnem zapisniku. Glede na to, da se ti določbi nanašata na fizične osebe, v obravnavanem primeru med obema pravnima osebama ni mogoče najti zakonske podlage, ki bi pravni osebi družbi (DT) [REDACTED] (DT) prepovedovala udeležbo v postopku javne dražbe zarubljenih osnovnih sredstev (opreme), ki so bila prodana na drugi javni dražbi v znesku, ki je nižji od cenilne vrednosti. Družba (DT) [REDACTED] (DT) je registrirana na naslovu, ki je isti kot naslov družbe (DT) [REDACTED] (DT), na podlagi česar je mogoče domnevati, da so zarubljeni delovni stroji dejansko ostali v istih poslovnih prostorih, del poslovanja družbe (DT) [REDACTED] (DT) pa se je prenesel na družbo (DT) [REDACTED] (DT). Menimo, da je obstajala pravna praznina, ki je omogočala, da se je namen predpisa dejansko obšel in se s tem po vsebini ni preprečila izvedba transakcij med povezanimi osebami pod ocenjeno ceno.

Ugotovili smo, da je od izvedbe rubeža pa do oklica prve javne dražbe preteklo skoraj osem mesecev (239 dni), do oklica druge javne dražbe pa 409 dni. ZDavP-2 v drugi alineji prvega odstavka 189. člena določa, da veljavnost rubeža preneha, če se prodaja zarubljenih premičnin ne opravi v enem letu od vročitve sklepa o izvršbi. Ker je davčna uprava prodajo dela zarubljenih premičnin izvedla po poteku enoletnega roka, je ravnala v nasprotju z drugo alinejo prvega odstavka 189. člena ZDavP-2, saj bi po preteku enoletnega roka morala prenehati z rubežem.

Davčni urad Maribor je 9. 10. 2012 državnemu pravobranilstvu predlagal zavarovanje davčnega dolga z vknjižbo zastavne pravice za davčni dolg po stanju na dan 9. 10. 2012 v znesku 414.989 evrov. Državno pravobranilstvo je predlog za zavarovanje denarne terjatve z vknjižbo zastavne pravice in zaznambo izvršljivosti terjatve pri dolžnikovih nepremičninah 16. 10. 2012 podalo pristojnemu okrajnemu sodišču. Okrajno sodišče je 18. 10. 2012 sprejelo sklep, da se zavarovanje davčnega dolga dovoli z vpisom zastavne pravice na predlagane nepremičnine.

Davčni urad Maribor je 30. 11. 2012 izdal tudi sklep o davčni izvršbi na terjatev dolžnika, vendar ne za celotni dolg dolžnika²⁸⁰. Davčni urad Maribor je s tem sklepom terjal dolg dolžnika v znesku 5.746 evrov, ki se nanaša na zapadle obveznosti od prispevkov po obračunu za maj 2012. Glede na to, da se sklep o davčni izvršbi na dolžnikove terjatve izda po izvedeni individualni obravnavi dolžnika, v okviru katere se

²⁷⁸ Predlog z dne 23. 8. 2012.

²⁷⁹ Družba (DT) [REDACTED] (DT) posluje na istem naslovu kot družba (DT) [REDACTED] (DT).

²⁸⁰ S sklepom se je dolžniku prepovedalo razpolagati s terjatvijo do zarubljenega zneska, njegovemu dolžniku družbi (DT) [REDACTED] (DT) pa se je naložilo, da plača zarubljeni znesek dolga 5.146 evrov.

ugotavljata celotni dolg dolžnika ter njegovo premoženje, menimo, da bi Davčni urad Maribor moral terjati celoten dolg in ne le posamezni del dolga.

Davčni urad Maribor v letu 2013 ni izkoristil vseh možnih načinov izterjave, saj ni podal predloga za izvršbo na nepremičninah oziroma ni izdal sklepa o izvršbi na drugih terjatvah dolžnika, ki jih je dolžnik v svojih poslovnih knjigah izkazoval na dan 31. 12. 2013²⁸¹ za preostali del dolga. Davčni urad Maribor pred izdajo predloga za uvedbo stečajnega postopka, ki je bil podan v letu 2014²⁸², ni izkoristil vseh možnih sredstev izvršbe oziroma svojega ravnanja ni utemeljil na preverljiv način.

Pojasnilo Davčnega urada Maribor

Glede na to, da se je davčni dolg povečeval, je Davčni urad Maribor 28. 3. 2014 državnemu pravobranilstvu posredoval nov predlog za zavarovanje davčnega dolga z vknjižbo zastavne pravice na nepremičninah za dolg v znesku 662.482 evrov. Državno pravobranilstvo je predlog posredovalo pristojnemu okrajnemu sodišču 10. 4. 2014.

2.5.8.p Davčni urad Celje je zoper družbo (DT) ██████████ (DT) v letu 2006 za zapadli dolg od akontacije davka od dohodkov pravnih oseb v znesku 1.617.819 evrov izdal sklep o davčni izvršbi na denarna sredstva²⁸³ ter sklep o davčni izvršbi na premičnine za dolg, ki je narasel že na 4.644.480 evrov. Sklep je bil vročen na dan izvedbe rubeža, to je 29. 11. 2006. Iz rubežnega in cenilnega zapisnika je razvidno, da dolžnik nima premičnin, ki bi lahko bile predmet rubeža, predložil pa je seznam terjatev. Davčni dolžnik je 8. 6. 2011 zaprl transakcijski račun. Družba (DT) ██████████ (DT) je v letu 2005 sklenila posel prodaje uporabe intelektualnih pravic, ki pa se je kasneje na podlagi inšpekcijskega nadzora izkazal za navidezni posel. Družba (DT) ██████████ (DT) je izdala račun za prodajo izključne licenčne pravice in Davčnemu uradu Celje predložila mesečni obračun DDV na obrazcu DDV-O. Davčni urad Celje je uvedel inšpekcijski nadzor knjigovodske dokumentacije v zvezi z izdanim računom, in sicer tako pri prodajalcu licence kot tudi pri kupcu. V postopku inšpekcijskega nadzora je bilo ugotovljeno, da nobena od navedenih družb nima premoženja, edini posel, ki sta ga obe družbi izvedli, pa je bila prodaja oziroma nakup izključnih licenčnih pravic, ki pa niso bile v lasti prodajalca. Zaradi tega je Davčni urad Celje domneval, da gre za fiktivni posel, saj plačilo nikoli ni bilo realizirano, družbi pa sta bili ustanovljeni izključno z namenom davčne goljufije. Drugih poslov družba po ustanovitvi ni imela.

V skladu s 26. členom Zakona o finančnem poslovanju podjetij²⁸⁴ (v nadaljevanju: ZFPPod), ki je veljal v letu 2006, lahko organizacija, pooblaščenca za obdelovanje in objavljanje podatkov, ter organizacija, ki za dolžnika opravlja posle plačilnega prometa v skladu s 25. členom tega zakona, registrsko sodišče obvestita o nastanku izbrisnih razlogov, na podlagi katerih sodišče po uradni dolžnosti odloči o izbrisu družbe iz sodnega registra. V skladu z 2. točko prvega odstavka 25. člena ZFPPod je izbrisni razlog med drugim podan, ko družba nima premoženja oziroma če družba neprekinjeno 12 mesecev ne opravlja izplačil prek

²⁸¹ Davčni dolžnik je na dan 31. 12. 2013 v svojih poslovnih knjigah izkazoval opredmetena osnovna sredstva v znesku 2.460.297 evrov, od tega nepremičnine v znesku 1.314.108 evrov, zaloge v znesku 322.407 evrov ter terjatve v znesku 517.648 evrov.

²⁸² Davčni urad Maribor je državnemu pravobranilstvu predlog za uvedbo stečajnega postopka posredoval 23. 6. 2014.

²⁸³ Z dne 7. 6. 2006.

²⁸⁴ Uradni list RS, št. 54/99, 110/99.

računa pri organizaciji, ki za gospodarsko družbo opravlja posle plačilnega prometa. V navedenem primeru družba (DT) █████ (DT) v obdobju od leta 2006 do leta 2014 ni poslovala, kar je razvidno iz poslovnih poročil, ki jih je družba pošiljala na AJPES (družba ni imela prihodkov, premoženja, niti zaposlenih), je pa v tem obdobju na poslovnem računu izkazovala zelo majhen promet (plačila stroškov v skupnem znesku nekaj 100 evrov letno), zaradi česar izbrisni razlogi niso bili podani.

Pojasnilo finančne uprave

Finančna uprava in Ministrstvo za finance sta sodelovala z Ministrstvom za gospodarski razvoj in tehnologijo pri oblikovanju sprememb ZGD-1 in na podlagi ugotovitev v postopkih, ki jih je vodila, podala tudi pobudo, na podlagi katere je bilo AJPES s spremembo ZGD-1 omogočeno, da po uradni dolžnosti na podlagi obvestila finančne uprave iz Poslovnega registra Slovenije izbriše podjetnika, ki ne opravlja dejavnosti, ki je vpisana v Poslovni register Slovenije, hkrati pa podjetnik ne opravlja nobene druge dejavnosti. Finančna uprava bo ponovno podala pobudo Ministrstvu za finance glede podobne ureditve prenehanja za dejavnosti družb.

Izbris družbe iz sodnega registra po skrajšanem postopku (brez likvidacije) se v praksi pojavi, kadar podjetniki zaradi različnih razlogov ohranjajo podjetje pri življenju (oddajajo bilance na AJPES oziroma na naslovu družbe sprejemajo uradne pošiljke), čeprav podjetje ne posluje. V skladu s 1. in 2. točko drugega odstavka 427. člena ZFPPIPP je izbrisni razlog podan, če družba v dveh zaporednih poslovnih letih ni predložila svojega letnega poročila AJPES zaradi objave po prvem ali drugem odstavku 58. člena ZGD-1 ali podatkov iz letnega poročila za namene iz prvega odstavka 59. člena ZGD-1 oziroma če je kot njen poslovni naslov v sodni register vpisan naslov, na katerem ne sprejema uradnih poštnih pošilk 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. S tem nastajajo stroški, ki pa z zaprtjem podjetja oziroma njegovim izbrisom iz sodnega registra prenehajo. Če takšne družbe izkazujejo davčni dolg, ta v določenem obdobju narašča, finančna uprava pa ga ne more odpisati. Za presojo, ali družba posluje ali ne, bi bilo primerneje preveriti prihodke iz poslovanja v določenem obdobju. Podobna rešitev je bila uzakonjena že v ZFPPOd, v skladu s katerim je bil podan izbrisni razlog tudi, če družba pri organizaciji, ki je za gospodarsko družbo opravljala posle plačilnega prometa, plačil ni opravljala neprekinjeno 12 mesecev.

Priporočilo

Finančni upravi priporočamo, naj Ministrstvu za finance predlaga, da prouči možnosti za spremembo oziroma dopolnitev trenutne zakonodaje, ki ureja področje finančnega poslovanja, postopkov zaradi insolventnosti in prisilnega prenehanja v zvezi s preprečitvijo zlorab, ki izhajajo iz navideznega poslovanja družb.

Davčni urad Celje od izvedbe rubeža, to je od 29. 11. 2006 do 29. 11. 2011, ni izvedel nobenega uradnega dejanja, ki bi prekinil zastaranje pravice do izterjave davka, zato je 4. 7. 2013, to je skoraj dve leti po zastaranju, izdal odločbo, s katero je ugotovil, da je pravica do izterjave dolga v znesku 6.070.337 evrov²⁸⁵ relativno zastarala.

²⁸⁵ Od tega od dohodka pravnih oseb v znesku 1.851.084 evrov.

2.5.8.q Davčni urad Celje je zoper dolžnika, družbo (DT) ██████████ (DT), 11. 7. 2003 izdal sklep o davčni izvršbi na denarna sredstva za zapadli dolg v znesku 193.102 evra. Davčni dolg je predvsem posledica dodatno obračunanih obveznosti od davka od dohodkov pravnih oseb in drugih prejemkov po inšpekcijski odločbi, ki je postala izvršljiva 26. 6. 2003. Davčni urad Celje je 1. 12. 2004 izdal nov sklep o davčni izvršbi na denarna sredstva, in sicer za dolg, ki je znašal že 328.125 evrov. Kljub hitremu naraščanju dolga je Davčni urad Celje sklep o davčni izvršbi na premičnine za dolg v znesku 406.401 evro izdal šele 6. 10. 2005, sklep pa je bil davčnemu zavezancu vročen 8. 12. 2005, ko je bil izveden rubež premičnin. Iz rubežnega zapisnika je razvidno, da davčni zavezanec ne razpolaga s premičninami, ki bi bile predmet rubeža. Davčni zavezanec je bil ob izvedbi rubeža v postopku izbrisa po uradni dolžnosti.

Davčni urad Celje je v skladu s prvim in drugim odstavkom 394. člena Zakona o gospodarskih družbah²⁸⁶ (v nadaljevanju: ZGD) v povezavi s četrnim odstavkom 27. člena ZFPPod odgovornega družbenika (DT) ██████████ (DT) 18. 5. in 30. 8. 2006 obvestil o solidarnostnem prevzemu neporavnanih obveznosti družbe. Solidarno odgovornemu družbeniku (DT) ██████████ (DT) je bil 2. 8. 2006 izdan sklep o davčni izvršbi na denarna sredstva²⁸⁷, vendar le za del dolga, ki predstavlja 7,4 odstotka celotnega dolga družbe (31.588 evrov).

V letu 2007 je Davčni urad Celje družbeniku (DT) ██████████ (DT) izdal sklep o davčni izvršbi na premično premoženje²⁸⁸ za dolg od dohodnine, ne pa tudi od solidarnega prevzema obveznosti družbe. V obdobju od leta 2008 do leta 2012 je Davčni urad Celje na podlagi vpogleda v javne evidence preverjal lastništvo motornih vozil. Ker lastništvo ni bilo razvidno, Davčni urad Celje v tem obdobju ni izdal novih sklepov o davčni izvršbi na premičninah. V letu 2011 je ugotovil, da je družbenik (DT) ██████████ (DT) pridobil nepremičnino, ki je že bila obremenjena z zastavno pravico banke, ki presega štirikratnik vrednosti nepremičnine, ocenjene po podatkih GURS, zato Davčni urad Celje ni podal predloga za izvršbo na nepremičnini.

Davčni urad Celje v obdobju od 2. 8. 2006 do izdaje revizijskega poročila ni izvedel nobenega uradnega dejanja v zvezi z dolgom, ki ga je družbenik (DT) ██████████ (DT) solidarnostno prevzel od družbe, da bi prekinil zastaranje izvršbe dolga.

Ukrepi finančne uprave

Finančna uprava je 14. 8. oziroma 18. 8. 2014 izdala odločbi o ugotovitvi, da je pravica do izterjave dolga relativno zastarala²⁸⁹ v znesku 21.300 evrov ter absolutno v znesku 213.062 evrov.

Zaradi zastaranja in odpisa davčnega dolga Davčni urad Celje v letu 2013 ni imel pravne podlage, da bi davčni dolg zavaroval z vknjižbo zastavne pravice na nepremičnini, o lastništvu katere ga je obvestilo Okrajno sodišče v Ljubljani, ki je 18. 2. 2013 v izvršilni zadevi upnika (DT) ██████████ ██████████ (DT) proti navedenemu dolžniku zaradi izterjave dolga odredilo prodajo nepremičnine, ki je bila

²⁸⁶ Uradni list RS, št. 15/05-UPB1.

²⁸⁷ Sklep je bil vročen 4. 8. 2006.

²⁸⁸ Z dne 9. 10. 2007.

²⁸⁹ Zastaranje z dne 5. 9. 2011.

v lasti družbenika (DT) █████ (DT), vendar ni bila vpisana v zemljiški knjigi²⁹⁰. Javna dražba je bila opravljena 19. 4. 2013. Ker Davčni urad Celje ni opravil uradnega dejanja, ki bi prekinilo zastaranje pravice do izterjave davka, ni ravnal na način, s katerim bi zagotovil uspešno izterjavo.

Pojasnilo Davčnega urada Celje

Okrajno sodišče v Ljubljani je davčni upravi odredbo o prodaji nepremičnine, ki ni vpisana v zemljiški knjigi, odstopilo 12. 8. 2013. Davčni urad Celje je po prejemu odredbe o prodaji nepremičnine preveril stanje dolga za pravno osebo družbo (DT) █████ (DT) in ugotovil, da je treba urediti knjigovodsko stanje zaradi relativnega zastaranja dolga. Zadnje uradno dejanje davčne službe, ki je prekinilo zastaranje pravice do izterjave, je bilo izvedeno 2. 8. 2006, zato ni bilo pogojev za podajo predloga k priključitvi k izvršbi na nepremičnem premoženju, kar bi predstavljalo podlago za prijavo terjatev na razdelitvenem naroku.

Davčni urad Celje ne bi smel dopustiti relativnega zastaranja terjatev do davčnega dolžnika, družbenika (DT) █████ (DT), saj je bil seznanjen, da so v letu 2011 nastala nova dejstva (pridobitev nepremičnine), ki so nakazovala, da davčni dolžnik ni povsem brez premoženja. Kljub temu da je bila nepremičnina, za katero se je ugotovilo, da je bila v lasti in posesti družbenika (DT) █████ (DT), obremenjena z zastavno pravico, ki naj bi po navedbi Davčnega urada Celje presegala vrednost nepremičnine, bi Davčni urad Celje kot dober gospodar moral v skladu s 13. členom ZDS-1 izvesti eno od razpoložljivih uradnih dejanj, s katerim bi prekinil zastaranje pravice do izterjave, s tem pa bi bilo mogoče v letu 2013 davčni dolg zavarovati z zastavno pravico na nepremičnini, ki je bila prodana na javni dražbi.

2.5.8.r Davčni urad Ljubljana je zoper davčnega dolžnika družbo (DT) █████ (DT) 11. 11. 2004 izdal prvi sklep o davčni izvršbi na denarna sredstva, 9. 8. 2006 pa še drugi sklep o davčni izvršbi, prav tako na denarna sredstva. Ker Davčni urad Ljubljana teh sklepov ni predložil²⁹¹, lahko le posredno (iz podatkov na kasnejših sklepih) sklepamo, kdaj so ti sklepi postali izvršljivi. Tako smo posredno ugotovili, da je bil prvi sklep na denarna sredstva izdan 371 dni po datumu izvršljivosti davčne obveznosti. Ker terjatve po sklepih niso bile poravnane, je Davčni urad Ljubljana pričel s postopkom izvršbe na premoženje za stare in nove obveznosti, ki so nastale v letu 2007²⁹². Sklep o davčni izvršbi na premoženje²⁹³ za obveznosti, ki so postale izvršljive od 6. 11. 2003 do 15. 5. 2007 je bil izdan 21. 5. 2007. Davčna uprava je navedla, da v evidenci izterjave premoženja ni podatkov o izvršenih dejanjih ali o vročitvi sklepa²⁹⁴. Iz bilanc stanja družbe (DT) █████ (DT) za leta 2004, 2005 in 2006 je razvidno, da je pravna oseba izkazovala kratkoročne terjatve²⁹⁵, vendar nismo prejeli dokazil, da bi Davčni urad Ljubljana uporabil instrument davčne izvršbe na druge denarne terjatve dolžnika, s katerim bi lahko

²⁹⁰ Stanovanje št. 33 v izmeri 77,98 kvadratnega metra v četrtem nadstropju večstanovanjske hiše z naslovom (DT) █████ (DT), ki stoji na parceli št. (DT) █████ (DT).

²⁹¹ Njihov obstoj je razviden iz uradnega zaznamka davčne uprave z dne 15. 5. 2007, vendar pa jih Davčni urad Ljubljana ne hrani v arhivu.

²⁹² Po oddaji obračuna davka od dohodkov pravnih oseb se je zavezancu v letu 2007 pripisalo veliko doplačilo razlike po obračunu, in sicer 568.792 evrov.

²⁹³ V znesku 771.426 evrov.

²⁹⁴ Sklep je bil vložen v poštni predal.

²⁹⁵ 31. 12. 2004 – 78.709 evrov, 31. 12. 2005 – 78.760 evrov, 31. 12. 2006 – 78.760 evrov. V letih 2007 in 2008 pravna oseba ni predložila letnega poročila.

izterjal del davčnega dolga. S tem ko Davčni urad Ljubljana ni izvršil izdanega sklepa o izvršbi na premočno premoženje in ni preveril možnosti rubljenja denarnih terjatev dolžnika, ni ravnal na način, s katerim bi zagotovil uspešno izterjavo. Pravna oseba družba (DT) ██████████ (DT) je bila 25. 2. 2009 izbrisana iz sodnega registra²⁹⁶. Na dan izbrisa je dolg znašal 1.988.764 evrov. Edini družbenik navedene pravne osebe je bila družba (DT) ██████████ (DT). Davčni urad Ljubljana je 25. 1. 2010 oziroma 334 dni po izbrisu družbe (DT) ██████████ (DT) iz sodnega registra je njenemu družbeniku družbi (DT) ██████████ (DT) izdal sklep o davčni izvršbi na premočno premoženje²⁹⁷, iz rubežnega in cenilnega zapisnika²⁹⁸ pa izhaja, da družba ni imela nobenih premočnin²⁹⁹. Družba (DT) ██████████ (DT) je bila 31. 12. 2010 izbrisana iz sodnega registra³⁰⁰. Po določbah 442. člena ZFPPIPP v povezavi s tretjim odstavkom 425. člena ZGD-1 aktivni družbeniki solidarno odgovarjajo za neporavnane obveznosti družbe do upnikov z vsem svojim premoženjem. Davčni urad je družbenikoma (DT) ██████████ (DT) izdal prvi sklep o davčni izvršbi na denarna sredstva 315 dni po izbrisu družbe (DT) ██████████ (DT) iz sodnega registra, in sicer 11. 11. 2011³⁰¹ in nato še 5. 2. 2013³⁰², ter sklep o davčni izvršbi na denarne prejemke³⁰³ z dne 3. 12. 2012. Drugih načinov davčne izvršbe Davčni urad Ljubljana ni uporabil. Davčna uprava je navedla, da družbenika nista imela preostalega premočnega oziroma nepremičnega premoženja, vendar davčna uprava ni predložila dokazil, da je Davčni urad Ljubljana kakorkoli poizvedoval o njunem premoženju. Iz poslovnega registra je razvidno, da je bil aktivni družbenik družbe (DT) ██████████ (DT) tudi družba (DT) ██████████ (DT) iz Združenih držav Amerike, zoper katero Davčni urad Ljubljana ni izdal nobenega sklepa o davčni izvršbi, saj z Združenimi državami Amerike nima sklenjenega ustreznega dogovora, ki bi omogočal vzajemno pomoč pri izterjavi davščin.

2.5.8.s Davčni urad Ljubljana je zoper davčnega dolžnika (DT) ██████████ (DT) 20. 2. 2004³⁰⁴ (oziroma 281 dni po datumu izvršljivosti) in 30. 3. 2004³⁰⁵ izdal sklep o prisilni izterjavi dolga iz sredstev dolžnika na njegovem računu³⁰⁶, 29. 10. 2004

²⁹⁶ Izbris iz sodnega registra na podlagi pravnomočnega sklepa Okrožnega sodišča v Ljubljani o izbrisu brez likvidacije.

²⁹⁷ V znesku 1.988.857 evrov.

²⁹⁸ Z dne 26. 5. 2010.

²⁹⁹ Davčna uprava je poizvedovala tudi za nepremičnim premoženjem, vendar ga družba ni imela. Prav tako v letu 2010 ni izdala nobenega računa in ni imela nobenih odprtih terjatev.

³⁰⁰ Izbris iz sodnega registra na podlagi pravnomočnega sklepa Okrožnega sodišča v Ljubljani o izbrisu brez likvidacije.

³⁰¹ V znesku 71.019 evrov.

³⁰² Sklep v znesku 2.614.964 evrov – fizična oseba (DT) ██████████ (DT) in sklep v znesku 2.614.964 evrov – fizična oseba (DT) ██████████ (DT). Pošta ni bila izročena, ker družbenika nimata uporabnega hišnega predala.

³⁰³ V znesku 69.394 evrov.

³⁰⁴ Za obveznosti iz DDV v znesku 18.843.359 tolarjev oziroma 78.632 evrov, datum izvršljivosti 14. 5. 2003.

³⁰⁵ Za dodatno zaračunane obveznosti po inšpekcijski odločbi z dne 24. 7. 2003 v znesku 25.488.187 tolarjev oziroma 106.360 evrov, datum izvršljivosti 11. 9. 2003.

³⁰⁶ Sklep v znesku 18.843.359 tolarjev oziroma 78.632 evrov in sklep v znesku 25.488.187 tolarjev oziroma 106.360 evrov.

pa še sklep o prisilni izterjavi dolga iz premočnega premoženja³⁰⁷. Davčni urad Ljubljana je izdal sklep na premočno premoženje, ki ni vključeval vseh davčnih obveznosti³⁰⁸. Iz dokumentacije ni razvidno, da bi bil za obveznosti, za katere še ni bil uveden postopek izvršbe na premočnine, ta uveden kasneje, kar je potrdil Davčni urad Ljubljana, ki pa ni podal ustreznega pojasnila za navedeno ravnanje oziroma opustitev ravnanja.

Pojasnilo Davčnega urada Ljubljana

Dolg zavezanca je bil 2. 2. 2006 prenesen na zunajbilančni razred 9, skupina kontov 96, z valuto 31. 12. 2005. Na to skupino kontov so se prenesli dolgovi pravnih oseb, pri katerih dolga ni bilo mogoče poplačati niti v postopku davčne izvršbe, pravica do izterjave pa še ni zastarala. Prenos se je opravil na podlagi sklepa št. 46413-71-9. Pred prenosom so bile vedno izčrpane vse možnosti davčne izvršbe za poplačilo dolga in če je bila ugotovljena neizterljivost, se je dolg prenesel na zunajbilančno evidenco.

Davčni urad Ljubljana ni izvršil sklepa, ki ga je izdal, kar je v nasprotju s 13. členom ZDS-1, ki določa naloge davčnega organa. Družba (DT) ██████████ (DT) v letih 2004 in 2005 ni predložila letnega poročila oziroma letnega računovodskega poročila organizaciji, pooblaščen za obdelovanje in objavlanje podatkov. Pravna oseba družba (DT) ██████████ (DT) je bila 7. 12. 2006 izbrisana iz sodnega registra³⁰⁹, ob izbrisu je po navedbah davčne uprave davčni dolg dolžnika znašal 228.749 evrov. Ob smiselni uporabi tretjega odstavka 425. člena ZGD-1 odgovarjajo družbeniki za vse obveznosti izbrisane družbe solidarno z vsem svojim premoženjem. Edini družbenik je bil (DT) ██████████ (DT), ki mu je Davčni urad Ljubljana 5. 12. 2007 izdal sklep o davčni izvršbi na premočnine v znesku 225.227 evrov, ki ni vključeval vseh davčnih obveznosti izbrisane pravne osebe³¹⁰. Davčni urad Ljubljana s tem, ko od družbenika ni terjal celotnega dolga izbrisane družbe, ni ravnal na način, s katerim bi zagotovil uspešno izterjavo. Iz rubežnega in cenilnega zapisnika z dne 17. 12. 2007 je razvidno, da dolžnik nima nobenega premočnega ali nepremočnega premoženja, ki bi ga bilo mogoče zarubiti. Iz dokumentacije Davčnega urada Ljubljana je razvidno, da je bil od izbrisa družbe (DT) ██████████ (DT) iz sodnega registra 7. 12. 2006 do zastaranja davčne obveznosti 15. 5. 2013 izdan le en sklep o davčni izvršbi (na premočnine z dne 5. 12. 2007). Iz dokumentacije ni razvidno, da bi Davčni urad Ljubljana vse do absolutnega zastaranja obveznosti 15. 5. 2013³¹¹ (oziroma 1.988 dni) kakorkoli poizvedoval o denarnih sredstvih, denarnih prejemkih oziroma premoženju navedenega davčnega dolžnika.

Pojasnilo Davčnega urada Ljubljana

Postopke zoper družbenike je ves čas vodila le ena oseba, ker je bilo na področju davčne izvršbe na Davčnem uradu Ljubljana premalo zaposlenih. Zaradi velikega števila izbrisanih družb je skušal Davčni urad Ljubljana postopek uvesti v enem letu, kot je to določal zakon, vsaj z eno obliko davčne izvršbe. Sklep na denarna sredstva najverjetneje ni bil izdan zato, ker je Davčni urad Ljubljana zoper družbenike izdajal vsaj eno vrsto davčne izvršbe. Ker so se postopki zoper

³⁰⁷ V znesku 26.525.247 tolarjev oziroma 110.705 evrov.

³⁰⁸ Ni vključeval DDV.

³⁰⁹ Izbris iz sodnega registra na podlagi pravnomočnega sklepa Okrožnega sodišča v Ljubljani o izbrisu brez likvidacije.

³¹⁰ Sklep vsebuje za 3.522 evrov manjši davčni dolg, kot ga je družba (DT) ██████████ (DT) dolgovala ob izbrisu iz sodnega registra.

³¹¹ Odločba, da je pravica do izterjave davčnega dolga zastarala, je bila izdana 30. 10. 2013.

družbenike v celoti vodili ročno, je skušal Davčni urad Ljubljana postopke kljub pomanjkanju kadrov vedno uesti v roku. Izterjava zoper družbenike izbrisanih družb je bila popolnoma ročna in ni bilo programske podpore, prav tako je na tem področju stalno primanjkoval kader. Dodatnih poizvedovanj o premoženju družbenika tako ni bilo.

2.5.8.t Davčni urad Ljubljana je po izvedenem inšpekcijskem pregledu pri družbi (DT) [redacted] (DT)³¹² 22. 3. 2013 izdal inšpekcijsko odločbo, s katero so bile ugotovljene dodatne davčne obveznosti od davka od dohodkov pravnih oseb. Inšpekcijska odločba je postala izvršljiva 22. 4. 2013, davčne obveznosti iz te odločbe so bile v davčnem knjigovodstvu evidentirane 10. 6. 2013 oziroma 49 dni po datumu izvršljivosti. Ker davčna uprava ni sprotno evidentirala davčnih obveznosti, se je s tem zamaknil tudi postopek davčne izvršbe, saj je bil dolg prvič profiliran šele 27. 7. 2013. Davčni urad Ljubljana je zoper družbo (DT) [redacted] (DT) 4. 10. 2013 izdal sklep o davčni izvršbi na premoženje³¹³.

Pojasnilo Davčnega urada Ljubljana

V tem obdobju je potekala komunikacija z zavezancem. Po klicu zavezanca je bilo zabeleženo, da je zavezanec 16. 4. 2013 podal vlogo za obročno plačevanje in da je bila izvršba preložena predvidoma do rešitve vloge, saj je bila pričakovana pozitivna rešitev. Vloga po 102. členu ZDavP-2 je bila podana 16. 4. 2013 in je bila 21. 10. 2013 ugodno rešena. Kljub vlogi je Davčni urad Ljubljana pričel z davčno izvršbo pred njeno rešitvijo, saj vloga ne zadržuje davčne izvršbe.

Navedeni sklep vključuje izvršilne naslove, ki so postali izvršljivi od 22. 4. do 19. 9. 2013. Od nastanka dodatne obveznosti od davka od dohodkov pravnih oseb³¹⁴ do izdaje prvega sklepa o izvršbi zoper dolžnika je preteklo 165 dni.

Iz rubežnega in cenilnega zapisnika³¹⁵ je razvidno, da družba ne poseduje za rubež primerne premoženja. Zoper dolžnika družbo (DT) [redacted] (DT) je bil 7. 10. 2013 izdan sklep o davčni izvršbi na denarna sredstva v znesku (DT) [redacted] (DT), ki vključuje izvršilne naslove po datumih izvršljivosti od 17. 1. 2012 do 19. 9. 2013, torej za starejše datume izvršljivosti kot predhodni sklep.

Pojasnilo Davčnega urada Ljubljana

Do različnih zneskov v sklepih o davčni izvršbi je prišlo zaradi poseganja v knjigovodsko stanje med izdajo obeh sklepov. V obdobju med izdajo sklepa o davčni izvršbi na premoženje z dne 4. 10. 2013 in izdajo sklepa na denarna sredstva z dne 7. 10. 2013 je prišlo do razvezave pobotov DDV, s katerimi so bile pokrite obveznosti po različnih kontih z valutami zapadlosti pred 22. 4. 2013. Ob izdaji sklepa 7. 10. 2013 je bil dolg večji, več je bilo neplačanih obveznosti, ker je bila narejena razvezava plačil – pobotov DDV. S poboti DDV so se pokrivalo obveznosti po različnih kontih, po zapadlosti najstarejše, ki so zato z razvezavo pobotov ostale neporavnane in so bile uvrščene v sklep o davčni izvršbi na denarna sredstva z dne 7. 10. 2013.

³¹² Družba (DT) [redacted] (DT) se je 5. 3. 2015 preimenovala v (DT) [redacted] (DT).

³¹³ Sklep v znesku 136.496 evrov vsebuje izvršilne naslove za dodatno ugotovljene davčne obveznosti po inšpekcijski odločbi z dne 22. 3. 2013 in izvršilne naslove za ostale davčne obveznosti od 11. 7. do 19. 9. 2013.

³¹⁴ Od datuma izvršljivosti inšpekcijske odločbe.

³¹⁵ Z dne 8. 10. 2013.

Iz dokumentacije je razvidno, da je dolžnik, družba **(DT)** ██████ **(DT)**, 16. 4. 2013 zaprosil za obročno odplačevanje davka od dohodkov pravnih oseb³¹⁶. Davčni zavezanec je 26. 6. 2013 spremenil svojo vlogo za obročno odplačevanje v skladu s 103. členom ZDavP-2 v vlogo za obročno odplačilo v primeru hujše gospodarske škode po 102. členu ZDavP-2.

Davčni urad Ljubljana je 17. 10. 2013 dolžniku izdal odločbo o obročnem odplačevanju davkov in prispevkov, za katero je ta dal zahtevek 26. 6. 2013, kar je v nasprotju z ZDavP-2, ki v 3. točki 101. člena določa, da mora davčni organ o obročnem odplačevanju odločiti v roku 30 dni od prejema popolne vloge³¹⁷. V obdobju od vložitve vloge dolžnika za obročno odplačevanje do izdaje odločbe o obročnem odplačevanju davkov in prispevkov je davčna uprava že začela postopek davčne izvršbe³¹⁸, kasneje pa ni nadaljevala postopkov davčne izvršbe na premičnine in je s sklepom o zadržanju zadržala postopek davčne izvršbe na denarna sredstva³¹⁹.

Ker je dolžnik prenehal plačevati mesečne obroke davčnega dolga, so se postopki davčne izvršbe nadaljevali, vendar Davčni urad Ljubljana v letu 2013 kljub naraščanju davčnega dolga ni izdal začasnega sklepa za zavarovanje davčne obveznosti.

Pojasnilo Davčnega urada Ljubljana

*V postopku davčnega inšpekcijskega nadzora pri zavezancu za davek družbi **(DT)** ██████ **(DT)** ni bil izdan začasni sklep za zavarovanje davčne obveznosti zaradi blokade zahtevka za vračilo DDV v skupnem znesku 132.349 evrov. Davčni inšpekcijski nadzor še ni zaključen, vendar je iz dosedanjih ugotovitev razvidno, da vstopni DDV ne bo vrnjen, ker je bila ugotovljena obveznost v znesku 132.936 evrov. Davčni urad Ljubljana je sicer v letu 2014 izdal več sklepov na denarna sredstva³²⁰, izdan je bil tudi sklep o davčni izvršbi na premičnine.*

Davčna uprava v tem primeru ni ravnala na način, da bi bila izvršba uspešna, saj kljub pričakovani veliki davčni obveznosti in oteženemu plačilu starih davčnih obveznosti ni predlagala zavarovanja davčnega dolga, kot to določa 111. člen ZDavP-2. Iz bilance stanja je razvidno, da je imela družba **(DT)** ██████ **(DT)** na dan 31. 12. 2012 za 724.143 evrov kratkoročnih poslovnih terjatev, na dan 31. 12. 2013 pa za 869.364 evrov kratkoročnih poslovnih terjatev, vendar iz dokumentacije ni razvidno, da bi Davčni urad Ljubljana preveril možnosti davčne izvršbe na druge denarne terjatve dolžnika.

³¹⁶ Davčna uprava je 19. 4. 2014 izdala poziv k dopolnitvi vloge, ki je bila dopolnjena 28. 5. 2013.

³¹⁷ Od 26. 6. 2014, ko je bila vložena nova vloga davčnega zavezanca.

³¹⁸ Sklep o izvršbi z dne 4. 10. 2013 in sklep o izvršbi z dne 7. 10. 2014.

³¹⁹ Z dne 19. 11 2013.

³²⁰ Sklep z dne 7. 4. 2014 v znesku 109.740 evrov, sklep z dne 29. 5. 2014 v znesku 1.760 evrov in sklep z dne 3. 7. 2014 v znesku 1.081 evrov.

2.5.8.u Davčni urad Celje je zoper davčnega dolžnika, družbo (DT) █████ (DT), 21. 1. 2004 oziroma 285 dni po datumu zapadle obveznosti³²¹ izdal sklep o prisilni izterjavi dolga iz sredstev dolžnika na njegovih računih³²². Sklep o prisilni izterjavi ni bil vročen, saj davčni zavezanec ni posloval na sedežu, na katerem je registriran, sedež firme je bil zgolj fiktiven. Lastnik družbe (DT) █████ (DT) je bil na naslovu, kjer ima prijavljeno stalno prebivališče, nepoznan. Družba (DT) █████ (DT) za leta 2003, 2004 in 2005 ni predložila letnega poročila oziroma letnega računovodskega poročila organizaciji, pooblaščenici za obdelovanje in objavljanje podatkov. Drugih načinov izvršbe Davčni urad Celje ni uporabil, iz uradnega zaznamka z dne 23. 12. 2003 izhaja, da postopka prisilne izterjave dolga iz premoženja zoper dolžnika ni bilo mogoče uvesti³²³. Iz evidenc je razvidno, da je Okrožno sodišče v Celju 9. 2. 2006 družbo (DT) █████ (DT) izbrisalo iz sodnega registra. Edini družbenik družbe je bila fizična oseba (DT) █████ (DT)³²⁴, iz obvestila o neplačanem davku³²⁵ pa je razvidno, da družbenik solidarnostno odgovarja za neplačane obveznosti od davkov in prispevkov v znesku 281.432.836 tolarjev oziroma 1.174.398 evrov in za obveznosti iz DDV v znesku 80.594.963 tolarjev oziroma 336.317 evrov. Zoper navedenega družbenika je davčni organ za neporavnane obveznosti izbrisane pravne osebe, družbe (DT) █████ (DT), uvedel postopek davčne izvršbe v predpisanem roku³²⁶, to je v enem letu po izbrisu družbe iz registra. Navedenemu družbeniku je bil 17. 10. 2006 izdan sklep o davčni izvršbi na denarna sredstva³²⁷. Davčni urad Celje do uvedbe osebnega stečajnega postopka nad družbenikom 5. 7. 2010 oziroma 1.357 dni ni izdal nobenega drugega sklepa o davčni izvršbi zoper družbenika³²⁸. Davčni urad Celje ni ravnal skladno z načeli dobrega gospodarja, kajti iz dokumentacije ni razvidno, da bi v tem obdobju kakorkoli poizvedoval o denarnih sredstvih, denarnih prejemkih oziroma premoženju navedenega davčnega dolžnika³²⁹.

Pojasnilo Davčnega urada Celje

Družbenik je imel blokiran transakcijski račun, na katerega ni bilo prilivov, od 27. 8. 2009 pa transakcijskega računa ni imel več odprtega, v letih od 2006 do 2010 iz evidence motornih vozil, v katero ima davčni organ vpogled, ni bilo razvidno

³²¹ Pri davčnem zavezancu je bilo opravljeno inšpiciranje pravilnosti in pravočasnosti obračunavanja in plačevanja DDV in davka od dobička za leti 2001 in 2002, ker davčni zavezanec ni posloval na sedežu, na katerem je bil registriran. Med izvajanjem inšpiciranja tudi ni predložil poslovne dokumentacije, zato je davčni organ na podlagi 30. člena Zakona o davčnem postopku (Uradni list RS, št. 18/96, 87/97, 82/98, 91/98, 108/99, 97/01) podatke pridobil od carinske uprave. S pomočjo tako pridobljenih podatkov je davčni organ opravil cenitev davčne osnove za leti 2001 in 2002.

³²² V znesku 218.532.180 tolarjev oziroma 911.919 evrov za obveznosti od davka od dobička pravnih oseb s pripadajočimi zamudnimi obrestmi.

³²³ Razlogi, ki jih navaja davčna uprava, so: v času inšpiciranja od davčnega zavezanca ni bilo mogoče pridobiti dokumentacije; davčni zavezanec ne posluje na naslovu, na katerem je registriran; lastnik družbe je na naslovu, kjer ima prijavljeno bivališče, nepoznan; zavezanec za leto 2002 ni oddal obračuna za davek od dohodkov pravnih oseb; družba nima odgovorne osebe.

³²⁴ Na podlagi pogodbe o brezplačnem prenosu deleža z dne 7. 1. 2002.

³²⁵ Z dne 12. 9. 2006.

³²⁶ Prvi in drugi odstavek 394. člena ZGD.

³²⁷ V znesku 281.432.836 tolarjev oziroma 1.174.398 evrov.

³²⁸ Davčna uprava je v stečajnem postopku prijavila terjatve od izbrisane pravne osebe v znesku 1.905.379 evrov.

³²⁹ V letu 2012 je bil dolžnik prejemnik socialne pomoči v znesku 5.714 evrov.

novo lastništvo motornih vozil, zato ni bil uveden postopek izvršbe na premičnine, prav tako iz evidenc GURS v navedenem obdobju ni bilo razvidno lastništvo nepremičnin. Davčni urad Celje dokazil o poizvedbah ni predložil, saj je zaposleni v skladu z Uredbo o upravnem poslovanju³³⁰ pred vložitvijo zadeve v tekočo zbirko izločil navedeno pomožno gradivo (izpisi iz evidenc).

Pojasnila Davčnega urada Celje ne moremo sprejeti, ker Davčni urad Celje svojih navedb ni podkrepil z ustreznimi dokazi. Čeprav Davčni urad Celje navaja, da je dokazilo o davčnih poizvedbah skladno z Uredbo o upravnem poslovanju izločil, ta uredba podrobneje ne določa, kaj je pomožno gradivo, prav tako davčni urad tega nima urejenega z internimi akti. Na podlagi pregledanih primerov pa ugotavljamo, da je to izjema in ne pravilo.

2.5.8.v Davčni urad Maribor je družbi **(DT)** [REDACTED] **(DT)** 24. 6. 2011 izdal sklep o davčni izvršbi na denarna sredstva v znesku 3.334 evrov samo za obveznosti iz DDV po obračunu in nato še 12. 7. 2011 sklep o davčni izvršbi na denarna sredstva v znesku 11.476 evrov za obveznosti od davkov in prispevkov iz osebnih dohodkov. Z izdajo teh dveh sklepov je Davčni urad Maribor dvakrat zaračunal stroške davčne izvršbe v skupnem znesku 42 evrov. V obeh sklepih o davčni izvršbi Davčni urad Maribor ni zajel obveznosti za nadomestilo za uporabo stavbnih zemljišč (v nadaljevanju: NUSZ) v znesku 2.304 evre³³¹ z datumom zapadlosti 16. 12. 2010, obveznost za NUSZ je bila zajeta šele v sklepu o davčni izvršbi na denarna sredstva 24. 5. 2012.

Pojasnilo Davčnega urada Maribor

Do prehoda na nov informacijski sistem eDIS 30. 9. 2011 je davčna uprava za obveznosti pravnih oseb vodila tri ločene knjigovodske evidence. Obveznosti za NUSZ so bile knjižene v sistemu DP1³³², obveznosti iz DDV v sistemu DDV in obveznosti od davkov in prispevkov v sistemu DP2³³³. Zaradi tega so se sklepi o davčni izvršbi na denarna sredstva izdajali ločeno.

Davčni dolg do družbe **(DT)** [REDACTED] **(DT)** je narasel zaradi dodatnih obveznosti, ugotovljenih pri davčnem inšpekcijskem nadzoru³³⁴, pri čemer je postala dodatno odmerjena davčna obveznost v skupnem znesku 460.595 evrov izvršljiva 24. 9. 2011. Davčni urad Maribor je družbi **(DT)** [REDACTED] **(DT)** šele naslednje leto, in sicer 24. 5. 2012, izdal tretji sklep o davčni izvršbi na denarna sredstva v znesku 499.988 evrov. Pred tem je v letu 2011 izdal že dva sklepa o davčni izvršbi na denarna sredstva, vendar terjatve po teh dveh sklepih z izvršbo niso bile plačane³³⁵. Davčni urad

³³⁰ Uradni list RS, št. 20/05, 106/05, 30/06, 86/06, 32/07, 63/07, 115/07, 31/08, 35/09, 58/10, 101/10, 81/13.

³³¹ Glavnica v znesku 1.337 evrov in glavnica v znesku 966,50 evra.

³³² DP1 – knjigovodska evidenca davčnih zavezancev fizičnih oseb.

³³³ DP2 – knjigovodska evidenca davčnih zavezancev pravnih oseb, do septembra 2011 pa se je v tej evidenci vodila zbirka programov, v kateri potekajo davčni procesi kontrole oziroma odmere davkov pravnih oseb (na primer obračun davka od dohodkov pravnih oseb, obračun prispevkov za socialno varnost in podobno).

³³⁴ Odločba z dne 2. 8. 2011.

³³⁵ Davčna uprava je navedla, da terjatev v znesku 1.845 evrov po prvem sklepu z dne 27. 6. 2011 še ni bila plačana, kar pa ne pomeni, da je bila razlika dejansko plačana; lahko je prišlo do drugih sprememb na terjativah in te spremembe so vplivale na višino še neodplačanega dela terjatev. Po podatkih iz evidence IZV – poizvedba (september 2014) terjatev po drugem sklepu z dne 12. 7. 2011 še ni bila plačana in je ostalo 13.316 evrov zaradi zamudnih obresti.

Maribor bi moral uvesti še druge načine davčne izvršbe in to takoj, ko je postala dodatno odmerjena davčna obveznost izvršljiva, vendar je šele po 243 dneh od izvršljivosti odmerjene davčne obveznosti izdal sklep o davčni izvršbi na denarna sredstva in izbral isti način davčne izvršbe kot pri prvih dveh sklepih. Davčni urad Maribor je 4. 10. 2012 izdal sklep o davčni izvršbi na premično premoženje v znesku 530.018 evrov, ki ga je 28. 11. 2012 vročil dolžniku. Izvršba na premično premoženje ni bila uspešna, saj družba **(DT)** [redacted] **(DT)** ni imela premoženja. Davčni urad Maribor je pred tem, 22. 10. 2012, podal predlog za zavarovanje davčnega dolga z vknjižbo zastavne pravice na nepremičninah družbe **(DT)** [redacted] **(DT)**, na podlagi katerega je Okrajno sodišče v Mariboru 16. 11. 2012 izdalo sklep, s katerim je dovolilo zavarovanje na nepremičninah dolžnika³³⁶.

Pojasnilo Davčnega urada Maribor

Na podlagi inšpekcijske odločbe je odmerjena davčna obveznost postala izvršljiva 24. 9. 2011, to je tik pred prebodom na nov informacijski sistem eDIS, ki temelji na profiliranem seznamu kandidatov za izdajo sklepa o davčni izvršbi. Ob prehodu na novi sistem so se davčni uradi soočili s težavami zaradi nedelovanja sistema, zato ni bilo mogoče izdajati sklepov o davčni izvršbi. Pri dejstvu, da dolžnik ni bil uvrščen na seznam kandidatov za individualno obravnavo, je treba upoštevati, da je imel odprt transakcijski račun, prek katerega je posloval, zaradi česar so bili vodeni zlasti postopki administrativne davčne izvršbe. V času uvajanja novega informacijskega sistema eDIS je bilo področje davčne izvršbe v veliki meri omejeno in na izbiro načina davčne izvršbe ni imelo neposrednega vpliva.

Dolžnik se je 2. 6. 2012 zoper tretji sklep o davčni izvršbi na denarna sredstva pritožil. Davčni urad je izpodbijani sklep posredoval v reševanje Ministrstvu za finance³³⁷, ki je kot drugostopenjski organ pritožbi ugodil in na podlagi odločbe z dne 22. 2. 2013 izpodbijani sklep odpravil ter zadevo vrnil prvostopenjskemu organu v ponovni postopek zaradi pomanjkljivega navajanja izvršilnih naslovov³³⁸ v sklepu o izvršbi na denarna sredstva. Drugostopenjski organ je tudi navedel, da zaradi ugotovljenih pomanjkljivosti ni bilo mogoče v celoti preizkusiti pravilnosti ugotovljenega dejanskega stanja. Davčni urad Maribor je upošteval napotke drugostopenjskega organa in 22. 3. 2013 dolžniku izdal sklep, s katerim je odpravil pomanjkljivosti izpodbijanega sklepa, in navedel izvršilne naslove v skladu z zakonskimi določili ter odločil, da se postopek administrativne davčne izvršbe na denarna sredstva ne opravi, saj je bilo ugotovljeno, da dolžnik nima odprtega transakcijskega računa.

V skladu s 147. členom ZDavP-2 sme davčni organ zaradi izvedbe davčne izvršbe od davčnega dolžnika zahtevati, da predloži seznam svojega premoženja skupaj z dokazili o lastninskih in drugih stvarnih pravicah na tem premoženju, in dolžnika tudi opozoriti na posledice, če ga na poziv davčnega organa ne predloži ali ne predloži v predpisanem roku in na predpisan način ali na seznamu navede nepopolne in neresnične podatke. Davčni urad Maribor je odgovorni osebi dolžnika, družbe **(DT)** [redacted] **(DT)**, posredoval več pozivov, da se zgласi na davčnem uradu in prinese seznam premoženja družbe (register osnovnih sredstev, podroben izpis terjatev, popis zalog in danih posojil in knjigo izdanih računov). Tako je Davčni urad Maribor 24. 10. in ponovno 16. 11. 2012 povabil direktorja

³³⁶ Sklep je postal pravnomočen 3. 12. 2012.

³³⁷ Davčna uprava oziroma finančna uprava na prvi stopnji rešuje tiste pritožbe, ki jim ugodi; tiste, ki jim ne ugodi, obravnava Ministrstvo za finance kot drugostopenjski pritožbeni organ.

³³⁸ En izvršljivi naslov je naveden v dveh delih z istim datumom izvršljivosti, pri enem izvršljivem naslovu ni navedeno obdobje, v katerem je nastala davčna obveznost, in podobno.

družbe (DT) [REDACTED] (DT), da se oglasi na davčnem uradu in s seboj prinese seznam premoženja. Dolžnik je šele decembra 2012 poslal del zahtevane dokumentacije, preostalo dokumentacijo pa šele konec januarja 2013 po ponovnem pozivu za predložitev dokumentacije z dne 10. 1. 2013. Na podlagi pridobljenega seznam premoženja dolžnika je Davčni urad Maribor 6. 2. 2013 med drugim izdal sklep o davčni izvršbi na denarno terjatev dolžnikovega dolžnika v znesku 4.416 evrov, v katerem navaja, da se davčna izvršba opravi z rubežem dolžnikovih terjatev, ki jih ima do družbe (DT) [REDACTED] (DT). Dolžnikov dolžnik je zoper izdani sklep vložil ugovor, v katerem je navedel, da je račun za opravljeno storitev, ki je predmet izvršbe, v decembru 2012 zavrnil, ker zaračunana storitev ni bila opravljena, dolžnik pa je 4. 1. 2013, izdal dobropis. Pritožil se je tudi dolžnik, ki je navedel, da je bila knjižena terjatev z dobropisom razknjižena 4. 1. 2013 in predložil konto kartico partnerja. Davčna uprava je postopek davčne izvršbe ustavila in izpodbijani sklep odpravila s sklepom z dne 11. 3. 2013. Praviloma bi moral dolžnik dobropis knjižiti v poslovno leto 2012 in ne leto 2013. Davčni urad Maribor zoper dolžnika ni uvedel postopka o prekršku in mu izrekel globe, čeprav ZDavP-2 v 20. točki prvega odstavka 397. člena določa, da se z globo kaznuje davčni dolžnik za prekršek, če na poziv davčnega organa ne predloži ali ne predloži v predpisanem roku in na predpisan način seznama premoženja ali na seznamu navede nepopolne in neresnične podatke.

Pojasnilo Davčnega urada Maribor

Dolžnik je 4. 2. 2013 Davčnemu uradu Maribor predložil konto kartico terjatev po stanju na dan 31. 12. 2012. Dolžnik bi moral knjižiti izdani dobropis, česar po stanju na dan 31. 12. 2012 ni storil, ali pa bi moral davčni organ opozoriti na dobropis. Ker tega ni storil, je vplival na izdajo sklepa o davčni izvršbi.

Zoper družbo (DT) [REDACTED] (DT) je bil na podlagi sklepa Okrožnega sodišča v Mariboru 27. 5. 2013 uveden stečaj. Davčni urad Maribor je 22. 8. 2013 poslal prijavo terjatev v stečajno maso državnemu pravobranilstvu, ki je 26. 8. 2013 posredovalo prijavo zavarovane denarne terjatve in ločitvene pravice ter navadne denarne terjatve upnika Republike Slovenije v znesku 549.531 evrov (od tega ločitvena pravica zaradi zavarovanja dolga na nepremičninah dolžnika znaša 547.981 evrov, kar pomeni, da so terjatve v večjem delu zavarovane z zastavno pravico na nepremičnem premoženju davčnega dolžnika).

Ugotovili smo, da je direktor družbe (DT) [REDACTED] (DT) deloval v povezavi z vrsto različnih družb in zaradi tega ni imel interesa poplačati davčnega dolga. Tri družbe (DT) [REDACTED] (DT), katerih lastnik ali družbenik je bil tudi (DT) [REDACTED] (DT), so registrirane na istem poslovnem naslovu. V tem primeru gre za veriženje družb in s tem izogibanje plačevanju davčnih obveznosti, kjer lastnik neplačane obveznosti pusti na stari družbi, na novo pa prenese poslovanje.

Ukrepi finančne uprave

Zoper družbo (DT) [REDACTED] (DT) in fizično osebo (DT) [REDACTED] (DT) je davčna uprava v letu 2011 vložila naznanilo zaradi suma storitve kaznivnega dejanja davčne zatajitve.

2.5.8.w Davčni urad Ljubljana ne razpolaga z dokumentacijo o davčni izvršbi družbe (DT) [REDACTED] (DT). Predložil je kratek popis dokumentov o prisilni izterjavi družbe (DT) [REDACTED] (DT) iz leta 2005 in leta 2006, kar pa ni zadosten dokaz, da bi Davčni urad Ljubljana lahko preverili postopek izvršbe in ugotovili, ali je naredil vse potrebno pri izterjavi davčnega dolga družbe (DT) [REDACTED] (DT) pred njenim izbrisom iz sodnega registra.

Družba (DT) █████ (DT) je bila 29. 5. 2008 izbrisana iz sodnega registra na podlagi pravnomočnega sklepa Okrožnega sodišča v Ljubljani o izbrisu brez likvidacije. Družbenik izbrisane družbe (DT) █████ (DT) je bila družba (DT) █████ (DT), ki je bila 18. 7. 2008 tudi izbrisana iz sodnega registra brez likvidacije. Edini družbenik izbrisane družbe (DT) █████ (DT) je bil (DT) █████ (DT). V skladu s 442. členom ZFPPIPP je bil navedeni aktivni družbenik odgovoren za obveznosti izbrisanih pravnih oseb, družb (DT) █████ (DT). Iz vseh treh sklepov o davčni izvršbi, ki so bili kasneje izdani aktivnemu družbeniku (DT) █████ (DT) (dva v letu 2009 in eden v letu 2013), je razvidno, da so se na aktivnega družbenika prenesle samo neplačane obveznosti izbrisane družbe (DT) █████ (DT), kar pomeni, da dolg izbrisane družbe (DT) █████ (DT) v znesku 7.987.760 evrov ni bil terjat od solidarno odgovornega aktivnega družbenika.

Pojasnilo Davčnega urada Ljubljana

Davčni urad Ljubljana je pri vpogledu v evidence ugotovil, da je bil v letu 2005 izdan sklep o davčni izvršbi na premoženje družbe (DT) █████ (DT). Družba je v letih 2004 in 2005 zaprla vse račune, zato ji ni bil izdan sklep o davčni izvršbi na denarna sredstva. Davčni dolg je bil ugotovljen v inšpekcijskem postopku v letu 2005, vendar dokumentacije v arhivu ni mogoče najti. Družba (DT) █████ (DT) je pred izbrisom izkazovala davčni dolg v znesku 7.987.760 evrov. Postopek davčne izvršbe zoper družbenika družbo (DT) █████ (DT) ni bil uveden, saj je bila družba že 18. 7. 2008 izbrisana iz sodnega registra na podlagi pravnomočnega sklepa o izbrisu brez likvidacije. Družbenik je prevzel zgolj dolg družbe (DT) █████ (DT), ker se dolgovi nikoli niso združevali na knjigovodskih karticah in se zaradi tega tudi ni terjat dolg družbe (DT) █████ (DT). Postopki zoper družbenike izbrisanih družb so se vodili izključno ročno.

Od izbrisa družbe (DT) █████ (DT) iz sodnega registra brez likvidacije 18. 7. 2008 do izdaje prvega sklepa o davčni izvršbi solidarno odgovornemu družbeniku je poteklo 257 dni, kar je več kot osem mesecev. Prvič, to je 1. 4. 2009, je bil aktivnemu družbeniku izdan sklep o davčni izvršbi na denarna sredstva v znesku 2.405.211 evrov.

Pojasnilo Davčnega urada Ljubljana

Postopke zoper družbenike je na Davčnem uradu Ljubljana vodila le ena oseba. Ker je bilo na področju davčne izvršbe na Davčnem uradu Ljubljana premalo zaposlenih, število izbrisanih družb pa veliko, je skušal Davčni urad Ljubljana postopek uvesti v enem letu, da ne bi zastaral.

Vročitve prvega sklepa o davčni izvršbi po pošti solidarno odgovornemu družbeniku ni bilo mogoče opraviti. Sklep je bil vrnjen z oznako preseljen, zato je bila vročitev opravljena v skladu s 96. členom ZUP z objavo obvestila na oglasni deski organa in na enotnem državnem portalu e-uprava. Vročitev je štela za opravljeno 15. 5. 2009.

Aktivnemu družbeniku je bil 9. 4. 2009 izdan sklep o davčni izvršbi na premoženje v znesku 2.405.284 evrov in šele 25. 8. 2009 opravljen rubež ob odsotnosti dolžnika. V rubežnem in cenilnem zapisniku z dne 25. 8. 2009 je navedeno, da je zapisnik sestavljen v odsotnosti dolžnika in prisotnosti dveh prič, ker dolžnik ni dosegljiv in nima bivališča v Republiki Sloveniji, ter da po uradnih podatkih, ki jih je imel izterjevalec, dolžnik ne razpolaga s premoženjem. Pred tem je aktivnega družbenika Davčni urad Ljubljana na podlagi vabila z dne 2. 7. 2009 povabil, da se zgleda na uradu, vendar vabilo ni bilo vročeno. Vročitve sklepa ter rubežnega in cenilnega zapisnika po pošti ni bilo mogoče opraviti, saj je bila

pošiljka vrnjena z oznako preseljen, zato je bila vročitev opravljena z objavo obvestila na oglasni deski organa in na enotnem državnem portalu e-uprava in je štela za opravljeno 1. 10. 2009.

Pojasnilo Davčnega urada Ljubljana

Davčni urad Ljubljana je 8. 7. 2009 od Upravne enote Ljubljana prejel uradno informacijo, da ima aktivni družbenik od 3. 1. 2008 neznano prebivališče v Republiki Sloveniji in je izbrisan iz evidence. Po 180. členu ZDavP-2 se lahko rubež opravi v odsotnosti zavezanca. V primeru neznanega naslova zavezanca se skuša ob začetih postopkih davčne izvršbe na premoženju zavezanca najti na zadnjem znanem aktivnem naslovu. Če se ugotovi, da na tem naslovu ni dosegljiv, se postopek zaključí, ker vročitev dokumentov ni mogoča. Neznano prebivališče finančnemu organu predstavlja oviro pri izvajanju nalog. Glede ugotavljanja dejanskega stanja in izrekanja prekrškov je pristojno Ministrstvo za notranje zadeve.

Aktivni družbenik je 14. 9. 2010 odprl račun pri Poštni banki Slovenije, d. d., Maribor, vendar mu je Davčni urad Ljubljana izdal tretji sklep o davčni izvršbi na denarna sredstva na računu pri Poštni banki Slovenije, d. d., Maribor v znesku 3.384.506 evrov šele 19. 8. 2013. Pri Okrožnem sodišču v Ljubljani je bil 22. 5. 2014 začet postopek osebne stečaja dolžnika.

2.5.8.x Družba (DT) █████ (DT) je bila 26. 6. 2007 izbrisana iz sodnega registra na podlagi pravnomočnega sklepa o izbrisu Okrožnega sodišča v Ljubljani. Davčni urad Ljubljana je v zvezi z izvršbo zoper družbo (DT) █████ (DT) predložil samo sklep o davčni izvršbi na denarna sredstva v znesku 707.499.347 tolarjev (2.952.343 evrov), ki ga je izdal 30. 5. 2006, druge dokumentacije pa nismo prejeli, saj jo Davčni urad Ljubljana ne hrani v arhivu.

Edini družbenik izbrisane družbe (DT) █████ (DT) je bil nazadnje, od 27. 10. 2003, (DT) █████ (DT), zoper katerega je davčni urad uvedel davčno izvršbo. Od izbrisa družbe (DT) █████ (DT) do izdaje obeh sklepov o davčni izvršbi na denarne prejeme in premoženju aktivnega družbenika (oba sklepa sta bila izdana 3. 9. 2008) je poteklo 435 dni oziroma 232 dni od poteka roka, ko v skladu z odločbo Ustavnega sodišča Republike Slovenije³³⁹ (v nadaljevanju: odločba ustavnega sodišča) ni bilo dovoljeno začeti postopkov za uveljavljanje terjatev zoper družbenike izbrisanih družb.

Pojasnilo Davčnega urada Ljubljana in Davčnega urada Celje

Na podlagi 4. točke izreka odločbe ustavnega sodišča ni bilo dovoljeno začeti postopkov za uveljavljanje terjatev zoper družbenike izbrisanih družb od 7. 4. 2007 do 15. 1. 2008. Pri družbi (DT) █████ (DT), ki je bila izbrisana 26. 6. 2007, je enoletni rok za uveljavljanje terjatev pričel teči 15. 1. 2008 in se iztekel 15. 1. 2009.

Davčni urad Celje je aktivnega družbenika dvakrat povabil, da se zglaší pri njem (17. 11. in 26. 11. 2008), vendar se je ta izmikal. Zglašil se je 10. 12. 2008, potem ko je bilo Policijski upravi Celje podano zaprosilo za privedbo. Izterjevalec je sestavil rubežni in cenilni zapisnik ter zapisnik o opravljenem razgovoru. Na rubežnem in cenilnem zapisniku z dne 10. 12. 2008 je navedeno, da aktivni družbenik nima premoženja. Aktivni družbenik je bil sicer lastnik osebnega avta znamke Renault Clio, ki pa ga je junija 2008 prodal. Če bi Davčni urad Celje takoj, ko je bilo mogoče, začel izvršbo, bi lahko zarubil vsaj avtomobil. V Zapisniku o opravljenem razgovoru z dne 10. 12. 2008 je izterjevalec navedel, da je nekdanji lastnik izbrisane družbe v zaporu, aktivni družbenik pa je navedel, da z dolgovi družbe ob prevzemu ni bil

³³⁹ Št. U-I-117/07-19 z dne 21. 6. 2007.

seznanjen in je bil zaveden ter da z družbo ni posloval. Izbrisana družba je bila tudi v postopkih zaradi pranja denarja, zlorabe položaja in utaje davkov.

Aktivni družbenik je 9. 9. 2009 vložil vlogo za odpis davčnega dolga, ki ga je kot družbenik prevzel od družbe (DT) █████ (DT). Davčni urad Celje³⁴⁰ je šele 27. 5. 2010 aktivnemu družbeniku izdal odločbo, s katero je zavrnil odpis davčnega dolga, ki je po stanju na dan 25. 5. 2010 znašal že 5.112.723 evrov. Ker se celotni davčni dolg aktivnega družbenika nanaša na opravljanje dejavnosti družbe (DT) █████ (DT), davčni organ v skladu s sedmim odstavkom 101. člena ZDavP-2 ni odobril odpisa davka. Prav tako v skladu s petim odstavkom 101. člena ZDavP-2 davčni organ ni odobril odpisa davka za akontacije davka.

Zadnje uradno dejanje, ki ga je opravil Davčni urad Celje in s katerim je prekinil zastaranje, je bil rubež in razgovor z aktivnim družbenikom z dne 10. 12. 2008. Po tem datumu Davčni urad Celje ni opravil nobenega dejanja, ki bi prekinilo zastaranje, s čimer ni ravnal na način, ki bi zagotavljal uspešno izterjavo.

Ukrepi finančne uprave

Finančna uprava je 7. 8. in 12. 8. 2014 izdala dve odločbi o odpisu davčnega dolga dolžnika družbe (DT) █████ (DT), in sicer zaradi relativnega zastaranja davčnega dolga v letu 2013 v znesku 5.769.578 evrov³⁴¹.

Pojasnilo Davčnega urada Ljubljana in Davčnega urada Celje

Do uvedbe novega informacijskega sistema eDIS 30. 9. 2011 ni bilo programa, ki bi opozarjal na možnost relativnega zastaranja. Ker so se postopki zoper družbenike v celoti vodili ročno, se je skušalo postopke kljub primanjkljaju kadrov uvesti v roku.

2.5.8.y V letu 2010 sta se družbi (DT) █████ (DT) pripojili dve družbi, in sicer 14. 5. 2010 družba (DT) █████ (DT) in 2. 7. 2010 družba (DT) █████ (DT). Družba (DT) █████ (DT) se je 26. 8. 2010 preimenovala v družbo (DT) █████ (DT). Edini družbenik družbe (DT) █████ (DT) je bila od 13. 5. 2010 slamnata družba (DT) █████ (DT), njen zastopnik pa od 6. 5. 2010 (DT) █████ (DT) s Hrvaške.

Pripojeni družbi sta imeli pred pripojitvijo davčni dolg v skupnem znesku 1.773.969 evrov. Davčni urad Ljubljana je družbi (DT) █████ (DT) 30. 8. 2010 izdal sklep o davčni izvršbi na denarna sredstva v znesku 408.384 evrov, ki je zajemal samo dolg pripojene družbe (DT) █████ (DT), in šele 13. 10. 2010 sklep o davčni izvršbi na denarna sredstva v znesku 808.063 evrov za DDV za pripojeno

³⁴⁰ Postopek izvršbe je prevzel od Davčnega urada Ljubljana, ker se je dolžnik preselil.

³⁴¹ V skladu s tretjim odstavkom 125. člena ZDavP-2 pravica do izterjave davka zastara v petih letih od dneva, ko bi ga bilo treba plačati (relativno zastaranje). Drugi odstavek 126. člena ZDavP-2 ureja prekinitvev zastaranja pravice do izterjave davka. Prekinitvev zastaranja prekine vsako uradno dejanje davčnega organa z namenom davčne izvršbe in obveščenost dolžnika o tem. Šesti odstavek 126. člena ZDavP-2 še določa, da po vsaki prekinitvi zastaranje prične znova teči, vendar pravice do izterjave ni mogoče uveljaviti, ko preteče deset let od trenutka, ko je zastaranje prvič začelo teči (absolutno zastaranje). Odpisani dolg v znesku 5.769.578 evrov se nanaša na dolg, ki je relativno zastaral v obdobju od 11. 8. 2009 do 11. 1. 2012.

družbo (DT) ██████████ (DT), čeprav je terjatev za DDV postala izvršljiva že 2. 1. 2010, družba (DT) ██████████ (DT) pa se je pripojila 14. 5. 2010. Ta sklep ni zajemal dolga pripojene družbe (DT) ██████████ (DT) od davka od dohodkov pravnih oseb v znesku 535.219 evrov³⁴², ki je izhajal iz evidence DP2. Ta dolg je bil prvič po pripojitvi zajet šele v sklepu o davčni izvršbi na denarna sredstva z dne 15. 4. 2011. Zaradi velikega dolga pripojenih družb bi moral Davčni urad Ljubljana takoj in v celoti začeti davčno izvršbo zoper družbo (DT) ██████████ (DT) in hkrati pristopiti še k drugim načinom davčne izvršbe, ne samo na denarna sredstva.

Pojasnilo Davčnega urada Ljubljana

Obveznost po sklepu z dne 13. 10. 2010, to je obveznost pripojene družbe (DT) ██████████ (DT), je bila na kartico zavezanca družbo (DT) ██████████ (DT) knjižena s temeljnico šele 6. 10. 2010 in tako ni mogla biti zajeta v sklepu z dne 30. 8. 2010. Za nadzor statusnih sprememb družb ni bilo sistemske podpore, s katero bi te spremembe zaznali in povezali spremembo ob njenem nastanku, kar je vzrok zamika v poznem knjiženju.

V letu 2009 je bil predlagan rubež nepremičnin dolžnika družbe (DT) ██████████ (DT). Na nepremičninah tega dolžnika je bilo v februarju in maju 2009 predlagano zavarovanje davčnega dolga z vknjižbo zastavne pravice na nepremičninah v (DT) ██████████ (DT). Ker davčni dolg ni bil poravnán, so bili v septembru 2009 podani predlogi za izvršbo na nepremičninah družbe dolžnice, ki se nabajajo v (DT) ██████████ (DT). Ugotovilo se je, da naj bi bile nepremičnine v (DT) ██████████ (DT) prodane že v marcu 2009, nepremičnine v (DT) ██████████ (DT) pa niso obstajale. Na preostalih nepremičninah je izvršilni postopek potekal, založeni so bili predjumi za sodno cenitev in opravljene cenitve nepremičnin, vendar do razpisa dražeb ni prišlo, saj so sodišča s sklepi izvršilne postopke ustavila ali prekinila, ker je gospodarska družba zaradi izbrisa iz sodnega registra (23. 4. 2012) prenehala obstajati, in sicer po postopku izbrisa družbe (DT) ██████████ (DT) iz sodnega registra brez likvidacije.

Davčni urad Ljubljana je po izdaji dveh sklepov o davčni izvršbi na denarna sredstva³⁴³ izdal še sklep o davčni izvršbi na premečnine v znesku 1.896.647 evrov, vendar ni predložil dokazil o opravljenem rubežu.

Okrožno sodišče v Ljubljani je 28. 10. 2010 začelo stečajni postopek nad družbo (DT) ██████████ (DT). Višje sodišče v Ljubljani je 15. 12. 2010 razveljavilo postopek stečaja in zadevo vrnilo sodišču prve stopnje v nov postopek na podlagi pritožbe družbe (DT) ██████████ (DT) in njenega družbenika družbe (DT) ██████████ (DT)³⁴⁴ zaradi nepravilne vročitve upnikovega predloga za začetek stečajnega postopka ter zmotne in nepopolne ugotovitve dejanskega stanja.

Davčni urad Ljubljana je šele 15. 4. 2011 izdal sklep o davčni izvršbi na denarna sredstva v znesku 975.598 evrov, na podlagi katerega se je nadaljevala davčna izvršba in ne zajema dolga pripojenih družb. Sklep o davčni izvršbi je bil izdan kar 121 dni od razveljavitve postopka stečaja s strani Višjega sodišča v Ljubljani³⁴⁵ in 168 dni od izvršljivosti inšpekcijske odločbe o odmeri davka od dohodkov pravnih oseb, ki

³⁴² Izvršilni naslovi dolga so imeli datum izvršljivosti od 11. 3. do 11. 6. 2009.

³⁴³ Z dne 30. 8. in 13. 10. 2010.

³⁴⁴ V sodnem registru je bil vpisan družbenik družba (DT) ██████████ (DT) z navedbo, da kot pravna oseba ni vpisan v sodni register Republike Slovenije.

³⁴⁵ Sklep Višjega sodišča v Ljubljani z dne 15. 12. 2010.

je postala izvršljiva 29. 10. 2010. Dolg po inšpekcijski odločbi v predhodno izdanih sklepih o davčni izvršbi ni bil zajet in predstavlja kar 521.375 evrov dolga.

Pojasnilo Davčnega urada Ljubljana

Sklep je bil izdan šele 15. 4. 2011, ker so bile obveznosti knjižene na zabilančni evidenci (R9), kjer se izterjava ni vršila. Iz zabilančne evidence so bile obveznosti knjižene na redne konte, na katerih se je vršila izterjava 8. 4. 2011.

Davčni urad Ljubljana je 19. 4. 2011 izdal sklep o davčni izvršbi na premočnine v znesku 2.243.545 evrov. Iz dokumentacije spisa ni razvidno, da je izterjevalec opravil rubež, ker ni rubežnega in cenilnega zapisnika. Iz evidence IZV – poizvedba (september 2014) je razvidno, da je bil sklep izdan 22. 4. 2011 in so bile terjatve v celoti poplačane. Dejansko pa je bil sklep izdan 19. 4. 2011 in terjatve niso bile poplačane.

Pojasnilo Davčnega urada Ljubljana

Sklep z dne 19. 4. 2011 še ni bil pripravljen v novem informacijskem sistemu eDIS. Z migracijo oziroma ročnim vnosom podatkov iz sklepa in uparitvijo terjatve sklepa z neplačanimi terjatvami je bil sklep prenesen v eDIS, pri čemer je pri vnosu datuma izdaje sklepa prišlo do pomote, namesto 19. 4. 2011 je bil vpisan datum 22. 4. 2011, prav tako pa ni bilo pravilno izvedeno uparjanje, zato stanje terjatev po sklepu ni skladno z dejanskim stanjem odprtih terjatev. Dolg po sklepu ni bil v celoti poplačan in je znašal na dan 16. 10. 2014 skupaj z glavnico in obrestmi 1.893.824 evrov.

Davčni urad Ljubljana je v postopku izvršbe v obdobju od 30. 8. 2010 do 31. 5. 2011 dolžniku družbi (DT) ██████████ (DT) izdal šest sklepov in se zlasti pri prvih petih sklepih soočal s problemom njihovega vročanja dolžniku (ker se je dolžnik preselil, je bil neznan ali pa je bil sklep vročen v hišni predalčnik, ki je bil poln), medtem ko je bil zadnji, šesti sklep o davčni izvršbi na denarna sredstva z dne 31. 5. 2011 za terjatev v znesku 1.280.342 evrov dolžniku vročen 6. 6. 2011, čeprav je izterjevalec, ki je 19. 5. 2011 obiskal družbo (DT) ██████████ (DT) na njenem poslovnem naslovu, ugotovil, da na tem poslovnem naslovu dolžnik ne posluje več, odgovorna oseba ali zastopnik dolžnika pa je tuji državljan. Dolžnik je prevzel zadnji sklep o davčni izvršbi, s čimer niso bile več podane okoliščine iz 2. točke drugega odstavka 427. člena ZFPPIPP³⁴⁶ za izbris pravne osebe iz sodnega registra, ki jih je ugotovil izterjevalec na terenu pri dolžniku. V primeru izbrisa družbe (DT) ██████████ (DT) iz sodnega registra bi celoten dolg prešel na aktivnega družbenika. Z vročitvijo zadnjega sklepa o davčni izvršbi ni bilo več pogojev za izbris družbe iz sodnega registra, dolga družbe pa, ob morebitnem kasnejšem izbrisu družbe iz sodnega registra, ni bilo mogoče več prenesti na aktivnega družbenika, ker s sprejemom Zakona o postopkih za uveljavitev ali odpustitev odgovornosti družbenikov za obveznosti izbrisanih gospodarskih družb³⁴⁷ aktivni družbeniki za obveznosti pravnih oseb, izbrisanih po 17. 11. 2011, ne odgovarjajo več.

Okrožno sodišče v Ljubljani je v registrski zadevi izbrisa iz sodnega registra brez likvidacije 27. 12. 2011 sklenilo, da se začne postopek izbrisa družbe (DT) ██████████ (DT). Družba (DT) ██████████ (DT) je bila 23. 4. 2012 na podlagi pravnomočnega sklepa Okrožnega sodišča v Ljubljani izbrisana iz sodnega

³⁴⁶ Na podlagi 2. točke drugega odstavka 427. člena ZFPPIPP obstaja razlog za izbris pravne osebe iz sodnega registra pri vsaki pravni osebi, če je kot njen poslovni naslov v sodni register vpisan naslov, na katerem ne sprejema uradnih pošiljk ali je na tem naslovu neznana oseba ali če tak naslov ne obstaja.

³⁴⁷ Uradni list RS, št. 87/11.

registra brez likvidacije. Izbrisa družbe ni predlagal davčni urad, ampak izvršitelj³⁴⁸, ki je registrsko sodišče obvestil, da je subjekt vpisa na registriranem poslovnem naslovu neznan. Obvestilu je priložil fotografije stavbe na tem naslovu, iz katerih izhaja, da subjekt vpisa na tem naslovu nima vidnih oznak svojega delovanja in na tem naslovu tudi ni dosegljiv.

Pojasnilo Davčnega urada Ljubljana

Ko je izterjevalec začel postopek davčne izvršbe, je na prvostopenjskem sodišču potekal postopek ugotavljanja pogojev za uvedbo stečajnega postopka, potem ko je Višje sodišče v Ljubljani razveljavilo stečaj in vrnilo postopek v ponovno odločanje na prvo stopnjo. Po preverjanju zastopnika družbe (DT) [REDACTED] (DT), ki je (DT) [REDACTED] (DT) s Hrvaške, je bilo iz uradnih evidenc razvidno, da zastopnik nima bivališča v Republiki Sloveniji ali na območju EU, kjer bi lahko izvedli postopek mednarodne davčne izvršbe. Izterjevalec je ocenil, da podatkov o poslovanju družbe ne bo mogel pridobiti, ker je bila s prenosom lastništva in zastopstva pravne osebe pogosta praksa dolžnikov izogibanje postopkom davčne izvršbe. Kadar ni mogoče dobiti zastopnika, je torej nemogoče pridobiti potrebno dokumentacijo za vodenje postopka davčne izvršbe.

V bilanci stanja dolžnika družbe (DT) [REDACTED] (DT) so bile na dan 31. 12. 2011 izkazane³⁴⁹ kratkoročne poslovne terjatve dolžnika v znesku 124.433 evrov. V arhivu Davčnega urada Ljubljana ni dokazil, iz katerih bi bilo razvidno, da je Davčni urad Ljubljana preveril možnost davčne izvršbe tudi na druge denarne terjatve dolžnika.

Pojasnilo Davčnega urada Ljubljana

V postopku je bilo na terenu ugotovljeno, da firme na poslovnem naslovu ni bilo več. Zastopnik ni bil dosegljiv v Republiki Sloveniji, po podatkih AJPES je bil v tujini (Hrvaška), zato podatkov iz poslovnih knjig ni bilo mogoče pridobiti.

Okrožno sodišče v Ljubljani je s sklepom z dne 5. 6. 2012 začelo stečajni postopek nad pozneje najdenim premoženjem izbrisanega dolžnika, ki je bil izbrisan iz sodnega registra brez likvidacije po 440. členu ZFPPIP. Davčna uprava je prijavila terjatve proračuna države v skupnem znesku 2.382.245 evrov (navadne terjatve v znesku 1.457.867 evrov in terjatve z ločitveno pravico na nepremičninah v znesku 924.378 evrov³⁵⁰).

Pojasnilo Davčnega urada Ljubljana

V stečajnem postopku je bila prodana nepremičnina v Velenju. Davčni organ je bil upravičen do kupnine v znesku 32.131 evrov. Od tega je bilo 3.300 evrov prenakazano na račun državnega pravobranilstva za pokritje stroškov. Kupnina je bila prejeta 7. 7. 2014.

2.5.8.z Družba (DT) [REDACTED] (DT) je bila 21. 6. 2004 izbrisana iz sodnega registra po uradni dolžnosti na podlagi pravnomočnega sklepa Okrožnega sodišča v Kranju o izbrisu po ZFPPOd. Iz zgodovinskega izpiska sodnega registra izhaja, da je bil od leta 1995 (DT) [REDACTED] (DT) ustanovitelj in zastopnik družbe (DT) [REDACTED] (DT), ki je 18. 9. 2002 odplačno prenesel poslovni delež družbe (DT) [REDACTED] (DT) na novega družbenika (DT) [REDACTED] (DT), pri čemer je novi družbenik prevzel vse pravice in obveznosti družbe, zato se je kasneje, 25. 5. 2003, v sodni register vpisala zaznamba spora med

³⁴⁸ Služba izvršitelja je javna služba, katere delovno področje in pooblastila ureja ZIZ.

³⁴⁹ Po podatkih AJPES.

³⁵⁰ Na nepremičninah pripojene družbe (DT) [REDACTED] (DT).

novim in prejšnjim lastnikom zaradi ničnosti pogodbe o prenosu poslovnega deleža in vrnitve kupnine. Višje sodišče v Ljubljani je 2. 3. 2005 razveljavilo odplačen prenos poslovnega deleža.

Tik pred izdajo prvega sklepa o prisilni izterjavi dolga iz DDV po obračunu³⁵¹ iz denarnih sredstev dolžnika 11. 9. 2002 je družba (DT) ██████████ (DT) odtujila tri avtomobile (dve tovorni vozili znamke Fiat Ducato je odtujila 6. 9. in 10. 9. 2002 ter osebni avtomobil Audi 10. 9. 2002).

Pojasnilo Davčnega urada Kranj

Dolžnik je vedel za davčni dolg, saj je izhajal iz obračuna DDV, ki ga je predložil davčni upravi, zato je lahko pričakoval, da bo uveden postopek izvršbe, če dolga ne bo poravnal. Kupnina od prodanih vozil je bila nakazana na račun dolžnika, zato mu ni bilo mogoče očitati naklepnega izogibanja plačilu davčnega dolga.

Davčni urad Kranj je 29. 10. 2002 družbi (DT) ██████████ (DT) izdal še en sklep o prisilni izterjavi dolga iz denarnih sredstev dolžnika na njegovem računu za DDV po obračunu v znesku 842.892 tolarjev (3.517 evrov)³⁵², čeprav družba dolga iz prvega sklepa ni poravnala³⁵³, zato bi bilo smiselno, da bi Davčni urad Kranj namesto izvršbe na denarna sredstva prešel na drug način izvršbe, poleg tega je prvi in drugi sklep izdal samo za obveznost iz DDV po obračunu, medtem ko so zapadli tudi drugi davki in prispevki³⁵⁴. Davčni urad Kranj je 29. 10. 2002 podal zahtevek družbi (DT) ██████████ (DT) za predložitev podatkov o nespornih terjatvah, premičnem premoženju, kratkoročnih finančnih naložbah in zalogah. V zapisniku z dne 12. 11. 2002, ki je bil sestavljen na podlagi seznanitve novega lastnika družbe o davčnem dolgu družbe, je navedeno, da se bo dolg skušal izterjati iz terjatev, vendar ni dokazil, iz katerih bi bilo razvidno, da je Davčni urad Kranj preveril možnost izvršbe na denarne terjatve dolžnika, in ni uradnega zaznamka o izterljivosti teh terjatev.

Družbi (DT) ██████████ (DT), ki jo je zastopal novi lastnik (DT) ██████████ (DT), je bil 17. 12. 2002 izdan sklep o prisilni izterjavi dolga iz premičnega premoženja v znesku 4.991.868 tolarjev (20.831 evrov). V rubežnem zapisniku z dne 14. 1. 2003 je navedeno, da družba (DT) ██████████ (DT) nima premičnega niti nepremičnega premoženja, ki bi bil predmet rubeža. Osnovna sredstva in zaloge družbe (DT) ██████████ (DT) so bili brezplačno preneseni na družbo (DT) ██████████ (DT) še pred odplačnim prenosom poslovnega deleža družbe (DT) ██████████ (DT) na novega družbenika (DT) ██████████ (DT). Družbo (DT) ██████████ (DT) je 2. 10. 2001 ustanovil kot edini družbenik (DT) ██████████ (DT). V skladu z 255. členom in 257. členom OZ bi lahko Davčni urad Kranj vložil izpodbojno tožbo v treh letih in s tem izpodbijal pravno dejanje družbe (DT) ██████████ (DT) in njenega lastnika, ki je bilo storjeno v škodo davčnega urada zaradi brezplačnega prenosa premoženja družbe (DT) ██████████ (DT) na družbo (DT) ██████████ (DT). Drugi odstavek 255. člena OZ določa, da je pravno dejanje storjeno v škodo upnikov, če zaradi njega dolžnik nima dovolj sredstev za izpolnitev upnikove terjatve. Davčni urad Kranj ni vložil izpodbojne tožbe.

³⁵¹ V znesku 245.065 tolarjev (1.023 evrov) od DDV po obračunu za junij 2002.

³⁵² Za DDV za avgust 2002.

³⁵³ Po odločbi o absolutnem zastaranju z dne 23. 9. 2013 je bil odpisan.

³⁵⁴ Razvidno iz seznama zaostalih obveznosti z dne 9. 12. 2002, na primer davek od osebnih prejemkov, prispevki za ZPIZ in ZZZS, izvršljivi 23. 9. 2002.

Davčni urad Kranj je 5. 2. 2003 družbi (DT) █████ (DT) izdal odločbo o inšpekcijskem pregledu za pravilnost in pravočasnost obračunavanja in plačevanja davkov in prispevkov za leti 2000 in 2001 v znesku 146.703.967 tolarjev (612.185 evrov), ki je postala izvršljiva 28. 3. 2003, vendar ji ni izdal sklepa o davčni izvršbi, ki bi zajemal dolg iz inšpekcijske odločbe³⁵⁵. Družba (DT) █████ (DT) je bila 21. 6. 2004 izbrisana iz sodnega registra po uradni dolžnosti, ker neprekinjeno v obdobju 12 mesecev ni opravljala izplačil prek računa pri organizaciji, ki je za gospodarsko družbo opravljala posle plačilnega prometa. Družba za leti 2002 in 2003 AJ PES ni predložila letnih poročil. Izvršba zoper dolžnika (DT) █████ (DT), ki je bil kot edini družbenik solidarno odgovoren za obveznosti izbrisane družbe, pa je bila uvedena šele 6. 6. 2005 z izdajo sklepa o davčni izvršbi na dolžnikove denarne prejeme v znesku 192.839.688 tolarjev (804.706 evrov) in je zajemala tudi dolg iz inšpekcijske odločbe.

Pojasnilo Davčnega urada Kranj

Družbenik (DT) █████ (DT) je 18. 9. 2002 poslovni delež družbe (DT) █████ (DT) prenesel na novega lastnika (DT) █████ (DT), ki je v letu 2003 vložil tožbo pri pristojnem sodišču. Sodišče je 25. 4. 2005 posredovalo kopijo sodbe Davčnemu uradu Kranj, s katero je razveljavilo prenos poslovnega deleža. Davčni urad Kranj je izdal sklep o davčni izvršbi na dolžnikove denarne prejeme 6. 6. 2005, ker je čakal na zaključek sodnega postopka, in na podlagi katerega se je ugotovilo, da je bil (DT) █████ (DT) edini aktivni družbenik družbe (DT) █████ (DT) in s tem univerzalni naslednik izbrisane družbe, ki je zato tudi prevzel neporavnane obveznosti družbe. Pred izdajo sklepa o davčni izvršbi na dolžnikove denarne prejeme 6. 6. 2005 je Davčni urad Kranj intenzivno pridobival podatke o dolžniku.

Davčni urad Kranj je 15. 6. 2005 vložil predlog za izpodbijanje dolžnikovih pravnih dejanj na državno pravobranilstvo z namenom, da državno pravobranilstvo pri Okrožnem sodišču v Kranju vložijo izpodbojno tožbo za izpodbijanje dolžnikovih pravnih dejanj, ker je (DT) █████ (DT) po izbrisu družbe (DT) █████ (DT) iz sodnega registra, ko je zaznal, da obstaja velika verjetnost, da bo zoper njega kot aktivnega družbenika uvedena davčna izvršba, odsvojil svoje nepremično premoženje in s tem onemogočil izterjavo. (DT) █████ (DT) je namreč z darilno pogodbo z dne 21. 10. 2004 neodplačno odsvojil stanovanjsko hišo z dvoriščem svojemu sinu in s prodajno pogodbo z dne 27. 10. 2004 odplačno odsvojil dvosobno stanovanje svojemu nečaku.

Okrožno sodišče v Kranju je 13. 10. 2006 izdalo sodbo, s katero je odločilo, da darilna in prodajna pogodba nimata pravnega učinka. Zoper izdano sodbo je dolžnik vložil pritožbo, ki jo je 10. 10. 2007 Višje sodišče v Ljubljani s sodbo zavrnilo. Dolžnik je zoper sodbo vložil še revizijo, ki jo je vrhovno sodišče s sodbo 24. 3. 2011 prav tako zavrnilo.

Po zaključku pravnega postopka na prvi in drugi stopnji pri Okrožnem sodišču v Kranju in Višjem sodišču v Ljubljani v korist tožeče stranke Davčnega urada Kranj je 19. 12. 2007 Davčni urad Kranj državnemu pravobranilstvu podal predlog za izvršbo na nepremično premoženje dolžnika (DT) █████ (DT), vendar postopek izvršbe na nepremično premoženje ni bil izveden.

³⁵⁵ Zadnji sklep, ki je bil izdan družbi (DT) █████ (DT), je bil sklep o prisilni izterjavi dolga iz premoženja v znesku 4.991.868 tolarjev (20.831 evrov) z dne 17. 12. 2002.

Pojasnilo Davčnega urada Kranj

Izvršba ni bila izvedena, ker ni bila izdana začasna odredba, ki bi jo pristojno sodišče izdalo na podlagi predloga za začasno zadržanje razpolaganja z nepremičnim premoženjem, vendar za to ni odgovoren Davčni urad Kranj, saj je ta pravočasno podal predlog za izvršbo na nepremično premoženje.

Po 208. členu ZDavP-2 bi lahko Davčni urad Kranj vložil predlog za izvršbo na delež dolžnika v družbi **(DT)** [REDACTED] **(DT)**, vendar tega ni storil.

Pojasnilo Davčnega urada Kranj

Davčni urad Kranj ni vložil predloga za izvršbo na delež družbenika, ker: se je pričakovalo, da bo uspešno izpeljan postopek izvršbe na nepremičnem premoženju; je postopek izvršbe na delež družbenika povezan s stroški, ki jih mora založiti davčni organ (cenuje deleža); po izkušnjah je pri enosebnih družbah skoraj nemogoče prodati delež družbenika po ceni, ki bi pokrila stroške postopka, poleg tega ima lastnike zaradi dolgotrajnosti postopka izvršbe možnost, da naredi družbo ničvredno ali pa jo še pred dražbo pripelje do stečajnega postopka; rubež deleža je smiseln, kjer je več družbenikov in se pričakuje, da bo vsaj eden želel nadaljevati s poslovanjem družbe in bo odkupil delež na dražbi; je moral glede na omejena sredstva skrbno pretehtati, katere postopke bo začel; v preteklih letih so bili začeti tisti, ki so bili ocenjeni kot uspešni v finančnem smislu.

V 113. členu ZDavP-2 je določeno, da pri dolžnikih, ki so lastniki nepremičnega premoženja ali deleža družbenika, davčni organ lahko predlaga zavarovanje davčnega dolga z vknjižbo zastavne pravice na njihovih nepremičninah oziroma deležu družbenika neposredno pri sodišču, lahko pa tudi prek pristojnega državnega pravobranilstva. Davčni urad Kranj bi lahko predlagal zavarovanje davčnega dolga z vknjižbo zastavne pravice na dolžnikove nepremičnine po končanem pravnem postopku na sodiščih, vendar tudi tega ni storil.

Pojasnilo Davčnega urada Kranj

*Zaradi spora pri prenosu poslovnega deleža in odsvojitve nepremičnin sprava ni bilo mogoče predlagati vpisa zastavne pravice na nepremičnini. Davčni dolg je bilo mogoče zavarovati s hipoteko v skladu s 113. členom ZDavP-2 šele po zaključku pravnega postopka na prvi in drugi stopnji pri Okrožnem sodišču v Kranju in Višjem sodišču v Ljubljani, ko je dolžnik **(DT)** [REDACTED] **(DT)** zopet postal lastnik nepremičnin.*

V določbi 126.a člena ZDavP-2, ki je začela veljati 30. 12. 2009, je določeno, da davčna obveznost, razen zamudnih obresti, ne preneha z nastopom zastaranja pravice do izterjave (to je ob nastopu absolutnega zastaranja), če je davčni dolg zavarovan s hipoteko in če je davčni organ pred potekom zastaranja pravice do izterjave vložil predlog za izvršbo na nepremičnino. Oba pogoja morata biti izpolnjena kumulativno. Ker v tem primeru nista bila izpolnjena pogoja, ki ju določa 126.a člen ZDavP-2, ni bil prekinjen absolutni zastaralni rok davčnih obveznosti dolžnika. Davčne obveznosti dolžnika, ki so bile predmet izvršbe, so absolutno zastarale v letih od 2012 do 2014. Davčna uprava je v letu 2013 izdala več odločb o absolutnem zastaranju davčnih obveznosti v letu 2013 in jih odpisala v skupnem znesku 1.180.051 evrov.

Davčni urad Kranj je 11. 5. 2010 dolžniku **(DT)** [REDACTED] **(DT)** izdal še sklep o davčni izvršbi na premoženje v znesku 1.118.602 evra in dolžnika pozval, da predloži seznam premoženja, iz katerega je razvidno, da nima nepremičnega premoženja ter da ima le premoženje, ki zajema njegove osebne stvari. Lastnik stanovanja, v katerem živi, je družba **(DT)** [REDACTED] **(DT)**.

Od 1. 1. 2010 je dolžnik (DT) ██████ (DT) brezposeln, v letu 2012 pa je celo prejemal socialno pomoč v skupnem znesku 920 evrov.

2.5.8.aa Družba (DT) ██████ (DT) je bila 24. 3. 2006 izbrisana iz sodnega registra po uradni dolžnosti, ker neprekinjeno v obdobju 12 mesecev ni opravljala izplačil prek računa pri organizaciji, ki je za gospodarsko družbo opravljala posle plačilnega prometa. Edini družbenik družbe (DT) ██████ (DT) je bila od 13. 8. 2004 družba (DT) ██████ (DT), ki je bila 14. 11. 2006 tudi izbrisana iz sodnega registra po uradni dolžnosti. Edini družbenik družbe (DT) ██████ (DT) je bil od 13. 8. 2004 (DT) ██████ (DT) iz Novega mesta.

Družbi (DT) ██████ (DT) je Davčni urad Ljubljana 30. 4. 2004³⁵⁶ izdal sklep o prisilni izterjavi dolga iz denarnih sredstev v znesku 72.082.085 tolarjev (300.793 evrov) samo za zapadle obveznosti od neplačanih davkov in prispevkov ter pripadajočih zamudnih obresti, brez DDV po obračunu. Sklep o prisilni izterjavi je banka vrnila 2. 9. 2005, ker je račun dolžnika zaradi neposlovanja zaprla. Nato je Davčni urad Ljubljana 7. 7. 2004 družbi (DT) ██████ (DT) izdal sklep o prisilni izterjavi dolga iz premoženja v znesku 31.083.445 tolarjev (129.709 evrov) samo za zapadle obveznosti iz DDV po obračunu. Prvi izdani sklep o prisilni izterjavi poleg terjatev iz zapadlih prispevkov in ostalih davkov ni zajemal zapadlih obveznosti iz DDV po obračunu, zaradi česar je Davčni urad Ljubljana izdal dva sklepa o prisilni izterjavi ter s tem dvakrat zaračunal stroške izvršbe.

Pojasnilo Davčnega urada Ljubljana

Zavezanec v tistem obdobju ni bil enotno obravnavan, saj so bile knjigovodske evidence ločene na DDV ter ostale danke in prispevke. Glede na to se je tudi izterjava vodila ločeno, zaradi česar se je sklep na premoženje pripravil zgolj za obveznosti iz DDV.

Sklep o prisilni izterjavi dolga iz premoženja za terjatve v znesku 31.083.445 tolarjev (129.709 evrov) je bil vročen na dan opravljenega rubeža 25. 8. 2004. V postopku prisilne izterjave je izterjevalec zarubil tri motorna vozila, ki jih ob rubežu ni videl. V rubežnem zapisniku³⁵⁷ so vozila ocenjena v skupnem znesku 1.900.000 tolarjev (7.929 evrov), oceno je določil zakoniti zastopnik družbe (DT) ██████ (DT), čeprav je 177. člen ZDavP-1 določal, da cenitev opravi pooblaščen uradna oseba sama, razen ko zaradi posebnih lastnosti zarubljene stvari ali posebnih okoliščin primera odloči, da opravi cenitev posebni cenilec. V rubežnem zapisniku je podano, da je zakoniti zastopnik družbe navedel, da je premoženje in posle prevzela druga družba, s tem pa tudi lastništvo nad avtomobili. AJPES je 16. 9. 2004 na podlagi zahteve za vpis rubeža Davčnega urada Ljubljana³⁵⁸ vpisala v register neposestnih zastavnih pravic in zarubljenih premoženjskih zastavne pravice na vseh treh motornih vozilih, ki so po uradni evidenci še bila v lasti družbe (DT) ██████ (DT). Davčni urad Ljubljana je 25. 8. 2004 na Upravno enoto Ljubljana poslal tudi zahtevo za vpis rubeža v prometno dovoljenje in prepoved ponovne registracije motornih vozil. Zarubljena vozila kasneje niso bila prodana, ker ni bilo ugotovljeno, kje so. Ker je Davčni urad Ljubljana zarubil samo avtomobile in nobenega drugega premoženja, je bila s tem vrednost

³⁵⁶ Davčni urad ni hranil sklepov o davčni izvršbi zoper družbo (DT) ██████ (DT), starejših od deset let.

³⁵⁷ Z dne 25. 8. 2004.

³⁵⁸ Z dne 25. 8. 2004.

zarubljenega premoženja zelo nesorazmerna višini dolga, vozila so bila ocenjena v skupnem znesku 1.900.000 tolarjev, sklep o davčni izvršbi pa je bil izdan v znesku 31.083.445 tolarjev. Določba 126. člena ZDavP-1 navaja, da mora davčni organ uporabiti tiste načine davčne izvršbe, ki so glede na okoliščine primera sorazmerne znesku davka, ki ga je treba izterjati. Ker je bil izterjevalec na terenu opozorjen na tveganje odtujitve premoženja dolžnika, bi moral zarubiti še drugo premoženje ali pa takoj preveriti še druge možne načine izvršbe, vendar tega ni storil.

Pojasnilo finančne uprave

Vozila so običajno v uporabi in izterjevalec pogosto opravi rubež vozil na podlagi izpisa iz uradnih evidenc. Ob rubežu izterjevalec vozil ni videl. Družba (DT) [REDACTED] (DT) se ni pripojila k nobeni drugi družbi.

Iz podatkov registra davčnega zavezanca izhaja, da se je družba (DT) [REDACTED] (DT) 25. 11. 2004 preselila iz Ljubljane v Novo mesto, in sicer na naslov, kjer je imela svoj poslovni naslov tudi družba (DT) [REDACTED] (DT).

Davčni urad Novo mesto je 25. 3. 2005 družbi (DT) [REDACTED] (DT) najprej poslal obvestilo o neplačanem davku v skupnem znesku 85.469.723 tolarjev (puščeno v hišnem predalčniku 16. 4. 2005) in ji 25. 4. 2005 izdal še sklep o davčni izvršbi na premičnine v znesku 85.492.223 tolarjev (356.753 evrov). Ker neposredna vročitev sklepa in rubež nista bila mogoča, se je rubež opravil šele 4. 1. 2006, vendar premičnine, ki bi bile predmet izvršbe, niso bile najdene (na poslovnem naslovu sta bila prazna garaža in stanovanje druge fizične osebe).

Pred opravljenim rubežem je bilo 26. 4. 2005 odgovorni osebi družbe (DT) [REDACTED] (DT) poslano vabilo, da se 3. 5. 2005 zgłosi na Davčnem uradu Novo mesto s popisom osnovnih sredstev, odprtih terjatev in potrdila o morebitnih plačilih. Odgovorna oseba družbe se na vabilo ni odzvala in svojega izostanka ni opravičila, zato je Davčni urad Novo mesto 14. 12. 2005 izdal sklep za prisilno privedbo, ki pa je policija zaradi nedosegljivosti odgovorne osebe na dan 23. 12. 2005 ni uspela realizirati. V postopku je bilo ugotovljeno, da zavezanec ne živi na naslovu stalnega bivališča v Novem mestu, na območju Koprpa je bil osumljen storitve kaznivega dejanja, zato je 23. 12. 2005 izterjevalec podal zaprosilo na Upravno enoto Novo mesto, da uvede postopek za ugotovitev dejanskega stalnega prebivališča. Iz zapisnika z dne 30. 12. 2005 je razvidno, da se je odgovorna oseba družbe (DT) [REDACTED] (DT) zglasila na Davčnem uradu Novo mesto, kjer je pojasnila, da od prejšnjega lastnika ni prejela poslovnih knjig niti ostale dokumentacije.

Družbi (DT) [REDACTED] (DT), ki je bila edini družbenik družbe (DT) [REDACTED] (DT), je bil 28. 7. 2006 izdan sklep o davčni izvršbi na premičnine v znesku 136.748.034 tolarjev (570.639 evrov) za dolg družbe (DT) [REDACTED] (DT)³⁵⁹. Ker sklepa ni bilo mogoče vročiti, se je vročitev opravila prek oglasne deske Davčnega urada Novo mesto. Ta sklep je bil tudi zadnji izdani sklep o davčni izvršbi za dolg družbe (DT) [REDACTED] (DT). Davčni urad Novo mesto po izbrisu družbe (DT) [REDACTED] (DT), ki je bil izveden 14. 11. 2006, od družbenika (DT) [REDACTED] (DT) enoosebne družbe (DT) [REDACTED] (DT) ni

³⁵⁹ Pred tem je Davčni urad Novo mesto 19. 7. 2006 družbi (DT) [REDACTED] (DT) poslal obvestilo o neplačanem davku za dolgove izbrisane družbe (DT) [REDACTED] (DT), ki je bila izbrisana iz sodnega registra 24. 3. 2006. Obvestilo ni bilo uspešno vročeno, ker je bila družba preseljena.

izterjeval davčnega dolga družbe (DT) [redacted] (DT). Davčni urad Novo mesto ni ravnal v skladu z določbami 394. člena ZGD v povezavi s četrtem odstavkom 27. člena ZFPPod, ki določajo, da lahko upniki v enem letu po objavi izbrisa družbe iz registra uveljavljajo neporavnane obveznosti družbe do družbenikov, ki odgovarjajo za dolgove izbrisanih podjetij iz registra solidarno z vsem svojim premoženjem. Upravna enota Novo mesto je 12. 9. 2006 na podlagi zaprosila Davčnega urada Novo mesto sporočila, da je bilo v postopku ugotavljanja dejanskega stalnega prebivališča odgovorne osebe (DT) [redacted] (DT) določeno zakonsko prebivališče na naslovu (DT) [redacted] (DT), to je na naslovu Centra za socialno delo Novo mesto, vendar ji davčni urad na ta naslov ni poslal nobenega sklepa o davčni izvršbi.

Davčni dolg družbe (DT) [redacted] (DT) je absolutno zastaral in je bil odpisan na podlagi odločb o absolutnem zastaranju³⁶⁰.

Pojasnilo Davčnega urada Novo mesto

Pri družbi (DT) [redacted] (DT) ni bilo izkazanega dolga izbrisane družbe, zato se postopek izvršbe ni vodil, povezava z družbo (DT) [redacted] (DT) pa se ni pravočasno zaznala. Naložene obveznosti in davki do izbrisane družbe (DT) [redacted] (DT) od dneva preselitve (marec 2005) na Davčni urad Novo mesto niso bili plačani. Dolg družbe (DT) [redacted] (DT) se je odpisoval na podlagi odločb o absolutnem zastaranju, knjigovodska kartica tako izkazuje saldo 0 evrov.

2.5.8.bb Na podlagi sklepa Okrožnega sodišča v Ljubljani je bil pri družbi (DT) [redacted] (DT) 13. 11. 2013 vpisan začetek stečajnega postopka. Družba (DT) [redacted] (DT) je bila vpisana v sodni register 25. 9. 2012. Edini družbenik te družbe je 19. 3. 2013 postala tuja družba (DT) [redacted] (DT)³⁶¹ – pred tem je bil edini družbenik (DT) [redacted] (DT), njen zakoniti zastopnik pa je bila od 19. 3. 2013 do stečaja tuja fizična oseba (DT) [redacted] (DT). Davčni urad Ljubljana družbi (DT) [redacted] (DT) ni izdal nobenega sklepa o davčni izvršbi. S tem je ravnal na način, ki ne zagotavlja uspešne izterjave, hkrati pa je kršil 13. člen ZDS-1, ki določa naloge davčnega urada, ki med drugim opravlja davčno izvršbo. Od Davčnega urada Ljubljana tudi nismo pridobili nobenega drugega dokazila o postopku izvršbe pri tej družbi, kljub temu da je prevzela dolg pripojene družbe (DT) [redacted] (DT).

Pojasnilo finančne uprave in Davčnega urada Ljubljana

V informacijskem sistemu še ni bil implementiran samodejen prenos terjatev prevzetih oziroma pripojenih družb na primarno družbo. Ker področje izvršbe nima podatkov o terjativah, ki so bile prevzete, je treba ročno spremljati pripojitve družb in ročno pripravljati ustrezne dokumente v postopkih davčne izvršbe, kar vpliva na ažurnost postopkov. Finančna uprava je začela z vzpostavitvijo evidence statusnih sprememb v registru davčnih zavezancev ter prilagoditvijo programske podpore v odmernih sistemih in davčnem knjigovodstvu z namenom, da se terjatve in obveznosti v primeru statusnih sprememb knjižijo na davčno številko davčnega zavezanca, ki je zavezan za plačilo obveznosti. V registru davčnih zavezancev je zagotovljena večina informacij oziroma podatkov, ki so potrebni za vzpostanitev evidence statusnih sprememb. Davčni register je namreč povezan s sodnim registrom in Poslovnim registrom Slovenije, zato finančna uprava dnevno

³⁶⁰ V letu 2013 je bilo za proračun države skupaj odpisanega za 376.367 evrov dolga.

³⁶¹ Slamnati prevzemnik, ki je 26. 11. 2013 začel z likvidacijo.

pridobiva informacije o ustanovljenih in prenehanih družbah in samostojnih podjetnikih, o spremembah pravnoorganizacijskih oblik in spremembah družbenikov ter odgovornih oseb družb (domačih in tujih).

Priporočilo

Finančni upravi priporočamo, naj zagotovi sprotno spremljanje pripojitev oziroma prevzemov družb ter sprememb družbenikov in njihovih odgovornih oseb – zlasti tistih, pri katerih postanejo družbeniki ali odgovorne osebe tuji državljani.

Davčni dolg družbe (DT) █████ (DT) samo za terjatve proračuna države znaša 185.426 evrov in izhaja iz obveznosti pripojene družbe (DT) █████ (DT), ki se je 18. 3. 2013 pripojila k družbi (DT) █████ (DT). Družba (DT) █████ (DT) se je 27. 3. 2013 pripojila družbi (DT) █████ (DT).

Družbi (DT) █████ (DT) je Davčni urad Celje³⁶² 15. 10. 2012 izdal sklep o davčni izvršbi na denarna sredstva v znesku 205.343 evrov in nato Davčni urad Ljubljana 11. 3. 2013 sklep o davčni izvršbi na denarna sredstva v znesku 85.116 evrov, dolg obeh sklepov se je zaprl s plačili, poboti ali stornom. Navedena davčna urada nista izterjala DDV za obdobje od decembra 2011 do marca 2012 in za november 2012, ki ga je davčna uprava 11. 2. 2014 prijavila v stečajno maso v znesku 185.426 evrov, čeprav je bil pred tem z odločbo³⁶³ odobren odlog plačila davčnega dolga iz DDV do 16. 11. 2012, s čimer davčna urada nista ravnala na način, ki bi zagotovil uspešno izterjavo, hkrati pa sta kršila 13. člen ZDS-1. Glede na podatke iz bilance stanja na dan 31. 12. 2012 družbe (DT) █████ (DT) je obstajala velika verjetnost, da bi bila izvršba uspešna tudi za tiste izvršljive izvršilne naslove, ki jih davčna urada nista izvršila, ker je družba (DT) █████ (DT) izkazovala 330.283 evrov denarnih sredstev, 3.927.682 evrov opredmetenih osnovnih sredstev, 1.097.978 evrov kratkoročnih finančnih naložb, 3.909.411 evrov kratkoročnih poslovnih terjatev in 7.856.826 evrov zalog, v izkazu poslovnega izida v obdobju od 1. 1. do 31. 12. 2012 pa je izkazovala za 474.641 evrov bilančnega dobička.

Ugotovili smo tudi, da davčna uprava ni niti izterjala niti prijavila v stečajno maso terjatve za DDV za obdobje od decembra 2012 do marca 2013, ker družba (DT) █████ (DT) ni oddala obračunov DDV, zato ti niso bili poknjženi v davčnem knjigovodstvu.

Pojasnilo Davčnega urada Ljubljana in Davčnega urada Celje

Davčni urad Ljubljana je davčnega zavezanca družbo (DT) █████ (DT) pozval k predložitvi obračunov za DDV za obdobje od januarja do marca 2013, za december 2012 pa ga je pozval Davčni urad Celje.

Približno mesec po pripojitvi družbe (DT) █████ (DT)³⁶⁴ k prevzemni družbi (DT) █████ (DT) je Davčni urad Koper družbi (DT) █████ (DT) izdal sklep o davčni izvršbi na denarna sredstva z dne 17. 4. 2013 v znesku 30.909 evrov za prispevke, kljub temu da je imela družba preplačila na davku na dohodek pravnih oseb od 27. 3. 2013.

³⁶² Družba (DT) █████ (DT) se je 25. 2. 2013 iz (DT) █████ (DT) preselila v (DT) █████ (DT).

³⁶³ Z dne 16. 5. 2012.

³⁶⁴ 27. 3. 2013.

Obe pripojeni družbi sta bili povezani družbi. Družbenik družbe (DT) [REDACTED] (DT) je bila do njene pripojitve k družbi (DT) [REDACTED] (DT) fizična oseba (DT) [REDACTED] (DT) s 77-odstotnim deležem, preostali delež je imela družba (DT) [REDACTED] (DT). Družbenik družbe (DT) [REDACTED] (DT) je bila družba (DT) [REDACTED] (DT), pred tem pa fizična oseba (DT) [REDACTED] (DT), ki je izstopila 23. 8. 2012.

V letu 2013 sta bili unovčeni dve poroštvu Republike Slovenije, dani v letih 2009 in 2010³⁶⁵ družbi (DT) [REDACTED] (DT), v skupnem znesku 522.701 evro³⁶⁶. Obveznosti iz obeh kreditnih pogodb so bile poravnane iz proračuna države.

2.5.9 Povzetek ugotovitev o izvajanju postopka davčne izterjave

Pri pregledu 28 primerov davčnih zavezancev, zoper katere je davčna uprava v letu 2013 izvajala postopek izvršbe oziroma jim v letu 2013 davčni dolg odpisala, smo ugotovili, da davčni uradi v vseh pregledanih primerih z davčno izvršbo niso pričeli pravočasno. Ugotovili smo, da so z davčno izvršbo v povprečju pričeli 201 dan po zapadlosti davčnega dolga, pri kar devetih davčnih zavezancih (v 32 odstotkih primerov) pa so postopek izvršbe pričeli kasneje, to je po obdobju, daljšem od povprečnega. Prav tako so davčni uradi sklepe o davčni izvršbi na premoženju izdajali zelo pozno, in sicer smo pri izbranih primerih ugotovili, da v povprečju kar 339 dni po pričetku izvršbe, kar kaže na to, da davčni uradi pri davčni izvršbi niso bili tako uspešni, kot če bi postopek davčne izvršbe stopnjevali hitreje. Pritisk na davčne dolžnike oziroma njihove aktivne družbenike se je tako stopnjeval prepočasi, v posameznih primerih pa davčni uradi niso izkoristili vseh dopustnih sredstev izvršbe, ki so jih določali ZDavP, ZDavP-1 in ZDavP-2. Davčni uradi tako kar v 20 primerih davčnih zavezancev niso uporabili vseh možnih oblik izvršbe dolga davčnih dolžnikov oziroma njihovih aktivnih družbenikov, v dveh primerih pa tega ni mogoče potrditi, saj finančna uprava ne razpolaga z dokumentacijo. Tako davčni uradi kar v 11 primerih davčnih zavezancev državnemu pravobranilstvu niso podali predloga za izvršbo na nepremičnine, v štirih primerih niso izdali sklepa o davčni izvršbi na premoženje, v enem primeru pa je davčni urad sklep o davčni izvršbi na premoženje izdal, vendar ga ni vročil. V kar 11 primerih davčnih zavezancev davčni uradi niso izdali sklepa o davčni izvršbi na druge terjatve dolžnika oziroma odločitve o tem niso dokumentirali, v enem primeru pa so sklep izdali le za del dolga. Ugotovili smo, da davčni uradi v štirih primerih niso pričeli z izvršbo davčnega dolga oziroma njenega dela³⁶⁷. V vsaj dveh primerih pa bi davčni uradi davčno obveznost lahko zavarovali z začasnim sklepom za zavarovanje izpolnitve davčne obveznosti oziroma bi jo v enem primeru lahko davčni urad zavaroval tako, da bi zagotavljal večjo varnost glede izpolnitve obveznosti dolžnika (davčni urad je izpolnitev obveznosti zavaroval s prepovedjo razpolaganja z denarnimi sredstvi na računih pri bankah in hranilnicah, čeprav bi bilo zaradi višine pričakovane davčne obveznosti iz inšpekcijske odločbe primernejše zavarovanje davčne obveznosti z vknjižbo zastavne pravice na nepremičninah zavezanca). Davčni uradi niso vedno opravili dejanja, ki bi prekinilo zastaranje,

³⁶⁵ Republika Slovenija jamči po dveh kreditnih pogodbah z dne 1. 12. 2009 in 14. 2. 2010.

³⁶⁶ Revizijsko poročilo *Predlog zaključnega računa proračuna Republike Slovenije za leto 2013*, št. 320-7/2013/243 z dne 29. 7. 2014.

³⁶⁷ Davčna urada v dveh primerih nista terjala celotnega dolga davčnega dolžnika, v enem primeru dolga, ki ga je prevzel aktivni družbenik, v enem primeru pa davčni urad ni terjala dela dolga, ki ga je v knjigovodski evidenci izkazoval davčni dolžnik.

ter niso terjali davčni dolg od davčnih dolžnikov oziroma družb, ki so bile davčnim zavezancem pripojene, ter solidarno odgovornih družbenikov. To je bilo ugotovljeno v sedmih primerih, ko so obveznosti relativno (v štirih primerih) oziroma absolutno zastarale (v petih primerih). V devetih primerih smo ugotovili, da sezname izvršilnih naslovov, ki so podlaga za izdajo sklepa o davčni izvršbi, niso vsebovali celotnega davčnega dolga. V posameznih primerih so tako davčni uradi davčnim dolžnikom izdali več sklepov o davčni izvršbi ter jim tako naložili dodatne stroške, povezane z davčno izvršbo. Davčni uradi v treh primerih ob vročitvi sklepa o davčni izvršbi niso preverili stanja dolga, ki je izhajalo iz knjigovodske evidence, kar je v enem primeru pomenilo, da je moral davčni urad davčnemu dolžniku povrniti stroške, ki jih je imel s pritožbo. Zaradi neposodobljenih davčnih evidenc v vsaj treh primerih davčni uradi niso uspeli pravočasno pričeti s postopkom izvršbe, v enem primeru pa davčni urad ni uspel pravočasno prijaviti terjatve v stečajni postopek družbe. V nobenem od pregledanih primerov nismo ugotovili, da bi davčni uradi državnemu pravobranilstvu podali predlog za izvršbo na deležu, po naši oceni bi lahko takšen predlog podali v vsaj dveh primerih.

Ugotovili smo, da v več primerih davčni uradi niso pravočasno zaznali namena davčnih zavezancev, da bi se izognili plačilu davčne obveznosti, ki so ga nakazovali z vstopanjem novih slamnatih družbenikov, tujih družbenikov, tujih odgovornih oseb oziroma zastopnikov in z veriženjem družb (tako imenovani davčni vrtiljak). Kar v šestih primerih smo ugotovili, da so družbeniki družbo kot pravno osebo zlorabili s ciljem, da bi oškodovali upnike oziroma da bi v svojo korist ali v korist druge osebe zmanjšali premoženje družbe, čeprav so vedeli ali bi morali vedeti, da zaradi tega ne bodo uspeli poravnati svojih obveznosti tretjim osebam. Po naši oceni bi davčni uradi lahko v vsaj dveh primerih uporabili institut spregleda pravne osebnosti ter s tem prispevali k večji uspešnosti davčne izterjave.

Davčna uprava je imela vzpostavljen register tveganj po posameznih procesih oziroma sistemih v davčni upravi, kot to določa strategija obvladovanja tveganj, vendar pa register tveganj ni vključeval vseh tveganj, ki so se pojavljala pri izvršbi, kar pomeni, da davčna uprava na tem področju ni upoštevala popolnosti opredelitve in obvladovanja tveganj. Register tveganj za proces davčne izvršbe je davčna uprava nazadnje posodobila na začetku leta 2013, v njem pa je opredelila le sedem tveganj. Zaznali smo kar nekaj pomembnih tveganj, ki jih register tveganj ni vseboval, predvsem tista, ki so povezana z vzpostavitvijo informacijske podpore izvršbi, kot na primer tveganje, da določena poslovna pravila in parametri profiliranja v okviru vzpostavljene informacijske podpore izvršbi ne omogočijo vedno izbire takšnega načina davčne izvršbe, ki bi zagotovil uspešno izvršbo. V registru tveganj prav tako niso ustrezno obravnavana tveganja poznega pričetka izvršbe, tveganje zastaranja davčnih terjatev zaradi neizvedenih ali prepozno izvedenih ukrepov izvršbe ter druga tveganja. Davčna uprava v registru tveganj za proces izvršbe prav tako ni opredelila zunanjih tveganj in ukrepov za njihovo obvladovanje, kot so na primer tveganje neizterljivosti davčnega dolga zaradi veriženja podjetij, prenosa lastništva in zastopstva na slamnate družbenike in zastopnike, selitve družb oziroma sprememb poslovnih naslovov, zapiranja transakcijskih računov v državi ter tveganje, povezano z vročanjem sklepov in drugih dokumentov izvršbe davčnim dolžnikom, ker so nedosegljivi.

Finančna uprava si prizadeva vzpostavitvi uspešnejši sistem prostovoljnega plačevanja davčnih obveznosti ter s tem namenom sledi številnim ukrepom, ki jih danes poznajo razvite davčne uprave in jih omogoča moderna tehnologija. Finančna uprava in finančni uradi tako pred začetkom davčne izvršbe izvajajo neobvezne ukrepe, kot so pisno opominjanje, telefonska izterjava in pozivanje malih davčnih dolžnikov k

plačilu zapadlih davčnih obveznosti pred uvedbo postopkov davčne izvršbe prek javne objave. Ukrepa, ki se nanašata na pisno in telefonsko opominjanje, nista obligatorna in ju ZDavP-2 ne predvideva, vendar pa iz prakse in izvedenih analiz davčne uprave izhaja, da prinašata dobre rezultate.

Davčna uprava v letu 2013 ni dosegla vseh zastavljenih ciljev. Uspešnost izterjave davčne uprave v posameznem letu je razvidna iz poročil davčne uprave o doseganju letnih ciljev in rezultatov izterjave, ki jih davčna uprava letno spremlja in o njih poroča v letnih poročilih o delu. Davčna uprava je v letu 2013 poročala o ciljih in rezultatih, vendar iz poročanja ni razvidna povezava oziroma je razvidna le delna povezava med doseženimi in načrtovanimi cilji iz finančnega načrta 2013. Problem poročanja izhaja že iz finančnega načrta 2013, v katerem so namesto nekaterih ciljev določene aktivnosti, ki ne predstavljajo takšne zaveze, kot če bi bili v povezavi z njimi določeni še konkretni operativni cilji, poleg tega iz finančnega načrta 2013 niso razvidne jasne povezave med cilji in z njimi povezanimi kazalniki. Prav tako poročila tudi ne vsebujejo jasnih razlogov, zaradi katerih posamezne aktivnosti niso bile izvedene oziroma niso bile izvedene tako, da bi bili cilji doseženi.

Iz podatkov davčne uprave je razvidno, da davčni uradi v letu 2013 niso izdali vseh načrtovanih sklepov o davčni izvršbi, prav tako pa z izvršbo niso v celoti dosegli pričakovanih poplačil davčnega dolga. Davčni uradi so v letu 2013 izdali le 76,8 odstotka načrtovanih sklepov o davčni izvršbi, realizacija izterjave pa je bila glede na načrtovani znesek 90,5-odstotna. Davčna uprava je letni načrt 2013 presegla le pri kazalniku delež izterjanega dolga v terjanem dolgu, kjer se je doseženi delež v primerjavi z načrtovanim povečal za skoraj 18 odstotkov. Pri vseh preostalih kazalnikih davčna uprava ni presegla ciljne vrednosti iz finančnega načrta 2013 oziroma, z izjemo enega primera kazalnika, tudi ciljnih vrednosti iz poslovne strategije. Tako ni dosegla ciljne vrednosti za kazalnik delež davčnega dolga v vseh zapadlih obremenitvah za davek od dohodkov pravnih oseb v letu 2013, ki se je v primerjavi s preteklimi leti povečal in bistveno odstopal od deleža, ki je bil načrtovan v poslovni strategiji oziroma finančnem načrtu 2013, medtem ko je davčni upravi za kazalnik delež plačil izterjave v plačilih JFP uspelo preseči ciljno vrednost iz finančnega načrta 2013, ne pa tudi ciljne vrednosti iz poslovne strategije. Davčna uprava je dosegla in presegla ciljno vrednost pri kazalniku delež plačil izterjave v terjanem dolgu za davek od dohodkov pravnih oseb, ki je bila določena v poslovni strategiji kot tudi letnem načrtu 2013 in finančnem načrtu 2013. Delež plačil izterjave v terjanem dolgu za davek od dohodkov pravnih oseb se je od leta 2010 povečeval, kar kaže na povečevanje uspešnosti davčne uprave pri izterjavi davčnega dolga, zlasti na področju davka od dohodkov pravnih oseb.

Davčna uprava oziroma finančna uprava v letu 2013 ni imela vzpostavljenega preglednega sistema profiliranja davčnih dolžnikov, ker je dopuščala nepregledno oblikovanje ter spreminjanje poslovnih pravil in parametrov, kar je vplivalo na hitrost ter s tem na uspešnost davčne izvršbe. Davčna uprava oziroma finančna uprava v informacijski podpori izvršbi v letu 2013 ni imela vzpostavljenega beleženja določitve in sprememb poslovnih pravil in parametrov profiliranja. Poslovna pravila in parametri vplivajo na način obravnave davčnega dolžnika (administrativna izterjava ali individualna obravnava dolžnika) ter s tem na vrsto in število izvedenih prisilnih ukrepov, med drugim pa tudi na to, da se načini davčne izvršbe počasneje stopnjujejo. Verjetnost poplačila davčnega dolga pa je z zamikom postopka davčne izvršbe oziroma s prepočasnim stopnjevanjem pritiska na davčnega dolžnika vedno manjša.

Projekt prenove informacijskega sistema kljub posameznim pomanjkljivostim ocenjujemo kot pomemben korak k povečevanju uspešnosti izterjave davčnega dolga. Prenovljeni informacijski sistem je namreč nadomestil večji del obstoječih programskih rešitev s celovito programsko rešitvijo, ki vključuje tudi informacijsko podporo, namenjeno postopkom davčne izvršbe. Ta od 1. 9. 2013 samodejno predlaga načine davčne izvršbe ali stopnjevanje načinov davčne izvršbe ob upoštevanju določenih poslovnih pravil in parametrov ter podatkov o dolžniku, kar se odvija v okviru tako imenovanega profiliranja. Procesi, ki so informacijsko podprti, so v veliki meri avtomatizirani, tako da proces, ob upoštevanju vnaprej opredeljenih meril, samodejno ustvarja naloge, ki jih zaposleni lahko pregleda na namizju delovne postaje. Informacijska podpora na podlagi teh meril omogoča dodelitev pristojnosti zadeve, prenos pristojnosti med davčnimi uradi, ločevanje pristojnosti glede na posamezno vrsto izvršbe oziroma ukrepa, pripravo nalogov izterjevalcem za izvedbo davčnih izvršb oziroma centralno avtomatsko množično obdelavo zadev za izvedbo administrativnega postopka izvršbe ter sledenje vsem podatkom o izvedenih davčnih postopkih ter pregled preteklih stanj (zgodovina), kar zagotavlja večji nadzor in preglednost nad izvedbo postopkov davčne izvršbe. Prenovljeni informacijski sistem naj bi omogočal tudi neposreden dostop do številnih zunanjih virov podatkov, vendar pa je davčna uprava do konca leta 2013 uspela vzpostaviti dostop le do omejenega števila notranjih in zunanjih podatkovnih virov, kar pomeni, da morajo zaposleni na področju davčne izterjave, izvršb in davčnih preiskav večino podatkov, ki jih potrebujejo pri svojem delu, še vedno pridobivati z nestrukturiranim iskanjem po različnih evidencah, kar predstavlja tudi tveganje zamud in zmanjšuje uspešnost postopkov izterjave.

Davčna uprava se pri izdelavi in vzpostavitvi informacijskega sistema ni odločila za izdelavo vseh poročil, zahtevanih z javnim naročilom.

2.6 Strokovna usposobljenost zaposlenih

V procesu izvršbe sodelujejo zaposleni s področja administrativne in terenske izterjave, kamor sodijo tudi vodje sektorjev za davčno izvršbo in register, ki so organizirani po davčnih uradih, ter določeni zaposleni iz Uprave za davčno računovodstvo in finance, ki so poleg izterjave davka od dohodkov pravnih oseb zadolženi tudi za izterjavo vseh vrst davkov in drugih dajatev. Po podatkih davčne uprave je bilo na dan 31. 12. 2013 zaposlenih 156 administrativnih izterjevalcev, 144 terenskih izterjevalcev³⁶⁸ in 14 vodij sektorjev za davčno izvršbo in register³⁶⁹ ter 59 zaposlenih iz Uprave za davčno računovodstvo in finance, ki so sodelovali v procesu izvršbe.

Na področju izvršbe je bilo po stanju na dan 31. 12. 2013 sistemiziranih 469 delovnih mest in zasedenih 373 delovnih mest. Število dejansko zasedenih delovnih mest na področju izvršbe je bilo za kar 96 delovnih mest manjše od predvidenih delovnih mest v sistemizaciji.

³⁶⁸ Poročilo o delu 2013.

³⁶⁹ Na Davčnem uradu Hrastnik se je vodja sektorja za davčno izvršbo in register z 11. 12. 2012 upokojil, imenovan je bil vršilec dolžnosti. Od 12. 12. 2012 opravlja naloge vodje zaposlena na delovnem mestu izterjevalec višji svetovalec.

Tabela 15: Število sistemiziranih in zasedenih delovnih mest na področju izvršbe

Organizacijska področja, vključena v izvršbo	Število sistemiziranih delovnih mest	Število zasedenih delovnih mest
Administrativna izvršba	210	156
URF – Sektor za davčne finance	64	59
Terenska izvršba z vodji sektorja za davčno izvršbo in register	195	158
Skupaj	469	373

Vir: podatki finančne uprave.

V primerjavi z letom poprej se je davčna uprava v letu 2013 kadrovsko okrepila za 29 terenskih izterjevalcev na podlagi premestitev znotraj davčne uprave (s področja administrativne izterjave, kontrole in registra) in carinske uprave. Kadrovska potreba po terenskih izterjevalcih je nastala zaradi likvidnostnih razmer v gospodarstvu, ker se je izkazalo, da oba načina administrativne izvršbe (izvršba na denarne prejemke in izvršba na denarna sredstva pri bankah in hranilnicah) nista zadostovala za poplačilo zapadlih dolgov dolžnikov, zato je davčna uprava začela s tistimi načini davčnih izvršb, ki jih izvajajo terenski izterjevalci. Število administrativnih izterjevalcev se je v primerjavi z letom poprej zmanjšalo za 14 zaposlenih zaradi uvedbe informacijske podpore izterjavi, na podlagi katere so se postopki administrativne izvršbe delno avtomatizirali. V primerjavi z letom poprej je število vodij sektorja za davčno izvršbo in register ostalo nespremenjeno, število zaposlenih iz Uprave za davčno računovodstvo in finance, ki so sodelovali v procesu izvršbe, pa se je v primerjavi z letom poprej zmanjšalo za enega zaposlenega, ki mu je prenehalo delovno razmerje.

V skladu s 17. členom ZDS-1 so davčni izterjevalci, ki so terenski izterjevalci z vodji sektorjev za davčno izvršbo in register, pooblaščené uradne osebe, ki so za svoje delo odgovorne direktorjem davčnih uradov. Ker so davčni izterjevalci pooblaščené uradne osebe in so pri izvršbi najbolj izpostavljeni, saj delajo predvsem na terenu in izvajajo zahtevnejše načine davčnih izvršb (izvršbo denarnih terjatev, vrednostnih papirjev in premoženja), smo pri njih podrobneje pregledali zahtevano stopnjo izobrazbe po sistemizaciji, njihovo izobrazbeno strukturo, delovno dobo, izpolnitev pogojev za zasedbo delovnih mest ter dodatna usposabljanja in izpopolnjevanja.

2.6.1.1 Zahtevana stopnja izobrazbe in izobrazbena struktura davčnih izterjevalcev

Na podlagi pregleda izobrazbene strukture davčnih izterjevalcev smo ugotovili, da imajo davčni izterjevalci dokaj raznoliko izobrazbeno strukturo, saj imajo srednjo, višjo, visokošolsko (tarifni razred VII/1), univerzitetno stopnjo izobrazbe, specializacijo ali magistrsko stopnjo izobrazbe (tarifni razred VII/2) ter magisterij in doktorat znanosti. Vseh 158 davčnih izterjevalcev ima zahtevano stopnjo izobrazbe, ki je določena v sistemizaciji delovnih mest.

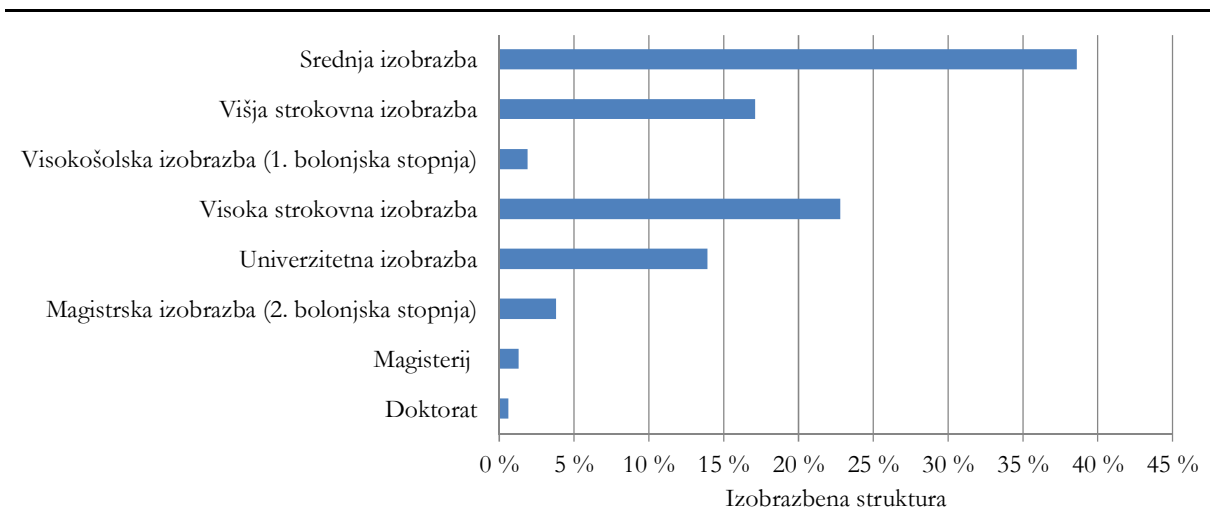
Tabela 16: Stopnja izobrazbe davčnih izterjevalcev

Stopnja izobrazbe	Davčni izterjevalci po izobrazbi	
	število	v odstotkih
Doktorat	1	0,6
Magisterij	2	1,3
Magistrska izobrazba (2. bolonjska stopnja)	6	3,8
Univerzitetna izobrazba	22	13,9
Visoka strokovna izobrazba	36	22,8
Visokošolska izobrazba (1. bolonjska stopnja)	3	1,9
Višja strokovna izobrazba	27	17,1
Srednja izobrazba	61	38,6
Skupaj	158	100,0

Vir: podatki finančne uprave.

Na sliki 29 je prikazana izobrazbena struktura davčnih izterjevalcev.

Slika 29: Stopnja izobrazbe davčnih izterjevalcev



Vir: podatki finančne uprave.

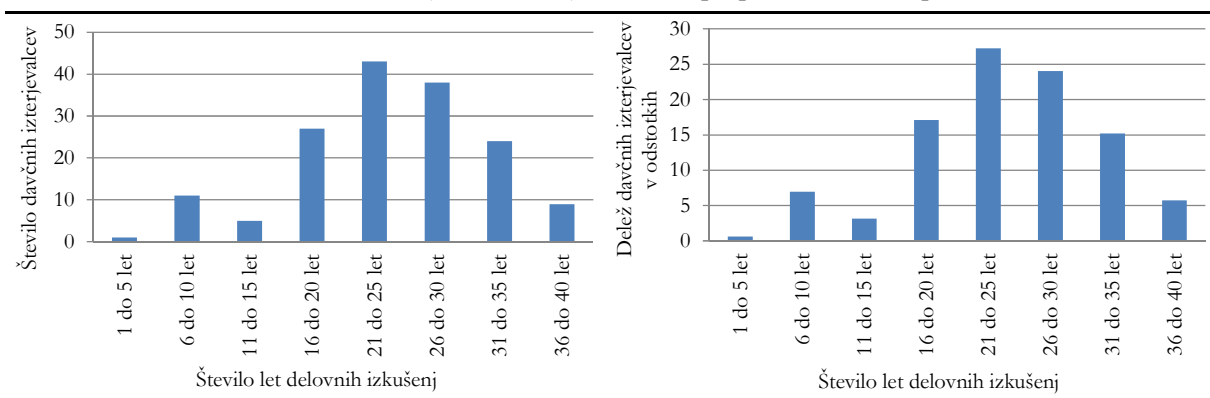
Sistemizacija delovnih mest predvideva zahtevano stopnjo izobrazbe, ne predvideva pa posebej določenih smeri izobrazbe za davčne izterjevalce. Na podlagi ocene finančne uprave so najprimernejše smeri izobrazbe pri davčnih izterjevalcih ekonomska, pravna in upravna, vendar finančna uprava ne meri

posebej vpliva smeri izobrazbe na uspešnost izvršbe. Stopnja in smer izobrazbe lahko vplivata na uspešno izvršbo, saj davčnim izterjevalcem zagotavljata minimalno potreben obseg znanja, ki omogoča hitrejšo ukrepanje in izvršbo, ker so davčni izterjevalci pri svojem delu samostojni in izvajajo zahtevnejše načine izvršbe oziroma težje primere kot pa administrativni izterjevalci. Po potrebi davčni izterjevalci sodelujejo s pravno in inšpekcijsko službo zlasti pri reševanju težjih primerov, izmenjavi informacij o dolžnikih in pri posebnostih v zvezi s premoženjem in dolgom dolžnikov. Finančna uprava meni, da izterjevalci, ne glede na smer izobrazbe, pridobijo vsa potrebna znanja s strokovno literaturo, z izpopolnjevanji in izobraževanji v delovnem okolju ter z opravljenim posebnim strokovnim izpitom za davčnega izterjevalca, ki je pogoj za zasedbo delovnega mesta izterjevalca. Tudi smeri izobrazbe davčnih izterjevalcev so zelo raznolike.

2.6.1.2 Delovne izkušnje davčnih izterjevalcev

Na podlagi pregleda delovne dobe davčnih izterjevalcev smo ugotovili, da imajo izterjevalci precej delovnih izkušenj. Povprečna delovna doba davčnih izterjevalcev na dan 31. 12. 2013 je 24 let, 5 mesecev in 12 dni. Slika 30 prikazuje število davčnih izterjevalcev po številu let delovnih izkušenj ter delež posameznih skupin davčnih izterjevalcev.

Slika 30: Delovna doba davčnih izterjevalcev in njihov delež po posameznih skupinah



Vir: podatki finančne uprave.

Več kot 25 let izkušenj je imelo po stanju na dan 31. 12. 2013 kar 71 izterjevalcev, kar je 45 odstotkov vseh. Ugotovili smo, da so imeli vsi izterjevalci potrebne delovne izkušnje, določene v sistemizaciji delovnih mest.

2.6.1.3 Usposobljenost davčnih izterjevalcev glede na pogoje iz sistemizacije delovnih mest

Pri pogojih za zasedbo delovnih mest smo preverjali, ali imajo davčni izterjevalci določeno stopnjo izobrazbe, dovolj delovnih izkušenj, opravljen poseben strokovni izpit za davčnega izterjevalca in preizkus znanja za vodenje prekrškovnega postopka in izdajo plačilnega naloga oziroma preizkus znanja za vodenje

in odločanje prekrškovnega postopka. Ugotovili smo, da so imeli vsi davčni izterjevalci opravljeno ali priznano³⁷⁰ obvezno usposabljanje za imenovanje v naziv, kot določa sistemizacija.

Pogoje za zasedbo delovnega mesta davčnega izterjevalca je določal 23. člen ZDS-1. Za izterjevalca je lahko bila imenovana oseba, ki je imela določeno stopnjo izobrazbe, dovolj delovnih izkušenj in opravljen poseben strokovni izpit. Tako je lahko bil davčni izterjevalec tisti, ki je imel višjo izobrazbo in najmanj dve leti delovnih izkušenj ali visoko izobrazbo in najmanj eno leto delovnih izkušenj ter opravljen poseben strokovni izpit za davčnega izterjevalca. Za izterjevalca je lahko bila imenovana tudi oseba s srednješolsko izobrazbo in z najmanj tremi leti delovnih izkušenj ter opravljenim posebnim strokovnim izpitom. Za izterjevalca se je ob sklenitvi delovnega razmerja lahko imenovala tudi oseba, ki ni imela opravljenega posebnega strokovnega izpita, vendar je morala ta izpit opraviti najpozneje v enem letu od dneva imenovanja za izterjevalca.

Ker je 23. člen ZDS-1 določal, da lahko izterjevalec, ki nima posebnega strokovnega izpita, opravlja le posamezna pripravljala dejanja pri opravljanju davčne izvršbe, smo posebej pri 20 izterjevalcih, ki so opravili strokovni izpit v letu 2013, preverili, kako je davčna uprava navedeno določilo upoštevala, in ugotovili, da je bilo vseh 20 zaposlenih v letu 2013 imenovano za davčnega izterjevalca po opravljenem posebnem strokovnem izpitu za davčnega izterjevalca.

Poleg opravljenega posebnega strokovnega izpita morajo imeti davčni izterjevalci opravljen tudi preizkus znanja za vodenje prekrškovnega postopka in izdajo plačilnega naloga oziroma preizkus znanja za vodenje prekrškovnega postopka in odločanje o njem. Na podlagi 49. člena ZP-1 mora imeti pooblaščen uradna oseba za vodenje postopka in izdajo plačilnega naloga najmanj 5. stopnjo izobrazbe, za izdajo odločbe o prekršku pa najmanj VI. stopnjo izobrazbe. Imeti mora tudi opravljen preizkus znanja, ki zajema izvrševanje pooblastil po ZP-1 in poznavanje predpisov, katerih izvrševanje nadzoruje.

Ugotovili smo, da je večina davčnih izterjevalcev opravila preizkus znanja za vodenje prekrškovnega postopka in izdajo plačilnega naloga oziroma preizkus znanja za vodenje prekrškovnega postopka in odločanje o njem, nekaterim davčnim izterjevalcem pa se je preizkus znanja za vodenje prekrškovnega postopka in izdajo plačilnega naloga priznal na podlagi opravljenega strokovnega izpita za davčnega izterjevalca v skladu z mnenjem Ministrstva za pravosodje³⁷¹.

Vodje sektorjev za davčno izvršbo in register morajo imeti poleg opravljenega posebnega strokovnega izpita za davčnega izterjevalca, preizkusa znanja za vodenje prekrškovnega postopka in odločanje o njem ter obveznega usposabljanja za imenovanje v naziv tudi osnovno raven znanja tujega jezika, strokovni izpit iz upravnega postopka in strokovni izpit iz davčnega postopka. Vseh 14 vodij je opravilo posebni

³⁷⁰ Vsi tisti, ki so imeli na dan 28. 6. 2003 več kot pet let delovne dobe, imajo ta pogoj priznan. V skladu s 193. členom Zakona o javnih uslužbencih (v nadaljevanju: ZJU; Uradni list RS, št. 63/07-UPB3, 65/08) se šteje, da izpolnjujejo pogoj glede strokovnega izpita po tem zakonu uradniki, ki so na dan, ko se začne uporabljati ta zakon, v delovnem razmerju pri državnem organu ali upravi lokalne skupnosti in so pridobili naziv višjega upravnega delavca ali upravnega delavca po predpisih, ki so veljali pred uveljavitvijo tega zakona, če imajo najmanj pet let delovne dobe.

³⁷¹ Št. 616-32/2004 z dne 18. 10. 2005.

strokovni izpit in preizkus znanja za vodenje prekrškovnega postopka in odločanje o njem že pred letom 2013. Opravljeno ali priznано³⁷² so imeli tudi obvezno usposabljanje za imenovanje v naziv, prav tako imajo izpolnjene ostale pogoje za zasedbo delovnega mesta vodje sektorja za davčno izvršbo in register.

2.6.1.4 Dodatna usposabljanja in izpopolnjevanja davčnih izterjevalcev

Ob ustrezni izobrazbi, delovnih izkušnjah, opravljenem strokovnem izpitu in preizkusu znanja so za uspešno izvajanje izvršb pomembna tudi dodatna usposabljanja in izpopolnjevanja. Vsi zaposleni v procesu izvršbe morajo imeti za dobro opravljeno izterjavo potrebna znanja in izkušnje, saj morajo naloge izvrševati strokovno, vestno in pravočasno. Javni uslužbenci se morajo stalno usposabljevati in izpopolnjevati, pri čemer pogoje za strokovno izpopolnjevanje in usposabljanje zagotavlja delodajalec³⁷³.

V skladu z 39. členom ZDS-1 morajo davčni izterjevalci stalno izpopolnjevati strokovna znanja ter se usposabljevati in udeleževati preverjanj strokovne usposobljenosti, ki jih organizira davčna uprava. Področje in izvajanje ter pogoje za izobraževanje in usposabljanje davčnih izterjevalcev je predpisal minister, pristojen za finance, na predlog generalnega direktorja s Pravilnikom o izobraževanju, izpopolnjevanju in usposabljanju pooblaščenih uradnih oseb v Davčni upravi Republike Slovenije³⁷⁴ (v nadaljevanju: pravilnik o izobraževanju).

Davčna uprava je preverjanje strokovne usposobljenosti davčnih izterjevalcev opravljala v okviru predpisanih pogojev za zasedbo delovnega mesta, in sicer s strokovnim izpitom za davčnega izterjevalca in preizkusom znanja za prekrškovni postopek, medtem ko drugih preverjanj strokovne usposobljenosti poleg teh, ki so bila predpisana v sistemizaciji, ni opravljala.

V skladu z 39. členom ZDS-1 je bilo mogoče odpovedati pogodbo o zaposlitvi uslužbencem davčne uprave, ki so opravljali naloge pooblaščenih uradnih oseb in se po svoji krivdi niso usposabljali in udeleževali preverjanj strokovne usposobljenosti, ki jih je organiziral delodajalec.

Pojasnilo finančne uprave

Davčna uprava v letu 2013 nobenemu davčnemu izterjevalcu ni odpovedala pogodbe o zaposlitvi.

V skladu s prvim odstavkom 4. člena pravilnika o izobraževanju obsega usposabljanje in izpopolnjevanje davčnega izterjevalca zlasti udeležbo na strokovnih predavanjih, posvetovanjih, seminarjih, delavnicah in tečajih ter simpozijih po napotilu delodajalca, usposabljanje in izpopolnjevanje po posebnih programih (za pridobivanje posebnih znanj, za dodatno izpopolnjevanje in usposabljanje za opravljanje določenih delovnih procesov), delovanje v posebnih skupinah, organiziranih po posameznih notranjih organizacijskih enotah davčne uprave z namenom posredovanja znanja sodelavcem oziroma samoizobraževanja uslužbencev. V skladu s 4. členom pravilnika o izobraževanju so lahko davčni

³⁷² Vsi tisti, ki so imeli na dan 28. 6. 2003 več kot pet let delovne dobe, izpolnjujejo ta pogoj v skladu s 193. členom ZJU.

³⁷³ To je v skladu z načelom strokovnosti po 9. členu ZJU.

³⁷⁴ Uradni list RS, št. 34/06. Ta pravilnik je nehal veljati 1. 4. 2015 z uveljavitvijo Pravilnika o strokovnih izpitih uslužbencev Finančne uprave Republike Slovenije, Uradni list RS, št. 6/15.

izterjevalci samostojno predlagali dodatno izpopolnjevanje in usposabljanje različnih izobraževalnih oblik, ki so jih organizirali izvajalci izven davčne uprave, glede na potrebe delovnega procesa in razpoložljiva sredstva.

Finančna uprava je poudarila, da lahko vsak uslužbenec predlaga usposabljanja, ki jih organizirajo izvajalci izven finančne uprave.

V skladu z drugim odstavkom 5. člena pravilnika o izobraževanju so se davčni izterjevalci lahko udeleževali tudi oblik izpopolnjevanja in usposabljanja, ki so izhajale iz potreb po posebnih znanjih zaradi povečanja njihove usposobljenosti za uspešno opravljanje delovnih nalog oziroma sodobnih potreb delovnega procesa.

Finančna uprava meni, da vsa izpopolnjevanja, ki so se jih davčni izterjevalci udeležili v letu 2013, povečujejo uspešnost izvajanja nalog na področju izvršbe.

Načrt izobraževanj v davčni upravi za leto 2013 (v nadaljevanju: načrt izobraževanj) je davčna uprava sprejela 30. 1. 2013. V načrtu izobraževanj so bila za davčne izterjevalce načrtovana izobraževanja, ki jih naj bi izvedli notranji in zunanji izvajalci v davčni upravi, in zunanja izobraževanja. Notranji izvajalci naj bi po tem načrtu izvedli delavnice za izvajalce izvršbe po davčnih uradih in izobraževanje o ugotavljanju premoženja v bilancah dolžnikov, zunanji izvajalci pa izobraževanja o novostih in praktičnih primerih v insolventnem postopku, Stvarnopravnem zakoniku, OZ ter ZIZ. Izvedbe z zunanjimi izvajalci so bile načrtovane za tiste vsebine po načrtu izobraževanj, ki ne sodijo v pristojnost davčne uprave in jih davčna uprava ne more izvesti z internimi izobraževanji. Od načrtovanih izobraževanj za izterjevalce niso bila realizirana izobraževanja o ugotavljanju premoženja v bilancah dolžnikov ter Stvarnopravnem zakoniku in OZ.

Pojasnilo finančne uprave

Davčna uprava vseh načrtovanih izobraževanj ni realizirala zaradi sprejetega rebalansa, na podlagi katerega so se sredstva za izobraževanje zmanjšala, in Pravilnika o zaključku izvrševanja državnega in občinskih proračunov za leto 2013³⁷⁵, ki je določil, da lahko neposredni uporabniki proračuna prevzemajo obveznosti do 23. 10. 2013, kar je bil razlog, da niso bila izvedena vsa načrtovana izobraževanja zunanjih izvajalcev.

Davčna uprava ni posebej določila, katera usposabljanja so bila v letu 2013 za davčne izterjevalce obvezna. Davčna uprava je navedla, da vsakega posameznega udeleženca za usposabljanje določi vodja sektorja za davčno izvršbo in register na posameznem davčnem uradu, ki spremlja razloge za morebitno neudeležbo na usposabljanju.

Iz Poročila o izobraževanjih v Davčni upravi po posameznih izvedbah in ciljnih skupinah za leto 2013³⁷⁶, ki zajema izobraževanja, ki so potekala izključno na davčni upravi, in seznamov o udeležbi davčnih izterjevalcev na usposabljanjih je razvidno, da so večino usposabljanj s področja izterjave izvajali notranji

³⁷⁵ Uradni list RS, št. RS 76/13.

³⁷⁶ Januar 2014.

izvajalci³⁷⁷, tri usposabljanja pa so izvedli tudi zunanji izvajalci. Skupaj je bilo teh usposabljanj za davčne izterjevalce 819 dni. Usposabljanja, ki so jih za davčno upravo izvajali zunanji izvajalci, so se nanašala na izvajanje ZIZ, prekrške in kazniva ravnanja ter insolventne postopke. Usposabljanja, ki so jih izvajali notranji izvajalci, so se nanašala na področje in procese izvršbe (zaradi nadgradnje informacijske podpore izvršbi), množično predstavitev oznak dvomljivosti, izvajanje mednarodnih pogodb o izogibanju dvojnemu obdavčevanju, ugotavljanje rezidentskega statusa fizičnih oseb, spremembe pri obdavčitvi dohodkov iz dejavnosti in dohodkov pravnih oseb, novosti ZDDV-1 in Zakona o davku na finančne storitve³⁷⁸, temeljne novosti pri obveznem socialnem zavarovanju po Zakonu o pokojninskem in invalidskem zavarovanju³⁷⁹, urejanje zunajbilančnih evidenc, postopek odpisa relativno zastaralnih obveznosti ter priprave za strokovni izpit iz davčnega postopka (priprav so se udeležili trije davčni izterjevalci).

Poleg izobraževanj, ki so potekala na davčni upravi, so se davčni izterjevalci udeležili tudi izobraževanj izven davčne uprave, vendar v manjšem oziroma zelo okrnjenem obsegu, in sicer skupaj zgolj 19 dni. Udeležili so se zunanjih usposabljanj za preizkus znanja za prekrškovni postopek, izobraževanja o upravljanju s tveganji in konference 6. dnevi insolvenčnega prava, in sicer pet davčnih izterjevalcev, brez vodij sektorjev za davčno izvršbo, se je udeležilo zunanjega usposabljanja za preizkus znanja za prekrškovni postopek, en davčni izterjevalec se je udeležil dvodnevne konference 6. dnevi insolvenčnega prava (vodja Oddelka za terensko davčno izvršbo na Davčnem uradu Maribor), vodja Sektorja za davčno izvršbo pa se je udeležil enodnevnega usposabljanja o upravljanju s tveganji.

Eden od davčnih izterjevalcev se je usposabljal za programsko rešitev SAP. Tega usposabljanja davčna uprava ni posebej evidentirala v seznam udeležb davčnih izterjevalcev na usposabljanjih, je pa navedla, da se je davčni izterjevalec usposabljal približno sedem dni, znanje pa mu je posredoval mentor tako, da ga je vodil po fazah postopkov izterjave v aplikaciji in mu zadeve sproti pojasnjeval. Finančna uprava je navedla, da je bil to edini primer takšnega načina izobraževanja.

V letu 2013 so se vsi davčni izterjevalci udeležili notranjih in zunanjih usposabljanj in izobraževanj. V letu 2013 so imeli skupaj 845 dni usposabljanj in izobraževanj, kar je povprečno 5,35 dne usposabljanj in izobraževanj na zaposlenega.

Poslovna strategija določa povprečno število dni usposabljanj in izobraževanj na zaposlenega na leto v okviru strateškega cilja 4.1 – Skrbeti za razvoj našega okolja, in sicer osem dni, kar pomeni, da bi morali imeti davčni izterjevalci še več usposabljanj in izobraževanj, kot pa so jih imeli.

Na vprašanje, ali so v letu 2013 davčni izterjevalci predlagali kakšna dodatna izpopolnjevanja in katera, je finančna uprava odgovorila, da so predlagali predvsem izpopolnjevanja zaradi nadgradnje informacijske podpore izvršbi, vendar dokazil o predlogih nismo prejeli.

³⁷⁷ V skladu s 6. členom pravilnika o izobraževanju je organizator izobraževalnih oblik praviloma Izobraževalni center Davčne uprave, po potrebi pa tudi druge organizacijske enote davčne uprave, ki morajo Izobraževalni center Davčne uprave o tem sproti obveščati.

³⁷⁸ Uradni list RS, št. 94/12.

³⁷⁹ Uradni list RS, št. 96/12, 39/13.

Pri zastavljenem vprašanju finančni upravi, ali je pri davčnih izterjevalcih opazno kakšno pomanjkanje znanj z določenega področja (na primer pravnih in računovodskih znanj), je finančna uprava odgovorila, da je proces izobraževanja in izpopolnjevanja uslužbencev stalna naloga davčne uprave oziroma finančne uprave in če se pojavijo potrebe po posebnih, specializiranih izobraževanjih, se ta izvedejo. Pri tem gre za poglobljena znanja (na primer ugotavljanje premoženja v bilancah stanja), ki so potrebna za zagotavljanje večjega učinka izterjave. Pri pregledu načrta izobraževanj smo ugotovili, da prav izobraževanje o ugotavljanju premoženja v bilancah stanja dolžnikov ni bilo izvedeno. Postopki davčne izvršbe iz premičnega premoženja dolžnika ne pomenijo le izvedbe rubeža premoženja, ampak tudi spretnost in znanje izterjevalca, da lahko ugotovi premoženje dolžnika, ki v njegovih poslovnih knjigah ni vedno jasno razvidno.

Ukrepi davčne uprave

Izobraževanje o ugotavljanju premoženja v bilancah stanja dolžnikov je bilo izvedeno v januarju 2014.

Ocenjujemo, da bi davčni izterjevalci potrebovali zlasti dodatna ekonomska in pravna znanja, ki so potrebna pri individualni obravnavi dolžnikov (na primer pri ugotavljanju premoženja iz bilanc davčnih zavezancev in zavarovanju davčnega dolga z vknjižbo zastavne pravice na nepremičninah davčnih zavezancev). Pri pregledu 28 primerov davčnih zavezancev smo ugotovili, da v kar 21 primerih niso bili izvedeni vsi možni načini davčne izvršbe. V več kot eni tretjini pregledanih primerov smo ugotovili, da davčni izterjevalci niso preverili kakovosti bodisi izkazanih terjatev dolžnikovih dolžnikov bodisi drugih sredstev, ki so bila izkazana v bilancah stanja davčnih dolžnikov³⁸⁰.

2.6.2 Ustreznost pooblastil davčnih izterjevalcev

Davčni izterjevalec je pooblaščen uradna oseba, ki se izkaže s službeno izkaznico ter značko in opravlja izvršbo denarnih terjatev, vrednostnih papirjev in premičnega premoženja. Njegovo delo je zahtevno, ker poteka na terenu, v neposrednem stiku z dolžnikom. Naloge, ki jih davčni izterjevalec opravlja, od njega zahtevajo, da ima tudi ustrezna pooblastila, ki mu omogočajo, da naloge kakovostno opravi.

Davčni izterjevalec lahko opravlja svoje naloge na območju celotne države, vendar pa njegova krajevna pristojnost zajema območje tistega davčnega urada, na katerem ima pooblastilo oziroma dovoljenje direktorja posameznega davčnega urada za vodenje posamezne zadeve ali postopka davčne izvršbe. Če izterjevalec opravlja postopke davčne izvršbe zunaj območja svojega davčnega urada po navodilu direktorja tega davčnega urada, je v zvezi z opravljanjem nalog odgovoren direktorju davčnega urada, na območju katerega opravlja naloge.

Pooblastila izterjevalca so določena v 22. členu ZDS-1, ki navaja, da izterjevalec izvaja postopke davčne izvršbe. Pri opravljanju davčne izvršbe ima izterjevalec pravico vstopiti v poslovne prostore in druge prostore, ki se uporabljajo za opravljanje dejavnosti ali pridobivanje dohodkov, in pravico pregledati naprave, blago, stvari, predmete, poslovne knjige, pogodbe, listine in druge dokumente, ki omogočajo davčno izvršbo. Za poslovne prostore se štejejo tudi stanovanjski prostori, ki jih je davčni zavezanec določil kot svoj sedež oziroma poslovni prostor, kjer se opravlja dejavnost. V skladu s 184. členom

³⁸⁰ Podatki so prikazani v prilogi 4.

ZDavP-2 sme davčni izterjevalec v navzočnosti dveh prič odpreti zaprte prostore davčnega zavezanca, da lahko opravi rubež, če mu jih zavezanec (dolžnik) noče odpreti. Če davčni izterjevalec naleti na fizično upiranje ali tako upiranje utemeljeno pričakuje, lahko na podlagi sklepa zahteva pomoč policije. V letu 2012 je bilo podano 39, v letu 2013 pa 15 zahtev za pomoč policije pri izvedbi rubeža.

Če izterjevalec v poslovnih prostorih oziroma prostorih, kjer se opravlja dejavnost in ki so namenjeni za njeno izvajanje, ne najde predmetov, iz katerih bi se s prodajo ali drugačnim unovčenjem lahko poplačali davki, sme vstopiti na zemljišče davčnega zavezanca in v stanovanjske in druge prostore davčnega zavezanca, za katere se pričakuje, da se v njih nahajajo premičnine, iz katerih bi se davki lahko poplačali. Za vstop v stanovanje in druge neposlovne prostore ter na zemljišče z namenom, da se zarubijo predmeti, iz katerih naj se poravna davek, je treba predhodno pridobiti odločbo pristojnega sodišča v skladu z določbami ZP-1, ki urejajo hišno preiskavo.

Pojasnilo finančne uprave

V letih 2012 in 2013 davčna uprava ni podala nobene zahteve sodišču za izdajo odločbe za vstop v stanovanje ali neposlovne prostore. Zahteve sodišču za izdajo odločbe za vstop v stanovanja in neposlovne prostore predlagajo davčni uradi na podlagi ugotovljenih dejstev na terenu oziroma ob ugotovitvi, da v poslovnih prostorih ni premoženja, iz katerega bi se lahko poplačal dolg. To dejstvo pa ne napotuje takoj na podajo predloga sodišču za dovolitev vstopa v zasebne prostore, saj pooblaščené uradne osebe – izterjevalci praviloma nimajo težav z zavezanci, saj ti v postopku sodelujejo, kar pomeni, da izterjevalcem dovolijo vstop tudi v zasebne prostore. Posebnih razlogov, zakaj se ta možnost ni uporabila, davčna uprava oziroma finančna uprava ne navaja.

Izterjevalec ne sme opravljati dejavnosti, ki je nezdružljiva z nalogami davčne službe (36. člen ZDS-1). Prav tako ne sme uporabljati informacij, podatkov in spoznanj, do katerih ima dostop pri opravljanju službenih nalog (37. člen ZDS-1). Kršitev 36. člena in 37. člena ZDS-1 je kršenje delovnega razmerja, za katero se lahko redno oziroma izredno odpove pogodba o zaposlitvi. Izterjevalec mora ravnati v skladu z zakoni, drugimi predpisi, navodili, pogodbo o zaposlitvi, sicer krši delovne obveznosti, za kar se mu lahko odpove pogodba o zaposlitvi po določilih ZJU.

Finančna uprava je navedla, da v letu 2013 niso bile zaznane preokračitve pooblastil davčnih izterjevalcev.

Finančna uprava ocenjuje, da bi bilo treba razširiti obseg določenih pooblastil. Davčni izterjevalci nimajo pooblastila za začasno prepoved opravljanja dejavnosti. S tem pooblastilom bi se izterjevalcem omogočila izvedba operativnih dejanj v postopku rubeža, ko dolžnik kljub prepovedi uporablja zarubljene premičnine. 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. Dogaja se, da dolžnik, pri katerem se izvaja postopek izvršbe na terenu z rubežem blagajne, vanjo ne vloga prejete gotovine, ampak jo uporabi za plačevanje drugih računov ter sproti prazni blagajno, da izterjevalec ne more zarubiti dnevnega izkupička. Pri proizvodnih dejavnostih nastane težava, ko delavci še vedno uporabljajo zarubljene stroje, ki so težko premakljivi, ker dolžnik ne upošteva prepovedi uporabe zarubljenih premičnin. Čeprav kazenske določbe po 22. točki 397. člena ZDavP-2 določajo, da se dolžnik kaznuje z globo, če zarubljene premičnine uporablja brez dovoljenja davčne uprave oziroma finančne uprave, davčna uprava v letu 2013 z globo ni kaznovala nobenega dolžnika.

ZDavP-2 med drugim v 397. členu določa, da se z globo³⁸¹ kaznuje davčni dolžnik za prekrške, če:

- na poziv davčnega organa ne predloži ali ne predloži v predpisanem roku in na predpisan način seznama premoženja ali na seznamu navede nepopolne in neresnične podatke (v skladu s 147. členom ZDavP-2 sme davčni organ zaradi izvedbe davčne izvršbe zahtevati, da davčni dolžnik predloži seznam svojega premoženja skupaj z dokazili o lastninskih in drugih stvarnih pravicah na tem premoženju);
- ne omogoči davčnemu organu vpogleda v sef (v skladu s 185. členom ZDavP-2 se od dolžnika lahko zahteva, da omogoči tudi vpogled v sef in se mu pri tem zarubi vsebina sefa);
- uporablja zarubljeno premoženje v nasprotju z zakonom (v skladu s prvim in tretjim odstavkom 186. člena ZDavP-2 lahko dolžnik uporablja zarubljene premoženje z dovoljenjem davčnega organa na podlagi izdanega sklepa);
- odtuji, poškoduje, uniči ali kako drugače onemogoči unovčitev zarubljene premoženje (v skladu s prvim odstavkom 187. člena ZDavP-2 je dolžniku prepovedano razpolagati z zarubljenimi premoženji).

V letu 2013 je zaradi kršitve 147. člena ZDavP-2 davčna uprava na podlagi 20. točke prvega odstavka 397. člena ZDavP-2 izdala pet plačilnih nalogov in eno odločbo o prekršku, od tega sta bila le en plačilni nalog in ena odločba izdana pravnim osebam. V dveh pregledanih vzorcih smo tudi ugotovili, da pristojna davčna urada nista vodila postopkov o prekrških in izrekla glob, čeprav so bile storjene zgoraj navedene kršitve (povezava s točkama 2.5.8.j in 2.5.8.v tega poročila).

V skladu z načeli davčne izvršbe mora davčni izterjevalec pri izvajanju postopkov davčne izvršbe upoštevati osebno dostojanstvo dolžnika in poskrbeti, da je izvršba za dolžnika čim manj neugodna. Pri postopkih davčne izvršbe, ki se izvajajo na terenu, v lokalih, proizvodnjah in drugih poslovnih prostorih, kjer so prisotni občani ali stranke in so nehote priče postopku izvršbe, ki je za dolžnika zelo obremenjujoč, ni potrebe, da bi te osebe prisostvovali postopku izvršbe, vendar izterjevalec nima pooblastil, da bi stranke odstranil s kraja rubeža. Če bi izterjevalci tako pooblastilo imeli, bi se takim situacijam lahko izognili in hkrati sledili tudi načelom davčne izvršbe.

Pojasnilo finančne uprave

Finančna uprava ne pozna razloga, zakaj davčni izterjevalci še nimajo pooblastila za začasno prepoved opravljanja dejavnosti.

Terenski izterjevalci se ob izvajanju nalog na terenu srečujejo s številnimi problemi, ki negativno vplivajo na uspešnost izvršb. Največ problemov na terenu je pri njihovi osebni varnosti, saj prihaja do stika z dolžniki. Finančna uprava je navedla, da so davčni izterjevalci izkušeni, nudena pa jim je bila tudi vsa podpora generalnega davčnega urada, ki je spremljal, usmerjal in nadziral delo izterjave. Morebitne težave so se reševale na ravni davčnega urada in nato v sodelovanju s Sektorjem za davčne finance. Poleg tega je

³⁸¹ Z globo od 800 evrov do 10.000 evrov se kaznuje za prekršek samostojni podjetnik posameznik ali posameznik, ki samostojno opravlja dejavnost, z globo od 1.200 evrov do 15.000 evrov se kaznuje za prekršek pravna oseba, če pa se pravna oseba po zakonu, ki ureja gospodarske družbe, šteje za srednjo ali veliko gospodarsko družbo, pa se za prekršek kaznuje z globo od 3.200 evrov do 30.000 evrov.

med uradi potekala izmenjava informacij o primerih iz prakse, vse s ciljem zagotavljanja enotnega delovanja in minimiziranja težav pri delu.

V skladu s 35.a členom ZDS-1 mora davčna uprava davčne izterjevalce, ki so zaradi narave dela izpostavljeni povečanemu tveganju za nastanek nesreče pri delu, nezgodno zavarovati za te primere. Delovna mesta, na katerih so pooblašcene uradne osebe, zaposlene v davčni upravi, zavarovane, bi morala davčna uprava določiti v aktu o sistemizaciji delovnih mest v treh mesecih od dneva uveljavitve Zakona o spremembah in dopolnitvah Zakona o davčni službi (ZDS-1C)³⁸², ki je veljal od 13. 6. 2009, kar pomeni, da bi moral biti akt o sistemizaciji sprejet najkasneje do 13. 9. 2009. Ugotovili smo, da davčna uprava v aktu o sistemizaciji delovnih mest ni posebej določila delovnih mest, na katerih so pooblašcene uradne osebe zavarovane, je pa nezgodno zavarovala pooblašcene uradne osebe in za leto 2013 sklenila dve pogodbi o kolektivnem nezgodnem zavarovanju davčnih inšpektorjev in davčnih izterjevalcev, ki so pooblašcene uradne osebe, za primer nezgod pri delu. Prva pogodba je bila sklenjena za obdobje od 1. 12. 2011 do 1. 12. 2013 in druga za obdobje od 1. 12. 2013 do 1. 1. 2015. Iz dokumentacije davčne uprave je razvidno, da v letu 2013 ni bilo nobene nezgode pri delu pri davčnih izterjevalcih, v letu 2012 pa sta imela nezgodo pri delu dva davčna izterjevalca.

2.6.2.1 Obremenitve davčnih izterjevalcev

Finančna uprava ocenjuje, da so se zaradi sprememb likvidnostnih razmer v gospodarstvu, nihanja plačilne sposobnosti, izobraženosti in iznajdljivosti zavezancev spremenile tudi možnosti izvršbe dolga. Če administrativni postopki izvršbe ne zadostujejo, je treba uvesti druge načine izvršbe, ki so kompleksnejši in zahtevajo več časa in znanja.

Davčna uprava je v letu 2013 za plače in druge izdatke 158 davčnim izterjevalcem skupno namenila 3.771.645 evrov³⁸³ oziroma 23.871 evrov v povprečju na zaposlenega. Ti so v letu 2013 na podlagi izdanih sklepov o davčni izvršbi na premično premoženje, denarne terjatve dolžnika in vrednostne papirje izterjali davčni dolg v skupnem znesku 52.340.611 evrov oziroma 331.270 evrov v povprečju na zaposlenega. Iz navedenega je ob dejstvu, da je davčna uprava na dan 31. 12. 2013 imela 37 nezasedenih delovnih mest davčnih izterjevalcev, mogoče sklepati, da bi bila davčna uprava še uspešnejša, če bi nezasedena delovna mesta zapolnila.

Po podatkih davčne uprave je v letu 2013 sedem davčnih izterjevalcev prejelo sredstva za delovno uspešnost zaradi povečanega obsega dela pri opravljanju rednih delovnih nalog v skupnem znesku 2.038 evrov. Vseh sedem davčnih izterjevalcev je v letu 2013 prejelo sredstva za delovno uspešnost zaradi povečanega obsega dela, opravljenega že v februarju 2011 (za pripravo systemske podlage in usposabljanje uslužbencev davčne uprave za procese izvršbe v novem informacijskem okolju). Davčni izterjevalci povečanega obsega dela niso dobili izplačanega v letu 2011, ker je Ministrstvo za finance s sklepom³⁸⁴ zaustavilo izplačila za delovno uspešnost zaradi povečanega obsega dela. Davčna uprava je na podlagi pravnomočne sodbe Delovnega in socialnega sodišča v Ljubljani, izdane na podlagi vložene tožbe

³⁸² Uradni list RS, št. 40/09.

³⁸³ Vključene tudi nadure in povečan obseg dela.

³⁸⁴ Z dne 10. 1. 2011.

uslužbenke davčne uprave, izplačala delovno uspešnost zaradi povečanega obsega dela v letu 2013 vsem sedmim davčnim izterjevalcem.

Davčna uprava je v letu 2013 izplačala nadurno delo enemu davčnemu izterjevalcu, vodji oddelka za terensko davčno izvršbo, na podlagi odredbe za opravljanje nadurnega dela, podpisane šele 18. 11. 2013, za obdobje od 1. 7. 2010 do 30. 10. 2013, kar pomeni, da je bila odredba podpisana za nazaj in za obdobje, daljše od treh let. V tem obdobju je izterjevalec opravil kar 366 nadur. Davčna uprava (generalna direktorica) mu je od 366 opravljenih nadur odobrila izplačilo 50 nadur v znesku 969 evrov³⁸⁵. Odredba za opravljanje nadurnega dela ni bila izdana v skladu s 143. členom Zakona o delovnih razmerjih³⁸⁶ (v nadaljevanju: ZDR) oziroma 144. členom Zakona o delovnih razmerjih³⁸⁷ (v nadaljevanju: ZDR-1), ki določata, da mora delodajalec delavcu nadurno delo odrediti v pisni obliki praviloma pred začetkom dela, če pa ni mogoče odrediti nadurnega dela delavcu pisno pred začetkom dela zaradi narave dela ali nujnosti opravljanja nadurnega dela, se lahko nadurno delo odredi tudi ustno, v tem primeru se pisna odreditev vroči delavcu naknadno, vendar najkasneje do konca delovnega tedna po opravljenem nadurnem delu.

Iz izpiska evidence o prisotnosti na delu vodje oddelka za terensko davčno izvršbo za obdobje od 1. 11. 2010 do 30. 10. 2013 pa izhaja, da je ob sredah običajno delal več kot deset ur. V skladu z določbo 143. člena ZDR oziroma 144. člena ZDR-1 lahko delovni dan traja največ deset ur. Dnevna, tedenska in mesečna časovna omejitev se lahko upošteva kot povprečna omejitev v obdobju, določenem z zakonom ali kolektivno pogodbo, ki ne sme biti daljše od šestih mesecev.

Pojasnilo finančne uprave

Z novim vodstvom davčne uprave in kasneje finančne uprave je bila sprejeta odločitev, da se vsi presežki ur v najkrajšem času izkoristijo in se stanje regulira znotraj zakonskih okvirov. Davčni izterjevalci je bila izdana odredba za nadurno delo in na podlagi te odredbe ji je bilo izplačano 50 nadur, za ostale nadure pa ji je bila ponujena možnost, da jih koristi.

Ocenjujemo, da bi bila izvršba na terenu še uspešnejša, če ne bi primanjkovalo davčnih izterjevalcev.

2.6.3 Povzetek ugotovitev glede strokovne usposobljenosti zaposlenih

Na uspešnost izvedbe postopkov izterjave vplivajo tudi število davčnih izterjevalcev, njihova izobrazba, izkušnost in usposobljenost. Davčni izterjevalci so terenski izterjevalci z vodji sektorjev za davčno izvršbo in register in so pooblaščenice uradne osebe. Po stanju na dan 31. 12. 2013 je bilo od 195 sistemiziranih zasedenih 158 delovnih mest davčnih izterjevalcev, torej je bilo zasedenih kar 37 delovnih mest manj od predvidenih. Davčna uprava je v letu 2013 za plače in druge izdatke skupno namenila v povprečju 3.771.645 evrov oziroma 23.871 evrov na davčnega izterjevalca. Ti so v letu 2013 na podlagi izdanih sklepov o davčni izvršbi na premično premoženje, denarne terjatve dolžnika in vrednostne papirje izterjali davčni dolg v skupnem znesku 52.340.611 evrov oziroma 331.270 evrov v povprečju na davčnega izterjevalca. Davčna uprava je na dan 31. 12. 2013 imela 37 nezasedenih delovnih mest davčnih

³⁸⁵ Po podatkih davčne uprave so davčni in administrativni izterjevalci v postopku izvršbe v letu 2013 opravili skupaj 92 nadur, od tega so 42 nadur opravili administrativni izterjevalci.

³⁸⁶ Uradni list RS, št. 42/02, 103/07. ZDR je nehal veljati 12. 4. 2013 z uveljavitvijo ZDR-1.

³⁸⁷ Uradni list RS, št. 21/13.

izterjevalcev, zato ocenjujemo, da bi bila davčna uprava še uspešnejša, če bi nezasedena delovna mesta zapolnila.

Na podlagi pregleda izobrazbene strukture davčnih izterjevalcev smo ugotovili, da imajo davčni izterjevalci dokaj raznoliko izobrazbeno strukturo, in sicer imajo od srednje stopnje izobrazbe do doktorata znanosti. Tudi smeri izobrazbe davčnih izterjevalcev so zelo raznolike. Pri pregledu delovne dobe davčnih izterjevalcev ugotavljamo, da imajo izterjevalci precej delovnih izkušenj, njihova povprečna delovna doba na dan 31. 12. 2013 je nad 24 let. Stopnja, smer in delovne izkušnje davčnim izterjevalcem zagotavljajo minimalno potreben obseg znanja, ki omogoča hitrejšo ukrepanje in s tem uspešnejšo izvršbo.

Davčna uprava je v letu 2013 izvedla večino predvidenih izobraževanj in zagotovila izvedbo izpopolnjevanj, ki so potrebna za zasedbo delovnih mest davčnih izterjevalcev, vendar pa je treba opozoriti, da je bilo v letu 2013 v povprečju nekaj več kot pet dni usposabljanj in izobraževanj na posameznega davčnega izterjevalca, medtem ko je bilo v poslovni strategiji načrtovano osem dni.

Med izvajanjem revizije smo ugotovili, da bi davčni izterjevalci potrebovali zlasti dodatna ekonomska in pravna znanja, ki so potrebna pri individualni obravnavi dolžnikov (na primer pri ugotavljanju premoženja iz bilanc davčnih zavezancev in zavarovanju davčnega dolga z vknjižbo zastavne pravice na nepremičninah davčnih zavezancev). Pri pregledu 28 primerov davčnih zavezancev smo ugotovili, da v kar 21 primerih ni bila izvedena davčna izvršba na vsa dopustna sredstva izvršbe. V več kot eni tretjini pregledanih primerov smo ugotovili, da davčni izterjevalci niso preverili kakovosti bodisi izkazanih terjatev dolžnika do njegovih dolžnikov bodisi drugih sredstev, ki so bila izkazana v bilancah stanja davčnih zavezancev.

Finančna uprava ocenjuje, da bi bilo treba razširiti obseg določenih pooblastil. Davčni izterjevalci nimajo pooblastila za izrek začasne prepovedi opravljanja dejavnosti. S tem pooblastilom bi se izterjevalcem omogočila izvedba operativnih dejanj v postopku rubeža v primerih, ko dolžnik kljub prepovedi uporablja zarubljene premičnine. Hkrati bi se dolžniku onemogočilo izvajanje nezakonitih dejanj v času trajanja postopka davčne izvršbe. Poleg tega bi prepoved opravljanja dejavnosti dolžniku onemogočala poslovanje v času izvajanja rubeža. Dogaja se, da dolžnik, pri katerem se izvaja postopek izvršbe na terenu z rubežem blagajne, vanjo ne vlaga prejete gotovine, ampak jo uporabi za plačevanje drugih računov ter sproti prazni blagajno, da izterjevalec ne more zarubiti dnevnega izkupička. Pri proizvodnih dejavnostih nastane težava, ko delavci še vedno uporabljajo zarubljene stroje, ki so težko premakljivi, ker dolžnik ne upošteva prepovedi uporabe zarubljenih premičnin. Čeprav kazenske določbe ZDavP-2 v 22. točki 397. člena določajo, da se dolžnika kaznuje z globo, če zarubljene premičnine uporablja brez dovoljenja davčne uprave oziroma finančne uprave, davčna uprava v letu 2013 ni uvedla postopka o prekršku in ni izrekla globe nobenemu dolžniku.

V skladu z načeli davčne izvršbe mora davčni izterjevalec pri izvajanju postopkov davčne izvršbe upoštevati osebno dostojanstvo dolžnika in poskrbeti, da je izvršba za dolžnika čim manj neugodna. Pri postopkih davčne izvršbe, ki se izvajajo na terenu, kjer so prisotni občani ali stranke in so nehote priče postopku izvršbe, ki je za dolžnika zelo obremenjujoč, ni potrebe, da bi te osebe prisostvovalе postopku izvršbe, vendar izterjevalec nima pooblastil, da bi stranke odstranil s kraja rubeža. S tem pooblastilom bi se izterjevalci lahko izognili takšnim situacijam in hkrati sledili tudi načelom davčne izvršbe.

3. MNENJE

Revidirali smo uspešnost Davčne uprave Republike Slovenije pri izterjavi davka od dohodkov pravnih oseb v letu 2013. Davčna uprava Republike Slovenije od 1. 8. 2014 nadaljuje z delom kot Finančna uprava Republike Slovenije.

Preverili smo, ali je bila za področje izterjave davčnega dolga sprejeta srednjeročna strategija, ali so bili cilji iz strategije implementirani v sistem davčne izvršbe in ali je Davčna uprava Republike Slovenije uspešno zagotavljala izterjavo davkov od dohodkov pravnih oseb.

Menimo, da je bila Davčna uprava Republike Slovenije *pri izterjavi davka od dohodkov pravnih oseb v letu 2013 delno uspešna*.

Davčna uprava Republike Slovenije je sprejela Poslovno strategijo za obdobje 2010–2013, ki je ni uskladila s strateškimi usmeritvami ministra, pristojnega za finance. V njej je določila srednjeročne splošne cilje, posebne cilje, pričakovane rezultate delovanja in kazalnike za merjenje doseganja zastavljenih ciljev, pri čemer pa so bili cilji na področju davčne izterjave le delno ustrezni, saj pri njihovi določitvi Davčna uprava Republike Slovenije ni v celoti upoštevala kriterija dosegljivosti. Cilji, ki si jih je v Poslovni strategiji za obdobje 2010–2013 zastavila Davčna uprava Republike Slovenije, niso bili v celoti izpolnjeni oziroma so bili nekateri izpolnjeni le delno, saj je bila realizacija posameznih ciljev (pričakovani rezultati) v veliki meri odvisna tudi od zunanjih dejavnikov, na katere Davčna uprava Republike Slovenije ni imela vpliva. Davčna uprava Republike Slovenije tako ni izdelala in sprejela strategije promocijskih dejavnosti za pospeševanje prostovoljnega izpolnjevanja davčnih obveznosti, ni v celoti vzpostavila sistema elektronske izmenjave podatkov z drugimi organi ter nosilci javnih pooblastil, pripravila je zgolj posamezne usmeritev za obvladovanje davčnega dolga, ni izdelala načrta proaktivnih prisilnih ukrepov in ni pripravila kadrovskega strateškega načrta. Davčni upravi Republike Slovenije prav tako ni uspelo zmanjšati deleža davčnega dolga v vseh zapadlih obremenitvah, kot je predvidela v Poslovni strategiji za obdobje 2010–2013, ter ni dosegla, da bi se število davčnih dolžnikov v letu 2013 v primerjavi z letom poprej zmanjšalo, oziroma ji ni uspelo, da bi se prostovoljno poravnavanje davčnih obveznosti povzpelo na želeno raven. Davčna uprava Republike Slovenije v obdobju veljavnosti Poslovne strategije za obdobje 2010–2013, kadar cilji iz strategije niso bili doseženi, ni ukrepala.

Davčna uprava Republike Slovenije ni uspela v celoti implementirati usmeritve iz Poslovne strategije za obdobje 2010–2013, ki se nanaša na vzpostavitev sistema elektronske izmenjave podatkov med davčno upravo in drugimi organi ter nosilci javnih pooblastil, čeprav je v okviru javnega razpisa izgradnje novega informacijskega sistema eDIS to izrecno zahtevala. Elektronska izmenjava podatkov namreč pomembno vpliva na hitrost in potek izterjave ter s tem na uspešnost izterjave.

Davčna uprava Republike Slovenije v Letnem načrtu davčne uprave za leto 2013 in Finančnem načrtu za leto 2013 za področje davčne izvršbe ni zajela vseh ciljev iz Poslovne strategije za obdobje 2010–2013, ki se nanašajo na izterjavo. Davčna uprava Republike Slovenije dvema kazalnikoma iz Letnega načrta davčne uprave za leto 2013, in sicer kazalniku delež davčnega dolga v vseh zapadlih obremenitvah in kazalniku delež plačil izterjave v plačilih javnofinančnih prihodkov, ni določila pričakovanih ciljnih vrednosti, ki bi bile usklajene s pričakovanimi ciljnimi vrednostmi, določenimi v Poslovni strategiji za obdobje 2010–2013. Prav tako Davčna uprava Republike Slovenije v okviru letnega poročanja o doseganju zastavljenih ciljev ni ocenila stanja glede na strateški načrt in ni pojasnila vpliva doseganja ciljev na doseganje srednjeročnih ciljev. Davčna uprava Republike Slovenije posameznih izvedbenih ciljev ni določila na jasn in razumljiv način, nekateri cilji pa manjkajo, saj je določila le aktivnosti, ki ne predstavljajo takšne zaveze, kot če bi bili v povezavi z njimi določeni še konkretni operativni cilji. Davčna uprava Republike Slovenije tako v Letnem načrtu davčne uprave za leto 2013 ciljev ni določila po metodologiji SMART, saj ni upoštevala kriterija specifičnosti.

V okviru Finančnega načrta za leto 2013 Davčna uprava Republike Slovenije letnih ciljev ni določila na dovolj jasn in pregleden način, saj ni razvidna jasna povezava med letnim ciljem in z njim povezanimi kazalniki. Kazalnik delež davčnega dolga v vseh zapadlih obremenitvah v celoti ne odraža rezultatov aktivnosti na področju izterjave, zato ni primeren za merjenje tega cilja. Podobno kot pri ciljih v Letnem načrtu davčne uprave za leto 2013 tudi pri ciljih, ki so navedeni v Finančnem načrtu za leto 2013, Davčna uprava Republike Slovenije v nekaterih primerih ni določila enakih pričakovanih vrednosti, kot so bile podane v Poslovni strategiji za obdobje 2010–2013, ter ni navedla nekaterih vrednostnih kazalnikov.

Pri pregledu 28 primerov davčnih zavezancev, zoper katere je Davčna uprava Republike Slovenije v letu 2013 izvajala postopek izvršbe oziroma jim v letu 2013 davčni dolg odpisala, smo ugotovili, da davčni uradi v vseh pregledanih primerih z davčno izvršbo niso pričeli pravočasno. Davčni uradi so davčno izvršbo v povprečju pričeli 201 dan od zapadlosti davčnega dolga, pri devetih davčnih zavezancih (32 odstotkov pregledanih primerov) pa so postopek izvršbe pričeli kasneje, to je po obdobju, daljšem od povprečnega. Davčni uradi so sklepe o davčni izvršbi na premoženju izdajali zelo pozno, in sicer pri pregledanih primerih v povprečju kar 339 dni po pričetku izvršbe, kar kaže na to, da *davčni uradi pri davčni izvršbi niso bili tako uspešni*, kot bi bili, če bi postopek davčne izvršbe stopnjevali hitreje. Pritisk na davčne dolžnike oziroma njihove aktivne družbenike se je stopnjeval prepočasi, v posameznih pregledanih primerih pa davčni uradi niso izkoristili vseh dopustnih sredstev izvršbe, ki jih je določal vsakokratni veljavni Zakon o davčnem postopku. Davčni uradi tako kar v 20 pregledanih primerih niso uporabili vseh možnih oblik izvršbe dolga davčnih dolžnikov oziroma njihovih aktivnih družbenikov, v dveh pregledanih primerih pa tega ne moremo potrditi, saj Finančna uprava Republike Slovenije ne razpolaga z dokumentacijo o davčni izvršbi. Tako davčni uradi kar v 11 pregledanih primerih Državnemu pravobranilstvu Republike Slovenije niso podali predloga za izvršbo na nepremičnine, v štirih pregledanih primerih pa niso izdali sklepa o davčni izvršbi na premoženju, v enem pregledanem primeru pa je davčni urad sklep o davčni izvršbi na premoženju izdal, vendar ga ni vročil. V kar 11 pregledanih primerih davčni uradi niso izdali sklepa o davčni izvršbi na druge terjatve dolžnika oziroma odločitve o tem niso dokumentirali, v enem pregledanem primeru pa so sklep izdali le za del dolga. Davčni uradi v štirih pregledanih primerih niso pričeli z izvršbo davčnega dolga oziroma njenega dela. V vsaj dveh pregledanih primerih pa bi davčni uradi davčno obveznost lahko zavarovali z začasnim sklepom za zavarovanje izpolnitve davčne obveznosti oziroma bi jo v enem pregledanem primeru lahko davčni urad

zavaroval tako, da bi zagotavljal večjo varnost glede izpolnitve obveznosti dolžnika. Davčni uradi v sedmih pregledanih primerih niso opravili dejanja, ki bi prekinilo zastaranje, ter niso terjali davčni dolg od davčnih dolžnikov oziroma družb, ki so bile davčnim zavezancem pripojene, ter solidarno odgovornih družbenikov, zaradi česar so obveznosti relativno oziroma absolutno zastarale. V devetih pregledanih primerih sezname izvršilnih naslovov, ki so podlaga za izdajo sklepa o davčni izvršbi, niso vsebovali celotnega davčnega dolga. V posameznih pregledanih primerih so tako davčni uradi davčnim dolžnikom izdali več sklepov o davčni izvršbi ter jim tako naložili dodatne stroške, povezane z davčno izvršbo. Davčni uradi v treh pregledanih primerih ob vročitvi sklepa o davčni izvršbi niso preverili stanja dolga, ki je izhajalo iz knjigovodske evidence, kar je v enem pregledanem primeru pomenilo, da je moral davčni urad davčnemu dolžniku povrniti stroške, ki jih je imel s pritožbo. Zaradi neposodobljenih davčnih evidenc v vsaj treh pregledanih primerih davčni uradi niso uspeli pravočasno pričeti s postopkom izvršbe, v enem pregledanem primeru pa davčni urad ni uspel pravočasno prijaviti terjatve v stečajnem postopku družbe. V nobenem od pregledanih primerov davčni uradi Državnemu pravobranilstvu Republike Slovenije niso podali predloga za izvršbo na deležu, po naši oceni bi lahko takšen predlog podali v vsaj dveh pregledanih primerih.

Davčni uradi v več pregledanih primerih niso pravočasno zaznali namena davčnih zavezancev, da bi se izognili plačilu davčne obveznosti, ki so ga nakazovali z vstopanjem novih slamnatih družbenikov, tujih družbenikov, tujih odgovornih oseb oziroma zastopnikov in z veriženjem družb (tako imenovani davčni vrtiljak). V vsaj šestih od pregledanih primerov so družbeniki družbo kot pravno osebo zlorabili s ciljem, da bi oškodovali upnike oziroma da bi v svojo korist ali v korist druge osebe zmanjšali premoženje družbe, čeprav so vedeli ali bi morali vedeti, da zaradi tega ne bodo uspeli poravnati svojih obveznosti tretjim osebam. Po naši oceni bi davčni uradi lahko v vsaj dveh pregledanih primerih uporabili institut spregleda pravne osebnosti ter s tem prispevali k večji uspešnosti davčne izterjave.

Ocenjujemo, da Davčna uprava Republike Slovenije ni bila uspešna pri obvladovanju tveganj, saj tveganj ni zaznavala v zadostni meri. Davčna uprava Republike Slovenije je imela vzpostavljen register tveganj po posameznih procesih oziroma sistemih v Davčni upravi Republike Slovenije, kot to določa Strategija in postopki obvladovanja tveganj Davčne uprave Republike Slovenije, vendar register ni vključeval vseh tveganj, ki se pojavljajo pri izvršbi, kar pomeni, da Davčna uprava Republike Slovenije na tem področju ni upoštevala popolnosti opredelitve in obvladovanja tveganj. V registru tveganj je za proces izvršbe opredelila sedem tveganj, tveganja davčne izvršbe pa so bila nazadnje posodobljena na začetku leta 2013, zato register tveganj ne vsebuje vseh tveganj izvršbe. Zaznali smo kar nekaj pomembnih tveganj, ki jih register tveganj ne vsebuje, predvsem tista, ki so povezana z vzpostavitvijo informacijske podpore izvršbi, kot na primer tveganje, da določena poslovna pravila in parametri profiliranja v okviru vzpostavljene informacijske podpore izvršbi ne omogočijo vedno izbire takšnega načina davčne izvršbe, ki bi omogočil uspešnejšo izvršbo ali izvršbo s hitrejšim stopnjevanjem davčnih ukrepov, ki bi pripomogli k hitrejši dinamiki poplačil sklepov. V registru tveganj prav tako niso ustrezno obravnavana tveganja poznega pričetka izvršbe, tveganje zastaranja davčnih terjatev zaradi neizvedenih ali prepozno izvedenih ukrepov izvršbe ter druga tveganja. Davčna uprava Republike Slovenije v registru tveganj za proces izvršbe prav tako ni opredelila zunanjih tveganj in ukrepov za njihovo obvladovanje, kot so na primer tveganje neizterljivosti davčnega dolga zaradi veriženja podjetij, prenosa lastništva in zastopstva na slamnate družbenike in zastopnike, selitve družb oziroma sprememb poslovnih naslovov, zapiranja transakcijskih

računov v državi ter tveganje, povezano z vročanjem sklepov in drugih dokumentov izvršbe davčnim dolžnikom, ker so nedosegljivi.

Davčna uprava Republike Slovenije v letu 2013 ni dosegla vseh zastavljenih ciljev s področja izterjave. Ciljnih vrednosti kazalnikov iz Finančnega načrta za leto 2013 oziroma Poslovne strategije za obdobje 2010–2013, razen v enem primeru, ni preseгла. Iz Poročila o doseženih ciljeh in rezultatih Davčne uprave Republike Slovenije ni razvidna povezava oziroma je razvidna le delna povezava med doseženimi in načrtovanimi cilji iz Finančnega načrta za leto 2013. Poročilo prav tako ne vsebuje jasnih razlogov, zaradi katerih posamezne aktivnosti niso bile izvedene oziroma niso bile izvedene tako, da bi bili cilji doseženi.

Iz podatkov Davčne uprave Republike Slovenije je razvidno, da davčni uradi v letu 2013 niso izdali vseh načrtovanih sklepov o davčni izvršbi, prav tako pa z izvršbo niso v celoti dosegli pričakovanih poplačil davčnega dolga. Davčni uradi so v letu 2013 izdali le 76,8 odstotka načrtovanih sklepov o davčni izvršbi, realizacija izterjave pa je bila glede na načrtovani znesek 90,5-odstotna.

Davčna uprava Republike Slovenije v letu 2013 ni imela vzpostavljenega preglednega sistema profiliranja davčnih dolžnikov, ker je dopuščala nepregledno oblikovanje ter spreminjanje poslovnih pravil in parametrov, kar je vplivalo na vrsto in število izvedenih prisilnih ukrepov, na hitrost in s tem na uspešnost davčne izvršbe. Davčna uprava Republike Slovenije v informacijski podpori izvršbi v letu 2013 ni imela vzpostavljenega beleženja določitve in sprememb poslovnih pravil in parametrov profiliranja.

Prenovljeni informacijski sistem naj bi omogočal neposreden dostop do številnih zunanjih virov podatkov, vendar pa je Davčna uprava Republike Slovenije do konca leta 2013 uspela vzpostaviti dostop le do omejenega števila notranjih in zunanjih podatkovnih virov, kar pomeni, da morajo zaposleni na področju davčne izterjave, izvršb in davčnih preiskav večino podatkov, ki jih potrebujejo pri svojem delu, še vedno pridobivati z nestrukturiranim iskanjem po različnih evidencah, kar zmanjšuje uspešnost postopkov izterjave.

Davčna uprava Republike Slovenije se pri izdelavi in vzpostavitvi informacijskega sistema ni odločila za izdelavo vseh poročil, zahtevanih z javnim naročilom.

4. ZAHTEVA ZA PREDLOŽITEV ODZIVNEGA POROČILA

Finančna uprava Republike Slovenije mora v roku 90 dni po prejemu revizijskega poročila predložiti računskemu sodišču odzivno poročilo.

Odzivno poročilo mora vsebovati:

1. navedbo revizije, na katero se nanaša,
2. kratek opis nepravilnosti oziroma nesmotrnosti v poslovanju, ki so bile razkrite z revizijo, in
3. izkaz popravljalnih ukrepov.

Izkaz popravljalnih ukrepov mora obsegati navedbo popravljalnih ukrepov in ustrezna dokazila o izvedenih popravljalnih ukrepih za odpravo ugotovljenih nepravilnosti oziroma nesmotrnosti.

Načrti aktivnosti, ki jih zahtevamo, morajo vsebovati navedbo aktivnosti, odgovorno osebo in rok za izvedbo posamezne aktivnosti.

Finančna uprava Republike Slovenije mora sprejeti načrt aktivnosti z določitvijo nosilcev aktivnosti in rokov za izvedbo aktivnosti:

- za sprejem internega akta, v katerem bo določila postopek priprave in sprejemanja poslovnih pravil, ki se vnašajo v informacijski sistem za podporo izvršbi – točka 2.5.4.3.a;
- s katerim bo zagotovila, da bo informacijska podpora izvršbi omogočala beleženje vnosov in sprememb parametrov profiliranja tako, da bodo iz informacijskega sistema vedno razvidni vrsta, čas in avtor spremembe – točka 2.5.4.3.b;
- s katerim bo vzpostavila takšen sistem izterjave in njenega nadzora, ki bo zagotavljal pravočasno stopnjevanje ukrepov za čim hitrejšo izterjavo davčnega dolga – točka 2.5.8.j.

Po drugem odstavku 29. člena ZRacS-1 je odzivno poročilo uradna listina, ki jo potrdi odgovorna oseba uporabnika javnih sredstev s svojim podpisom in pečatom.

Računsko sodišče bo ocenilo verodostojnost odzivnega poročila, to je resničnost navedb o popravljalnih ukrepih, in po potrebi opravilo revizijo odzivnega poročila na podlagi četrtega odstavka 29. člena ZRacS-1. Prav tako bo ocenilo zadovoljivost sprejetih popravljalnih ukrepov.

Če odzivno poročilo ne bo predloženo v roku, določenem v tem revizijskem poročilu, stori odgovorna oseba uporabnika javnih sredstev prekršek po tretjem odstavku 38. člena ZRacS-1. Če uporabnik javnih

sredstev, ki bi moral predložiti odzivno poročilo, niti v roku 15 dni po izteku roka za predložitev odzivnega poročila računskemu sodišču ne predloži odzivnega poročila, se šteje, da uporabnik javnih sredstev krši obveznost dobrega poslovanja³⁸⁸. Prav tako opozarjamo, da se neresnične navedbe v odzivnem poročilu obravnavajo kot neresnične navedbe v uradni listini (drugi odstavek 29. člena ZRacS-1).

Če bo računsko sodišče v porevizijskem postopku ugotovilo, da Finančna uprava Republike Slovenije krši obveznost dobrega poslovanja, bo ravnalo v skladu s sedmim do štirinajstim odstavkom 29. člena ZRacS-1.

³⁸⁸ 3. točka prvega odstavka 37. člena Poslovnika Računskega sodišča Republike Slovenije.

5. PRIPOROČILA

Finančni upravi Republike Slovenije priporočamo, naj:

- zagotovi čim hitrejši dostop do zunanjih virov podatkov, ki jih potrebuje za čim hitrejšo izterjavo davčnega dolga; prouči naj možnost zagotovitve neposrednega dostopa do tistih zunanjih virov podatkov, kjer prenos podatkov v informacijsko podprt sistem izvršbe še vedno poteka ročno;
- Ministrstvu za finance ponovno 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;
- Ministrstvu za finance predlaga, naj prouči možnosti za spremembo oziroma dopolnitev zakonodaje, ki ureja področje finančnega poslovanja, postopkov zaradi insolventnosti in prisilnega prenehanja v zvezi s preprečitvijo zlorab, ki izhajajo iz navideznega poslovanja družb;
- zagotovi sprotno spremljanje pripojitev oziroma prevzemov družb ter sprememb družbenikov in njihovih odgovornih oseb – zlasti tistih, pri katerih postanejo družbeniki ali odgovorne osebe tuji državljani;
- Vladi Republike Slovenije predlaga, naj prouči možnosti za dopolnitev Zakona o finančni službi, na podlagi katere se davčnim izterjevalcem dodeli pooblastilo za začasno prepoved opravljanja dejavnosti davčnega zavezanca.

Pravni pouk

Tega poročila na podlagi tretjega odstavka 1. člena ZRacS-1 ni dopustno izpodbijati pred sodišči in drugimi državnimi organi.

Tomaž Vesel,
generalni državni revizor

Priloge: 4

Poslano:

1. Finančni upravi Republike Slovenije, priporočeno s povratnico;
2. mag. Tomažu Peršetu, priporočeno;
3. Državnemu zboru Republike Slovenije, priporočeno;
4. arhivu.

6. PRILOGE

Priloga 1: Pregled izpolnjevanja strateških ciljev³⁸⁹, navedenih v Poslovni strategiji za obdobje 2010–2013

Strateški cilj	Posebni cilji	Dosežki	Kazalniki uspešnosti	Izvedba
Prostovoljno izpolnjevanje davčnih obveznosti je državljanska vrednota v okolju, kjer so zavezancem za davek zagotovljene kakovostne in inovativne storitve (1).	Krepiti davčno kulturo in pomagati zavezancem za davek, da plačujejo pravilne zneske davčnih obveznosti in da se jim povrnejo njihove upravičene terjatve (1.1).	Prostovoljno izpolnjevanje davčnih obveznosti je splošno sprejeta državljanska vrednota (1.1.1).	Izdelana in sprejeta je strategija promocijskih dejavnosti za pospeševanje prostovoljnega izpolnjevanja davčnih obveznosti.	Ne ³⁹⁰
	Poslovanje z davčno upravo narediti čim enostavnejše (1.2).	Sistem davčnega poslovanja je poenostavljen in odziven ter zmanjšuje stroške izpolnjevanja davčnih obveznosti na najmanjšo mero (1.2.2).	Redno se izvajajo programi in dejavnosti za promocijo prostovoljnega izpolnjevanja davčnih obveznosti za vse državljane, s posebnim poudarkom na otrocih in mladini.	Da ³⁹¹
			Vzpostavljen je učinkovit sistem elektronske izmenjave podatkov med davčno upravo in drugimi organi ter nosilci javnih pooblastil.	Delno

³⁸⁹ Ki so posredno oziroma neposredno povezani s postopkom izterjave.

³⁹⁰ Davčna uprava v letih 2010, 2011 in 2012 ni pripravila strategije promocijskih dejavnosti za pospeševanje prostovoljnega izpolnjevanja davčnih obveznosti.

³⁹¹ Davčna uprava je v letu 2013 pripravila številne brošure (na primer Davki na 1, 2, 3) in zloženke, s katerimi bi zavezancem približali informacije o njihovih obveznostih in pravicah. Nekatere zloženke so bile tudi natisnjene ter posredovane zavezancem za davek, potrošnikom in interesnim skupinam, in sicer glede na vsebino in ciljno skupino posamezne zloženke. Dostopne so na spletnih straneh davčne uprave, večkrat pa so bile posredovane tudi medijem, kot na primer Pošteno plačujmo davke – Uporabljajmo ustrezno računalniško opremo za izdajanje računov; Pošteno plačujmo davke – Bodimo aktivni – zahtevajmo in vzemimo račun, pošljimo MMS; Mednarodna obdavčitev posameznika – zaposlitev pri tujem delodajalcu; Spodbude za zaposlovanje (v sodelovanju z drugimi organi). V sodelovanju z Ministrstvom za izobraževanje, znanost in šport, Zavodom Republike Slovenije za šolstvo in Uradom Vlade Republike Slovenije za komuniciranje so zasnovali projekt Davčno opismenjevanje mladih, namenjen učencem in dijakom. Vodstvo davčne uprave je sodelovalo na strokovnih srečanjih ravnateljev vrtcev, osnovnih in srednjih šol na temo pomena osveščanja mladih o pomenu izpolnjevanja davčnih obveznosti, ki je ključno za dvig davčne kulture in povečanje prostovoljnega izpolnjevanja davčnih obveznosti v Republiki Sloveniji.

Strateški cilj	Posebni cilji	Dosežki	Kazalniki uspešnosti	Izvedba
Sistem učinkovitega nadzora, izterjave in sankcij zagotavlja, da zavezanci za davek izpolnjujejo svoje davčne obveznosti (2).	Učinkovito zagotoviti pravilno in pravočasno izpolnjevanje davčnih obveznosti (2.1).	Več napovedi in obračunov je vloženi pravčasno (2.1.3). Izterjava davčnega dolga, ki temelji na oceni tveganja in na upravljanju uspešnosti izterjave, je učinkovitejša (2.1.4).	Vzpostavljen je sistem sprotnega samodejnega opominjanja.	Da
			Do konca leta 2013 bo 95 odstotkov zavezancev za davek prostovoljno v roku izpolnilo svoje obveznosti.	Ne
			Pripravljene so usmeritve za obvladovanje davčnega dolga.	Delno
			Davčni dolg je razvrščen po starosti in velikosti, da se ugotovijo izterljivi in neizterljivi dolgovi in da se določijo obseg in vrste ukrepov.	Da
			Izdelan je načrt proaktivnih prisilnih ukrepov, ki je osredotočen na najpomembnejše izterljive dolgove.	Delno
			Organizacijske enote za izterjavo dolga imajo natančne in pregledne cilje, njihova uspešnost se redno ocenjuje.	Delno
			Delež davčnega dolga v vseh zapadlih obremenitvah (ciljna vrednost 2013 = 6,8 odstotka).	Ne
			Delež plačil izterjave v terjanem dolgu (ciljna vrednost 2013 = 34 odstotkov).	Da
Delež plačil izterjave v JFP (ciljna vrednost 2013 = 5 odstotkov).	Ne			
			Število dolžnikov je zmanjšano ³⁹² .	Ne
Posebno pozornost namenjamo razvoju naših ljudi, procesov in tehnologije, da bi utrdili naš sloves zaupanja vredne, inovativne, usposobljene, odzivne in k rezultatom usmerjene organizacije (4).	Skrbeti za razvoj našega osebja (4.1) ³⁹³ .	Uslužbenci so visoko motivirani in dobro usposobljeni (4.1.1).	Izdelan in sprejet je kadrovski strateški načrt (rok 2010).	Ne
			Povprečno število dni usposabljanj in izobraževanj na zaposlenega na leto je povečano na osem dni (rok 2013).	Ne

Vir: poslovna strategija.

³⁹² Število dolžnikov se je v letu 2013 glede na leto 2010 povečalo.

³⁹³ Stopnja usposobljenosti in motiviranosti zaposlenih vpliva na uspešnost izterjave.

Priloga 2: Pregled pričetka postopkov davčne izvršbe na izbranih vzorcih

Družba	Prvi sklep o davčni izvršbi na	Datum sklepa	Najstarejši dolg po sklepu	Znesek glavnice v evrih	Datum izvršljivosti dolga	Število dni od datuma izvršljivosti najstarejšega dolga po sklepu do datuma sklepa o davčni izvršbi
(DT) ██████████ (DT)	Dolžnikova denarna sredstva	24. 6. 2011	Obračun DDV	3.294,64	1. 2. 2011	143
(DT) ██████████ (DT)	Dolžnikova denarna sredstva	12. 7. 2011	Akontacija dohodnine od dohodkov iz delovnega razmerja (november 2011)	855,56	21. 1. 2011	172
(DT) █████ (DT)	<i>Davčni urad Ljubljana ne razpolaga z dokumentacijo o davčni izvršbi družbe (DT) █████ (DT).</i>					
(DT) █████ (DT)	Dolžnikova denarna sredstva	30. 5. 2006	Obračun REK**-2 – akontacija	43,26	9. 4. 2004	781
(DT) ██████████ (DT)	Dolžnikova denarna sredstva	30. 8. 2010	DDV – pripojitev družbe (DT) ██████████ (DT)	123.350,51	1. 4. 2010	151
(DT) ██████████ (DT)	Dolžnikova denarna sredstva	13. 10. 2010	DDV (pripojitev družbe (DT) ██████████ (DT))	683.999	2. 1. 2010	284
(DT) ██████████ (DT)	Dolžnikova denarna sredstva	11. 9. 2002	DDV za mesec junij 2002	999,63	1. 8. 2002	41

Družba	Prvi sklep o davčni izvršbi na	Datum sklepa	Najstarejši dolg po sklepu	Znesek glavnice v evrih	Datum izvršljivosti dolga	Število dni od datuma izvršljivosti najstarejšega dolga po sklepu do datuma sklepa o davčni izvršbi
(DT) █████ (DT)	Dolžnikova denarna sredstva	30. 4. 2004	DDPO*	131.247,83	7. 4. 2004	23
(DT) █████ (DT)	<i>Davčni urad Ljubljana družbi (DT) █████ (DT) ni izdal nobenega sklepa o davčni izvršbi, izdal ga je pripojeni družbi (DT) █████ (DT).</i>					
(DT) █████ (DT)	Dolžnikova denarna sredstva	11. 11. 2004	Davek od posebnih iger na srečo	548,59	6. 11. 2003	371
(DT) █████ (DT)	Dolžnikova denarna sredstva	20. 2. 2004	DDV	69.622,73	15. 5. 2003	281
(DT) █████ (DT)	Dolžnikova denarna sredstva	7. 10. 2013	DDPO, akontacija dohodnine, NUSZ	224.392,69	17. 1. 2012	629
(DT) █████ (DT)	Dolžnikova denarna sredstva	21. 1. 2004	DDPO	764.326,07	11. 4. 2003	285
(DT) █████ (DT)	Dolžnikova denarna sredstva	30. 8. 2011	Obračun DDV	165.115,00	30. 7. 2011	31
(DT) █████ (DT)	Dolžnikova denarna sredstva	13. 2. 2013	Obračun DDV	5.525,75	1. 9. 2012	165

Družba	Prvi sklep o davčni izvršbi na	Datum sklepa	Najstarejši dolg po sklepu	Znesek glavnice v evrih	Datum izvršljivosti dolga	Število dni od datuma izvršljivosti najstarejšega dolga po sklepu do datuma sklepa o davčni izvršbi
(DT) ██████████ (DT)	Premičnine	21. 2. 2013	Obračun DDPO	53,33	13. 11. 2012	100
(DT) █████ (DT)	Dolžnikova denarna sredstva	12. 8. 2013	Obračun DDV	3.666,79	1. 3. 2013	164
(DT) █████ (DT)	Dolžnikova denarna sredstva	30. 9. 2010	DDV po inšpekcijski določbi	12.407,62	7. 9. 2010	23
(DT) █████ (DT)	Premičnine	21. 9. 2006	Obračun DDV	32.645,47	1. 6. 2006	112
(DT) █████ (DT)	Dolžnikova denarna sredstva	11. 11. 2010	Davek od dobička po inšpekcijski odločbi	1.913.394,03	17. 3. 2010	239
(DT) ██████████ (DT)	Dolžnikova denarna sredstva	2. 10. 2012	Prispevki po REK obrazcu	146,54	19. 5. 2012	136
(DT) █████ (DT)	Dolžnikova denarna sredstva	25. 2. 2009	Obračun DDV	29.766,00	1. 10. 2008	147
(DT) █████ (DT)	Premičnine	8. 7. 2008	DDPO – akontacija	22.723,40	11. 4. 2007	454
(DT) █████ (DT)	Dolžnikova denarna sredstva	8. 7. 2013	Prispevki po REK obrazcu	51,53	20. 3. 2013	110

Družba	Prvi sklep o davčni izvršbi na	Datum sklepa	Najstarejši dolg po sklepu	Znesek glavnice v evrih	Datum izvršljivosti dolga	Število dni od datuma izvršljivosti najstarejšega dolga po sklepu do datuma sklepa o davčni izvršbi
(DT) ██████████ (DT)	Premičnine	26. 2. 2013	DDPO – akontacija	80,54	11. 10. 2012	138
(DT) ██████████ ██████████ (DT)	Dolžnikova denarna sredstva	27. 5. 2013	obračun DDV	2.150,75	1. 5. 2013	26
(DT) ██████ (DT)	Dolžnikova denarna sredstva	12. 8. 2010	prispevki po REK obrazcu	349,99	24. 9. 2009	322
(DT) ██████████ (DT)	Dolžnikova denarna sredstva	26. 6. 2012	obračun DDV	1.564,00	1. 2. 2012	146
(DT) ██████ (DT)	Sklep o davčni izvršbi na dolžnikova denarna sredstva	7. 6. 2006	DDPO – akontacija	299.846,61	11. 4. 2006	57
(DT) ██████████ (DT)	Dolžnikova denarna sredstva	11. 7. 2003	DDPO – akontacija	1.071,92	10. 4. 2003	92

Legenda: * DDPO – davek od dohodkov pravnih oseb.

** REK – obračun davčnega odtegljaja.

Priloga 3: Pregled uporabe načinov davčne izvršbe na izbranih vzorcih

Družba	Prvi sklep o davčni izvršbi na dolžnikova denarna sredstva	Prvi sklep o davčni izvršbi na dolžnikove denarne prejemke	Prvi sklep o davčni izvršbi na dolžnikove terjatve	Prvi sklep o davčni izvršbi na premično premoženje	Število dni od prvega sklepa do sklepa na premično premoženje
(DT) ██████████ (DT)	24. 6. 2011	6. 2. 2013	/	4. 10. 2012	468
(DT) █████ (DT)	<i>Davčni urad Ljubljana ne razpolaga z dokumentacijo o davčni izvršbi družbe (DT) █████ (DT), ta dolg kasneje ni bil terjat od solidarno odgovornega družbenika.</i>				
(DT) █████ (DT)	30. 5. 2006	/	/	/	/
• solidarno odgovoren družbenik družbe (DT) █████ (DT)	/	3. 9. 2008	/	3. 9. 2008	0
(DT) ██████████ (DT)	30. 8. 2010	/	/	13. 10. 2010	44
(DT) ██████████ (DT)	11. 9. 2002	/	/	17. 12. 2002	97
• solidarno odgovoren družbenik družbe (DT) ██████████ (DT)	/	6. 6. 2005	/	11. 5. 2010	1.800
(DT) ██████████ (DT)	30. 4. 2004	/	/	7. 7. 2004	68
• solidarno odgovoren družbenik družbe (DT) ██████████ (DT)	/	/	/	28. 7. 2006	-

Družba	Prvi sklep o davčni izvršbi na dolžnikova denarna sredstva	Prvi sklep o davčni izvršbi na dolžnikove denarne prejemke	Prvi sklep o davčni izvršbi na dolžnikove terjatve	Prvi sklep o davčni izvršbi na premično premoženje	Število dni od prvega sklepa do sklepa na premično premoženje
(DT) █████ (DT)	<i>Davčni urad družbi (DT) █████ (DT) ni izdal nobenega sklepa o davčni izvršbi.</i>				
(DT) █████ (DT)	11. 11. 2004	/	/	21. 5. 2007	921
(DT) █████ (DT)	20. 2. 2004	/	/	29. 10. 2004	252
(DT) █████ (DT)	7. 10. 2013	/	/	4. 10. 2013	(3)
(DT) █████ (DT)	21. 1. 2004	/	/	/	/
(DT) █████ (DT)	30. 8. 2011	/	/	19. 3. 2013	567
(DT) █████ (DT)	13. 2. 2013	/	/	Dolg poravnan	/
(DT) █████ (DT)	/	/	/	21. 2. 2013	/
(DT) █████ (DT)	/	/	12. 8. 2013	Dolg poravnan	/
(DT) █████ (DT)	30. 9. 2010	/	/	7. 3. 2011	158
(DT) █████ (DT)	/	/	/	21. 9. 2006	/
(DT) █████ (DT)	11. 11. 2010	/	/	11. 11. 2010	0
(DT) █████ (DT)	2. 10. 2012	/	/	26. 11. 2012	55

Družba	Prvi sklep o davčni izvršbi na dolžnikova denarna sredstva	Prvi sklep o davčni izvršbi na dolžnikove denarne prejemke	Prvi sklep o davčni izvršbi na dolžnikove terjatve	Prvi sklep o davčni izvršbi na premično premoženje	Število dni od prvega sklepa do sklepa na premično premoženje
(DT) █████ (DT)	25. 2. 2009	/	/	20. 4. 2009	54
(DT) █████ (DT)	/	/	/	8. 7. 2008	/
(DT) █████ (DT)	8. 7. 2013	/	/	4. 10. 2013	88
(DT) █████ (DT)	/	/	/	26. 2. 2013	/
(DT) ████████████████████ (DT)	27. 5. 2013	/	/	7. 8. 2013	72
(DT) █████ (DT)	12. 8. 2010	/	/	1. 10. 2012	781
(DT) █████ (DT)	26. 6. 2012	/	30. 11. 2012	1. 8. 2012	36
(DT) █████ (DT)	7. 6. 2006	/	/	22. 11. 2006	168
(DT) █████ (DT)	11. 7. 2003	/	/	6. 10. 2005	818

Priloga 4: Pregled postopkov davčne izvršbe na izbranih vzorcih

Družba	Sklep o davčni izvršbi na					Zastaranje davčne obveznosti		Popolnost seznama izvršilnih naslovov	Zavarovanje izpolnitve obveznosti	Popolnost kartice zavezanca	Spregled pravnega posla, izpodbojna tožba	Zloraba pravne osebnosti
	Denarna sredstva/prejemke	Premičnine	Nepremičnine (predlog)	Druge terjatve dolžnika	Delež	Relativno	Absolutno					
(DT) █████ (DT)	da	da	/	ne	/	/	/	da	/	ne	/	da
(DT) █████ (DT)	da	/	/	/	/	/	/	da	/	da	/	ne
(DT) █████ (DT)	/	da	ne	ne	ne	/	/	da	da/ neustrezno	ne	/	ne
(DT) █████ (DT)	/	/	/	da	/	/	/	da	/	da	/	ne
(DT) █████ (DT)	da	da	/	ne	/	/	/	da	/	na	ne	ne
(DT) █████ (DT)	/	da	/	ne	/	/	/	da	/	ne	/	ne
(DT) █████ (DT)	da	da	/	/	/	da	/	da	/	da	/	ne
(DT) █████ (DT)	da	ne	ne	ne	/	/	/	da	/	ne	/	ne
(DT) █████ (DT)	da	da	/	/	/	/	/	da	/	da	/	ne
Aktivni družbenik družbe (DT) █████ (DT)	da*	da*	da*	/	/	/	/	da	/	da	/	/
(DT) █████ (DT)	/	da	ne	/	/	/	/	da	/	da	/	ne
Aktivni družbenik družbe (DT) █████ (DT)	da	da	ne	/	/	/	/	da	/	da	/	/
(DT) █████ (DT)	da	da	ne	ne	/	/	/	da	da	da	/	ne

Družba	Sklep o davčni izvršbi na					Zastaranje davčne obveznosti		Popolnost seznama izvršilnih naslovov	Zavarovanje izpolnitve obveznosti	Popolnost kartice zavezanca	Spregled pravnega posla, izpodbojna tožba	Zloraba pravne osebnosti
	Denarna sredstva/prejemke	Premičnine	Nepremičnine (predlog)	Druge terjatve dolžnika	Delež	Relativno	Absolutno					
(DT) ██████████ (DT)	/	da	/	ne	/	/	/	da	/	da	/	ne
(DT) ██████████ (DT)	da	da	ne	/	/	/	/	da	da	da	/	ne
(DT) ██████████ (DT)	da	da	/	/	/	/	/	da	da	da	/	da
(DT) ██████████ (DT)	da	da	ne	da/delno	/	/	/	ne	da	ne	/	ne
(DT) ██████████ (DT)	da	da	/	/	/	da	/	da	/	da	/	ne
(DT) ██████████ (DT)	da	da	/	/	/	da	da	ne	/	da	/	ne
Aktivni družbenik družbe (DT) ██████████ (DT)	da	da	ne	/	/	/	/	da	/	da	/	/
(DT) ██████████ (DT)	da	da	/	ne	/	/	/	da	/	da	/	ne
Aktivni družbenik družbe (DT) ██████████ (DT)	da	ne	ne	/	/	/	/	da	/	da	/	ne
(DT) ██████████ (DT)	da	ne/ni vročen	/	/	/	/	/	ne	/	da	/	ne
Aktivni družbenik družbe (DT) ██████████ (DT)	/	da	/	/	/	/	da	ne	/	da	/	ne
(DT) ██████████ (DT)	da	da	/	ne	/	/	/	ne	ne	ne	/	ne
(DT) ██████████ (DT)	da	ne	ne	/	/	/	/	da	/	da	/	ne

Družba	Sklep o davčni izvršbi na					Zastaranje davčne obveznosti		Popolnost seznama izvršilnih naslovov	Zavarovanje izpolnitve obveznosti	Popolnost kartice zavezanca	Spreglad pravnega posla, izpodbojna tožba	Zloraba pravne osebnosti	
	Denarna sredstva/prejemke	Premičnine	Nepremičnine (predlog)	Druge terjatve dolžnika	Delež	obveznosti							
						Relativno	Absolutno						
Aktivni družbenik družbe (DT) █████ (DT)	da	/	/	/	/	(/	da	/	da	/	/	
(DT) █████ (DT)	da	da	ne	da		/	/	ne	da	da	/	da	
(DT) █████ (DT)	<i>Davčni urad ni predložil dokumentacije o davčni izvršbi.</i>												
Aktivni družbenik družbe (DT) █████ (DT)	da/ ne za vse	da/ ne za vse	/	/	/	/	/	da	/	da	/	ne	
(DT) █████ (DT)	da	<i>Davčni urad ni predložil dokumentacije o davčni izvršbi.</i>											
Aktivni družbenik družbe (DT) █████ (DT)	da	da	/	/	/	da	da	da	/	da	/	ne	
(DT) █████ (DT)	da	da	ne	ne	/	/	/	ne	da	da	/	da	
(DT) █████ (DT)	da	da	/	ne	/	/	/	ne	/	da	ne	da	
Aktivni družbenik družbe (DT) █████ (DT)	da	da	da	/	/	/	da	da	ne	da	da	ne	
(DT) █████ (DT)	da	da	/	/	/		da	ne	/	da	/	ne	
Aktivni družbenik družbe (DT) █████ (DT) – pravna oseba	ne	da	/	/	/	/	/	da	/	da	/	ne	

Družba	Sklep o davčni izvršbi na					Zastaranje davčne obveznosti		Popolnost seznama izvršilnih naslovov	Zavarovanje izpolnitve obveznosti	Popolnost kartice zavezanca	Spregled pravnega posla, izpodbojna tožba	Zloraba pravne osebnosti
	Denarna sredstva/prejemke	Premičnine	Nepremičnine (predlog)	Druge terjatve dolžnika	Delež	Relativno	Absolutno					
Aktivni družbenik družbe (DT) ██████████ (DT) – fizična oseba	<i>Davčni urad ni pričel s postopkom davčne izvršbe.</i>											
(DT) ██████████ (DT)	<i>Davčni urad ni pričel s postopkom davčne izvršbe.</i>											
(DT) ██████████ (DT)	da/ne za vse	/	/	/	/	/	/	da	/	da	/	ne
(DT) ██████████ (DT)	da	/	/	/	/	/	/	da	/	ne	/	da

Opomba: * mednarodna poizvedba.

*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
fax: +386 (0) 1 478 58 91
sloaud@rs-rs.si
www.rs-rs.si