

**UNIVERZA V LJUBLJANI  
EKONOMSKA FAKULTETA**

**ZAKLJUČNA STROKOVNA NALOGA VISOKE POSLOVNE ŠOLE**

**DAVČNI POSTOPEK V PRAKSI**

**LIDIJA SERŠEN**

## **IZJAVA**

Študentka Lidija Seršen izjavljam, da sem avtorica te zaključne strokovne naloge, ki sem jo napisala pod mentorstvom prof. dr. Marka Hočevarja in dovolim objavo zaključne strokovne naloge na fakultetnih spletnih straneh.

V Ljubljani, dne 02.06.2009      Podpis: \_\_\_\_\_

# KAZALO

<b>1</b>	<b>UVOD</b> .....	<b>1</b>
<b>2</b>	<b>OSNOVNI POJMI ZA RAZUMEVANJE DAVČNEGA POSTOPKA</b> .....	<b>1</b>
<b>2.1</b>	<b>NAČELA DAVČNEGA POSTOPKA</b> .....	<b>2</b>
2.1.1	Načelo zakonitosti v davčnih zadevah .....	2
2.1.2	Načelo materialne resnice .....	2
2.1.3	Načelo sorazmernosti .....	3
2.1.4	Načelo gotovosti , seznanjenosti in pomoči .....	3
2.1.5	Načelo tajnosti podatkov .....	3
2.1.6	Načelo zakonitega in pravočasnega izpolnjevanja davčnih obveznosti .....	4
2.1.7	Načelo dolžnosti dajanja podatkov.....	4
<b>2.2</b>	<b>INFORMIRANJE ZAVEZANCEV ZA DAVEK</b> .....	<b>4</b>
<b>2.3</b>	<b>VAROVANJE PODATKOV</b> .....	<b>5</b>
<b>2.4</b>	<b>DAVČNA ŠTEVILKA</b> .....	<b>5</b>
<b>2.5</b>	<b>DAVČNA OBVEZNOST</b> .....	<b>5</b>
2.5.1	Predložitev davčnega obračuna po izteku predpisanega roka .....	7
2.5.2	Popravljanje pomanjkljivosti oziroma pomot v davčnem obračunu .....	7
2.5.3	Obračun davčnega odtegljaja .....	8
2.5.4	Plačnik davka .....	8
2.5.5	Davčna napoved .....	8
<b>3</b>	<b>DAVČNI POSTOPEK</b> .....	<b>9</b>
<b>3.1</b>	<b>STVARNA IN KRAJEVNA PRISTOJNOST</b> .....	<b>10</b>
<b>3.2</b>	<b>ZAČETEK DAVČNEGA POSTOPKA</b> .....	<b>10</b>
<b>3.3</b>	<b>UGOTOVITVENI POSTOPEK</b> .....	<b>10</b>
<b>3.4</b>	<b>DOKAZOVANJE V DAVČNEM POSTOPKU</b> .....	<b>11</b>
<b>3.5</b>	<b>ODMERNI ODLOČBA</b> .....	<b>11</b>
<b>3.6</b>	<b>PRAVNA SREDSTVA</b> .....	<b>12</b>
<b>3.7</b>	<b>IZPOLNITEV DAVČNE OBVEZNOSTI</b> .....	<b>12</b>
3.7.1	Vračilo davka .....	13
3.7.2	Odpis, delni odpis, odlog in obročno plačevanje davka ter neizterljivost davka.....	14
3.7.3	Zavarovanje izpolnitve in plačila davčne obveznosti.....	15
3.7.4	Zastaranje .....	16
<b>4</b>	<b>DAVČNI NADZOR</b> .....	<b>17</b>
<b>4.1</b>	<b>DAVČNA PREISKAVA</b> .....	<b>17</b>
<b>4.2</b>	<b>DAVČNI INŠPEKCIJSKI NADZOR</b> .....	<b>18</b>
<b>5</b>	<b>DAVČNA IZVRŠBA</b> .....	<b>21</b>
<b>5.1</b>	<b>DAVČNA IZVRŠBA NA DOLŽNIKOVE DENARNE PREJEMKE, DENARNA SREDSTVA IN DOLŽNIKOVE DENARNE TERJATVE</b> .....	<b>25</b>
<b>5.2</b>	<b>DAVČNA IZVRŠBA NA PREMIČNINE</b> .....	<b>26</b>
<b>5.3</b>	<b>POSEBNA OBLIKA DAVČNE IZVRŠBE NA DOLŽNIKOVO NEPREMIČNO PREMOŽENJE IN DELEŽ DRUŽBENIKA V DRUŽBI TER IZ PREMOŽENJSKIH PRAVIC</b> .....	<b>29</b>
<b>5.4</b>	<b>DAVČNA IZVRŠBA NA VREDNOSTNE PAPIRJE</b> .....	<b>29</b>

<b>6</b>	<b><i>SKLEP</i></b> .....	<b>30</b>
<b>7</b>	<b><i>LITERATURA IN VIRI</i></b> .....	<b>32</b>

## **1 UVOD**

V praksi se velikokrat znajdemo pred vprašanjem, kaj storiti v določeni situaciji. To še posebej velja za davčni postopek, saj je za večino državljanov neprijeten in povzroča vsaj nelagodje, če ne tudi kaj več.

Pravni okvir davčnega sistema v Republiki Sloveniji je sestavljen iz materialnih predpisov, ki uvajajo davčne obveznosti in postopkovnih predpisov, s katerimi je določen način ravnanja davčnih organov, kadar v davčnih in drugih stvareh odločajo o obveznih dajatvah in o pravicah posameznikov, pravnih oseb in drugih strank v teh postopkih. Po teh predpisih so dolžni ravnati tudi državni in drugi organi, kadar so po drugih predpisih dolžni uporabljati davčno procesno zakonodajo (Mugoša, 2009, str. 1).

Vsak zavezanec za davek bi moral poznati vsaj osnove davčnega postopka, da bi vedel, kako ravnati v posameznih razmerjih do davčnega organa. Kdor pa nastopa v vlogi pooblaščenca, zastopnika, davčnega svetovalca in podobni vlogi, pa mora podrobno poznati pravila davčnega postopka, če želi zavarovati pravice in interese stranke, ki jo zastopa (Polič, 2008, str. 17).

Z namenom, da bi bilo v davčnem postopku čim manj dvomov in neznank, sem se odločila da bo to tema moje zaključne naloge. Na čimbolj preprost način bom poskušala predstaviti sam postopek in poiskati nekaj rešitev ter odgovorov na vprašanja iz davčnega postopka. V zaključni nalogi niso obravnavana vsa podrobna vprašanja, za katera menim, da pridejo v poštev le za manjši krog uporabnikov in katera bi presejala merila dovoljenega obsega same naloge. Pri posameznih delih te naloge tudi ni teoretičnega razglabljanja, temveč samo praktično pojasnilo, pravilo ali napotilo, kako ravnati.

## **2 OSNOVNI POJMI ZA RAZUMEVANJE DAVČNEGA POSTOPKA**

Pod pojmom »davčni postopek« razumemo pravila, ki urejajo pravice in dolžnosti strank v postopku. Davčni postopek je poseben upravni postopek. Ureja za večino državljanov najbolj občutljivo področje, kjer država s svojo oblastno močjo in s pomočjo davčnih uradnikov pobira davke od davčnih zavezancev – fizičnih in pravnih oseb. Ureja pravila, po katerih morata postopati država in davčni zavezanci pri tem, ko želi država pobirati »čim več« davkov, davčni zavezanec pa plačati »čim manj« davkov (Polič, 2008, str. 20).

V praksi je sorazmerno veliko davčnih odločb odpravljenih zaradi napak, ki so jih storile stranke v davčnem postopku, in se vrnejo v ponovni postopek. Če procesna pravila niso dosledno spoštovana, pride do odločitev na nezakonit način. Vprašanje je le, ali so napake tako hude, da je zaradi tega treba postopek razveljaviti, ali pa napake niso imele bistvenega vpliva na samo odločitev (Mugoša, 2009, str. 1).

Zakon o davčnem postopku (Uradni list RS, št. 117/06, 24/08,125/08; v nadaljnjem besedilu: ZDavP-2), je poleg Zakona o splošnem upravnem postopku (Uradni list RS, št. 24/06, 105/06, 126/07 in 65/08; v nadaljnjem besedilu: ZUP-1) je v tem pravnem okviru vsekakor najpomembnejši. Davčni postopek je namreč poseben upravni postopek, ki vsebuje le specifične določbe, ki so potrebne za pobiranje davkov, za vsa ostala vprašanja postopka, ki niso urejena v tem zakonu, pa se uporablja Zakon o splošnem upravnem postopku (Uradni list rs, št. 24/06 – UPB2, 105/06 – ZUS-1 in 126/07; v nadaljevanju ZUP). ZDavP-2 izrecno določa, da se za vprašanja davčnega postopka, ki niso urejena z mednarodno pogodbo, zakonom o obdavčenju in s tem zakonom, uporabljajo določbe ZUP-1.

## **2.1 NAČELA DAVČNEGA POSTOPKA**

ZUP, kot splošen postopkovni predpis, določa temeljna načela kot osnovo za razumevanje in pravilno uporabo posameznih določil zakona. Temeljna načela niso pravila, ki bi veljala sama zase, ampak se uporabljajo kot pomoč za razumevanje celotnega zakona. Lahko bi rekli, da dajejo usmeritve in nakazujejo pot za pravilno uporabo posameznih določb zakona pri vodenju postopka in določanju o pravicah in obveznostih strank.

V davčnem postopku so se razvila posamezna načela davčnega postopka, ki se uporabljajo skupaj s temeljnimi načeli ZUP-a. Glede na naravo davčnega postopka, kjer se srečata javna in zasebna korist, je pomembno, da se ta odnos uredi do take mere, da javna korist pri pobiranju davkov ni absolutna in neomejena (Polič, 2008, str. 27).

### **2.1.1 Načelo zakonitosti v davčnih zadevah**

Zakonito delovanje davčnega organa v davčnem postopku je temelj njegovega delovanja (4. člen ZDavP-2). Gre za pooblastilo in okvir za njegovo delo. V spoštovanju tega načela se pokaže, ali je država res pravna država. Za davčnega zavezanca je tudi pomemben način razlage posameznih norm davčnih predpisov. Te je treba razlagati tako, da se ne uporablja široka razlaga, ki bi zaradi tega dovoljevala obdavčitev. Če je pravna norma nedoločna ali nejasna, je ni mogoče razlagati v škodo davčnega zavezanca, ampak jo je treba uporabiti v njegovo korist. Pomembna sestavina tega načela je tudi določba, da davčni organ odloča v davčnih zadevah samostojno in nepristransko. To pomeni, da ne sme dobivati nalogov kako naj posamezno davčno zadevo razreši, pri odločanju pa mora ravnati nepristransko, torej ne vedno samo v korist državnega proračuna. Če do takega primera pride, so zagotovljena pravna sredstva, tako v davčnem kot v sodnem postopku (Polič, 2008, str. 28).

### **2.1.2 Načelo materialne resnice**

V davčnem postopku je nekoliko drugače kot v splošnem upravnem postopku opredeljena tudi materialna resnica, saj je poudarjeno ravnanje davčnega organa tako v breme kot tudi v

korist zavezanca, če tako narekuje dejanski stan (5. člen ZDavP-2). Praviloma se odloča na podlagi gotovosti, na podlagi verjetno izkazanih dejstev lahko davčni organ odloči le, če tako določa ZDavP-2 ali zakon o obdavčenju. Poleg tega se to načelo odraža tudi v določbi, da se predmet obdavčitve in okoliščine ter dejstva, ki so bistvena za obdavčenje, vrednotijo po svoji gospodarski (ekonomski) vsebini (Mugoša, 2009, str. 3).

### **2.1.3 Načelo sorazmernosti**

V preteklosti niso bili redki primeri, da je bila izvedena obdavčitev nesorazmerna. Dogodilo se je, da je dodatno odmerjena vrednost davščin presegala vrednost premoženja davčnega zavezanca. V takih primerih smo očitali davčnemu organu, da pomeni izvedena obdavčitev dejansko zaplembo premoženja. Cilj obdavčitve ne more biti uničenje davčnega zavezanca. Zato je treba obdavčitev ocenjevati tudi po vsebini in ne samo in izključno na podlagi formalnosti, ki v celoti in skupni obdavčitvi izgubijo svojo logiko (6. člen ZDavP-2).

### **2.1.4 Načelo gotovosti , seznanjenosti in pomoči**

S tem načelom so obravnavani trije instituti, gotovost, seznanjenost in pomoč (7. člen ZDavP-2). Vsi trije pomembno varujejo davčnega zavezanca. Gotovost zagotavlja davčnemu zavezancu, da je vnaprej seznanjen s svojimi davčnimi obveznostmi v posameznem davčnem obdobju. To pomeni, da država ne sme spreminjati zakonov z veljavnostjo za nazaj, ampak lahko veljajo le za naslednjo obračunsko obdobje, torej za vnaprej. Seznanjenost davčnemu zavezancu omogoča, da je vnaprej seznanjen s pravicami in obveznostmi, ki jih ima na davčnem področju. To je ključnega pomena za načrtovanje, saj bi bilo poslovanje brez vnaprejšnje seznanjenosti o davčnih dolžnostih, praktično nemogoče (Polič, 2008, str. 30).

### **2.1.5 Načelo tajnosti podatkov**

Davčni organ pri svojem delu razkriva vse pomembne podatke o davčnem zavezancu. V davčnem inšpekcijskem pregledu se seznanijo tudi s podatki, ki predstavljajo poslovno skrivnost (8. člen ZDavP-2). Zaupni so tudi podatki o poslovnih partnerjih in drugi. Ker ima davčni organ vpogled v te podatke, bi jih brez tega načela lahko razkril in s tem povzročil poslovno škodo zavezancu. Na podlagi tega načela ima davčni zavezanec možnost, da vodi evidenco oseb, ki so imele vpogled v zaupne podatke, in na tak način najde krivca za razkritje. V zvezi s pooblaščenimi osebami davčnega organa je treba biti pozoren, kdo je pooblaščen za inšpekcijski nadzor. Samo pooblaščen oziroma pooblaščen osebe se lahko seznanijo z zaupnimi podatki in le v okviru pooblastila, ki ga imajo v konkretnem postopku. Problem lahko nastane pri posvetovanjih v davčnem organu, če se pri tem svetovalci neupravičeno seznanjajo s temi podatki. Zaupen je tudi podatek, ki kaže na davčni dolg davčnega zavezanca. V zvezi s tem je v praksi različno mnenje, kdaj naj se podatek razkrije. Vsekakor je treba pri tudi pri tem vprašanju ravnati restriktivno, pomeni, da se lahko objavi podatek le,

če dolg ni poravnan. Za poslovne partnerje bi verjetno bilo pravočasno razkritje davčnega dolga dobrodošlo, saj bi bile poslovne odločitve o novih poslih sprejete z večjo previdnostjo (Polič, 2008, str. 31).

### **2.1.6 Načelo zakonitega in pravočasnega izpolnjevanja davčnih obveznosti**

Pravica in dolžnost zavezanca za davek sta, da napove, obračuna in plača le toliko davka in na način ter v rokih, kot je določeno z zakonom ali akti na podlagi zakona (9. člen ZDavP-2). Morda bo v prihodnosti tudi pri nas čast plačati davek. Za prebivalce države je namreč pomembnejše koliko je kdo plačal davka v državni proračun, kot pa njegova rast v podjetju ali rast njegovega premoženja. Dolžnost plačati le toliko davka, kot je določeno z zakonom, je lahko v praksi različno razumljena. Gre namreč za razliko med poslovnimi odhodki in davčno priznanimi odhodki. Mnenje o tem, ali je nek odhodek davčno priznan ali ne, je lahko različno med zavezancem za davek in davčnim organom. V tem primeru bo tudi pravilna uporaba tega načela imela za posledico različno davčno osnovo (Polič, 2008, str. 32).

### **2.1.7 Načelo dolžnosti dajanja podatkov**

To načelo je dopolnilo načelu izpolnjevanja davčnih obveznosti, saj pravilna odmera oziroma izterjava ni mogoča, če vhodni podatki ne ustrezajo resničnemu stanju (10. člen ZDavP-2). Zato mora zavezanec v skladu z davčnimi predpisi dajati podatke, ki so resnični, pravilni in popolni. Kadar je v davčni postopek vnesen element kontradiktornosti v smislu izrecnega izpodbijanja ugotovljenih dejstev v razmerju med davčnim organom in zavezancem, mora slednji, če naj bi svojo obveznost zmanjšal ali celo izničil, prevzeti del dokaznega bremena (Mugoša, 2009, str. 5).

## **2.2 INFORMIRANJE ZAVEZANCEV ZA DAVEK**

Ni tako daleč obdobje, ko smo poznali tajne uradne liste, skrivna navodila davčnih organov, ko je imel davčni organ metodološke priročnike in navodila za kontroliranje davčnih zavezancev, ki so bili skrivnost za zavezance za davek in ko smo pomembne informacije dobivali kot nekakšno skrivnost. Razvoj informacijskega sistema je vse to odpravil, zato je tudi v novem ZDavP-2 zagotovljena pravica zavezancev za davek do informiranja, ki se odraža dejansko v dveh zagotovljenih pravicah, pravici do informacij in pravici do zavezujoče informacije (13. člen ZDavP-2). Skozi izvajanje te pravice se kaže drugačen, nov odnos države do davčnih zavezancev. Država mora namreč zagotavljati ugodne gospodarske razmere za poslovanje gospodarskih subjektov, primerno davčno obremenitev in davčno gotovost zavezancev za davek, ki morajo vnaprej dobiti vse potrebne informacije, da v trenutku obdavčitve ni nobenih presenečenj (Polič, 2008, str. 40).



## **2.3 VAROVANJE PODATKOV**

Vprašanje varovanja podatkov zavezancev za davek je za zavezance zelo pomembno. Davčni organ vodi vedno več podatkov o zavezancih za davek. Z vpogledom v te evidence in s povezavo teh evidenc z drugimi registri lahko v celoti razkrije posameznega zavezanca za davek. To pa pomeni tako hud poseg v zasebnost, da je treba posameznika varovati pred tem. Gre za vprašanje, do kod seže javni interes in kako globoke morajo biti omejitve osebne svobode posameznih zavezancev za davek. Vprašanje nikakor ni enostavno niti enoznačno. Verjetno bi ga kazalo obravnavati enako kot vprašanje temeljnih načel, ki dajejo vodilo za razlago posameznih določb zakona. Ukrepi in postopki so urejeni v 17. členu ZDavP-2 (Polič, 2008, str. 44).

## **2.4 DAVČNA ŠTEVILKA**

Davčna številka služi za identifikacijo fizičnih in pravnih oseb. Vse osebe pridobijo davčno številko ob rojstvu, ko se vpišejo v davčni register in jo obdržijo nespremenjeno ves čas svojega obstoja. Davčna številka je torej, tako kot EMŠO, enoznačni identifikacijski znak, ki posameznika nedvoumno določi. Preko davčne številke lahko v davčnem registru pridemo do vrste podatkov, ki se nanašajo na lastnika. To pa je lahko problem, če davčna številka, ki sicer ne predstavlja zaupnega podatka, postane predmet zlorabe (Polič, 2008, str. 55).

Predpisan način uporabe davčne številke je namenjen zagotavljanju pogojev za učinkovit nadzor nad obračunavanjem in plačevanjem davkov (33. člen ZDavP-2). Posebej pomemben je nadzor, kadar zavezanec za davek ne kupuje za končno potrošnjo, ampak za namene nadaljnje dodelave in prodaje. V teh primerih je potreben nadzor, ali so bili v tej fazi pravilno in pravočasno obračunani vsi davki. S povezovanjem davčnih številok v davčnem registru je takšna kontrola razmeroma enostavna, predvsem pa učinkovita (Polič, 2008, str. 56).

## **2.5 DAVČNA OBVEZNOST**

Davčna obveznost je opredeljena kot dolžnost zavezanca za davek, da plača davek na podlagi zakona (44. člen ZDavP-2). Temelj za njen nastanek, spremembo ali prenehanje lahko uvede le zakon o obdavčenju ali ZDavP-2. V kolikor ZDavP-2 ne določa časa nastanka davčne obveznosti, le-ta nastane v trenutku, ki ga določa zakon o obdavčenju. Kadar se davčna obveznost zaračunava ob koncu nekega časovnega obdobja, nastane obveznost zadnji dan tega obdobja, razen če specialni zakon določa drugače. V primeru smrti davčnega zavezanca med časovnim obdobjem, za katerega se davek ugotavlja, pa je kot zadnji dan časovnega obdobja določen dan smrti zavezanca. Davčna obveznost v splošnem preneha, ko je izpolnjena, ali ko se jo odpiše. Odpiše pa se jo lahko npr. če pravica do izterjave zastara. Davčna obveznost preneha tudi v primeru, ko se davek ne odmeri, in sicer če znesek davka ne presega 10 evrov (Mugoša, 2009, str. 8).

Začetka in teka rokov za izpolnitev obveznosti po 45. členu ZDavP-2 ali po zakonu o obdavčenju ne ovirajo nedelje in državni prazniki oziroma drugi dela prosti dnevi v Republiki Sloveniji. Če je zadnji dan zakonsko predpisanega roka nedelja, državni praznik ali kak drug dan, ko se pri organu ne dela, se izteče rok za izpolnitev obveznosti s pretekom prvega naslednjega delovnika, če ni s ZDavP-2 ali z zakonom o obdavčenju določeno drugače.

Vsak zavezanec za davek mora izpolniti svojo davčno obveznost, torej plačati davek v predpisanem roku (46. člen ZDavP-2). Obveznost mora izpolniti davčni zavezanec sam, v določenih primerih pa jo mora zanj izpolniti druga oseba. Davčno obveznost zavezanca za davek lahko izpolni tudi kdor koli drug, vendar gre v teh primerih za prostovoljno plačilo. S tem dejanski plačnik davka ne pridobi pravic zavezanca za davek.

Zakon ureja tudi solidarno davčno obveznost, in sicer po načelih, ki veljajo za solidarno obveznost tudi v civilnem pravu (47. člen ZDavP-2). Pri solidarni obveznosti je vsak od solidarnih dolžnikov zavezan k izpolnitvi celotne obveznosti, zato lahko tudi davčni organ zahteva izpolnitev od kateregakoli od njih. Velja pa tudi obratno, ko eden od solidarnih zavezancev za davek v celoti izpolni davčno obveznost, ta obveznost preneha nasproti vsem zavezancem za davek. Zakon ne posega v razmerja med solidarnimi dolžniki, saj je to predmet civilnopravnih razmerij med njimi (Mugoša, 2009, str. 9).

Davčno obveznost mora izpolniti tudi univerzalni pravni naslednik zavezanca za davek, katerega pravna sposobnost je prenehala (48. člen ZDavP-2). Različno so urejeni primeri smrti zavezanca v različnih fazah postopka in za različne načine plačevanja davkov. Načelo dednega prava, da dedič ne more odgovarjati za zapustnikove dolgove nad višino vrednosti zapuščine, je prevzeto v ZDavP-2. Iz tega izhaja tudi, da z dedičevo odpovedjo dediščini v korist države ali samoupravne lokalne skupnosti preneha tudi davčna obveznost v celoti ali sorazmerno z odpovedanim deležem. V določenih primerih mora za premoženje fizičnih oseb skrbeti neka druga oseba (za opravilno nesposobne osebe ali pa za osebe, razglašene za pogrešane). Oseba, ki upravlja s tem premoženjem, mora na račun tega premoženja izpolnjevati tudi davčne obveznosti oseb, katerih premoženje upravlja. Zaradi dragih postopkov je določeno, da se davčna obveznost zapustnika ne prenese na dediče, če ta na dan smrti ne presega 80 evrov. Ob smrti tudi ni jasno, kdo so dediči, čeprav dediščina nanje preide takoj ob smrti zapustnika. Posledica tega je, da dediči ne morejo izpolniti zapadlih davčnih obveznosti zapustnika. Generalni preventivni učinek zamudnih obresti tukaj ne bi bil dosežen, zato se od dneva smrti do pravnomočnosti zapuščinskega postopka obresti obračunavajo v taki višini, da se le ohrani realna vrednost obveznosti. Glede prevzema obveznosti s strani univerzalnega naslednika je določena izjema, da le ta ne prevzame obveznosti in terjatev iz naslova dohodnine in prispevkov za socialno varnost pravnega prednika v primerih prenehanja opravljanja dejavnosti fizične osebe, razen če gre za primer prenehanja zaradi smrti (Mugoša, 2009, str. 10).

Zaradi racionalnosti postopkov in zmanjšanja stroškov pri davčnem organu, se z zakonom določa znesek davka, do katerega se davek ne odmeri (49. člen ZDavP-2). Če se davek ugotovi z odmero odločbo, znaša znesek, do katerega se davek ne odmeri 10 evrov (z izjemo v primerih, ko je davek izključno prihodek proračuna samoupravne lokalne skupnosti). Pri določitvi tega zneska so bili upoštevani tako stroški, ki nastanejo davčnemu organu med postopkom in zaradi postopka odmer davka, kot tudi stroški, ki jih ima zavezanec za davek s plačevanjem minimalnih zneskov davka.

Načelo ekonomičnosti postopka je razvidno tudi na nekaterih drugih mestih v zakonu. Npr. 10 evrov je določen kot znesek, do katerega se davčna izvršba ne začne, ali npr. davčni organ zavezancu za davek ne zaračunava zamudnih obresti, dokler znesek ne preseže 10 evrov.

Kadar je dolžnost izračunati davek na zavezancu za davek, mora to narediti v davčnem obračunu, ki mora vsebovati vse podatke, potrebne za izračun in nadzor pravilnosti izračuna (51. člen ZDavP-2). Zaradi poenotenja obdelave podatkov mora v vseh primerih, ko zakon določa, da se davek plačuje na podlagi davčnega obračuna, minister za finance v podzakonskem aktu predpisati obliko davčnega obračuna. Izpolnjen davčni obračun mora zavezanec v predpisanem roku predložiti davčnemu organu. Tudi če zavezanec ugotovi, da je oproščen davčne obveznosti, ali pa da ta ni nastala, mora davčnemu organu predložiti davčni obračun, saj davčni organ sicer ne bi mogel opraviti nadzora nad pravilnostjo teh ugotovitev (Mugoša, 2009, str. 10).

### **2.5.1 Predložitev davčnega obračuna po izteku predpisanega roka**

Za opravičeno zamudo pri izvedbi procesnega dejanja v davčnem postopku predvideva ZUP poseben institut vrnitve v prejšnje stanje, s katerim se stanje sanira. Tega instituta pa ni mogoče uporabiti za rok za predložitev obračuna davka, ker gre za materialni rok. Kljub temu pa je za davčne namene ta problem posebej razrešen, saj je v končni fazi treba priti do davčnega obračuna in posledično do plačila davka (52. člen ZDavP-2). Če davčni organ razloga za zamudo ne šteje za utemeljenega, bi lahko davčni zavezanec uporabil institut samoprijave in se tako izognil plačilu globe. Seveda pa bo v primeru kasneje ugotovljenih vsebinskih napak imel težave, ker nova samoprijava ne bo več dovoljena, če bi za to obdobje ugotovil vsebinsko napako (Polič, 2008, str. 74).

### **2.5.2 Popravljanje pomanjkljivosti oziroma pomot v davčnem obračunu**

Po predaji davčnega obračuna se lahko ugotovijo napake, ki se lahko nanašajo na formalne napake v imenih in številkah ali pa tudi na napake v številkah, ki vplivajo na višino obračunanega davka (53. člen ZDavP-2). Učinek je za povečanje davčne obveznosti drugače urejen kot za zmanjšanje davčne obveznosti, kar je posledica vzroka za popravek (Polič, 2008, str. 75).

### **2.5.3 Obračun davčnega odtegljaja**

Pri obračunu davčnega odtegljaja je sistem obračunavanja in plačevanja urejen tako, da je dolžnost obračuna in plačila prenesena na izplačevalca, davčni zavezanec, prejemnik plačila, pa prejme le neto znesek, ki mu pripada. Tudi za davčni odtegljaj se uporablja določbe ZDavP-2 o predložitvi davčnega obračuna po izteku predpisanega roka, popravljanje davčnega obračuna, če je davčna obveznost izkazana previsoko in predložitev davčnega obračuna na podlagi samoprijave (Polič, 2008, str. 78).

### **2.5.4 Plačnik davka**

Plačnik davka je tista pravna oseba oziroma združenje oseb, vključno z družbo civilnega prava po tujem pravu, ki je brez pravne osebnosti in posameznik, ki samostojno opravlja dejavnost, ki izplača dohodek, od katerega se odteguje in plačuje davčni odtegljaj (58. člen ZDavP-2). Pojem posameznika, ki samostojno opravlja dejavnost zajema vse fizične osebe, ki so kot take vpisane v določene registre (npr. samostojni podjetnik posameznik, športniki, kulturni delavci, notarji, odvetniki,...). Plačniki davka pa niso tiste pravne osebe, ki so v skladu z davčnimi predpisi nerezidenti Slovenije in nimajo poslovne enote nerezidenta v Sloveniji v skladu s temi predpisi. Ravno tako niso plačniki davka diplomatsko konzularna predstavništva tujih držav in predstavništva mednarodnih organizacij v Sloveniji, če se le-ti sami tako ne določijo in o tem obvestijo davčni organ. Obveznost plačila davka nastane že na podlagi dejstva, da osebo dohodek bremeni, tudi če ga ni dejansko izplačala. Zaradi specifičnih situacij, ki nastanejo v praksi, v katerih sicer davek ne bi mogel biti pobran, so določene izjeme od tega pravila, saj se lahko zgodi, da nekdo dohodek izplača, čeprav ga ne bremeni, saj sredstev zanj priskrbi nekdo tretji (npr. naročnik, sponzor,...). Zato se za plačnika davka štejejo tudi družbe za upravljanje vzajemnih skladov, ko gre za plačilo davka od dohodkov vzajemnih skladov, organizator prireditve in ko neka oseba, ki jo dohodek bremeni, ne pozna in ne more poznati upravičenca do dohodka. Kadar plačnik davka za izpolnitev obveznosti pooblasti neko drugo osebo, odgovarja za njena dejanja enako, kot če bi obveznost izpolnjeval sam.

Davčna obveznost davčnega zavezanca se zmanjša za višino odtegnjenega davka po obračunu davčnega odtegljaja. Če plačnik davka po tem, ko je davek davčnemu zavezancu že odtegnil, ne plača davka, se le-ta izterja od njega. Kadar pa davka ne odtegne od davčnega zavezanca, bremeni davek njega. Plačnik davka, ki izračuna davek v obračunu davčnega odtegljaja, mora ta davek plačati v predpisanem roku (Mugoša, 2009, str. 13).

### **2.5.5 Davčna napoved**

Davčna napoved pomeni sporočilo davčnega zavezanca davčnemu organu, na predpisan način in v določeni obliki (61. člen ZDavP-2). K vložitvi mora biti pozvan z javnim pozivom, ki

mora biti objavljen najkasneje 60 dni pred iztekom roka za vložitev napovedi. Na podlagi te informacije lahko davčni organ začne davčni postopek. Ko prejme davčno napoved, začne davčni postopek po uradni dolžnosti. Tudi pri davčni napovedi lahko pride do zamude in jo zavezanec vloži po izteku predpisanega roka. Kadar pride do zamude iz opravičljivih razlogov, lahko davčni zavezanec zamudo sanira na način in pod pogoji, ki jih ureja ZDavP-2 (Polič, 2008, str. 81).

Davčno napoved lahko pojmuje tudi kot vlogo davčnega zavezanca. Vlogo lahko dopolnujemo do njene rešitve. V davčnem postopku je treba ugotoviti vsa dejstva, ki so pomembna za odmero davka, zato davčni zavezanec lahko popravi davčno napoved, vendar najpozneje do izdaje odmerne odločbe.

Davčni organ odmerja davek z davčno odločbo, ki jo izda na podlagi napovedi davčnega zavezanca in na podlagi zapisnika davčnega inšpekcijskega nadzora (65. člen ZDavP-2). Izda jo tudi za vračilo obresti. Zakon jo imenuje odmerna odločba. Za to odločbo je značilno, da postane po pretečenem roku za pritožbo izvršljiva, ne glede na to, če se je davčni zavezanec pritožil. To pomeni, da pritožba nima suspenzivnega učinka (Polič, 2008, str. 83).

Splošno pravilo je, da mora biti davek, izračunan v odmerni odločbi, plača v 30 dneh od vročitve odločbe, če ni z ZDavP-2 za posamezno vrsto davkov ali zakonom o obdavčenju drugače določeno. Ta rok lahko imenujemo tudi rok za prostovoljno izpolnitev, po preteku tega roka pa nastopi prisilna izterjava z davčno izvršbo (Polič, 2008, str. 84).

### **3 DAVČNI POSTOPEK**

V davčnem postopku nastopata kot stranki, na eni strani država, kot močnejša stranka in na drugi strani zavezanec za davek, kot šibkejša stranka, v razmerju do davčnega organa, ki predstavlja oblast. Ker gre za neenake stranke je pomembno, kako zakon ureja njuno razmerje. Za zavezanca za davek pomenijo določbe zakonov, ki urejajo davčni postopek varstvo pravic šibkejše stranke. Sam postopek je opisan tako, da se začne z uvedbo postopka in konča z izdajo odločbe.

Ko govorimo o davčnem postopku ne mislimo na davčni inšpekcijski nadzor ampak na redni davčni postopek, v katerem davčni organ odmeri davčno obveznost na enega od predpisanih načinov. Davčni nadzor in davčni inšpekcijski nadzor sta v nadaljevanju ločeno obravnavana. Pomembno pa je vedeti, da v davčnem inšpekcijskem nadzoru pridejo v poštev tudi vsa pravila davčnega postopka, ki so obravnavana v tem poglavju (Polič, 2008, str. 85).

### **3.1 STVARNA IN KRAJEVNA PRISTOJNOST**

Pristojnost pomeni skupek pravic in dolžnosti, ki jih za postopanje posameznih davčnih organov predpisuje zakon. To pomeni, da mora iz predpisov izhajati pooblastilo, ki daje posameznemu davčnemu organu pravico in dolžnost, da odloča v konkretni zadevi. Pravica pomeni, da noben drug organ ne sme opravljati teh nalog, dolžnost pa, da organ nalog ne sme zavrniti ali jih odstopiti drugemu organu.

S pristojnostjo se določata področje dela (70. člen ZDavP-2) in območje delovanja davčnega organa (71. člen ZDavP-2), zato ločimo stvarno in krajevno pristojnost. V upravnem postopku lahko pride tudi do spora o pristojnosti, kar nekoliko podaljša sam postopek, ker je treba najprej razrešiti vprašanje, kateri organ naj odloča o konkretni zadevi, šele nato bo pristojni organ pričel z obravnavo. Spor o pristojnosti je lahko pozitiven, kadar si dvoje ali več organov lasti pristojnost v neki upravni stvari in negativen, kadar dvoje ali več organov odklanja pristojnost v neki upravni zadevi. V davčnem postopku spori o pristojnosti skoraj ne pridejo v poštev, ker sta tako krajevna in stvarna pristojnost ustrezno urejeni in zajemata vse možne situacije (Polič, 2008, str. 86).

### **3.2 ZAČETEK DAVČNEGA POSTOPKA**

Davčni postopek se začne po uradni dolžnosti ali na zahtevo stranke, enako kot velja po ZUP, čeprav je v praksi oziroma glede na določbe zakonov o obdavčitvi davčni postopek večinoma začel po uradni dolžnosti. Po uradni dolžnosti se postopek začne, ko davčni organ prejme ustrezen dokument ali ko opravi kakršnokoli procesno dejanje z namenom uvedbe postopka. Kadar začne postopek le na zahtevo stranke, mora biti le-ta podana, za datum začetka pa se šteje dan vložitve zahteve. Če naj bi se postopek začel le na zahtevo stranke (npr. vračilo preveč plačane davčne obveznosti pod določenim zneskom ali prošnja za odlog ali obročno plačilo davčne obveznosti) pa taka zahteva ne bi bila podana, bi vodenje postopka pomenilo ničnost izdanega akta v skladu s 279. členom ZUP (Mugoša, 2009, str. 17).

### **3.3 UGOTOVITVENI POSTOPEK**

Ugotovitveni postopek je faza pred izdajo odmerne odločbe. V tem postopku se ugotavlja dejansko stanje, vrednotijo dokazi in ugotovi osnova za odmero davka (73. člen ZDavP-2). Za posamezno fazo tega postopka pa veljajo določena pravila. Izjemoma lahko davčni organ izda odmerno odločbo brez posebnega ugotovitvenega postopka, če spozna, da so podatki iz davčne napovedi popolni in pravilni, ali če ima sam ali lahko zbere uradne podatke, ki so potrebni za odločbo, tako da ni treba zaslišanje stranke zaradi zavarovanja njenih pravic in interesov. Izjemni primeri pridejo v poštev, če za stranko ni nobenega dvoma, da dejansko stanje ni sporno (Polič, 2008, str. 95).

V davčnem postopku se obdavčljivi viri vrednotijo po njihovi pravi gospodarski – ekonomski vrednosti. Osnova za obdavčitev je tržna vrednost ne morda namišljena, fiktivna, ki bi jo prikazal zavezanec za davek (74. člen ZDavP-2).

### **3.4 DOKAZOVANJE V DAVČNEM POSTOPKU**

Dokazovanje pomeni dejavnost, ki obsega zbiranje, izpeljavo in presojo dokazov. Predmet dokazovanja so dejstva, katerih obstoj je osnova za izdajo davčne odločbe (76. člen ZDavP-2). Namen dokazovanja je, da se pooblaščen uradna oseba davčnega organa prepriča o resničnosti ali neresničnosti dejstev in okoliščin, ki vplivajo na odločitev o presoji pravilnosti obdavčitve. Del dokaznega bremena nosi tudi zavezanec za davek, saj mu zakon izrecno nalaga, da mora, za svoje trditve v davčnem postopku, predložiti dokaze (Polič, 2008, str. 97).

Vsako stranko bremenijo stroški, ki jih ima zaradi davčnega postopka (79. člen ZDavP-2). Te stroške predstavljajo stroški za prihod, zamuda časa in izgubljen zaslužek ter izdatki za upravne takse ter za pravno zastopanje in strokovno pomoč. Davčni organ in stranka krijeta vsak svoje stroške, če se ugotovitve davčnega organa ne razlikujejo od predloženega obračuna oziroma vložene napovedi. Kadar je postopek začet po uradni dolžnosti, nosi davčni organ, ki je ta postopek začel vse stroške postopka, ki jih ima davčni organ. Če pa je vloženo pravno sredstvo, zakon določa specialno ureditev in sicer po vložitvi pravnega sredstva nosi stroške tega dela postopka tista stran, za katero se postopek konča neugodno, kar pa ne velja za osebne stroške stranke, ki jih ima v zvezi z vložitvijo pravnega sredstva, katere mora v vsakem primeru plačati sama. Posebej določeno, da mora stroške v vsakem primeru plačati udeleženec v postopku, če jih je povzročil po svoji krivdi. V primeru delnega uspeha se stroški delijo v sorazmerju z doseženim uspehom (Mugoša, 2009, str. 18).

### **3.5 ODMERNA ODLOČBA**

Ko davčni organ konča ugotovitveni in dokazni postopek, na podlagi ugotovitev in zbranih dokazov odloči o zadevi. Odloča tako, da uporabi materialne predpise na ugotovljeno dejansko stanje in izda konkretni upravni akt, ki ga v davčnem postopku imenujemo odmerna odločba. Z odmerno odločbo davčni organ, na podlagi davčne napovedi ali na podlagi zapisnika o davčnem inšpekcijskem nadzoru, odmeri davčne obveznosti, ki jih mora poravnati zavezanec za davek (207.-225. člen ZUP) (Polič, 2008, str. 102).

Vročitve se ne opravljajo več z osebno vročitvijo, ampak z navadno vročitvijo (85. člen ZDavP-2). Podaljšan je rok za fikcijo vročitve iz 15 na 20 dni, ki začne teči od dneva odprave. Izjema velja za vročitev sklepa o začetku inšpekcijskega nadzora in sklepa o začetku prisilne izterjave. V primeru neplačila davka v predpisanem roku, se zavezancu vroča z osebno vročitvijo. Od dneva osebne vročitve tečejo tudi roki za ugovor (Mugoša, 2009, str. 20).

### **3.6 PRAVNA SREDSTVA**

Pravna sredstva so namenjena zagotavljanju zakonitosti delovanja državnih organov. Na vseh področjih dela in življenja so možne napake, tako se lahko zgodijo tudi pri še tako vestnem delu državnih uradnikov, ki odločajo o individualnih pravicah posameznikov. S pravnimi sredstvi se želi zagotoviti pravilno in zakonito delo ter odločanje. To pomeni, da se varuje zakonitost v materialnem in formalnem smislu, varuje se pravice strank in javne koristi. Pravna sredstva so v davčnem postopku pomemben institut, saj le redko kateri zavezanec za davek, ki mu davčni organ odmeri dodatne davčne obveznosti, zadovoljen s to odločitvijo. Pravna sredstva so urejena v ZUP s tem, da ZDavP-2 določa nekatere posebnosti za davčni postopek.

Pravna sredstva delimo na redna in izredna. Pri rednih pravnih sredstvih gre za to, da se odločitev prvostopnega organa preveri še pri drugostopnem organu in šele nato postane odločba pravnomočna in dokončna. Pri izrednih pravnih sredstvih pa gre zato, da omogočajo presojo zakonitosti dokončnih upravnih aktov (Polič, 2008, str. 108).

Splošni rok za vložitev pritožbe je 15 dni, kadar ni določeno drugače. Izjemo ZDavP-2 določa pri pritožbi zoper odmerno odločbo, izdano pri davčnem inšpekcijskem nadzoru, ki se lahko vloži v 30 dneh od vročitve odločbe. Namen te odločbe je, da se zavezancu za davek zagotovi dovolj časa za pripravo pritožbe, še posebej če gre za obsežne in zahtevne zadeve (Mugoša, 2009, str. 20).

### **3.7 IZPOLNITEV DAVČNE OBVEZNOSTI**

V obligacijskih razmerjih preneha obveznost z izpolnitvijo. To pomeni, sta obe pogodbeni stranki izpolnili vsaka svojo obveznost, ki sta jo prosto uredili. Obveznost pa lahko izpolni ne le dolžnik, temveč tudi tretji. Upnik je dolžan sprejeti izpolnitev od vsakogar, ki ima kakšen pravni interes, da bi bila obveznost izpolnjena, celo če dolžnik tej izpolnitvi nasprotuje.

V davčnem postopku obravnavamo izpolnitev davčne obveznosti. Ta obveznost na nastane kot neka protidajatev za dobavljeno blago ali opravljeno storitev. Izpolnitev davčne obveznosti se nanaša na plačilo davka. Davek pa je vsak denarni prihodek državnega proračuna, proračuna Evropske skupnosti ali proračuna samoupravne lokalne skupnosti, ki ne predstavlja plačila za opravljeno storitev ali dobavljeno blago in se plača izključno na podlagi zakonov o obdavčenju oziroma predpisov samoupravnih lokalnih skupnosti, izdanih na podlagi zakonov o obdavčenju (Polič, 2008, str. 124).

Temeljna razlika med obveznostjo iz obligacijskih razmerij in davčno obveznostjo je v tem, da obligacijska obveznost nastane na podlagi računa za opravljeno dajatev, na tej podlagi pa nastane obveznost za protidajatev, plačilo. Davčna obveznost pa nastane takoj, ko nas zajame zakon o obdavčenju, oziroma ko storimo, smo lastniki ali dopustimo karkoli, kar je predmet



obdavčitve. Vsaka človekova dejavnost, ki ni namenjena njemu osebno je v bistvu na nek način obdavčena. Če se zaposlimo, plačamo dajatve od plače, če napišemo članek v časopis plačamo dajatve od avtorskega honorarja, če ustanovimo s.p. plačamo dajatve, ki so zanj predpisane, če nismo zaposleni in opravimo neko delo po pogodbi o delu plačamo dajatve iz tega naslova, če smo lastnik stanovanjske hiše plačamo prispevek za uporabo stavbnega zemljišča, če kupimo karkoli v trgovini plačam DDV in še bi lahko naštevali. Ker ne gre za preprosto izpolnitev obligacijske obveznosti, kjer pogodbeni stranki razmeroma enostavno dokazeta dajatev in protidajatev, je v davčnem postopku izpolnitev davčne obveznosti podrobno urejena (Polič, 2008, str. 124).

### **3.7.1 Vračilo davka**

V primerih, ko zavezanec za davek plača več, kot je njegova obveznost, je upravičen do vračila tega zneska. V 97. členu ZDavP-2 so urejeni različni primeri, v katerih lahko pride do naveden situacije. Če je z odločbo ali v zvezi s predloženim davčnim obračunom ugotovljeno preplačilo davka, se preveč plačani znesek vrne v 30 dneh od dneva vročitve odločbe oziroma od dneva predložitve davčnega obračuna. Zaradi načela ekonomičnosti je določen znesek 10 evrov, nad katerim davčni organ preveč plačani davek vrne po uradni dolžnosti, nižje zneske pa davčni organ vrne le na zahtevo zavezanca. Če zavezanec vračila ne zahteva, se mu preveč plačani znesek všteva v naslednja plačila davkov. Kadar je preplačilo davka posledica predložitve popravka obračuna, razliko v znesku davka davčni organ vrne v 30 dneh po prejemu popravljenega obračuna. Naslednji primer, v katerem je zavezanec upravičen do vračila davka, nastane po izdaji odločbe, s katero je v ponovnem postopku ugotovljena drugačna davčna obveznost. V tem primeru davčni organ preveč plačani davek vrne v 30 dneh po vročitvi te odločbe. Zavezancu se preveč plačani davek vrne pod pogojem, da ni v zamudi s plačilom kakšnega drugega davka. V takšnem primeru se zavezancu vrne le razlika med preveč plačanim davkom in davkom, za katerega je zamudil rok plačila, o čemer ga davčni organ obvesti v 15 dneh od vračila davka. Če vračilo preveč plačanega davka ni izvršeno v predpisanem roku, zavezancu za čas po preteku roka za vračilo pripadajo tudi zamudne obresti. Pri vračilu davka se upoštevajo tudi omejitve glede poravnave istovrstnih prispevkov (Mugoša, 2009, str. 22).

Kadar je zavezancu za davek njegova obveznost odmerjena previsoko ali neupravičeno, mu pripadajo poleg vračila zneska tudi obresti po slovenski medbančni obrestni meri od tega zneska (98. člen ZDavP-2). Take obresti pa ne pripadajo tistemu zavezancu za davek, ki sam izračuna in plača davek od razlike med letom plačane akontacije in davkom po davčnem obračunu (Mugoša, 2009, str. 23).

### **3.7.2 Odpis, delni odpis, odlog in obročno plačevanje davka ter neizterljivost davka**

Kadar bi plačilo obveznosti pomenilo za davčnega zavezanca – fizično osebo takšno breme, da bi lahko ogrozilo njegovo preživljanje ali pa preživljanje njegovih družinskih članov, ima davčni organ na voljo več možnosti (101. člen ZDavP-2). Takemu zavezancu lahko dovoli odlog plačila davka, da ga plača v največ 24 mesečnih obrokih v obdobju 24 mesecev oziroma, če ugotovi, da tudi tak ugodnejši način plačila davka ne bi bil zadosten, lahko davčnemu zavezancu delno ali v celoti odpiše njegovo obveznost. Ker gre za dejstva, na katere davčni organ ne pazi po uradni dolžnosti, mora davčni zavezanec vložiti vlogo za priznanje ene od teh ugodnosti. Vlogi mora predložiti vsa dokazila, ki vplivajo na odločitev, saj bo davčni organ odločil le na njihovi podlagi in na podlagi njemu dostopnih podatkov iz uradnih evidenc. Rok za odločitev o vlogi je postavljen krajše kot je splošni rok ZUP, saj mora organ odločiti v 30 dneh od prejema popolne vloge. Nikakor pa ni mogoče odpisati akontacije davka, odložiti njenega plačila ali pa ugoditi njenega obročnega plačevanja, saj bi bilo to povsem nesmiselno pred ugotavljanjem obveznosti za celotno davčno obdobje.

Podrobnejši kriteriji za odlog, obročno plačilo, delni odpis in odpis ter oblika in podatki, ki jih mora davčni zavezanec navesti v vlogi, so predpisani v podzakonskem aktu (30.-32. člen ZDavP-2). Določbe tega člena se ne uporabljajo za posameznik, ki samostojno opravljajo dejavnost – za davke, ki se nanašajo na opravljanje dejavnosti.

Izjemo od pogojev za odlog oziroma obročno plačilo davka, se davčnemu zavezancu omogoči za plačilo davka v največ 12 mesečnih obrokih ali dovoli odlog za največ 12 mesecev, če ta predloži katerikoli instrument zavarovanja v skladu s tem zakonom ali dovoli vknjižbo zastavne pravice v ustrezen register (npr. Zemljiška knjiga, Register neposestnih in zastavnih pravic). Izključena pa je uporaba te ureditve za davek na dodatno vrednost obračunan v davčnem obračunu, akontacije davkov in davčni odtegljaj (103. člen ZDavP-2) (Mugoša, 2009, str. 23).

Davek pa se lahko odpiše tudi ob smrti fizične osebe, če ga ni mogoče izterjati iz njene zapuščine (36. in 37. člen ZDavP-2). Nadalje se davek odpiše tudi pri pravni osebi, kadar ga ni mogoče izterjati od naslednika ali pa iz instrumenta zavarovanja. Kadar zastara pravica do izterjave oziroma vračila določenega davka, se le-tega odpiše. Davčni organ davek ali del davka odpiše tudi v primerih, ko odloči o neizterljivosti dolga (npr. odpis prispevkov za obvezno zdravstveno zavarovanje v primerih neizterljivosti).

Odpis davka pomeni instrument, ki se uporablja predvsem za to, da posamezne evidence pri davčnem organu postanejo bolj pregledne in jasne. Nesmiselno je davke, za katere ni realnih možnosti, da bi bili plačani, ohranjati v evidenci in jih obravnavati kot neizterjan davčni dolg. Zato se odpisan davek izbriše iz evidenc, ki izkazujejo terjatve do posameznega zavezanca za davek pri davčnem organu (Mugoša, 2009, str. 25).

Določbe o odpisu, delnem odpisu, odlogu in obročnem odplačevanju davka za fizične osebe, pravne osebe oziroma združenje oseb, vključno z družbo civilnega prava po tujem pravu, ki je brez pravne osebnosti in posameznika, ki samostojno opravlja dejavnost ter posebnih primerih odloga in obročnega plačevanja davka, se uporabljajo za prispevke za zdravstveno zavarovanje in za obveznosti, za katere davčni organ opravlja samo izvršbo in ne vodi knjigovodskih evidenc o odmeri teh obveznosti (Mugoša, 2009, str. 26).

### **3.7.3 Zavarovanje izpolnitve in plačila davčne obveznosti**

Zavarovanje davčne obveznosti je v davčnem postopku namenjeno podobnemu cilju, kot v obligacijskih razmerjih. Če v obligacijskih razmerjih partnerja drug drugega ne poznata ali se o enem širi slab glas, bo drugi zahteval garancijo za izpolnitev obveznosti. S tem se bo zmanjšal tveganje, da ne bi ostal brez plačila po izpolnitvi svoje obveznosti. V davčnem postopku ureja zavarovanje izpolnitve davčne obveznosti ZDavP-2. Pojem je nekoliko splošno opredeljen, ker se zavarovanje lahko zahteva v različnih primerih, tudi takrat, ko še dejansko davčna obveznost ni odmerjena (111. člen ZDavP-2).

Davčni organ zahteva zavarovanje izpolnitve davčne obveznosti pred izdajo odločbe ali potekom roka za predložitev davčnega obračuna oziroma zavarovanje plačila v primeru odloga ali obročnega plačila davčne obveznosti, če je tako določeno z zakonom o obdavčenju, ali če na podlagi podatkov iz uradnih evidenc oziroma drugih podatkov, ki jih davčni organ pridobi o zavezancu za davek, utemeljeno pričakuje, da bo izpolnitev oziroma plačilo davčne obveznosti onemogočeno ali precej oteženo.

Zavarovanje izpolnitve davčne obveznosti oziroma zavarovanje plačila davčne obveznosti zahteva davčni organ s sklepom, v katerem tudi določi vrsto zavarovanja. Sklep mora biti obrazložen. Zoper sklep je dovoljena pritožba, ki se v roku osmih dni vloži pri davčnem organu, ki ga je izdal. Pritožba zoper sklep ne zadrži njegove izvršitve.

S to ureditvijo je davčni organ zavaroval splošni družbeni interes, problem pa nastane pri dolgotrajnem reševanju pritožbe zoper sklep, kar pa lahko povzroči škodo zavezancu za davek. Namesto s sklepom lahko davčni organ sporazumno z zavezancem za davek zavaruje izpolnitev oziroma plačilo davčne obveznosti tudi za vknjižbo zastavne pravice na nepremičnini. Stroške zavarovanja nosi zavezanec za davek. Pri dolžnikih, ki so lastniki nepremičnega premoženja ali deleža družbenika, lahko davčni organ predlaga zavarovanje davčnega dolga z vknjižbo zastavne pravice na njihovih nepremičninah oziroma deležu družbenika neposredno pri sodišču, lahko pa tudi prek pristojnega državnega pravobranilca (Polič, 2008, str. 141).

Začasni sklep za zavarovanje, s katerim se zavezancu za davek omeji ali prepove razpolaganje z njegovimi nepremičninami, davčni organ nemudoma pošlje pristojnemu sodišču, to pa po

uradni dolžnosti vpiše v zemljiško knjigo zaznambo v njem vsebovane prepovedi. Zaznamba se izbriše iz zemljiške knjige na predlog davčnega organa, lahko pa tudi na predlog zavezanca za davek, če predlogu priloži potrdilo davčnega organa o sprejemu instrumenta zavarovanja. Začasni sklep za zavarovanje, s katerim se zavezancu za davek prepove razpolaganje z deleži, ki jih ima v družbah, davčni organ nemudoma pošlje pristojnemu registrskemu organu oziroma klirinško depotni družbi, ki v njem vsebovano prepoved po uradni dolžnosti vpišeta v predpisan register. Vpis se izbriše iz zadevnega registra na predlog davčnega organa, lahko pa tudi na predlog zavezanca za davek, če predlogu priloži potrdilo davčnega organa o sprejemu instrumenta zavarovanja iz 117. člena ZDavP-2.

V primeru , če davčni organ ugotovi, da predloženi instrument zavarovanja ne zagotavlja več na zanesljiv način ali popolnoma izpolnitve ali plačila davčne obveznosti v predpisanih rokih, zahteva da zavezanec za davek zagotovi dodatno zavarovanje, ali da prvotno zavarovanje nadomesti z novim (Polič, 2008, str. 143).

Zavarovanje se ne more sprostiti, dokler davčna obveznost za izpolnitev ali plačilo katere je bilo to zavarovanje predloženo, ne ugasne, ali dokler bodoča davčna obveznost še lahko nastane. Ko davčna obveznost ugasne ali ne more več nastati, davčni organ zavarovanje nemudoma sprosti (124. člen ZDavP-2). Če izpolnitev ali plačilo davčne obveznosti delno ugasne ali v določenem delu ne more več nastati, se zagotovljeno zavarovanje na zahtevo upravičene osebe delno sprosti, razen če zadevni znesek tega ne upravičuje. Če pa zavezanec za davek ne izpolni oziroma ne plača davčne obveznosti v predpisanem roku, davčni organ unovič poda predloženi instrument zavarovanja (Polič, 2008, str. 144).

#### **3.7.4 Zastaranje**

Za upravni postopek na splošno institut zastaranja ni pomemben, za davčni postopek pa je velikega pomena. Kljub temu pa ZDavP-2 zastaranja ne ureja celovito ampak v 125. členu ZDavP-2 določa kdaj zastara pravica do odmere in do plačila ter pretrganje zastaranja. Da bi lažje razumeli institut zastaranja si lahko pomagamo z ureditvijo zastaranja v Obligacijskem zakoniku (Uradni list RS, št. 97/07-UPB1; v nadaljevanju OZ). Ta zakonik podrobno ureja institut zastaranja v obligacijskih razmerjih, v členih od 335. do 370.

Bistvo instituta zastaranja je v tem, da z zastaranjem preneha pravica zahtevati izpolnitev obveznosti. Zastaranje nastopi, ko poteče z zakonom določeni čas, v katerem bi upnik lahko zahteval izpolnitev. Zastaranje začne teči prvi dan po dnevu, ko je upnik imel pravico terjati izpolnitev obveznosti. Nastopi pa, ko poteče zadnji dan z zakonom določenega časa. Pomembna je še določba, da se v zastaranje vštevata tudi čas, ki je pretekkel v prid dolžnikovim prednikom in da se ni mogoče odpovedati zastaranju prej, kakor preteče zanj določen čas. Splošni zastaralni rok je v obligacijskih zadevah pet let, za gospodarske spore tri leta, za mesečne terjatve pa eno leto (Polič, 2008, str. 146).

V obligacijskih razmerjih se sodišče ne sme ozirati na zastaranje, če se dolžnik nanj ne sklicuje. To pomeni, da se lahko pravda nadaljuje, čeprav je že nastopilo zastaranje.

Pravica do odmere davka zastara v petih letih od dneva, ko bi bilo treba davek obračunati, odtegniti, odmeriti ali plačati (125. člen ZDavP-2).

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.

Pravica zavezanca za davek do vračila plačanega davka, ki ga ni bil dolžan plačati, zastara v petih letih od dneva, ko ga je plačal oziroma od pridobitve pravnega naslova, s katerim je bilo ugotovljeno, da ga ni bil dolžan plačati (Polič, 2008, str. 146).

## **4 DAVČNI NADZOR**

Čeprav je davčni nadzor le del davčnega postopka, pa je treba poudariti, da je za vse zavezanca za davek najpomembnejši. V primerih, ko gre za obdavčitve v zvezi z opravljanjem dejavnosti, se izvede obdavčitev praviloma na podlagi samoobdavčitve, kar pomeni, da zavezanec za davek sam sestavi davčni obračun in plača tako ugotovljeni davek. Davčni nadzor časovno sledi fazi obračuna in plačila davka in pomeni preverjanje pravilnosti izračuna davka, od pravilne davčne osnove in plačila davka, glede na zakone o obdavčenju (Polič, 2008, str. 148).

Davčni nadzor se izvaja v različnih oblikah, in sicer kot nadzor obračunov davkov pri davčnem organu, nadzor in kontrola v skladu z zakonom, ki ureja carinsko službo, davčna preiskava in kot davčni inšpekcijski nadzor, opravljajo pa ga pooblaščenice osebe, kot jih poleg tega zakona urejata tudi zakon, ki ureja davčno službo in zakon, ki ureja carinsko službo. Materijo inšpekcijskega nadzora ureja tudi zakon o inšpekcijskem nadzoru, ki se uporablja v tistem delu, ki je urejen v ZDavP-2.

Skladno z načelom materialne resnice se mora davčni nadzor opraviti ne samo v škodo zavezanca za davek, ampak tudi v njegovo korist. Zaradi zaščite zavezancev za davek pred samovoljnimi ravnanjem pooblaščenih oseb, pa mora biti usmerjen v bistvene stvari, njegovo trajanje pa omejeno na nujen obseg (Mugoša, 2009, str. 29).

### **4.1 DAVČNA PREISKAVA**

Davčna preiskava pomeni izvajanje dejanj in ukrepov po Zakonu o davčni službi (Uradni list RS, št. 1/07-UPB2; v nadaljevanju ZDS-1) in ZDavp-2, v primeru, ko so podani razlogi za sum, da je bilo storjeno dejanje, s katerim so bili kršeni predpisi o obdavčenju. Dejanja in

ukrepi davčne preiskave se izvajajo z namenom preprečevanja, preiskovanja in odkrivanja kršitev predpisov o obdavčenju.

Davčna preiskava se lahko uvede tudi zaradi izvajanja dejanj in ukrepov po ZDS-1 in ZDavP-2, za zagotovitev medsebojne pomoči organom Skupnosti, držav članic EU in tretjih držav (Polič, 2008, str. 154).

Davčno preiskavo lahko primerjamo s predkazenskim postopkom. Ko je podan sum, da je bila storjena kršitev davčnih predpisov, se uvede postopek davčne preiskave, da se potrdi ali ovrže sum. Zavezanec za davek v davčni preiskavi ni v enakem položaju kot ga ima v postopku davčnega inšpekcijskega nadzora. Preiskovalni organ mu ne bo razkril informacij, ki so bile zbrane, ampak bo z ugotavljanjem dejanskega stanja ugotovil utemeljenost ali neutemeljenost suma. Tudi njegov odnos do davčnega zavezanca ne bo enak, kot v primeru davčnega inšpekcijskega pregleda (Polič, 2008, str. 154).

Davčni organ začne davčno preiskavo s tem, da izda nalog za preiskavo. V nalogu za preiskavo mora davčni organ navesti okoliščine, iz katerih izhajajo razlogi za sum, oziroma dejanja in ukrepe, ter navesti tudi, katere okoliščine naj se v preiskavi raziščejo, in subjekt oziroma krog subjektov, ki bodo predmet davčne preiskave. V tem postopku se preverijo oziroma dopolnijo podatki, ki jih je davčni organ predhodno zbral v skladu s svojimi pooblastili. Davčno preiskavo opravlja davčni inšpektor v skladu z ZDavP-2 in ZDS-1.

Davčni inšpektor preiskovalec, po opravljeni davčni preiskavi, izdelava zaključno preiskovalno poročilo, v katerem opiše ugotovitve davčne preiskave z opisom vseh izvedenih dejanj in ukrepov in utemeljitvijo razlogov za sum kršitve davčnih predpisov ter navede zbrane podatke, dokumente in druge dokaze (Polič, 2008, str. 155).

Evidence o davčnih preiskavah ureja Pravilnik o vodenju evidence o davčnih preiskavah, Uradni list RS, št. 84/2005. S Pravilnikom se ureja urejena oblika in način vodenja evidence o davčnih preiskavah in način njenega vodenja v Davčni upravi Republike Slovenije (Polič, 2008, str. 156).

## **4.2 DAVČNI INŠPEKCIJSKI NADZOR**

Davčni organ v davčnem inšpekcijskem nadzoru preverja pravilnost in pravočasnost obračunavanja davkov, poslovanje zavezancev za davek, knjigovodske in druge evidence ter ugotavlja neprijavljene prihodke in odreja ukrepe, določene z zakonom. Davčni inšpekcijski nadzor se lahko opravi kot delni ali pa kot celostni davčni nadzor, v obeh primerih pa obsega preverjanje vseh dejstev in dokazov, pomembnih za obdavčenje zavezanca za davek. Pri delnem nadzoru davčni organ preverja le posamezna področja poslovanja oziroma posamezne vrste davkov, njegov obseg pa je v tem okviru lahko omejen tudi na eno ali več določenih

davčnih obdobjih. Celostni davčni nadzor pa obsega vsa področja poslovanja oziroma vse vrste davkov za eno ali več davčnih obdobjih. Kadar se opravlja davčni inšpekcijski pregled pri osebah, ki opravljajo dejavnost, pooblaščenca osebno preveri tudi dejstva, ki se ne nanašajo na poslovanje. Pooblaščenca osebno lahko opravlja davčni inšpekcijski nadzor tudi pri posamezniku, ki samostojno opravlja dejavnost, pa te dejavnosti ni registrirala v skladu s predpisi. Prav tako je mogoče davčni inšpekcijski nadzor opraviti tudi pri fizični osebi, ki se ukvarja s posli ali prejema dohodke, ki so pomembni za njeno obdavčenje. V tem primeru bodo dejstva in dokazi, ugotovljeni v zapisniku o opravljenem nadzoru pri fizični osebi, lahko podlaga za odmerno odločbo ali pa obnovo postopka, v katerem je bila že izdana dokončna odločba. Pri pravnih osebah se pri davčnem inšpekcijskem nadzoru preverjajo tudi razmerja med lastniki oziroma člani pravnih oseb in pravnimi osebami (Mugoša, 2009, str. 31).

Začetek davčnega inšpekcijskega nadzora je vezan na izdajo sklepa o njegovem začetku, ki se zavezancu za davek vroči v skladu z zakonom, ki ureja splošni upravni postopek (135. člen ZDavP-2). Zaradi zagotovitve ustreznega časovnega obdobja, ki naj ga ima zavezanec na razpolago za ustrezno pripravo na davčni inšpekcijski nadzor, ga lahko pooblaščenca osebno začne izvajati po poteku osmih dni od vročitve sklepa o njegovem začetku zavezancu. Ker je v določenih primerih treba nadzor opraviti na podlagi elementa presenečenja, sklepa o začetku davčnega inšpekcijskega nadzora ni treba vročati zavezancu, če bi se zaradi tega ogrozil namen inšpekcijskega nadzora. V takšnih primerih se postopek začne z opravo kakršnega koli dejanja pooblaščenca osebe pri zavezancu za davek, z namenom izvajanja davčnega inšpekcijskega nadzora (npr. predstavitev osebe zavezancu, vstop v poslovne prostore, ipd.). Sestavine sklepa so v zakonu izrecno našteje. Pomembno je namreč, da je zavezanec seznanjen z obdobjem obdavčenja in vrstami davkov oziroma predmetom davčnega inšpekcijskega nadzora, na katere se nanaša, prav tako pa mora biti zavezancu dana možnost, da se seznanj s pravico sodelovanja pri nadzoru in s pravnimi posledicami oviranja davčnega inšpekcijskega nadzora.

Pomembna obveznost inšpektorja je izkazovanje s službeno izkaznico in značko (17. člen ZDS-1). Pred začetkom opravljanja inšpekcijskih nalog, se mora inšpektor zavezancu za davek predstaviti in izkazati svoje pooblastilo za opravljanje inšpekcijskega nadzora s službeno izkaznico ali značko.

Pri davčnem zavezancu, ki opravlja dejavnost, se davčni inšpekcijski nadzor opravlja praviloma v prostorih, kjer dejavnost opravlja in kjer vodi in hrani poslovne knjige (137. člen ZDavP-2). Da bi lahko zavezanci za davek nemoteno opravljali delo tudi v času davčnega inšpekcijskega nadzora, lahko nadzor poteka tudi v poslovnih prostorih pooblaščenca zavezanca za davek. Pogosto namreč lahko pride do situacije, ko zavezanci za davek nimajo ustreznih dodatnih prostorov, kjer bi lahko pooblaščenca osebno opravlja naloge nadzor (pregledovanje dokumentacije ipd.), zato takšen nadzor predstavlja obremenitev za nemoteno delo. Davčni inšpekcijski nadzor pa se ne opravlja v stanovanjskih prostorih, ki niso določeni kot sedež davčnega zavezanca. V primerih, ko davčni zavezanec ne more zagotoviti

primerne prostora ali obstajajo drugi razlogi, lahko davčni zavezanec predlaga, naj se davčni inšpekcijski nadzor opravi v prostorih davčnega organa. O tem lahko pooblaščen oseb odloči tudi, če predlog ni podan. Nadzor se opravlja v poslovnem delovnem času davčnega zavezanca, razen če davčni zavezanec privoli v opravljanje nadzora izven poslovnega delovnega časa ali pa je to nujno potrebno zaradi namena inšpekcijskega nadzora. Davčni zavezanec ne sme ovirati pooblaščen oseb pri njenem delu, v nasprotnem primeru pa le-ta lahko zahteva, da se davčni zavezanec odstrani, če je potrebno pa zaprosi tudi za pomoč policijo (Mugoša, 2009, str. 32).

Zavezanec za davek mora sodelovati s pooblaščen oseb in ji dati na voljo vse potrebne dokumente in podatke ter jih tudi pojasniti. Gre za pravico in hkrati dolžnost zavezanca za davek, v nobenem primeru pa sodelovanje zavezanca za davek ne predstavlja procesne predpostavke za opravljanje davčnega inšpekcijskega nadzora. Pooblaščen oseb mora omogočiti pregled poslovnih prostorov in vseh stvari, ki omogočajo pooblaščen oseb ugotoviti dejansko davčno obveznost tega zavezanca. Davčni zavezanec lahko na začetku postopka imenuje pooblaščen oseb, ki bo dala pojasnila v zvezi z vsem, kar bo pooblaščen oseb želela razjasniti. Teh oseb je lahko tudi več. Pooblaščen oseb pa lahko kasneje zahteva določitev drugih oseb, če že od začetka ni dobila zadostnih pojasnil.

Pooblaščen oseb sme zaseči listine, predmeta, vzorce in drugo blago, če je to potrebno za zavarovanje dokazov, za natančno ugotovitev nepravilnosti ali če zavezanec za davek to uporablja za kršitve, oziroma če je bilo pridobljeno s kršitvami davčnih predpisov (18. člen ZDS-1). Te predmete lahko zaseže organ za največ 30 dni, v izjemnih primerih z možnostjo podaljšanja do 90 dni. Zavezanec za davek lahko zahteva vrnitev teh predmetov, če jih nujno potrebuje pri poslovanju, davčni organ pa mora o tem takoj odločiti s sklepom. Pri opravljanju davčnega nadzora lahko pride do situacije, v kateri mora oseb, ki opravlja nadzor, odvzeti vzorce blaga, ki se nato pri pregledu ali analizi uničijo ali poškodujejo. Urejanje razmerij, ki pri tem nastanejo, velja za vse oblike davčnega nadzora.

Če to ne ovira namena inšpekcijskega pregleda, mora biti med njem davčni zavezanec sproti obveščen o pomembnih dejstvih in dokazih, ob koncu pa mora biti še pred sestavo zapisnika opravljen sklepni razgovor, na katerem mora biti davčni zavezanec seznanjen na sporna dejstva, ki vplivajo na obdavčenje, na pravne posledice ugotovitev ter na davčne učinke. Kadar rezultat inšpekcijskega nadzora ne zahteva spremembe obdavčenja ali pa se davčni zavezanec razgovoru odpove, razgovora ni potrebno opraviti (Mugoša, 2009, str. 33).

Po opravljenem razgovoru oziroma, kadar razgovor ni potreben je po koncu opravljenih dejanj treba sestaviti zapisnik o inšpekcijskem nadzoru in ga vročiti zavezancu za davek, na katerega se nanaša, v 10 dneh od končanega nadzora. Zavezanec za davek pa ima 20 dni po vročitvi možnost podati pripombe na zapisnik. Zamuda roka za pripombe nima prekluzivne narave, saj mora davčni organ v skladu z zakonom, ki ureja splošni upravni postopek, pred izdajo odločbe ugotoviti vsa dejstva in okoliščine, ki so za odločitev pomembne, zavezanec



pa ima vse do izdaje odločbe pravico dopolnjevati in pojasnjevati svoje trditve. Vendar je treba upoštevati, da lahko davčni organ takoj po poteku roka za pripombe izda odločbo, najkasneje pa v roku 30 dni po preteku tega roka (14. člen ZDavP-2) (Mugoša, 2009, str. 33).

## 5 DAVČNA IZVRŠBA

V primeru davčne izvršbe imamo na eni strani državo, ki terja plačilo javne dajatve, ki izvira iz zakonsko določenih obveznosti, na drugi strani pa zavezanca za davek, ki ni plačal svojih rednih davčnih obveznosti ali davčnih obveznosti, ki so mu bile dodatno naložene. Postopek davčne izvršbe sledi postopku obračunavanja in plačila davčnih in drugih obveznosti, ki se izterjujejo v davčni izvršbi. V tej fazi ima država pravno veljaven izvršilni naslov, ki ga bo prisilno izterjala. Že samo to dejstvo pomeni poseg v osebno premoženje, integriteto in dostojanstvo dolžnika. Zaradi tega je treba ves čas postopka strogo spoštovati načela davčne izvršbe in paziti tudi na to, da se zaradi slabe izvedbe izvršilnega postopka dolžniku ne povzroča nepotrebna škoda (Polič, 2008, str. 227).

Temeljna načela davčne izvršbe so načelo sorazmernosti, spoštovanja dostojanstva dolžnika in načelo, da mora biti izvršba za dolžnika čim manj neugodna. Davčni organ je v postopku davčne izvršbe dolžan izbrati primerno sredstvo oziroma sredstva davčne izvršbe (izvršba na denarne prejemke, na denarna sredstva, druge denarne terjatve, premičnine, nepremičnine oziroma deleži v družbah in premoženjske pravice) ter predmete izvršbe (premoženje in premoženjske pravice), katerih višina oziroma vrednost je najbližja glede na višino dolga. To pomeni, če je npr. višina davčnega dolga 4.000 evrov bi izbrala premičnine v vrednosti 40.000 evrov kot predmeta izvršbe, pri čemer je vrednost ostalega dolžnikovega premoženja (npr. denarna sredstva, premičnine) zadostna za poplačilo dolga, pomenila neposredno kršitev tega člena (8. člen ZDavP-2). To načelo je sicer konkretizirano tudi v določbi, po kateri se sme davčna izvršba na dolžnikovo nepremično premoženje in delež družbenika v družbi ter iz premoženjskih pravic opraviti le, če davkov ni bilo mogoče izterjati iz dolžnikovih prejemkov, sredstev na računih, terjatev ali iz njegovega premičnega premoženja. Vendar pa to načelo ne pomeni, da ni dovoljena izvršba na predmet, ki je nesorazmerno več vreden, kot je znesek davka, ki ga je treba izterjati, če na druge načine izvršbe ni mogoče opraviti. V zgornjem primeru, ko je dolg 4.000 evrov, edino premoženje oziroma premoženjska pravica, na katero je moč seči z izvršbo, pa je vreden 40.000 evrov, je glede na navedeno, dopustna izvršba na ta predmet. Davčni organ mora pri izbiri sredstev izvršbe paziti tudi, da prvenstveno izbere tistega, ki je za dolžnika najmanj neugoden in pri katerih ne pride do posega v osebno dostojanstvo dolžnika. Praviloma so za dolžnika manj neugodna izvršba na denarna sredstva, izvršba na denarne prejemke, na sredstva na računih pri bankah in hranilnicah ter na druge dolžnikove denarne terjatve, kot npr. izvršba na premičnine (Mugoša, 2009, str. 35).

Roki za plačilo davčnih obveznosti so določeni z določili ZDavP-2 ali zakonom o obdavčenju. Pri obračunih davčnih odtegljajev je to najpozneje 7 dni po izplačilu dohodka, pri davčnih obračunih (npr. obračun davka od dohodkov pravnih oseb) je to praviloma 30 dni od dneva predložitve davčnega obračuna (pri obračunih DDV-O je to zadnji delovni dan naslednjega meseca po poteku davčnega obdobja), pri odmernih odločbah je to 30 dni od dneva vročitve odločbe. Če torej v zakonsko določenem roku dolžnik davka ne plača, začne davčni organ davčno izvršbo, z izdajo sklepa o davčni izvršbi.

Predmet davčne izvršbe je lahko vsako dolžnikovo premoženje ali premoženjska pravica. Če z zakonom ni izvzeta oziroma je nanje izvršba omejena, pri čemer je predmet davčne izvršbe lahko tudi znesek posojil in predplačil, ki jih dolžnik prejme od tretjih oseb (144. člen ZDavP-2).

Izvajanje davčne izvršbe temelji na izvršilnem naslovu, ki dokazuje obstoj davčnega dolga. Izvršuje se lahko samo izvršljiv izvršilni naslov. V ZDavP-2 so izvršilni naslovi taksativno naštet. Na prvem mestu je kot najznačilnejša določena odločba o odmeri davka, kamor je treba šteti tudi odločbo, s katero se delodajalcu oziroma izplačevalcu, banki oziroma hranilnici in dolžnikovem dolžniku, v okviru odgovornosti za opuščeno odtegnitev in izplačilo dolgovanega zneska davka, ta naloži v plačilo. Nadalje so kot izvršilni naslov določeni obračuni davka, ki jih davčnemu organu predlagajo zavezanci za davek. Kot izvršilni naslov šteje tudi izvršljiva tuja odločba oziroma drug akt, ki ima naravo izvršilnega naslova, in ga slovenski davčni organ prejme v izvršbo na podlagi četrtega dela tega zakona, ter akti, ki jih izdajajo prekrškovni organi ter akti sodišča, izdani v zadevah prekrškov. Kot samostojni izvršilni naslov šteje tudi seznam izvršilnih naslovov (145. člen ZDavP-2) (Mugoša, 2009, str. 35).

Davčni organ ima pravico od dolžnika zahtevati, da predloži seznam svojega premoženja skupaj z dokazili o lastninskih in drugih stvarnih pravicah na tem premoženju, ter podatke o odplačanem in neodplačanem razpolaganju s premoženjem. Dolžnik mora navesti razpolaganja s premoženjem, izvršena v letu ter po letu, v katerem ja davčna obveznost nastala. Starejših razpolaganj mu ni potrebno navesti. Predložitev seznama premoženja davčnemu organu pripomore k učinkovitejši in bolj ekonomični izvršbi. Poleg tega lahko za seznam služi tudi kot podlaga oziroma informacija davčnemu organu za uveljavljanje poročstva oziroma izpodbijanje pravnih dejanj dolžnika pred pristojnim sodiščem. Nepredložitev zahtevanega seznama, nepredložitev v zahtevanem roku oziroma navedba neresničnih podatkov je sankcionirana kot prekršek (147. člen ZDavP-2).

V primeru, da je izvršba iz premoženja dolžnika neuspešna, se davek izterja iz premoženja ožjih družinskih članov, ki so premoženje pridobili od dolžnika neodplačano ali po nižji ceni od tržne v letu oziroma po letu, v katerem je davčna obveznost nastala. ZDavP-2 podaj tudi definicijo ožjih družinskih članov (148. člen ZDavP-2). To je zakonec ali izvenzakonski partner dolžnika, oseba, s katero živi dolžnik v registrirani istispolni partnerski skupnosti,

otroci oziroma posvojenci ter vnuki in starši oziroma posvojitelji dolžnika. Predmet izvršbe ja lahko katerokoli premoženje ožjih družinskih članov, ne samo tisto, ki so ga prejeli od dolžnika, vendar le do višine vrednosti tako pridobljenega premoženja. Če dolžnik odtuji premoženje z namenom, da bi se izognil plačilu davka, lahko tak pravni posel davčni organ izpodbija pred sodiščem. Zakon torej ne zavezuje davčnega organa, da mora v vseh primerih takšen pravni posel izpodbijati pred sodiščem, temveč mu dopušča možnost, da sam oceni ali je izpodbijanje posameznega pravnega posla smiselno. Tudi v tem primeru velja, da se takšen pravni posel izpodbija samo, če je bilo premoženje odtujeno v ali po letu, v katerem je nastala davčna obveznost. Smiselno enako kot za dolžnike – fizične osebe velja tudi za gospodarske subjekte.

Za potrebe izvršbe je krajevna pristojnost posebej opredeljena (150. člen ZDavP-2). V primeru, ko je izvršilni naslov akt davčnega organa, je za izdajo sklepa o izvršbi pristojen davčni organ, ki je akt izdal. V primeru, ko je izvršilni naslov obračun davka, akt drugega organa, ki ga davčni organ samo izterjuje ali če gre za izvršbo po določbah četrtega dela tega zakona, je za izdajo sklepa o izvršbi pristojen davčni organ, pri katerem je dolžnik vpisan v davčni register. Če dolžnik ni vpisan v davčni register, je za izdajo sklepa o izvršbi pristojen davčni organ, na območju katerega je nastala obveznost. Če na navedeni podlagi ni mogoče določiti davčnega organa, pristojnega za izdajo sklepa o izvršbi, ga določi Generalni davčni urad oziroma Generalni carinski urad. Davčni uradi, njihovo območje oziroma področje dela so na podlagi zakona, ki ureja davčno službo, določeni z uredbo vlade, prav tako so carinski uradi na podlagi zakona, ki ureja carinsko službo, določeni z vladno uredbo.

151. člen ZDavP-2 določa tudi obvezne sestavine izreka sklepa o izvršbi. Vsebovati mora podatke o dolžniku, podatke o izvršilnem naslovu, podatke o davčnem dolgu, o sredstvu in predmetu izvršbe, navedbo tretje osebe, ki je dolžna ravnati po sklepu o izvršbi (npr. delodajalec, banka oziroma hranilnica, dolžnikov dolžnik), ter izrek o stroških. Izrek sklepa o izvršbi lahko vsebuje še druge podatke, potrebne da se izvršba lahko opravi. To je npr. izrek, da pritožba ne zadrži izvršitve, ustrezni nalogi tretjim osebam, ki so dolžni izvajati sklep o izvršbi davčnega organa in podobno (Mugoša, 2009, str. 37).

ZDavP-2 vsebuje tudi posebne določbe o stroških davčne izvršbe (152. člen ZDavP-2). Višino stroškov davčne izvršbe določi minister, pristojen za finance. Praviloma gre za stroške izdaje samega sklepa, za stroške davčnega izterjevalca, stroške prevoza in hrambe zarubljenih premičnin, itd. Vse stroške davčne izvršbe plača dolžnik, razen v primerih, ko se dokaže, da izvršba ni bila upravičena. V tem primeru je dolžan davčni organ povrniti stroške dolžniku, v roku 15 dni od dneva, ko je ugotovil, da izvršba ni bila upravičena. Davčni organ je torej dolžan sam, po uradni dolžnosti vrniti dolžniku stroške izvršbe za katero se dokaže, da ni bila upravičena. Davčni organ je dolžan povrniti stroške, ki jih je dolžniku zaračunala npr. banka za izvršitev sklepa o izvršbi. O teh stroških pa davčni organ nima podatkov, zato mora zahtevo s priloženimi dokazili o višini stroškov, vložiti dolžnik sam. Kadar pa davčni organ

opravlja izvršbo na podlagi izvršilnih naslovov drugih predlagateljev, v primeru neupravičene izvršbe nosi stroške predlagatelj izvršbe.

V primeru, ko je pristojni organ, ki je lahko davčni organ ali drug organ, dovolil odlog ali obročno plačilo obveznosti, še preden je bila začeta izvršba, se šteje, da je odložena tudi izvršba. Posebnega sklepa o tem ni potrebno izdati (153. člen ZDavP-2).

V primeru, ko postopek izvršbe že poteka, pa je dolžniku dovoljen odlog oziroma obročno plačilo, mora davčni organ izdati sklep, s katerim se zadrži postopek izvršbe. Če dolžnik po poteku roka, za katerega mu je bil dovoljen odlog oziroma obročno plačilo dolga, tega ne plača, se izvršba nadaljuje. Davčnemu organu ni potrebno izdati novega sklepa o izvršbi (154. člen ZDavP-2).

Izvršba se zadrži tudi v drugih primerih, kadar je to določeno z določili ZDavP-2. To velja za primere, ko se dolžnik pritoži zoper sklep o izvršbi, pritožba sicer ne zadrži izvršitve, razen če davčni organ oceni, da bi bilo pritožbi mogoče ugoditi. Drugi primer zadržanja izvršbe je, kadar je zoper sklep o izvršbi vložen ugovor tretjih oseb, ki tudi zadrži izvršbo. Tretji primer je, kadar se izvršuje akt organa države prosilke, slovenski davčni organ, ki opravlja izvršbo, pa je obveščen, da se akt, ki dovoljuje izvršbo, izpodbija. Tudi v tem primeru je treba zadržati izvršbo, dokler pristojni organ države prosilke ne odloči o zadevi. Vsa dejanja, ki so bila opravljena pred zadržanjem izvršbe v veljavi. Sprosti pa se rubež na dolžnikove denarne prejeme pri delodajalcu oziroma izplačevalcu in rubež dolžnikovih denarnih sredstev pri bankah in hranilnicah (Mugoša, 2009, str. 38).

Davčna izvršba se lahko ustavi le v taksativno naštetih primerih (155. člen ZDavP-2). Davčni organ je dolžan izdati sklep o ustavitvi izvršbe, v katerem odloči tudi o odpravi ali razveljavitvi že izvršenih dejanj v postopku izvršbe. Možna je tudi delna ustavitev izvršbe, če so podani razlogi. Sklep o ustavitvi bo izdal davčni organ po uradni dolžnosti, lahko pa tudi na zahtevo dolžnika.

Zoper sklep, s katerim se začne davčna izvršba, je dovoljena pritožba v roku osmih dni od vročitve, in sicer pri davčnem organu, ki je izdal sklep, pri čemer s pritožbo zoper sklep o izvršbi ni možno izpodbijati samega izvršilnega naslova. Pritožba ne zadrži začetnega postopka davčne izvršbe, razen v primerih, ko davčni organ oceni, da bi bilo mogoče ugoditi. V tem primeru se postopek davčne izvršbe zadrži do odločitve o pritožbi (157. člen ZDavP-2). Davčni organ lahko o zadržanju izvršbe zaradi vložene pritožbe odloči po uradni dolžnosti, pri čemer je dolžan izdati sklep le v primeru, če se odloči, da bo zadržal izvršbo. Če ne oceni, da bi bilo mogoče ugoditi pritožbi, sklepa o tem ni potrebno izdati. Dolžnik pa lahko tudi sam vloži zahtevo za zadržanje izvršbe, v tem primeru pa je dolžan davčni organ odločiti tudi, če vlogi ne ugotovi. Za čas ko je odložena izvršba, tečejo dolžniku obresti po slovenski medbančni meri (Mugoša, 2009, str. 39).

## **5.1 DAVČNA IZVRŠBA NA DOLŽNIKOVE DENARNE PREJEMKE, DENARNA SREDSTVA IN DOLŽNIKOVE DENARNE TERJATVE**

Davčna izvršba na denarne prejemke dolžnik se prične z vročitvijo sklepa o izvršbi, ki ga v skladu s 161. členom ZDavP-2, vroči davčni organ dolžniku in delodajalcu oziroma izplačevalcu prejemkov. Na podlagi sklepa o izvršbi se na dan vročitve sklepa delodajalcu oziroma izplačevalcu opravi rubež denarnih prejemkov. Dolžniku se zarubi del denarnih prejemkov do višine dolgovanega davka, pri čemer se upoštevajo izvzetja in omejitve ZDavP-2, in delodajalcu oziroma izplačevalcu prepove njihovo izplačilo. Delodajalcu oziroma izplačevalcu se prav tako naloži, da del denarnih prejemkov, ki je naveden v sklepu o izvršbi, vplača oziroma vplačuje na predpisane račune do poplačila dolgovanega davka. Sklep o izvršbi se nanaša tudi na povečanje denarnih prejemkov, do katerega je prišlo po vročitvi sklepa (Polič, 2008, str. 245).

Po prejemu sklepa o izvršbi lahko pride do prenehanja delovnega razmerja ali izplačevanja denarnih prejemkov. V tem primeru mora delodajalec oziroma izplačevalec na podlagi 163. člena ZDavP-2, o tem takoj obvestiti davčni organ (Polič, 2008, str. 246).

Predmet davčne izvršbe so tudi dolžnikova denarna sredstva pri bankah oziroma hranilnicah. Na račun dolžnika pa lahko prihajajo različna sredstva kot so osebni prejemki, avtorski honorarji in drugi prejemki. Če je dolžnik prenehal opravljati dejavnost in se zaposlil, bo tekoče prejemal osebne prejemke, pa tudi plačila na račun dejavnosti iz naslova neporavnanih terjatev. V določenih primerih bi lahko prišlo do dvojnega rubeža. Najprej bi del osebnih prejemkov zarubil delodajalec, nato pa še preostanek banka. Da do teh problemov ne bi prihajalo je izvajanje te izvršbe posebej urejeno.

Davčna izvršba na dolžnikova denarna sredstva pri bankah oziroma hranilnicah se prične z vročitvijo sklepa. Vročitev sklepa ureja 166. člen ZDavP-2. Sklep o izvršbi na denarna sredstva, ki jih ima dolžnik pri bankah ali hranilnicah, vroči davčni organ dolžniku ter bankam oziroma hranilnicam, pri katerih ima dolžnik denarna sredstva. Na dolžnikova denarna sredstva, ki jih ima dolžnik pri bankah in hranilnicah iz naslova denarnih prejemkov, ki so izvzeti iz davčne izvršbe oziroma je davčna izvršba nanje omejena, ni mogoče seči, oziroma je mogoče nanje seči le z upoštevanjem omejitev za tekoči mesec.

Smisel davčne izvršbe je, da se zarubijo denarna sredstva na računu dolžnika in prenesejo v korist računa pri davčnem organu, kjer je voden dolg. Način vročitve sklepa in izvedbe rubeža je urejen v 167. členu ZDavP-2. Davčna izvršba na denarna sredstva, ki jih ima dolžnik na računih pri bankah oziroma hranilnicah, se opravi tako, da se s sklepom o izvršbi banki oziroma hranilnici naloži, da na dan prejema sklepa zarubi dolžnikova denarna sredstva do višine davka, navedenega v sklepu o izvršbi, in prenese dolžnikova denarna sredstva na predpisane račune (Polič, 2008, str. 247).

V primeru, da ima dolžnik račune pri več bankah oziroma hranilnicah, pošlje davčni organ sklep o izvršbi vsem tem bankam oziroma hranilnicam, ki morajo dolžnikova denarna sredstva zarubiti do višine iz sklepa o izvršbi in jih takoj prenesti na račun dolžnika pri banki oziroma hranilnici, ki je v sklepu o izvršbi navedena prva (Polič, 2008, str. 247).

Ko banka oziroma hranilnica, ki je prva navedena v sklepu o izvršbi, po prejemu sredstev ugotovi, da sredstva na računu dolžnika zadostujejo za izvršitev sklepa o izvršbi, obvesti ostale banke oziroma hranilnice, da prenehajo z nadaljnjim rubežem denarnih sredstev. O tem nemudoma obvesti tudi davčni organ in izvrši prenos sredstev na predpisane račune. Davčni organ lahko naslovi sklep o izvršbi le na banke oziroma hranilnice, pri katerih obstaja največja možnost za poplačilo davka.

Če v času, ko se banki oziroma hranilnici vroči sklep o izvršbi, dolžnik pri njej nima denarnih sredstev, sli jih nima dovolj za poplačilo davka, obdrži banka oziroma hranilnica sklep v evidenci in opravi na njegovi podlagi 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. Če v enem letu po prejemu sklepa o izvršbi na dolžnikovih računih ni nobenega priliva denarnih sredstev, banka oziroma hranilnica vrne sklep davčnemu organu, ki je izdal sklep (Polič, 2008, str. 248).

Davčna izvršba na druge denarne terjatve dolžnika se prične z izdajo sklepa o izvršbi, ki ga davčni organ vroči dolžniku in dolžnikovem dolžniku. S sklepom o izvršbi se dolžniku zarubi terjatev, ki jo ima do svojega dolžnika do višine njegovega davka, dolžnikovemu dolžniku pa naloži, da zarubljeni znesek terjatve plača na predpisane račune. Rubež denarnih sredstev se opravi z dnem, ko je sklep o izvršbi vročen dolžnikovemu dolžniku. Vsebina rubeža denarnih terjatev je določena v 173. členu ZDavP-2.

Zoper sklep o izvršbi ima tudi dolžnikov dolžnik pravno sredstvo, ugovor zoper sklep (174. člen ZDavP-2). Dolžnikov dolžnik lahko zoper sklep o izvršbi ugovarja v osmih dneh po prejemu sklepa pri davčnem organu, ki je izdal sklep. V svojem ugovoru dolžnikov dolžnik lahko ugovarja, da dolžniku ni dolžan, da je dolg pogojen, ali da dolg še ni dospel v plačilo in ne bo dospel v plačilo v enem letu od prejema sklepa. Če davčni organ ugotovi, da ugovor ni utemeljen, odstopi ugovor organu druge stopnje in zadrži postopek izvršbe do rešitve ugovora. Zoper odločbo se lahko dolžnikov dolžnik pritoži v osmih dneh od vročitve odločbe. Pritožba ne zadrži izvršitve odločbe (Polič, 2008, str. 250).

## **5.2 DAVČNA IZVRŠBA NA PREMIČNINE**

Davčno izvršbo na premičnine izvaja davčni organ. Na podlagi Pravilnika o načinu poveritve opravljanja nalog davčne izvršbe zunanjim izvajalcem, na podlagi 8. člena ZDS-1 lahko davčna uprava republike Slovenije s sklepom poveri opravljanje izvršbe terjatev države in

lokalnih skupnosti, ki niso davki, sodnim izvršiteljem. Tako praviloma opravljajo davčno izvršbo davčni izvršitelj, izvršbo za terjatve države in lokalnih skupnosti, ki niso davki, pa lahko opravlja tudi sodni izvršitelji.

Davčno izvršbo na premoženje bo davčni organ praviloma izbral le v primeru, če dolg ne bo poplačan iz denarnih sredstev ali bi izvršba na denarna sredstva trajala nesorazmerno dolgo. Sam postopek izvršbe na premoženje je zapleten, lahko pripelje do različnih nepredvidenih zapletov, zato jo zakon dokaj podrobno ureja.

Zaradi ekonomičnosti postopka in da se dolžniku ne povzročajo nepotrebni stroški, je v 176. členu ZDavP-2 določen način prenosa pristojnosti za izvajanje izvršbe na premoženje. Če se premoženje nahaja na območju davčnega organa, ki je izdal sklep o izvršbi, le-ta pošlje sklep o izvršbi davčnemu organu, na območju katerega se premoženje nahaja, da izvrši rubež, cenitev in prodajo zarubljene premoženja. Kadar pa se nepremičnina nahaja v kraju, kjer ima sedež davčni organ, ki je izdal sklep, pa bo tudi izvršbo izvedel ta organ. To bo praviloma v večini primerov (Polič, 2008, str. 251).

ZDavP-2 taksativno našteva premoženja, ki so izvzete iz davčne izvršbe. Gre predvsem za stvari, ki so namenjene osnovni osebni rabi dolžnika (obleka, obutev, posoda, pohištvo, ipd) ter stvari, ki imajo za dolžnika posebno (osebno) vrednost. Iz davčne izvršbe so izvzeti tudi delovna in plemenska živina, kmetijski stroji in druge delovne priprave, ki so dolžniku kmetu nujni za opravljanje kmetijske dejavnosti, ter seme za uporabo na njegovem gospodarstvu in krma za živino za štiri mesece (Mugoša, 2009, str. 42).

Davčne izvršbe proti pravnim osebam, samostojnim podjetnikom posameznikom in posameznikom, ki samostojno opravljajo dejavnost, ni mogoče izvršiti na stroje, orodje in druge delovne priprave, v kolikor so te stvari nujno potrebne dolžniku za opravljanje njegove dejavnosti, ter na surovine, polizdelke, namenjene za predelavo, in pogonsko gorivo, v kolikor ne presegajo količine, potrebne za trimesečno povprečno proizvodnjo. Če dolžnik davka ne plača v šestih mesecih od dneva zapadlosti, se davek lahko izterja tudi iz sredstev, s katerimi opravlja dejavnost, če se je v tem času brez uspeha poskušala opraviti davčna izvršba iz dohodkov in drugega premoženja.

Tudi pri davčni izvršbi se sledi cilju, da se zavezanca za davek ne onemogoči pri njegovem poslovanju, zato zakon določa omejitve izvršbe na premoženje, ki je treba za izvajanje proizvodnje. Toda ta omejitev velja le za omejeno dobo šestih mesecev. Če v tem času davčni dolg ni poravnal dolžnik ne uživa več te zaščite in mu davčni organ lahko zarubi tudi to, začasno izvzeto, premoženje (Polič, 2008, str. 252).

Davčna izvršba na premoženje se opravi v treh fazah in sicer z rubežem, ko pridobi davčni organ zastavno pravico na zarubljeno premoženje, cenitvijo, ko se ji določi vrednost in prodajo

zarubljene premičnine. Davčna izvršba na premičninah se prične z vročitvijo sklepa kar določa 180. člen ZDavP-2 (Polič, 2008, str. 252).

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 pred začetkom rubeža zaradi neopravičljivih razlogov na dolžnikovi strani. V takem primeru se sklep o izvršbi vroči dolžniku po opravljenem rubežu. Davčni organ pa je o opravljenem rubežu dolžan obvestiti dolžnika, če dolžnik pri njem ni bil navzoč.

Na podlagi 181. člena ZDavP-2 se smejo zarubiti samo premičnine, ki so v lasti oziroma posesti dolžnika. Če ima dolžnik v posesti premičnine, ki niso v njegovi lasti, se zaplet rešuje po 182. členu ZDavP-2.

Pri izvajanju rubeža, ki je prva faza izvajanja izvršbe na premičnini, je treba upoštevati stisko in velikokrat neracionalno ravnanje dolžnik, kot tudi varstvo njegovih pravic. Potreben je vstop v prostore, lahko pride do fizičnega upiranja in drugih neprijetnosti. Z davčno izvršbo je mogoči seči na vse dolžnikove premičnine, razen na predmete, ki so iz davčne izvršbe izvzeti (Polič, 2008, str. 253).

Če dolžnik noče sam odpreti poslovnih prostorov ali drugih prostorov, namenjenih za opravljanje dejavnosti ali pridobivanja dohodkov, in pokazati premičnine, ki se nahajajo v teh prostorih, sme pooblaščen uradna oseba davčnega organa v navzočnosti dveh prič odpreti zaprte prostore, da bi se lahko opravil rubež.

Če pooblaščen pravna oseba davčnega organa ne more sama opraviti rubeža, ker naleti na fizično upiranje ali tako upiranje utemeljeno pričakuje, lahko na podlagi sklepa davčnega organa zahteva pomoč policije, da jo zavaruje pri izvršitvi sklepa. Pomoč policije zahteva pri policijski postaji, ki je krajevno pristojna glede na kraj, kjer se opravlja rubež (Polič, 2008, str. 254).

V 187. členu ZDavP-2 je izrecno prepovedano dolžniku razpolagati z zarubljenimi premičninami. Če pa dolžnik zarubljene premičnine odtuji, uniči, poškoduje ali na kakšen drug način onemogoči davčnemu organu njihovo unovčitev, davčni organ zoper njega vloži prijavo pri državnem tožilcu, za izterjavo davčne obveznosti pa se takoj opravi nov rubež, na da bi bilo treba za to izdati nov sklep o izvršbi. Davčni organ pa lahko dovoli uporabo zarubljenih premičnin, vendar mora to izrecno odobriti s svojim sklepom. V primerih, ko se zarubljena premičnina v skladu z uredbo, ki ureja register neposestnih zastavnih pravic in zarubljenih premičnin, se zastavna pravica na zadevni premičnini pridobi z vpisom v ta register. V tem primeru se sklep o izvršbi skupaj z rubežnim zapisnikom pošlje tudi v register neposestnih zastavnih pravic in zarubljenih premičnin.



V primeru prodaje premičnine oziroma njegovega predstavnika, zastopnika ali pooblaščenca ter register neposestnih zastavnih pravic in zarubljenih premičnin. Vpisi in izpisi oziroma izbriši v registru neposestnih zastavnih pravic in zarubljenih premičnin so za davčni organ brezplačni. V skladu z 191. členom ZDavP-2 se cenitev zarubljenih premičnin opravi hkrati z rubežem, razen če le-ta zaradi posebnih lastnosti ali posebne vrednosti zarubljenih stvari ni mogoče opraviti hkrati z rubežem (Polič, 2008, str. 255).

Način prodaje je urejen v 193. členu ZDavP-2. Premičnine, zarubljene po tem zakonu, se praviloma prodajajo na javni dražbi, lahko pa se prodajo tudi po dolžniku, z zbiranjem ponudb, z neposredno pogodbo ali s komisijsko prodajo. Način prodaje zarubljenih premičnin izbere davčni organ, pri čemer upošteva najugodnejši izid, ki ga bo lahko dosegel pri prodaji. Zarubljene predmete, ki imajo ceno na organiziranem trgu, prodaja ministrstvo, pristojno za finance, oziroma pravna oseba, ki jo za to pooblasti ministrstvo, pristojno za finance. Čas prodaje zarubljenih premičnin ureja 194. člen ZDavP-2. Prodaja zarubljenih premičnin ni dovoljena, dokler ne poteče osem dni od rubeža. Hitro pokvarljive zarubljene stvari se lahko prodajo tudi pred potekom tega roka (Polič, 2008, str. 258).

### **5.3 POSEBNA OBLIKA DAVČNE IZVRŠBE NA DOLŽNIKOVO NEPREMIČNO PREMOŽENJE IN DELEŽ DRUŽBENIKA V DRUŽBI TER IZ PREMOŽENJSKIH PRAVIC**

Če davkov ni bilo mogoče izterjati iz dolžnikovih denarnih prejemkov, terjatev, sredstev na računih pri bankah oziroma hranilnicah ali iz njegovega premičnega premoženja oziroma če tako določa zakon, lahko davčni organ opravi izvršbo na dolžnikove nepremičnine, njegove deleže v družbah ter iz premoženjskih pravic. Postopek izvršbe se izvede v skladu z Zakonom o izvršbi in zavarovanju. Davčni organ pošlje predlog za izvršbo skupaj z izvršilnim naslovom, na katerem je potrdilo o izvršljivosti Državnemu pravobranilcu, ki v skladu z Zakonom o državnem pravobranilstvu zastopa davčni organ pred sodišči.

### **5.4 DAVČNA IZVRŠBA NA VREDNOSTNE PAPIRJE**

Za rubež in prodajo vrednostnih papirjev se smiselno uporabljajo določbe o rubežu in prodaji premičnin (209. člen ZDavP-2). Te določbe o rubežu in prodaji premičnin se bodo uporabljale v primeru izvršbe na materializirane vrednostne papirje.

Davčni organ vroči sklep o izvršbi na materializirane vrednostne papirje dolžniku in tudi upravljalcu registra oziroma delniške knjige, ki na podlagi sklepa opravi rubež tako, da vpiše sklep o izvršbi v register (Mugoša, 2009, str. 49).

Davčni organ vroči sklep o izvršbi na nematerializirane vrednostne papirje dolžniku in klirinško depotni družbi, ki na podlagi sklepa opravi rubež tako, da pri nematerializiranih

vrednostnih papirjih, na katere se nanaša sklep, vpiše sklep o izvršbi v centralni register nematerializiranih vrednostnih papirjev.

Za prodajo vseh zarubljenih vrednostnih papirjev, s katerimi se trguje na organiziranem trgu, je pristojno Ministrstvo za finance oziroma pravna oseba, ki jo pooblasti ministrstvo (212. člen ZDavP-2). Navedeno v praksi pomeni, da Ministrstvo za finance izbere pravno osebo, kateri bo davčni organ posredoval sklep o izvršbi z vsemi ustreznimi prilogami in nalog za prodajo (Mugoša, 2009, str. 49).

## **6 SKLEP**

V davčnem postopku fizične osebe nastopamo v različnih vlogah. Lahko smo zavezanec za davek, pooblaščenec zavezanca za davek, zastopnik zavezanca za davek (pravne osebe), pooblaščen uradna oseba davčnega organa, strokovni pomočnik, izvedenec ipd. Ne glede na to, v kakšni vlogi se posameznik znajde, je treba spoštovati pravilo, da vsak opravlja svojo vlogo profesionalno in ne osebno. Velikokrat je v preteklosti prihajalo do osebnih zamer med davčnim inšpektorjem in zavezancem za davek, do medsebojnih obtoževanj in tudi žalitev. Vse to je nepotrebno. Tako kot zastopnik zavezanca za davek opravlja profesionalno nalogo, da zastopa pravno osebo po najboljših strokovnih močeh, tako tudi pooblaščen osebe davčnega organa le opravljajo svojo nalogo. Bolj so pri izvajanju nalog upoštevana pravila davčnega postopka in posamezni materialni predpisi, manj bo storjenih napak. Če pa je kdo pri svojem delu motiviran tudi s kakšnimi drugimi vzgibi, se to praviloma prej ali slej odkrije. Čeprav je davčni inšpekcijski pregled za zavezanca za davek neprijeten, to še ne pomeni, da ga ni treba obojestransko opravljati s spoštovanjem druge strani in že z vnaprejšnjim obsojanjem. Več bo kulturnega dialoga med udeleženci, ki sodelujejo v davčnem postopku, manj bo napačnih odločitev in medsebojnih obtoževanj.

Zaključna naloga je razdeljena na posamezna poglavja, ki zajemajo vsebino celotnega davčnega postopka. Pri pojasnjevanju posameznega pojma ali vprašanja odgovor ne zajema samo vsebine, ki jih ureja ZDavP-2, ampak tudi odgovore, ki jih nudijo drugi veljavni predpisi. S tem je skrajšana pot, saj se običajno išče hitro rešitev in nimamo dovolj časa za iskanje po naši zapleteni davčni zakonodaji. V nalogi je za davčni postopek uporabljena samo veljavna zakonodaja.

V primeru davčnega inšpekcijskega pregleda, ki se lahko opravlja za nazaj, tudi do pet let, pa je treba upoštevati pravno pravilo, da se nadzor opravlja na podlagi predpisov, ki so veljali na dan posameznega dogodka, ki je povzročil obdavčitev. Glede materialnih zakonov velja vedno predpis, ki je veljal na dan prvega januarja tekočega leta za to leto. Če želimo poenostavljeno preveriti pravilnost uporabe posamezne določbe materialnega zakona, potem je treba ugotoviti vse sprejete spremembe, ki so objavljene v preteklem letu in začnejo veljati v naslednjem letu.

Zakonskih rešitev ne morem komentirati, ker velja pravilo, da je treba zakon spoštovati takšen, kot velja na dan poslovnega dogodka. Tudi če je slab ali za posameznika krivičen, je veljaven. Od tod izvira tudi obratna pravica, da nikomur ni mogoče očitati, da je storil karkoli narobe, če je izkoristil zakonske možnosti in na ta način plačal manj dajatev. Plačati jih je treba toliko, kot je določeno z zakonom, nič več in nič manj.

## 7 LITERATURA IN VIRI

1. Svilar Mugoša, B. (2009). *Potek davčnega inšpekcijskega postopka v praksi*. Kranj: Akademija IR GOSPODARSTVO 2008/2009.
2. Polič, F. (2008). *Vodnik skozi davčni postopek*. Ljubljana: Davčna hiša Bilans d.o.o.
3. Pravilnik o vodenju evidence Uradni list RS. (št. 84/2005).
4. Obligacijski zakonik Uradni list RS. (št. 97/07-UPB1).
5. Zakon o davčnem postopku Uradni list RS. (št. 117/06, 24/08-ZDDKIS).
6. Zakon o davčni službi Uradni list RS. (št. 1/07-UPB2).
7. Zakon o splošnem upravnem postopku Uradni list RS. (št. 24/06-UPB2, 105/06-ZUS-1 in 126/07).