

UNIVERZA V MARIBORU
PRAVNA FAKULTETA

MAGISTRSKA NALOGA

**IZVRŠBA V DAVČNEM POSTOPKU IN ČEZMEJNI
VIDIK**

September, 2016

Avtorica: Tanja Miličič

Mentorica: dr. Tjaša Ivanc

Somentor: dr. Aleš Kobal

Kazalo

1	UVOD	1
1.1	Uvodne misli.....	1
1.2	Opredelitev področja in opis problema.....	2
1.2.1	Teoretični razmislek.....	2
1.2.2	Težave na področju davčne izvršbe.....	5
1.2.3	Rešitve znotraj EU.....	6
1.3	Namen in cilji naloge.....	9
1.4	Hipoteze.....	10
1.5	Uporabljene metode raziskovanja.....	10
1.6	Vrednost magistrske naloge za teorijo in prakso.....	11
2	DAVEK IN DAVČNA OBVEZNOST	13
2.1	Davčni sistem Republike Slovenije.....	14
2.2	Davčna obveznost in njena izpolnitev.....	17
2.3	Posledice nepravočasno plačanega davka.....	17
3	DAVČNI POSTOPEK KOT POSEBNI UPRAVNI POSTOPEK	23
3.1	Načela davčnega postopka.....	23
3.2	Pristojnost v davčnem postopku.....	25
3.2.1	Stvarna pristojnost.....	25
3.2.2	Krajevna pristojnost.....	25
3.3	Zastaranje v davčnem postopku.....	26
3.4	Finančni inšpekcijski nadzor.....	28
3.5	Pooblastila v finančnem nadzoru.....	29
4	DAVČNA IZVRŠBA	31
4.1	FURS – organ, pooblaščen za izterjavo davčnih obveznosti.....	31
4.1.1	Kratek oris organizacije Finančne uprave Republike Slovenije..	31
4.1.2	Naloge Generalnega finančnega urada.....	32
4.1.3	Naloge finančnih uradov.....	32
4.2	Pojem davčne izvršbe.....	32
4.3	Pravna podlaga ureditve davčne izvršbe.....	34
4.4	Načela davčne izvršbe.....	35
4.5	Pristojnost za izvajanje davčne izvršbe.....	36
4.6	Začetek davčne izvršbe.....	37

4.6.1	Izvršilni naslov v davčni izvršbi.....	38
4.6.2	Sklep o davčni izvršbi.....	39
4.7	Odlog davčne izvršbe.....	40
4.8	Ustavitev postopka davčne izvršbe.....	41
4.9	Predmet davčne izvršbe.....	41
4.9.1	Načini davčne izvršbe.....	42
4.9.2	Izvetje in omejitve predmetov davčne izvršbe.....	47
4.10	Pravna sredstva v postopku davčne izvršbe.....	49
4.11	Dokončnost, pravnomočnost in izvršljivost aktov.....	50
5	ČEZMEJNA DAVČNA IZVRŠBA IN MEDNARODNO SODELOVANJE V DAVČNI IZVRŠBI V EU	53
5.1	Ukrepi Evropske unije za poenotenje davčne regulative.....	54
5.2	Definicija čezmejnega primera	60
5.3	Zakonske podlage za obdavčenje in izmenjavo informacij znotraj Evropske unije.....	61
5.4	Pristojni organi in obseg upravne pomoči določeni na podlagi Direktive 2010/24/EU.....	65
5.5	Direktiva Sveta 2010/24/EU.....	65
5.5.1	Izmenjava podatkov	68
5.5.2	Pomoč pri vročitvi dokumentov	68
5.5.3	Izterjava ali zavarovanje plačila terjatev.....	69
5.5.4	Izvrševanje zaprosila za izterjavo.....	70
5.5.5	Spori.....	71
5.5.6	Zastaranje	71
5.5.7	Stroški.....	71
5.5.8	Splošna pravila za vse vrste zaprosil za pomoč.....	72
5.5.9	Splošne zahteve medsebojne upravne pomoči.....	73
5.6	Izvedbena uredba Komisije (EU) 1189/2011.....	75
5.7	Direktiva Sveta 2011/16/EU	76
5.8	Izvedbena Uredba Komisije (EU) 1156/2012	78
5.9	Direktiva Sveta 2014/107/EU	83
5.10	Izmenjava podatkov – obrazci, ki se uporabljajo v postopku medsebojne upravne pomoči med državami članicami EU	84
5.10.1	Zaprosilo za pridobitev podatkov.....	85

5.10.2	Zaprosilo za vročitev.....	87
5.10.3	Zaprosilo za izterjavo ali za zavarovanje plačila davčne obveznosti	88
5.10.4	Poslana zaprosila	92
5.10.5	Prejeta in poslana zaprosila v Sloveniji za leto 2014 in 2015.....	94
5.10.6	Omejitve obveznosti zaprosenega organa.....	96
5.11	Medsebojno obveščanje o postopkih z zahtevkom in roki.....	97
5.12	Pravila o zastaranju	97
5.13	Pravno varstvo davkoplačevalcev.....	97
6	PRIMERJAVA DOMAČEGA POSTOPKA DAVČNE IZVRŠBE S POSTOPKOM DAVČNE IZVRŠBE V REPUBLIKI HRVAŠKI IN MEDSEBOJNA UPRAVNA POMOČ PRI POBIRANJU DAVŠČIN.....	99
6.1	Davčni postopek na Hrvaškem.....	99
6.2	Pristojni organi za pobiranje davkov	101
6.3	Obseg in potek upravne pomoči pri davčni izvršbi med državama.....	102
6.3.1	Slovenija.....	102
6.3.2	Hrvaška	104
6.4	Medsebojno obveščanje o postopkih z zahtevkom in roki.....	106
6.5	Pravila o zastaranju.....	108
6.5.1	Zastaralni roki v Sloveniji	109
6.5.2	Zastaralni roki na Hrvaškem.....	109
6.6	Zaznava slabosti in birokratskih ovir v izterjavi davčnih dolgov v EU in Republiki Hrvaški	110
6.7	Predlogi izboljšav	114
7	SKLEP	117
7.1	Analiza čezmejne davčne izvršbe.....	117
7.2	Preveritev postavljenih hipotez	117
7.3	Vsebinske ugotovitve	119
8	LITERATURA IN VIRI	123

POVZETEK

Slovenija je članica Evropske unije in pravni red Evropske unije je del slovenske zakonodaje. To pomeni, da se mora Slovenija prilagajati tudi na področju davčne zakonodaje in spremembam, ki to področje spremljajo.

Pobiranje davkov je ena najstarejših pravic posamezne države. Države s pobiranjem davkov zadovoljujejo javne interese in uresničujejo svojo suverenost. Daleč v zgodovino pa sega tudi neizpolnjevanje davčnih obveznosti. Problem nastane, ko država zaradi neplačila ne more pobrati odmerjenega davka. Konflikti med davčnimi zavezanci in davčnimi organi se pojavljajo že znotraj domicilne države, še več težav pa je zaznati izven meja posamezne države.

V magistrski nalogi sem se opredelila do izvršbe v davčnem postopku, najprej v slovenskem davčnem prostoru, nato pa analizirala tudi čezmejni vidik davčne izvršbe in medsebojno pomoč ter vzajemno sodelovanje pri izmenjavi informacij, ki omogočata lažjo poravnavo neplačanih davčnih obveznosti. Države članice si prizadevajo za zajezitev davčne nediscipline, pri tem pa se poslužujejo različnih ukrepov. Mednarodno sodelovanje in upravna pomoč pri izmenjavi informacij med državami članicami EU sta izjemnega pomena za uspešno davčno poslovanje in na področju pobiranja davščin. Vsaka država lahko izbira sebi prilagojen davčni sistem. Vendar države z oblikovanjem direktiv, sklepov in uredb skrbijo za to, da se davčni sistemi držav razvijajo v isto smer, se harmonizirajo in omogočajo boljše sodelovanje med davčnimi upravami pri nadzoru in pobiranju davkov.

V nalogi sem se posebej opredelila še do hrvaškega davčnega sistema in primerjala zakonodajo davčne izvršbe v Sloveniji in v sosednji Republiki Hrvaški.

Ključne besede:

izvršba, davčni postopek, davčni nadzor, medsebojna upravna pomoč, čezmejna davčna izvršba, mednarodno sodelovanje v davčni izvršbi, obrazci v postopku medsebojne upravne pomoči

SYNOPSIS

Tax collection is one of the oldest rights of a country. Tax collection serves the public interest and fulfilling the country's sovereignty. Tax evasion also has existed since time immemorial. The problem arises when a country cannot collect its due taxes because of non-payments. The conflicts between taxable persons and tax authorities are present in home countries already and even more tax conflicts are registered outside of the home country.

This thesis handles the enforcement in a tax procedure. It first analyses the Slovenian tax enforcement procedure and then focuses on the enforcement of taxes abroad and the mutual help and cooperation of member states for the collection of unpaid taxes. The EU states are actively trying to curb the tax evasion and in their effort they employ a variety of measures. Both the international cooperation and the administrative help in exchanging information between member states are vital for successful taxation. Although each member state is free to choose its own tax system, EU directives and regulations ensure that the tax systems of individual countries are being developed in the same direction, are synchronized and enable a better cooperation of tax authorities with regards to tax control and tax collection.

This thesis also focuses on the Croatian tax system and compares the tax enforcement procedure in the Republic of Slovenia with the one in the Republic of Croatia.

Keywords:

enforcement, tax procedure, tax control, mutual administrative assistance, cross-border tax enforcement, international cooperation in tax enforcement, forms in the process of mutual administrative assistance

1 UVOD

1.1 Uvodne misli

Slovenija je 1. maja 2004 postala članica Evropske unije (v nadaljevanju EU). S pristopom je pravni red EU postal del slovenske zakonodaje in evropske zadeve notranje zadeve Slovenije ter njenih prebivalcev. Zaradi vpetosti slovenskega pravnega reda v evropski pravni red je treba upoštevati značilnosti prava EU na vseh področjih nacionalnega prava.¹

Nejasnosti in konfliktov med davčnimi zavezanci ter davčnimi organi na področju plačila davka je veliko že na nacionalni ravni, zato se še več nepravilnosti pri izterjavi davka lahko pričakuje izven meja domicilne države. Nujno je, da so davčni organi še toliko bolj previdni in da uporabijo vsa možna sredstva za izterjavo davka, kadar gre za davčne dolžnike izven meja.²

Izvršilni postopek je nepravdni postopek, s katerim upnik prisili dolžnika, da poravna svoje izvršljive obveznosti. Izvršilni postopek sproži upnik tako, da vloži predlog za izvršbo pri pristojnem državnem organu. Predlog lahko sproži na podlagi izvršilnega naslova ali verodostojne listine.³

Države EU si prizadevajo, da z medsebojnim sodelovanjem in poenotenjem pravil zmanjšujejo pravno negotovost davkoplačevalcev in odpravljajo neskladnosti med pravnimi redi držav članic. S tem davčne uprave v državah članicah povečujejo učinkovitost in vladam omogočajo financiranje pomembnih programov, ki koristijo državljanom posamezne države članice.⁴

Strategija evropske davčne politike je, da lahko vsaka država izbira davčni sistem, ki ji najbolj odgovarja, pod pogojem, da spoštuje pravila EU. V sklopu teh okvirjev so glavne prioritete davčne politike EU:

- ukinjanje davčnih preprek čezmejnih gospodarskih aktivnosti,
- boljše sodelovanje med davčnimi upravami pri nadzoru in izterjavi,

¹ Povzeto po Mateja Golobič, Pravna ureditev mednarodne zaščite na ravni Evropske unije in postopek njene pridobitve v Republiki Sloveniji, diplomsko delo, Maribor 2012, stran 2.

² Povzeto po Grossman Andrew, Conflicts in Cross-border Enforcement of Tax Claims, New York, 2007, str. 3.

³ Povzeto po Mahmutovič Lejla, Izvršba na podlagi verodostojne listine, ali prvi korak do rešitve, ki ga zahteva plačilna nedisciplina, Zbornik 7. festivala raziskovanja ekonomije in managementa Koper – Celje – Škofja Loka, str. 737.

⁴ Tax administration 2015, Comparative information on OECD and other advanced and emerging economies, dostopno na: http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/taxation/tax-administration-2015_tax_admin-2015-en#page1, str. 15, obiskano 14. 4. 2016.

- preprečevanje davčnih prevar.⁵

Z boljšim usklajevanjem davčne politike posameznih držav članic se zagotavlja podpora širšim ciljem politike EU.⁶ Aktualen trenutek za usklajevanje v svetu čezmejnega obdavčevanja predstavlja svojevrstna inventura ustaljenih pravil v praksi, ki jo je nujno treba obravnavati v kontekstu zadnje globalne gospodarske krize.⁷ Uskladitev davčnih režimov je cilj EU od njenega začetka in kriza je ustvarila priložnost za države članice, da uskladijo svoje nacionalne davčne politike v okviru gospodarskih in političnih pobud, ki so bile potrebne, da bi se preprečilo vseevropsko recesijo.⁸

1.2 Opredelitev področja in opis problema

1.2.1 Teoretični razmislek

Vsaka državna oblast potrebuje sredstva za svoje delovanje. Ta sredstva pridobiva iz različnih virov, glavni vir v moderni državi so davki. Pri tem se države ravnaajo po dveh glavnih načelih: kdo je upravičenec teh sredstev in kdo jih mora plačati. O tem v teoriji obstajata dve stališči:

1. teorija stroškov, ki jo je sistematično predstavil Arthur Cecil Pigou⁹ in
2. teorija koristi, ki jo je razvil Erik Lindahl¹⁰. Ta teorija ima sodobno različico, znano kot teorija »prostovoljne menjave«.

Pigou je v teorijo davkov uvedel t.i. Pigoujev davek. Definiral ga je kot davek, obračunan od kakršnih koli tržnih aktivnosti, ki ustvarja negativne eksternalije¹¹ (to so stroški, ki niso zajeti v tržni ceni).¹²

⁵ Povzeto po Evropski parlament, Splošna davčna politika, dostopno na: http://www.europarl.europa.eu/atyourservice/sl/displayFtu.html?ftuId=FTU_5.11.1.html, obiskano 14. 7. 2016.

⁶ Povzeto po Opča porezna politika, dostopno na: http://www.europarl.europa.eu/atyourservice/hr/displayFtu.html?ftuId=FTU_5.11.1.html, obiskano 23. 3. 2016.

⁷ Povzeto po Gadžo Stijepan, Prilog istraživanju sadržaja načela pravednosti kao kriterija evaluacije normi međunarodnog poreznog prava, 2015, str. 131.

⁸ Povzeto po White Paul, European tax harmonization — now or never?, European Union, 2012, dostopno na: <http://www.lexology.com/library/detail.aspx?g=2ca178ea-efc3-45cf-bf95-c1a08fa33369>, obiskano 17. 2. 2016.

⁹ Povzeto po Samuelson, Paul A., Diagrammatic Exposition of a Theory of Public Expenditure, University of California, Santa Barbara, 2012, dostopno na: https://courses.cit.cornell.edu/econ335/out/samuelson_diag.pdf, obiskano 12. 4. 2016.

¹⁰ Povzeto po Theories of Taxation – Benefit Theory – Cost of Service Theory – Ability to Pay Theory – Proportionate Principle", dostopno na: http://economicsconcepts.com/theories_of_taxation.htm, obiskano 12. 4. 2016.

¹¹ V ekonomiji je eksternalija strošek ali korist, ki ima vpliv na stranko, ki ni imela vpliva na te stroške/koristi.

¹² Davek naj bi popravil neučinkovit tržni izid in sicer tako, da ga izenači z družbenimi stroški negativnih eksternalij. V prisotnosti negativnih eksternalij družbeni strošek tržne dejavnosti ni

Lindahl poskuša rešiti tri težave:

1. obseg državne dejavnosti,
2. alokacijo skupnih izdatkov med različnimi blagovnimi skupinami in storitvami,
3. alokacijo davčne obremenitve.

Vzdrževanje integritete davčnega sistema (spoštovanje načel davčnega postopka) je težka naloga v vseh družbah.¹³ Neplačevanje davkov ali včasih »kreativno« plačevanje davkov vzpodbuja atmosfero nespoštovanja, antagonizma in sebičnosti med državljanji in med njimi ter vlado.¹⁴ Še več, to povzroča zaskrbljujoče posledice, kot je npr. porušitev sistema porazdelitve davčnih bremen in bogastva v družbi.¹⁵ V tako deviantnem sistemu javnih financ bodo zbrani davki rezultirali v bolj regresivnem in manj egalitarnem sistemu¹⁶, kot je bil zakonodajalčev namen.¹⁷ Davčne zlorabe tudi ogrožajo horizontalno enakost, kadar obstoji neenaka porazdelitev priložnosti za znižanje ali odpis davčnih obveznosti.¹⁸

Pri obračunavanju in plačevanju davkov se ne moremo sklicevati na neznanje, kar velja sicer za vse pravne norme (znano načelo *ignorantia iuris nocet*). Ker ima lahko izogibanje plačevanju davkov resne posledice za delovanje države, so praviloma vse države takšna dejanja uvrstile na seznam državi nevarnih dejanj in jih kriminalizirala.¹⁹ Neplačevanje davka se obravnava kot kaznivo dejanje, tako s

zajet v stroških zasebnih dejavnosti. V takem primeru tržni izid ni optimalen in lahko povzroči prekomerno porabo proizvoda/storitve. Pogosto citirani primer take negativne eksternalije je onesnaževanje okolja. V prisotnosti pozitivnih eksternalij, to je javnih koristi od tržne dejavnosti, tisti, ki je njihov koristnik, ne plača zanje in trg lahko reagira s premajhno ponudbo le-teh. Podobna logika sugerira oblikovanje Pigoujeve subvencije, s katero bi prisilili uporabnike, da plačajo za dodatno korist in spodbudili večjo proizvodnjo. Primer, ki se navaja v tem kontekstu je subvencija za zagotavljanje cepiva proti gripi, https://en.wikipedia.org/wiki/Pigouvian_tax#Pigouvian_tax_and_distortionary_taxation, obiskano 12. 4. 2016.

¹³ Povzeto po Joel Slemrod, *Why People Pay Taxes*, The University of Michigan Press, Michigan, 1992, str. 18.

¹⁴ Povzeto po Frank A. Cowell, *Cheating the Government: The Economics of Evasion*, The MIT Press, London, 1990, str. 101–124. Glej tudi John S. Carroll, *A Cognitive-Process Analysis of Taxpayer Compliance*, Symposium on Taxpayer Compliance Research, National Academy of Sciences, Texas, January, 1986, str. 1-68, dostopno na: <https://www.semanticscholar.org/paper/A-Cognitive-process-Analysis-of-Taxpayer-Carroll/bcea7f83435ff11dade5919138e7cba1dece3779/pdf>.

¹⁵ Povzeto po Kaplow Louis, *How Tax Complexity and Enforcement Affect the Equity and Efficiency of the Income Tax*, 49 *National Tax Journal*, str. 135, Cambridge, 1995.

¹⁶ Egalitarizem je politična teorija ali gibanje, ki zanika veljavnost naravnih in socialnih razlik med ljudmi ter zahteva njihovo odpravo.

¹⁷ Povzeto po Andreoni James, Bryan Erard & Jonathan Feinstein, *Tax Compliance*, 36 *Journal economic literature*, št. 2, str. 818, 1998.

¹⁸ Povzeto po Alex Raskolnikov, *Crime and Punishment in Taxation: Deceit, Deterrence, and the Self-Adjustment Penalty*, 106 *Columbia Law school*, Rev. 569–574, 2006.

¹⁹ Davčna zatajitev, 249. člen Kazenskega zakonika-1 (KZ-1), URL št. 50/2012, 6/16, 54/15 in 38/16 (v nadaljevanju KZ-1).

strani fizičnih kot pravnih oseb.²⁰ Posledica neplačane davčne obveznosti je tudi davčna izvršba.

V svoji magistrski nalogi sem obravnavala problematiko davčne izvršbe v Sloveniji in analizirala pravne vidike čezmejne davčne izvršbe v državah EU konkretno v Republiki Hrvaški.

Pri tem je še posebej treba izpostaviti vprašanje medsebojne pomoči oziroma sodelovanja med državami članicami v primeru čezmejne izvršbe, katere obseg je razširila Direktiva Sveta EU št 2010/24/EU z dne 16. marca 2010 o vzajemni pomoči pri izterjavi terjatev v zvezi z davki, carinami in drugimi ukrepi.²¹ Pomembno vprašanje je, ali so države članice dolžne sodelovati s tujimi pristojnimi organi v EU v primeru, ko gre za davčno zadevo s čezmejnimi vidikom. Medsebojna pomoč vključuje vrsto mehanizmov, ki omogočajo sodelovanje med davčnimi organi držav članic za zagotovitev plačila davkov. Primarni učinek medsebojne pomoči se kaže v razširitvi področja, na katerem je lahko pristojnost davčnih organov v primeru davčne izvršbe učinkovita. Vendar pa je treba v okviru vzajemne pomoči spoštovati nacionalno suverenost in pravni okvir države, seveda vse v skladu s pravnim redom EU. Direktiva 2010/24/EU o vzajemni pomoči²² vsebuje pravila, v skladu s katerimi morajo države članice drugi državi članici zagotoviti pomoč pri izterjavi terjatev, z analizo le-teh sem se podrobneje ukvarjala v magistrski nalogi.

Čezmejni vidik je v praksi najpogosteje prisoten v naslednjih dveh situacijah:

1. davčni zavezanec ni prisoten v državi članici obdavčitve in nima sredstev, ki bi se nahajala na ozemlju te države;
2. davčni zavezanec je preselil svoje premoženje v drugo državo ali obstaja nevarnost, da bi lahko to storil ali lahko to stori.²³

V magistrski nalogi sem predstavila problematiko kolizije interesov upnika (države) in dolžnikov v luči ravnotežja med učinkovitostjo davčne izvršbe in

²⁰249. člen KZ-1.

²¹ Direktiva 2010/24/EU z dne 16. marca 2010 o vzajemni pomoči pri izterjavi terjatev v zvezi z davki, carinami in drugimi ukrepi, Uradni list Evropske unije, L 84 (v nadaljevanju Direktiva 2010/24/EU).

²² Direktiva o vzajemni pomoči se uporablja za terjatve v zvezi z: (a) vsemi davki in carinami, ki jih obračuna država članica ali se obračunajo v njenem imenu ali jih obračunajo njeni teritorialni ali upravni pododdelki, vključno z lokalnimi organi, ali ki se obračunajo v imenu Unije; (b) povračili, intervencijskimi in drugimi ukrepi, ki so del sistema popolnega ali delnega financiranja Evropskega kmetijskega jamstvenega sklada (EKJS) in Evropskega kmetijskega sklada za razvoj podeželja (EKSRP), vključno z zneski, ki bodo pobrani v zvezi s temi ukrepi; (c) prelevmani in drugimi carinami, predvidenimi v okviru skupne ureditve trga v sektorju sladkorja. (2. člen Direktive o vzajemni pomoči).

²³ 15. tč Preambule Direktive Sveta 2011/16/EU z dne 15. februarja 2011 o upravnem sodelovanju na področju obdavčevanja in razveljavitvi Direktive 77/799/EGS, UL EU, št. L 64.

ustavnimi pravicami²⁴, ki ščitijo davčno in poslovno tajnost fizičnih ter pravnih oseb.²⁵

V nalogi sem v primerjalnopравnem delu analizirala davčno zakonodajo Republike Hrvaške. Posebej sem identificirala ovire, ki se pojavljajo pri čezmejni realizaciji izvršbe davčnih dolžnikov in predlagala ukrepe za njihovo omilitev in/ali odpravo. Nekatere bolj očitne ovire vključujejo:²⁶

1. zbiranje informacij o davčnem dolžniku in davčni zadevi,
2. sporazumevanje,
3. vložitev davčne napovedi in njena izpolnitev.

1.2.2 Težave na področju davčne izvršbe

Finančna uprava Republike Slovenije (v nadaljevanju FURS) se srečuje²⁷ z dvema poglavitnima težavama na področju davčne izvršbe:

1. zagotavljanje učinkovite davčne izvršbe doma, čemur pripisuje naslednje razloge:
 - a) dolžnikovega premoženjskega stanja in nevarnosti njegove insolventnosti se ne prepozna dovolj hitro, da bi se pravočasno ukrepalo,
 - b) nenehno spreminjajoča se zakonodaja, kar je že samo po sebi škodljivo za pravno varnost državljanov, še posebej pa je to težava v postopkih davčne izvršbe,
 - c) informacijska (ne)razvitost Finančne uprave RS (v nadaljevanju FURS);
2. otežena davčna izvršba v tujini, za kar pa lahko iščemo razloge v neharmonizirani davčni zakonodaji v državah EU.²⁸

²⁴ Varstvo osebnih podatkov, 38. člen Ustave Republike Slovenije, Uradni list RS, št. 33/91-I, 42/97, 66/2000, 24/03, 69/04, 68/06 in 47/13, (v nadaljevanju Ustava RS):

»Zagotovljeno je varstvo osebnih podatkov. Prepovedana je uporaba osebnih podatkov v nasprotju z namenom njihovega zbiranja. Zbiranje, obdelovanje, namen uporabe, nadzor in varstvo tajnosti osebnih podatkov določa zakon. Vsakdo ima pravico seznaniti se z zbranimi osebnimi podatki, ki se nanašajo nanj, in pravico do sodnega varstva ob njihovi zlorabi«.

²⁵ Sodba I Ips 67227/2010-128:

»V skladu s 5. točko prvega odstavka 236. člena Zakona o kazenskem postopku (ZKP) so uradne osebe davčnega organa odvezane dolžnosti varovanja davčne tajnosti na podlagi Zakona o davčnem postopku (ZDavP-2). Po 24. členu ZDavP-2 sme davčni organ razkriti podatke o posameznem davčnem zavezancu upravnim in drugim državnim organom, organom samoupravnih lokalnih skupnosti ter nosilcem javnih pooblastil, če ti potrebujejo zahtevane podatke v postopkih, ki jih vodijo v okviru svojih z zakonom predpisanih pristojnosti.«; podobno Sodba X Ips 336/2013.

²⁶ Povzeto po Removing cross-border tax obstacles, Organisation and practices in Member States' tax administrations, Specific Contract No10 TAXUD/DE/337 based on Framework Contract No TAXUD/2012/CC/117, Final Report EY, 2014, str. 12–166.

²⁷ Do trditev v nadaljevanju sem prišla na podlagi intervjuja z zaposlenimi na Finančni upravi RS, dne 30. 9. 2015 (v nadaljevanju Intervju FURS).

²⁸ Težave se pojavijo, ker so države članice v samem postopku mednarodne upravne pomoči vezane na pooblastila, ki jim jih daje nacionalna zakonodaja, le-ta pa se od države do države še vedno precej razlikuje. Svet Evropske unije je, po posvetovanju z Evropskim parlamentom in Ekonomsko-

Ta težava se iz leta v leto zmanjšuje, saj evropska zakonodaja teži k poenotenju davčne zakonodaje vseh članic EU, o čemer bom v nalogi navedla obširno argumentacijo.

1.2.3 Rešitve znotraj EU

Od uvedbe davščin so se zavezanci vedno skušali izogniti plačilu teh svojih obveznosti, čeprav največkrat neuspešno.²⁹ Izmikanje plačilu davkov ni specifični problem davčnih oblasti Republike Slovenije. Neplačani davki povzročajo vedno večjo zaskrbljenost tudi v EU, saj se zaradi njih davčni položaj držav članic slabša.³⁰ Komisija EU ocenjuje, da davkoplačevalci EU letno utajijo za približno en bilijon (tisoč milijard) evrov davkov.^{31, 32} Zato je pripravila obširen in zelo operativen plan za borbo proti davčnim goljufijam in utajam. Ta agenda je že dala rezultate in se je od leta 2003 do 2011 vsota davkov, pobranih s čezmejno asistenco, povečala za desetkrat.³³

Obstajajo polemike v praksi, ali je davčne sisteme treba poenotiti in ali je to celo nujno. Nekateri izmed možnih načinov davčne harmonizacije so sledeči:

1. popolna harmonizacija davčnih stopenj – temu države nasprotujejo, saj to za države pomeni poseg v fiskalno suverenost posamezne države,
2. popolna harmonizacija davčnih osnov – izračun davčne osnove je po tem načinu harmonizacije v vseh državah enak,
3. popolna harmonizacija davčnega sistema – popolno poenotenje davčnih osnov, zakonodaje in stopenj.³⁴

Evropska komisija meni, da je linearno usklajevanje davčnih sistemov držav EU potrebno do te mere, da ne bosta ovirana vzpostavitev in delovanje notranjega

socialnim odborom, izdal direktive za konvergenco zakonov, ki neposredno vplivajo na vzpostavitev ali delovanje notranjega trga v EU.

²⁹ "In this world nothing can be said to be certain, except death and taxes." (Benjamin Franklin)

³⁰ Selinšek Lilijana, Primerjalno pravna analiza kaznovanja, Zbornik referatov 4. davčne konference Slovenskega inštituta za revizijo, 2003, str. 241.

³¹ Taxation and customs union, A huge problem, dostopno na: http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/tax_fraud_evasion/a_huge_problem/index_en.htm, obiskano 25. 2. 2016.

³² Komisija ugotavlja, da so glavni problemi davčne oaze, različne rešitve in pojmovanja davčne tajnosti v državah članicah, šibka kadrovska in tehnična opremljenost fiskalnih organov v nekaterih članicah, neučinkovite davčne izvršbe, ipd.

³³ Combating tax fraud and evasion, Commission contribution, to the European Council of 22 May 2013, str. 9, obiskano 12. 4. 2016.

³⁴ Povzeto po Zipfel Frank, One Europe, one tax? Plans for a common consolidated corporate tax base, dostopno na: https://www.dbresearch.com/PROD/DBR_INTERNET_EN-PROD/PROD0000000000216084/One_Europe,_one_tax%3F_Plans_for_a_Common_Consolidat.PDF, 2007, obiskano 12. 4. 2016.

trga.³⁵ Države bi morale imeti možnost, da izberejo najbolj primeren davčni sistem za sebe.³⁶

Države sklepajo različne dogovore z namenom učinkovite izmenjave informacije in poglobljenega sodelovanja med pristojnimi organi.³⁷ Slovenija na področju obdavčenja izmenjuje informacije na podlagi številnih direktiv in mednarodnih sporazumov: Direktiva 2003/49³⁸, Direktiva Sveta 2010/24/EU³⁹, Uredba Sveta (EU) št. 904/2010⁴⁰, Izvedbena uredba Komisije (EU) št. 79/2012⁴¹, Direktiva Sveta 2011/16/EU⁴², Izvedbena Uredba Komisije (EU) št. 1156/2012⁴³, Direktiva Sveta 2014/107/EU.⁴⁴ Korak v tej smeri so tudi Mednarodne pogodbe o izogibanju dvojnega obdavčevanja dohodka in premoženja, Skupna Konvencija Sveta Evrope in Organizacije za gospodarsko sodelovanje in razvoj - Organisation for Economic Co-operation and Development (v nadaljevanju: OECD⁴⁵)⁴⁶ o medsebojni upravni

³⁵ Prizadevanja Evropske unije so predvsem usklajevanje zakonodaje na področju obdavčitve blaga in storitev (posredni davki, kot je davek na dodano vrednost (DDV), trošarine, obračunane od energentov, elektrike, alkohola in tobaknih izdelkov), ne pa tudi davki na dohodek in dobiček (neposredni davki).

³⁶ Tax harmonization, EUR-Lex, dostopno na : http://eur-lex.europa.eu/summary/glossary/tax_harmonisation.html, obiskano 13. 3. 2016.

³⁷ Povzeto po Joksovič Nina, Upravna pomoč pri izterjavi davščin državam članicam EU, diplomsko delo, 2015, str. 5.

³⁸ Direktiva Sveta 2003/49/EU z dne 3. junija 2003 o skupnem sistemu obdavčevanja plačil obresti ter licenčin med povezanimi družbami iz različnih držav članic Uradni list Evropske unije, L 157 (v nadaljevanju Direktiva 2003/49/EU).

³⁹ DIREKTIVA SVETA 2010/24/EU z dne 16. marca 2010 o vzajemni pomoči pri izterjavi terjatev v zvezi z davki, carinami in drugimi ukrepi, Uradni list Evropske unije, L 84 (v nadaljevanju Direktiva 2010/24/EU).

⁴⁰ UREDBA SVETA (EU) št. 904/2010 z dne 7. oktobra 2010 o upravnem sodelovanju in boju proti goljufijam na področju davka na dodano vrednost (prenovitev) Uradni list Evropske unije, L 268 (v nadaljevanju Uredba. 904/2010).

⁴¹ IZVEDBENA UREDBA KOMISIJE (EU) št. 79/2012 z dne 31. januarja 2012 o določitvi podrobnih pravil za izvajanje nekaterih določb Uredbe Sveta (EU) št. 904/2010 o upravnem sodelovanju in boju proti goljufijam na področju davka na dodano vrednost (prenovitev), Uradni list Evropske unije, L 29 (v nadaljevanju Izvedbena uredba Komisije 79/2012).

⁴² Direktiva Sveta 2011/16/EU z dne 15. februarja 2011 o upravnem sodelovanju na področju obdavčevanja in razveljavitvi Direktive 77/799/EGS, Uradni list Evropske unije, L 64 (v nadaljevanju Direktiva sveta 2011/16/EU).

⁴³ IZVEDBENA UREDBA KOMISIJE (EU) št. 1156/2012 z dne 6. decembra 2012 o določitvi podrobnih pravil za izvajanje nekaterih določb Direktive Sveta 2011/16/EU o upravnem sodelovanju na področju obdavčenja, Uradni list Evropske unije, L 355 (v nadaljevanju Uredba 1156/2012).

⁴⁴ Direktiva Sveta 2014/107/EU z dne 9. decembra 2014 o spremembi Direktive 2011/16/EU glede obvezne avtomatične izmenjave podatkov na področju obdavčenja, Uradni list Evropske unije, L 359/1 (v nadaljevanju Direktiva sveta 2014/107/EU).

⁴⁵ OECD združuje 34 gospodarsko najrazvitejših držav na svetu, ki oblikujejo svetovne standarde in načela v gospodarskih in razvojnih politikah. Prizadeva si za oblikovanje politik, usmerjenih v doseganje gospodarske in družbene blaginje. Spodbuja učinkovito uporabo ekonomskih virov, raziskave in poklicno usposabljanje, finančno stabilnost in politike, ki zagotavljajo vzdržno gospodarsko rast. V tem okviru OECD podpira globalno odprtost trgovine in prosti pretok kapitala. Aktivnosti OECD so usmerjene v globino celotne družbene strukture. Skupina držav OECD z manj kot petino svetovnega prebivalstva ustvari približno polovico svetovnega BDP, dostopno na: <http://www.pariz.predstavnistvo.si/index.php?id=3621&L>, obiskano 13. 3. 2016.

pomoči pri davčnih zadevah, Protokol o spremembi konvencije o medsebojni upravni pomoč.⁴⁷

Ureditev vzajemne pomoči pri izterjavah je bila prvič določena v Direktivi Sveta 76/308/EGS⁴⁸ z dne 15. marca 1976 o vzajemni pomoči pri izterjavi terjatev, ki izhajajo iz poslovanja, ki je del sistema financiranja Evropskega kmetijskega usmerjevalnega in jamstvenega sklada, ter iz prelevmanov in carin. Z razvojem notranjega trga EU in za večjo zaščito finančnih interesov držav članic in nevtralnosti notranjega trga je bilo treba razširjati področja uporabe vzajemne pomoči in postaviti jasnejša pravila za bolj neposredno izmenjavo podatkov med državami članicami.⁴⁹ Da bi bilo obravnavanje zaprosil hitrejšo⁵⁰ in enostavnejšo, je bilo treba omogočiti posredovanje zaprosil in ostalih potrebnih dokumentov v digitalni obliki, po elektronski pošti in z natančnimi pravili o jezikih, ki jih je bilo treba uporabiti v zaprosilih in dokumentih.⁵¹ Pomembno vlogo pri izmenjavi informacij med državami članicami pa ima tudi enotni izvršilni naslov⁵² v zaproseni državi članici, ki vsebuje opis terjatve in podatke za identifikacijo dolžnika.⁵³

Direktive so se zaradi naštetih pomanjkljivosti nadomeščale in dopolnjevale z drugimi dokumenti – direktivami in uredbami, ki jih podrobneje predstavljam v nalogi.

⁴⁶ Spodbujanje razvoja notranjega trga in gospodarske rasti, Evropska komisija, Generalni direktorat za komuniciranje, 2015, str. 11.

⁴⁷ Finančna uprava Republike Slovenije, Mednarodna izmenjava informacij s carinskega in davčnega področja, marec 2015, dostopno na: http://www.fu.gov.si/fileadmin/Internet/Nadzor/Podrocja/Mednarodna_izmenjava/Opis/Podrobnejši_opis_Mednarodna_izmenjava.pdf, obiskano 13. 3. 2016 (v nadaljevanju FURS, Mednarodna izmenjava informacij).

⁴⁸ Direktiva Sveta 76/308/EGS z dne 15. marca 1976 o vzajemni pomoči pri izterjavi terjatev, ki izhajajo iz poslovanja, ki je del sistema financiranja Evropskega kmetijskega usmerjevalnega in jamstvenega sklada, ter iz prelevmanov in carin, Uradni list Evropske unije L 073 (v nadaljevanju Direktiva 76/308/EGS).

⁴⁹ 4. tč. preambule Direktive 2010/24/EU.

⁵⁰ Starost terjatve je bila ključen dejavnik pri izterjavi, zato je bilo državam članicam, kljub neizkoriščenim domačim načinom terjatve v celoti, potrebno omogočiti, da zaprosijo za vzajemno pomoč.

⁵¹ 11. tč. preambule Direktive 2010/24/EU.

⁵² Enotni izvršilni naslov vsebuje naslednje podatke:

(a) podatke za identifikacijo prvotnega izvršilnega naslova, opis terjatve, vključno z njeno naravo, obdobje, ki ga terjatev zajema, vse datume, ki so pomembni za postopek izvršitve, ter znesek terjatve in njene sestavne dele, kot so glavnica, nastale obresti itd.;

(b) ime in priimek ter druge ustrezne podatke za identifikacijo dolžnika;

(c) naziv, naslov in druge kontaktne podatke:

(i) službe, pristojne za oceno terjatve, in, če ta ni ista;

(ii) službe, kjer se lahko pridobijo nadaljnji podatki o terjatvi ali možnosti izpodbijanja obveznosti plačila.

⁵³ 12. člen Direktive 2010/24/EU.

Še vedno pa je zaprosil med državami (npr. slovenskih v države EU in obratno iz držav EU v Slovenijo) relativno malo glede na celotni znesek neplačanih dolgov. V nadaljevanju izpostavljam najpogostejše vzroke za to, da se države (tudi Slovenija) večkrat ne odločajo za čezmejno upravno pomoč:⁵⁴

- jezikovne ovire, ki predstavljajo veliko težavo v EU, saj Evropa pozna 24 uradnih jezikov in vsaka država ima pravico svoje zadeve urejati v svojem jeziku⁵⁵,
- nacionalna zakonodaja posamezne države, ki se razlikuje od zakonodaje EU; pravila EU sicer zapovedujejo načine komuniciranja, sodelovanja in prenosa podatkov med pristojnimi organi, vendar sme organ v odnosu do zavezanca še vedno ravnati po pravilih davčnega postopka domače države⁵⁶,
- države članice ne razpolagajo s podatki o premoženju dolžnikov v drugih državah članicah. Težave so tudi zaradi delnih plačil dolžnikov, s katerimi zaprosena država ni seznanjena. Dolžnik namreč delno poravnal dolg, o čemer država upnica nima podatka; država upnica tako izda izvršbo za znesek, ki za dolžnika ni relevanten, saj je vmes del dolga poravnal, zato se pritoži in postopek se zavleče. Tako se postopek zaradi spremembe okoliščin vrne na začetek in se časovno podaljša. Posebna težava je dolgotrajnost postopkov pridobitve podatkov, vročanja dokumentov, zavarovanja terjatev.⁵⁷

Medtem ko prej omenjene podatke o premoženju dolžnika država članica lahko dobi le preko zaprosila za pridobitev podatkov, kar pa pomeni daljši čas obravnave posameznega zahtevka, pa Direktiva sveta 2014/107/EU, z dne 9. decembra 2014, razširja področje uporabe 8. člena Direktive 2011/16/EU^{58, 59} na avtomatično izmenjavo informacij o finančnih računih, kjer posledično ni težav s pridobivanjem podatkov s teh računov.

1.3 Namen in cilji naloge

Namen naloge je:

1. Na osnovi analize postopkov davčne izvršbe poiskati vzroke za razlike v pristopih do čezmejne davčne izvršbe v obeh državah.

⁵⁴ Intervju FURS, dne 30. 9. 2015.

⁵⁵ Zakon o ratifikaciji Konvencije o medsebojni upravni pomoči pri davčnih zadevah in Protokola o spremembi Konvencije o medsebojni upravni pomoči pri davčnih zadevah, Uradni list RS, št. 109/2010.

⁵⁶ Povzeto po Heinzer Aleksandra, Mednarodno sodelovanje v davčnih zadevah v Evropski uniji, Uprava, letnik 3, št. 1/2005, str. 124 (v nadaljevanju Heinzer, Mednarodno sodelovanje v davčnih zadevah).

⁵⁷ Intervju FURS, dne 30. 9. 2015.

⁵⁸ V skladu z 8. členom Direktive Sveta 2011/16/EU si pristojni organi z avtomatično izmenjavo informacij izmenjujejo podatke o dohodkih in premoženju rezidentov drugih držav članic za davčna obdobja od 1. januarja 2014 dalje.

⁵⁹ Direktiva Sveta 2011/16/EU.

2. Predstaviti težave in specifiko davčne izvršbe na premoženje davčnih zavezancev v Republiki Sloveniji ter njen čezmejni vidik in nato analizirati vzroke za različno pravno ureditev na tem področju in predlagati smernice za konvergenco ureditev, predvsem pri praktični izvedbi postopkov.

Cilj magistrske naloge je:

1. identificirati in analizirati ovire pri čezmejni izvršbi na premoženje rezidentov in
2. predlagati ukrepe za izboljšanje učinkovitosti v konkretnih postopkih izvršbe.

Analizirala sem postopek ter težave davčne izvršbe v slovenskem davčnem prostoru in čezmejni vidik davčne izvršbe ter primerjala zakonodajo, ki ureja davčno izvršbo v Sloveniji in v sosednji Republiki Hrvaški.

1.4 Hipoteze

V magistrski nalogi bom preizkusila ter na koncu potrdila ali ovrгла naslednje hipoteze:

1. Na podlagi trenutno veljavnih predpisov Direktive sveta 2010/24/EU ter Izvedbene uredbe Komisije (EU) št. 1189/2011 zakonodaja EU ustrezno opredeljuje pravila in postopke izvajanja učinkovite čezmejne davčne izvršbe med državami EU.
2. Ne glede na vse pravne podlage EU, ki urejajo izterjavo terjatev v davčnih zadevah in jih Slovenija, kot članica EU, implementira v svoj nacionalni pravni red, pa v praksi še vedno ni mogoče doseči dovolj učinkovite izvršbe v čezmejnih postopkih v davčnih zadevah.

1.5 Uporabljene metode raziskovanja

Uporabila sem različne raziskovalne metode.

V nalogi sem analizirala vsebino in pomen davčne izvršbe tako z vidika slovenskega kot hrvaškega pravnega reda, vendar ne le s pravnoformalnega, ampak tudi materialnopravnega (materialni razlogi razlik k pristopu samih davčnih postopkov v Republiki Sloveniji in Republiki Hrvaški in posledično različnih postopkov davčne izvršbe).

Podrobno sem pregledala razpoložljivo domačo in tujo literaturo ter druge vire ter iz njih izluščila relevantna dejstva in ugotovitve glede težav, povezanih s specifiko

obravnavanih dveh držav. Pri tem sem uporabljala metode zbiranja, izločevanja analize in ovrednotenja podatkov.

Z metodo opisovanja sem predstavila temeljne pojme povezane z izvršbo v davčnem postopku (davek in davčna obveznost, davčni postopek, davčna izvršba, čezmejna davčna izvršba ...).

Metodo komparacije sem uporabila pri prikazu podobnosti in razlik davčne izvršbe v slovenskem pravnem sistemu z davčno izvršbo v sosednji Republiki Hrvaški. Sklicevala sem se na uradne statistične podatke in dostopna dejstva ter opredelila rešitve in statistične podatke, ki jih navaja literatura in viri, dostopni na svetovnem spletu.

Uporabila sem tudi metodo intervjuja, s katero sem poskusila pridobiti čim več podatkov "iz prve roke" o konkretnih postopkih čezmejnih izvršb od zaposlenih na Finančni upravi Republike Slovenije, ki se operativno ukvarjajo s to problematiko.

Metodo kompilacije/sinteze sem uporabila pri povzemanju spoznanj, stališč in sklepov drugih avtorjev.

1.6 Vrednost magistrske naloge za teorijo in prakso

Iz dostopnih virov sem ugotovila, da doslej o problematiki čezmejne davčne izvršbe v Republiki Hrvaški še ni bila objavljena sistematična raziskava. Iz tega, kar pa je bilo napisanega pa izhaja, da ta pravni institut še ni zaživel v praksi tako kot je bilo zamišljeno v pravnem redu EU. Ocenjujem, da je lahko moja magistrska naloga osnova za nadaljnja raziskovanja te zanimive interdisciplinarne tematike.

Eden od razlogov, da sem se odločila za pričujočo temo magistrske naloge, je spoznanje, da je problematika aktualna, saj so države članice EU gospodarsko vse bolj med seboj povezane, evropski gospodarski prostor se širi in s tem se odpirajo tudi nove dileme glede izterjave davkov med posameznimi članicami. EU si prizadeva čim bolj uskladiti zakonodajo na področju obdavčitve blaga in storitev ter v ta namen sprejema zakonodajo, ki bi vodila v konvergenco davčnih sistemov in v prihodnosti do enotnega davčnega prostora. Vendar je zaradi relativno hitrega širjenja EU z novimi članicami, ki so po pravilu dosti manj ekonomsko razvite (npr. Romunija, Bolgarija, Hrvaška), kot je staro jedro, usklajevanje težje, saj prav ekonomska razvitost determinira zunanjepolitične preference in interese. Tem razlogom se pridružujejo še sekundarni (npr. jezikovne ovire, različna razvitost in usposobljenost državne uprave, posebno davčnih in izvršilnih organov, različno

razumevanje davčne in bančne tajnosti ipd.). Mednarodne študije ugotavljajo močno pozitivno korelacijo med ekonomsko razvitostjo in davčno politiko.⁶⁰

Da bi ugotovila, kje so možne izboljšave in da bi lahko oblikovala praktično uporabne zaključke, sem analizirala evropske predpise, ki urejajo to področje (npr. Direktiva 2010/24/EU, Izvedbena uredba komisije (EU) št. 1189/2011 ...) oziroma je njihov namen usklajevanje evropske davčne zakonodaje. V primerjalnopravnem delu naloge sem posebej obravnavala davčno zakonodajo Republike Hrvaške, identificirala probleme, ki se pojavljajo pri čezmejni realizaciji izvršbe davčnih dolžnikov in predlagala ukrepe za njihovo omilitev ter odpravo. Verjamem, da bodo te ugotovitve dodana vrednost naloge tudi v smislu prihodnje zakonodaje Slovenije in Hrvaške (*de legere ferenda*) na področju davčnega sodelovanja. Hrvaška je namreč mlada članica EU in na tem področju nima veliko izkušenj, judikature in prakse, še manj pa je teoretičnega premisleka, ki nujno izhaja iz prakse.

⁶⁰ Npr. v študiji: Explaining European Patterns of Taxation: From the Introduction of the Euro to the Euro-Crisis Mark Hallerberg, Inter-American Development Bank, 2012.

2 DAVEK IN DAVČNA OBVEZNOST

Davke poznamo od začetka civilizacije. Do danes ne poznamo države, ki ne bi pobirala davkov.⁶¹ Davki od nastanka niso nikoli bili ukinjeni, ravno nasprotno, vedno bolj so dobivali na veljavi.⁶²

Davki so ena najpomembnejših oblik fiskalnih dohodkov, tako po namenu kakor tudi po višini (saj se v nekaterih državah z davkom razporeja do 30 % ali še celo več narodnega dohodka)⁶³. Pobiranje davkov je v javnem interesu, zavezanci smo jih dolžni plačati, davčni organi pa morajo pri izterjavi davkov uporabljati različne instrumente.⁶⁴

Davki so sredstvo, preko katerega država oziroma lokalna skupnost pride do potrebnih dohodkov, s katerimi bo pokrivala javne potrebe oziroma vse tiste potrebe, ki ustrezajo interesom države. Država pobira davek kot obvezno dajatev za kritje skupnih izdatkov državne javne uprave. Plačujejo jih fizične in pravne osebe iz svojih dohodkov in iz premoženja.⁶⁵

Državni davek nima direktne protidajatve, vendar pa lahko na finančni osnovi, pridobljeni z davki, zadovoljuje kolektivne potrebe s socialnimi transferji in gospodarskimi intervencijami.⁶⁶

Z vidika državljanov so davki enostranska prisilna oblika odvzema realnega dohodka oziroma kupne moči, z vidika javnih financ pa ena od dveh oblik prihodkov javnega sektorja. Druga oblika so nedavčni prihodki, ki se pojavljajo kot različne oblike taks, pristojbin itn.⁶⁷

Pravno gledano je davek prihodek, ki ga država na podlagi pravne in dejanske oblasti pridobiva od fizičnih in pravnih oseb. S pobranim prihodkom pokriva lastne odhodke, ne da bi zanjo dajala neposredne protidajatve.⁶⁸

⁶¹ Prva civilizacija, ki jo poznamo, je nastala šest tisoč let pred našim štetjem, Sumerija. Nastanki civilizacije in pa tudi prvih davkov so zabeleženi na glinenih ploščicah, izkopanih v Sumeriji.

⁶² Povzeto po Kesner Škerb Marina in Kuliš Danijela, Porezni vodič za građane, institut za javne financije, Zagreb, 2010, str. 10 (v nadaljevanju Kesner, Kuliš, Porezni vodič).

⁶³ Povzeto po Švigelj Mateja, Davčni nadzor pravnih oseb, diplomsko delo, Ljubljana, 2003, str. 2.

⁶⁴ Povzeto po Kesner, Kuliš, Porezni vodič, str. 10.

⁶⁵ Povzeto po Čampa Milan, Kostanjevec Boris, Pernek Franc, Davčno pravo in javne finance, Fakulteta za poslovne in upravne vede, Novo mesto, 2009, stran 43.

⁶⁶ Povzeto po Klun Maja, Davčni sistem, Ljubljana, 2010, str. 2 (v nadaljevanju Klun, Davčni sistem).

⁶⁷ Povzeto po Stanovnik Tine, Javne finance, Univerza v Ljubljani, Ljubljana, 2012, str. 31 (v nadaljevanju Stanovnik, Javne finance).

⁶⁸ Povzeto po Ferčič A., Jerman S., Kobal A., Škof B., Tičar B., Wakounig M., Davčno pravo, Univerza v Mariboru in Davčno – finančni raziskovalni inštitut, Maribor, 2007, str. 115.

Davki naj bi imeli čim širšo davčno osnovo in naj bi bili zasnovani tako, da se ne izkrivlja ekonomska učinkovitost, obenem pa naj bi zagotavljali čim večjo družbeno pravičnost.⁶⁹ Vsak državljan je vključen v obdavčenje, ki predstavlja sestavni del makroekonomske politike. Plačilo davka predstavlja vsak nakup blaga ali opravljena storitev. Gre torej za posredno plačevanje koristi, ki jih imata posameznik ali pravne osebe od javnega sektorja. Davčna politika ima tudi prerazdelitveno vlogo - skrbi za prerazdeljevanje dohodka prebivalcev.⁷⁰

Davek je torej vsak denarni prihodek proračuna države, proračuna Evropske skupnosti ali proračuna samoupravne lokalne skupnosti. Ta dohodek ne predstavlja plačila za opravljeno storitev ali dobavljeno blago, plača pa se izključno na podlagi zakonov o obdavčenju oziroma predpisov lokalnih skupnosti, izdanih na njihovi podlagi (3. člen ZDavP-2).⁷¹

2.1 Davčni sistem Republike Slovenije

Definicija davčnega sistema

Opredelitve davčnega sistema se nekoliko razlikujejo, glede na različne avtorje.

Božidar Jelčič ga opredeljuje kot konsistenten in v celoto povezan sistem davčnih norm v državi, namenjen zasledovanju fiskalnih, ekonomskih in socialnih ciljev. Je tudi podsistem ekonomskih in družbenopolitičnih ureditev, saj skupaj z ostalimi podsistemi⁷² tvori fiskalni sistem države. Gledano s finančnega stališča predstavlja davčni sistem pretežni del dohodkov neke države v nekem določenem obdobju. O davčnem pluralizmu⁷³ govorimo, ko je davčni sistem sestavljen iz več davkov (davčnih oblik).⁷⁴

Že sredi sedemdesetih let prejšnjega stoletja je sodobna normativna teorija obdavčitve nadomestila nejasne nespornizme o tem kateri davčni sistem je boljši. Ta teorija pravi, da je optimalna obdavčitev elegantna teoretična struktura, ki omogoča ekonomistom da opredelijo, kateri davčni sistem najbolje dosega jasne cilje v okviru danega ekonomskega okolja. Takšen optimalen davčni sistem je skupek pravil in postopkov, ki definirajo dogodke, ki sprožijo davčno obveznost in

⁶⁹ Povzeto po Klun, Davčni sistem, str. 1.

⁷⁰ Povzeto po Klun, Davčni sistem, str. 2.

⁷¹ Zakon o davčnem postopku (ZDavP-2-UPB4), Ur. l. RS, št. 13/2011, 32/12, 94/12, 111/13, 90/14 in 91/15 (v nadaljevanju Zakon o davčnem postopku (ZDavP-2)).

⁷² Sem spadajo takse, prispevki za socialno zavarovanje, carine.

⁷³ Davčni monizem je davčni sistem izvajan z enim samim davkom.

⁷⁴ Povzeto po Božidar Jelčič, Financijsko pravo i financijska znanost, Informator Zagreb, 1998, str. 145.

določajo, kdo naj to davčno obveznost plača, podrobnosti samega postopka plačila, poročanja in sistem kaznovanja v primeru neplačila obveznosti.⁷⁵

Nigar Hashimzade in soavtorji opredeljujejo davčni sistem kot kombinacijo davčne osnove in strukture različnih davčnih stopenj.⁷⁶

Vendar pa vse teorije soglašajo, da obstajajo tri lastnosti, ki po svojem pomenu izstopajo in so zelo zaželeni v sklopu kateregakoli davčnega sistema:⁷⁷

Pravičnost davčnega sistema: vsak davčni zavezanec mora k financiranju države prispevati pravičen delež. Načelo horizontalne izenačenosti pomeni, da so davčni zavezanci, ki so v enakem položaju glede relevantnih značilnosti, enako obravnavani. Načelo vertikalne izenačenosti pa pomeni, da so zavezanci različno obravnavani glede na relevantne značilnosti.⁷⁸

Nevtralnost: davčni sistem mora čim manj posegati v ekonomske odločitve: to pomeni, da mora biti družbeni proizvod, glede na pobrane davke, čim večji (pobrane davke je potrebno čim bolj izkoristiti). Uvedba davkov ne sme vplivati na to, katere dobrine bodo ljudje kupovali in prodajali na trgu, koliko bomo varčevali, kako se bomo zaposlovali ipd.⁷⁹

Mini-maks metoda: davčni sistem mora omogočati čim nižje stroške pobiranja davkov, stroški davčnih zavezancev in države morajo biti glede na vrednost pobranih davkov čim nižji – Blumenthal in Slemrod⁸⁰ sta ocenila, da je povprečen ameriški davčni zavezanec za pripravo dohodninske napovedi v devetdesetih letih prejšnjega stoletja potreboval povprečno 27 ur – tukaj lahko govorimo o visokih posrednih stroški davčnega sistema. Slovenci so leta 2000 za izpolnitev dohodninske napovedi porabili v povprečju 1,7 ure, danes pa zanemarljivo malo, saj napoved za dohodnino opravi FURS, kar kaže na nižje posredne stroške davčnega sistema.⁸¹

Pravno gledano davčni sistem torej sestavljajo pravila, ki urejajo pravice in dolžnosti strank v davčnem postopku. Opredelimo ga lahko tudi kot skupek procesnih pravil, ki zavezancu in državi pomagajo razumeti, kako postopati v

⁷⁵ Povzeto po Joel Slemrod in Christian Gillitzer, *Tax systems*, Cambridge, Massachusetts, London, 2014, str. 5 - 10.

⁷⁶ Hashimzade Nigar, Heady Chris, Myles Gareth, Oats Lynne and Scharf Kimberley, with assistance from Yousef, Hana *The Definition, Measurement, and Evaluation of Tax Expenditures and Tax Reliefs*, National Audit Office, 2014, str. 7.

⁷⁷ Povzeto po Stanovnik, *Javne finance*, str. 32-33.

⁷⁸ Povzeto po Klun, *Davčni sistem*, str. 5

⁷⁹ Povzeto po Klun, *Davčni sistem*, str. 5.

⁸⁰ Povzeto po Joel Slemrod in Joe Bakija, *Cabridge, Massachusetts, London*, 2004, str. 158.

⁸¹ Povzeto po Stanovnik, *Javne finance*, str. 33.

davčnem postopku ter kakšne pravice in dolžnosti ima katera od strank.⁸² Podobno menita Tratar in Kruhar Puc, ko pišeta, da davčni postopek ureja občutljivo razmerje med državo in davčnimi zavezanci.⁸³

Iz opisanega lahko sklepamo, so davčni sistemi ključnega pomena za gospodarske in s tem politične institucije v državi. Davčni sistemi omogočajo zbiranje denarja od državljanov neke države za financiranje javne porabe. Višina davkov, njihova poraba in porazdelitev pa vplivajo na vedenje gospodarskih subjektov. Od strukture davčnega sistema je odvisno, kako se bosta davčno breme in korist razporedili med davčne zavezance in kako bodo le-ti videli in sprejeli predlagano razporeditev. Državljeni EU kot državljeni paranacionalne države so seveda zelo občutljivi na razlike v davčnih sistemih in obremenitvah v posameznih članicah. Vsak davčni zavezanec se ravna po načelu maksimizacije svojih prihodkov, zato je zelo moteče, če ugotavlja, da imajo npr. davčni zavezanci v sosednji državi bistveno manjše davčne obremenitve. Kot dokaz te moje teze lahko navedem razvpit primer spora naših rezidentov, ki delajo v Avstriji z FURS, ki počasi prerašča v državljansko nepokorščino. Šlo je za primer dvojnega obdavčenja delavcev migrantov, zato so se organizirali v sindikat in ker s posamičnimi pritožbami niso dosegli cilja, so se poslužili ustavne pravice do vlaganja pobud za izvedbo referendumu o ustavnosti določenih zakonov.⁸⁴

Da bi bile razlike med davčnimi sistemi in njihovimi deležniki znotraj držav EU čim manjše in zaradi širitve ter hkratne harmonizacije gospodarskega prostora EU, se države članice trudijo čim bolj poenotiti davčne sisteme. Kako, na kak način in s kakšnimi ukrepi dosegajo želene cilj in kakšni so rezultati harmonizacije davčni sistemov, pa predstavljam v nadaljevanju svoje naloge.

Vrste davkov – struktura davčnega sistema v Sloveniji

Davke v Sloveniji lahko opredelimo na več načinov. Izbrala sem način, s katerim vrste davkov navajam glede na subjekt obdavčitve in zanj najbolj značilne davke.⁸⁵

Davki za fizične osebe: dohodnina, davek na dodano vrednost, davek od premoženja, davek na promet nepremičnin, davek na dediščine in darila, davek na motorna vozila, davek na vodna plovila, nadomestilo za uporabo stavbnega zemljišča in drugi.

⁸² Povzeto po Polič Franc, Vodič skozi davčni postopek, Davčna hiša Bilans d.o.o., Maribor, 2008, str. 20.

⁸³ Povzeto po Kruhar Puc in Tratar, Novi davčni postopek, Zakon o davčnem postopku, s pojasnili in primeri iz prakse, Legat, Lesce, 2005, str. 27.

⁸⁴ Pričeli so neselektivno vlagati pobude za ustavno presojo zakonov, ki nimajo zveze z davki in bilo je vloženo sedem pobud, ki pa jih predsednik državnega zbora ni sprejel, kar je sindikat migrantov označil kot arbitrarno in diskrecijsko odločanje.

⁸⁵ Povzeto po Davki in druge dajatve, Finančna uprava Republike Slovenije, dostopno na: http://www.fu.gov.si/davki_in_druge_dajatve/, obiskano 15. 5. 2016.

Davki za fizične osebe, ki opravljajo dejavnost: dohodnina, davek na promet nepremičnin, davek na motorna vozila, nadomestilo za uporabo stavbnega zemljišča, davek na izplačane plače, prispevki za socialno varnost in drugi.

Davki za pravne osebe: davek od dohodkov pravnih oseb, davek na dodano vrednost, davek na promet nepremičnin, davek na motorna vozila, davek na vodna plovila, davek od zavarovalnih poslov, davek na izplačane plače, prispevki za socialno varnost in drugi.

2.2 Davčna obveznost in njena izpolnitev

Davčna obveznost je dolžnost zavezanca za davek, da plača, na podlagi zakona, določen znesek davka pod pogoji in na način, določen z Zakonom o obdavčenju in Zakonom o davčnem postopku. Davčni zavezanci so fizične in pravne osebe⁸⁶, ki morajo izpolniti davčne obveznosti⁸⁷, ki izhajajo iz davčnopравни razmerja.⁸⁸

Davčno obveznost je mogoče izpolniti na tri načine: z davčnim obračunom, kjer davčni zavezanec predloži davčnemu organu davčni obračun akontacije dohodnine od dohodka iz dejavnosti na obrazcu⁸⁹, z obračunom davčnega odtegljaja, kjer plačnik davka predloži obračun davčnega odtegljaja davčnemu organu⁹⁰, z odločbo o odmeri davka, ki jo izda davčni organ - konkretni upravni akt, s katerim pristojen organ odloči o kakšni pravici, obveznosti ali pravni koristi.⁹¹

2.3 Posledice nepravočasno plačanega davka

Davčni zavezanci so z zakonom obvezani plačevati davke državi, t.j. pristojni instituciji za pobiranje davkov, v Sloveniji je to FURS.

ZDavP-2 v 46. členu pravi: vsak zavezanec za davek mora izpolniti svojo davčno obveznost, torej plačati davek v predpisanem roku. Rok za plačilo davka je tesno povezan z načinom plačevanja davka, ki je predpisan za posamezne davke. Izpolnitev davčne obveznosti je temeljna obveznost davčnega zavezanca, ki jo mora izpolniti ne glede na svoje druge obveznosti. V skladu z določilom 94. člena

⁸⁶ Domačega prava – davčni rezidenti in tujega prava – davčni nerezidenti.

⁸⁷ Cirman Andreja, Čok Mitja in ostali, Javne finance v Sloveniji, Ljubljana, 2014, str. 58.

⁸⁸ Davčnopravno razmerje je javnopravno razmerje med dvema določenima strankama, na podlagi katerega je ena stranka (davčni upnik) upravičena, da od druge stranke zahteva določeno dajatev, storitev, opustitev ali trpljenje, druga stranka (davčni zavezanec) pa je dolžna tako zahtevo izpolniti.

⁸⁹ Povzeto po Pravilnik o obrazcu za davčni obračun akontacije dohodnine od dohodka iz dejavnosti, PIS, Pravni red RS, dostopno na: <http://www.pisrs.si/Pis.web/pregledPredpisa?id=PRAV9264#>, obiskano 16. 2. 2016.

⁹⁰ Zakon o davčnem postopku (ZDavP-2).

⁹¹ Povzeto po Polič Franc, Vodič skozi davčni postopek, davčna hiša Bilans d.o.o., Maribor, 2008, str. 20.

ZDavP-2 ima davčna izvršba prednost pred sodnimi sklepi o izvršbi in upravno izplačilnimi prepovedmi, ne pa tudi pred privilegiranimi terjatvami.⁹²

Davčni zavezanci so se plačilu davka vedno želeli izogniti. Izogibanje davkom pa ni enako kot davčna utaja, ki pomeni kaznivo dejanje. Izogibanje davkom je zato siva cona.⁹³

Na mednarodni ravni morajo biti sprejeti nujni ukrepi, če želimo preprečevati agresivne in množične oblike izogibanja davkom. S tem bi zmanjšali vrzeli med zakonodajami različnih držav, te vrzeli pa omogočajo izogibanje davkom. Takšna soglasja pa je težko doseči, saj je nacionalna davčna politika pomemben del fiskalne politike, ki pa se ji države nerade odrečejo. Pomembno je, da se sprejmejo ukrepi na podlagi mednarodnega političnega soglasja.⁹⁴ Za EU to predstavlja velik izziv, saj so davčni sistemi znotraj posamezne članice EU še vedno precej zapleteni in med seboj različni.⁹⁵ Neizpolnjevanje davčnih obveznosti ima za posledico tudi civilno sankcijo v obliki zakonskih zamudnih obresti in obvezno davčno izvršbo.⁹⁶

Na podlagi intervjuja z zaposlenimi na oddelku Davčne izvršbe, Finančni urad Maribor, se FURS srečuje z dvema poglavitnima težavama na področju davčne izvršbe:

1. zagotavljanje učinkovite davčne izvršbe doma, čemur pripisuje naslednje razloge:
 - a) dolžnikovega premoženjskega stanja se ne prepozna dovolj hitro, da bi se pravočasno ukrepalo,
 - b) šibka kadrovska zasedba na oddelku Davčne izvršbe, da bi lahko pravočasno in učinkovito ukrepali, posledično nezmožnost se poglobiti v specifične primere, kar prinaša dodatno težavo, in sicer nezmožnost pravočasne prepoznave in obravnave v posameznih primerih,
 - c) nenehno spreminjajoča se zakonodaja,
 - d) informacijska (ne)razvitost Finančne uprave RS (v nadaljevanju FURS);
2. otežena izterjava davčne izvršbe v tujini, za kar pa lahko iščemo razloge v različni davčni zakonodaji v državah EU. Težave se pojavijo, ker so države članice v samem postopku mednarodne upravne pomoči vezane na pooblastila, ki jim jih daje nacionalna zakonodaja, le-ta pa se od

⁹² Preživnina, odškodnine za škodo, nastalo zaradi okvare zdravja, odškodnine zaradi izgube delovne zmožnosti ali odškodnine zaradi smrti preživljavca.

⁹³ Subjektivni konstitutivni element kaznivega dejanja davčne zatajitve po 249. čl. KZ - 1 RS je dolus, objektivni pa velika premoženjska vrednost – utajeni davek mora znašati najmanj 50.000 evrov pa pravi 99. Člen KZ-1.

⁹⁴ Povzeto po Grah Whatmough Andrej, Sporno izogibanje davkom v sodobnem globaliziranem svetu, Pravna praksa. 2014, št. 47, str. 11–12.

⁹⁵ Povzeto po Heinzer Aleksandra, Mednarodno sodelovanje v davčnih zadevah, str. 120.

⁹⁶ Seveda, če ne gre za kaznivo dejanje davčne zatajitve.

države do države še vedno precej razlikuje. Ta problem se iz leta v leto zmanjšuje, saj evropska zakonodaja teži k poenotenju davčne zakonodaje vseh članic evropske skupnosti.⁹⁷

»Predmet davčne izvršbe je lahko vsako dolžnikovo premoženje ali premoženjska pravica, če ni z zakonom izvzeta iz davčne izvršbe. Če je izvršba na določeno premoženje ali premoženjsko pravico z zakonom omejena, je to premoženje ali premoženjska pravica lahko predmet izvršbe v delu, ki presega zakonsko določene omejitve. Za izterjavo davka je dovoljeno seči tudi na vse vrste posojil in predplačil, ki jih dolžnik prejme od tretjih oseb.«⁹⁸

Predmet davčne izvršbe so tako lahko:⁹⁹

1. denarni prejemki,
2. denarna sredstva pri bankah in hranilnicah,
3. premično premoženje in vrednostni papirji,
4. terjatve dolžnikovega dolžnika,
5. nepremično premoženje ali
6. delež družbenika v družbi,
7. skrajni ukrep za poplačilo dolga pa je predlog davčnega organa za uvedbo stečajnega postopka zoper dolžnika.

FURS poskuša doseči, da bo čim večji delež zavezancev svoje davčne obveznosti plačeval pravočasno in prostovoljno. V ta namen mora FURS uporabiti zakonska sredstva, ki neplačnike prisili k plačilu neporavnanih obveznosti.

Na dan 30. 6. 2015 je znašal davčni dolg 1.401.045.160 EUR. Davčni dolg je sestavljen iz aktivnega dolga¹⁰⁰ v višini 777.202.261 EUR (55,5 odstotka) in pogojno izterljivega dolga¹⁰¹ v višini 623.842.899 EUR (44,5 odstotka). V prvem polletju leta 2015 je FURS z izdanimi opomini, sklepi in telefonskimi pozivi terjala dolg v višini 625.852.939 EUR, od tega za 550.361.372 EUR dolga iz naslova davčnih obveznosti in 75.491.567 EUR dolga iz naslova nedavčnih obveznosti. Na podlagi izvedenih ukrepov in aktivnosti je bilo izterjanega za 239.961.081 EUR dolga, od tega za 229.833.612 EUR dolga iz naslova davčnih obveznosti in 10.127.469 EUR dolga iz naslova nedavčnih obveznosti.¹⁰² V primerjavi s stanjem

⁹⁷ Intervju FURS, dne 2. 10. 2015.

⁹⁸ Zakon o davčnem postopku (ZDavP-2).

⁹⁹ Poročilo o stanju in gibanju davčnega dolga po stanju na dan 31. decembra 2014, september 2015.

¹⁰⁰ Aktivni zavezanci od katerih se dolg pričakuje, da bo poravnani.

¹⁰¹ Gre za zavezance, ki so v prisilni izterjavi ali v stečajnem postopku in v tem primeru, je vračilo dolga vprašljivo.

¹⁰² Vlada Republike Slovenije, Poročilo o stanju in gibanju davčnega dolga na dan 30. junija 2015 (v nadaljevanju Poročilo vlade RS, 30. 6. 2015).

na dan 31. 12. 2014 se je davčni dolg v prvem polletju 2015 znižal za 20.281.000 EUR (1,4 odstotka).

Tabela 1 – Aktivnosti in ukrepi davčne izvršbe v obdobju od 1. 1. 2015 do 30. 6. 2015 (zneski v EUR)

Aktivnosti in ukrepi davčne izvršbe	SKUPAJ REALIZACIJA DAVČNE OBVEZNOSTI		SKUPAJ REALIZACIJA NEDAVČNE OBVEZNOSTI		SKUPAJ REALIZACIJA	
	število	znesek	število	znesek	število	znesek
Opomini pred začetkom davčne izvršbe						
Poslani opomini dolžnikom	168.598	153.447.102	103.302	34.912.696	271.900	188.359.798
Plačila na podlagi poslanih opominov dolžnikom	121.320	101.930.036	22.247	2.744.999	143.567	104.675.035
Telefonski pozivi						
Pozivi po telefonu	21.991	11.991.721	2	421	21.993	11.992.142
Plačila na podlagi telefonskih pozivov	17.710	9.346.154	3	201	17.713	9.346.355
Sklepi o davčni izvršbi						
Izdani sklepi	99.887	384.922.549	89.948	40.578.450	189.835	425.500.999
Plačila na podlagi izdanih sklepov	122.961	118.557.422	52.453	7.382.269	175.414	125.939.691
Terjan dolg po poslanih opominih, pozivih po telefonu in sklepih						
Terjan dolg po poslanih opominih, pozivih po telefonu in sklepih	290.476	550.361.372	193.252	75.491.567	483.728	625.852.939
Realizacija po poslanih opominih, pozivih po telefonu in sklepih						
Realizacija po poslanih opominih, pozivih po telefonu in sklepih	261.991	229.833.612	74.703	10.127.469	336.694	239.961.081

Vir: FURS, Poročilo o stanju in gibanju davčnega dolga na dan 30. junija 2015.

Na dan 31. 12. 2015 je znašal davčni dolg 1.386,665.046 EUR. Davčni dolg je sestavljen iz aktivnega dolga¹⁰³ v višini 756.599.919 EUR (5,6 odstotka) in pogojno izterljivega dolga¹⁰⁴ v višini 630.065.127 EUR (45,4 odstotka). V primerjavi s stanjem na dan 31. 12. 2014 se je davčni dolg v letu 2015 znižal za 34.661.114 EUR (2,4 odstotka).¹⁰⁵

Največji delež plačil predstavljajo sredstva, izterjana po sklepih o izvršbi, sledijo plačila na podlagi pisnih opominov, medtem ko predstavljajo plačila prejeta po telefonskem pozivu dolžnikom minimalni delež vseh plačil.¹⁰⁶

Iz zgornjih podatkov je razvidno, da veliko dolgov ostaja neporavnanih. Izmikanje plačilu davkov pa ni specifična težava samo v Republiki Sloveniji. Neplačani davki povzročajo vedno večjo zaskrbljenost tudi v EU, saj se zaradi njih fiskalni položaj držav članic slabša, s tem pa se povečuje davčna obremenitev nesamostojnega oziroma odvisnega dela dohodka (plač in podobnega, ker je pač to davčno najbolj »ulovljivo«, saj so na drugi strani vedno proračuni, ki jih je na vsak način treba napolniti) zato je koordiniran boj proti davčnim neplačnikom delo skupne davčne politike EU.¹⁰⁷

Kljub temu, da je slovenski davčni sistem sodoben davčni sistem, pri oblikovanju katerega sodelujejo strokovnjaki OECD-ja, menim, da je glede na predstavljene podatke o neplačanih dolgovih v Sloveniji še veliko rezerve glede njegove izpopolnitve. Predvsem ugotavljam, da je FURS še vedno preveč popustljiva do davčnih zavezancev v RS. Kljub precejšnjemu številu dolžnikov v slovenskem davčnem prostoru in neplačanim davčnim obveznostim, se Finančna uprava RS trudi, da bi zavezancem olajšala plačilo dolga in jih razbremenila dodatnih stroškov, ki bi jih imeli ob morebitni izvršbi, zato jih na plačilo pred izvršbo opominja s pošiljanjem opominov. Prepričana sem, da dokler bodo slovenski davkoplačevalci imeli možnost neplačila davka in dokler bodo živeli z zavedanjem, da jih bo pred kaznijo FURS opomnila na izpolnitev njihove dolžnosti, žal ne moremo pričakovati večje plačilne discipline. Vsak dolžnik, pa tako tudi davčni zavezanec, vedno tehta med koristjo, ki bi mu jo prineslo izogibanje davčnim obveznostim in med realnostjo sankcije, ki bi ga doletela. Menim, da bi bilo potrebno pripraviti sistem, ki bi nagrajeval pravočasne plačnike, recimo z nižjo

¹⁰³ Aktivni zavezanci od katerih se dolg pričakuje, da bo poravnani.

¹⁰⁴ Gre za zavezance, ki so v prisilni izterjavi ali v stečajnem postopku in v tem primeru, je vračilo dolga vprašljivo.

¹⁰⁵ Vlada Republike Slovenije, Poročilo o stanju in gibanju davčnega dolga na dan 31. decembra 2015.

¹⁰⁶ Vlada Republike Slovenije, Poročilo o stanju in gibanju davčnega dolga na dan 30. junija 2015.

¹⁰⁷ Povzeto po Selinšek Liljana, Kazenskopravni in prekrškovni vidiki neplačevanja davčnih obveznosti, Revizor 1/07, 2007, str. 87.

davčno stopnjo v naslednjem letu. Ali pa bi z zakonom uvedli res visoke obresti že s prvim dnevom zamude plačila.¹⁰⁸

Tudi nekateri avtorji v svojih raziskavah ugotavljajo, da več kot je inšpekcijskih nadzorov in višje so kazni, višja je odzivnost davkoplačevalcev. Dokazano je, da davčna amnestija¹⁰⁹ dolgoročno negativno vpliva na stopnjo izpolnjevanja davčnih obveznosti razen, če amnestijo spremljajo povečani prisilni ukrepi fiskalnih oblasti.¹¹⁰ Avtorji so mnenja, da je potrebno na eni strani uvesti prisilne ukrepe, na drugi strani pa nagrado za izpolnitev davčne obveznosti. Davčni zavezanci zaslužijo dohodek del katerega morajo nato nakazati davčnim oblastem. Zato je davčna prisila, ki jo izvaja do zavezancev prijazna davčna oblast, vključno z nudenjem pomoči in lažanjem izpolnitve obveznosti, kombinacija, ki se je do sedaj izkazala za najučinkovitejšo pri pobiranju davkov.¹¹¹

¹⁰⁸ Medtem ko znanstveniki s področja behaviorizma opozarjajo, da je nagrada bolj pomemben motivator kot kazen, je davčna teorija te ugotovitve do pred kratkim ignorirala. Pri izbiri 'korenček ali palica' so se tako teoretiki kot praktiki vedno raje odločali za palico. Raziskave kažejo, da kazen ni najboljši motivator za doseg želenega vedenja. To je logična ugotovitev: s stališča davkoplačevalca je izredno težko zagotoviti aparat za prisilno izterjavo in kaznovanje kršiteljev, kjer bi bila kalkulacija na temelju cost-benefit metode takšna, da bi izogibanje plačila davkov bilo neatraktivno za večino državljanov. Več o tem v raziskavi avtorjev Feld P. Lars, Frey S. Bruno, Torgler Benno, CREMA (Center for Research in Economics, Management and the Arts): Rewarding honest taxpayers? Evidence of the impact on the rewards from the field experiments, Working paper No. 16, 2006, Basel, str. 1-20.

¹⁰⁹ Davčna pomilostitev ali s strani davčne uprave opustitev terjatev za nevplačane davke v prejšnjih letih in opustitev kaznovanja tistih, ki niso izpolnili svoje pretekle davčne obveznosti.

¹¹⁰ Povzeto po Alm James, Michael Mckee in Beck William, Amazing grace: tax amnesties and compliance, National Tax Journal, vol. 43, Issue 1, , str. 23-37, 1990.

¹¹¹ Povzeto po Alm James, Cherry Todd L., Michael L. Jones in Michael Mckee, Taxpayer information assistance services and tax compliance behavior, Journal of Economic Psychology, vol. 31, Issue 4, 2010, str. 577-586.

3 DAVČNI POSTOPEK KOT POSEBNI UPRAVNI POSTOPEK

Davčni postopek je posebni upravni postopek, ki ga v splošnem ureja Zakon o splošnem upravnem postopku¹¹² (ZUP) kot *lex generalis*, podrobneje pa področni specialni Zakon o davčnem postopku (ZDavP-2) (*lex specialis*), po določbah in načelih katerega poteka vsak davčni postopek.¹¹³ Gre za proces pobiranja davkov, določanja pravic in obveznosti davčnih zavezancev.¹¹⁴

Dolžnost davčnega zavezanca je, da davčnemu organu posreduje podatke o dohodkih, stroških in ostalih okoliščinah, ki vplivajo na njegovo obveznost do davčnega organa. Če davčni zavezanec tega ne stori, s tem krši svojo temeljno obveznost. Ker mora zato davčni organ sam odkriti in dokazati dejansko stanje davčnega zavezanca, začne proti njemu davčni postopek. Takrat govorimo, da se postopek začne oziroma uvede po uradni dolžnosti. Lahko pa se postopek uvede oziroma začne na zahtevo stranke. V prvem primeru organ sam presodi, kdaj je treba uvesti upravni postopek, v drugem pa mora biti za to podan predlog oziroma zahteva stranke.¹¹⁵

3.1 Načela davčnega postopka

Na podlagi sodne prakse in teorije s področja davčne izvršbe so se skozi leta razvila načela davčnega postopka. Značilnost teh načel je, da se v davčnem postopku uporabljajo kot specialna načela skupaj z načeli Zakona o splošnem upravnem postopku.¹¹⁶ Načela ZDavP se štejejo za posebna, v kolikor so v odnosu do ZUP specialna, sicer načela ZUP niso predmet subsidiarnosti.¹¹⁷

Načela davčnega postopka morajo biti tudi usklajena z načeli Pogodbe o Evropski skupnosti (v nadaljevanju PEU), Ustavi Republike Slovenije in zakonih, ki urejajo državno upravo in sistem javnih uslužbencev, kamor sodijo zaposleni na Davčni upravi Republike Slovenije.¹¹⁸

Zaželeno je, da bi vsak davčni sistem temeljil na naslednjih davčnih načelih: učinkovitosti, pravičnosti, enostavnosti, izdatnosti in prilagodljivosti. Vendar države po svetu težko uspejo vzpostaviti davčne sisteme, ki bi v celoti izpolnjevali

¹¹² Zakon o splošnem upravnem postopku, Uradni list RS, št. 24/06, 126/07, 65/08, 8/10 in 82/13 (v nadaljevanju ZUP).

¹¹³ V primeru kolizije med njima velja znana pravna maksima: *lex specialis derogat legi generali*.

¹¹⁴ Državni zbor Republike Slovenije, Poročevalec Državnega zbora Republike Slovenije, Predloga zakona o davčnem postopku, prva obravnava, št. 99, letnik XXXII, september 2006, Ljubljana, str. 6.

¹¹⁵ Povzeto po Ferlinc Andrej, Razmerje med kazenskim in davčnim postopkom – privilegij zoper samoobtožbo, Pravniki št. 1/2, 2009, str. 30.

¹¹⁶ Povzeto po Jerovšek Tone, Kovač Polonca, Posebni upravni postopki, Ljubljana, 2008, str. 48 (v nadaljevanju Jerovšek, Kovač, Posebni upravni postopki).

¹¹⁷ Več o tem Polonca Kovač, Javna uprava, št. 2/3, str. 273-296.

¹¹⁸ Povzeto po Jerovšek, Kovač, Posebni upravni postopki, str. 50.

vsa naštetna načela. Zato je pomembno sklepati kompromise in zgraditi optimalni davčni sistem, ki sledi načelom, s katerimi zagotovi pravičnost tako za davkoplačevalca kot državo.¹¹⁹ Menim, da davčni sistem v naši državi še ni optimalen.

Načelo zakonitosti v davčnih zadevah – posamični akti in dejanja državnih organov, organov lokalnih skupnosti in nosilcev javnih pooblastil morajo temeljiti na zakonu ali na zakonitem predpisu (153. člen Ustave RS¹²⁰).

Načelo materialne resnice v davčnih zadevah – ZdavP-2 v 5. členu nalaga davčnemu organu, da preuči vsa dejstva in ugotovi resnično stanje stvari, ki so pomembne za izdajo pravilne in zakonite odločbe.¹²¹

Načelo sorazmernosti – davčni organ ne sme preseči tistega, kar je nujno za doseg ciljev ZDavP-2 in drugih aktov, na podlagi katerih davčni organ odloča o pobiranju davkov (6. člen ZdavP-2).

Načelo gotovosti, seznanjenosti in pomoči – zavezanec za davek ima pravico biti vnaprej seznanjen s svojimi pravicami in obveznostmi, na podlagi katerih davčni organ določi zavezančevo davčno obveznost (7. člen ZDavP-2). Gotovost nalaga državi, da vse davčne obveznosti z zakonom (147. člen Ustave RS) predpisuje za vnaprej (154. člen Ustave RS). Načelo pomoči pa davčnemu organu nalaga dolžnost, da zavezancu pomaga uveljavljati njegove pravice.¹²²

Načelo zakonitega in pravočasnega izpolnjevanja in plačevanja davčnih obveznosti – zavezanec za davek napove, obračuna in plača le toliko davka, kot je naloženo z zakonom.¹²³

Načelo dolžnosti dajanja podatkov – zavezanci morajo davčnemu organu dati resnične, pravilne in popolne podatke (10. člen ZDavP-2).

¹¹⁹ Povzeto po Kesner Škreb Marija, Načela oporezivanja, Financijska praksa, Zagreb, št. 1, 1995. Podobno Barbara Jelčić in Božidar Jelčić, Porezni sustav i porezna politika, Informator, zagreb, 1998, str. 26.

¹²⁰ Ustava Republike Slovenije, Uradni list RS, št. 33/91-I, 42/97, 66/2000, 24/03, 69/04, 68/06 in 47/13.

¹²¹ Povzeto po Jerovšek, Kovač, Posebni upravni postopki, str. 64–65.

¹²² Povzeto po Jerovšek, Kovač, Posebni upravni postopki, str. 70.

¹²³ Povzeto po Jerovšek Tone, Simič Ivan, Škof Bojan, Kovač Polona, Waukonig Marian, Jerman Saša, Mendušič Krisper Mirijam, Klepac Katarina, Jenko Peter, Štemberger Marjetka, Golob Erbida Metka, Debeljak Centa Mojca, Grum Olga, Musar Igor, Premuš Stanka, Hadjar Rajko, Zakon o davčnem postopku s komentarjem, Davčno izobraževalni inštitut, Ljubljana, 2008, 9. člen, str. 35–36.

3.2 Pristojnost v davčnem postopku

Pristojnost je pooblastilo organu, ki odloča o neki konkretni zadevi, ki izhaja iz predpisov, in mu daje pravico in dolžnost odločanja. Organ, pristojen za določeno zadevo, ne more prenesti odločanja o zadevi na drug organ, višji organ pa ne more prevzeti upravne zadeve iz pristojnosti nižjega organa.¹²⁴ Pomembno je, da se za posamezno zadevo določi organ, ki mora odločati o posamezni upravni zadevi – govorimo o načelu izključene pristojnosti. Ločimo stvarno¹²⁵ in krajevno¹²⁶ pristojnost.¹²⁷

3.2.1 Stvarna pristojnost

Opredeľuje področje dela, v katerih zadevah sme oziroma mora posamezni organ opravljati predpisane naloge.¹²⁸ Pristojnost se določa z materialnimi¹²⁹ ali organizacijskimi¹³⁰ predpisi.

Kot primer navedimo sodbo I Up 463/2001, kjer je sodišče prve stopnje na podlagi 1. točke 1. odstavka 60. člena Zakona o upravnem sporu (Uradni list RS, št. 50/97 in 70/2000, v nadaljevanju ZUS) ugodilo tožničini tožbi in odpravilo izpodbijano odločbo tožene stranke, ker bi o pritožbi zoper odločbo upravne enote morale odločati ministrstvo, pristojno za okolje in prostor, ne pa stvarno nepristojno sodišče, pristojno za gospodarstvo.¹³¹

Zakon o splošnem upravnem postopku¹³² (ZUP) v prvem odstavku 15. člena pravi: »Stvarna pristojnost organov za odločanje v upravnih zadevah se določa po predpisih, ki urejajo posamezno upravno področje ali določajo organizacijo in delovna področja posameznih organov.«

3.2.2 Krajevna pristojnost

Krajevna pristojnost spada med procesne predpostavke, o katerih organ odloča po uradni dolžnosti (*ex offo*). Pove, na katerem območju sme oziroma mora

¹²⁴ Povzeto po Grafenauer Božo, Ivanc Tjaša, Brezovnik Boštjan, Upravni postopek in upravni spor, Pravna fakulteta, Maribor, 2010, str. 24 (v nadaljevanju Grafenauer, Ivanc, Brezovnik).

¹²⁵ S stvarno pristojnostjo se določi področje dela.

¹²⁶ S krajevno pristojnostjo se določi območje delovanja.

¹²⁷ Povzeto po Grafenauer, Ivanc, Brezovnik, str. 113.

¹²⁸ Povzeto po Grafenauer, Ivanc, Brezovnik, str. 24.

¹²⁹ Predpisi, ki urejajo posamezno upravno področje.

¹³⁰ Predpisi, ki določajo organizacijo in delovno področje posameznega organa.

¹³¹ Sodba I Up 463/2001 z dne 26. 3. 2003, glej tudi sodbo II Ips 91/2013 z dne 19. 3. 2015, tudi sodba in sklep I U 2079/2014 z dne 8. 3. 2016.

¹³² Zakon o upravnem postopku, Uradni list RS, št. 24/06, 126/07, 65/08, 8/10 in 82/13 (v nadaljevanju ZUP).

posamezni organ delovati ter odločati in opravljati druge predpisane naloge.^{133, 134} Pomeni, da neka zadeva pripada točno določenemu organu, saj povezuje vsebino zadeve z območjem delovanja tega določenega organa.^{135, 136}

O sporu glede krajevne pristojnosti je odločalo Upravno sodišče v sodbi U 673/2001 z dne 3. 7. 2003. V konkretnem primeru je bil dne 30. 11. 1998 izdan zapisnik, iz katerega je razvidno, da je inšpektorica Davčnega urada A opravila inšpekcijski pregled evidenc tožnika (davčnega zavezanca) za leto 1996. Iz spisa je razvidno tudi, da je 10. 6. 1997 prišlo do spremembe sedeža tožnika in je zato od tega dne v vpisan v davčnem uradu B. Ker je tožnik od junija 1997 dalje vpisan pri Davčnem uradu B, je tudi po presoji ustavnega sodišča za izvedbo postopka inšpiciranja in izdajo odločbe o odpravi ugotovljenih nepravilnosti kot posledice ugotovitev inšpektorja, skladno s 3. členom ZDavP krajevno pristojen Davčni urad B, saj v obravnavani zadevi ni pomembno, kje je tožnik vložil davčni obračun, temveč, kje (v katerem davčnem registru) je bil vpisan tožnik takrat, ko je bil opravljen inšpekcijski postopek.¹³⁷ Ta pa je bil nesporno izveden v letu 1998, ko je bil tožnik že vpisan v davčnem registru Davčnega urada B. Zato je pravilno, da je bila odločba izdana na Davčnem uradu A razveljavljena in bila poslana v ponovno odločanje Davčnemu uradu B.

Zakon o splošnem upravnem postopku (v nadaljevanju ZUP) v drugem odstavku 15. člena pravi: «Krajevna pristojnost se določa po predpisih o teritorialni organizaciji državne uprave, po predpisih o teritoriju samoupravnih lokalnih skupnosti ter po predpisih o organizaciji posameznih organov.»

3.3 Zastaranje v davčnem postopku

Pravica do odmere davka zastara v petih letih¹³⁸ od dneva, ko bi bilo treba davek napovedati, obračunati, odtegniti in odmeriti, razen v primeru davka na promet nepremičnin, davka na darilo in davka na dediščine, pri katerih pravica do odmere zastara v desetih letih od dneva, ko bi bilo treba davek napovedati oziroma od dneva pravnomočnosti sklepa o dedovanju (slednje velja za davek na dediščine) (125. člen ZDavP-2).

¹³³ Povzeto po Grafenauer, Ivanc, Brezovnik, str. 27.

¹³⁴ Po Zakonu o finančni upravi krajevno pristojnost, območje in sedež Generalnega finančnega urada ter finančnih uradov in razmejitev nalog med njimi, določi vlada z Uredbo o določitvi finančnih uradov Finančne uprave Republike Slovenije, Uradni list RS, št. 57/2014, člen 3.

¹³⁵ Povzeto po Božo Grafenauer, Janez Breznik, Upravni postopek in upravni spor, GV založba, Ljubljana 2005, str. 127.

¹³⁶ Sodba U 673/2001 z dne 3. 7. 2003.

¹³⁷ Pri tem je odločilna okoliščina *lex rei sitae* na dan opravljenega inšpekcijskega pregleda, ne pa morda na dan izdaje končne odločbe.

¹³⁸ Relativni zastaralni rok.

Pravica do izterjave davka zastara v petih letih od dneva, ko bi ga bilo treba plačati. V primeru naknadno ugotovljene obveznosti v davčnem nadzoru, začne teči rok zastaranja pravice do izterjave davka z dnem izvršljivosti odmerne odločbe (125. člen ZDavP-2).

Če je davčni zavezanec plačal davek, ki ga ni bil dolžan plačati, mu **pravica do vračila** zastara v petih letih od dneva, ko ga je plačal, oziroma v petih letih od pridobitve pravnega naslova, s katerim je bilo ugotovljeno, da ga ni bil dolžan plačati (125. člen ZDavP-2).

Pretrganje zastaranja

Tek zastaranja pravice do odmere davka pretrga vsako uradno dejanje davčnega organa, o katerem je zavezanec za davek obveščen, in vsako dejanje, ki ga zavezanec za davek opravi pri davčnem organu z namenom, da doseže vračilo davka. Po pretrganju začne zastaranje znova teči. Čas, ki je pretekkel pred pretrganjem, ne šteje v zastaralni rok (126. člen ZDavP-2).¹³⁹

Zadržanje zastaranja

Zastaranje pravice do izterjave se zadrži za čas, ko davčni organ zaradi zakonskih razlogov ali teka sodnih postopkov ne more opraviti davčne izvršbe. Čas, ki je pretekkel pred zadržanjem, se všteje v zastaralni rok (126. člen ZDavP-2).

Na splošno velja, da zadržanje zastaranja dejansko vodi v podaljšanje zastaralnega roka. Natančneje, dokler obstajajo dejstva, ki prekinejo zastaralni rok, se preprečuje nadaljevanje postopka izvršbe. S prenehanjem obstoja teh dejstev, zastaralni rok prične ponovno teči, vendar se za čas prekinitve podaljša.¹⁴⁰

Namreč namen instituta zastaranja je v pravni varnosti udeležencev obligacijskega razmerja, ki izvira iz davčnega dolga. Zastaranje spodbuja upnike, naj terjajo svoje dolžnike, ker bo, če tega ne bodo storili pravočasno, njihova terjatev zastarala. Mislim, da bi bilo treba zastaralne roke podaljšati, hkrati pa zelo restriktivno obravnavati možnosti prekinitve zastaranja. Dolgi zastaralni roki so v prid erarju, kajti zaradi preobilice zadev, ki jih obravnavajo državni organi, obstaja pri kratkih zastaralnih rokih relativno več možnosti, da se davčni dolžniki izognejo svojim obveznostim. Po drugi strani, pa bi bilo treba spodbujati državne organe k čim hitrejšemu opominjanju svojih dolžnikov k plačilu dolga in k pogostejši uporabi vseh obstoječih ukrepov za poplačilo le-tega.

¹³⁹ Ne glede na določbe o zastaranju pravice do odmere in izterjave, ali vračila davčna obveznost preneha, ko poteče deset let od dneva, ko je prvič začelo teči (absolutni zastaralni rok).

¹⁴⁰ Povzeto po Prelević Božo, Zastara u poreznom postupku, Računovodstvo i porezi u praksi br. 5, Zagreb, 2014, str. 168.

Nazoren primer podaljševanja neizpolnitve davčne obveznosti zaradi možnosti pretrganja zastaranja je primer sodbe I U 1595/2010 z dne 13. 03. 2012, kjer je bila zavezancu v letu 1996 odmerjena dohodnina za leti 1994 in 1995 ter prometni davek za leto 1995. Zaradi predpisanih zastaralnih rokov in možnosti pretrganja le teh, je bila dohodnina v ponovnem postopku odmerjena z odločbo davčnega urada z dne 7. 3. 2005, na katero se je stranka spet pritožila, Zastaranje pravice do izterjave je pričelo teči z datumom izvršljivosti odmerne odločbe, izdane v ponovnem postopku, torej 11. 4. 2005. Relativno zastaranje je bilo ponovno prekinjeno z izdanim opominom pred začetkom davčne izvršbe davčnega urada z dne 21. 10. 2005, ki je bil tožniku osebno vročen 25. 10. 2005 in je zastaranje pričelo ponovno teči 26. 10. 2005, absolutno zastaranje izvršbe naj bi nastopilo šele v letu 2015. Iz primera vidimo, da davek, odmerjen v letu 1994, zaradi številnih prekinitev zastaranja, v letu 2012, še ni bil poravnat.

3.4 Finančni inšpekcijski nadzor

Finančna uprava Republike Slovenije med vsemi nalogami opravlja tudi nalogo finančnega inšpekcijskega nadzora. Finančni inšpekcijski nadzor obsega nadzor nad izvajanjem zakonov o obdavčenju, Zakona o davčnem postopku in predpisov EU. Opravlja se tako v korist kot v breme zavezanca za davek. Izvršujejo ga inšpektorji in določene uradne osebe, ki so jim dodeljena posebna pooblastila po Zakonu o finančni upravi.¹⁴¹

Cilj finančnega nadzora je odkrivanje in zmanjševanje obsega domačih in mednarodnih davčnih utaj.¹⁴² Finančni inšpekcijski nadzor se vedno prične po uradni dolžnosti, s sklepom, razen v primeru samoprijave ali v primeru, ko obstaja nevarnost, da bi bil ogrožen namen finančnega nadzora.^{143, 144} Trajanje nadzora pa se mora zaključiti v šestih mesecih od uvedbe postopka z odločbo.^{145, 146}

¹⁴¹ Povzeto po Finančni inšpekcijski nadzor, Pooblastila, postopek ter pravice in obveznosti zavezancev, Finančna uprava Republike Slovenije, 2015, str. 3, dostopno na: http://www.fu.gov.si/fileadmin/Internet/Nadzor/Podrocja/Inspekcijski_nadzor/Opis/Podrobnejši_opis_Financni_inspekcijski_nadzor_pooblastila_postopek_pravice_in_obveznosti.pdf, obiskano 16. 6. 2016.

¹⁴² Povzeto po Finančni inšpekcijski nadzor s področja davkov, Finančna uprava Republike Slovenije, 2015, str. 3, dostopno na: http://www.fu.gov.si/fileadmin/Internet/Nadzor/Podrocja/Inspekcijski_nadzor/Opis/Podrobnejši_opis_Financni_inspekcijski_nadzor_s_podrocja_davkov.pdf, obiskano 28. 5. 2016.

¹⁴³ Sodba I U 1918/2011 z dne 9. 5. 2012.

¹⁴⁴ Samoprijavo zakon dopušča od 1. 1. 2006. Pred tem datumom samoprijava ni bila mogoča.

¹⁴⁵ Odmerna odločba, kadar gre za višjo davčno obveznost davčnega zavezanca; odločba o vračilu, če se ugotovi, da je zavezanec plačal več, kot bi moral; ureditvena odločba, če so ugotovljene nepravilnosti, ki pa ne vplivajo na višino davčne obveznosti, posebni primeri razveljavitve, spremembe ali odprave.

¹⁴⁶ Povzeto po Jerovšek, Kovač, Posebni upravni postopki, str. 141.

Da je včasih treba ukrepati brez izdaje sklepa o izvedbi finančnega inšpekcijskega nadzora kaže primer¹⁴⁷, kjer je bil opravljen nenapovedan nadzor društva BB, zaradi suma točenja pijač brez izdaje računa. Želeli so opraviti davčni inšpekcijski nadzor registra blagajne – primerjave evidentiranega prometa po blagajni s prešteto gotovino v blagajni in popisa zalog pijač, ki jih strežejo v prostorih društva, vendar jim je bil nadzor onemogočen. Zaradi tega je davčni zavezanec menil da je inšpektor deloval v nasprotju z določilom, da se pred nadzorom izda sklep. FURS je menil, da je nadzor ogrožen in ga je opravil brez izdaje sklepa. Zastopnik društva se je sicer pritožil na izdano odločbo zaradi procesnih napak, vendar je Upravno sodišče odločilo, da tožnikova pritožba ni utemeljena. Ratio legis ZDavP-2 je zagotoviti učinkovit davčni nadzor in onemogočiti zlorabe procesnih pravic davčnih zavezancev, ob hkratnem varovanju njihovih pravic kot strank v postopku.. Če bi sprejeli razlago, ki jo je ponudil v pritožbi pritožnik, bi ogrozili načelo učinkovitosti davčnega nadzora. Poleg tega menim, da bi bila takšna razlaga preveč restriktivna in bi procesno privilegirala pritožnika. Menim, da so razlogi za zavrnitev njegove pritožbe enoznačni in utemeljeni.

Davčni inšpekcijski nadzor se namreč formalno lahko začne z izdajo in vročitvijo sklepa o nadzoru ali pa brez če, bi bil ogrožen namen davčnega inšpekcijskega nadzora (135. členu ZDavP-2) zato predhodna izdaja sklepa ni pogoj za zakonitost pregleda. V tej upravni zadevi je šlo za tehtanje med procesnimi pravicami subjekta nadzora in med učinkovitostjo oz. namenom davčnega nadzora.

3.5 Pooblastila v finančnem nadzoru

Pooblastila so s predpisi določeni ukrepi, ki finančnim inšpektorjem omogočajo, da učinkovito in uspešno opravljajo svoje naloge. Pooblastila so določena z zakonom, predpisi EU in mednarodnimi pogodbami, inšpektorji pa jih izvajajo na celotnem območju Republike Slovenije (19. člen ZIN-B).^{148, 149}

Finančni nadzor je pomemben institut v davčnem postopku. Glede na zgoraj predstavljeno število in znesek neplačanih davčnih obveznosti, od katerih jih je

¹⁴⁷ Sodba I U 1918/2011, z dne 9. 5. 2012.

¹⁴⁸ Zakon o spremembah in dopolnitvah Zakona o inšpekcijskem nadzoru – ZIN-B, Uradni list RS, št. 40/14 z dne 3. 6. 2014.

¹⁴⁹ Finančni inšpektor ugotavlja identiteto osebe in status zavezanca, zbira in pridobiva obvestila ter podatke, zahteva predložitve podatkov, listin in dokumentov in drugih zapisov ter zavaruje podatke, uporablja tehnične pripomočke za fotografiranje ali snemanje, odvzame in pregleduje vzorce blaga, ugotavlja namensko uporabo označenih energentov in vsebnosti sredstev za označevanje energentov, zaseže listine, dokumente, nosilce zbirk podatkov in druge stvari, vstopa na zemljišča, v prostore in objekte ter jih pregleda, pregleduje naprave, blago in druge stvari, ustavi prevozna sredstva, pregleduje in preiskuje prevozna ter prenosna sredstva, opravi varnostni pregled, pregleduje osebe, uporablja prisilna sredstva, prepove opravljanje dejavnosti in zapečati poslovne prostore, poslovne knjige in drugo dokumentacijo, uporabi tehnično opremo, službene pse, službena vozila s prednostjo, zadrži kršitelja, opravlja druga dejanja, ki so v skladu z namenom opravljanja nalog finančne uprave.

polovica skoraj neizterljiva (glede na podatke iz leta 2015¹⁵⁰), je strog in natančen finančni nadzor davčnih zavezancev nujen in priporočljivo bi ga bilo opravljati še veliko več, kot se ga dejansko izvaja. Žal zaradi premalo zaposlenih in posledično preobremenjenosti finančnih inšpektorjev na področju finančnega nadzora pogostejši in temeljitejši pregled ni mogoč.¹⁵¹ Prav tako menim, da bi moral v davčnem postopku prevladati standard o zakonitosti nenapovedanega nadzora, ki ga je vzpostavilo Upravno sodišče v svoji sodbi št. I U 1918/2011, z dne 9. 5. 2012.¹⁵² Nenapovedan finančni nadzor ima tudi to prednost, da ne spravlja davčnih zavezancev v skušnjava, da bi pred nadzorom prirejali podatke ali ponarejali poslovne listine. Prepričana sem, da je institut samoprijave koristen, vendar bi ga bilo treba uporabljati selektivno in restriktivno. Moje mnenje je, da je institut samoprijave v naši davčni zakonodaji primerno opredeljen in je del učinkovitega finančnega nadzora, saj po eni strani spodbuja davčne zavezance k samoprijavi, po drugi strani pa je dovolj restriktiven, da preprečuje davčne utaje in druge kršitve davčne zakonodaje.

¹⁵⁰ Iz pogovora z zaposlenimi na FURS, brez trenutno še uradnih podatkov, je slika v letu 2016 nekoliko boljša, pa vendar še vedno zelo slaba.

¹⁵¹ Navedbe zaposlenih na FURS-u.

¹⁵² Glej moje mnenje v zvezi s sodbo na strani 29!

4 DAVČNA IZVRŠBA

4.1 FURS – organ, pooblaščen za izterjavo davčnih obveznosti

4.1.1 Kratek oris organizacije Finančne uprave Republike Slovenije

FURS je bila ustanovljena 1. avgusta 2014 z uveljavitvijo Zakona o finančni upravi. FURS združuje naloge in pristojnosti dotedanje Carinske uprave Republike Slovenije in Davčne uprave Republike Slovenije. S svojim konceptom se naslanja na sodobne rešitve držav EU, poslanstvo, vizija in vrednote pa slonijo na bogati zgodovini carinske in davčne službe na Slovenskem. V FURS-u so združeni znanje in izkušnje carinskega in davčnega področja v Sloveniji.¹⁵³

Naloga FURS-a je pobiranje davkov, carin in pristojbin. Zagotavljati mora stabilnosti virov financiranja nacionalnih javnofinančnih blagajn in proračuna EU. S stalnim zagotavljanjem stabilnosti javnofinančnih blagajn štiti finančne interese lokalnih skupnosti Slovenije in EU.¹⁵⁴

Organizacija FURS ni neposredno določena z Ustavo RS temveč z zakoni. Njene naloge in organizacijo ureja Zakon o finančni upravi. FURS je organ v sestavi Ministrstva za finance. Sestavljajo jo Generalni finančni urad, regionalni finančni uradi in Posebni finančni urad. Finančni uradi so organizacijske enote finančne uprave, ki se ustanovljajo za opravljanje njenih nalog na določenem območju ali za določeno področje dela.¹⁵⁵

Glavna načela FURS-a so:¹⁵⁶

1. spodbujanje prostovoljnega izpolnjevanja obveznosti,
2. javnost dela,
3. preglednost in predvidljivost,
4. gospodarnost in učinkovitost,
5. notranji nadzor.

¹⁵³ Povzeto po Letno poročilo Finančne uprave Republike Slovenije 2014, Ministrstvo za finance, Ljubljana, 2015, str. 5, dostopno na: http://www.fu.gov.si/fileadmin/Internet/O_financni_upravi/Letna_porocila/FURS/Letno_porocilo_FURS_2014.pdf, obiskano 15. 4. 2016 (v nadaljevanju Letno poročilo FURS 2014).

¹⁵⁴ Povzeto po Letno poročilo FURS 2014, str. 5.

¹⁵⁵ Povzeto po Splošno o Finančni upravi RS, Organiziranost in naloge, Ministrstvo za finance, 2014, str. 3, dostopno na: http://www.fu.gov.si/fileadmin/Internet/O_financni_upravi/Financna_uprava_RS_Organiziranost_in_naloge.pdf, obiskano 15. 5. 2016.

¹⁵⁶ Podjetniški portal, dostopno na: http://www.podjetniski-portal.si/index.php?t=E_publicacije&type=prirocnik&article_id=10063, obiskano 15. 5. 2016.

4.1.2 Naloge Generalnega finančnega urada

Generalni finančni urad Republike Slovenije nadzira finančno poslovanje, odloča v upravnih postopkih, za izvajanje katerih je pristojna FURS, sodeluje in izmenjuje podatke z organi EU zbira, analizira in hrani statistične podatke o blagovni menjavi s tretjimi državami, proučuje in analizira delovanje sistema obveznih dajatev, spremlja izvajanje predpisov iz pristojnosti finančne uprave, opravlja računovodske in finančne naloge pri pobiranju obveznih dajatev in drugih denarnih nedavčnih obveznosti, izdaja zavezujoče informacije, razkriva podatke s področja dela finančne uprave in druge naloge.¹⁵⁷

4.1.3 Naloge finančnih uradov

Finančni uradi izvajajo odmero in obračun obveznih dajatev, carinjenje blaga, finančni nadzor, nadzor nad prijavo vnosa in iznosa gotovine na območje ali z območja EU, nadzor nad vnosom, iznosom, tranzitom in prenosom blaga v skladu s carinskimi in drugimi predpisi,¹⁵⁸ izvršbo in drugih nalog, določenih z zakonom ali drugim predpisom.¹⁵⁹

4.2 Pojem davčne izvršbe

Davčna izvršba je posebni upravni postopek, ki ga ureja Zakon o davčnem postopku (ZDavP-2). Izvaja jo FURS. Osnovni namen davčne izvršbe je doseči prisilno poplačilo davčne obveznosti, ki je dolžnik ne izpolni v roku, ki je določen v izvršilnem naslovu.^{160,161}

T. Jerovšek in P. Kovač o tem navajata, da je davčna izvršba prisilna realizacija upravnopravnega razmerja, določenega z upravnim aktom. Je samostojen posebni upravni postopek. Zoper zavezanca, ki na podlagi izvršilnega naslova ne izvrši zapadle davčne obveznosti prostovoljno, se opravi izvršba.¹⁶²

¹⁵⁷ 4. člen Uredbe o določitvi finančnih uradov Finančne uprave Republike Slovenije, Uradni list RS, št. 57/2014 (v nadaljevanju Uredba o določitvi finančni uradov).

¹⁵⁸ Predpisi, s katerimi so določeni posebni ukrepi zaradi interesov varnosti, varovanja zdravja in življenja ljudi, živali in rastlin, varstva okolja, varovanja kulturne dediščine, varstva pravic intelektualne lastnine ter ukrepi trgovinske politike.

¹⁵⁹ 5. člen Uredbe o določitvi finančni uradov Finančne uprave Republike Slovenije, Uradni list RS, št. 57/14 in 92/14.

¹⁶⁰ Izvršilni naslov je listina, iz katere izhaja terjatev, ki naj se prisilno izvrši (izvršljiva odločba o odmeri davka, izvršljiv obračun davka, izvršljiv sklep davčnega organa, izvršljiv plačilni nalog idr.).

¹⁶¹ Povzeto po Davčna izvršba, Ministrstvo za finance, FURS, 2015, str. 3, dostopno na: http://www.fu.gov.si/fileadmin/Internet/Placevanje_in_izvršba/Podrocja/Davcna_izvršba/Opis/Podrobnejši_opis_1_izdaja_Davcna_izvršba.pdf, obiskano 25. 3. 2016 (v nadaljevanju Davčna izvršba, FURS).

¹⁶² Povzeto po Jerovšek, Kovač, Posebni upravni postopki, str. 151.

Tratar in Kruhar Puc davčno izvršbo delita na specialno in generalno. Specialna izvršba se vodi samo na tolikšen del premoženja, kot je potrebno za poplačilo upnikove terjatve, generalna izvršba pa na celotno upnikovo premoženje.¹⁶³

Postopek davčne izvršbe vključuje:¹⁶⁴

- izdajo sklepa o izvršbi in
- izvršitev sredstva izvršbe.

Sodba I U 545/2015¹⁶⁵ se ukvarja s primerom, ko je bila opravljena davčna izvršba dolžnega zneska obveznosti z rubežem denarnih sredstev zavezanca na računu pri banki A. Zavezanec je dne 23. 10. 2014 skupaj z zamudnimi obrestmi in stroški izvršbe državi dolgoval 20.535,51 EUR. Zavezanec se je sicer pritožil na sklep in predlaga odpravo sklepa. Navaja, da nima sredstev, s katerimi bi lahko poravnal dolg. Iz spisa sledi, da je tožnik vložil pritožbo zoper sklep o davčni izvršbi in hkrati predlagal odložitev njegove izvršitve do odločitve organa druge stopnje, podrejeno pa prošnjo za odobritev obročnega odplačevanja. Prošnja za odložitev izvršitve odločbe in prošnja za odobritev obročnega plačevanja nista predmet izpodbijanega sklepa in posledično tudi ne predmet tega upravnega spora. Zato tožnik z ugovori, ki se na izpodbijani sklep o davčni izvršbi ne nanašajo, ne more biti uspešen. Upravno sodišče je po pregledu dejanskega stanja ugotovilo, da je pritožba neutemeljena. Tako je davčni organ z izpodbijanim sklepom zoper tožnika upravičeno začel davčno izvršbo dolžnega zneska obveznosti.

Tako s stališča učinkovitosti davčne izvršbe kot s formalno pravnega stališča je odločitev instančnega sodišča logična in utemeljena, saj je pritožnik skušal povezovati prošnjo za odložitev izvršbe in prošnjo za odobritev obročnega odplačevanja s sklepom o izvršbi, kar je pravno nevzdržno. Gre za dva popolnoma različna postopka. Poleg tega pa predlog za odložitev davčne izvršbe in predlog za obročno odplačevanje nimata suspenzivnega učinka.

Davčna izvršba je pomemben instrument poplačila dolga do upnika. Kot že omenjeno, je delež neporavnanih dolgov v Sloveniji precej visok in očitno je da zavezanci potrebujejo spodbudo pri plačilu lastnih dolgov. In če kolikor predhodni postopki za poplačilo niso učinkoviti, je nujno, da država tudi prisilno poseže po premoženju dolžnika, saj zakoni veljajo za vse enako. Nadalje, če obstajajo zavezanci, ki prostovoljno poravnajo svoje zakonske obveznosti državi in potem tudi od države prejmejo druge ugodnosti v zameno, je prav, da se dolgove izterja tudi od dolžnikov, ki jim očitno ni do tega, da izpolnijo svoje dolžnosti prostovoljno.

¹⁶³ Kruhar Puc Romana in Tratar Boštjan, Novi davčni postopek, Zakon o davčnem postopku, s pojasnili in primeri iz prakse, Legat, 2005, str. 441.

¹⁶⁴ Povzeto po Jerovšek, Kovač, Posebni upravni postopki, str. 151.

¹⁶⁵ Sodba I U 545/2015 z dne 20. 10. 2015.

4.3 Pravna podlaga ureditve davčne izvršbe

Temeljni predpis pri postopku davčne izvršbe je ZDavP-2¹⁶⁶, ki to področje podrobneje ureja v tretjem delu zakona, uporabljata pa se tudi Zakon o izvršbi in zavarovanju¹⁶⁷ (v nadaljevanju ZIZ) in Zakon o splošnem upravnem postopku (v nadaljevanju ZUP). ZIZ se v primeru davčne izvršbe uporablja le pri izvršbi na nepremičnine (13. poglavje ZIZ-a), deleže družbenikov v družbah (12. poglavje ZIZ-a) in iz premoženjskih pravic (11. poglavje ZIZ-a), ZUP pa se pri postopku davčne izvršbe uporablja subsidiarno.¹⁶⁸

Če sem do sedaj ugotavljala, da je izpolnjevanje davčnih obveznosti zavezancev nujno in da zavedanje o pravočasnem plačilu mora zavezancem predstavljati eno izmed osnovnih osebnostnih lastnosti in bi to morala biti ena izmed samoumevnih državljanskih dolžnosti, pa je prav, da pogledamo tudi drugo stran, torej da se na tem mestu opredelim tudi do vloge države in njenih obveznosti na področju davčne izvršbe. Eden od temeljev pravne države pa tudi pravne kulture je predvsem spoštovanje pravnih norm s strani države. Če pa kogentne pravne norme niso internalizirane, je treba zagroziti s sankcijo, da jih zavezanci spoštujejo. Izvršba je sankcija, ki zadene dolžnika, ko v roku ne poravnava svojih obveznosti.

V nadaljevanju predstavljam načela davčnega postopka. Le ta predstavljajo vrednostna merila za ravnanje organov oziroma uradnih oseb v upravnem postopku. Načela vsebujejo predvsem opredelitve in napotila za delo v upravnem postopku. Z načeli so zagotovljene pravice strank v postopku in pravilno izvrševanje zakonskih določil. Niso pa vsa načela namenjena samo organom in uradnim osebam. Tudi stranke, davčni zavezanci se morajo držati enega načela in sicer dolžnost govoriti resnico in poštena uporaba pravic.¹⁶⁹

¹⁶⁶ Po znanem pravnem pravilu (lex specialis derogat lex generali) se uporablja lex specialis, kar pomeni, da bi v koliziji ZDavP-2 z ZIZ vedno prevladal prvi.

¹⁶⁷ Zakon o izvršbi in zavarovanju, Uradni list RS, št. 3/07, 93/07, 28/09, 51/10, 26/11, 53/14, 54/15 (v nadaljevanju ZIZ).

¹⁶⁸ Davčna izvršba, Finančna uprava Republike Slovenije, dostopno na: http://www.fu.gov.si/fileadmin/Internet/Placevanje_in_izvršba/Podrocja/Davcna_izvršba/Opis/Podrobnejši_opis_1_izdaja_Davcna_izvršba.pdf, obiskano 15. 5. 2016.

¹⁶⁹ Povzeto po Božo Grafenauer, Janez Breznik, Upravni postopek in upravni spor, GV založba, Ljubljana 2005, str. 69.

4.4 Načela davčne izvršbe

V postopku davčne izvršbe mora davčni organ upoštevati načela davčne izvršbe.

Načelo sorazmernosti: davčni organ uporabi tista sredstva davčne izvršbe, ki so sorazmerna znesku davka, ki ga je treba izterjati (1. odstavek 142. člena ZDavP-2).¹⁷⁰

Stranka v postopku¹⁷¹ (davčni dolžnik) se je pritožila zoper sklep o davčni izvršbi, kjer navaja, da je sklep o izvršbi izdan ob nepopolno in napačno ugotovljenem dejanskem stanju ter neupoštevanju načel davčne izvršbe po določbah ZDavP-2. Upravno sodišče je zavrnilo pritožbo in pojasnilo: »Namen davčne izvršbe je izterjava davčne obveznosti, ki izhaja iz izvršilnega naslova. Za dosego tega namena je predmet davčne izvršbe lahko vsako dolžnikovo premoženje ali pravica, če ni z zakonom izvzeta iz davčne izvršbe (144. člen ZDavP-2). Če je mogoče opraviti izvršbo z različnimi sredstvi davčne izvršbe, je po 142. členu ZDavP-2 davčni organ dolžan uporabiti tista sredstva davčne izvršbe, ki so glede na okoliščine primera sorazmerna znesku davka, ki ga je treba izterjati, če se z njim(i) doseže namen izvršbe. Navedeno načelo sorazmernosti varuje davčnega dolžnika pred uporabo sredstev davčne izvršbe, ki po vrednosti nesorazmerno presegaajo višino davčnega dolga, in ne, kot meni tožnik, pred uporabo sredstva davčne izvršbe, ki ne omogoča poplačila davčnega dolga v celoti. V tem primeru po določbah ZDavP-2 ni izključena hkratna ali sukcesivna izdaja sklepov o davčni izvršbi glede na različne predmete izvršbe, vse do poplačila celotnega dolga. Določba drugega odstavka 142. člena ZDavP-2, po kateri je pri izvajanju izvršbe davčni organ dolžan upoštevati osebno dostojanstvo zavezanca za davek in poskrbeti, da je izvršba za dolžnika čim manj neugodna, pa ni povezana z načelom sorazmernosti iz prvega odstavka tega člena in se tudi ne nanaša na izbiro izvršilnega sredstva. Gre za načela, ki jih je davčni organ dolžan spoštovati pri izvajanju izvršbe, ki teče po izdanem sklepu. « Iz opisanih razlogov je strankino tožbo zavrnilo, saj meni, da je tožba neutemeljena.

Menim, da je sodišče zavzelo pravilno stališče, saj v konkretnem primeru ni šlo za kršenje načela sorazmernosti, ampak za uporabo različnih sredstev izvršbe, ki vključuje tudi hkratno in/ali sukcesivno izdajo sklepov o davčni izvršbi vse do končnega poplačila davčnega dolga. Za kršitev tega načela bi šlo v primerih, ko se

¹⁷⁰ Pečarič Mirko v Osnovah splošnega upravnega prava o načelu sorazmernosti: »Načelo sorazmernosti izhaja iz načela enakosti – vsaki strani daje sorazmerno enako količino ali kakovost tistega o čemer odloča. Podobno Kovač in Jerovšek v Posebnih upravnih postopkih: »Načelo sorazmernosti je temelj, da izvršba izvrši na način in z izvršilnim sredstvom, ki je primerno višini davčnega dolga.«

¹⁷¹ Sodba I U 1515/2014 z dne 9. 12. 2014.

npr. opravlja izvršba na zavezančevi nepremičnini, vredni več deset ali celo sto tisoč EUR za izterjavo zneska, ki pogosto ne presega nekaj sto evrov.¹⁷²

Pravni koncept sorazmernosti je priznan za enega izmed pomembnejših načel prava Unije s strani Sodišča EU. Sodišče EU ga je prvič pripoznalo v primeru Charbonniere de Belgique proti High Authority (Zadeva C 8/55, ECLI:EU:C:2011:559). Konkretno je judikatura sodišča EU konkretizirala načelo sorazmernosti takole: »Posameznik ne sme biti omejen v svoji svobodi delovanja dlje, kolikor je to nujno potrebno v javnem interesu.«¹⁷³

Osebnostno dostojanstvo zavezanca: davčni organ mora upoštevati dostojanstvo zavezanca za davek, zato mora pri opravljanju davčne izvršbe poskrbeti, da je postopek izvršbe za dolžnika čim manj neugoden (2. odstavek 142. člena ZDavP-2).

Načelo socialne pravičnosti: v postopku davčne izvršbe se mora ohranjati minimalna socialna zaščita davčnega zavezanca. Tega načela ne najdemo v zakonu, ga je pa razvila praksa, saj se izraža v konkretnih zakonskih določbah ZDavP-2 (npr. 159. člen ZDavP-2, ki določa denarne prejemke, izvzete iz davčne izvršbe).¹⁷⁴

4.5 Pristojnost za izvajanje davčne izvršbe

ZDavP-2 v 70. členu določa:

»(1) Za odločanje v davčnem postopku na prvi stopnji je stvarno pristojna Finančna uprava Republike Slovenije.

(2) Za odločanje na drugi stopnji je v zadevah iz prvega odstavka tega člena stvarno pristojno Ministrstvo za finance.«

Pristojnost v mednarodnem sodelovanju v davčnih zadevah (216. člen ZDavP-2)

Centralni urad za zvezo v Republiki Sloveniji je ministrstvo, pristojno za finance. Urad za zvezo za stike z državami članicami EU je Generalni finančni urad Finančne uprave Republike Slovenije.

Določeni organ za zvezo prejeta zaprosila za pomoč pošlje v izvršitev davčnemu organu, ki je pristojen za izvršitev ukrepov, za katere organ države prosilke prosi

¹⁷² Podatki vrhovnega sodišča kažejo, da je bilo v petih letih (2010-15) vloženi več kot 3.900 izvršb na nepremičnino zaradi zneska, ki ni dosegal 100 evrov, več kot 30.600 jih je bilo vloženi za manj kot 1.000 evrov dolga in nekaj več kot 27.171 za dolg, ki ni presegel 5.000 evrov. Zares prodanih nepremičnin v omenjenih postopkih je med 1,38 in 2,85 odstotka, uspešnejši so tisti, ki se približujejo petim tisočakom dolga.

¹⁷³ Povzeto po Chalmers Damian, European Union law: tekst and materials, Cambridge University Press, 2006, str. 448. Podobno v zadevi C-11/70, Internationale Handelsgesellschaft mbH proti Einfuhr- und Vorratsstelle für Getreide und Futtermittel, ECLI:EU:C:1970:114.

¹⁷⁴ Povzeto po Jerovšek, Kovač, Posebni upravni postopki, str. 151.

za upravno pomoč. Prav tako mora davčni organ o izvedenih ukrepih obvestiti Generalni finančni urad, ki zbrane podatke pošlje organu države prosilke.¹⁷⁵

Aktivnosti davčnih uradov pred uvedbo davčne izvršbe

V prizadevanjih za vzpostavitev učinkovitega sistema za prostovoljno plačevanje davčnih obveznosti FURS sledi vsem oblikam, ki jih danes poznajo razvite finančne uprave. Finančna uprava zavezancem omogoča, da kljub zamudi plačila poravnajo svoje obveznosti prostovoljno, brez stroškov izterjave in restriktivnih posegov. Po izkušnjah iz preteklih let sta v veliko primerih pisni opomin ali telefonski poziv pogosto dovolj za plačilo zapadle davčne obveznosti in izvršba sploh ni potrebna. Dolžniki poziv k plačilu jemljejo resno in v kolikor obstojijo možnosti, tudi poravnajo že zapadle obveznosti.¹⁷⁶

Aktivnosti, ki jih davčni organ izvede pred izdajo sklepa o davčni izvršbi, so¹⁷⁷: preverjanje finančnega in ekonomskega stanja zavezancev¹⁷⁸, pisno opominjanje¹⁷⁹, telefonsko pozivanje k plačilu, osebni razgovori z dolžniki.¹⁸⁰

4.6 Začetek davčne izvršbe

Če davčni dolg ni poravnán v z zakonom določenih rokih in po izpeljanih aktivnostih, ki jih davčni uradi lahko izpeljejo po izteku roka za plačilo in pred uvedbo davčne izvršbe, se izda sklep o davčni izvršbi (143. člen ZDavP-2).

Sklep o izvršbi in izvršljiv izvršilni naslov¹⁸¹, ki se glasi na denarno obveznost, sta pogoja za izvedbo davčne izvršbe. Govorimo o procesnih predpostavkah za začetek davčne izvršbe.¹⁸²

¹⁷⁵ Glej sodbo X Ips 312/2011 z dne 21. 6. 2012, kjer v obrazložitvi izpodbijane sodbe prvostopenjsko sodišče pritrjuje stališču tožene stranke, da se akt države prosilke, ki je podlaga za izdajo sklepa o izvršbi, vroča s strani organov države prosilke, po predpisih države prosilke pa se vodijo tudi vsi postopki s pravnimi sredstvi, kar v omenjenem primeru ni bilo narejeno in je tožena stranka zato uspela s pritožbo.

¹⁷⁶ Povzeto po Priročnik za izvajanje davčne izvršbe, Davčna uprava Republike Slovenije, Ljubljana, 2010, str. 52 (v nadaljevanju Priročnik za izvajanje davčne izvršbe).

¹⁷⁷ Povzeto po Priročnik za izvajanje davčne izvršbe, str. 52.

¹⁷⁸ FURS v stikih z davčnimi zavezanci preveri stanje plačil in obveznosti v knjigovodski evidenci in pri tem zavezanca opozori na neplačane zapadle obveznosti, preverja evidence iz zemljiške knjige, evidence ostalega premoženja.

¹⁷⁹ Pisni opomin je opozorilo na dolg, na katerega lahko davčni zavezanec poda svoj ugovor pred uvedbo davčne izvršbe, zavezanca pa pozove, da v osmih dneh od vročitve obvestila plača davek.

¹⁸⁰ Pomenijo individualno obravnavo posameznih večjih dolžnikov.

¹⁸¹ O izvršljivem izvršilnem naslovu govorimo, ko je rok za plačilo potekel, zavezanec pa davčne obveznosti ni poravnal – izvršilni postopek se torej lahko začne, ko poteče rok za plačilo davčne obveznosti.

¹⁸² Povzeto po Jerovšek, Kovač, Posebni upravni postopki, str. 152.

4.6.1 Izvršilni naslov v davčni izvršbi

Začetek izvršbe pogojujeta dva pogoja, ki morata biti izpolnjena: obstajati mora izvršilni naslov (odločba, sklep, zapisnik ali drugi izvršilni naslov) in izvršilni naslov mora biti izvršljiv.^{183, 184}

Spor okoli obeh pogojev lahko pojasnimo na primeru sodbe I U 194/2015 z dne 13. 10. 2015. Carinski urad Celje je kot prvostopni organ z izpodbijanim sklepom začel zoper tožnika davčno izvršbo na podlagi izvršljivega sklepa Zavoda za pokojninsko in invalidsko zavarovanje zaradi izterjave neupravičeno izplačanih denarnih prejemkov v znesku 11 774,74 EUR, v obdobju od 1. 8. 2008 do 31.11, 2008, zamudnih obresti in stroškov izdaje sklepa, in sicer z odločbo z dne 30. 12. 2010. Območna enota je naknadno s sklepom z dne 24. 5. 2013 popravila obdobje, v katerem so bila nadomestila preveč izplačana in ki se pravilno glasi od 1. 8. 2008 do 30. 11. 2010. Zavod za pokojninsko in invalidsko zavarovanje (v nadaljevanju ZPIZ) je kot predlagatelj izvršbe v skladu s 146. členom Zakona o davčnem postopku (v nadaljevanju ZDavP-2) davčnemu organu poslal predlog za izterjavo denarne terjatve, izkazane z izvršilnim naslovom, navedenim v izreku sklepa. Ker tožnik ni poravnal dolgovane denarne obveznosti, je bilo potrebno začeti davčno izvršbo v skladu in na podlagi določb ZDavP-2, ki jih prvostopni organ citira in se nanje sklicuje v nadaljevanju obrazložitve. Zavezanec zaradi dveh izdanih odločb v tožbi ugovarja izvršljivosti odločbe ZPIZ. V zvezi z vprašanjem izvršljivosti navaja kot ključno, da je ZPIZ kot izvršilni naslov navedel odločbo z dne 30. 12. 2010, ki naj bi postala izvršljiva 7. 1. 2014, ne da bi pri tem upošteval naknaden poseg v odločbo s popravnim sklepom z dne 24. 5. 2013. Izvršilni naslov bi torej lahko predstavljala le odločba z dne 30. 12. 2010 v zvezi z odločbo z dne 24. 5. 2013. V zvezi s pritožbenimi navedbami drugostopni organ ugotavlja, da tožnikovo sklicevanje na vloženo pritožbo zoper odločbo ZPIZ in zoper sklep o popravi pomote ne more vplivati na drugačno odločitev. Skladno z določbo 157. člena ZDavP-2 s pritožbo zoper sklep o izvršbi ni mogoče izpodbijati izvršilnega naslova, v konkretnem primeru odločbe ZPIZ z dne 30. 12. 2010. Davčni organ v postopku izvršbe torej ni pristojen preverjati pravilnosti in zakonitosti izvršilnega naslova. Gre za ugovore, ki jih tožnik (lahko) uveljavlja v drugem – sodnem postopku. Procesna predpostavka za začetek postopka davčne izvršbe je izvršljivost izvršilnega naslova in ne njegova pravnomočnost. O tem, da je odločba opremljena s potrdilom o izvršljivosti, pa ni nobenega spora. Ker se dejstva, ki jih vsebuje potrdilo, štejejo za dokazana, carinski organ ni pristojen preverjati, ali je potrditev izvršljivosti pravilna.

Odločitev Upravnega sodišča štejem za logično in pravilno, saj je v izvršilnem postopku edino pravno sredstvo dolžnika ugovor. Ker sta bili obe odločbi

¹⁸³ Povzeto po Jerovšek Tone, Upravno procesno pravo, Fakulteta za državne in evropske študije, Kranj, 2009, str. 202.

¹⁸⁴ Sodba I U 194/2015 z dne 13. 10. 2015.

opremljeni s potrdilom o izvršljivosti, se sodišče ni bilo dolžno spuščati v pravilnost in zakonitost izvršilnega naslova. Vsako drugačno razumevanje izvršilnega postopka bi posegalo v same temelj in *ratio legis* izvršbe. Poznamo dve skupini davčni izvršilnih naslovov: izvršilne naslove v davčnih zadevah (izdana jih davčni organ ali sodišče v zvezi z davčnimi prekrški); po preteku roka za izpolnitev obveznosti davčni organ začne izvršilne naslove obravnavati v izvršilnem postopku samodejno in izvršilne naslove v drugih upravnih nedavčnih denarnih obveznostih (izdajo jih nedavčni upravni organi v upravnih in hitrih prekrškovnih postopkih); organ izdajatelj mora s predlogom za uvedbo izvršbe obvestiti davčni organ pred samim pričetkom postopka davčne izvršbe.¹⁸⁵

Davčna izvršba se po ZDavP-2 lahko opravi na podlagi izvršilnega naslova, ki jih ZDavP-2 navaja v 145. členu: izvršljiva odločba o odmeri davka, izvršljiv obračun davka, izvršljiva tuja odločba, ali drug ustrezen akt, ki ima naravo izvršilnega naslova, in ga davčni organ prejme v izvršbo na podlagi četrtega dela tega zakona, izvršljiv sklep davčnega organa, izvršljiv plačilni nalog, izvršljiva odločba o prekršku, izvršljiva sodba sodišča, izdana v zadevah prekrškov, izvršljiv sklep sodišča, izdan v zadevah prekrškov, seznam izvršilnih naslovov, v katerem mora biti za posamezen izvršilni naslov naveden datum izvršljivosti ter znesek davka in zamudnih obresti za vsako vrsto davka posebej, izvršljiv sklep sodišča o potrditvi prisilne poravnave v delu, ki se nanaša na davke in druge dajatve, ki se skladno z davčnimi predpisi štejejo za davek, izvršljiv notarski zapis, s katerim je bila v zavarovanje plačila davčne obveznosti ustanovljena zastavna pravica na premičnini.

Kadar davčni organ izterjuje druge denarne nedavčne obveznosti, je izvršilni naslov odločba, sklep, plačilni nalog ali druga listina, iz katere mora biti jasno razvidna izvršljivost (146. člen ZDavP-2).¹⁸⁶

4.6.2 Sklep o davčni izvršbi

Sklep o izvršbi vedno izda davčni organ, tudi v nedavčnih zadevah. Za izvršbo je stvarno in krajevno pristojen davčni organ, ki je izdal odločbo. Če pa je izdajatelj izvršilnega naslova nedavčni organ, se krajevna pristojnost davčnega organa določi po vpisu dolžnika v sodni register.¹⁸⁷

151. člen ZDavP-2 določa sestavine sklepa o izvršbi¹⁸⁸: osebno ime in naslov oziroma firmo in sedež dolžnika, davčno številko dolžnika, izvršilni naslov z

¹⁸⁵ Povzeto po Jerovšek, Kovač, Posebni upravni postopki, str. 153.

¹⁸⁶ Izvršljivosti je razvidna iz potrdila, ki ga izda organ, pristojen za odmero te obveznosti – predlagatelj izvršbe.

¹⁸⁷ Povzeto po Jerovšek, Kovač, Posebni upravni postopki, str. 154.

¹⁸⁸ Sodba I U 1379/2012, z dne 18. 12. 2012.

navedbo, kdaj je nastopila izvršljivost, znesek davka in pripadajoče obresti, sredstvo in predmet davčne izvršbe, stroške davčne izvršbe, osebno ime oziroma firmo in naslov oziroma sedež delodajalca oziroma izplačevalca dohodkov, ponudnika plačilnih storitev v primeru, da so sredstva davčne izvršbe denarna sredstva dolžnika in dolžnikovega dolžnika v primeru drugih terjatev dolžnika, državo rezidentstva, njegovo identifikacijsko številko ali rojstne podatke, če je dolžnik tujec.

4.7 Odlog davčne izvršbe

Davčni organ je pred uvedbo postopka davčne izvršbe dolžan po uradni dolžnosti ugotoviti morebiten odlog ali obročno plačilo zapadlega davka. 153. člen ZDavP-2 namreč določa, da je za čas odloga ali obročnega plačila davka odložen tudi začetek davčne izvršbe.¹⁸⁹

Zadržanje davčne izvršbe

154. člen ZDavP-2 določa da davčni organ s sklepom zadrži že začeti postopek davčne izvršbe za čas, ko je dolžniku dovoljen odlog oziroma obročno plačilo davka, in sicer za čas odloga oziroma obročnega plačevanja ali do vročitve odločbe oziroma sklepa o pritožbi v primerih iz 157. in 158. člena ZDavP-2.¹⁹⁰

Spor o uporabi instituta zadržanja davčne izvršbe je obravnavalo Upravno sodišče v svoji sodbi I U 1392/2014 z dne 3. 2. 2015. Tožnica do izdaje sklepa o davčni izvršbi ni poravnala svojega davčnega dolga. Zato je davčni organ ukrepal v skladu s 143. in 145 členom ZDavP-2 in dolžnici izdal sklep o davčni izvršbi. Tožnica trdi, da je po elektronski pošti dne 16. 9. 2013 zaprosila za obročno odplačilo davčnega dolga v višini 29,03 EUR. Odgovora na svojo prošnjo za obročno plačilo ni dobila, pač pa je tožena stranka pričela z izvršilnim postopkom in izdala izpodbijani sklep. Tožnica si je zato še isti dan, v izogib stroškom, denar izposodila od prijateljev in celotni dolgovani znesek poravnala, zoper sklep o izvršbi pa je vložila tudi pritožbo. Tožnica zatrjuje, da ji je nastala velika škoda zaradi prepočasne odločitve davčnega organa o njenem predlogu za obročno plačilo davčnega dolga, zato jih je zahtevala nazaj. Iz določil ZDavP-2 pa ne izhaja, da bi moral davčni organ pred izdajo sklepa o davčni izvršbi preveriti, ali je dolžnik vložil predlog po 101. oziroma 102. členu ZDavP-2 in prosil za obročno odplačilo dolga. 153. člen ZDavP-2 zgolj predpisuje, da se v primeru, če je davčni organ pred začetkom davčne izvršbe dolžniku dovolil odlog oziroma obročno plačilo davka, šteje, da je za čas odloga oziroma obročnega plačila, odložen tudi začetek davčne izvršbe. Če pa je dolžniku dovoljen odlog oziroma obročno plačilo davka že po izdaji sklepa o izvršbi, se že začeti postopek davčne

¹⁸⁹ Povzeto po priročnik za izvajanje davčne izvršbe, Davčna uprava Republike Slovenije, Ljubljana 2010, str. 59.

¹⁹⁰ Sodba I U 1392/2014 z dne 3. 2. 2015, tudi I U 502/2012, z dne 12. 6. 2012.

izvršbe zadrži (154. člen ZDavP-2). Do nobene od omenjenih situacij pa v konkretnem primeru ni prišlo.

Iz analiziranega primera sledi, da je treba institut možnosti obročnega plačila izkoristiti takoj, ko je dolžnik soočen z dejstvom, da mora poravnati dolg. Če tega ne more, mu zakonodaja omogoča dogovor z upnikom in možnost odloga ali obročnega plačila dolga. Iz intervjuja za zaposlenimi na FURS sem ugotovila, da ne zavračajo takšnih zaprosil, saj je iz izkušenj razvidno, da kadar dolžnik zaprosi za obročno plačilo ali odlog in mu je le to odobreno, dolžnik v veliki večini primerov dolg v celoti poravna. Pravno pa je ta primer podoben primeru iz sodbe I U 194/2015 z dne 13. 10. 2015, zato je moj komentar enak kot pri tej sodbi.

4.8 Ustavitev postopka davčne izvršbe

Postopek ustavitve davčne izvršbe se praviloma vodi po uradni dolžnosti, lahko pa tudi na zahtevo stranke. Davčna izvršba se s sklepom lahko ustavi delno ali v celoti v naslednjih sedmih primerih, ki jih določa 155. člen ZDavP-2, če: je davek plačan, davčna izvršba ni dovoljena, se davčna izvršba opravi proti komu, ki ni dolžnik, porok ali garant, predlagatelj izvršbe iz 146. člena tega zakona ali organ države prosilke v primerih iz četrtega dela tega zakona umakne zahtevo za izvršbo, je pravnomočno odpravljen, spremenjen ali razveljavljen izvršilni naslov ali razveljavljeno potrdilo o izvršljivosti, je pravica do davčne izvršbe zastarala, davek, ki se izterjuje, ugasne na drug način.¹⁹¹

S sklepom o ustavitvi postopka, se razveljavijo ali odpravijo že izvršena dejanja v postopku izvršbe.¹⁹²

4.9 Predmet davčne izvršbe

144. člen ZDavP-2 opredeljuje predmet davčne izvršbe kot vsako dolžnikovo premoženje ali premoženjsko pravico, če ni z zakonom izvzeta iz davčne izvršbe. Če je izvršba na določeno premoženje ali premoženjsko pravico z zakonom omejena, je to premoženje ali premoženjska pravica lahko predmet izvršbe v delu, ki presega zakonsko določene omejitve. Za izterjavo davka je dovoljeno seči tudi na vse vrste posojil in predplačil, ki jih dolžnik prejme od tretjih oseb.

ZDavP-2 določa več predmetov in posledično sredstev izvršbe. Njihov vrstni red se določi glede na njihovo rabo po načelu sorazmernosti¹⁹³: denarni prejemki dolžnika (plača, pokojnina itd.), denarna sredstva na računih bank, hranilnic,

¹⁹¹ Sodba I U 1287/2010, z dne 6.7.2011.

¹⁹² 155. člen Zakona o davčnem postopku (ZDavP-2).

¹⁹³ Povzeto po Jerovšek Tone in Kovač Polonca, Posebni upravni postopki, Fakulteta za upravo, 2008, str. 158-159.

dolžnikove denarne terjatve, dolžnikove premičnine, dolžnikove nepremičnine in deleži v gospodarskih družbah ter iz premoženjskih pravic, nematerializirani vrednostni papirji.¹⁹⁴

V primeru sodbe III U 276 gre za spor o tem ali lahko FURS opravi izvršbo na več predmetov davne izvršbe na podlagi istega izvršilnega naslova. V omenjenem primeru je upnik izdal sklep, kjer se za poravnavo dolga opravi rubež tožnikovih terjatev do družbe B in C. Ker pa dolžnikova dolžnika nista poravnala obveznosti, je upnik izdal tudi sklep, s katerim posega po denarnih sredstvih, ki jih ima tožnik na računu pri Banki A. Dolžnik se je pritožil na izdan sklep o rubežu na njegova denarna sredstva, saj meni, da je to protizakonito, ker je pred tem že izdan sklep o rubežu. ZDavP-2 glede več predmetov davčne izvršbe zoper istega dolžnika in isti izvršilni naslov omejitev ne pozna. Istočasna uporaba več predmetov izvršbe zoper istega dolžnika ter na podlagi istega izvršilnega naslova, z namenom hitrejše in uspešne izterjave davčnih obveznosti, je v skladu z zakonom. Ko je dolg poplačan, se tožnika ne terja več za isti znesek dolga oziroma za dolg v istem izvršilnem naslovu, pač pa se uvedeni postopki davčne izvršbe v zvezi z istim dolgom ustavijo v skladu z določbo 155. člena ZDavP-2.

Istočasna uporaba več predmetov izvršbe zoper istega dolžnika na podlagi istega izvršilnega naslova je običajna in ne predstavlja kršitve izvršilnega postopka, zato je sodba povsem utemeljena. Smisel izvršilnega postopka je namreč ta, da se upnik v celoti poplača. Če za poplačilo ne zadostuje en predmet izvršbe se poseže tudi na vse druge, dokler dolg ni v celoti poplačan. Drugačno stališče sodišča bi bilo po mojem mnenju v nasprotju z načeli davčnega postopka.

4.9.1 Načini davčne izvršbe

Na denarne prejemke, denarna sredstva in denarne terjatve dolžnika se vrši administrativni rubež. Če davka ni možno izterjati iz naštetih sredstev, se lahko poseže tudi po premičnem in nepremičnem premoženju, vrednostnih papirjih, premoženjskih pravicah ter deležih v gospodarskih družbah.¹⁹⁵

Davčna izvršba na denarne prejemke dolžnika

Rubež denarnih prejemkov do višine dolgovanega davka se opravi na dan vročitve sklepa delodajalcu oziroma izplačevalcu. Pri tem pa se morajo upoštevati izvzeta in omejitve določene z ZDavP-2 in se delodajalcu oziroma izplačevalcu prepove izplačilo. Delodajalec oziroma izplačevalec dolgovani znesek vplača na predpisane račune, ki so navedeni v sklepu o izvršbi (162. člen ZDavP-2).¹⁹⁶ Če delodajalec

¹⁹⁴ Sodba III U 276/2013, z dne 22. 8. 2014.

¹⁹⁵ Povzeto po Jerovšek, Kovač, Posebni upravni postopki, str. 159.

¹⁹⁶ Sodba I U 756/2009 z dne 28. 3. 2011.

oziroma izplačevalec ne ravna po sklepu o izvršbi, izda davčni organ odločbo, s katero naloži delodajalcu oziroma izplačevalcu, da davek v 15 dneh plača na predpisane račune (165. člen ZDavP-2).

Če dolžnik ne dobiva več denarnih prejemkov od delodajalca oziroma izplačevalca, ki mu je bil vročen sklep o izvršbi, mora delodajalec o tem brez odlašanja obvestiti davčni organ. Sklep o izvršbi pa učinkuje tudi zoper drugega delodajalca oziroma izplačevalca, od dneva, ko je drugemu delodajalcu oziroma izplačevalcu vročen sklep o izvršbi.¹⁹⁷

Če dolžnik pri pozvanem delodajalcu ne prejema denarnih prejemkov, lahko delodajalec v osmih dneh od prejema sklepa vloži ugovor zoper sklep o izvršbi. Drugi razlogi za ugovor niso dopustni (164. člen ZDavP-2).

Sodba I U 756/2009 obravnava primer, ko se opravi izvršba pri dolžnikovem dolžniku (njegovem delodajalcu), saj je plača v največjem številu primerov denarni prejemek dolžnika.. Ker dolžnik ni pravočasno poravnal globe je upravni organ zoper dolžnika A.A. opravil davčno izvršbo dolžnega zneska na predlog predlagatelja izvršbe Ministrstva za notranje zadeve, v skupnem znesku 521,61 EUR. Tožnik se z odločitvijo organa ne strinja in vlaga tožbo, v kateri navaja, da je Davčna uprava Republike Slovenije izdala sporni plačilni nalog za prekršek, ki ga tožnik nikoli ni prejel. Delodajalec dolžnika pa v tožbi izpodbija izvršilni naslov, to je plačilni nalog s katerim obveznost ni bila naložena zaposlenemu dolžniku, marveč delodajalcu.

Stališče instančnega sodišča, da se, z izpodbijanim sklepom ničesar ne terja od delodajalca, temveč zgolj, da je dolžan izvršiti rubež denarnih prejemkov dolžniku A.A. ob upoštevanju omejitev navedenih v določbah ZDavP-2, se mi zdi edino smiselno in pravno korektno. Delodajalec bi lahko zgolj ugovarjal, da A.A. kot davčni dolžnik pri njem ne prejema denarnih prejemkov, na kar pa se ta ni skliceval, zato je sodišče odločilo, kot je navedeno v izreku sodbe. Dolžnikov dolžnik nima v izvršilnem postopku vsebinskih ugovorov, saj so ti pridržani izključno dolžniku. Poleg tega ni on dolžnik, kot delodajalec le izvršuje sklep sodišča, zato štejem obrazložitev sodišča za utemeljeno in tudi v skladu z duhom izvršilnega postopka.

Davčna izvršba na dolžnikova denarna sredstva pri bankah oziroma hranilnicah

Davčni organ vroči sklep o izvršbi na denarna sredstva, dolžniku ter bankam oziroma hranilnicam, pri katerih ima dolžnik denarna sredstva oziroma odprte račune. Pri tem mora upoštevati omejitve glede višine rubljenih zneskov, določene

¹⁹⁷ Povzeto po Simič Ivan, Davčna izvršba, IKS, revija za računovodstvo in finance, let. 32, 2005, str 128.

z ZDavP-2. Sklep o izvršbi, v obliki overjene elektronske kopije, se bankam oziroma hranilnicam vroči prek informacijskega sistema za vročanje sklepov o izvršbi, ki ga upravlja davčni organ (166. člen ZDavP-2).¹⁹⁸

Banka oziroma hranilnica na dan prejema sklepa zarubi dolžnikova denarna sredstva, navedena v sklepu o izvršbi in prenese dolžnikova denarna sredstva na predpisane račune. 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 obveznosti in jih takoj prenesti na račun dolžnika pri banki oziroma hranilnici, ki je v sklepu o izvršbi navedena prva. Ko so zbrana vsa sredstva, banka oziroma hranilnica, obvesti ostale banke oziroma hranilnice, da prenehajo z nadaljnjim rubežem denarnih sredstev in o tem obvesti tudi davčni organ (167. člen ZDavP-2).

Če dolžnik v času, ko banka oziroma hranilnica prejme sklep o izvršbi, nima sredstev na računu ali jih ni dovolj za poplačilo davka, opravi banka ali hranilnica izplačilo, ko denarna sredstva prispejo na račun dolžnika. Če v roku enega leta ni prilivov, ki bi jih bilo mogoče rubiti, mora banka ali hranilnica o tem obvestiti davčni organ, ki je izdal sklep o izvršbi. V primeru, da dolžnik nima odprtega računa pri banki ali hranilnici, ki ji je vročen sklep o izvršbi, mora o tem banka oziroma hranilnica v osmih dneh po prejemu sklepa obvestiti davčni organ (168. člen ZDavP-2). Če banka oziroma hranilnica ne ravna po sklepu, se davek izterja od nje, pri čemer jo davčni organ o tem obvesti s sklepom, kjer zahteva, da banka ali hranilnica v 15 dneh plača dolgovani znesek davka.^{199, 200}

Primer: sodba II U 464/2014. Ker tožnik davčne obveznosti ni poravnal, je davčni organ utemeljeno začel davčno izvršbo na njegova denarna sredstva pri banki. Tožnik v pritožbi navaja, da iz sklepa o izvršbi ni razvidno, za katere obveznosti gre. Upravno sodišče je pritožbo zavrnilo kot neutemeljeno, saj je ugotovilo, da so v sklepu o izvršbi precizno navedene obveznosti, ali pa je iz samega sklepa razvidno, da gre za glavnico ali za zamudne obresti, čeprav to ni izrecno navedeno.

Menim, da je obrazložitev sodišča smiselna in pravno korektna. Po splošnih pravilih o vrstnem redu poravnavanja obveznosti, se najprej poravnajo zamudne obresti, šele nato glavnica. Razlog za ustavitev postopkov, na katere se v pritožbi sklicuje dolžnik, ni bilo plačilo dolga ampak sprememba izvršilnega naslova, kar seveda ne vpliva na obstoj in višino dolga. Upravno sodišče je pritožbo zavrnilo kot neutemeljeno. Navedlo je, da je prvostopni organ odločil, da se zoper dolžnika

¹⁹⁸ Sodba X Ips 15/2014 z dne 7. 2. 2015.

¹⁹⁹ Povzeto po Jerovšek Tone, Simič Ivan, Škof Bojan in drugi, Zakon o davčnem postopku s komentarjem, Davčno izobraževalni inštitut, 2008, str. 387 (v nadaljevanju Jerovšek in drugi, ZDavP s komentarjem).

²⁰⁰ Sodba II U 464/2014 z dne 14. 10. 2015.

opravi davčna izvršba dolžnega zneska obveznosti. Izvršba se opravi z rubežem denarnih sredstev, ki jih ima dolžnik na računu pri banki A. d.d. do višine dolga po sklepu o izvršbi, pri čemer se upošteva izvzetja in omejitve izvršbe. Banki se naloži, da na dan sprejema sklepa zarubi dolžnikova denarna sredstva do višine dolga po sklepu z obračunanimi zamudnimi obrestmi. Dolžniku se prepoveduje razpolaganje z njegovimi sredstvi na računih pri navedenih bankah oziroma hranilnicah dokler dolg po sklepu o davčni izvršbi ne bo poravnán z zamudnimi obrestmi do vključno dneva plačila dolga. Tožnik se je zoper ta sklep pritožil, Ministrstvo za finance je njegovo pritožbo zavrnilo, saj so bili pritožbeni razlogi neutemeljeni in temu je pritrnilo tudi Upravno sodišče. Tako je sodba utemeljena.

Davčna izvršba na druge denarne terjatve dolžnika

Izvršba se lahko opravi tudi na denarne terjatve, ki jih ima davčni dolžnik do svojega dolžnika. V tem primeru mora biti sklep vročen dolžniku in njegovemu dolžniku. Kdo je lahko dolžnikov dolžnik, zakon ne določa.²⁰¹ Z vročitvijo sklepa se smatra dolžnikova terjatev zarubljena. Rubi pa se samo znesek do višine dolžnikovega davka, ne pa višina celotne terjatve, ki jo ima dolžnik do svojega dolžnika.²⁰²

Dolžnikov dolžnik lahko v primeru, da dolžniku ni dolžan, da je dolg poglajen ali dolg še ni dospel v plačilo, ugovarja v roku osmih dni od vročitve sklepa. Če je ugovor utemeljen, davčni organ izvršbe ne vodi več. Če pa ugotovi, da ugovor ni utemeljen, pa zadrži postopek izvršbe. Velikokrat se to pravno sredstvo – ugovor v primerih rubeža terjatev, ki jih ima dolžnik do svojega dolžnika, zlorablja (npr. dogovorjene kompenzacija ali antidatirane kompenzacije). Če dolžnikov dolžnik ne ravna, kot mu nalaga sklep ali ne poda ugovora, se znesek izterja od njega.^{203, 204}

Davčna izvršba na premičninah

Kadar ni mogoče uporabiti do sedaj naštetih sredstev, davčni organ izvede izvršbo na premičnine, katerih lastnik je dolžnik. Izvršba se opravi z rubežem, cenitvijo in s prodajo premičnin.²⁰⁵

Sklep o izvršbi mora biti dolžniku osebno vročen (87. člen ZUP).²⁰⁶ V osebno vročitev se šteje tudi vročitev po elektronski pošti (86. člen ZDavP-2). Namen take ureditve je, da se dolžnik ne izogne izvršbi. Dolžnik pa je dolžan plačati le znesek iz

²⁰¹ Dolžnikov dolžnik je lahko država, če je država davčnemu dolžniku dolžna preplačilo davka.

²⁰² Povzeto po Jerovšek in drugi, ZDavP s komentarjem, str. 388–389.

²⁰³ Povzeto po Jerovšek in drugi, ZDavP s komentarjem, str. 390.

²⁰⁴ Sodba X Ips 370/2011 z dne 13. 9. 2012, tudi sodba II U 219/2015 z dne 4. 11. 2015.

²⁰⁵ Povzeto po Jerovšek in drugi, ZDavP s komentarjem, str. 391.

²⁰⁶ Za postopke izvršbe velja, da se vročanje opravlja po pravilih ZUP-a.

sklepa in izterjevalec ne more zahtevati plačila še drugih obveznosti, ki so že dospele v plačilo. O vročitvi se z vročilnico obvesti organ, ki je vročitev odredil.²⁰⁷

Če dolžnik ne sprejme sklepa, se kljub temu šteje, da je vročitev opravljena (95. člen ZUP) in vročevalec na vročilnico napiše datum in uro odklonitve ter kraj, kjer je sklep pustil.²⁰⁸

Če se dolžnik očitno izogiba namenu vročitve, se rubež kljub temu opravi, izterjevalec pa ga mora kasneje o tem obvestiti. Sicer pa odsotnost dolžnika ne pomeni, da lahko izterjevalec opravi rubež brez vročitve sklepa. Zarubiti se smejo je premičnine, ki so v lasti dolžnika, pri tem pa veljajo izjeme za premičnine, izvzete iz izvršbe ali za katere veljajo omejitve po ZDavP-2. Če ima dolžnik več premičnin in ena sama zadošča za poplačilo dolga, lahko dolžnik predlaga rubež premičnin, za katere meni, da jih manj potrebuje. Izterjevalec pa vseeno sledi interesu poplačila dolga in sme želje dolžnika upoštevati le v okviru, ki je še zadosten za poplačilo dolga.²⁰⁹

Rubež

Izvršitelji pri dolžniku zasežejo premičnine, jih označijo kot zarubljene, s čimer država postane lastnik teh premičnin, katerih pa dolžnik ne sme več uporabljati. V času rubeža mora biti prisotna še polnoletna priča, dve pa v primeru, ko ni prisoten lastnik premičnin. O rubežu se pripravi zapisnik. Dolžnik ali priče lahko ugovarjajo, da predmeti, ki se rubijo, niso v lastništvu dolžnika, kar pa morajo dokazati. Če obstaja nevarnost uničenja ali odtujitve zarubljenih predmetov, se le ti dajo v hrambo, v prostore davčne uprave ali zasebnemu hranitelju.²¹⁰

Cenitev

Rubežu sledi cenitev, kjer se zarubljenim stvarjem določi cena. To je izključna cena za nadaljnjo prodajo. Cenitev opravi izvršitelj ali cenilec/izvedenec, ki napiše cenilni zapisnik. Premičnine se nato prodajo.²¹¹

Prodaja

Zarubljene premičnine se lahko prodajo na javni dražbi, s prodajo po dolžniku, z zbiranjem ponudb, z neposredno pogodbo ali s komisijsko prodajo. Javna dražba²¹² je obvezna, če je vrednost zarubljenega blaga več kot 5.000 EUR²¹³ in velja za

²⁰⁷ Povzeto po Jerovšek in drugi, ZDavP s komentarjem, str. 397

²⁰⁸ Sodba II U 159/2015 z dne 12. 11. 2015.

²⁰⁹ Povzeto po Jerovšek in drugi, ZDavP s komentarjem, str. 397.

²¹⁰ Povzeto po Jerovšek in drugi, ZDavP s komentarjem, str. 395-396.

²¹¹ Povzeto po Jerovšek, Kovač, Posebni upravni postopki, str. 160.

²¹² Na javni dražbi lahko sodelujejo vsi, razen oseb zaposlenih na davčnem organu in njihovih ožjih sorodnikov.

²¹³ Včasih je veljala meja 1.250 EUR, kasneje 3.000 EUR (ZDavP-1).

najkompleksnejši način prodaje zarubljenih premičnin (193. do 203. člen ZDavP-2).

Za postopek davčne izvršbe **vrednostnih papirjev** veljajo ista pravila kot za premičnine.²¹⁴

Davčna izvršba na dolžnikovo nepremično premoženje, delež družbenika v družbi ter iz premoženjskih pravic

Davčno izvršbo na dolžnikovo nepremično premoženje, delež družbenika v družbi ter iz premoženjskih pravic se lahko opravi le, če davka ni bilo mogoče izterjati iz drugega dolžnikovega premoženja. Upoštevati mora sorazmernost med zneskom davka in vrednostjo premoženja. Davčni organ pošlje predlog za izvršbo državnemu pravobranilstvu. Izvršbo pa opravi sodišče v skladu z ZIZ-om.²¹⁵

4.9.2 Izvzetje in omejitve predmetov davčne izvršbe

Denarni prejemki

159. člen ZDavP-2 določa denarne prejemke, ki so izvzeti iz davčne izvršbe. Pri tem se sledi načelu zaščite dolžnika, saj opredeljene prejemke dolžnik potrebuje za zadovoljevanje svojih osnovnih življenjskih potreb²¹⁶: preživitve, nadomestila preživitve, odškodnine zaradi telesne poškodbe, denarne socialne pomoči, starševski dodatki, otroški dodatki, dodatki za nego otroka in pomoči ob rojstvu otroka, dodatek za veliko družino, štipendije in pomoči učencem in študentom ter plačilo za opravljeno obvezno praktično delo v vzgojno-izobraževalnem procesu, nadomestilo za invalidnost, sredstva za nego in pomoč, prejemki od občasnega dela invalidov, ki niso v delovnem razmerju in so vključeni v programe, denarna sredstva pomoči potrebnim, ki jih zagotavljajo humanitarne organizacije, oskrbnine in enkratni prejemki ob prvi namestitvi otroka v rejniško družino, nepovratna denarna sredstva in denarna sredstva, pridobljena na podlagi ugodnih posojil ali poslov z jamstvi, denarna sredstva, prejeta iz naslova aktivne politike zaposlovanja, denarna sredstva, ki jih izplača Javni jamstveni, preživitveni in invalidski sklad Republike Slovenije, prejemki iz naslova veteranskega dodatka, prejemki iz naslova invalidnine, dodatka za posebno invalidnost in invalidskega dodatka.²¹⁷

²¹⁴ Povzeto po Jerovšek in drugi, ZDavP s komentarjem, str. 432

²¹⁵ Povzeto po Jerovšek in drugi, ZDavP s komentarjem, str. 431-432.

²¹⁶ Povzeto po Jerovšek in drugi, ZDavP s komentarjem, str. 376-378.

²¹⁷ Sodba II U 498/2014 z dne 10. 6. 2015, tudi sodba I U 233/2013 z dne 3. 9. 2013.

Sodba Upravnega sodišča²¹⁸ nakazuje pravilno uporabo instituta izvzetih prejemkov iz davčne izvršbe. V obravnavanem primeru je prvostopni organ zoper tožnika pričel davčno izvršbo z rubežem denarnih sredstev, ki jih ima dolžnik pri hranilnici A. d.d, Dolžnik je ugovarjal, ker je prejemnik socialne pomoči in po njegovem mnenju se zoper njega izvršba sploh ne bi smela dovoliti.

Vendar dejstvo, da je tožnik prejemnik denarne socialne pomoči, ne pomeni, da se zoper njega izvršba sploh ne bi smela dovoliti, temveč le, da so pri opravljanju izvršbe izvzeti prejemki iz naslova denarne socialne pomoči. To je v skladu z načelom, da morajo dolžniku ostati minimalna sredstva za zadovoljevanje njegovih osnovnih življenjskih potreb. Takšna je bila tudi obrazložitev sodišča in menim, da je v skladu z namenom in smislom izvzetij in omejitev na določene predmete davčne izvršbe.

Omejitve davčne izvršbe na dolžnikove denarne prejemke (160. člen ZDavP-2)

V tem členu so opredeljen omejitve izvršbe na denarne prejemke, v katere se lahko poseže z izvršbo, vendar največ do višine dveh tretjin, dolžniku pa mora ostati najmanj znesek v višini 76 % minimalne plače po zakonu, ki ureja minimalno plačo.²¹⁹

Predmeti, ki so izvzeti iz davčne izvršbe, so določeni v 177. členu ZDavP-2

Predmeti za osebno rabo (obleka, obutev, perilo, posteljnina, posoda, ... in drugo) hrana in kurjava za šest mesecev, delovna in plemenska živina, kmetijski stroji in druge delovne priprave, ki so dolžniku kmetu nujni za opravljanje kmetijske dejavnosti, redi, medalje, poročni prstan in druge osebne dolžnikove stvari, medicinsko-tehnični pripomočki, ki so dolžniku potrebni za zdravljenje, gasilska zaščitna in reševalna oprema ter druga sredstva za zaščito, reševanje in pomoč, poštna pošiljka ali poštno nakazilo, naslovljeno na dolžnika, ne more biti predmet davčne izvršbe, dokler mu ni vročeno.

Opozoriti je treba, da velja, da na zgornje predmete ni mogoče poseči z izvršbo le, če so dolžnikova last in so res nujni za dolžnika. Če gre za predmete, ki so last družinskega člana dolžnika, potem na te predmete sploh ni dovoljena izvršba. Če gre za solastništvo na predmetih, se upoštevajo pravila o solastništvu, ki so določena v 190. členu ZDavP-2.

²¹⁸ Sodba II U 498/2014, z dne 10. 6. 2015.

²¹⁹ Povzeto po Jerovšek in drugi, ZDavP s komentarjem, str. 379.

Omejitve davčne izvršbe proti pravnim osebam in posameznikom, ki samostojno opravljajo dejavnost (178. člen ZDavP-2)

Namen davčne izvršbe je, da se poplačajo terjatve. Zato ni smiselno, da se podjetnikom rubi sredstva, s katerimi opravljajo dejavnost, saj z dejavnostjo ustvarjajo prihodke in lahko poplačajo terjatev.²²⁰ Zato je z 178. členom ZDavP-2 omejena izvršba na stroje, orodje in druge delovne priprave, ter na surovine, polizdelke, namenjene za predelavo, in pogonsko gorivo.²²¹ Če pa dolžnik ne plača davka v šestih mesecih od dneva zapadlosti, pa se lahko davek izterja tudi iz sredstev, ki so namenjena opravljanju dejavnosti.²²²

4.10 Pravna sredstva v postopku davčne izvršbe

Pravno sredstvo je z ustavo (25. člen Ustave RS²²³) zagotovljena pravica vsakogar, da izpodbija odločbe sodišč in drugih državnih organov, organov lokalnih skupnosti in nosilcev javnih pooblastil, s katerimi ti odločajo o njegovih pravicah, dolžnostih ali pravnih interesih.²²⁴

ZDavP-2 v členih 157 in 158 pravna sredstva v postopku davčne izvršbe deli na:

- a. pravna sredstva, ki jih lahko vložijo dolžniki (pritožba - redno, devolutivno in suspenzivno pravno sredstvo²²⁵ in ugovor),
- b. pravna sredstva, ki jih lahko vložijo tretje osebe, v primeru, ko so prizadete njihove pravice (ugovor²²⁶).

Pritožbo se vloži v osmih dneh od vročitve sklepa o izvršbi pri davčnem organu, ki je izdal sklep o izvršbi in ne zadrži začete davčne izvršbe.²²⁷ S pritožbo zoper sklep o izvršbi ni mogoče izpodbijati samega izvršilnega naslova (157. člen ZDavP-2).²²⁸

Ugovor zoper sklep o izvršbi pri davčnem organu lahko vloži, kdor dokaže, da ima na predmetu davčne izvršbe pravico, ki preprečuje izvršbo. Ugovor se lahko vloži

²²⁰ Povzeto po Jerovšek in drugi, ZDavP s komentarjem, str. 394.

²²¹ Če ne presegajo količine, potrebne za trimesečno povprečno proizvodnjo.

²²² Če se je v tem času brez uspeha poskušala opraviti davčna izvršba iz dohodkov in drugega premoženja.

²²³ Pravica do pravnega sredstva.

²²⁴ Povzeto po Priročnik za izvajanje davčne izvršbe, str. 30.

²²⁵ Redno, ker je pritožba vedno dovoljena, razen kadar jo izključuje zakon, devolutivno, ker o njej odloča organ druge stopnje, suspenzivno pa, ker zadrži izvršitev odločbe do odločitve o pritožbi.

²²⁶ Ugovor tretjega je pravno sredstvo, ki ga lahko ves čas izvršilnega postopka vloži proti sklepu o izvršbi tisti, ki trdi, da ima glede predmeta izvršbe pravico, ki izključuje izvršbo. Vloži ga lahko do konca davčne izvršbe.

²²⁷ Razen če davčni organ oceni, da bi bilo pritožbi mogoče ugoditi, potem do odločitve o pritožbi zadrži začeto davčno izvršbo.

²²⁸ Sodba I U 292/2010, z dne 15. 9. 2010.

do konca davčne izvršbe. Davčni organ odloči o ugovoru s sklepom (158. člen ZDavP-2).

Pritožba in ugovor se razlikujeta po več elementih:

- pritožba se vloži v osmih dneh od vročitve sklepa o izvršbi, ugovor do konca izvršbe,
- pritožba ne zadrži začete davčne izvršbe, ugovor izvršbo zadrži,
- o pritožbi odloča organ druge stopnje, o ugovoru organ prve stopnje, torej organ, ki je izdal sklep o izvršbi.²²⁹

4.11 Dokončnost, pravnomočnost in izvršljivost aktov

Pravna varnost zahteva nespremenljivost pravnega razmerja, ki izhaja iz izdanega upravnega akta. Da se lahko to doseže, je treba dati upravnemu aktu takšno lastnost, ki izključuje možnost za njegovo odpravo, razveljavitev ali spremembo. Temu sta namenjena instituta dokončnosti in pravnomočnosti. Lastnost, ki zavezuje k izpolnitvi naložene obveznosti in dovoljuje uporabo prisilnega sredstva za izpolnitev te obveznosti, pa je izvršljivost.²³⁰

Dokončnost, izvršljivost in pravnomočnost odločbe so urejene v ZUP-u v 224. in 225. členu.

Izvršljivost odločbe po 224. členu ZUP-a praviloma nastopi hkrati z dokončnostjo odločbe. Slednja nastopi z vročitvijo odločbe stranki, če pritožba ni dovoljena; z dnem poteka pritožbenega roka, če pritožba ni bila vložena; ko se pravici do pritožbe odpovedo vse stranke, to je po 224 a. členu ZUP-a, ko se pritožbi odpove zadnja stranka in z vročitvijo drugostopenjske odločitve stranki, s katero je pritožba zavržena ali zavrjnena. Če zakon določi, da pritožba ne zadrži izvršitve in je to navedeno v izreku odločbe (četrti odstavek 213. člena ZUP-a), tedaj postane odločba izvršljiva že z vročitvijo, torej še pred dokončnostjo.

Zakon pa lahko uredi tudi, da izvršljivost nastopi kasneje kot dokončnost.²³¹ Četrti odstavek 224. člena ZUP-a določa, da ko gre za odločbe, ki nalagajo obveznosti oziroma je v odločbi določeno, da se morajo dejanja, ki so predmet izvršbe opraviti v določenem roku, postanejo izvršljive šele po preteku izpolnitvenega ali paricijskega roka²³². Če v odločbi ni določen specialni izpolnitveni rok, velja splošni paricijski rok. Odločba postane izvršljiva po izrecni določbi zakona v 15 dneh od dneva dokončnosti, pri čemer pa zakon hkrati v istem odstavku navedenega člena

²²⁹ Povzeto po Jerovšek, Kovač, Posebni upravni postopki, str. 158.

²³⁰ Povzeto po Pličanič Senko, Upravni postopek in upravni spor, izobraževanje, PDF, dostopno na: <http://www.ijupf.si/pdf/predavanje1%20plicanic.pdf>, obiskano 12. 6. 2016.

²³¹ Sklep Pdp 1071/2011, z dne 13. 1. 2012.

²³² Rok za prostovoljno izpolnitev dolžnikove obveznosti.

določa kot pogoj za izvršljivost potek izpolnitvenega roka. Z dokončnostjo lahko stranka prične izvajati pravico.

Odločba postane pravnomočna, ko je stranka z njo pridobila določene pravice in se v upravnem sporu ali drugem sodnem postopku ne more več izpodbijati. Možno jo je odpraviti le na podlagi z zakonom določenih pravnih sredstev. Pravnomočnost prepoveduje poseganje v pridobljene pravice in naložene obveznosti (225. člen ZUP-a).²³³

Kdor v pravo zaupa, mora uživati pravno varnost. Ta je dosežena, če pravnomočnega razmerja ni mogoče več spreminjati. Pravnomočnost odločbe zagotavlja že 158. člen Ustave RS, ki določa, da pravnih razmerij, urejenih s pravnomočno odločbo²³⁴, ni mogoče odpraviti, razveljaviti ali spremeniti, razen v primerih²³⁵, ko se lahko uporabijo izredna pravna sredstva, ki jih določa zakon.²³⁶

Davčna izvršba na denarne prejemke dolžnika je izvršba na prejemke, ki se v skladu z zakonom, štejejo za dohodke iz zaposlitve.²³⁷ Treba je paziti na določbe, ki določajo minimalne zneske prejemkov, ki morajo ostati dolžniku za preživetje.²³⁸

Davčna izvršba na denarna sredstva dolžnika je izvršba na denarna sredstva, ki jih dolžniki prejmejo na svoje račune pri izvajalcih plačilnega prometa.²³⁹

Davčna izvršba na denarne terjatve, iz premičnega premoženja in vrednostnih papirjev se uvede takrat, kadar se davčni organ ne more poplačati iz denarnih prejemkov ali če nima nobenih denarnih sredstev.²⁴⁰

Posebne oblike davčne izvršbe so²⁴¹: davčna izvršba iz nepremičnega premoženja²⁴² in davčna izvršba iz deleža družbenika v družbi.²⁴³

²³³ Sodba VIII Ips 55/2001 z dne 27. 11. 2001.

²³⁴ Sodba II Ips 705/2007 z dne 15. 1. 2009 .

²³⁵ Sodba VIII Ips 253/2012 z dne 19. 03. 2013.

²³⁶ Šikić Marko, Zaštita pravne sigurnosti stranaka u upravnom postupku, Zbornik Pravni fakultet, Sveučilište Rijeka, god. 35, br. 1, 2014, str. 147.

²³⁷ Povzeto po Godec Anže, Omejitve davčne izvršbe, Davčno finančna praksa, št. 2, letnik VII, Davčni inštitut, 2006, str. 15.

²³⁸ Dolžniku ostane najmanj znesek v višini 76 odstotkov bruto minimalne plače. Prav tako so omejitve pri preživninah, kjer je možno poseči po prejemkih do največ dveh tretjin, vendar tako, da dolžniku ostane najmanj znesek v višini 50 odstotkov minimalne plače.

²³⁹ Povzeto po Davčna izvršba, FURS, str. 6, obiskano 22. 3. 2016.

²⁴⁰ Povzeto po Davčna izvršba, FURS, str. 7, obiskano 24. 3. 2016.

²⁴¹ Povzeto po Davčna izvršba, FURS, str. 8, obiskano 22. 1. 2016.

²⁴² Obravnavana v ZDavP-2 v 208. členu, ki pa določa, da se lahko davčna izvršba na nepremičnine opravi le, če davkov ni bilo mogoče izterjati iz njegovih prejemkov, sredstev na računu, terjatev ali iz njegovega premičnega premoženja.

²⁴³ Se opravi le, če davkov ni bilo mogoče izterjati po vseh predhodnih oblikah.

Davčna izvršba je institut, ki državi kot upniku omogoča, da prisilno izterja sredstva, ki jih nato uporabi za zadovoljevanje javnih potreb, tudi dolžnikovih. Z opominjanjem in opozarjanjem na to, da bodo dolžnikom s plačilom dolga pred izvršbo prihranjeni stroški postopka davčne izvršbe in nastale obresti, FURS pride do poplačil velikega števila dolgov, ki morda v drugačnih okoliščinah, ne bi bili poravnani ali pa v večini primerov precej pozneje.

5 ČEZMEJNA DAVČNA IZVRŠBA IN MEDNARODNO SODELOVANJE V DAVČNI IZVRŠBI V EU

Obdavčevanje in fiskalna politika sta v pristojnosti držav članic EU, ki na ta način polnijo državno blagajno in s pobranimi finančnimi sredstvi omogočajo nemoteno izvajanje državnih funkcij. Kljub vsej svobodi, ki jo imajo države članice na področju obdavčevanja, pa ne smejo mimo evropskega prava, kar se je pokazalo v zadnjih letih, ko je Sodišče EU obravnavalo in razsodilo v številnih primerih kršitev evropskega prava²⁴⁴ in sistemov obdavčevanja držav članic.²⁴⁵

Na področju obdavčevanja je pravo EU le deloma usklajeno. Davčni organi med seboj veliko sodelujejo, kar je odločilnega pomena, saj se izboljšuje povezanost informacijskih sistemov držav članic, ki ga Sodišče EU navaja kot enega izmed ukrepov, ki jih države članice lahko uporabijo v primeru preprečevanja izogibanja obdavčevanju.²⁴⁶

S problematiko obdavčevanja se srečujejo poslovni subjekti, davčne uprave, nacionalna sodišča in Sodišče EU, ki razlaga pravo EU. S tem se ukvarjajo tudi institucije EU²⁴⁷, ki s svojimi ukrepi poskušajo vplivati na usklajevanje obdavčevanja in na več upravnega sodelovanja davčnih uprav držav članic. Največjo vlogo pri poenotenju obdavčevanja v državah članicah ima Evropska komisija, ki si prizadeva za usklajevanje na področju neposrednih in posrednih davkov na ravni EU.²⁴⁸

V govoru o stanju v Uniji v letu 2016: »Za boljšo Evropo – Evropo, ki varuje, opolnomoča in ščiti«, ki ga je imel njen predsednik Jean-Claude Juncker v Strasbourgu 14. septembra 2016, je med drugim o davkih in davčni politiki rekel tole:

»Zagotavljanje enakih konkurenčnih pogojev pomeni tudi, da so v Evropi potrošniki zaščiteni pred karteli in zlorabami s strani močnih podjetij ter da mora vsako podjetje, ne glede na svojo velikost, plačati davke tam, kjer ustvarja dobiček. To velja tudi za gigante, kot je Apple, čeprav je njihova tržna vrednost večja od

²⁴⁴ Sodišče EU ob presoji podobnih primerov obdavčevanja držav članic že od leta 1986 in sodbe v zadevi *Avoir fiscal* (61983J0270, primer 270/83) presodi, da je neposredno obdavčevanje v pristojnosti držav članic, vendar v skladu z evropskim pravom in s spoštovanjem tega. Glej tudi zadeve: *Metallgesellschaft* - C-397/98 in C-410/98, *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation* in *Test Claimants in the FII Group Litigation* - C-374/04 in C-446/04, *Holböck* - C-157/05.

²⁴⁵ Povzeto po Šumrada Nana, *Težave, povezane z davki za podjetja - novejša sodna praksa Sodišča ES*, Pravna praksa, 2008, št. 12, str. 45–47 (v nadaljevanju Šumrada, *Težave povezane z davki*).

²⁴⁶ Povzeto po Šumrada, *Težave povezane z davki*, str. 45–47.

²⁴⁷ Z Evropsko komisijo na čelu.

²⁴⁸ Povzeto po Podlipec Romana, *Harmonizacija evropskega prava na področju upravnega sodelovanja za davčne namene*, magistrsko delo, 2015, str. 2.

BDP-ja 165 držav na svetu. V Evropi ni sprejemljivo, da močna podjetja sklepajo nezakonite zakulisne dogovore o obdavčitvi. Stopnja obdavčitve v državi, kot je Irska, ni naša stvar. Irska ima suvereno pravico do določitve davčne stopnje, kakršna se ji zdi primerna. Ni pa prav, da lahko eno podjetje utaji davke, ki bi se lahko porabili za irske družine in podjetja, bolnišnice in šole. Komisija varuje to pravičnost. To je socialni vidik konkurenčnega prava. In to je tisto, kar Evropa pomeni.«²⁴⁹

5.1 Ukrepi Evropske unije za poenotenje davčne regulative

Za pobiranje davkov je zadolžena vsaka posamezna država EU. Uspeh mednarodne pomoči pri izterjavi je odvisen od učinkovitosti nacionalnih davčnih izvršilnih ukrepov. V ta namen Evropska komisija podpira ukrepe držav članic, da organizirajo učinkovito pobiranje in izterjavo davkov znotraj svojih meja.²⁵⁰ Vendar sta izogibanje davkom (zakonito dejanje, opravljeno z namenom izogibanja davkom – zavezanec se izogne plačilu davka, pri tem pa razkrije vse informacije²⁵¹) in davčna utaja (davčni upravi se ne razkrijejo vse informacije²⁵²) zapleteni vprašanji, ki presegata državne meje. Zato države EU tesneje sodelujejo tudi pri reševanju teh vprašanj doma in v tujini.²⁵³

Mednarodno sodelovanje pri davčni izvršbi je za države članice EU izredno pomembno področje. Politične odločitve v eni državi lahko pozitivno ali negativno vplivajo na sosednje države. Zato so se države EU dogovorile, da bodo sodelovale pri pripravi svojih proračunskih in finančnih načrtov. Skupni cilj je postaviti trden temelj javnim financam, spodbujati gospodarsko aktivnost, finančno disciplino, okrepiti konkurenčnost ter preučiti, kako lahko z davčno politiko pripomoremo k doseganju teh ciljev. Nacionalne vlade lahko z nacionalnimi prednostnimi cilji praviloma prosto oblikujejo svojo davčno zakonodajo. Vendar morajo pri tem spoštovati nekatera temeljna načela, denimo načelo nediskriminacije in spoštovanja prostega pretoka na notranjem trgu. Davčno zakonodajo sprejmejo

²⁴⁹ Govor Jean-a Claude-a Juncker-ja o stanju v Uniji v letu 2016: Za boljšo Evropo – Evropo, ki varuje, opolnomoča in ščiti, dostopno na: http://europa.eu/rapid/press-release_SPEECH-16-3043_sl.htm, obiskano 21. 9. 2016.

²⁵⁰ Povzeto po Taxation and Customs Union, Tax Co-operation, control and anti-fraud, Tax recovery, European Commission, dostopno na: http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/tax_cooperation/tax_recovery/index_en.htm, obiskano 6. 2. 2016.

²⁵¹ Povzeto po McLeod Rob, Tax Avoidance Revisited, Law and Economics Association Seminar, 2000, p. 103-114.

²⁵² Mo Lai Lan, Tax avoidance and Anti-avoidance Measures in major developing countries, Greenwood Publishing Group, USA, 2003.

²⁵³ Povzeto po Obdavčenje, Spodbujanje razvoja notranjega trga in gospodarske rasti, Evropska komisija, Generalni direktorat za komuniciranje, 2015, str. 3, dostopno na: <http://publications.europa.eu/sl/publication-detail/-/publication/b075f231-bd9b-4e10-b4a3-7f248360c5ae/language-sl> (v nadaljevanju Obdavčenje, Spodbujanje razvoja notranjega trga in gospodarske rasti).

države članice na nacionalni ravni, Evropska komisija pa jo lahko predlaga skupno, če meni, da je za pravilno delovanje notranjega trga potrebno ukrepanje na ravni EU.²⁵⁴ Pričetki davčne harmonizacije²⁵⁵ EU segajo v leto 1990, ko je definirana pravna osnova za usklajevanje neposrednega obdavčevanja (Pogodba o EU). Z upoštevanjem teh pravil se države izognejo vplivom nacionalnih davčnih ukrepov, ki bi lahko negativno vplivali na delovanje skupnega trga, tj. prostega pretoka blaga, storitev in kapitala.²⁵⁶

Govorimo o konceptu davčne harmonizacije, ki ga razlagamo kot prilagajanje zakonov posameznih držav članic skupnim standardom, ki veljajo za vse države EU. Možnih je več pristopov davčne harmonizacije²⁵⁷, med drugim izenačevanje davčnih stopenj ali njihovo diferenciranje. Najbolj primeren je mešani pristop, torej kombinacija izenačevanja in diferenciacije, v smislu iskanja načina, da se na eni strani poveča enotnost davka na prihranke in davka na prihodke pravnih oseb, kakor tudi večina posrednih davkov (davčna harmonizacija), na drugi strani pa je treba omogočiti večjo diferenciacijo davka na dohodek (davčna konkurenca).²⁵⁸

Za nemoteno delovanje sistemov obdavčitve na notranjem trgu je pomembno, da davčne uprave članic učinkovito in uspešno nadzirajo čezmejne transakcije ter da uspešno preprečujejo davčne goljufije in tako zaščitijo davčne prihodke. Da so uprave lahko učinkovite in uspešne pri nadzoru čezmejnih transakcij, so potrebni najmanj naslednji ukrepi: aktivno medsebojno sodelovanje, izmenjava večjega obsega informacij in učinkovitejše delovanje davčnih uprav ter zmanjšanje finančnih in časovnih obremenitev davkoplačevalcev pri izpolnjevanju njihovih davčnih obveznosti.²⁵⁹

V ta namen EU namenja znatna finančna sredstva, ki omogočajo upravno sodelovanje med upravami držav članic, v okviru programa Fiscalis. Od uvedbe evropskega enotnega trga leta 1993 je Evropska komisija je vzpostavila že štiri programe sodelovanja.²⁶⁰

Z namenom postavitve v relevantni kontekst moje naloge - čezmejne davčne izvršbe - na kratko predstavljam ugotovitve Evropske komisije iz končnega

²⁵⁴ Povzeto po Obdavčenje, Spodbujanje razvoja notranjega trga in gospodarske rasti, str. 8.

²⁵⁵ Davčna prilagoditev drugim davčnim sistemom.

²⁵⁶ Povzeto po Kesner-Škreb Marina, Porezna harmonizacija, Institut za javne finance, Zagreb, 2007, str. 305-307.

²⁵⁷ Več v Zipfel Frank, One Europe, one tax, Plans for a common consolidated corporate tax base.

²⁵⁸ Povzeto po Stojanović R. Snežana, Poreska konkurenca versus poreska harmonizacija u Evropskoj uniji, Finansije, , 2009, št. 1-6, str. 14.

²⁵⁹ Povzeto po Uredba evropskega parlamenta in sveta o akcijskem programu za obdavčitev v Evropski uniji za obdobje 2014-2020 (Fiscalis 2020) in razveljavitvi Odločbe št. 1482/2007/ES, stran 2.

²⁶⁰ Povzeto po Programi Matthaeus-Tax (1993), Fiscalis 2002 (1998-2002), Fiscalis 2007 (2003-2007) in Fiscalis 2013 (2008-2013).

poročila (*FINAL EVALUATION OF THE FISCALIS 2013 PROGRAMME – Final Report*)²⁶¹, v katerem je ocenila delovanje program Fiscalis 2013²⁶², ki je bil vzpostavljen kot večletni akcijski program za izboljšanje delovanja sistemov obdavčitve na notranjem trgu in boj proti davčnim goljufijam ter utajam.²⁶³ Postopoma so se razvile nadaljnje posodobitve programa, trenutno je v trajanju program Fiscalis 2020²⁶⁴. Dobro delujoči sistemi obdavčevanja na notranjem trgu zagotavljajo zaščito nacionalnih finančnih interesov pred davčnimi utajami in izogibanjem plačilu davkov, zaščito trga pred nelojalno konkurenco ter zmanjševanje obremenitev uprav in bremen davkoplačevalcev v EU. V okviru programa Fiscalis 2013 naj bi se ta splošni cilj dosegel z uspešno, učinkovito in enotno uporabo davčnega prava EU ter učinkovito in uspešno izmenjavo informacij, upravnim sodelovanjem in izmenjavo dobrih upravnih praks na področjih DDV²⁶⁵, trošarin na alkohol in tobačne izdelke, davkov na energente in električno energijo ter neposrednih davkov.

Da bi se dosegli cilji programa Fiscalis 2013, so bile opravljene dejavnosti: razvoj in delovanje sistemov komunikacije in izmenjave informacij, skupni ukrepi, kot so večstranske kontrole, seminarji, projektne skupine, delovni obiski in vse druge dejavnosti, potrebne za uresničitev ciljev programa, usposabljanje.²⁶⁶

Ocena programa Fiscalis 2013 je temeljila na logičnem okviru, ki je povezoval dejavnosti programa Fiscalis 2013 z različnimi skupnimi ukrepi in sistemi informacijske tehnologije z njegovim končnim ciljem: boljšim delovanjem sistemov obdavčitve na notranjem trgu in bojem proti goljufijam, pretvorjenim v rezultate manj davčnih utaj in izogibanja plačilu davkov, manjše upravno breme, enotna in uspešna uporaba davčnega prava EU ter boljša pripravljenost držav kandidatk. Skupna finančna sredstva programa Fiscalis 2013, ki je zajemalo obdobje šestih let, od leta 2008 do 2013, so bila določena v višini 156,9 milijona EUR. Skoraj 75 odstotkov proračuna programa Fiscalis 2013 je bilo dodeljenih razvoju in vzdrževanju vseevropskih sistemov informacijske tehnologije, ki povezujejo vse države članice EU. V poročilu o programu Fiscalis 2013 je Komisija povzela, da je program Fiscalis 2013 verjetno prispeval k boljšemu delovanju notranjega trga. Šteje se, da se je število goljufij in davčnih utaj verjetno zmanjšalo in/ali da so se

²⁶¹ Povzeto po COM (2014) 745 final, Report from the commission to the european parliament, the council, the european economic and social committee and the committee of the regions, European comission, 2014, dostopno na <https://ec.europa.eu/transparency/regdoc/rep/1/2014/EN/1-2014-745-EN-F1-1.Pdf>, obiskano 22. 5. 2016 (v nadaljevanju COM (2014) 745 final).

²⁶² Trajal je od 1. 1. 2008 do 31. 12. 2013 in je imel proračun v višini 156,9 milijonov EUR.

²⁶³ Povzeto po Remeur Cécile, Tax policy in the EU, Issues and challenges, European Parliamentary Research Service, February 2015, str. 23.

²⁶⁴ Program ima proračun v višini 234,3 milijonov EUR in bo trajal 7 let, z začetkom 1. 1. 2014.

²⁶⁵ VAT (Value added tax), MwSt (Mehrwertsteuer), TVA (taxe sur la valeur ajoutée), IVA (impuesto sobre el valor agregado), PDV (porez na dodanu vrijednost), PTU (Podatek od towarów i usług)

Tax harmonization, EUR-Lex, dostopno na : <http://eur>, obiskano 22. 5. 2016.

²⁶⁶ Povzeto po COM (2014) 745 final, obiskano 25. 4. 2016.

goljufije in utaje preprečile, s tem pa se je preprečilo izkrivljanje konkurence na notranjem trgu. Zaradi ugotovljenih pomanjkljivosti, ki so pod nadzorom programa, so bila pripravljena ustrezna priporočila. Eden ključnih zaviralcev uresničitve polnega potenciala programa Fiscalis 2013 je gospodarska kriza v EU, ki je trajala ves čas izvajanja programa. Na uspešnost programa so vplivale še jezikovne pregrade, opredeljene predvsem kot moteč dejavnik, ki zmanjšuje uspešnost ustne ali pisne komunikacije, izmenjave informacij in sodelovanja pri skupnih ukrepih. Tudi ozaveščenost in znanje o programu Fiscalis 2013 sta veljala za dejavnik, ki je vplival na raven sodelovanja in izmenjavo informacij. Drugi spremljevalni dejavniki so vključevali merila za izbor nacionalnih uradnikov, ki so se udeležili skupnih ukrepov, nacionalno zakonodajo, ki je prepovedovala razkritje nekaterih informacij ali uporabo nekaterih prostovoljnih sistemov, in nekatere lokalne pojave, npr. rast števila čezmejnih delavcev ob vse večjim pritisku na večjo izmenjavo informacij o neposrednih davkih, ali povečana čezmejna trgovina z nekaterimi proizvodi.²⁶⁷

Komisija je v letu 2011 sprejela predlog naslednjega večletnega finančnega okvira za obdobje od leta 2014 do 2020²⁶⁸, v katerem je med drugim predlagala nov program Fiscalis do leta 2020. Ta program bo prispeval k krepitvi davčnih sistemov v državah članicah in enotnega trga EU.

Večletni akcijski program Fiscalis 2020 (v nadaljevanju Program), je naslednik programa Fiscalis 2013. Zajema obdobje od 1. januarja 2014 do 31. decembra 2020, pripravljen pa je z namenom, da bi se izboljšalo delovanje sistemov obdavčitve na notranjem trgu in zagotavljalo podporo državam EU pri upravljanju njihovih davčnih sistemov. V Programu lahko sodelujejo države pristopnice k EU, države kandidatke in potencialne države kandidatke, ter partnerske države v okviru evropske sosedске politike, če so se približale zakonodaji in upravnim metodam na ravni EU. Cilj Programa je izboljšati pravilno delovanje sistemov obdavčitve na notranjem trgu na področju EU in poglobiti odnose med organi in uradniki sodelujočih držav. Posebni cilj Programa pa je podpora boju proti davčnim goljufijam, utaji davkov in agresivnemu davčnemu načrtovanju.²⁶⁹

²⁶⁷ Povzeto po COM (2014) 745 final, obiskano 25. 4. 2016.

²⁶⁸ Povzeto po COM(2011) 637 final, Communication from the commission to the european parliament, the council, the european economic and social committee and the committee of the regions, European comission, 13. 10. 2011, dostopno na: <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM%3A2011%3A0637%3AFIN%3AEN%3APDF>, obiskano 25. 4. 2016.

²⁶⁹ V okviru večletnega finančnega okvira za obdobje 2014 do 2020 je Evropska komisija predlagala, nov program Fiscalis 2020, ki je nasledil program Fiscalis 2013, ki se je zaključil 31. decembra 2013. Vzpostavitev programa izhaja predvsem iz usmeritev iz Sporočila Evropske komisije »Proračun za strategijo Evropa 2020« z dne 29. junija 2011 in bo omogočil krepitev delovanja davčnih sistemov v državah članicah in enotnega trga EU. Glavna dodana vrednost programa temelji na okrepitvi zmožnosti držav članic na področju boja proti goljufijam in po možnosti povečanju prihodkov ob zmanjševanju stroškov pri razvoju orodij, ki se uporabljajo za te

Prednostne naloge Programa so: izvajati, izboljšati, upravljati in podpirati evropske informacijske sisteme za obdavčitev; podpirati dejavnosti upravnega sodelovanja; izpopolnjevati znanja in spretnosti davčnih uradnikov; krepiti razumevanje in izvajanje prava EU s področja obdavčitve; podpirati izboljšanje upravnih postopkov ter izmenjavo dobrih upravnih praks.²⁷⁰

Predlagani Program bo podpiral sodelovanje predvsem med davčnimi organi in davčno sodelovanje v Uniji ter bo osredotočen na mreženje ljudi in razvoj kompetenc na eni ter na krepitev zmogljivosti na področju IT na drugi strani. Mreženje ljudi omogoča izmenjavo dobrih praks in operativnega znanja med državami članicami in drugimi državami, ki sodelujejo v programu. Drugo pa omogoča, da se v okviru programa financirajo ustrezna infrastruktura in sistemi IT, ki omogočajo preoblikovanje davčnih uprav v Uniji v popolnoma razvite e-uprave. Glavna dodana vrednost programa temelji na okrepitvi zmožnosti držav članic na področju boja proti goljufijam in po možnosti povečanju prihodkov ob zmanjševanju stroškov pri razvoju orodij, ki se uporabljajo za te namene.²⁷¹

Program, namenjen izboljšanju sodelovanja med davčnimi upravami, zagotavlja mehanizme in sredstva ter potrebno financiranje. Glavni cilj skupnih ukrepov je okrepiti upravno sodelovanje in izboljšati upravne zmogljivosti držav članic na področju obdavčenja, kar upravičuje uporabo člena 197 PEU²⁷². Pomemben del Programa je podpora izmenjavi informacij med državami članicami v okviru upravnega sodelovanja na področju obdavčitve v EU. V zadevni zakonodaji EU o upravnem sodelovanju je določeno, da lahko države članice uporabljajo evropske informacijske sisteme. Zaradi vse večje globalizacije gospodarstva je upravno sodelovanje z razvitimi tretjimi državami nujno potrebno, da bi se lahko učinkovito

namene. Vzpostavitev programa bo omogočil krepitev delovanja davčnih sistemov v državah članicah in enotnega trga Unije. S spodbujanjem razvoja nacionalnih davčnih uprav v e-davčne uprave novi program prispeva tudi k vzpostavitvi enotnega digitalnega trga („Evropska digitalna agenda“).

²⁷⁰ Povzeto po REGULATION (EU) No 1286/2013 OF THE EUROPEAN PARLIAMENT AND OF THE COUNCIL of 11 December 2013, dostopno na: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/SL/TXT/?uri=CELEX:32013R1286>, obiskano 15. 2. 2016.

²⁷¹ Povzeto po Regulation of the european parliament and of the council establishing an action programme for taxation in the European Union for the period 2014–2020 (Fiscalis 2020) and repealing Decision N°1482/2007/EC, Eurpean comission, 2012 (v nadaljevanju Regulation of EU parliament and council).

²⁷² Pogodba o delovanju Evropske Unije, Uradni list EU, C326, z dne 26. 10. 2012:

1. Učinkovito izvajanje prava Unije v državah članicah, kar je bistveno za pravilno delovanje Unije, se šteje za zadevo skupnega interesa. 2. Unija lahko podpira prizadevanja držav članic za izboljšanje zmogljivosti njihovih uprav za izvajanje prava Unije. Ta dejavnost lahko vključuje olajševanje izmenjave informacij in javnih uslužbencev, kakor tudi podporo izobraževalnih programov. Nobena država članica ni zavezana zaprositi za takšno podporo. Evropski parlament in Svet z uredbami, sprejetimi po rednem zakonodajnem postopku, v ta namen določita ukrepe, potrebne za doseganje ciljev, pri čemer je izključena kakršna koli harmonizacija zakonov in drugih predpisov držav članic. 3. Ta člen ne posega v obveznosti držav članic, da izvajajo pravo Unije, niti v pristojnosti in dolžnosti Komisije. Prav tako ne posega v druge določbe Pogodb, ki urejajo upravno sodelovanje med državami članicami ter med njimi in Unijo.

borili proti davčnim goljufijam. Da bi poenostavili in olajšali tehnično sodelovanje med takšnimi državami in državami članicami ter izboljšali varnost sedanje izmenjave občutljivih informacij v okviru dvostranskih davčnih sporazumov, bi morala EU z razvitimi tretjimi državami skleniti sporazume, da bi tem državam omogočila uporabo unijskih komponent evropskih informacijskih sistemov.²⁷³

Ukrepanje na ravni EU namesto na nacionalni ravni je potrebno iz naslednjih razlogov: ne zadostuje, da se na evropski ravni sprejme davčna zakonodaja - za učinkovito izvajanje davčne zakonodaje na ravni EU in nacionalni ravni sta potrebna sodelovanje in usklajevanje na evropski ravni; brez intenzivnega sodelovanja in usklajevanja med državami članicami bi se povečala nelojalna davčna konkurenca in neobdavčeno nakupovanje, goljufi pa bi izkoristili pomanjkanje sodelovanja med nacionalnimi organi, Program podpira tudi visoko zaščiteno namensko komunikacijsko omrežje, ki omogoča izmenjavo informacij v okviru upravnega sodelovanja, tako za neposredno kot tudi posredno obdavčitev; to skupno omrežje IT zagotavlja, da se mora vsaka nacionalna uprava le enkrat povezati s skupno infrastrukturo, da lahko izmenjuje vse vrste informacij. Če taka infrastruktura ne bi bila na voljo, bi se morale države članice 26-krat povezati z nacionalnimi sistemi posameznih ostalih držav članic.²⁷⁴

Komisija z namenom izvajanja Programa v skladu s 17. členom PEU²⁷⁵ opravlja usklajevalno, izvršilno in upravno funkcijo. Program je tako v skladu z načeloma subsidiarnosti in sorazmernosti, kot je določeno v 5. členu PEU. V skladu z uredbo vsebuje Program proračunski okvir v višini 234.370.000 EUR za celotno obdobje programa v letih od 2014 do 2020, kar je precej več sredstev kot za predhodni šestletni program.

Odkar je Slovenija članica EU se vključuje v javnofinančne tokove EU na strani odhodkov in prihodkov proračuna EU, hkrati pa kot polnopravna članica EU te finančne tokove v okviru pristojnih institucij tudi aktivno sooblikuje²⁷⁶ in je zavezana nuditi pomoč pri pobiranju davkov drugim članicam EU. ZDavP-2 v četrtem delu v slovenski pravni red prenaša vsebino predpisov Evropskih skupnosti, zlasti direktiv s področja obdavčenja.²⁷⁷

EU si od njene ustanovitve prizadeva uskladiti vsa področja delovanja, saj velja prepričanje, da bi harmonizacija lahko prinesla pozitivne rezultate. Zgodovina usklajevanja in združevanja tudi kaže, da je temu tako. Popolne harmonizacije pa

²⁷³ Povzeto po Regulation of EU parliament and council, 2012.

²⁷⁴ Povzeto po Regulation of EU parliament and council, 2012.

²⁷⁵ Po Pogodbi o delovanju Evropske unije države članice obravnavajo svoje ekonomske politike kot zadevo skupnega pomena in jo usklajujejo v okviru Sveta.

²⁷⁶ Povzeto po Cirman Andreja, Čok Mitja in ostali, Javne finance v Sloveniji, Ljubljana, 2014, str. 125.

²⁷⁷ Povzeto po Jerovšek, Kovač, Posebni upravni postopki, str. 161.

verjetno EU ne bo nikoli dosegla. Glede na raznoliko kulturno in gospodarsko razvitost ter notranje politične usmeritve, za katere država do določene mere želi ohranjati lastno suverenost, je prav, da je tako. Države se najbrž ne bodo tako zlahka odpovedale lastni davčni zakonodaji. Z združevanjem in harmonizacijo sistemov delovanja držav znotraj EU, se je povečala možnost pretoka kapitala in s tem denarnih transferjev, ki manj razvitim državam nudijo možnost boljšega in hitrejšega razvoja. Predvsem z ustanovitvijo različnih finančnih programov, kot so Program Fiscalis 2013 in Fiscalis 2020, za pomoč in razvoj držav članic EU, so se zmanjšale razlike v razvitosti med državami EU.

V svoji nalogi sem se osredotočila na harmonizacijo EU na področju obdavčitve. Od svojih začetkov do danes ja EU na tem področju zelo napredovala. Menim, da je harmonizacija EU na področju obdavčevanja prinesla številne pozitivne rezultate. Predvsem velik napredek je opaziti na področju medsebojnega poročanja in administrativnega sodelovanja, kar pa prinaša pozitivne rezultate pri poplačilih davčnih terjatev. Težave na področju čezmejnih davčnih obveznosti, ki jih včasih zaradi nepremostljivih razlik v davčnih zakonodajah države niso mogle izterjati v drugih državah, se danes zdijo kot daljna preteklost. Usklajevanje davčnih sistemov, poenotenje nekaterih pravil davčne zakonodaje in njihova harmonizacija, več upravnega sodelovanja davčnih uprav držav članic so botrovali k temu, da je izterjava davčnih dolgov izven meja domicilne države veliko lažja, kot je to bilo v preteklosti. S povezovanjem držav na zakonskem področju in poenotenjem pravil, se viša tudi raven zavesti o upoštevanju zakonskih določil. Seveda pa je do davčne unije še dolga pot, ki jo morajo prehoditi članice EU.

5.2 Definicija čezmejnega primera

Ko javni upnik, davčna uprava, ugotovi, da dolžnik nima sredstev za plačilo davčne terjatve, ki temelji na veljavni davčni odločbi v državi izvora, ve pa, da je lastnik premoženja v drugi državi EU, lahko zaprosi za izterjavo davčne terjatve v drugi državi. Javni upnik mora za uspešno izterjavo nacionalnih davčnih terjatev v drugi državi upoštevati zahteve in pogoje zakonodaje v EU na področju davčne izvršbe.²⁷⁸

Npr. francoska davčna uprava lahko zaprosi nemško davčno upravo za izterjavo francoskega dohodka in davka na dodano vrednost za francosko družbo, ki ima sredstva podjetja v Nemčiji, če francoska družba sama ne poravnava svojih obveznosti do francoske davčne uprave.

Prav tako govorimo o čezmejnem primeru, ko je slovenski državljan, s stalnim prebivališčem v Sloveniji, lastnik nepremičnine v drugi državi članici, za katero

²⁷⁸ Povzeto po Berglund Mikael, Cross-border enforcement of claims in the EU, 2009, str. 31.

mora plačati davek na nepremičnino. Druga država članica lahko zaprosi Slovenijo za pomoč pri izterjavi davčnega dolga, če ga slovenski državljan ni poravnal v določenem roku.

5.3 Zakonske podlage za obdavčenje in izmenjavo informacij znotraj Evropske unije

Evropska zakonodaja in dvostranski sporazumi predvidevajo sodelovanje in izmenjavo podatkov med državami EU. Mednarodno sodelovanje je pomemben element v postopku obdavčenja in čezmejne davčne izvršbe. Potreba držav po medsebojni upravni pomoči na področju obdavčevanja v obdobju globalizacije hitro narašča. Posamezna država brez prejemanja informacij iz drugih držav ne more učinkovito upravljati svojega notranjega sistema obdavčevanja.²⁷⁹

Izmenjava informacij med pristojnimi organi je urejena v različnih mednarodnih aktih. Z namenom, da se med državami učinkovito izmenjujejo informacije in poglobi sodelovanje med pristojnimi organi, države sklepajo različne dogovore, v katerih dogovorijo načine izmenjave informacij.²⁸⁰ Informacije se lahko izmenjajo na tri načine: izmenjava informacij na zahtevo²⁸¹ ter avtomatična²⁸² in spontana²⁸³ izmenjava informacij.²⁸⁴ Pogodbenice dogovorov si izmenjujejo informacije ki so pomembne za odmero in pobiranje davkov, izterjavo davčnih terjatev in njihovo izvršbo ter pregon pred upravnim organom ali sodnim organom.²⁸⁵

Države EU in Evropska komisija si tudi na mednarodni ravni prizadevajo za strožje globalne standarde pri preprečevanju utaj in izogibanja davkom. EU aktivno pomaga OECD pri opredelitvi mednarodne davčne politike. EU je tudi s petimi sosednjimi državami, ki niso članice EU (Andora, Lihtenštajn, Monako, San Marino in Švica), sklenila dogovor o izmenjavi informacij za davčne namene. Države EU so sklenile podobne sporazume tudi z neodvisnimi in pridruženimi ozemlji Združenega kraljestva in Nizozemske zunaj EU.²⁸⁶

Delo v EU za izboljšanje davčnega sodelovanja temelji na načelih, ki že več let poganjajo dejavnosti OECD in preprečujejo škodljivo davčno konkurenco. OECD se

²⁷⁹ FURS, Mednarodna izmenjava informacij, obiskano 12. 3. 2016.

²⁸⁰ FURS, Mednarodna izmenjava informacij, obiskano 19. 5. 2016.

²⁸¹ Zahteva v strukturirani obliki se običajno nanaša na en določen, specifičen primer.

²⁸² Redno dogovorjena ali določena izmenjava podatkov, v standardizirani obliki. Nanaša se na posamezne primere ali na paket več informacij.

²⁸³ Naključna izmenjava podatkov s strani poročevalca.

²⁸⁴ Povzeto po A path to a robust, modern and efficient tax administration, dostopno na: http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/common/publications/info_docs/taxation/fiscal_blueprint_en.pdf, obiskano 15. 6. 2016.

²⁸⁵ Člen 4 Konvencije o medsebojni upravni pomoči pri davčnih zadevah, 1. junij 2011.

²⁸⁶ Obdavčenje, Spodbujanje razvoja notranjega trga in gospodarske rasti, Evropska komisija, Generalni direktorat za komuniciranje, 2015.

zavzema za ugotovitev in odpravo prednostnih davčnih ureditev, in sicer po merilih, ki so blizu merilom kodeksa ravnanja EU pri obdavčitvi podjetij in vključuje tudi države, ki niso članice OECD, vključno s številnimi tako imenovanimi »davčnimi oazami«, in ki so se politično obvezale, da bodo vzpostavile pristno sodelovanje s članicami OECD za preglednost in izmenjavo podatkov v davčnih zadevah. Te zajemajo sprejetje mednarodnih standardov OECD, po katerih je treba na zahtevo izmenjati podatke za vse davčne zadeve za upravljanje in izvrševanje domačega davčnega prava, ne glede na nacionalne interese ali bančno tajnost za davčne namene v jurisdikciji, na katero je naslovljena zahteva. Standard OECD določa tudi precejšnje varnostne ukrepe za zaupnost izmenjanih podatkov. Tako po srečanju G-20 je OECD poročal, kako jurisdikcije, ki jih je pregledal svetovni forum OECD, izvajajo mednarodno sprejete davčne standarde.²⁸⁷

Vzajemna pomoč med državami članicami EU pri izterjavi terjatev prispeva k pravilnemu delovanju notranjega trga, zagotavlja fiskalno nevtralnost, omogoča, da odstranijo diskriminatorne zaščitne ukrepe v čezmejnih transakcijah, sprejete za preprečevanje goljufij in proračunskih izgub.²⁸⁸

Pospešen razvoj na področju mednarodne izmenjave informacij v davčnih zadevah se je začel po izbruhu svetovne gospodarske krize leta 2008, ki je močno povečala pritisk na javne finance razvitih držav. Na področju čezmejnega sodelovanja v davčnih zadevah ima na globalni ravni vodilno vlogo OECD in Globalni forum za transparentnost in izmenjavo informacij na davčnem področju (Global forum on Transparency and Exchange of information for Tax Purposes).²⁸⁹ Ta vsako leto izda Poročilo o davčni transparentnosti držav, v katerem so države razvrščene v različne kategorije glede na stopnjo skladnosti s standardom učinkovite izmenjave informacij v davčnih zadevah. Poleg prizadevanj OECD na globalni ravni se pravne podlage za povečanje učinkovitosti izmenjave informacij sprejemajo tudi na regionalni ravni (na primer med državami članicami EU) ter v posameznih državah.²⁹⁰

Ureditev vzajemne pomoči pri izterjavah je bila prvič določena v Direktivi Sveta 76/308/EGS.²⁹¹

²⁸⁷ Povzeto po EUR-lex, Access to European Union law, Sporočilo Komisije Svetu, Evropskemu parlamentu in Evropskemu ekonomsko-socialnemu odboru - Spodbujanje dobrega upravljanja v davčnih zadevah, 2009, dostopno na: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/SL/TXT/?uri=CELEX:52009DC0201>, obiskano 24. 4. 2016.

²⁸⁸ 1. tč. preambule Direktive 2010/24/EU.

²⁸⁹ Povzeto po Global forum on Transparency and Exchange of information for Tax Purposes, dostopno na: <http://www.oecd.org/tax/transparency/>, obiskano 15. 6. 2016.

²⁹⁰ Povzeto po Mercina Jure, Mednarodna izmenjava informacij v davčnih zadevah, Pravna praksa, št. 28-2014, Priloga pravne prakse, str.: 2-4.

²⁹¹ Zadeva C-498/10, X NV proti Staatssecretaris van Financiën, ECLI:EU:C:2012:635.

Vzajemna pomoč na podlagi direktive Direktive 76/308/EGS je razvidna v zadevi C-498/10, kjer je obstajal spor med družbo X in Nizozemsko davčno upravo zaradi davčnega odtegljaja, obračunanega od plačil, izplačanih ponudniku storitev s sedežem v drugi državi članici. Vprašanje je bilo ali gre za omejitev svobode opravljanja storitev, če mora prejemnik storitve, ki ima sedež v drugi državi članici kot ponudnik, odtegniti davek od plačila, medtem, ko ta dolžnost ne obstaja, če gre za ponudnika storitev, ki ima sedež v isti državi članici, kot prejemnik storitev. Vprašanje je bilo tudi, ali predpis ob upoštevanju možnosti, ki jih za vzajemno pomoč pri izterjavi davkov daje zlasti Direktiva 76/308/EGS presega to, kar je potrebno?

Sodišče EU je zaključilo, da omejitev svobode opravljanja storitev iz nacionalne ureditve, kakršna je ta v postopku v glavni stvari, je mogoče v delu, v katerem izvira iz obveznosti davčnega odtegljaja, ker vključuje dodatno upravno breme in s tem povezana tveganja v zvezi z odgovornostjo, utemeljiti z nujnostjo zagotavljanja učinkovite izterjave davka in ne presega tistega, kar je nujno za uresničitev tega cilja, tudi ob upoštevanju možnosti vzajemne pomoči pri izterjavi davkov iz Direktive Sveta 76/308/EGS, kakor je bila spremenjena z Direktivo Sveta 2001/44/. Na podlagi naknadne odprave davčnega odtegljaja v postopku v glavni stvari ni mogoče sklepati niti o njegovi primernosti za uresničitev zadevnega cilja niti o njegovi sorazmernosti, pač pa je treba ti presojati samo glede na zadevni cilj.

Pomembnost vzajemne pomoči, ki temelji že na samih začetkih in Direktivi 76/308/EGS, je razvidna tudi iz primerov C-361/02 in C362/02²⁹², ko je Sodišče EU v primeru Ellinko Dimosio proti Nikolasu Tsapalasu in Konstantinosu Diamantakisu glede izterjave carinskih terjatev razsodilo o vprašanju, ali je treba upoštevati Direktivo 76/308/EGS tudi za terjatve, ki so nastale še pred sprejetjem same Direktive. Odločitev sodišča je, da je treba razlagati Direktivo tako, da se uporablja za carinske terjatve, nastale v državi članici in so predmet izvršilnega naslova, ki ga je izdala ta država pred začetkom veljavnosti direktive v drugi državi članici, v kateri ima zaproseni organ svoj sedež.

Leta 1979 je bila dopolnjena z Direktivo Sveta 79/1071/EGS²⁹³, s čimer se je direktiva 76/308/EGS pričela uporabljati tudi za davek na dodano vrednost.²⁹⁴ Navedena direktiva in akti, ki so jo spreminjali, so bili kodificirani z Direktivo Sveta 2008/55/ES z dne 26. maja 2008 o vzajemni pomoči pri izterjavi terjatev za določene prelevmane, carine, davke in druge ukrepe. Ta ureditev je bila, s

²⁹² Zadeva C-361/02 in C-362/02, Elliniko Dimosio proti Nikolaos Tsapalos in Konstantinos Diamantakis, ECLI:EU:C:2004:401.

²⁹³ Direktiva Sveta 79/1071/EGS z dne 6. decembra 1979 o spremembah Direktive 76/308/EGS o vzajemni pomoči pri izterjavi terjatev, ki izhajajo iz poslovanja, ki so del sistema financiranja Evropskega kmetijskega usmerjevalnega in jamstvenega sklada, ter iz prelevmanov in carin (v nadaljevanju Direktiva Sveta 79/1071/EGS).

²⁹⁴ Povzeto po Berglund Mikael, Cross-border enforcement of claims in the EU, 2009, str. 76.

prilagajanjem veljavnih nacionalnih predpisov, prvi korak k izboljšanim postopkom izterjave znotraj EU. Vendar se je z razvojem notranjega trga v naslednjih 30 letih izkazala za neučinkovito pri izpolnjevanju zahtev razvijajočega se trga.²⁹⁵

Za večjo zaščito finančnih interesov držav članic in nevtralnosti notranjega trga je bilo treba razširiti področje uporabe vzajemne pomoči pri izterjavi na terjatve v zvezi z davki in carinami, ki še niso bili zajeti v okviru vzajemne pomoči pri izterjavi, medtem ko je morala za obravnavanje povečanega števila zaprosil za pomoč in zagotavljanje boljših rezultatov ta pomoč hkrati postati učinkovitejša in uspešnejša, treba pa je bilo olajšati tudi njeno izvajanje v praksi. Z namenom izpolnitve teh ciljev pa so bile potrebne pomembne prilagoditve, kajti sama sprememba veljavne Direktive 2008/55/ES²⁹⁶ ni bila zadostna.²⁹⁷

Potrebna so bila jasnejša pravila, ki bi spodbujala obsežnejšo izmenjavo podatkov med državami članicami. Prav tako bi pravila morala zagotavljati, da so zajete vse pravne in fizične osebe v EU in upoštevati vse večjo raznolikost pravnih ureditev, tudi nove instrumente, ki jih v državah članicah uvedejo davkoplačevalci. Pravila bi morala omogočiti upoštevanje vseh možnih terjatev javnih organov v zvezi z davki, carinami, prelevmani, povračili in intervencijskimi ukrepi, vključno z vsemi denarnimi terjatvami do zadevnega davkoplačevalca ali do tretje strani, ki nadomeščajo prvotno terjatev. Predvideno je bilo sprejetje enotnega izvršilnega naslova, s čimer je bilo predvideno reševanje težav v zvezi s priznanjem in prevajanjem aktov iz druge države članice. Oblikovati je bilo treba pravno podlago za izmenjavo podatkov brez vnaprejšnjega zaprosila. Ker je starost terjatve ključni dejavnik, bi bilo treba državam članicam omogočiti, da zaprosijo za vzajemno pomoč, čeprav se domači načini izterjave še niso v celoti izkoristili. Jasnejša pravila so bila potrebna za boljšo opredelitev pravic in obveznosti vseh zadevnih strani.²⁹⁸

To so samo nekatere prilagoditve Direktive 2008/55/ES²⁹⁹, zato je navedeno direktivo bilo treba razveljaviti in nadomestiti z novim pravnim instrumentom, temelječim na dosežkih Direktive 2008/55/ES, ki je določal jasnejša in natančnejša pravila.

Zaradi socialnih in ekonomskih sprememb ter postopne širitev EU in zaradi boljše zaščite finančnih interesov trga držav članic, je bilo treba razširiti področje uporabe vzajemne pomoči in s tem povečati učinkovitost delovanja EU. Zato je bilo

²⁹⁵ 3. tč. Direktive 2010/24/EU.

²⁹⁶ Direktiva Sveta 2008/55/ES z dne 26. maja 2008 o vzajemni pomoči pri izterjavi terjatev v zvezi s prelevmani, davki in drugimi ukrepi, L 150 (v nadaljevanju Direktiva 2008/55/ES).

²⁹⁷ 4. tč. preambule Direktive 2010/24/EU.

²⁹⁸ 5 - 12. tč. preambule Direktive 2010/24/EU.

²⁹⁹ Več o tem na povezavi http://publications.europa.eu/resource/ellar/9d591360-c832-4ca7-b9b9-fcaae395ef00.0021.02/DOC_1#ntr4-L_2010084SL.01000101-E0004, obiskano 22. 4. 2016.

bistvenega pomena, da se zamenjajo do tedaj veljavni predpisi. Svet EU je tako 16. marca 2010 sprejel Direktivo 2010/24/EU. Sprejetje tega pravnega akta je ustvarilo nove okvire vzajemne pomoči na področju izterjave terjatev, ne glede na prebivališče ali sedež dolžnika.³⁰⁰

5.4 Pristojni organi in obseg upravne pomoči določeni na podlagi Direktive 2010/24/EU

Vsaka država članica je morala do 20. maja 2010 obvestiti Komisijo o izbranih pristojnih organih za namene vzajemne pomoči. Pristojni organ imenuje centralni urad za zvezo z drugimi državami članicami na področju vzajemne pomoči in nastopa tudi kot pristojni organ za stike s Komisijo.³⁰¹

V Sloveniji so pristojni organi za izvajanje vzajemne pomoči:³⁰²

1. Ministrstvo za finance,
2. Finančna uprava RS, ki jo minister, pristojen za finance, lahko pooblasti za opravljanje posameznih nalog izmenjave podatkov in nudenja pomoči po teh pogodbah.

Strokovnjak na področju davčne zakonodaje se je v svojem članku iz leta 2010 opredelil do Direktive 2010/24/EU, med drugim tudi do vloge pristojnih organov na področju avtomatične izmenjave podatkov. Pristojni organi ene države pošiljajo podatke pristojnim organom drugih držav članic EU na podlagi zaprosil, brez vnaprejšnjega zaprosila, z avtomatično izmenjavo podatkov in sodelujejo pri sočasnih davčnih nadzorih. Pristojni organi prejeta zaprosila pošiljajo v izvršitev davčnim organom, ki so v skladu z zakoni pristojni za izvrševanje takšnih zaprosil. Davčni organi, ki izvajajo ukrepe na podlagi zaprosila, obvestijo o izvedenih ukrepih pristojni organ, ki zbrane podatke pošlje organu države prosilke.³⁰³

Menim, da takšen sistem zelo poenostavlja in pospešuje čezmejno davčno izvršbo, to dejstvo samo po sebi pa vpliva na zmanjševanje poskusov izogibanju davčnim obveznostim s prenašanjem premoženja ali bivališča v drugo državo.

5.5 Direktiva Sveta 2010/24/EU

Z globalizacijo in povečano svobodo gibanja med državami članicami EU je naraščala potreba po učinkovitejšem sistemu izterjave davčnih terjatev. Zaradi vse

³⁰⁰ Olszanowski Jan, Piątek Wojciech, The development of mutual assistance of eu member states for the recovery of public claims, Law Review ☐ vol. IV, issue 2, July-December 2014, str. 69.

³⁰¹ Člen 4 Direktive 2010/24/EU.

³⁰² 265. člen Zakona o davčnem postopku – ZDavP-2, Ul. 13/2011.

³⁰³ Povzeto po Tom O'Shea, EU Adopts Recovery of Taxes Directive, Tax notes international, 2010, str. 475 (v nadaljevanju Tom O'Shea, EU Adopts Recovery of Taxes Directive), str. 475.

večje mobilnosti davkoplačevalcev, so države članice EU imele vedno več težave z izterjavo davkov od dolžnikov, ki so se preselili ali prenesli poslovanje v drugo državo članico in se tako na enostaven način izognili postopku izterjave.³⁰⁴ Stopnjevanje pretoka kapitala med državami članicami in povečanje preseljevanja ljudi je povzročilo potrebo po dopolnitvi obravnavanih predpisov. Obstajalo je tveganje, da bi problem nepobranih čezmejnih terjatev lahko oviral ustrezen razvoj notranjega trga EU.³⁰⁵ V ta namen je bila 16. marca 2010 sprejeta Direktiva Sveta 2010/24/EU, ki podrobneje kot dosedanji dokumenti opredeljuje vzajemno pomoči pri izterjavi terjatev v zvezi z davki, carinami in drugimi ukrepi.

EU s sprejetjem nove direktive o medsebojni pomoči za izterjavo davkov želi izboljšati sistem pomoči. Uvaja pravila, lažja za uporabo, zagotavlja prilagodljive pogoje ob prošnji za medsebojno pomoč in zahteva, da se podatki med državami izmenjujejo čim bolj spontano. Države članice EU so morale implementirati direktivo v nacionalne pravne sisteme do 31. 12. 2011, določbe iz direktive pa so začele uporabljati s 1. 1. 2012.³⁰⁶

Direktiva je namenjena zagotavljanju možnosti davčnih uprav držav članic, da se zagotovi učinkovito obdavčenje različnih vrst dohodkov. Omogoča pomoč delu javnih organov, ki se ukvarjajo z davki in dajatvami, vključno z vsemi denarnimi terjatvami do davčnih zavezancev in vzpostavlja sistem izmenjave davčnih informacij. Prav tako pa direktiva določa možnosti za spontano izmenjavo informacij, ki se nanašajo na davčne zadeve.³⁰⁷

Razlogi za sprejetje Direktive 2010/24/EU so razvrščeni v dve skupini. Prvi procesni argument je bil predolgo trajanje postopkov, izvedenih po prejšnjih predpisih, povečanje števila držav članic EU in vse večje število zahtevkov za medsebojno pravno pomoč. Drugič, trditev glede cilja Evropske skupnosti, da se zagotovi pravilno delovanje notranjega trga, zблиževanje pravnih sistemov (vključno obstoječimi) držav članic, zagotavljanje davčne nevtralnosti in varovanja finančnih interesov držav članic.³⁰⁸

Z Direktivo 2010/24/EU se je znatno povečalo sodelovanje med državami članicami na področju zbiranja davkov, saj je nadomestila nezadostno pomoč pri

³⁰⁴ Povzeto po Terra B. J. M in Peter Jacob Wattèl, *European Tax Law*, 6th edn, Wolters Kluwer, 2012, str. 429.

³⁰⁵ Povzeto po Olszanowski Jan, Piątek Wojciech, *The development of mutual assistance of eu member states for the recovery of public claims*, *Law Review* ☐ vol. IV, issue 2, July-December 2014, str. 68.

³⁰⁶ Povzeto po Tom O'Shea, *EU Adopts Recovery of Taxes Directive* str. 475.

³⁰⁷ Povzeto po Lang Michael and others, *The OECD – Model – Convention and its update 2014*, Linde, Wien, 2015, str. 156 – 157.

³⁰⁸ Povzeto po Olszanowski Jan, Piątek Wojciech, *The development of mutual assistance of eu member states for the recovery of public claims*, *Law Review* ☐ vol. IV, issue 2, July-December 2014, str. 69.

izterjavi in znatno izboljšala učinkovitost na področju izterjave med državami članicami.

Vzajemna pomoč naj bi vključevala: posredovanje podatkov na zaprosilo, vročitev dokumentov, izterjavo terjatve na zaprosilo organa, zavarovanje plačila terjatve, sprejme se naj enotni izvršilni naslov³⁰⁹ in enotni standardni obrazec za izterjavo in vročitev aktov, oblikuje se naj pravna podlaga za izmenjavo podatkov brez zaprosila, omogoči se naj možnost zaprosila za vzajemno pomoč, čeprav se domači načini izterjave še niso v celoti izkoristili, podatki in dokumenti naj se pošiljajo v digitalni obliki in v določenem jeziku.³¹⁰

Med postopkom izterjave mora obstajati možnost izpodbijanja terjatve, izterjave stroškov nastalih v postopku izterjave, organi vpleteni v izterjavo naj imajo možnost uporabiti pooblastila in pravila, ki jih določajo njihovi nacionalni zakoni, da se podatki za eno zadevo v sklopu vzajemne pomoči, uporabijo tudi za druge namene.³¹¹

Ob upoštevanju naštetih meril in v skladu s posebnim zakonodajnim postopkom je bila sprejeta Direktiva 2010/24/EU, ki določa pravila in področja uporabe in se nanaša na vse davke in dajatve, ki jih pobirajo države članice (vključno z regionalnimi in lokalnimi organi). To vključuje administrativne kazni, globe, pristojbine in dodatne dajatve v zvezi z zahtevki za medsebojno pomoč, kot tudi vse takse za dokumente, izdane v povezavi z upravnimi postopki v zvezi z davki in vse obresti in stroški, ki se nanašajo na vzajemno pomoč. Direktiva se ne uporablja za kazenske sankcije in obvezne prispevke za socialno varnost.³¹²

Slovenija je direktivo implementirala v svoj pravni red z novelo ZDavP-2E in s tem Direktiva 2010/24/EU ureja načine in pogoje na podlagi katerih RS daje upravno pomoč pri izterjavi davščin. Določbe se uporabljajo za primere, ko Slovenija prosi za pomoč drugo državo članico in obratno.³¹³

³⁰⁹ Enotni izvršilni naslov vsebuje naslednje podatke:

(a) podatke za identifikacijo prvotnega izvršilnega naslova, opis terjatve, vključno z njeno naravo, obdobje, ki ga terjatev zajema, vse datume, ki so pomembni za postopek izvršitve, ter znesek terjatve in njene sestavne dele, kot so glavnica, nastale obresti itd.;

(b) ime in priimek ter druge ustrezne podatke za identifikacijo dolžnika;

(c) naziv, naslov in druge kontaktne podatke:

(i) službe, pristojne za oceno terjatve, in, če ta ni ista;

(ii) službe, kjer se lahko pridobijo nadaljnji podatki o terjatvi ali možnosti izpodbijanja obveznosti plačila.

³¹⁰ Preambula 7-11 Direktive Sveta 2010/24/EU.

³¹¹ Preambula 12-16 Direktive Sveta 2010/24/EU.

³¹² Povzeto po Tom O'Shea, EU Adopts Recovery of Taxes Directive, str. 475.

³¹³ Zakon o spremembah in dopolnitvah zakona o davčnem postopku (ZDavP-2E), UL RS št. 32/2012 z dne 4. 5. 2012.

Moč in veljava Direktive 2010/24/EU je razvidna tudi iz dejstva, da je Velika Britanija v preteklosti zavračala sodelovanje pri izterjavi davkov s strani drugih držav. Vendar gospodarski razvoj, vse večji trend izmenjave podatkov in Direktiva 2010/24/EU, ki jo je Velika Britanija implementirala v svojo davčno zakonodajo, so omehčale tudi takšno velesilo in opaziti je bilo postopno izginjanje načela zavračanja meddržavne pomoči na področju davkov. Z Direktivo 2010 pa se je obseg te pomoči pri izterjavi terjatev v zvezi z davki, carinami in drugimi ukrepi, utrdil in povečal.³¹⁴

5.5.1 Izmenjava podatkov

Zaprošeni organ na zaprosilo organa prosilca priskrbi vse potrebne podatke za izterjavo terjatev. To ne izključuje podatkov, ki jih hrani banka, druga finančna institucija ali v primeru, če podatki zadevajo lastniško udeležbo. Ni pa treba zaprošenemu organu predložiti podatkov, ki jih ne bi mogel pridobiti v zaproseni državi članici, če razkrivajo poslovno, industrijsko ali poklicno skrivnost, ali če bi razkriti podatki ogrozili varnost in javni red v zaproseni državi. Kadar gre za povračilo davka, razen DDV-ja, osebi, ki je rezident druge države, lahko država izplačevalka spontano, brez vnaprejšnjega obvestila, obvesti državo članico rezidentstva o izplačilu.³¹⁵ Zaradi spodbujanja vzajemne pomoči lahko uradniki države prosilke sodelujejo in pomagajo v postopku izterjave tako, da so prisotni v uradih, kjer organi zaprosene države opravljajo svoje naloge, so prisotni med administrativno preiskavo in sodelujejo v sodnem postopku. Za sodelovanje potrebujejo pisno pooblastilo.³¹⁶

Uradniki, ki izvedejo dejanski postopek davčne izvršbe ali kateregakoli zaprosila, ki temelji na mednarodnem sodelovanju v sklopu medsebojne mednarodne pomoči, so uradniki, ki so sicer odgovorni za postopek nacionalne davčne izvršbe. Zaposleni so, odvisno od strukture nacionalne davčne administracije, v lokalnih, regionalnih ali centralnih pisarnah ministrstva posamezne države.³¹⁷

5.5.2 Pomoč pri vročitvi dokumentov

Zaprošeni organ mora na zaprosilo za vročitev, ki se priloži na standardnem obrazcu, vročiti prosilcu vse dokumente, ki izvirajo iz države članice prosilke in se nanašajo na zadevno terjatev. Podatke vroči priporočeno ali po elektronski pošti

³¹⁴ Povzeto po Craig Nyree, Analysis Cross-border assistance in the collection of taxes, Tax Journal, London, 13. 7. 2012, str. 21,

³¹⁵ Povzeto po Vascega M. Van Thiel S., Council Adopts New Directive on Mutual Assistance in Recovery of Tax and Similar Claims, European Taxation, 2010, str. 231.

³¹⁶ Člen 5-7 Direktive Sveta 2010/24/EU.

³¹⁷ Povzeto po Berglund Mikael, Cross-Border Enforcement of Claims in the EU, Kluwer Law International, Stockholm, 2009, str. 118-119.

organu prosilcu takoj, ko jih pridobi. Pri tem sledi zakonom, ki veljajo v zaprošeni državi članici.³¹⁸

5.5.3 Izterjava ali zavarovanje plačila terjatev

Zaprošeni organ izterja terjatve na zaprosilo organa prosilca, na katere se nanaša izvršilni naslov, v državi članici prosilki. Podatke, ki se nanašajo na izterjavo, posreduje takoj, ko jih pridobi. Zaposila se ne more predložiti, dokler se niso izčrpali vsi postopki za izterjavo v državi prosilki in dokler se izvršilni naslov v državi prosilki izpodbija.³¹⁹

Vsako zaprosilo za izterjavo spremlja enotni izvršilni naslov v zaprošeni državi članici, ki je edina osnova za izterjavo in vsebuje naslednje podatke³²⁰: podatke za identifikacijo prvotnega izvršilnega naslova, opis terjatve, vse pomembne datume, znesek terjatve in njene sestavne dele, kot so glavnica, obresti, ime, priimek, naslov in druge kontaktne podatke dolžnika.³²¹

Pri preverjanju izvršljivosti izvršilnega naslova se pri čezmejni izterjavi pojavi zanimivo vprašanje, ali je dolžno Sodišče EU v skladu z zakonodajo zaprošene države članice preveriti, ali je izvršilni naslov izvršljiv in ali je bil dolžniku pravilno vročen? O tem proceduralnem vprašanju je bilo odločeno v zadevi C-233/08, katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odločbe na podlagi člena 234 ES, ki ga je vložilo Nejvyšší správní soud (Češka republika) z odločbo z dne 5. maja 2008, v zadevi Milan Kyrian proti Celní úřad Tábor. Vprašanje, ki ga je Češko vrhovno sodišče postavilo Sodišču EU, se je glasilo:

»Ali je treba člen 12(3) Direktive [76/308] razlagati tako, da kadar se ukrepi za izterjavo terjatve izpodbijajo pred nacionalnim sodiščem države članice, v kateri ima zaprošeni organ sedež, je to nacionalno sodišče pristojno, da v skladu z zakonodajo te države članice preveri, ali je izvršilni naslov izvršljiv in ali je bil dolžniku pravilno vročen?«

Sodišče EU je razsodilo takole: Člen 12(3) Direktive Sveta 76/308/EGS, je treba razlagati tako, da sodišča države članice, v kateri ima sedež zaprošeni organ, načeloma niso pristojna za preverjanje izvršljivosti izvršilnega naslova za izterjavo. Nasprotno pa lahko nacionalno sodišče te države članice, kadar odloča o pravnem sredstvu, s katerim se izpodbija veljavnost ali pravilnost izvršilnih ukrepov, kot je vročitev izvršilnega naslova, preveri, ali so bili ti ukrepi pravilno izvedeni po zakonih in drugih predpisih navedene države članice.³²² Drugačna odločitev sodišča bi

³¹⁸ Člen 8-9 Direktive Sveta 2010/24/EU.

³¹⁹ Povzeto po Tom O'Shea, EU Adopts Recovery of Taxes Directive, str. 476.

³²⁰ Povzeto po Tom O'Shea, EU Adopts Recovery of Taxes Directive, str. 476.

³²¹ Sodba II U 489/2014, z dne 10. 6. 2015.

³²² Zadeva C-233/08, Milan Kyrian proti Celní úřad Tábor, ECLI:EU:C:2010.

pomenila dodatne ovire pri izvršbi, kajti sodišča zaprosene članice bi še enkrat preverjala izvršljivost, ki je bila že ugotovljena. Takšnemu ravnanju nasprotuje tudi znana pravna maksima ne bis in idem.³²³

5.5.4 Izvrševanje zaprosila za izterjavo

Organ, ki prejme zaprosilo za izvrševanje terjatve, uporabi pooblastila in izvaja postopke, ki jih predpisuje nacionalna zakonodaja. Terjatev, za katero pa je prejel zaprosilo za izvršitev, pa obravnava kot terjatev, ki bi nastala v zaproseni državi. Zaprošena država članica ni dolžna odobriti preferenc eni državi članici pri izvrševanju postopkov, drugim pa ne. Neenakost v postopkih ni dovoljena. Terjatev se izterja v valuti zaprosene države članice. Zaprošeni organ v čim krajšem času in v skladu z zakoni, ki veljajo v zaproseni državi članici, obvesti državo prosilko o izvedenih postopkih in ukrepih, ki jih je sprejel.³²⁴

V primeru, ko organ prosilec spremeni ali umakne zaprosilo za izterjavo, o tem takoj obvesti zaproseni organ.³²⁵

Če je terjatev ali izvršilni naslov v državi članici prosilki izpodbijan ali če za terjatev v državi članici prosilki še ni bil izdan izvršilni naslov, ko je bilo podano zaprosilo za izterjavo, mora zaproseni organ izvršiti zavarovanje plačila terjatev za zagotovitev izterjave. Pogoj za takšno dejanje je, da je zavarovanje plačila terjatev v podobnem primeru možno tudi na podlagi nacionalne zakonodaje, predpisov in upravne prakse države članice prosilke. Dokument za zavarovanje plačila terjatev, se priloži zaprosilu za zavarovanje plačila terjatev v zaproseni državi članici.³²⁶

Zaprošenemu organu ni treba zagotoviti pomoči:³²⁷ če bi izterjava terjatve zaradi položaja dolžnika povzročila resne gospodarske ali socialne težave, če se začetno zaprosilo za pomoč nanaša na terjatve, zastarale pred več kot petimi leti in so izpolnjeni še drugi pogoji,³²⁸ državi članici ni treba zagotoviti pomoči, če skupni

³²³ O tem tudi Baker Filip, Czaker Ernst, Arie van Weijdsen, Maria Amparo Gran Ruiz, Kana Liselott, International Assistance in the Collection of Taxes, Bulletin for international taxation, april/may 2011, str. 283.

³²⁴ Člen 13 Direktive Sveta 2010/24/EU. Glej tudi Oberson Xavier, International exchange of information in tax matters, Towards Global Transparency, Massachusets, 2015, str. 123.

³²⁵ Člen 15 Direktive Sveta 2010/24/EU.

³²⁶ Günther Oliver Cristoph, Tüchler Nicole, Exchange of Information for Tax Purposes, Dunaj, 2013, str. 303. Podobno tudi Lao Jewelle, The Council Directive concerning Mutual Assistance for the Recovery of Claims,

³²⁷ Povzeto po Tom O'Shea, EU Adopts Recovery of Taxes Directive, str. 476.

³²⁸ V primerih, v katerih se terjatev ali prvotni izvršilni naslov za izterjavo v državi članici prosilki izpodbijata, šteje, da se petletno obdobje začne takrat, ko je v državi članici prosilki ugotovljeno, da terjatve ali izvršilnega naslova za izterjavo ni več mogoče izpodbijati. Poleg tega se v primerih, v katerih pristojni organi države članice prosilke odobrijo odložitev plačila ali shemo obročnega odplačevanja, šteje, da se petletno obdobje začne takrat, ko se v celoti izteče plačilni rok. Vendar pa

znesek terjatev iz te direktive, za katere je vloženo zaprosilo za pomoč, znaša manj kot 1.500 EUR.

Zaprošeni organ obvesti organa prosilca o razlogih za zavrnitev zaprosila za pomoč.³²⁹

5.5.5 Spori

Spori v zvezi s terjatvijo, prvotnim izvršilnim naslovom v državi članici prosilki ali enotnim izvršilnim naslovom v zaprošeni državi članici in spori v zvezi z veljavnostjo vročitve, spadajo v okvir pristojnosti pristojnih organov države članice prosilke.³³⁰

Spori v zvezi s postopki izvršbe v zaprošeni državi članici ali spori, ki zadevajo veljavnost vročitve s strani pristojnega organa zaprošene države članice, se predložijo pristojnemu organu zadevne države članice v skladu z njenimi zakoni in predpisi.³³¹

5.5.6 Zastaranje

Uporabljajo se predpisi članice prosilke. Organ prosilec in zaprošeni organ drug drugega obvestita o ukrepih za pretrganje, zadržanje ali podaljšanje zastaralnega roka terjatve, za katero je bila zahtevana izterjava ali zavarovanje plačila terjatev, ali ukrepu, ki ima lahko tak učinek.³³²

5.5.7 Stroški

Države članice se odpovejo vsem povračilom stroškov, ki so nastali pri nudenju medsebojne vzajemne pomoči. Če je možno, se stroški izterjajo od dolžnika. V primeru posebej visokih stroškov ali v primeru, da se izterjava nanaša na organiziran kriminal, pa se članice dogovarjajo o povračilu stroškov glede na posamezen primer.³³³

v takšnih primerih zaprošenemu organu ni treba zagotoviti pomoči v zvezi s terjatvami, starimi več kot deset let, šteto od datuma zapadlosti terjatve v državi članici prosilki.

³²⁹ Sodba I U 1141/2010, z dne 24. 5. 2011, tudi sodba I U 1363/2013, z dne 22. 4. 2016.

³³⁰ Povzeto po Oberson Xavier, *International exchange of information in tax matters, Towards Global Transparency*, Massachusets, 2015, str. 124.

³³¹ Povzeto po Tom O'Shea, *EU Adopts Recovery of Taxes Directive*, str. 477.

³³² Povzeto po Tom O'Shea, *EU Adopts Recovery of Taxes Directive*, str. 477.

³³³ Povzeto po Oberson Xavier, *International exchange of information in tax matters, Towards Global Transparency*, Massachusets, 2015, str. 122., glej tudi člen 20 Direktive Sveta 2010/24/EU.

5.5.8 Splošna pravila za vse vrste zaprosil za pomoč

Vsa zaprosila, obrazci, poročila, izjave in vsi drugi dokumenti se pošiljajo preko elektronskih sredstev. Uporablja uradnem jeziku zaprosene države.³³⁴

Podatki, ki se uporabljajo in sporočajo so zaupne narave in za njih veljajo pravila v skladu z nacionalno zakonodajo zaprosene države. Na Direktivo 2010/24/EU ne smejo vplivajo internacionalna pravila za izterjavo terjatev in ne sme ovirati pomoči, med državami članicami, ki izhaja iz dvostranskih ali večstranskih sporazumov Države članice Komisiji vsako leto, do 31. marca, sporočijo, koliko zaprosil so dobile ali poslale drugim državam članicam in hkrati sporočijo znesek terjatev in izterjane zneske.³³⁵

Direktiva 2010/24/EU se uporablja od 1. 12. 2012, hkrati pa se istega dne razveljavi Direktiva 2008/55/ES in vsa sklicevanja na razveljavljeno direktivo štejejo za sklicevanja na Direktivo 2010/24/EU.³³⁶

Direktiva 2010/24/EU je v primerjavi z Direktivo Sveta 2008/55/ES bistveno spremenila pravila o vzajemni pomoči pri izterjavi terjatev v zvezi z davki, carinami in drugimi ukrepi ter na novo določila izvedbena pooblastila Komisije. Zato je bilo primerno, da se obstoječa izvedbena pravila, ki jih je sprejela Komisija, nadomestijo z novo izvedbeno uredbo. Evropska komisija je v ta namen, dne 18. novembra 2011, sprejela Izvedbeno uredbo komisije (EU) št. 1189/2011³³⁷ o določitvi podrobnih pravil v zvezi z nekaterimi določbami Direktive Sveta 2010/24/EU.

O tej problematiki (davčna izvršba, obvestilo o neplačanem davku, sklep o izvršbi, medsebojna upravna pomoč med članicami EU, zaprosilo za izterjavo, odklonitev pomoči, razlaga zakona v smislu določb direktive 76/308/EGS) imamo tudi pri nas že judikaturu. V nekem primeru³³⁸ je Upravno sodišče Republike Slovenije presodilo, da obvestilo o neplačanem davku ni (več) pogoj za izvršbo. Akt, ki je izvršilni naslov in s tem podlaga za davčno izvršbo, po določbah ZDavP-1 v dotičnem primeru ni bil priloga sklepa, ki ga je dolžnik izpodbijal, ker ga država prosilka (Belgija) ni priložila. Razviden pa je iz seznama izvršilnih naslovov oziroma iz »Podatkov, ki se nanašajo na zaprosilo« in je, kot to sledi iz izreka sklepa, kot priloga njegov sestavni del. Pritožnik tudi ni uspel s svojim ugovorom zastaranja.

³³⁴ Člen 21 in 22 Direktive Sveta 2010/24/EU.

³³⁵ Povzeto po Oberson Xavier, International exchange of information in tax matters, Towards Global Transparency, Massachusets, 2015, str. 126.

³³⁶ Člen 29 Direktive Sveta 2010/24/EU.

³³⁷ Izvedbena uredba Komisije (EU) 1189/2011 z dne 18. novembra 2011 o določitvi podrobnih pravil v zvezi z nekaterimi določbami Direktive Sveta 2010/24/EU o vzajemni pomoči pri izterjavi terjatev v zvezi z davki, carinami in drugimi ukrepi, Uradni list EU L302/16.

³³⁸ Sodba I U 1491/2010 z dne 24. 5. 2011.

Tožnik je podal ugovor na sklep o izvršbi davčnega dolga, ki ga ni poravnal Belgijskim davčnim organom (centru za tuje obdavčljive osebe iz Bruslja v Belgiji). Tožnik poudarja, da ni dobil niti obvestila o neplačanih davkih, ki je procesna predpostavka za dopustnost davčne izvršbe. Pritožnik trdi, da tudi nikoli ni prejel akta države prosilke, ki bi dovoljevala izvršbo. Podlaga za izterjavo je namreč lahko le vročen in s tem dokončen akt države prosilke. V upravnih spisih ni dokazila o vročitvi in tudi ne o tem, da bi bilo obvestilo sploh poslano. Poleg tega bi mu moral davčni organ v skladu s prvim odstavkom 253. člena ZDavP-2 vročiti tudi akt ali odločbo, ki naj bi jo izdal pristojni organ države prosilke in je izvršilni naslov. Opustitev vročitve obvestila in odločbe imata za posledico nezakonnost vseh izdanih sklepov davčnega organa, tudi izpodbijanega, postopek, ki se vodi, pa je nezakonit in arbitraren. Tožniku je bila s tem kršena ustavna pravica do izjavljanja v postopku in do uporabe lastnega jezika ter pravica do učinkovitega pravnega sredstva, kar vse so temeljne človekove pravice in svoboščine. Materialno pravo pa je kršeno s tem, ker je davčni organ, kljub temu, da ne bi smel, nudil pravno pomoč drugi državi. Prav tako tožnik trdi, da pravica do izterjave zastarala. Upravno sodišče tožbo zavrne kot neutemeljeno.

Pravilnost in zakonitost sklepa se presoja v času, ko je bil sklep izdan, to je na dan 9. 1. 2007, kar pomeni, da z ozirom na (relativni) zastaralni rok, ki je v skladu z 234. členom ZDavP-2 razviden iz zaprosila za izterjavo (16. 9. 2008), zastaranje prisilne izterjave dolgovanega zneska ob izdaji izpodbijanega sklepa nedvomno še ni nastopilo. Tožbeni ugovor zastaranja je torej neutemeljen.

Glede očitkov o tem, da iz sklepa ni razviden akt, ki dovoljuje izvršbo, pa sodišče ugotavlja, da iz izreka in obrazložitve sklepa res ni razviden akt, ki dovoljuje izvršbo ter datum vročitve tega akta tožniku. Sta pa oba podatka razvidna iz seznama izvršilnih naslovov oziroma iz »Podatkov, ki se nanašajo na zaprosilo« in so kot priloga njegov sestavni del. Tožbene navedbe o pomanjkljivih podatkih o aktu izvršbe niso utemeljene.

5.5.9 Splošne zahteve medsebojne upravne pomoči

Uporaba jezika

Zaprosilo za upravno pomoč in spremljajoči dokumenti se pošiljajo v enem izmed uradnih jezikov države članice zaprosenega organa. Le izjemoma, če gre za enostavne zadeve, se lahko dokumenti pošiljajo v jeziku prosilke in pod pogojem, da se s tem strinja tudi organ zaprosene države. Če dokument ni posredovan v uradnem jeziku zaprosene države članice, to ne vpliva na veljavnost postopka, v kolikor gre za tak dogovor med sodelujočimi državami članicami. Lahko pa

zaprošeni organ tudi zahteva prevod posameznega dokumenta v željen jezik, če smatra, da je to za potek postopka nujno potrebno.³³⁹

Glede uporabe jezika v čezmejni izvršbi kot proceduralnem vprašanju je bilo odločeno v zadevi C-233/08, katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odločbe na podlagi člena 234 ES, ki ga je vložilo Nejvyšší správní soud (Češka republika) z odločbo z dne 5. maja 2008, v zadevi Milan Kyrian proti Celní úřad Tábor. Vprašanje, ki ga je Češko vrhovno sodišče postavilo Sodišču EU, se je glasilo: »Ali iz splošnih pravnih načel prava Skupnosti, predvsem iz pravice do poštenega sojenja, načel dobrega upravljanja in pravne države, izhaja, da pomeni vročitev izvršilnega naslova dolžniku v jeziku, ki ga ne razume in ki poleg tega ni uradni jezik države, v kateri je bil izvršilni naslov vročen dolžniku, napako, zaradi katere je mogoče zavrniti izvršbo na podlagi takega izvršilnega naslova?«

Sodišče EU je odločilo takole: Pri vzajemni pomoči, določeni na podlagi Direktive 76/308, kakor je bila spremenjena z Direktivo 2001/44, mora biti izvršilni naslov za izterjavo – da bi njegov naslovnik lahko uveljavljal svoje pravice – temu vročen v uradnem jeziku države članice, v kateri ima sedež zaprošeni organ. Za zagotovitev upoštevanja te pravice mora nacionalno sodišče uporabiti svoje nacionalno pravo in pri tem poskrbeti za zagotovitev polnega učinka prava Skupnosti.³⁴⁰

Standardni obrazci in sredstva komunikacije

Vsa zaprosila ter vsi drugi dokumenti (enotni izvršilni naslov, dokumenti za zavarovanje ...) se pošiljajo preko elektronskih sredstev, za to pa se uporabijo standardni obrazci, razen, če to ni tehnično izvedljivo. Če je mogoče, se ti obrazci uporabijo tudi za nadaljnjo komunikacijo v zvezi z zaprosil. Če komunikacija ne poteka prek elektronskih sredstev ali z uporabo standardnih obrazcev, to ne vpliva na veljavnost postopka pri izvrševanju zaprosila za pomoč.³⁴¹

Stroški postopka

Države članice si medsebojno ne zaračunavajo stroškov v zvezi s postopki, ki izhajajo iz kakršne koli vzajemne pomoči. Zaprošeni organ si praviloma, v skladu z zakoni zaprosene države članice, poleg izterjanih zneskov prizadeva od dolžnika izterjati in zadržati tudi znesek stroškov, ki jih je imel v povezavi z izterjavo. Če pa izterjava povzroči posebne težave in s tem zelo velik znesek stroškov, se lahko organ prosilec in zaprošeni organ dogovorita za povračilo glede na posamezen primer. Ne glede na dogovore o stroških pa mora država članica prosilka zaprošeni

³³⁹ Povzeto po Tom O'Shea, EU Adopts Recovery of Taxes Directive, str. 476.

³⁴⁰ Zadeva C-233/08, Milan Kyrian proti Celní úřad Tábor, ECLI:EU:C:2010.

³⁴¹ Člen 21 Direktive 2010/24/EU.

državi članici povrniti vse stroške in morebitne izgube, ki bi nastale zaradi ukrepov, ki veljajo za neutemeljene.^{342, 343}

Razkritje podatkov in dokumentov

Za razkritje katerihkoli dokumentov ali podatkov velja stopnja varstva, kot bi veljala po nacionalni zakonodaji države, ki je podatke prejela. Dostop do podatkov imajo samo osebe, ki so za to pooblašene s strani urada Evropske komisije za akreditacijo v zvezi z varnostjo. Če so podatki koristni za tretjo državo članico, ji lahko podatke posreduje, če se s tem strinja država članica, od koder izvirajo podatki. Podatke, poslane v kakršni koli obliki, lahko vsi organi v državi članici, ki podatke prejme, navedejo ali uporabijo kot dokaz na enak način kot podobne podatke, pridobljene v zadevni državi.³⁴⁴

Valuta za poplačilo dolga

Vsak znesek, ki ga izterja zaproseni organ, skupaj z obrestmi, se nakaže organu prosilca v valuti države zaprosenega organa. Zaprošeni organ od datuma prejema zaprosila za izterjavo zaračunava zamudne obresti v skladu z zakoni in drugimi predpisi, ki veljajo v zaproseni državi članic.³⁴⁵

Poročanje o ukrepih

Vsaka država članica Komisiji vsako leto do 31. marca sporoči podatke o uporabi ukrepov medsebojne upravne pomoči v preteklem letu in o doseženih rezultatih:

- število zaprosil za pridobitev podatkov, vročitev in izterjavo ali za zavarovanje plačila terjatev, ki jih vsako leto pošlje ali prejme od posamezne države članice prosilke,
- znesek terjatev, v zvezi s katerimi je vloženo zaprosilo za pomoč pri izterjavi, in izterjane zneske.³⁴⁶

Najnižji znesek zaprosila

Zaprosilo za medsebojno pomoč se lahko predloži, če znesek vseh terjatev, skupaj z zamudnimi obrestmi, ki jih mora plačati ena oseba presega 1.500 EUR.³⁴⁷

5.6 Izvedbena uredba Komisije (EU) 1189/2011

Spremembe, ki jih je prinesla Izvedbena uredba komisije (EU) št. 1189/2011, so: sprejeta podrobna pravila glede praktične ureditve in rokov za komunikacijo med

³⁴² Kar zadeva vsebino terjatve ali veljavnost izvršilnega naslova in/ali instrumenta za zavarovanje plačila terjatev, ki jih odredi organ prosilec.

³⁴³ Člen 20 Direktive 2010/24/EU.

³⁴⁴ Povzeto po Tom O'Shea, EU Adopts Recovery of Taxes Directive, str. 477.

³⁴⁵ Člen 13 Direktive 2010/24/EU.

³⁴⁶ Člen 27 Direktive 2010/24/EU.

³⁴⁷ Povzeto po Schilcher M., Spies K., The directives on Mutual Assistance in the Assessment and in the Recovery of Tax claims, in teh Field of Direct taxation in Lang/pistone/Schuh/Staringer, 2013, p. 233.

zaprošenim organom in organom prosilcem³⁴⁸, sprejmejo se posebna pravila za namene potrjevanja dokumentov, ki so poslana po pošti, za zagotavljanje pošiljanja ustreznih podatkov in informacij se določi vzorce standardnih obrazcev, ki so priloženi zaprosilu za vročitev, in vzorce izvršilnega naslova v zaproseni državni članici, za zagotovitev pravne varnosti se izrecno pojasni pravni učinek vročitve, ki jo zaprosena država članica izvede na zaprosilo države članice prosilke, za zagotovitev pravne varnosti se določi, da vročitev enotnega izvršilnega naslova ali obvestilo o njem v zaproseni državni članici ne vpliva na posledice vročitve prvotnega izvršilnega naslova, in da spremenjeni izvršilni naslov v zaproseni državi članici ne vpliva na prvotno terjatev ali prvotni izvršilni naslov, sprejme se pravilo, s katerim se določi, da pošiljanje po elektronski pošti ne vpliva na veljavnost dokumentov³⁴⁹, razveljavi se Uredba Komisije (ES) št. 1179/2008³⁵⁰.

Pomemben mejnik v medsebojni upravni pomoči pa predstavljata Direktiva sveta 2011/16/EU, z dne 15. februarja 2011 in Direktiva sveta 2014/107/EU.

5.7 Direktiva Sveta 2011/16/EU

Direktiva 2011/16/EU je rezultat dolgoročnega procesa sodelovanja držav članic EU in se nanaša na avtomatično izmenjavo informacij.³⁵¹ Z novo Direktivo 2011 je razveljavljena Direktiva Sveta 77/799/EGS.³⁵² Le ta je bila večkrat spremenjena.³⁵³ V času globalizacije, mobilnosti davčnih zavezancev in ob povečanju števila čezmejnih transakcij so se države članice vse bolj srečevale s težavami pri pravilni odmeri davkov. Težave so vplivale na delovanje sistemov obdavčevanja in povzročale dvojno obdavčevanje, davčne goljufije in utaje. Zato je potreba držav članic po medsebojni pomoči na področju obdavčevanja hitro naraščala. Od leta 2003 se je Direktiva 77/779 osredotočala le na medsebojno sodelovanje na področju neposrednega obdavčevanja in zavarovalni premij, saj so DDV in trošarine, zaradi hitrega razvoja in potreb, obravnavali drugi sporazumi.³⁵⁴ Bil je potreben nov pristop, saj Direktiva Sveta 77/799 ni vsebovala več ustreznih ukrepov. Ker je bilo potrebnih preveč prilagoditev, je bilo potrebno Direktivo Sveta

³⁴⁸ Preambula 2 do 7 Izvedbene uredbe Komisije (EU) 1189/2011.

³⁴⁹ Člen 2 Izvedbene uredbe Komisije (EU) 1189/2011.

³⁵⁰ Uredba Komisije (ES) št. 1179/2008 je določala podrobna pravila za izvajanje nekaterih določb Direktive Sveta 2008/55/ES, ki je ureja vzajemno pomoč pri izterjavi terjatev v zvezi s prelevmani, davki in drugimi ukrepi.

³⁵¹ Povzeto po Gabert I., *The Council Directive 2011/16/EU on Administrative Cooperation in the field of Taxation*, *European Taxation*, 2011, p. 342.

³⁵² Direktiva Sveta 77/799/EGS z dne 19. decembra 1977 o medsebojni pomoči pristojnih organov držav članic na področju neposrednega obdavčevanja in obdavčevanja zavarovalnih premij, *Uradni list EU* 336 (v nadaljevanju Direktiva 77/779).

³⁵³ Povzeto po Munoz Forner A., *The Council Directive 2011/16/EU on Administrative Cooperation in the field of Taxation*, *European Taxation in Günther/Tüchler*, 2013, p. 115.

³⁵⁴ Povzeto po Schilcher M., Spies K., *The directives on Mutual Assistance in the Assessment and in the Recovery of Tax claims, in the Field of Direct taxation in Lang/pistone/Schuh/Staringer*, 2013, p. 207.

77/799/EGS razveljaviti in jo nadomestiti z novim instrumentom, ki bi se uporabljal za neposredne in posredne davke, ki še niso zajeti v drugi zakonodaji EU. Zato je bila sprejeta Direktiva Sveta 2011/16/EU, ki nadgrajuje dosežke Direktive 77/799/EGS in določa jasnejša in natančnejša pravila upravnega sodelovanja med državami članicami.³⁵⁵

Direktiva 2011/16/EU se uporablja za vse vrste davkov, ki jih pobira država članica. Ne uporablja pa se za davek na dodano vrednost in carine ali trošarine, ki so zajete v drugi zakonodaji EU o upravnem sodelovanju med državami članicami, niti za obvezne prispevke za socialno varnost, ki se plačujejo državi članici ali ustanovam socialne varnosti, ustanovljenim v skladu z javnim pravom.³⁵⁶

Eden izmed načinov izmenjave informacij v sklopu Direktive 2011 je izmenjava informacij na zaprosilo. Zaprošeni organ organu prosilcu sporoči informacije, s katerimi razpolaga ali ki jih pridobi na podlagi administrativne preiskave. Informacije zaprošeni organ predloži takoj, ko je to mogoče ali najkasneje v šestih mesecih po datumu prejema zaprosila. Prejem zaprosila pa zaprošeni organ sporoči organu prosilcu takoj ali pa najkasneje v sedmih dneh od prejema zaprosila. Če zaprošeni organ zahtevanih informacij nima ali ne želi odgovoriti na zaprosilo za informacije, o razlogih najpozneje v enem mesecu od prejema zaprosila obvesti organ prosilec.³⁵⁷

Z Direktivo Sveta 2011/16/EU se v letu 2015 uvaja obvezna avtomatična izmenjava informacij za določene kategorije prihodkov in kapitala. Podatki o dohodku iz zaposlitve, plačila direktorjem, produkti življenjskih zavarovanj, pokojnine, lastništvo nepremičnin in iz njih izhajajoči dohodek se za obdobje od 1. januarja 2014 sporočajo z avtomatično izmenjavo podatkov.³⁵⁸

Na mednarodni ravni je 29. 10. 2014 50 držav (vključno z vsemi 28 članicami EU) podpisalo sporazum o takojšnji uporabi novih globalnih standardov (GS) OECD v sistemu »Avtomatska izmenjava informacij« ('Automatic exchange of information' (AEOI)). Ta predvideva, da bodo podpisnice začele z izmenjavo informacij, ki jih zbira že od 31. 12. 2015, že leta 2017, namesto 2018.³⁵⁹

³⁵⁵ Povzeto po Oberson Xavier, International exchange of information in tax matters, Towards Global Transparency, Massachusets, 2015, str. 105.

³⁵⁶ Člen 1-2 Direktive Sveta 2011/16/EU.

³⁵⁷ Člen 3-7 Direktive Sveta 2011/16/EU.

³⁵⁸ Povzeto po Schilcher M., Spies K., The directives on Mutual Assistance in the Assessment and in the Recovery of Tax claims, in teh Field of Direct taxation in Lang/Pistone/Schuh/Staringer, 2013, p. 212.

³⁵⁹ Povzeto po Remeur Cécile, Tax policy in the EU, Issues and challenges, European Parliamentary Research Service, February 2015, str. 22-23.

Pristojni organ katerekoli države članice pa lahko podatke drugi državi članici sporoči spontano, brez zaprosila, če domneva: pristojni organ ene države članice ima razloge za domnevo, da gre morda za izgubo davka v drugi državi članici, oseba, zavezana za davek, doseže znižanje ali oprostitev davka v eni državi članici, kar bi povzročilo povečanje davka ali zavezanost za davek v drugi državi članici, poslovne transakcije med osebo, zavezano za davek v eni državi članici, in osebo, zavezano za davek v drugi državi članici, se izvedejo prek ene ali več držav na način, ki bi lahko imel za posledico prihranek davka v eni ali drugi državi članici ali obeh, pristojni organ države članice ima razloge za domnevo, da je prihranek davka morda posledica umetnih prenosov dobičkov znotraj skupine podjetij, informacije, ki jih je eni državi članici posredoval pristojni organ druge države članice, so omogočile pridobitev podatkov, ki so lahko koristni pri odmeri davčne obveznosti v tej drugi državi članici.³⁶⁰

Direktiva Sveta 2011/16/EU določa obveznost avtomatične izmenjave informacij o navedenih kategorijah dohodka in kapitala med pristojnimi organi in torej ne ureja obveznosti poročanja zavezancev za davek davčnemu organu, saj morajo le-ti dohodke dosežene v tujini v skladu z nacionalno zakonodajo že sedaj sami prijaviti davčnemu organu. Informacije, ki jih bo FURS pridobil v okviru avtomatične izmenjave informacij, se bodo uporabile v postopkih nadzora davčnih obračunov in davčnih napovedi zavezancev za davek. Direktiva 2011/16/EU je nadomestila razveljavljeno Direktivo 77/799/EGS, ki ni več mogla izpolnjevati novih zahtev upravnega sodelovanja.³⁶¹

5.8 Izvedbena Uredba Komisije (EU) 1156/2012

Uredba 1156/2012 je bila sprejeta 6. decembra 2012. Določa podrobna pravila za izvajanje člena 20(1), člena 20(3) in člena 21(1) Direktive Sveta 2011/16/EU, ki določajo pravila načina izmenjave podatkov na osnovi standardnih obrazcev in z uporabo skupnega komunikacijskega omrežja (CCN), kadar je to mogoče. Če to ni možno, pa se morajo določiti praktični postopki za sporočanje. Izvedbena Uredba 1156 pa določa podrobnejša pravila za namene izmenjave informacij na zaprosilo, izmenjave informacij na lastno pobudo, vročitve in povratnih informacij. Uporabljeni obrazec naj bi zasnovan tako, da bi vseboval takšno število polj, da se državam članicam omogoči enostavno obravnavanje vseh relevantnih primerov z uporabo polj, ki ustrezajo posameznemu primeru.³⁶²

³⁶⁰ Povzeto po Schilcher M., Spies K., The directives on Mutual Assistance in the Assessment and in the Recovery of Tax claims, in teh Field of Direct taxation in Lang/pistone/Schuh/Staringer, 2013, p. 216.

³⁶¹ Povzeto po Gabert I., European Union - Council Directive 2011/16/EU on Administrative Cooperation in the Field of Taxation, 2011, p. 346.

³⁶² Preambule 1-4 Izvedbene Uredbe Komisije (EU) št. 1156/2012.

Določene informacije³⁶³ v skladu z Direktivo 2011/16/EU se lahko pošljejo tudi preko komunikacijskih sredstev, ki niso omrežje CCN. Uredba 1156 določa, da kadar se informacije iz Direktive 2011/16/EU ne pošljejo preko omrežja CCN, se informacije pošljejo skupaj z dopisom, ki vsebuje sporočene informacije.³⁶⁴

Pomembna za medsebojno upravno pomoč na področju davkov pa je tudi Konvencija o medsebojni upravni pomoči pri davčnih zadevah (v nadaljevanju Konvencija).³⁶⁵ V okviru Sveta Evrope in OECD je bila pripravljena leta 1988. Konvencija omogoča učinkovit upravno sodelovanje med državami podpisnicami Konvencije glede davkov na davčnem področju. Izvajanje nacionalne zakonodaje na področju preprečevanja davčnih utaj in izogibanju plačevanja davkov je s pomočjo Konvencije učinkovitejše.³⁶⁶ Leta 2010 je bila Konvencija dopolnjena s spremembami na področju medsebojne upravne pomoči pri davčnih zadevah. S spremembami se je Konvencijo uskladilo z mednarodnim standardom na področju izmenjave davčnih informacij. Glavni vzrok za dopolnitev Konvencije pa je omogočiti, da so h Konvenciji lahko pristopile tudi države, ki niso članice OECD ali Sveta Evrope, s tem pa se širi krog držav podpisnic, ki si lahko na osnovi Konvencije izmenjujejo davčne podatke.³⁶⁷

Konvencija je močan instrument v boju proti davčnim utajam in izogibanja plačila davkov, hkrati pa predstavlja fleksibilno moderno orodje. Države lahko predstavijo svoje zadržke glede določenega vprašanja ali pa dogovorijo skupne pogoje za avtomatsko izmenjavo podatkov.³⁶⁸ V primerjavi z Direktivo 2010/EU/24 pa se Konvencija ni izkazala za tako učinkovito, saj ne predvideva enotnega instrumenta, ki bi omogočal zbiranje in poročanje podatkov zaproseni državi.³⁶⁹

Slovenija Konvencijo o medsebojni upravni pomoči pri davčnih zadevah uporablja od 1. maja 2011, protokol pa od 1. junija 2011.³⁷⁰ Konvencija pomembno vpliva za nadaljnji razvoj avtomatične izmenjave informacij, saj zagotavlja sodelovanje 52

³⁶³ Poročila, izjave in vsi drugi dokumenti.

³⁶⁴ Člen 2-3 Izvedbene Uredbe Komisije (EU) št. 1156/2012.

³⁶⁵ Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters, OECD, 2010.

³⁶⁶ Povzeto po Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters, OECD, 2011, dostopno na: <http://www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/conventiononmutualadministrativeassistanceintaxmatters.htm>, obiskano, 22. 4. 2016.

³⁶⁷ Povzeto po Wittmann Kornelia, The CoE/OECD Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters, 2013, str. 178. Glej tudi

³⁶⁸ Povzeto po Pross Achim, Russo Raffaele, The Amended Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters: A Powerful Tool To Counter Tax Avoidance and Evasion, ulletin for International taxation, 2012,, str. 361.

³⁶⁹ Povzeto po Ilse de Troyer, Recovery assistance in the EU: Evaluation of directive 2010/24/EU: Time for an update?, Brussel, 2014, str. 136.

³⁷⁰ Povzeto po Jurisdictions participating in the convention on mutual administrative assistance in tax matters, dostopno na: http://www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/Status_of_convention.pdf, obiskano 22. 4. 2016.

držav, ki so v letu 2014 podpisale večstranski sporazum med pristojnimi organi o avtomatični izmenjavi informacij o finančnih računih.

Slovenija na področju obdavčenja tako izmenjuje informacije in podatke na podlagi naslednjih aktov:³⁷¹

1. Direktive 2003/49 o skupnem sistemu obdavčenja plačil obresti ter licenčnin med povezanimi družbami iz različnih držav članic,
2. Direktive 2010/24/EU o vzajemni pomoči pri izterjavi terjatev v zvezi z davki, carinami in drugimi ukrepi v drugi državi članici,
3. Uredbe Sveta (EU) št. 904/2010 z dne 7. oktobra 2010 o upravnem sodelovanju in boju proti goljufigam na področju davka na dodano vrednost,
4. Izvedbene uredbe Komisije (EU) št. 79/2012 z dne 31. januarja 2012 o določitvi podrobnih pravil za izvajanje nekaterih določb Uredbe Sveta (EU) št. 904/2010,
5. Direktive Sveta 2011/16/EU z dne 15. februarja 2011 o upravnem sodelovanju na področju obdavčevanja in razveljavitvi Direktive 77/799/EGS, ki se je pričela uporabljati s 1. 1. 2013, nadgrajuje dosežke Direktive 77/799/EGS ter določa jasnejša in natančnejša pravila, ki urejajo upravno sodelovanje z namenom doseči širši obseg upravnega sodelovanja med državami članicam - direktiva je prenesena v II. poglavje četrtega dela Zakona o davčnem postopku,
6. Izvedbene uredbe Komisije (EU) št. 1156/2012 z dne 6. decembra 2012 o določitvi podrobnih pravil za izvajanje nekaterih določb Direktive Sveta 2011/16/EU o upravnem sodelovanju na področju obdavčevanja,
7. Direktive Sveta 2014/107/EU z dne 9. decembra 2014 o spremembi Direktive 2011/16/EU, ki določa pravila in postopke, v skladu s katerimi države članice sodelujejo med seboj z namenom izmenjave informacij, ki naj bi bile pomembne za izvajanje in uveljavljanje nacionalne zakonodaje držav članic v zvezi z davki,
8. Mednarodne pogodbe o izogibanju dvojnega obdavčevanja dohodka in premoženja, ki jih je Republika Slovenija podpisala z drugimi državami,
9. Skupne Konvencije Sveta Evrope in OECD o medsebojni upravni pomoči pri davčnih zadevah in
10. Protokola o spremembi konvencije o medsebojni upravni pomoči.
11. Pomemben za izterjavo pa je tudi Zakon o sodelovanju v kazenskih zadevah z državami članicami EU (ZSKZDČEU-1).³⁷²

³⁷¹ Povzeto po Mednarodna izmenjava informacij s carinskega in davčnega področja, marec 2015, dostopno na: http://www.fu.gov.si/fileadmin/Internet/Nadzor/Podrocja/Mednarodna_izmenjava/Opis/Podrobnejši_opis_Mednarodna_izmenjava.pdf, obiskano 22. 4. 2016.

³⁷² Uradni list RS, št. 48/2013.

Za izogibanje dvojnemu obdavčenju države sklepajo medsebojne sporazume, ki temeljijo na vzorčnem modelu konvencije OECD, ki je uveljavljen že dalj časa. Zato imajo posamezne države sklenjenih že veliko dvostranskih sporazumov za odpravo omenjene problematike.³⁷³ Davčni sporazum med dvema državama se praviloma nanaša na obdavčitev vseh vrst dohodkov in premoženja³⁷⁴, redkeje le na posamezne davke in ali poseben dejavnosti. Sporazum, ki postane del domače zakonodaje, ostaja kljub vsemu mednarodna pogodba in s tem zavezujoča za obe državi pogodbenici.³⁷⁵ Dvostranski sporazumi o izogibanju dvojnega obdavčevanja tudi spodbujajo mednarodne transakcije in investicije.³⁷⁶ Sporazumi so prostovoljni, namen pogodbe je porazdelitev davčne zakonodaje in omejitev davčne pristojnosti z namenom, da se prepreči škodljive gospodarske posledice.

Glede na Sodišče EU, so države članice odgovorne za določanje meril za obdavčitev dohodkov in premoženja, da bi se izognili dvojnemu obdavčevanju – s pomočjo, med drugim z mednarodnimi sporazumi – in sklepajo številne dvostranske sporazume, ki temeljijo na vzorčnem sporazumu OECD o izogibanju dvojnega obdavčevanja. Poleg tega Sodišče EU v sodbi Saint-Gobain³⁷⁷ presodi, da »imajo države članice svobodo, v okviru sporazuma o izogibanju dvojnega obdavčevanja, da določijo okoliščine porazdelitve davčne zakonodaje«. ³⁷⁸

Slovenija ima podpisanih 57 veljavnih mednarodnih pogodb o izogibanju dvojnemu obdavčevanju dohodka in premoženja. Namen teh pogodb je odprava ovir v čezmejnem gospodarskem poslovanju, odprava dvojne obdavčitve dohodkov in premoženja v primerih, ko je oseba zavezana k plačilu davka v dveh državah. Pogodbe vključujejo tudi člen, ki se nanaša na izmenjavo informacij v davčnih zadevah med državama pogodbenicama. Pogodba državama pogodbenicama ne nalaga dolžnosti samodejne izmenjave informacije ali na lastno pobudo, ampak obveznost izmenjave informacij nastane na podlagi izrecne zahteve države pogodbenice. Vendar pa to ne pomeni, da državi ne moreta izmenjati informacij tudi samodejno ali spontano, če to želita.³⁷⁹

³⁷³ Povzeto po Čampa Milan, Kostanjevec Boris, Pernek Franc, Davčno pravo in javne finance, Fakulteta za poslovne in upravne vede, Novo mesto, 2009, str. 103 (v nadaljevanju Čampa in ostali, Davčno pravo in javne finance).

³⁷⁴ Vseobsežni sporazumi.

³⁷⁵ Povzeto po Čampa in ostali, Davčno pravo in javne finance, str. 104.

³⁷⁶ Povzeto po Sertić Andreja, Proceduralni aspekti sklapanja ugovora o izbegavanju dvostrukog oporezivanja, Porezni vijesnik, 2013, str. 86.

³⁷⁷ Zadeva C-307/97, Podjetje de Saint-Gobain, Zweigniederlassung Deutschland proti Finanzamt Aachen-Innenstadt, ECLI:EU:C:1999:438, podobno Zadeva C-336-96 Gilly proti Dir.Services fi scaux Bas-Rhin, ECLI:EU:C:1998:221.

³⁷⁸ Povzeto po Vrban Tajana, Ugovori o izbegavanju dvostrukog oporezivanja i europsko pravo, Porezni vijesnik 10, 2012, str. 55.

³⁷⁹ Povzeto po Mercina Jure, Mednarodna izmenjava informacij v davčnih zadevah, Pravna praksa, št. 28, Ljubljana, 2014, str. 2.

Republika Slovenija je z Republiko Hrvaško sklenila Sporazum o izogibanju dvojnega obdavčevanja in preprečevanja davčnih utaj v zvezi z davki od dohodka in premoženja.³⁸⁰ Na tem področju že obstaja tudi judikatura. Pravno je zanimiv primer (sodba I U 457/2015), ko je bila tožniku, delovnemu migrantu³⁸¹, odmerjena dohodnina za leto 2012. Na odločbo o odmeri se je pritožil. V mednarodni pogodbi o izogibanju dvojnega obdavčenja dohodka in premoženja, ki jo ima Slovenija sklenjeno s Hrvaško je določeno, da se v primeru, kadar rezident Slovenije doseže dohodek, ki se sme po tej mednarodni pogodbi obdavčiti tudi v drugi državi pogodbenici, odprava dvojne obdavčitve tovrstnega dohodka rezidentu Slovenije zagotovi tako, da se mu dovoli odbitek v tujini plačanega davka v znesku, ki je enak davku od dohodka, plačanemu v tujini. Pri tem pa tak odbitek ne sme preseči zneska dohodnine, ki bi ga bilo treba plačati po ZDoh-2 od tujih dohodkov, če odbitek ne bi bil možen. Tožniku je bil od odmerjene dohodnine odštet znesek ustreznega dela dohodnine od tujih dohodkov. Vendar, ker je bil znesek odmerjene dohodnine nižji od ustreznega dela dohodnine od tujih dohodkov, je bil tožniku v skladu z določbo 140. člena ZDoh-2 odbitek davka od tujih dohodkov priznan le do višine odmerjene dohodnine. Od dohodka na Hrvaškem v Sloveniji ni plačal akontacije dohodnine, je pa uveljavljal plačan davek na Hrvaškem. Na podlagi 23. člena sporazuma s Hrvaško se dvojno obdavčenje istovrstnega dohodka odpravi tako, da se na Hrvaškem plačan davek upošteva kot odbitek od slovenske dohodnine. Tak odbitek pa v nobenem primeru ne sme presežati dohodnine, ki bi bila zaračunana pred odbitkom, pripisanem k temu dohodku. Tožnik se s takšnim načinom ne strinja in meni, da bi mu bilo potrebno vrniti celoten preveč plačan davek na Hrvaškem. Ni pa mogoče tožniku vrniti več, kot je določeno z mednarodno pogodbo. Tožnik sicer ugovarja kršitev načela enakopravnosti glede na ostale davčne zavezance, vendar mora davčni organ pri svojem odločanju upoštevati načelo zakonitosti. Upoštevati mora zakone in podzakonske akte, kakor tudi vse mednarodne konvencije.

V sodbi I U 457/2015 je naše Upravno sodišče odločilo, da rezident Republike Slovenije, ki uveljavlja plačan davek na Hrvaškem, nima pravice do vračila iz naslova preveč plačane akontacije dohodnine, saj v Sloveniji ni plačal akontacije dohodnine.³⁸² Podobno je Upravno sodišče odločilo tudi v zadevi I U 1383/2014.

Ena od zelo pomembnih oblik urejanja mednarodnih odnosov in mednarodnega poslovanja je sklepanje mednarodnih pogodb. Menim, da je sklepanje mednarodnih pogodb zelo pomembno za sodelovanje dveh ali več držav članic, saj si s tem izkažejo zaupanje in omogočijo dolgoročno sodelovanje na področju gospodarstva in drugi področjih delovanja držav. Še posebej so pomembne

³⁸⁰ Sporazum z Republiko Hrvaško o izogibanju dvojnega obdavčevanja in preprečevanja davčnih utaj v zvezi z davki od dohodka in premoženja, Uradni list RS – MP, št. 16/05.

³⁸¹ Čezmejni delovni migrant je zavezanec, ki zaradi opravljanja dela v tujini odhaja v tujino in se dnevno ali najmanj enkrat tedensko vrača v Slovenijo.

³⁸² Sodba I U 457/2015 z dne 10.11.2015. Podobno je odločilo v sodbi I U 1383/2014.

mednarodne pogodbe in sporazumi na področju obdavčevanja in medsebojne pomoči pri izterjavi davčnih dolgov. Področje pobiranja davkov je eno od področij (poleg npr. kazenske zakonodaje), kjer se države najbolj nerade odpovedujejo svojim ingerencam in pravni samostojnosti. Mednarodne pogodbe na področju obdavčevanja odpravljajo davčne ovire in zmanjšujejo možnost davčnih utaj in omogočajo odpravo dvojnega obdavčevanja, kar je po mojem mnenju zelo pomembna podlaga za enakopravno sodelovanje dveh ali več držav, saj posledično omogoča tudi varnost davčnih zavezancev.

5.9 Direktiva Sveta 2014/107/EU

Dne 9. decembra 2014 je bila v Uradnem listu EU L 359 objavljena Direktiva Sveta 2014/107/EU. Omenjena direktiva med drugim razširja področje uporabe 8. člena Direktive 2011/16/EU na avtomatično izmenjavo informacij o finančnih računih in tako sledi vzorčnemu sporazumu med pristojnimi organi in skupnemu standardu poročanja, ki ju je izdelala OECD. Finančni podatki, ki bodo predmet izmenjave, se nanašajo na celotni zadevni dohodek (obresti, dividende in podobne vrste dohodka) ter stanje na računu in iztržek od prodaje finančnih sredstev. Direktivo Sveta 2014/107/EU so morale države članice EU implementirati v nacionalno zakonodajo do 31. decembra 2015. Prva izmenjava podatkov je predvidena v letu 2017 v zvezi s podatki, ki se nanašajo na davčno leto 2016.³⁸³

Čezmejne davčne goljufije in davčne utaje so za Unijo predstavljale velik izziv, predvsem zato, ker je to razlog za znatno zmanjšanje nacionalnih davčnih prihodkov. Zato je Komisija je v svojem sporočilu z dne 6. decembra 2012 poudarila potrebo po spodbujanju avtomatične izmenjave podatkov med državami članicami. Tudi na mednarodni ravni sta skupini G20 in G8 priznali, da je avtomatična izmenjava podatkov pomembno sredstvo v boju proti čezmejnimi davčnim goljufijam in davčnim utajam.³⁸⁴

V ta namen je bila sprejeta Direktiva 2014, ki spreminja Direktivo 2011 v slednjem³⁸⁵: avtomatična izmenjava pomeni sistematično sporočanje, brez predhodnega zaprosila, vsaka država članica sprejme ukrepe, s katerimi zahteva, da njene Poročevalske finančne institucije izvajajo pravila o poročanju in dolžni skrbnosti iz prilog I³⁸⁶ in II³⁸⁷ te direktive, na podlagi veljavnih pravil o poročanju in dolžni skrbnosti iz prilog I in II pristojni organ vsake države članice v okviru avtomatične izmenjave pristojnemu organu katere koli druge države članice sporoči vse podatke v zvezi z davčnimi obdobji od 1. januarja 2016 dalje, ki se

³⁸³ Člen 1 Direktive Sveta 2014/107/EU.

³⁸⁴ Preambula 1 Direktive Sveta 2014/107/EU.

³⁸⁵ Člen 1 Direktive Sveta 2014/107/EU.

³⁸⁶ Pravila o poročanju in dolžni skrbnosti za podatke o finančnih računih.

³⁸⁷ Dopolnilna pravila o poročanju in dolžni skrbnosti za podatke o finančnih računih.

nanašajo na račun, o katerem se poroča, komisija pred 1. julijem 2017 predloži poročilo s pregledom in oceno prejetih statističnih in drugih podatkov v zvezi z zadevami, kot so upravni in drugi zadevni stroški ter koristi avtomatične izmenjave podatkov.

Iz analize, ki sem jo opravila, lahko sklenem, da se je sodelovanje med državami članicami v zadnjih petih letih zelo razvilo, kar pozitivno vpliva na gospodarski razvoj celotne EU in prav tako posameznih držav članic. Pa vendar je kljub napredku, ki ga je prineslo mednarodno sodelovanje, bilo treba uvesti ukrepe, ki ščitijo posamezne države, njihovo suverenost na področju obdavčitve, hkrati pa omogočiti sodelovanje med ustreznimi davčnimi institucijami, ki bdijo nad poslovanjem in skrbijo za upoštevanje vseh predpisanih pravil davčne zakonodaje. V ta namen EU sprejema predpise (direktive, izvedbene uredbe, pogodbe in druge dokumente, ki sem jih opisala v svoji nalogi) s katerimi harmonizira davčno zakonodajo pridruženih držav članic in od njih zahteva spoštovanje napisanih pravil tako, da države članice predpisane dokumente implementirajo v svojo zakonodajo. Z implementacijo predpisanih pravil države članice pridobijo pravice, sprejmejo pa tudi odgovornosti, zaradi katerih je sodelovanje znotraj EU preglednejše, pravičnejše in lažje. Sprejeti dokumenti predpisujejo tudi sodelovanje med odgovornimi organi in s tem lažje obvladovanje davčnih tveganj, goljufij in davčnih zatajitev, pa tudi spoštovanje temeljnih pravic, vključno s pravico do varstva osebnih podatkov.

Vse predpisane pravne norme pa spremljajo obrazci, ki se uporabljajo v postopku medsebojne upravne pomoči med državami članicami in jih opisujem v nadaljevanju naloge. Podatki so pridobljeni na podlagi intervjuja z zaposlenimi na FURS-u in so mi bili v veliko pomoč, saj gre za opis operativnih postopkov sodelovanja med državami članicami iz prve roke, ki niso razvidni iz zakonodaje. Seveda pa je opis v nadaljevanju podkrepjen z zakonskimi podlagami, ki sem jih analizirala v prejšnjem delu naloge.

5.10 Izmenjava podatkov – obrazci, ki se uporabljajo v postopku medsebojne upravne pomoči med državami članicami EU

Zaprosila drugih držav članic prejme Sektor za sistem izvršbe (v nadaljevanju SSI) preko sistema CCN³⁸⁸ (Common Communication Network). Po prejemu zaprosila SSI opravi naslednje korake:

1. zaprosilo vsebinsko pregleda (preveri, ali so izpolnjeni pogoji za nudenje pomoči iz Uredbe³⁸⁹ in ZDavP-2 ter ali so vse rubrike zaprosila ustrezno

³⁸⁸ Omrežje CCN je skupna platforma, ki temelji na skupnem komunikacijskem omrežju, ki ga je razvila EU za zagotavljanje vseh prenosov z elektronskimi sredstvi med pristojnimi organi na področju carin in obdavčevanja. Dostop do CCN omrežja imajo zaposleni na Generalnem davčnem uradu.

- izpolnjene, preveri zavezanca v registru davčnih zavezancev (v nadaljevanju RDZ)),
2. po potrebi zaprosilo prevede (v delih, ki se nanašajo na prosti tekst),
 3. potrdi prejem zaprosila in/ali od države prosilke po potrebi zahteva njegovo dopolnitev,
 4. zaprosilo evidentira oz. vpiše v Evidenco zaprosil – sklepov.³⁹⁰

Če se zaprosilo za podatke nanaša na podatke o identiteti in naslovu zavezanca, SSI te podatke pridobi iz RDZ sam ter posreduje odgovor državi prosilki. Če se zahtevajo tudi drugi podatki o zavezancu ali njegovem premoženju, se zaprosilo posreduje v reševanje pristojnemu FU. Po izpolnitvi evidence SSI zaprosilo odstopi v reševanje pristojnemu FURS (po kriteriju vpisa zavezanca v davčni register).³⁹¹

5.10.1 Zaposilo za pridobitev podatkov

Pristojni organ pošilja podatke pristojnim organom drugih držav članic EU na podlagi zaprosila za pridobitev podatkov. Pristojni organ je, na podlagi zaprosila organa države prosilke, dolžan pridobiti in poslati vse podatke, ki so potrebni za izvršbo davščin v državi prosilki.³⁹² FURS pridobi zaprosjene podatke in jih posreduje SSI. Pri tem lahko uporabi vsa pooblastila, ki mu jih daje zakonodaja v zvezi z enakovrstnimi postopki v Republiki Sloveniji.³⁹³

Z Direktivo Sveta 2010/24/EU³⁹⁴, ki se jo neposredno uporablja v vseh državah članicah, sta v slovenski pravni red (ZDavP-2) preneseni dve novosti:

1. izmenjava podatkov brez vnaprejšnjega zaprosila: brez predhodnega zaprosila lahko pristojni organ pošlje drugi državi članici podatke o vračilu davkov, razen DDV, izplačanih osebi, ki je rezident ali ki ima svoj sedež v drugi državi članici EU,
2. prisotnost v upravnih uradih in sodelovanje pri administrativnih preiskavah: če se organ prosilec in zaproseni organ dogovorita, lahko organ prosilec pooblasti uradnike, da so prisotni v uradih, kjer deluje zaproseni organ, da so prisotni med administrativnimi preiskavami na ozemlju zaprosene države ali pomagajo uradnikom zaprosene države med sodnim postopkom v tej državi.³⁹⁵

³⁸⁹ Izvedbena Uredba Komisije (EU), št. 1189/2011.

³⁹⁰ Intervju FURS z dne 9. 10. 2015.

³⁹¹ Intervju FURS z dne 2. 10. 2015.

³⁹² Povzeto po Bunc Alenka, Medsebojna upravna pomoč držav članic EU v postopkih davčne izvršbe, magistrsko delo, str. 52 (v nadaljevanju Bunc, Medsebojna upravna pomoč).

³⁹³ Člen 5 Direktive Sveta 2010/24/EU.

³⁹⁴ Člen 6 in 7 Direktive Sveta 2010/24/EU.

³⁹⁵ Povzeto po Bunc, Medsebojna upravna pomoč, str. 52 -53.

Podobne določbe ZDavP-2 do leta 2012 ni vseboval, kljub temu pa ne gre za vsebinsko novo zadevo, saj podobna določba izvira že npr. iz skupne konvencije OECD in Sveta Evrope o medsebojni upravni pomoči pri davčnih zadev, ki jo je Republika Slovenija ratificirala.³⁹⁶

Uredba Komisije 1189/2011 določa, na koga se zaprosilo za pridobitev podatkov lahko nanaša, in sicer:³⁹⁷

- glavnega dolžnika,
- katero koli osebo, upravičeno za poravnavo terjatve,
- katero koli tretjo osebo, ki razpolaga s premoženjem ali je dolžnik osebe iz predhodnih alinej.

Zaprošenemu organu pa ni treba predložiti podatkov za podatke:

- ki jih ne bi mogel pridobiti za namene izterjave podobnih terjatev, nastalih v zaproseni državi članici;
- ki bi razkrili poslovno, industrijsko ali poklicno skrivnost;
- katerih razkritje bi lahko ogrozilo varnost ali javni red v zaproseni državi članici.³⁹⁸

Zaprošeni organ obvesti organa prosilca o razlogih za zavrnitev zaprosila za pridobitev podatkov. Zaprošeni organ pošlje vsak zahtevan podatek organu prosilcu takoj, ko ga dobi. Najkasneje v šestih mesecih od prejema zaprosila pa obvesti organ prosilec o izidu poizvedovanj. Lahko tudi zavrne zaprosilo za pomoč, vendar o tem najkasneje v enem mesecu od zaprosila obvesti organ prosilec o svoji odločitvi.³⁹⁹

Republika Slovenija uporablja e-obrazce za izmenjavo podatkov. Gre za enotne elektronske obrazce, ki jih določa Uredba ES 1189/2011, ki si jih države članice izmenjujejo po omrežju CCN mail⁴⁰⁰ in preko katerih si države članice izmenjujejo vse podatke, dokumente, dokaze, obrazce.⁴⁰¹

Vsebina zaprosila za pridobitev podatkov:

- podatki o pristojnih organih prosilca in organih zaprosene države,
- komu je zaprosilo namenjeno in ali je bilo poslano še kateremu drugemu pristojnemu organu,

³⁹⁶ Predlog Zakona o spremembah in dopolnitvah Zakona o davčnem postopku, Generalni sekretariat vlade RS, Ljubljana, 2012.

³⁹⁷ 3. člen Uredbe Komisije 1189/2011.

³⁹⁸ Člen 5 Direktive Sveta 2010/24/EU.

³⁹⁹ Člen 8 Izvedbena uredba Komisije (EU) 1189/2011.

⁴⁰⁰ Skupno komunikacijsko omrežje.

⁴⁰¹ Povzeto po Bunc, Medsebojna upravna pomoč, str. 54.

- podatki o zadevni osebi, na katero se zaprosilo nanaša (osebno ime, naziv oziroma firma, naslov oziroma sedež in drugi ustrezni podatki v zvezi z identifikacijo, do katerih ima organ države prosilke običajno dostop,
- podatke o vrsti in znesku davščine, na katero se zaprosilo nanaša,
- nadaljnje spremljanje zaprosila za pridobitev podatkov (v njem se sporočajo vsi podatki o izvedenih postopkih v zvezi z zaprosilom).⁴⁰²

Odgovor na zaprosilo za pridobitev podatkov FURS pripravi takoj, ko pridobi zahtevane podatke oziroma najkasneje po šestih mesecih od datuma potrditve prejema.⁴⁰³

5.10.2 Zaprosilo za vročitev

Na podlagi zaprosila organa države prosilke mora zaprošeni davčni organ organu prosilcu vročiti vse dokumente, ki izvirajo iz države članice EU, v kateri ima organ države prosilke sedež. To velja v primeru, če sam vročitve ne more izvesti ali če bi taka vročitev povzročila nesorazmerne težave.⁴⁰⁴

Zaprosilu za vročitev je poleg izvršilnega naslova ali druge listine, ki jo je treba vročiti, priložen enotni obrazec za vročitev (EOV), ki vsebuje opis dokumenta, ki se vroča in mora vsebovati vsaj naslednje podatke:⁴⁰⁵

- ime in priimek, naslov in drugi ustrezni podatki za identifikacijo naslovnika (npr. datum rojstva, davčna številka),
- namen vročitve in časovni okvir za izvedbo vročitve,
- opis priloženega dokumenta ter vrsto in znesek zadevne terjatve,
- naziv, naslov in druge kontaktne podatke (službe v drugi državi članici, pristojne za priložen dokument in službe v drugi državi članici, kjer se lahko pridobijo nadaljnji podatki o vročenem dokumentu ali o možnosti izpodbijanja obveznosti plačila).

Izvedbena uredba Komisije (EU) 1189/2011 navaja, da se zaprosilu za vročitev priložijo izvirnik ali overjena kopija vsakega dokumenta, ki velja za prilogi k obrazcu. Vročitev se izvede v skladu z nacionalnimi zakoni in drugimi predpisi ter upravno prakso, ki veljajo v tej državi članici. V zaprosilu se navede znesek terjatve in rok, v katerem bo mora biti vročitev izvedena.⁴⁰⁶

FURS s spremnim dopisom naslovniku takoj (najkasneje pa do datuma, pred katerim naj se opravi vročitev oziroma končnega datuma za vročitev, ki ga v

⁴⁰² 223. člen ZDavP-2.

⁴⁰³ Intervju FURS z dne 2. 10. 2015 in na podlagi obrazca Zaprosilo za pridobitev podatkov.

⁴⁰⁴ Člen 8 Direktive Sveta 2010/24/EU.

⁴⁰⁵ Člen 2 Izvedbene Uredbe Komisije (EU) 1189/2011.

⁴⁰⁶ Člen 10 Izvedbene Uredbe Komisije (EU) 1189/2011.

zaposilu navede država članica prosilka) vroči akt države prosilke in EOv. Vročitev se izvede ob upoštevanju pravil za vročanje, ki veljajo v Republiki Sloveniji (ZDavP-2 oziroma ZUP).

FURS o izvedeni vročitvi obvesti URI, SSI - s potrditvijo vročitve na zaposilu. Odgovor s priloženim dokazilom o vročitvi se posreduje SSI.⁴⁰⁷

Direktiva 2010/24/EU določa podatke, ki jih mora vsebovati EOv in način vročitve in sicer:⁴⁰⁸

- ime in priimek, naslov in druge ustrezne podatke za identifikacijo naslovnika,
- namen vročitve in časovni okvir za izvedbo vročitve,
- opis priloženega dokumenta ter vrsto in znesek zadevne terjatve,
- naziv, naslov in druge kontaktne podatke,
- službe, pristojne za priloženi dokument in, če je ta drugačen,
- službe, kjer se lahko pridobijo nadaljnji podatki o vročenem dokumentu ali o možnostih izpodbijanja obveznosti plačila.

Vročitev dokumentov se državi prosilki izvede v skladu z nacionalnimi zakoni, predpisi in upravnimi praksami, ki veljajo v zaproseni državi članici.

Vsebina zaprosila za vročitev podatkov (229. člen ZDavP-2):

1. podatki o pristojnih organih prosilca in organih zaprosene države,
2. komu je zaprosilo namenjeno in ali je bilo poslano še kateremu drugemu pristojnemu organu,
3. podatki o zadevni osebi, na katero se zaprosilo nanaša (osebno ime, naziv oziroma firma, naslov oziroma sedež in drugi ustrezni podatki v zvezi z identifikacijo, do katerih ima organ države prosilke običajno dostop),
4. podatke o vrsti in znesku davščine, na katero se zaprosilo nanaša,
5. nadaljnje spremljanje zaprosila za pridobitev podatkov (v njem se sporočajo vsi podatki o izvedenih postopkih v zvezi z zaprosilom).⁴⁰⁹

FURS pripravi odgovor takoj, ko izvede vročitev zahtevanega dokumenta (s potrditvijo vročitve na zaposilu za vročitev).

5.10.3 Zaposilo za izterjavo ali za zavarovanje plačila davčne obveznosti

Na podlagi zaprosila organa države prosilke davčni organ opravi izterjavo davščine ali zavaruje plačilo davčne obveznosti v skladu z določbami ZDavP-2, ki se nanašajo na zavarovanje izpolnitve ter zavarovanje plačila davka v postopku

⁴⁰⁷ Intervju FURS z dne 9. 10. 2015.

⁴⁰⁸ Člen 8 Direktive 2010/24/EU.

⁴⁰⁹ Intervju FURS z dne 9. 10. 2015 in na podlagi vsebine Zaposila za vročitev podatkov.

davčne izvršbe. V primeru prejetega zaprosila za izterjavo FURS začne postopek davčne izvršbe z izdajo sklepa o izvršbi. Sklep o izvršbi vsebuje naslednja plačilna navodila:⁴¹⁰

Naziv računa: MF FURS-DAVČNA IZVRŠBA V DRŽAVAH ČLANICAH

Številka računa: SI56 XXX YYY ZZZ

Model: 21

Referenca (sklicna številka): (Davčna številka zavezanca (DŠ) – številka sklepa o izvršbi (številka EDS npr. YYYY-XXXXXXX-XXX)).

FURS podatke o izdanem sklepu o izvršbi in plačilnih navodilih za prenakazilo sredstev v državo prosilko vpiše v Evidenco zaprosil – sklepov. V primeru, da FURS najprej izda opomin, ga mora tudi vpisati v Evidenco zaprosil-sklepov MUP zaradi navajanja plačilnih navodil. Tako se v ta namen v evidenco vpiše samo prvi izdani sklep oziroma opomin.

Pri izvajanju zaprosil za izterjavo in/ali zavarovanje določene naloge izvaja tudi Oddelek za upravljanje plačil in vračil, ki:

- spremlja plačila izterjanih sredstev na računu št. ZZZZ XXXX YYYY XXX,
- evidentira oziroma vpiše prejeta plačila iz tega naslova v Evidenco plačil MUP,
- izvaja prenakazila izterjanih sredstev na račune države prosilke.

Podatke o prejemu plačil oziroma izterjanih sredstvih iz naslova mednarodne upravne pomoči je v evidenco treba vnesti v 14 dneh od dneva prejema plačila.

Prenakazilo izterjanih sredstev v državo prosilko se izvede v dveh mesecih od datuma, na katerega je izterjava izvedena (drugi odstavek 23. člena Izvedbene uredbe).

FURS vsakih šest mesecev po prejemu posameznega zaprosila za izterjavo pripravi obvestilo o napredovanju postopka izterjave in znesku izterjanih sredstev (ob upoštevanju podatkov iz Evidence plačil MUP). Obvestilo se pripravi tako, da se na prejetem zaprosilu za izterjavo izpolni 9. do 12. točka sklopa 7 (»Nadaljnje spremljanje zaprosila«) in posreduje SSI.

FURS poroča le o izterjanih sredstvih, za katera so bila v zadevnem šestmesečnem obdobju dejansko izvedena prenakazila v državo prosilko tako, da ustrezno v zaprosilu izpolni 12. točko sklopa 7 (»Jaz, zaproseni organ, obveščam organ prosilec, da je bila a) terjatev v celoti izterjana ali b) delno izterjana«).

⁴¹⁰ Intervju FURS z dne 9. 10. 2015 in na podlagi vsebine Zaposila za izterjavo ali za zavarovanje plačila davčne obveznosti.

Za namene realizacije že izdanih sklepov o izvršbi na podlagi prejetih zaprosil ostajajo v veljavi plačilna navodila, ki so navedena na obstoječih sklepih. V teh primerih spremlja plačila URI, Oddelek za carinske evidence in zavarovanje, ki izvede tudi prenakazilo izterjanih sredstev v državo prosilko.⁴¹¹

Organ prosilec zaprosila za izterjavo ne more predložiti, če in dokler se terjatev ali izvršilni naslov v državi članici prosilki izpodbija, razen v primerih, ko to omogočajo zakoni in predpisi v zaproseni državi.⁴¹²

Preden organ prosilec predloži zaprosilo za izterjavo, mora uporabiti ustrezne postopke za izterjavo, ki so na voljo v državi članici prosilki, razen v naslednjih primerih:

- kadar državi članici prosilki ni sredstev, ki bi jih lahko izterjali, ali da takšni postopki ne bodo zagotovili plačila terjatve v celoti, in organ države prosilke razpolaga s posebnimi podatki, v skladu s katerimi ima zadevna oseba sredstva v zaproseni državi članici,
- če bi uporaba takšnih postopkov v državi članici prosilki povzročila nesorazmerne težave.⁴¹³

Vsako zaprosilo za izterjavo spremlja enotni izvršilni naslov v zaproseni državi članici (EIN v nadaljevanju). EIN izpolni organ prosilec ali pa se izpolni na njegovo odgovornost. Na podlagi 2. odstavka 16. člena Uredbe 1189/2011 je lahko v zaproseni državi članici izdan en EIN v zvezi z več terjatvami ali več osebami. Vsebina novega enotnega izvršilnega naslova je zelo podobna vsebini prvotnega izvršilnega naslova in je edina osnova za izterjavo ali zavarovanje plačila terjatev v zaproseni državi članici. Zanj se v zadevni državi članici ne zahteva nikakršna listina o priznanju, dopolnitvi ali nadomestitvi.⁴¹⁴

Direktiva 2010/24/EU določa tudi podatke, ki jih mora vsebovati EIN in način vročitve:⁴¹⁵

- podatke za identifikacijo prvotnega izvršilnega naslova, opis terjatve, vključno z njeno naravo, obdobje, ki ga terjatev zajema, vse datume, ki so pomembni za postopek izvršitve, ter znesek terjatve in njene sestavne dele, kot so glavnica, nastale obresti itd.,
- ime in priimek, naslov in druge ustrezne podatke za identifikacijo dolžnika,
- naziv, naslov in druge kontaktne podatke,
- službe, pristojne za priloženi dokument in, če je ta drugačen,

⁴¹¹ Intervju FURS z dne 9. 10. 2015.

⁴¹² Člen 14 Direktive 2010/24/EU.

⁴¹³ Člen 11 Direktive 2010/24/EU.

⁴¹⁴ Člen 16 Izvedbene Uredbe Komisije (EU) Uredbe 1189/2011.

⁴¹⁵ Člen 12 Direktive 2010/24/EU.

- službe, kjer se lahko pridobijo nadaljnji podatki o vročenem dokumentu ali o možnostih izpodbijanja obveznosti plačila.

Zaprošeni organ uporabi pooblastila in postopke, ki so določeni v skladu z veljavnimi zakoni in drugimi predpisi zaprošene države članice za terjatve v zvezi z istimi ali v zvezi s podobnimi davki ali carinami. Če zaprošeni organ meni, da se na njegovem ozemlju ne zaračunavajo isti ali podobni davki ali carine, uporabi pooblastila in postopke, ki so določeni v skladu z zakoni in drugimi predpisi zaprošene države članice za terjatve v zvezi z davkom na osebne prejemke, razen če ta direktiva določa drugače.⁴¹⁶

Če je valuta zaprošene države članice različna od valute države članice prosilke, organ prosilec izrazi znesek terjatve, ki naj se izterja, v obeh valutah. Zaprošena država članica izterja terjatve v svoji valuti.⁴¹⁷

Potek postopka zahtevka za izterjavo oziroma zavarovanje davčne obveznosti:⁴¹⁸

- zaprošeni organ čim prej in vsekakor v sedmih koledarskih dneh od prejema zaprosila potrdi prejem zaprosila,
- zahteva od organa prosilca, da priskrbi dodatne podatke ali izpolni enotni izvršilni naslov v zaprošeni državi članici,
- kadar bodisi dela bodisi celotne terjatve ni mogoče izterjati ali zavarovanja plačila terjatev ni mogoče sprejeti v primernem času, zaprošeni organ o tem obvesti organ prosilec ter za to navede razloge,
- na podlagi podatkov, prejetih od zaprošenega organa, lahko organ prosilec tega zaprosi za ponovno uvedbo postopka za izterjavo ali za zavarovanje plačila terjatev,
- organ prosilec obvesti zaprošeni organ o vseh ukrepih sprejetih v zaprošeni državi članici EU takoj po tem, ko je o tem obveščen.

Zaprosilo za izterjavo in zaprosilo za zavarovanje plačila davčne obveznosti je enako za obe obliki medsebojne upravne pomoči.

*V nadaljevanju opišem primer poteka dejanskega postopka zaprosila za izterjavo za zavezanca XY d.o.o. za nepremičnine in trgovino s Hrvaške.*⁴¹⁹

Slovenija je 1. 9. 2015 na podlagi izvršilnega naslova zaprosila za izterjavo terjatve, in sicer plačilo DDV-ja, ki ga zavezanec za davek ni poravnal v predpisanem roku. Zaradi nepopolno izpolnjenega obrazca Zaprosilo za izterjavo, kjer Slovenija ni označila, da se terjatev v zaprošeni državi članici ne izpodbija in ker ni navedla terjatve v valuti zaprošene države, kar zahteva 18. člen Uredbe 1189/2011, je bila

⁴¹⁶ Člen 13 Direktive 2010/24/EU.

⁴¹⁷ 18. člen Izvedbene uredbe Komisije (EU) št. 1189/2011.

⁴¹⁸ 19.–21. člen Izvedbene uredbe Komisije (EU) št. 1189/2011.

⁴¹⁹ Intervju FURS z dne 9. 10. 2015.

potrebna dopolnitev zaprosila. Treba je bilo navesti menjalni tečaj, ki je bil naveden v Uradnem listu EU dan pred poslanim zaprosilom, v zadevnem primeru torej na dan 30. 8. 2015, in dopolniti zaprosilo z izjavo, da se terjatev ne izpodbija.

Po dopolnitvah je bilo zaprosilo ponovno poslano v obravnavo dne 25. 10. 2015. 4. 1. 2016 je FURS prejela obvestilo, da je Hrvaška nakazala zahtevani znesek terjatve. S potrdilom Hrvaški, da je Slovenija dobila nakazan znesek, se je postopek zaključil. Postopek je trajal 4 mesece, kar je še v mejah določenih rokov za dokončanje postopka.

Vsebina zaprosila za izterjavo ali za zavarovanje plačila davčne obveznosti:⁴²⁰

- podatki o pristojnih organih prosilca in organih zaprosene države,
- komu je zaprosilo namenjeno in ali je bilo poslano še kateremu drugemu pristojnemu organu,
- podatki o zadevni osebi, na katero se zaprosilo nanaša (osebno ime, naziv oziroma firma, naslov oziroma sedež in drugi ustrezni podatki v zvezi z identifikacijo, do katerih ima organ države prosilke običajno dostop,
- podatke o vrsti in znesku davščine, na katero se zaprosilo nanaša,
- nadaljnje spremljanje zaprosila za pridobitev podatkov (v njem se sporočajo vsi podatki o izvedenih postopkih v zvezi z zaprosilom).

V skladu z 20. členom Izvedbene uredbe je treba državo članico prosilko obvestiti o napredovanju ali izidu postopka za izterjavo ali zavarovanje najpozneje do konca vsakega šestmesečnega obdobja po datumu potrditve prejema zaprosila.

FURS pripravi poročilo o stanju zaprosila za izterjavo ali zavarovanje en mesec pred iztekom šestmesečnega roka. Poročilo se pripravi na elektronskem obrazcu »Zaprosilo za izterjavo ali zavarovanje«. FURS poročila in odgovore na prejeta zaprosila posreduje SSI. SSI zagotovi ustrezen prevod poročila in pravočasno posredovanje pristojnemu organu države članice prosilke.⁴²¹

5.10.4 Poslana zaprosila

Z namenom uspešne izvedbe postopka davčne izvršbe lahko FURS zaprosi pristojni organ druge države članice za mednarodno upravno pomoč na podlagi zaprosila za pridobitev podatkov, zaprosila za vročitev, zaprosila za izterjavo ali zaprosila za zavarovanje plačila terjatev.⁴²²

⁴²⁰ Glej tudi člen 231. do 234. ZDavP-2.

⁴²¹ Intervju FURS z dne 9. 10. 2015 in na podlagi Zaprosila za izterjavo ali za zavarovanje plačila davčne obveznosti.

⁴²² Intervju FURS z dne 9. 10. 2015 in na podlagi Zaprosila za izterjavo ali za zavarovanje plačila davčne obveznosti.

Zaprosilo za podatke:

V primeru potrebe po določenih podatkih FURS (kontaktna oseba) pripravi zaprosilo za pridobitev podatkov in ga posreduje SSI.

Zaprosilo za vročitev:

V primeru, ko je treba v drugi državi članici vročiti izvršilni naslov ali kakšen drug akt (ki se nanaša na terjatev iz 215. člena ZDavP-2 ali na njeno izterjavo), FURS pripravi zaprosilo za vročitev, pod pogojem, da so bile v okviru nacionalne zakonodaje izčrpane vse možnosti neposrednega vročanja v tujino. Zaprosilu za vročitev se priloži akt, ki ga je treba vročiti in se ga posreduje SSI.

Zaprosilo za izterjavo ali zavarovanje:

V primerih obstoja davčne obveznosti dolžnika, ki se lahko terja po pravilih mednarodne upravne pomoči držav članic EU, FURS pripravi zaprosilo za izterjavo, in sicer:

- pripravi podatke za izpolnitev zaprosila za izterjavo ali zavarovanje,
- na zaprosilu za izterjavo, ki se nanaša na terjatve, navede podatke o računu MF FURS-DAVČNA IZVRŠBA V DRŽAVAH ČLANICAH, in sicer:
Mednarodna številka bančnega računa (IBAN): SI56 ZZZZ XXXX YYYY XXX
Bančna identifikacijska koda (BIC): BSLJSI2X
Ime banke: Banka Slovenije
Ime imetnika računa: MF FURS
Naslov imetnika računa: Šmartinska cesta 55, 1000 Ljubljana
Referenca (sklicna številka).

Predlagatelj zaprosila za izterjavo terjatev kontaktni osebi na FURS nudi potrebno pomoč pri zagotovitvi podatkov o dolžniku in terjatvi (npr. da gre za carine, ali se terjatev izpodbija).

Treba je izračunati zamudne obresti do dneva pred pošiljanjem zaprosila (glede tega se je treba uskladiti s kontaktno osebo, kdaj se bo zaprosilo izpolnjevalo oziroma poslalo).

V primeru različnih valut v obeh državah članicah je v zaprosilu treba terjatev označiti v valuti države prosilke kot tudi zaprosene države (18. člen Izvedbene Uredbe). Pri tem se uporabi menjalni tečaj, ki je objavljen v uradnem glasilu EU pred dnem, ko je bilo zaprosilo poslano.

Zaprosilo za zavarovanje se lahko posreduje v primeru, da se terjatev ali izvršilni naslov v državi članici prosilki izpodbija, ali če za terjatev v državi članici prosilki še ni bil izdan izvršilni naslov. V primeru, ko se pripravlja zaprosilo za zavarovanje za terjatev, za katere še ni bila izdana odločba, je treba zaprosilo za zavarovanje

priložiti začasni sklep za zavarovanje in prevod sklepa v uradni jezik zaprosene države članice. V zaprosilu se ustrezno označi 6. alineja sklopa 3.

SSI zaprosilo za izterjavo ali zavarovanje pregleda, opravi morebitni prevod besedila in ga preko sistema CCN posreduje drugi državi članici. Nato vpiše preostale podatke o zaprosilu v Evidenco zaprosil-sklepov MUP.

Tudi v primerih poslanih zaprosil za izterjavo drugi države članice naloge spremljanja prejetih nakazil s strani zaprosene države izvaja Oddelek za upravljanje plačil in vračil. V Evidenco plačil MUP vnese podatke o izterjanih sredstvih v 14 dneh od dneva prejema plačil na račun.⁴²³

Če znesek davčne obveznosti po enem izvršilnem naslovu ne doseže praga 1.500 EUR, se zaprosilo ne izda. Ne glede na navedeno se zaprosilo pripravi, če neplačane obveznosti predstavljajo tradicionalna lastna sredstva EU (v primeru tradicionalnih lastnih sredstev EU se pripravi zaprosilo tudi, če ni dosežen prag 1.500 EUR, ker je država članica odgovorna za izterjavo in v primeru nesprejetih ukrepov obveznost do proračuna EU poravnati v breme svojega proračuna).⁴²⁴

5.10.5 Prejeta in poslana zaprosila v Sloveniji za leto 2014 in 2015

Na podlagi prošnje na Generalni finančni urad Republike Slovenije sem prejela podatek o prejetih in poslanih zaprosilih v in iz drugih držav članic. Žal nisem uspela pridobiti podatka, koliko, zneskovno, je bilo medsebojnih zaprosil med Republiko Slovenijo in Republiko Hrvaško.

Tabela 2: Prejeta zaprosila iz držav članic v Slovenijo in poslana zaprosila iz Slovenije v države članice za leto 2014:

2014	Zaprosilo za izterjavo			Poslana zaprosila v:		
	Prejeta zaprosila iz:			Poslana zaprosila v:		
	število	znesek zadevnih terjatev	znesek izterjanih terjatev med letom (v €) (1)	število	znesek zadevnih terjatev	znesek izterjanih terjatev med letom (v €) (2)
SKUPAJ	87	1.427.116,31	179.149,52	240	14.776.406,83	574.260,68
SKUPAJ	87	1.427.116,31	179.149,52	240	14.776.406,83	574.260,68

Vir: Generalni finančni urad RS, 2016.

⁴²³ Intervju FURS z dne 9. 10. 2015.

⁴²⁴ Intervju FURS z dne 9. 10. 2015.

Tabela 3: Prejeta zaprosila iz držav članic v Slovenijo in poslana zaprosila iz Slovenije v države članice za leto 2014 po vrsti davkov:

Poslana in prejeta zaprosila za izterjavo za leto: 2014				
Vrsta zadevnih terjatev	prejeta zaprosila		poslana zaprosila	
	znesek	zadevnih terjatev	znesek	zadevnih terjatev
terjatve, ki se nanašajo na davek na dohodek ali kapital	748.779,93		4.146.119,48	
terjatve, ki se nanašajo na DDV	323.098,81		9.781.363,67	
claims relating to customs duties	20.752,35		395.762,08	
terjatve, ki se nanašajo na druge davke in dajatve, ki jih obračuna ali se obračunajo v imenu države članice	191.665,78		453.161,13	
druge terjatve	142.819,46			
SKUPAJ	1.427.116,33		14.776.406,36	

Vir: Generalni finančni urad RS, 2016.

Tabela 4: Prejeta zaprosila iz držav članic v Slovenijo in poslana zaprosila iz Slovenije v države članice za leto 2015:

2015	Zaprosilo za izterjavo			Poslana zaprosila v:		
	Prejeta zaprosila iz:			Poslana zaprosila v:		
	število	znesek zadevnih terjatev	znesek izterjanih terjatev med letom (v €) (1)	število	znesek zadevnih terjatev	znesek izterjanih terjatev med letom (v €) (2)
SKUPAJ	99	2.516.005,04	339.762,99	245	25.595.850,01	580.491,40
SKUPAJ	99	2.516.005,04	339.762,99	245	25.595.850,01	580.491,40

Vir: Generalni finančni urad RS, 2016.

Tabela 5: Prejeta zaprosila iz držav članic v Slovenijo in poslana zaprosila iz Slovenije v države članice za leto 2015 po vrsti davkov:

Poslana in prejeta zaprosila za izterjavo za leto: 2015		
Vrsta zadevnih terjatev	prejeta zaprosila	poslana zaprosila
	znesek zadevnih terjatev	znesek zadevnih terjatev
terjatve, ki se nanašajo na davek na dohodek ali kapital	848.803,29	11.489.594,11
terjatve, ki se nanašajo na DDV	1.387.394,42	13.317.702,6
claims relating to customs duties	26.011,15	32.000,51
terjatve, ki se nanašajo na druge davke in dajatve, ki jih obračuna ali se obračunajo v imenu države članice	234.654,28	755.152,79
druge terjatve	19.142,35	1.400
SKUPAJ	2.516.005,49	25.595.850,01

Vir: Generalni finančni urad RS, 2016.

V prošnjah davčni upravi Republike Hrvaške nisem uspela pridobiti tako nazornih podatkov, kot mi jih je posredoval Generalni finančni urad Republike Slovenije. S strani davčnih organov Republike Hrvaške sem pridobila le podatek o številu prejetih zahtevkov iz drugih držav članic in sicer:

- 160 zahtevkov v letu 2014 in
- 223 zahtevkov v letu 2015.

5.10.6 Omejitve obveznosti zaprosenega organa

Obveznost zaprosenega organa države članice je, da na zaprosilo organa druge države članice pridobi in pripravi podatke ter informacije in jih v skladu s pravili pošiljanja pošlje državi prosilki. Vendar v določenih primerih zaprosenemu organu ni treba izpolniti obveznosti do organa prosilca in mu zagotoviti pomoči. To ni potrebno, kadar bi izterjava terjatve v zaproseni državi članici zaradi nastalega položaja dolžnika povzročila resne gospodarske ali socialne težave, če se začetno zaprosilo za pomoč nanaša na terjatve, ki so zapadle pred najmanj petimi leti ali pa kadar se terjatev izpodbija pet let od takrat, ko je v državi članici prosilki ugotovljeno, da terjatve ni več mogoče izpodbijati. Kadar država prosilka odobri odlog plačila, se petletno obdobje šteje od takrat, ko se izteče plačilni rok. Vendar pa v takšnih primerih zaprosenemu organu ni treba zagotoviti pomoči v zvezi s terjatvami, starimi več kot deset let, šteto od datuma zapadlosti terjatve v državi članici prosilki. Zaprosenemu organu ni treba zagotoviti pomoči tudi kadar skupni znesek terjatev znaša manj kot 1.500 EUR. Zaproseni organ ni obvezan organu prosilcu predložiti zahtevanih podatkov, če organ prosilec ni izrabil vseh običajnih virov, ki bi jih v danih okoliščinah lahko uporabil, brez tveganja, da ogrozi doseganje svojih ciljev. Prav tako organ prosilec ni obvezan izvesti administrativne

preiskave, če bi takšna preiskava v nasprotju z zakonodajo zaprosene članice. Zaprošeni organ lahko zavrne pomoč, če država članica prosilka iz pravnih razlogov ne bi mogla ponuditi enake pomoči. Ima pa zaprošeni organ obveznost obvestiti organ prosilec o razlogih, zaradi katerih je zavrnil zaprosilo za pomoč.⁴²⁵

5.11 Medsebojno obveščanje o postopkih z zahtevkom in roki

Zaprošeni organ mora takoj obvestiti organa prosilca o vseh ukrepih, ki jih sprejme v postopku obravnave zaprosila. Še posebej pomembno pa je, da mu sporoči datum vročitve dokumenta, ki ga je poslal naslovniku. Kadar pa zahtevanih podatkov ni mogoče pridobiti takoj, zaprošeni organ o tem obvesti organ prosilca ter za to navede razloge. Mora pa zaprošeni organ najkasneje po šestih mesecih od datuma potrditve prejema zaprosila, obvestiti organ prosilca o izidu opravljenih poizvedovanj, ki jih je opravil za pridobitev zahtevanih podatkov.⁴²⁶

5.12 Pravila o zastaranju

Glede zastaralnih rokov se uporabljajo predpisi, ki veljajo v vsaki državi članici prosilki. Kakršni koli ukrepi, ki jih sprejme zaprošeni organ in imajo učinek zadržanja, pretrganja ali podaljšanja zastaralnega roka v skladu z veljavnimi zakoni v zaprošeni državi članici, imajo enak učinek v državi članici prosilki. Če zadržanje, pretrganje ali podaljšanje zastaralnega roka ni mogoče v skladu z veljavnimi zakoni zaprosene države članice, se kakršni koli ukrepi, ki jih pri izterjavi terjatev sprejme zaprošeni organ in ki bi imeli učinek zadržanja, pretrganja ali podaljšanja zastaralnega roka v skladu z veljavnimi zakoni v državi članici prosilki, štejejo, da so bili sprejeti v slednji državi.⁴²⁷

5.13 Pravno varstvo davkoplačevalcev

Razvoj novih tehnologij je omogočal davčnim upravam držav članic zbiranje, shranjevanje in obdelavo velikih količin podatkov. S tem, ko je bilo po eni strani že skoraj preveč pozornosti namenjeno funkcionalnosti izmenjave podatkov v dobro davčnih uprav, pa je obstajala možnost kršenja pravic davkoplačevalcev, in sicer zaradi premalo pozornosti, ki se je posvečala temu segmentu.⁴²⁸

Davkoplačevalcem še danes ni namenjeno posebno poglavje v dokumentih, ki opredeljujejo pobiranje davčnih obveznosti in medsebojno pomoč pri izmenjavi

⁴²⁵ Člen 18 Direktive 2010/24/EU.

⁴²⁶ Člen 8 Direktive 2010/24/EU, Glej tudi Oberson Xavier, *International exchange of information in tax matters, Towards Global Transparency*, Massachusetts, 2015, str. 122.

⁴²⁷ Člen 19 Direktive 2010/24/EU.

⁴²⁸ Povzeto po Hernandez Cesar Gil, *Trend in Exchange of Relevant Tax information in Tax treaty policy and development*, Stefaner Markus, Züger Mario, Linde, Wien, 2005, str. 510 – 511.

podatkov. Menim, da bi v dokumentih, ki obravnavajo medsebojno upravno pomoč pri pobiranju davkov, morali avtorji sprejetih dokumentov nameniti posebno poglavje pravni varnosti davkoplačevalcev in njihovim pravicam.

6 PRIMERJAVA DOMAČEGA POSTOPKA DAVČNE IZVRŠBE S POSTOPKOM DAVČNE IZVRŠBE V REPUBLIKI HRVAŠKI IN MEDSEBOJNA UPRAVNA POMOČ PRI POBIRANJU DAVŠČIN

6.1 Davčni postopek na Hrvaškem

Od leta 2001 je Hrvaška članica Intra-European Organisation of Tax Administrations (IOTA), Mednarodne organizacije davčnih uprav. Preko komunikacijskih kanalov IOTA-e Hrvaška pošilja zahteve in daje informacije članicam organizacije, med katerimi je tudi Slovenija. Od leta 2004 pa je pričela bilateralno sodelovanje z nekaterimi državami, tudi z našo državo.⁴²⁹ Prav tako je Hrvaška od 1. 7. 2015 članica EU, s čimer se je pravno zavezala k mednarodnemu sodelovanju v davčnih zadevah.

Davčni sistem Republike Hrvaške je usklajen s smernicami EU, kjer je izenačen položaj vseh udeležencev v davčnih postopkih, tako domačih kot tujih fizičnih in pravnih oseb, in je primerljiv z davčnim sistemom ostalih držav članic EU.⁴³⁰ V zadnjih dvajsetih letih je doživel velike spremembe, ki so rezultat sprememb evropskega davčnega sistema zaradi procesa globalizacije znotraj EU.⁴³¹ Pravne podlage za davčne obveznosti davkoplačevalcev in državnih organov so Ustava Republike Hrvaške⁴³², Splošni davčni zakon Republike Hrvaške (Opći porezni zakon⁴³³ – v nadaljevanju SDZ) ter ostali zakoni, ki dopolnjujejo SDZ, ter Zakon o izvršbi (Ovršni zakon⁴³⁴ – v nadaljevanju ZI).⁴³⁵

SDZ ureja splošna vprašanja s področja davčne zakonodaje in je podlaga za vse zakone s področja davkov. Ta zakon delno ureja tudi vprašanja pritožb in pritožbenega postopka s področja davčnih zadev.⁴³⁶

⁴²⁹ Povzeto po Izvješče o analitičkom pregledu, Hrvatska, Poglavlje 16 – oporezivanje, 2006, str. 9.

⁴³⁰ Povzeto po Kristina Rajković, Porezni sustav i utjecaj poreznog sustava na malo i srednje poduzetništvo, diplomski rad, Pula, 2012, str. 5.

⁴³¹ Mihelja Žaja Maja, Šimović Hrvoje, Poticaji u sustavu poreza na dobit u Hrvatskoj i zemljama regije, Zagreb, 2010, str. 1.

⁴³² Ustava določa temeljna načela obdavčitve v Republiki Hrvaški in obveznost, da sodelujejo pri reševanju javnih izdatkov (načelo enakosti, pravičnosti in univerzalnosti), medtem ko so druga načela, pravice in obveznosti odnosa med davkoplačevalci in davčnimi organi urejena v Splošnem davčnem zakonu.

⁴³³ Opći porezni zakon (Splošni davčni zakon) NN 147/08, 18/11, 78/12, 136/12, 73/13, 26/15, 44/16, veljavnost od 19. 5. 2016.

⁴³⁴ Ovršni zakon (Zakon o izvršbi) NN 112/12, 25/13, 93/14, 55/16, veljavnost od 1. 9. 2014.

⁴³⁵ Povzeto po Bogovac Jasna, Porezni sustav Republike Hrvatske, Javne financije, SCJUF, Porezni studij, 2014/2015, str. 2.

⁴³⁶ Pejaković Stanka, Moguće promijene sustava pravne zaštite poreznih obveznika, 2007, stran 424.

Davčni sistem Republike Hrvaške lahko prikažemo glede na davčne prihodke, kot je zapisano v Zakonu o lokalnih in področnih samoupravah. V ta namen davčni sistem razdelimo na:⁴³⁷ državni davek (davek na dobiček, davek na dodano vrednost, ...), občinski davek (davek na darila in dediščino, davek na motorna vozila, ...), mestne ali komunalne takse (davek na potrošnjo, davek na podjetje, ...), skupni davki (davki na dohodek, davek na promet z nepremičninami), davek na dobitke od iger na srečo in provizije za organizacijo iger na srečo.

Davčni postopek v Republike Hrvaške predstavlja poseben upravni postopek, kjer so določene pravice in obveznosti davčnih zavezancev. Predpisan je s SDZ in posameznimi zakoni glede na vrsto davka.⁴³⁸ Udeleženci v davčnem postopku so davčni organi in davkoplačevalci. Njihovo razmerje se vzpostavi z izdajo odločbe o plačilu davka, ki ga davkoplačevalci morajo poravnati. Po poravnavi odmerjenega davka to razmerje ugasne.⁴³⁹

Udeleženci v davčnem postopku so fizične in pravne osebe na eni strani kot davčni zavezanci in država na drugi kot upnik. Davčni zavezanci so v podrejenem položaju, kljub njihovim materialnim in formalnim pravicam. Razmerje med udeleženci ureja SDZ, njegov vzor pa je ustrezen nemški zakon in tako sledi razvitim demokratičnim evropskim državam.⁴⁴⁰

Davčni zavezanci imajo svoje pravice in obveznosti. Glavna obveznost davčnega zavezanca je plačilo davčnih obveznosti do države. Te obveznosti pa velikokrat davčni zavezanci ne izpolnjujejo. Razlogi za neizpolnjevanje te obveznosti so različni, rezultat pa je, ne glede na vzrok neizpolnitve, enak: postopek davčne izvršbe, ki predstavlja del davčno-pravnega razmerja, v katerem Davčna uprava izvaja postopek prisilnega plačila davčnega dolga, ki temelji na izvršljivih odločbah.⁴⁴¹

Davčna izvršba se izvede ob dospelosti dolga in po tem, ko je davčna uprava izvedla vse postopke, da bi dolg poravnala iz naslova zavarovanja dolga. Postopek izvršbe začne izvršitelj na podlagi verodostojne listine s predlogom ali po službeni dolžnosti. Davčni zavezanec ima pravico dati ugovor na odločbo o davčni izvršbi. Izvršba se lahko tudi ustavi, če je dokument, ki dokazuje izvršbo, preklican ali spremenjen, če prenehata pravica ali obveznost, ki izhajata iz razmerja davčnega

⁴³⁷ Hrvatski porezni sustav, Ministarstvo financija, 2015, dostopno na: http://www.porezna-uprava.hr/HR_publicacije/Prirucnici_brosure/PorezniSustav_2012.pdf, obiskano 22. 5. 2016.

⁴³⁸ Povzeto po Prava i obveze poreznih obveznika u poreznom postupku, Porezna uprava Republike Hrvatske, 2016, str. 4 (v nadaljevanju Prava i obveze poreznih obveznika u poreznom postupku).

⁴³⁹ Povzeto po Zoran Šinković, Financiranje javne uprave, Sveučilište u Splitu, Pravni fakultet, Split, 2013, str. 9.

⁴⁴⁰ Povzeto po Matković Berislav, Komentar općeg poreznog zakona, RRIF-PLUS, Zagreb, 2009, str. 1.

⁴⁴¹ Povzeto po Prava i obveze poreznih obveznika u poreznom postupku, str. 27.

dolga, če ni osnove za nadaljevanje, ker so bile pravice za zahtevke zaplenjene že za druge upnike, če se prične stečajni postopek.⁴⁴²

Vrstni red zaplembe sredstev v postopku izvršbe je sledeč (139. člen SDZ):

1. Izvršba na denarna sredstva (vrstni red znotraj denarnih sredstev: denar na bančnem računu, plača, terjatve dolžnika do tretje osebe, menice in drugi vrednostni papirji, ki se lahko prenašajo z dedovanjem, delnica).
2. Izvršba na premične stvari in druge lastninske pravice (vrstni red znotraj premičnin in lastninskih pravic: prodaja nepremičnin, izvršba motornih vozil, izvršba na stvareh tretje osebe, do katere ima dolžnik upniško razmerje).
3. Izvršba na nepremičnine (državno tožilstvo, na predlog davčne uprave, izda sodišču predlog za izvršbo na nepremičnino, sodišče pa izvede postopek prodaje).⁴⁴³

Davčni dolžnik lahko zaprosi za odlog plačila davčnega dolga, vendar se mu v času odloga obračunajo zamudne obresti.⁴⁴⁴

SDZ v 139. členu opredeljuje denarne zneske in predmete, ki ne morejo biti predmet davčne izvršbe. Sem spadajo plača pod minimalnim zneskom, določenim z zakonom, osebni prejemki izvzeti z zakonom, predmeti za osebno uporabo, živali in predmeti, s katerimi zavezanec ustvarja zaslužek.

6.2 Pristojni organi za pobiranje davkov

Državne organe, pristojne za pobiranje davkov v Republiki Hrvaški določa SDZ in so: Ministrstvo za finance Republike Hrvaške, Davčne uprave, Carinske uprave, Organizacijska enota Ministrstva za finance odgovorna za zbiranje, nadzor, analitično obdelavo in izmenjavo podatkov, pomembnih za obdavčitev.

Hrvaška davčna uprava⁴⁴⁵ je organizirana znotraj ministrstva za finance. Direktor davčne uprave pa ima položaj pomočnika ministra za finance. Dejavnosti v zvezi z odmero in pobiranjem davkov, določenih v skladu z odločitvijo organov lokalne samouprave, opravljajo njihovi davčni organi. Izvajanje teh nalog se lahko zaupa državnim davčnim organom na podlagi soglasja ministrstva za finance. Znotraj davčne uprave od leta 2004 obstaja Finančna policija, ki nadzira davčne zavezance

⁴⁴² Ovrha, Središnji državni portal, dostopno na: <https://gov.hr/moja-uprava/pravna-drzava-i-sigurnost/pravna-zastita/ovrha/1820>, obiskano 15. 5. 2016.

⁴⁴³ Podatki pridobljeni na podlagi pisnega zaprosila na Hrvaško davčno upravo, z dne 8. 4. 2016.

⁴⁴⁴ Povzeto po Prava i obveze poreznih obveznika u poreznom postupku, str. 28.

⁴⁴⁵ Ima 20 področnih uradov, ki so razdeljeni na izpostave glede na občine.

(obračuni, plačila ...). Davčna uprava Republike Hrvaške ima šest področnih uradov in enega na nacionalni ravni. Znotraj teh uradov ima 57 izpostav.⁴⁴⁶

Ministrstvo za finance Republike Hrvaške, Davčna uprava in Carinska uprava pa so pristojni organi za izvajanje določil SDZ Republike Hrvaške na področju administrativne mednarodne pomoči v davčnih zadevah (43. člen SDZ).

Davčno pravo na Hrvaškem in načela obdavčitve

Davčno pravo vsebuje norme in pravice, ki urejajo odnose med davčnimi zavezanci in državo. Davčno zakonodajo Republike Hrvaške je treba urejati ločeno, izven materije upravnega prava, hkrati pa je zelo kompleksna⁴⁴⁷ in specifična⁴⁴⁸. SDZ je *lex specialis* glede na Zakon o splošnem upravnem postopku (ZSUP), kar pomeni, da je njegova pravna moč nad ZSUP.⁴⁴⁹

Tako kot slovenski davčni uslužbenci, se tudi hrvaški morajo držati načel davčnega postopka: načelo prepovedi retroaktivne veljavnosti davčnih predpisov, načelo zakonitosti, načelo ugotavljanja dejanskega stanja, načelo nudenja pomoči davčnim zavezancem v davčnem postopku, načelo uporabe uradnega jezika, načelo upoštevanja izjave davčnega dolžnika, načelo varstva osebnih podatkov, načelo postopanja po svoji vesti, načelo dostopa do ekonomskih dejstev, pomembnih za obdavčitev.⁴⁵⁰

Kot je razvidno iz prikaza ureditve davčnega sistema in upoštevanja davčnih načel v Republiki Hrvaški, je ta zelo podoben našemu, ker pa je Republika Hrvaška tudi članica EU morajo biti le-ti harmonizirani tudi z ustrezno zakonodajo EU.

6.3 Obseg in potek upravne pomoči pri davčni izvršbi med državama

6.3.1 Slovenija

Pristojni organ prejeta zaprosila za sodelovanje takoj pošlje v izvršitev davčnemu organu, ki je v skladu z zakonom pristojen za izvršitev enakovrstnih ukrepov, kot so ukrepi, za katere organ države prosilke prosi za upravno sodelovanje. Davčni organ, ki izvaja ali je izvedel ukrepe na podlagi zaprosila za sodelovanje, o

⁴⁴⁶ Povzeto po Zoran Šinković, *Financiranje javne uprave*, Sveučilište u Splitu, Pravni fakultet, Split, 2013, str. 12.

⁴⁴⁷ Veliko oblik davkov.

⁴⁴⁸ Posebni davčni postopki glede na splošni upravni postopek.

⁴⁴⁹ Povzeto po Božidar Jelčić in ostali, *Financijsko pravo in financijska znanost*, Narodne novine, Zagreb, 2008.

⁴⁵⁰ Povzeto po Zoran Šinković, *Financiranje javne uprave*, Sveučilište u Splitu, Pravni fakultet, Split, 2014, str. 34-36.

izvedenih ukrepih obvesti pristojni organ, ki zbrane podatke pošlje organu države prosilke (248. člen ZDavP-2).

Slovenski pristojni organ daje upravno pomoč v skladu z ZDavP-2 organu države prosilke (v našem primeru Republike Hrvaške) na podlagi njegovega popolnega zaprosila za pomoč, ki se lahko nanaša samo na: pridobitev podatkov, pomembnih za izterjavo davščin v drugi državi članici EU, vročitev dokumentov, povezanih z davščinami v drugi državi članici EU, izterjavo davščin v drugi državi članici EU ali zavarovanje izpolnitve davščin v drugi državi članici EU (214. člen ZDavP-2).

Treba je poudariti, da slovenski pristojni organ daje oziroma zaprosi za upravno pomoč v skladu z 214. in 215. členom ZDavP-2 le v zvezi z naslednjimi davščinami, ki jih določajo predpisi evropske skupnosti ali predpisi držav članic EU, in sicer: davki in carinami, povračili, intervencijskimi in drugimi ukrepi, ki so del sistema popolnega ali delnega financiranja Evropskega kmetijskega jamstvenega sklada (EKJS) in Evropskega kmetijskega sklada za razvoj podeželja (EKSRP), vključno z zneski, ki bodo pobrani v zvezi s temi ukrepi, prelevmani in drugimi carinami, predvidenimi v okviru skupne ureditve trga v sektorju sladkorja, upravnimi kaznimi, globami, pristojbinami in dodatnimi dajatvami, ki so povezane s prej omenjenimi davščinami in ki jih naložijo pristojni upravni organi držav članic EU ali ki jih potrdijo upravni ali sodni organi na zahtevo navedenih upravnih organov, upravnimi taksami ali podobnimi pristojbinami za potrdila in podobne dokumente, izdane v zvezi z upravnimi postopki, ki se nanašajo na davke ali carine, obrestmi in stroški, povezanimi s prej omenjenimi davščinami.

Posebej pa ZDavP-2 določa primere, ko slovenski pristojni organ ne daje upravne pomoči. V skladu z drugim odstavkom 215. člena ZDavP-2 slovenski pristojni organ ne daje upravne pomoči, kadar gre za: obvezne prispevke za socialno varnost in kazni za kazniva dejanja, naložene na podlagi javnega pregona, ali druge kazni za kazniva dejanja, ki niso navedena v 4. alineji 215. člena.

Ne glede na to, da je prisoten mednarodni element, pa je naš pristojni organ dolžan izvajati postopke davčne izvršbe po naši, slovenski zakonodaji, v skladu z ZDavP-2, ki ureja davčno izvršbo in v skladu z Zakonom o izvršbi in zavarovanju, kadar gre za davčno izvršbo na dolžnikovo nepremično premoženje.

Ne glede na to, kaj je določen organ pristojen poročati in na podlagi katerih zahtev in zaprosil, pa pristojni organ z avtomatično izmenjavo podatkov pošilja pristojnemu organu druge države članice podatke, za katere je zavezan po 248. členu ZDavP-2: podatke dohodki iz zaposlitve, produktih življenjskih zavarovanj in lastništvu nepremičnin, ter z nepremičnino povezanimi dohodki.

Pristojni organ mora pristojnemu organu države prosilke, v zvezi z davčnimi obdobji, ki se nanašajo na račun, o katerem se poroča, sporočiti: osebne podatke davčnega zavezanca in davčno številko, številko računa, podatke o podjetju ter stanje na računu.

Pristojni organ se lahko dogovori s pristojnim organom Republike Hrvaške o avtomatični izmenjavi podatkov za dodatne kategorije dohodkov in premoženja (1. tč. 248. člena ZDavP-2).

V skladu z 8. členom Direktive Sveta 2011/16/EU si pristojni organi z avtomatično izmenjavo informacij izmenjujejo podatke o dohodkih in premoženju rezidentov drugih držav članic za davčna obdobja od 1. januarja 2014 dalje, s katerimi razpolagajo, in sicer o: dohodkih iz zaposlitve, produktih življenjskih zavarovanj, ki niso zajeti v drugih pravnih instrumentih EU o izmenjavi podatkov ali v drugih podobnih ukrepih, lastništvu nepremičnin in iz njih izhajajočem dohodku.

Direktiva Sveta 2011/16/EU določa obveznost avtomatične izmenjave informacij o navedenih kategorijah dohodka in kapitala med pristojnimi organi. Direktiva ne ureja obveznosti poročanja zavezancev za davek davčnemu organu. Zavezanci sami prijavijo dohodke dosežene v tujini davčnemu organu, kar je v skladu z nacionalno zakonodajo. FURS pridobljene informacije v okviru avtomatične izmenjave informacij, uporabi v postopkih nadzora davčnih obračunov in davčnih napovedi zavezancev za davek.⁴⁵¹

Poznamo pa tudi institut spontane izmenjave podatkov med državami članicami. Davčni organ mora, brez predhodne zahteve, posredovati podatke o davčnem zavezancu, če pri opravljanju svojih nalog ugotovi: da so izpolnjeni znaki kaznivega dejanja, sum kršitve zakona ali drugega predpisa oziroma akta, katerega izvajanje nadzoruje druga inšpekcija, da bi lahko ugotovljeni podatki vplivali na pravice in obveznosti zavezancev za davek, o katerih v okviru svojih pristojnosti odločajo ti organi in institucije (26. člen ZDavP-2).

6.3.2 Hrvaška

Davčni organi na zahtevo pristojnega organa druge države članice morajo zagotoviti vse podatke, navedene v členu 174 SDZ. To so vsi davki vseh vrst, predpisani s strani držav članic.

⁴⁵¹ Povzeto po Avtomatična izmenjava informacij na področju neposrednega obdavčevanja, Ministrstvo za finance, FURS, 2015, str. 5.

Hrvaški davčni organi pa ne dajejo upravne pomoči, kadar gre za davek na dodano vrednost, carine in trošarine, prispevke obveznega zavarovanja ter druge dokumente, ki jih izdajo javni organi (174. člen SDZ).

Ne glede na zakonska določila glede zagotavljanja podatkov na zahtevo druge države članice pa morajo davčni organi Republike Hrvaške spontano, brez zahteve druge članice, posredovati informacije iz člena 174 SDZ, če obstaja možnost izgube davka v drugi državi članici, če je zavezanec upravičen do znižanja ali oprostitve davkov v Republiki Hrvaški, če bi v mednarodni transakciji prišlo do davčnih prihrankov v Republiki Hrvaški ali katerikoli drugi članici, če davčni organ dvomi, da davčni prihranki v eni državi članici izhajajo iz fiktivnega prenosa dobička med podružnicami, če so informacije, ki jih pristojni organ države članice posredujejo davčnim organom pomembne za določitev davčne obveznosti

Za Hrvaško prav tako velja nujnost avtomatične menjave podatkov med državami o dohodkih in premoženju rezidentov drugih držav članic. Informacije, o katerih davčni organi poročajo avtomatično, se nanašajo na obdobje od 1. januarja 2014.

Pristojni organ z avtomatično izmenjavo podatkov sporoči organu druge države članice EU podatke o dohodkih in premoženju rezidentov te druge države članice. Davčni organi so zavezani k avtomatski izmenjavi podatkov za naslednje posebne kategorije prihodkov in premoženja (177. člen SDZ): dohodek iz delovnega razmerja, prejemki članov svetov, izdatki za tretje življenjsko obdobje, pokojnine, lastništvo na nepremičninah in dohodki iz premoženja.

Določbe o zaupnosti podatkov v sklopu mednarodne izmenjave podatkov v okviru sodelovanja med davčnimi upravami držav članic EU ne zajemajo izjem, ki jih določa 8. člen SDZ. Zato za vse informacije, ki jih Republika Hrvaška prejme v sklopu administrativnega sodelovanja z drugimi državami članicami, velja glede tajnosti upoštevati 8. člen SDZ. Glede na SDZ Republike Hrvaške so lahko informacije, prejete iz druge države članice, dostopne le osebam: ki vodijo davčni postopek in davčni nadzor, osebam odgovornim za kazenski postopek, vezan na davke, na katere se nanašajo tajnost podatkov, in osebam, ki neposredno sodelujejo v sodnem postopku.⁴⁵²

⁴⁵² Povzeto po Arbutina Hrvoje, Usklađivanje hrvatskog prava s pravom europske unije u području razmjene informacija o izravnim porezima i porezima na premije osiguranja između poreznih administracija zemalja članica, 2012, str. 14.

6.4 Medsebojno obveščanje o postopkih z zahtevkom in roki

Finančna uprava Republike Slovenije je, kot organ zaprosene države pri izvajanju medsebojne državne pomoči pri pobiranju davščin, dolžna državi prosilki v določenem roku dati odgovor glede poteka postopka.

ZDavP-2 v 236. členu določa, da mora pristojni organ takoj obvestiti organ države prosilke o ukrepih, ki jih je sprejel v zvezi z zaprosilom za izterjavo. Uredba 1189/2011 določa roke, ki se jih države članice morajo držati, kadar gre za obveščanje države prosilke o zaprosenih podatkih.

Pomembnejši roki, povzeti po Uredbi 1189/2011 in ZDavP-2, so:

Takoj:

- kadar zahtevanih podatkov ni mogoče pridobiti v primernem času, zaproseni organ o tem takoj obvesti organa prosilca ter za to navede razloge (2. tč. 8. člena Uredbe),
- zaproseni organ obvesti organ prosilca o datumu vročitve takoj po njeni izvedbi s potrditvijo vročitve na zaprosilu za vročitev (2. tč. 12. člena Uredbe),
- zaproseni organ obvesti organ prosilca, takoj po tem, ko je o tem obveščen, o vseh ukrepih, sprejetih v zaproseni državi članici, ki se nanašajo na izplačilo izterjanih vsot ali na nadomestilo v zvezi z izterjavo izpodbijanih terjatev (3. tč. 21. člena Uredbe),
- organ prosilec obvesti zaproseni organ takoj, ko je o tem obveščen, o kakršnem koli ukrepu za izpodbijanje terjatve ali izvršilnega naslova, ki ga je sprejela država članica organa prosilca (1. tč. 21. člena Uredbe),
- organ prosilec takoj obvesti zaproseni organ, če zaprosilo za izterjavo ali zavarovanje plačila terjatev postane brezpredmetno, tako da lahko ta ustavi vse začete postopke (1. tč. 22. člena Uredbe),
- organ prosilec takoj obvesti zaproseni organ, če se spremeni znesek terjatve, ki je predmet zaprosila za izterjavo (2. tč. 22. člena Uredbe).

V sedmih dneh po prejemu zaprosila zaproseni organ potrdi prejem zaprosila (7. člen Uredbe).

En mesec:

- zaproseni organ obvesti organa prosilca čim prej in vsekakor v enem mesecu o tem, da zakoni in drugi predpisi ter upravna praksa, veljavni v zaproseni državi članici, ne dovoljujejo zavarovanja plačila terjatve ali izterjave (2. tč. 21. člena Uredbe),

- če je organ prosilec podal izjavo o povračilu že izterjanih zneskov, vrne izterjane zneske, ki jih je zaproseni organ že prenesel, v enem mesecu od prejema zaprosila za povračilo (1. tč. 23. člena Uredbe).

Dva meseca:

- po prejemu obvestila o izidu zadevnega postopka, ki jih dobi od zaprosenega organa, lahko država prosilka zaprosi za ponovno uvedbo postopka za izterjavo ali ukrepe zavarovanja (1. tč. 20. člena Uredbe),
- organ prosilec prenese povrnjene zneske in plačano nadomestilo (1. tč. 21. člena Uredbe),
- izterjani zneski se iz zaprosene države v državo prosilko prenesejo v dveh mesecih od datuma, na katerega je izterjava izvedena (1. tč. 23. člena Uredbe).

Šest mesecev:

Zaproseni organ je dolžan obvestiti organ države prosilke o izidu opravljenih poizvedovanj, ki jih je opravil za pridobitev zahtevanih podatkov.

Hrvaška

Tako kot vse države članice EU, mora tudi Hrvaška, kot pridružena članica, upoštevati mednarodna pravila o medsebojnem obveščanju v davčnih zadevah. To pomeni, da je v svoj pravni red implementirala direktive in uredbe, ki opredeljujejo področje izmenjave podatkov s področja obdavčitev, med drugim tudi Direktivo 2011/16/EU.

Za Hrvaško je Direktiva 2011/16/EU izrednega pomena, saj zajema vse načine izmenjave informacij in sodelovanja med davčnimi upravami držav članic. Predvsem je pomembna razširitev obsega izmenjave podatkov in zmanjšanje omejitev sodelovanja med pooblaščenimi organi in uradniki davčnih uprav posameznih držav članic. V skladu s smernicami Direktive 2011 imajo pooblaščeni organi tudi možnost sklepanja skupnih dogovorov o primerih, v katerih bo prišlo do avtomatske izmenjave podatkov.⁴⁵³

SDZ, v členih 174 in 175 določa roke za obveščanje organov prosilcev, v primeru, ko organ prosilec zaprosi za pomoč.

⁴⁵³ Povzeto po Arbutina Hrvoje, Usklađivanje hrvatskog prava s pravom europske unije u području razmjene informacija o izravnim porezima i porezima na premije osiguranja između poreznih administracija zemalja članica, 2012, str. 14.

Ti roki znašajo:

Sedem dni:

- davčni organ je dolžan nemudoma in najpozneje v sedmih delovnih dneh od prejema zahtevka potrditi prejem zahtevka organu, ki je vložil zahtevo,
- davčni organ mora potrditi prejem informacij, ki se izmenjujejo spontano, nemudoma oziroma najkasneje v sedmih dneh.

En mesec:

- davčni organ je dolžan v roku enega meseca od prejema zahtevka obvestiti organ, ki je vložil zahtevo, o morebitnih pomanjkljivosti v zahtevi in zahtevati dodatne informacije,
- če davčni organ nima zahtevane informacije, je dolžan takoj ali najkasneje v roku enega meseca, obvestiti o razlogih pristojni organ države članice, ki je vložila zahtevek.

Tri mesece:

- če davčni organ ne more odgovoriti na zahteve v dogovorjenih rokih, mora o tem takoj, najkasneje pa v treh mesecih od prejema zahtevka, obvestiti organ, ki je vložil zahtevo, o razlogih in datum, do katerega lahko pošlje odgovor.

Šest mesecev:

- davčni organ predloži informacije čim prej in najkasneje v šestih mesecih po prejemu zahteve; če davčni organ že razpolaga z informacijami, jih mora posredovati najkasneje v dveh mesecih od datuma prejema zahtevka.

Izterjava ali zavarovanje plačila terjatev

Zaprošeni organ izterja terjatve na zaprosilo organa prosilca, na katere se nanaša izvršilni naslov v državi članici prosilki. Podatke, ki se nanašajo na izterjavo, posreduje takoj, ko jih pridobi. Zaposila se ne more predložiti, dokler se niso izčrpali vsi postopki za izterjavo v državi prosilki⁴⁵⁴ in dokler se izvršilni naslov v državi prosilki izpodbija.⁴⁵⁵ Vsako zaprosilo za izterjavo spremlja enotni izvršilni naslov v zaproseni državi članici, ki je edina osnova za izterjavo.⁴⁵⁶

6.5 Pravila o zastaranju

Pri izterjavi davčnega dolga med državami članicami EU se upoštevajo zastaralni roki, predpisani v državi prosilki. Roki morajo biti navedeni že v samem zaprosilu

⁴⁵⁴ Razen v primerih, ko bi to povzročilo državi prosilki težave ali država prosilka očitno nima sredstev s katerimi je zmožna izterjati terjatev.

⁴⁵⁵ Člen 10-11 Direktive Sveta 2010/24/EU.

⁴⁵⁶ Člen 12 Direktive Sveta 2010/24/EU.

za izterjavo. Ukrepi, ki jih davčni organ sprejme za izterjavo davščin na podlagi zaprosila za medsebojno pomoč, in ki bi, če bi jih sprejel organ države prosilke, pretrgali ali zadržali tek zastaranja po predpisih države prosilke, učinkujejo, kot da bi bili izvedeni v tej državi.⁴⁵⁷

6.5.1 Zastaralni roki v Sloveniji

Zakon o davčnem postopku določa zastaralne roke v 125. členu.

Pravica do odmere davka zastara v petih letih od dneva, ko bi bilo treba davek napovedati, obračunati, odtegniti in odmeriti.

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.

Obstaja izjema pri davku na promet nepremičnin in davku na darilo. Pravica do odmere zastara v desetih letih od dneva, ko bi bilo treba davek napovedati ali od pravnomočnosti sklepa o dedovanju.

Absolutni rok zastaranja je deset let.

6.5.2 Zastaralni roki na Hrvaškem

Zastaranje v hrvaški zakonodaji na splošno, pa tudi v davčni zakonodaji, temelji na prekluziji upravičenca, da po sodni poti izterja svoj dolg oziroma uveljavlja varstvo svojih pravi in interesov. Na splošno velja, da zakon (tudi SDZ) omejuje čas, v katerem je mogoče doseči pravno varstvo svojih pravic in interesov, po izteku tega časa pa ni več mogoče njihovo učinkovito pravno varstvo.⁴⁵⁸

Prelević posebej izpostavlja: tudi če ni pravne opredelitve davčnega zastaranja, lahko sklepamo, da zastaranje v davčnem postopku predstavlja potek določenega časa, v katerem davčni zavezanec kot davčni dolžnik lahko zavrne izpolnitev svojih davčnih obveznosti, do poteka zakonitega časa, potrebnega za zastaranje.

Relativni zastaralni rok

Zastaralni rok za določitev davčne obveznosti in obresti, davkov, obresti in stroškov izvršbe in pravice davčnega zavezanca do vračila davka, obresti in

⁴⁵⁷ Bunc Alenka, Medsebojna upravna pomoč držav članic EU v postopkih davčne izvršbe, magistrsko delo, Ljubljana, 2013, str. 73.

⁴⁵⁸ Povzeto po Prelević Božo, Zastara u poreznom postupku, Računovodstvo i porezi u praksi br. 5, Zagreb, 2014, str. 161.

stroškov izvedbe izvršbe prične teči z zadnjim dnevom koledarskega leta, v katerem je nastala davčna obveznost. Zastaranje pa nastopi v treh letih od tega dne.⁴⁵⁹

Absolutni zastaralni rok

Za razliko od triletnega zastaralnega roka za relativno omejitve davka, je absolutni rok zastaranja šest let (96. člen SDZ).

V ostalem pa je ureditev zastaranja na Hrvaškem zelo podobna tistim v Sloveniji.

Razlago zastaralnih rokov ilustriram s primerom iz judikature. Davčni organ je stranko 4. 4. 2014 pozval k plačilu davka na motorna vozila za leto 2010. Ker je relativni zastaralni rok 3 leta, se je stranka pritožila in dne 20. 4. 2014 vložila pritožbo na davčno odločbo z obrazložitvijo, da je potekel zastaralni rok za plačilo davčne obveznosti. Ker davčni organ v treh letih od kar je začel teči zastaralni rok, ni izvedel nobenega dejanja, s katerim bi prekinil tek zastaralnega roka, pritožnik navaja, da je potekel relativni zastaralni rok in je upnik prekludiran.

Jasno je, da je stranka v postopku uspela, saj je iz podatkov davčnega spisa razvidno, da je zastaranje nastopilo v začetku leta 2014, poziv na plačilo pa je dobil šele 4. 4. 2014. Stranka je v postopku uspela in ni bila več dolžna poravnati davčnega dolga.⁴⁶⁰

Primerjavo med slovenskim in hrvaškim davčnim postopkom, sem opravila predvsem na podlagi veljavnih predpisov, saj ni veliko literature, ki bi opisovala ali celo primerjala oba postopka. Republika Hrvaška je članica šele od 1. 1. 2013, zato ni veliko primerov iz prakse, niti judikature. Najbolj opazna razlika je v dolžini zastaralnih rokov. Menim pa, da se bodo razlike in praksa v obeh državah zmanjševali vzporedno s staranjem članstva Hrvaške v EU.

V nadaljevanju analiziram ovire, s katerimi se državi srečujeta pri izterjavi davčnih dolgov.

6.6 Zaznava slabosti in birokratskih ovir v izterjavi davčnih dolgov v EU in Republiki Hrvaški

Pri proučevanju literature in obravnavi postopkov izvršbe v davčnem postopku ter čezmejnem vidiku davčne izvršbe v EU in Republiki Hrvaški sem zaznala različne ovire, predvsem na področju birokracije, ki onemogočajo hitro in učinkovito izvršbo.

⁴⁵⁹ Povzeto po Prelević Božo, Stručni članak, Zastara u obveznim odnosima, Računovodstvo i porezi u praksi br. 4., Zagreb, 2014, str. 153 - 167.

⁴⁶⁰ Povzeto po Prelević Božo, Stručni članak, Zastara u obveznim odnosima, Računovodstvo i porezi u praksi br. 4., Zagreb, 2014, str. 169.

Če lahko na eni strani zaznamo v mednarodnem sodelovanju v postopku davčne izvršbe številne prednosti in napredke, glede na zgodovino davčne izvršbe v EU, se na drugi strani v praksi še vedno pojavlja veliko ovir za nemoteno in tekoče delo na tem področju.

Napredek je bil dosežen predvsem na naslednjih področjih:

1. izmenjava podatkov med državami članicami je vedno pogostejša, z vedno več jasnimi navodili in postopki, kako podatke izmenjati in s tem ne povzročati administrativnih ovir;
2. ker je izmenjava podatkov vedno boljša, je možno tudi lažje primerjati postopke davčne izvršbe posameznih članic med seboj, kar pripomore k izboljšanju postopkov na področju davčne izvršbe znotraj EU;
3. posledično se postopki davčne izvršbe iz leta v leto bolj širijo preko meja posameznih držav, saj se zakonodaje držav članic vedno bolj usklajujejo, dopolnjujejo in stremijo k čim boljšemu izplenu davčnega denarja, ki ga z medsebojno pomočjo dobijo posamezne članice EU.

Ovire, s katerimi pa se še vedno srečujemo v postopkih mednarodnega administrativnega sodelovanja na področju davščin med državama članicama, so:⁴⁶¹

1. jezikovne ovire, ki predstavljajo veliko težavo na področju celotne EU in ne samo med primerjanima državama.⁴⁶² Lahko pa zaprosena država državo prosilko zaprosi za prevod dokumenta ali njegovega povzetka v enega od uradnih jezikov zaprosene države, Sveta Evrope ali OECD⁴⁶³, kar pa pripomore k dolgotrajnosti postopka davčne izvršbe, saj je prevajanje dokumentov velikokrat zamudno;
2. dolgotrajnost postopkov pridobitve podatkov, vročanja dokumentov, zavarovanja in izterjave povzroča tudi nacionalna zakonodaja posamezne države, ki se razlikuje od zakonodaje EU; posamezne države članice postopke vodijo po svoji nacionalni zakonodaji, ki pa se velikokrat razlikuje od zakonodaje prosilke;
3. poseben problem predstavljajo pomanjkljive in neažurne javne evidence v registru pravnih oseb, registru stalnega/začasnega bivališča fizičnih oseb, zemljiški knjigi in registru vozil;
4. zaradi dolgotrajnosti postopkov obstaja nevarnost zastaranja dolga;
5. državi članici ne razpolagata s podatki o premoženju dolžnikov v drugih državi članici, zato v praksi zaradi tega prihaja do težav. Zaradi

⁴⁶¹ Intervju FURS z dne 9. 10. 2015.

⁴⁶² Evropa pozna 24 uradnih jezikov in vsaka država ima pravico svoje zadeve urejati v svojem jeziku. Kadar pa se ugotovi, da naslovnik ne razume jezika dokumenta, zaprosena država poskrbi za prevod dokumenta ali njegovega povzetka v svoj uradni jezik ali enega od svojih uradnih jezikov.

⁴⁶³ Zakon o ratifikaciji Konvencije o medsebojni upravni pomoči pri davčnih zadevah in Protokola o spremembi Konvencije o medsebojni upravni pomoči pri davčnih zadevah, Uradni list RS, št. 109/2010, člen 17.

pomanjkanja solidarnosti in čuta vzajemnosti kot članice EU države članice pri izvajanju nalog na podlagi zaprosila države, ki prosi za pomoč, v praksi ne ravnaajo najbolj skrbno⁴⁶⁴ in si velikokrat ne prizadevajo za uspešno izvršbo iz naslova izterjanega zneska, saj od tega nimajo nobene (neposredne) koristi;

6. dogaja se, da zahtevki dolgo niso obravnavani ali pa so postopki izpeljani zelo površno in nepopolno;
7. težave so tudi zaradi delnih plačil dolžnikov, s katerimi zaprosena država ni seznanjena; država upnica tako izda izvršbo za znesek, ki za dolžnika ni več relevanten, saj je vmes del dolga poravnal, zato se pritoži in postopek se zavleče; tako se postopek vrne na začetek in se časovno podaljša;
8. kadar FURS predlog pošilja v tujino, poteka kreiranje seznama izvršilnih naslovov v informacijskem sistemu ročno, ni avtomatizacije, ročno se izločajo terjatve, ki ne ustrezajo pogojem mednarodnega upravnega postopka⁴⁶⁵ ter se ročno dodajajo posamezni izvršilni naslovi v Enotni izvršilni naslov, ki je sestavni del Zaposila za izvršbo⁴⁶⁶;
9. pri zaprosilih, ki jih FURS prejme od pristojnega hrvaškega organa, je izdaja sklepa o davčni izvršbi ročna, prav tako se ročno knjižijo stroški davčne izvršbe na knjigovodsko kartico, ročno se izračunavajo zamudne obresti od zaprosila do dneva izdaje sklepa o davčni izvršbi, ročno se spremljajo plačila ter se na kocu ročno izda sklep o ustavitvi postopka⁴⁶⁷;
10. v primeru pritožbe dolžnika zoper tuji izvršilni naslov je postopek, da se tuji organ izreče o pritožnikovih navedbah, zelo dolgotrajen, tudi do nekaj mesecev;
11. pri večini dolžnikov večji del dolga predstavljajo neplačani prispevki za pokojninsko in invalidsko zavarovanje in zdravstveno zavarovanje, za katere pa zaprosilo za izvršbo pod pogoji mednarodnega upravnega postopka ni možno.

Največja težava pri izterjavi davčnih dolgov z Republiko Hrvaško pa je na področju izmenjave podatkov o premoženju našega dolžnika na Hrvaškem. Evidence na tem področju na Hrvaškem so precej slabe in nepopolne. Veliko teh evidenc je še vedno vodenih po starem sistemu, ročno in ne elektronsko, kar pomeni, da za iskanje podatkov zaposleni potrebujejo veliko časa, ki si ga ob obilici drugega dela ne vzamejo. Zato so postopki zelo dolgotrajni.⁴⁶⁸

⁴⁶⁴ *Quam in res suam.*

⁴⁶⁵ Prispevki iz pokojninskega in invalidskega zavarovanja in prispevki za zdravstveno varstvo, za katere pa Zaposilo za izvršbo pod pogoji mednarodnega upravnega postopka ni možno.

⁴⁶⁶ Gre za precej zamuden proces, saj ima večina dolžnikov veliko izvršilnih naslovov.

⁴⁶⁷ Glede na količino dela, je glede na izterjane zneske, učinkovitost zelo nizka.

⁴⁶⁸ Intervju FURS z dne 9. 10. 2015.

Velikokrat se zgodi, da države članice opredelijo prioritete naloge določenega obdobja. Običajno so to naloge nacionalnega pomena in to je velikokrat ovira pri pridobivanju podatkov od držav članic. V tem primeru si zaprosena država zada cilj, da izpolni zakonska določila glede rokov izmenjave, katerih se tudi drži. So pa to običajno skrajni roki, določeni s predpisi, in to velikokrat pomeni dolgotrajen proces pridobivanja podatkov. V tem času pa se lahko že spremeni premoženjsko stanje pri dolžniku. To pa pomeni, da, ko država prosilka prejme zaprosen podatek, se stanje spremeni v tolikšni meri, da se postopek velikokrat začne znova, kar pomeni dodaten čas, ki bo pretekel do zaključka postopka.⁴⁶⁹

Pri pridobivanju podatkov za Republiko Hrvaško sem se povezala z Davčno upravo republike Hrvaške. Želela sem se osebno srečati z zaposlenimi, in sicer v izpostavi Zagreb. Žal mi niso ustregli in so me napotili na njihov informacijski naslov, preko katerega sem lahko komunicirala z njihovimi uslužbenci, ki delajo na področju davčne izvršbe. Tako kot v Slovenji, gre za uslužbence, ki se večinoma ukvarjajo s postopki davčne izvršbe doma in prav tako s primeri mednarodne izvršbe. Največji problem vidijo v številu zaposlenih. Premalo jih je, da bi se lahko specializirali samo za mednarodno izvršbo, zato postopek medsebojne pomoči med državami osvajajo sproti z vsakim novim primerom, ki ga prejmejo v reševanje. Ob obilici izvršb na nacionalni ravni se od vstopa v EU srečujejo tudi z vedno več primeri zaprosil iz drugih držav članic.

Republika Hrvaška je od vstopa v EU in kot njena enakopravna članica dolžna upoštevati predpise, ki jih zakonodaja EU narekuje. To velja tudi za področje davčne zakonodaje, ki jo implementira v svoj pravni red. Kot mlada članica EU ima Republika Hrvaška sicer še nekaj težav pri uvajanju posameznih postopkov izterjave in medsebojne izmenjave podatkov, vendar implementacija direktiv in uredb poteka po vseh pravilih in zakonskih določbah, zagotavljajo na Davčni upravi Republike Hrvaške, izpostava Zagreb.

Največ težav zaznajo na področju zbiranja in obdelave podatkov, saj se je ob vstopu v EU število primerov zaprosil precej povečalo, število zaposlenih pa ostaja enako. Prav tako se še borijo s poznavanjem postopkov, ki se razlikujejo od njihovih nacionalnih postopkov izterjave, vendar se trudijo, da bi bili zaostanki čim manjši. Glede na opravljen telefonski intervju z zaposleno na Davčni upravi Republike Hrvaške so zaostanki vedno manjši in vsak primer dodatno za njih pomeni novo izkušnjo v praksi in s tem hitrejšo rešitev naslednjega primera.

⁴⁶⁹ Intervju FURS z dne 9. 10. 2015.

6.7 Predlogi izboljšav

Glede na analiziran davčni postopek in primerjalno pravno analizo davčne ureditve Republike Hrvaške lahko zaključim, da se sistema obeh držav sicer razlikujeta, ni pa zaznati bistvenih razlik. Obe davčni upravi sta organizirani znotraj Ministrstva za finance in sta sestavljeni sta iz generalnih finančnih uradov in področnih finančnih uradov,

Naloge davčnih služb so pobiranje davkov, opravljanje nadzora nad zakonitostjo in pravočasnostjo izpolnjevanja davčnih obveznosti ter prisilna izterjava davčnih obveznosti.

Ker sta obe državi članici EU med njima ni razlik v postopku medsebojne upravne pomoči med državami in izmenjave podatkov na davčnem področju, saj morata obe državi slediti direktivam in uredbam, ki urejajo področje medsebojne upravne pomoči in jih implementirati v svojo zakonodajo.

Največje razlike je zaznati na področju zastaralnih rokov pri izterjavi davčnega dolga, ki jih ureja nacionalna zakonodaja posamezne države članice. Namreč pri izterjavi davčnega dolga med državami članicami EU se upoštevajo zastaralni roki, predpisani v državi prosilki na podlagi njene davčne zakonodaje. Na tem področju je Hrvaška bolj stroga do upnika od Slovenije in so zastaralni roki precej krajši. Pa vendar kljub razliki v dolžini zastaralnih rokov, sodna praksa obeh držav kaže na to, da bi bilo potrebno zelo restriktivno obravnavati možnosti prekinitve zastaranja, saj se s tem povečuje možnost neizpolnitve davčne obveznosti, velikokrat pa davčna obveznosti tudi ni poravnana zaradi poteka zastaralnega roka.

Predlogi v nadaljevanju se nanašajo na ovire, s katerimi se srečujemo v postopkih mednarodnega administrativnega sodelovanja na področju davščin med državama članicama, ki sem jih naštel v prejšnjem poglavju:

1. komunikacija se opravlja v angleškem jeziku,
2. direktno se naj uporablja zakonodaja EU, ki je najbolj učinkovita,
3. določi se rok za ažuriranje in posodobite ter unifikacijo vseh javnopravnih evidenc, ki zagotavljajo njihovo mednarodno kompatibilnost,
4. določijo se skrajni roki za odgovor, sicer se šteje, da je bil odgovor zavržen,
5. organe, ki vodijo postopke izterjave, bi bilo treba tudi materialno stimulirati za pravočasnost in uspešnost izvršbe (npr. v obliki bonusa od vrednosti zneska izvršbe),
6. enak ukrep kot pod 5,

7. izterja se ves dolg, ne glede na delno plačilo, preplačani del se vrne zavezancu po končanem postopku,
8. določi se rok za prehod na popolnoma elektronski način opravljanja izvršbe,
9. enak ukrep kot pod 8,
10. rok za odgovor skrajšati na razumno dolžino, npr. na 30 dni.

Iz opisane problematike je razvidno, da se težave pri izterjavi davčnih dolgov pojavljajo pri sporazumevanju, zbiranju informacij o davčnem dolžniku in davčni zadevi, postopku vložitve zahtevkov za plačilo in s tem njihovo izpolnitev, premalo je zaposlenih na institucijah, ki so pristojne za izterjavo, in s tem se tudi kasneje odkrijejo potencialni utajevalci davkov, težava je tudi v poteku postopka izterjave, ki ni enostaven niti v nacionalnem davčnem prostoru, kaj šele čezmejno.

Treba je uvesti spremembe na področju informacijske tehnologije. Slovenija je že uvedla nekaj sprememb, ki pa bodo vidne šele čez čas. Gre za prenovi informacijskega sistema, kar pa je v finančni upravi, ki spada pod okrilje poslovanja javnega sektorja in Ministrstva za finance, veliko odvisno tudi od finančnih sredstev, ki jih bodo lahko namenili v te posodobitve. Ta prenova bo omogočila več avtomatične obdelave podatkov, ki jih sedaj uslužbenci obdelujejo ročno.⁴⁷⁰

Jezikovne ovire bi lahko rešili z uvedbo enega obveznega uradnega jezika EU, v katerem bi potekala vsa komunikacija. Tako bi bil rešena težava zamudnega naknadnega prevajanja prejetih in poslanih dokumentov in s tem krajši postopek izterjave davčnih dolgov. Glede na razširjenost angleškega jezika po Evropi bi bila rešitev v smeri učenja angleškega jezika uslužbencev finančnih uprav in uslužbencev ostalih pooblaščenih organov, vsaj v smislu poznavanja terminologije davčnega področja, s katero se srečujejo pri svojem delu. Še bolje pa, če bi to bil že predpisan pogoj za zasedanje delovnega mesta na področju davčne izterjave, saj je angleščina danes že *lingua franca*. Tako bi bilo pridobivanje informacij mnogo lažje in hitrejše.

Na področju dolgotrajnosti postopkov pridobitve podatkov, vročanja dokumentov in izterjave, zaradi različnih nacionalnih zakonodaj, bi bila potrebna še večja uskladitev nacionalne zakonodaje, vsaj do te mere, kjer bi državljani posamezne države ohranili ugodnosti, ki jih imajo sedaj, ali pa, kot opredeljeno zgoraj v točki 2 tega poglavja, direktna uporaba zakonodaje EU, ki je najbolj učinkovita.

Materialna stimulacija bi pripomogla k reševanju težav, kadar države članice ne razpolagajo s podatki o premoženju dolžnikov v drugih državah članicah in kadar

⁴⁷⁰ Intervju FURS z dne 9. 10. 2015.

gre za zahtevke, ki dolgo niso obravnavani. Večja stimulacija delavcev v postopkih izterjave bi zagotovo pripomogla k hitrejšemu obravnavanju čezmejnih zadev in bi sploh zmanjšala zaostanke na tem področju.

Kar se tiče pomanjkljivih in neažurnih evidenc javnih podatkov, bi bilo treba z mednarodnimi dogovori določiti, da se pridružene države članice v določenem času informacijsko prenovijo in omogočajo hitrejšo obdelavo podatkov javnih evidenc.⁴⁷¹

Največ pa bi k uspešnejši izterjavi pripomogla usposobljenost zaposlenih in morda uvedba finančne policije. Uslužbenci finančne uprave niso usposobljeni za delo v tujini, davčna izterjava ne more delovati izven meja Republike Slovenije. Primernejša bi bila finančna policija, ki bi bila sestavljena iz kriminalistov, davčnih strokovnjakov, pravnikov in podpornega osebja, s čimer bi lahko s pomočjo mednarodnih institucij dosegli boljše rezultate.⁴⁷²

⁴⁷¹ Podatki zbrani na podlagi intervjuja z zaposlenimi na FURS-u, dne 9. 10. 2015.

⁴⁷² Povzeto po Arnečič Andrej, Prednosti in slabosti davčne izvršbe v Sloveniji, diplomsko delo, Maribor, 2013, str. 41.

7 SKLEP

7.1 Analiza čezmejne davčne izvršbe

Neplačevanje davčnih obveznosti znotraj meja EU predstavlja velik problem za gospodarstvo EU. Zaradi velikega števila povezanih držav EU pa dodaten problem pri izterjavi neporavnanih davkov predstavljajo različni davčni postopki in sistemi posameznih držav članic. Zaradi razlik v sistemih in vse več davčne nediscipline je bilo potrebno določiti enotna pravila za postopek davčne izvršbe znotraj EU (Direktiva 2010/24/EU, Direktiva 2011/16/EU, Izvedbena uredba 1189/2011 ...).

Ta pravila omogočajo učinkovito pobiranje davščin na območju celotne EU, saj določajo skupen informacijski sistem, preko katerega poteka poročanje, se izmenjujejo zahtevki in vsi pomembni podatki za izterjavo, vročanje dokumentov. omogoča se sodelovanje davčnih organov in uradniki posamezne države v postopkih davčne izterjave v drugi državi članic.

Čezmejna davčna izvršba, podprta s skupnimi pravili za vse države EU, omogoča lažje pobiranje davkov in uspešno nadziranje čezmejnih transakcij, Pomemben element je tudi obvezna avtomatična izmenjava informacij za določene kategorije prihodkov in kapitala.

Z nadaljnjim razvojem in združevanjem EU ter usklajevanjem davčnih, finančnih in političnih sistemov pa verjamem, da bodo države še uspešnejše na področju skupne izterjave in da bo znesek neizterjanih dolgov vse manjši.

7.2 Preveritev postavljenih hipotez

Vse večja gospodarska povezanost držav članice EU odpira nove dileme glede izterjave davkov med posameznimi članicami. EU stremi k čim večji uskladitvi zakonodaje na vseh področjih, tudi na področju obdavčitve in zato sprejema zakonodajo, ki dolgoročno vodi do enotnega davčnega sistema. Vendar je zaradi hitrega širjenja EU z novimi članicami usklajevanje težje, saj so države ekonomsko različno razvite, to pa pomeni tudi različno hitro prilagajanje in možnost sprejemanja enotne zakonodaje. Tem razlogom se pridružujejo jezikovne ovire, različna razvitost in usposobljenost državne uprave, posebno davčnih in izvršilnih organov, različno razumevanje davčne in bančne tajnosti ipd.

Pri proučevanju literature in konkretnih primerov sodne prakse medsebojne upravne pomoči na področju davčne izvršbe in mednarodne izmenjave podatkov, sem zaznala različne problematične situacije, zato na tem mestu prikazujem bistvene ugotovitve.

Vzajemno sodelovanje na področju mednarodne izmenjave podatkov prinaša številne prednosti na področju davčne izvršbe znotraj meja EU kot za obe primerjani državi Slovenijo in Hrvaško.

Postopek davčne izvršbe se je prenesel izven meja, s čimer se je povečala uspešnost poplačila dolga, ki je v preteklosti velikokrat ostal neporavnan ali je zastaral, saj mednarodna zakonodaja ni omogočala prenosa podatkov v druge države in sodelovanje dveh davčnih organov zaradi česar država upnica ni mogla izterjati svojega dolga.

Izmenjava informacij o dolžnikih je vse hitrejša in učinkovitejša, roki za obveščanje med posameznimi državami so natančno določeni in natančno določeni so tudi postopki v primeru, če država članica v opredeljenem roku ne more pridobiti zahtevanega ali zaprosenega podatka.

Davčne zakonodaje posameznih držav članic se usklajujejo, s čimer je omogočeno lažje pobiranje davkov na širšem ozemlju združene Evrope.

Ureditev skupnega elektronskega komunikacijskega omrežja je omogočilo hitrejši prenos podatkov in informacij ter s tem hitrejšo rešitev posameznega primera.

Tudi Direktiva 2010/24/EU in Izvedbena Uredba 1156/2012 sta omogočili lažjo komunikacijo med posameznimi državami in njihovimi davčnimi organi in s tem lažjo in hitrejšo rešitev postopkov medsebojnega obveščanja in izterjave davčnega dolga.

Na osnovi predstavljene analize strokovne literature in sodne prakse EU sem prišla do ugotovitve, da sta moji uvodni tezi, s katerima sem začela analizo, potrjeni.

1. TEZA: Na podlagi trenutno veljavnih predpisov Direktive sveta 2010/24/EU ter Izvedbene uredbe komisije (EU) št. 1189/2011 zakonodaja EU ustrezno opredeljuje pravila in postopke izvajanja čezmejne davčne izvršbe med državami EU.

Menim, da je podrobna analiza dejanskega stanja in relevantnih okoliščin pokazala, da lahko štejem to tezo **za dokazano**.

EU z zakonodajo, ki jasno opredeljuje pravila in postopke izvajanja čezmejne izvršbe, omogoča članicam EU, z implementacijo teh pravil, enakopravnost pri izterjavi neporavnanih davčnih obveznosti izven svojih meja. Pristojni organi zaprosene države imajo po pravni ureditvi EU *de iure* status organov države prosilke in to jim omogoča sodelovanje v samem postopku izvršbe, kot bi šlo za

domačo izvršbo, kar gotovo pripomore h krajšemu in učinkovitejšemu postopku davčne izvršbe med obravnavanima državama članicama EU. Medtem ko pridobijo organi zaprosene države vsa pooblastila, s katerimi državi prosilki posredujejo podatke, ki jih le-ta potrebuje za izterjavo in izhajajo iz države prosilke, na zaprosilo organa prosilca, lahko zaproseni organ tudi izterja terjatve, ki izhajajo iz države članice prosilke. Ne glede na bančno tajnost lahko dostopajo do podatkov o finančnem stanju dolžnika, delujejo v skladu z nacionalno zakonodajo in rešujejo primere, kot če bi izhajali iz zaprosene države. Lahko izvršijo zavarovanje plačila terjatev za zagotovitev izterjave, če je terjatev ali izvršilni naslov v državi članici prosilki izpodbijan, ko je bilo podano zaprosilo ali če za terjatev v državi članici prosilki še ni bil izdan izvršilni naslov.

2. TEZA: Ne glede na vse evropske pravne podlage, ki urejajo izterjavo terjatev v davčnih zadevah in jih Slovenija kot članica EU implementira v svoj nacionalni pravni red, pa še vedno ni mogoče doseči optimalno učinkovite izvršbe v čezmejnih postopkih v davčnih zadevah.

Menim, da je podrobna analiza dejanskega stanja in relevantnih okoliščin pokazala, da lahko štejem to tezo **za dokazano**.

Pri praktični izvedbi teh postopkov obstajajo ovire, ki se nanašajo na: sporazumevanje (zaradi velikega števila uradnih jezikov v EU), še vedno različno nacionalno zakonodajo, različno usposobljenost, organiziranost in tehnološko razvitost državnih organov, ki sodelujejo pri čezmejnih postopkih, zbiranju informacij o davčnem dolžniku in davčni zadevi, postopku vložitve zahtevkov za plačilo in s tem njihovo izpolnitev, premalo zaposlenih na institucijah, ki so pristojne za izterjavo in s tem pozno odkriti potencialni utajevalci davkov, poteku postopka izterjave ter nenehno spreminjanje davčne zakonodaje na nacionalni in mednarodni ravni.

Vse naštetu vodi do oteženega pridobivanja podatkov, ki si jih države članice ne izmenjujejo avtomatično. In tako so, že po naravi, dolgotrajni izvršilni postopki zaradi naštetih ovir še dolgotrajnejši.

7.3 Vsebinske ugotovitve

Že od ustanovitve EU v petdesetih letih 20. stoletja se pojavlja vprašanje, ali naj se davčni sistemi držav med seboj uskladijo oziroma harmonizirajo ali pa jim je treba dopustiti diferenciacijo, katere stranski produkt je davčna konkurenca. To vprašanje je postalo aktualno z ustvarjanjem skupnega trga in ustanavljanjem Evropske monetarne unije. Dolgo časa se je zdelo, da je davčno harmonizacijo znotraj EU nemogoče doseči, saj gre za poseganje v nacionalno suverenost posamezne države, predvsem ko govorimo o področju obdavčitve plač. Države

članice pa so težile tudi k temu, da, kljub prenosu velikega dela svoje suverenosti na organe EU, čim dlje obdržijo svojo samostojnost v fiskalni sferi. Zaradi tega je uvajanje in oblikovanje davčnega sistema do danes v veliki meri ostalo v pristojnosti vsake države članice. Z nastajanjem skupnega monetarnega sistema in skupne valute se je vedno bolj aktualiziralo vprašanje harmonizacije davčnih sistemov v EU.⁴⁷³

Ker neposredno obdavčenje v EU ni usklajeno, nekaterim zavezancem uspe izogibanje davkom v državi njihovega stalnega prebivališča oziroma sedeža gospodarske družbe. Davčni organi v EU so se zato dogovorili za tesnejše sodelovanje in s tem napovedali boj proti davčnim goljufijam in davčnim utajam.⁴⁷⁴ Ta postopek je počasen, saj je določanje davčnih stopenj, davčnih postopkov in postopkov davčne izvršbe del ingerenc, ki jih vsaka država skuša čim dlje zadržati zase, saj je to del njene suverenosti.⁴⁷⁵

Države članice EU si pri izterjavi davščin vzajemno pomagajo v primeru, da ima dolžnik prebivališče ali premoženje v drugi državi članici.⁴⁷⁶ Davčni organi so morali z vstopom v EU implementirati tudi pravila, ki določajo sodelovanje davčnih uprav v obveščanju o dohodkih zavezancev in nudenje pomoči pri izterjavi zapadlih terjatev.⁴⁷⁷

Na področju obdavčenja si države članice EU izmenjujejo informacije na podlagi številnih direktiv in mednarodnih sporazumov, opisanih v nalogi, med katerimi pa imata največji vpliv na medsebojno upravno pomoč pri pobiranju davkov Direktiva 2010/24/EU in Izvedbena uredba Komisije (EU) 1189/2011.

V Sloveniji je FURS pristojni organ za izvajanje medsebojne upravne pomoči med državami članicami EU pri izterjavi davščin, katerih obveznost za plačilo je nastala v drugi državi članici EU. FURS prosi za pomoč pri izterjavi drugo državo članico EU, če obveznost za plačilo davščine nastane pri nas, dolžnik pa ima prebivališče oziroma sedež ali premoženje v drugi državi članici EU. Če obveznost za plačilo nastane v drugi državi članici EU, dolžnik pa ima prebivališče oziroma sedež ali

⁴⁷³ Povzeto po Stojanović R. Snežana, Poreska konkurencija versus poreska harmonizacija u Evropskoj uniji, Kragujevac, Finansije, 2009, str. 1–22.

⁴⁷⁴ Enhanced administrative cooperation in the field of (direct) taxation, dostopno na: http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/tax_cooperation/mutual_assistance/direct_tax_directive/indx_en.htm, obiskano 12. 2. 2016.

⁴⁷⁵ Enhanced administrative cooperation in the field of (direct) taxation, dostopno na: http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/tax_cooperation/mutual_assistance/direct_tax_directive/indx_en.htm, obiskano 12. 2. 2016.

⁴⁷⁶ Davčna izvršba, Ministrstvo za finance, FURS, 2015, str. 8.

⁴⁷⁷ Maja Klun, Javne finance, Fakulteta za upravo, 2010, str. 6.

premoženje v Sloveniji, FURS nudi pomoč drugi državi članici EU. Izterjana sredstva pripadajo državi, v kateri je nastala obveznost za plačilo davščine.⁴⁷⁸

Direktive in mednarodni sporazumi so se skozi leta delovanja in razvoja EU ter njenega gospodarskega prostora usklajevali in dopolnjevali glede na potrebe trga ter tako skušali doseči čim boljše harmonizacijo na področju obdavčitve in davčne izvršbe. Sistem usklajevanja davčne zakonodaje se je skozi leta delovanja izkazal za učinkovitega in vse prilagoditve omogočajo učinkovitejšo izterjavo čezmejnih davčnih dolgov. Medsebojna upravna pomoč med državami članicami EU pri pobiranju davščin se tako, glede na posredovana kakor tudi prejeta zaprosila, iz leta v leto povečuje. To je za države članice EU pozitivno, saj uspejo z mednarodno davčno izvršbo izterjati svoje neplačane obveznosti.

Se pa kljub temu pojavljajo še ovire, ki onemogočajo dosego popolne harmonizacije na področju davčnega usklajevanja in učinkovitejše čezmejne davčne izvršbe. Iz raziskanega ugotavljam, da bolj očitne ovire, vključujejo:

- sporazumevanje,
- dolgotrajnost postopkov (pridobitve podatkov, vročanja dokumentov, zavarovanja in izterjave) in posledično nevarnost zastaranja dolga,
- delna plačila dolžnikov, s katerimi zaprosena država ni seznanjena in posledično podaljšan postopek izterjave dolga,
- nenehno spreminjanje zakonodaje na področju davščin,
- premalo zaposlenih na institucijah, ki so pristojne za izterjavo, in s tem pozno odkriti potencialni utajevalci davkov,
- potek postopka izterjave, ki ni enostaven niti v nacionalnem davčnem prostoru, kaj šele v mednarodnem območju.

Za zaključek naj omenim tudi nekaj zanimivih ukrepov držav izven EU, ki so jih te uvedle, da bi ljudem približale znanje o davčnem sistemu, njegovem delovanju, posledicah nepravočasnega plačila davčne obveznosti in jim olajšale izpolnjevanje davčnih obveznosti:⁴⁷⁹

- Čile: minimalen čas trajanja reševanja posameznega davčnega primera. S tem so skušali rešiti primer v času prvega obiska. K temu naj bi pripomogla forma obrazcev, ki vsebujejo vse potrebne informacije, brez dopolnitvenih vlog in dodatne administracije.
- V Mehiki poznajo mobilne davčne enote, ki svetujejo na terenu. Te enote so ustanovljene zaradi manjših krajev, ki so precej oddaljeni od posameznih davčnih uprav. Uslužbenci na terenu svetujejo krajanom in pomagajo pri izpolnjevanju davčnih obveznosti.

⁴⁷⁸ Povzeto po Davčna izvršba, FURS, obiskano 10. 6. 2016.

⁴⁷⁹ Povzeto po Rains, L. C., Febres, J., Bes, M., *Actions of the Tax Administration to Inform Taxpayers and Promote the Acceptance of Taxes by Society. V: Necessary Attributes for a Sound and Effective Tax Administration, CIAT, 1997, str. 201–246.*

- V Združenih državah Amerike je IRS⁴⁸⁰ za pomoč starejšim davčnim zavezancem oblikovala posebno skupino svetovalcev.

Zelo dober predlog je po mojem mnenju predstavi tudi ameriški poslovnež Baker⁴⁸¹, ki opisuje kako vsako leto uslužbenci davčne uprave v srednjih in osnovnih šolah organizirajo tečaje, kjer predstavijo osnovne davčne pojme in delovanje davčnega sistema. Vsako leto se tudi organizira prostovoljno izpolnjevanje dohodninskih napovedi za davčne zavezance. S takšnim pristopom je izpolnjevanje dohodninskih napovedi za zavezance veliko lažje; kar je v Združenih državah Amerike sicer precej zamudno in zahtevno.

Za konec lahko sklenem, da ima izogibanje plačilu davkov in utaje precejšnjo čezmejno razsežnost. Zaradi globalizacije in povečane mobilnosti davkoplačevalcev držav članic ni vedno enostavno določiti pravil, ki bi ustrezala vsem državam članicam in njenim državljanom. To lahko vpliva na delovanje sistema obdavčitve, privede do izogibanja plačila davkov in davčnih utaj, s čimer se ogroža stabilnost notranjega gospodarskega trga. To še posebej velja za nadnacionalne ekonomsko politične asociacije kot je EU. Države lahko ta problem rešijo le, če se dogovorijo za skupno delovanje in skupne ukrepe. Problem utaje davkov bo aktualen, dokler bodo države pobirale davke. Posamezne države in razne unije držav bodo vedno skušale minimizirati vsoto utajenih davkov, davkoplačevalci pa bodo vedno znova skušali eskivirati plačila z novimi tehnikami in strategijami. Gre za v bistvu nerešljiv problem, zato ga je treba optimizirati v smislu, da mora biti sistem pobiranja davkov takšen, da zadovolji tako državo, kot davkoplačevalce.

⁴⁸⁰ Internal Revenue Service – Ameriška davčna uprava.

⁴⁸¹ Baker, W. V., *The Taxpayers' trust in the Tax Administration. Necessary Attributes for a Sound and Effective Tax Administration*, CIAT, 1997, str. 183–199.

8 LITERATURA IN VIRI

MONOGRAFIJE

Arnečič Andrej, Prednosti in slabosti davčne izvršbe v Sloveniji, diplomsko delo, Maribor.

Bakija Joe in Slemrod Joel, Cambridge, Massachusetts, London, 2004.

Berglund Mikael, Cross-Border Enforcement of Claims in the EU, Kluwer Law International, Stockholm, 2009.

Breznik Janez, Grafenauer Božo, Upravni postopek in upravni spor, GV založba, Ljubljana, 2005.

Brezovnik Boštjan, Grafenauer Božo, Ivanc Tjaša, Upravni postopek in upravni spor, Pravna fakulteta Maribor, 2010.

Bunc Alenka, Medsebojna upravna pomoč držav članic Evropske unije v postopkih davčne izvršbe, magistrsko delo, Ljubljana, 2013.

Chalmers Damian, European Union law: tekst and materials, Cambridge University Press, 2006.

Cirman Andreja, Čok Mitja in ostali, Javne finance v Sloveniji, Ljubljana, 2014.

Golobič Mateja, Pravna ureditev mednarodne zaščite na ravni Evropske unije in postopek njene pridobitve v Republiki Sloveniji, diplomsko delo, Maribor 2012.

Čampa Milan, Kostanjevec Boris, Pernek Franc, Davčno pravo in javne finance, Fakulteta za poslovne in upravne vede, Novo mesto, 2009.

Gadžo Stijepan, prilog istraživanju sadržaja načela Pravednosti kao kriterija evaluacije Normi međunarodnog poreznog prava, 2015.

Grossman Andrew, Conflicts in Cross-border Enforcement of Tax Claims, December 20, New York, 2007.

Günther Oliver Cristoph, Tüchler Nicole, Exchange of Information for Tax Purposes, Dunaj, 2013.

Hashimzade Nigar, Heady Chris, Myles Gareth, Oats Lynne and Scharf Kimberley, with assistance from Yousef, Hana The Definition, Measurement, and Evaluation of Tax Expenditures and Tax Reliefs, National Audit Office, 2014.

Hernandez Cesar Gil, Trend in Exchange of Relevant Tax information in Tax treaty policy and development, Stefaner Markus, Züger Mario, Linde, Wien, 2005.

Jelčić Božidar, Financijsko pravo i financijska znanost, Informator Zagreb, 1998.

Jelčić Božidar in ostali, Financijsko pravo in financijska znanost, Narodne novine, Zagreb, 2008.

Jerovšek Tone, Polonca Kovač, Posebni upravni postopki, Fakulteta za upravo, Ljubljana, 2008.

Jerovšek Tone, Upravno procesno pravo, Fakulteta za državne in evropske študije, Kranj, 2009.

Jerovšek Tone, Simič Ivan, Škof Bojan, Kovač Polona, Waukoning Marian, Jerman Saša, Mengušič Krisper Mirijam, Klepac Katarina, Jenko Peter, Štemberger Marjetka, Golob Ervida Metka, Debeljak Centa Mojca, Grum Olga, Musar Igor, Premuš Stanka, Hadjar Rajko, Zakon o davčnem postopku s komentarjem, Davčno izobraževalni inštitut, Ljubljana, 2008.

Joksović Nina, Upravna pomoč pri izterjavi davščin državam članicam EU, diplomsko delo, Maribor, 2015.

Lang Michale, Pistone P., Schuch J., Staringer C., Introduction to European, Tax Law on Direct Taxation, 3rd ed., Wien, 2013.

Lang Michael and others, The OECD – Model – Convention and its update 2014, Linde, Wien, 2015.

Kesner - Škreb Marina, Porezna harmonizacija, Institut za javne financije, Zagreb, 2007.

Kesner Škerb Marina in Kuliš Danijela, Porezni vodič za građane, Institut za javne financije, Zagreb, 2010.

Klun Maja, Davčni sistem, Fakulteta za upravo, Ljubljana, 2010.

Kruhar Puc Romana in Tratar Boštjan, Novi davčni postopek, Zakon o davčnem postopku, s pojasnili in primeri iz prakse, Legat, Lesce, 2005.

Joksovič Nina, Upravna pomoč pri izterjavi davščin državam članicam EU, diplomsko delo, Maribor, 2015.

Matković Berislav, Komentar opčeg poreznog zakona, RRIF-PLUS, Zagreb, 2009.

Oberson Xavier, International exchange of information in tax matters, Towards Global Transparency, Massachusets, 2015, str. 105.

Pečarič Mirko, Osnove splošnega upravnega prava, Univerza v Ljubljani, Fakulteta za upravo, Ljubljana, 2015.

Pejaković Stanka, Moguće promijene sustava pravne zaštite poreznih obveznika, 2007.

Polič Franc, Vodič skozi davčni postopek, davčna hiša Bilans d.o.o., Maribor, 2008.

Prelević Božo, Zastara u poreznom postupku, Računovodstvo i porezi u praksi, br. 5, Zagreb, 2014.

Prelević Božo, Zastara u obveznim odnosima, Računovodstvo i porezi u praksi, br. 4, Zagreb, 2014.

Rains, L. C., Febres, J., Bes, M., Actions of the Tax Administration to Inform Taxpayers and Promote the Acceptance of Taxes by Society. V: Necessary Attributes for a Sound and Effective Tax Administration, CIAT, 1997.

Slemrod Joel, Why People Pay Taxes, The University of Michigan Press, Michigan, 1992.

Stanovnik Tine, Javne finance, Univerza v Ljubljani, Ljubljana, 2004.

Švigelj Mateja, Davčni nadzor pravnih oseb, diplomsko delo, Ljubljana, 2003.

Terra Bernard Jozef Maria, Peter Jacob Wattèl, European Tax Law, 6th edn, Wolters Kluwer, Boston, 2012.

STROKOVNI ČLANKI:

Alm James, Michael Mckee, Michael L. Jones in Beck William, Amazing grace: tax amnesties and compliance, National Tax Journal, vol. 43, Issue 1, 1990.

Alm James, Cherry Todd L. in Michael Mckee, Taxpayer information assistance services and tax compliance behavior, *Journal of Economic Psychology*, vol. 31, Issue 4, 2010.

Andreoni James, Erard Bryan & Feinstein, Jonathan, Tax Compliance, 36 *Journal economic literature*, American Economic Association, št. 2, 1998.

Arbutina Hrvoje, Usklađivanje hrvatskog prava s pravom europske unije u području razmjene informacija o izravnim porezima i porezima na premije osiguranja između poreznih administracija zemalja članica, 2012.

Baker W. V. , The Taxpayers' trust in the Tax Administration. Necessary Attributes for a Sound and Effective Tax Administration, CIAT, 1997.

Baker Filip, Czaker Ernst, Arie van Weijdsen, Maria Amparo Gran Ruiz, Kana Liselott, International Assistance in the Collection of Taxes, *Bulletin for international taxation*, april/maj 2011.

Bogovac Jasna, Porezni sustav Republike Hrvatske, Javne financije, SCJUF, Porezni studij, 2015.

Cowell Frank Allan, Cheating the Government: The Economics of Evasion, The MIT Press, London, 1990.

Feld P. Lars, Frey S. Bruno, Torgler Benno, Rewarding honest taxpayers? Evidence of the impact on the rewards from the field experiments, CREMA (Center for Research in Economics, Management and the Arts), Working paper No. 16, 2006.

Ferčič Aleš, Jerman Saša, Kobal Aleš, Škof Bojan, Tičar Bojan, Wakounig Marjan, Davčno pravo, Univerza v Mariboru in Davčno-finančni raziskovalni inštitut, Maribor, 2007.

Ferlinc Andrej, Razmerje med kazenskim in davčnim postopkom – privilegij zoper samoobtožbo, *Pravnik* št. 1/2, 2009.

Gabert I., Council Directive 2011/16/EU on Administrative Cooperation in the field of Taxation, *European Taxation*, 2011.

Godec Anže, Omejitev davčne izvršbe, *Davčno-finančna praksa*, št. 2, letnik VII, Davčni inštitut, 2006.

Grah Whatmung Andrej, Predlagane spremembe Zakona o davčnem postopku, *Pravna praksa*, št. 42 - 43, Ljubljana, november 2014.

Heinzer Aleksandra, Mednarodno sodelovanje v davčnih zadevah v Evropski uniji, Univerza Ljubljana, Fakulteta za upravo, letnik 3, številka 1, Ljubljana 2005.

Ilse de Troyer, Recovery assistance in the EU: Evaluation of directive 2010/24/EU: Time for an update?, Brussel, 2014.

Jelčić Barbara in Jelčić Božidar, Porezni sustav i porezna politika, Informator, zagreb, 1998.

Kaplow Louis, How Tax Complexity and Enforcement Affect the Equity and Efficiency of the Income Tax, 49 National Tax Journal. 135, Cambridge, 1995.

Kesner Škreb Marija, Načela oporezivanja, Financijska praksa, Zagreb, št. 1, 1995.

Mahmutović Lejla, Izvršba na podlagi verodostojne listine, ali prvi korak do rešitve, ki ga zahteva plačilna nedisciplina, Zbornik 7. festivala raziskovanja ekonomije in managementa Koper – Celje – Škofja Loka, december 2010.

McLeod Rob, Tax Avoidance Revisited, Law and Economics Association Seminar, 2000.

Mercina Jure, Mednarodna izmenjava informacij v davčnih zadevah, Pravna praksa, št. 28., Ljubljana, 2014.

Mihelja Žaja Maja, Šimović Hrvoje, Poticaji u sustavu poreza na dobit u Hrvatskoj i zemljama regije, Zagreb, 2010.

Mo Lai Lan, Tax avoidance and Anti-avoidance Measures in major developing countries, Greenwood Publishing Group, ZDA, 2003.

Munoz Forner A., The Council Directive 2011/16/EU on Administrative Cooperation in the field of Taxation, European Taxation in Günther/Tüchler, 2013.

Nyree Craig, Analysis Cross-border assistance in the collection of taxes, Tax Journal, London, 2012.

O'Shea Tom, EU Adopts Recovery of Taxes Directive, Tax notes international, London, 2010.

Olszanowski Jan, Piątek Wojciech, The development of mutual assistance of eu member states for the recovery of public claims, Law Review □ vol. IV, issue 2, July-December, Warsaw, 2014.

Podlipec Romana, Harmonizacija evropskega prava na področju upravnega sodelovanja za davčne namene, magistrsko delo, Kranj, 2015.

Pross Achim, Russo Raffaele, The Amended Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters: A Powerful Tool To Counter Tax Avoidance and Evasion, ulletin for International taxation, 2012,

Rajković Kristina, Porezni sustav i utjecaj poreznog sustava na malo i srednje poduzetništvo, diplomski rad, Pula, 2012.

Raskolnikov Alex, Crime and Punishment in Taxation: Deceit, Deterrence, and the Self-Adjustment Penalty, 106 Colum. L. Rev. 569, 574, 2006.

Remeur Cécile, Tax policy in the EU, Issues and challenges, European Parliamentary Research Service, February 2015.

Schilcher M., Spies K., The directives on Mutual Assistance in the Assesment and in the Recovery of Tax claims, in teh Field of Direct taxation in Lang/Pistone/Schuh/Staringer, 2013.

Selinšek Liljana, Kazenskopravni in prekrškovni vidiki neplačevanja davčnih obveznosti, Revizor 1/07, 2007.

Selinšek Liljana, Primerjalno pravna analiza kaznovanja, Zbornik referatov 4. davčne konference Slovenskega inštituta za revizijo, 2003.

Sertić Andreja, Proceduralni aspekti sklapanja ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja, Porezni vijesnik, 2013.

Simič Ivan, Davčna izvršba, IKS, revija za računovodstvo in finance, let. 32, 2005.

Slemrod Joel in Gillitzer Christian, Tax systems, Cambridge, Massachusetts, London, 2014.

Stojanović R. Snežana, Poreska konkurencija versus poreska harmonizacija u Evropskoj uniji, Kragujevac, Finansije, 2009.

Šikić Marko, Zaštita pravne sigurnosti stranaka u upravnom postupku, Zbornik Pravni fakultet, Sveučilište Rijeka, god. 35, br. 1, 2014.

Šinković Zoran, Financiranje javne uprave, Sveučilište u Splitu, Pravni fakultet, Split, 2013.

Šinković Zoran, Financiranje javne uprave, Sveučilište u Splitu, Pravni fakultet, Split, 2014.

Šumrada Nana, Težave, povezane z davki za podjetja - novejša sodna praksa Sodišča ES, Pravna praksa, 2008, št. 12.

Vascega M. Van Thiel S., Council Adopts New Directive on Mutual Assistance in Recovery of Tax and Similar Claims, European Taxation, 2010, str. 231.

Vrban Tajana, Ugovori o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja i europsko pravo, Porezni vijesnik, br. 10, 2012.

Wittmann Kornelia, The CoE/OECD Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters, 2013.

PRAVNI VIRI:

Ustava Republike Slovenije, Uradni list RS, št. 33/91-I, 47, 68, 140 in 143.

Kazenski zakonik – 1 (KZ-1), Ur. l. št. 50/2012, 54/15 in 38/16.

Opći porezni zakon (Splošni davčni zakon),
NN 147/08, 18/11, 78/12, 136/12, 73/13, 26/15, in 44/16.

Ovršni zakon (Zakon o izvršbi) NN 112/12, 25/13, 93/14, 55/16.

Zakon o davčnem postopku, Uradni list RS, št. 13/11, 32/12, 94/12, 111/13, 90/14 in 91/15.

Zakon o spremembah in dopolnitvah zakona o davčnem postopku (ZDavP-2E), UL RS št. 32/2012.

Zakon o izvršbi in zavarovanju, Uradni list RS,
št. 3/07, 93/07, 28/09, 51/10, 26/11, 53/14 in 54/15.

Zakon o spremembah in dopolnitvah Zakona o inšpekcijskem nadzoru, Uradni list RS, št. 40/14.

Zakon o splošnem upravnem postopku, Uradni list RS,
št. 24/06, 126/07, 65/08, 8/10 in 82/13.

Zakon o ratifikaciji Konvencije o medsebojni upravni pomoči pri davčnih zadevah in Protokola o spremembi Konvencije o medsebojni upravni pomoči pri davčnih zadevah, Uradni list RS, št. 109/2010.

Sporazum z Republiko Hrvaško o izogibanju dvojnega obdavčevanja in preprečevanja davčnih utaj v zvezi z davki od dohodka in premoženja, Uradni list RS – MP, št. 16/05.

Uredba o določitvi finančnih uradov Finančne uprave Republike Slovenije, Uradni list RS, št. 57/14 in 92/14.

Direktiva 2010/24/EU z dne 16. marca 2010 o vzajemni pomoči pri izterjavi terjatev v zvezi z davki, carinami in drugimi ukrepi, Uradni list Evropske unije, L 84.

Direktiva Sveta 2011/16/EU z dne 15. februarja 2011 o upravnem sodelovanju na področju obdavčevanja in razveljavitvi Direktive 77/799/EGS, UL EU, št. L 64.

Direktiva Sveta 2003/49/EU z dne 3. junija 2003 o skupnem sistemu obdavčevanja plačil obresti ter licenčnin med povezanimi družbami iz različnih držav članic Uradni list Evropske unije, L 157.

Direktiva Sveta 2001/44/ES z dne 15. Junija 2011, o spremembah Direktive 76/308/EGS o vzajemni pomoči pri izterjavi terjatev, ki izhajajo iz poslovanja, ki so del sistema financiranja Evropskega kmetijskega usmerjevalnega in jamstvenega sklada, ter iz prelevmanov in carin, glede davka na dodano vrednost in določenih trošarin, Uradni list Evropske unije L 175.

Direktiva Sveta 2014/107/EU z dne 9. decembra 2014 o spremembi Direktive 2011/16/EU glede obvezne avtomatične izmenjave podatkov na področju obdavčenja, Uradni list Evropske unije, L 359.

Direktiva Sveta 76/308/EGS z dne 15. marca 1976 o vzajemni pomoči pri izterjavi terjatev, ki izhajajo iz poslovanja, ki je del sistema financiranja Evropskega kmetijskega usmerjevalnega in jamstvenega sklada, ter iz prelevmanov in carin, Uradni list Evropske unije L 073.

Direktiva Sveta 77/799/EGS z dne 19. decembra 1977 o medsebojni pomoči pristojnih organov držav članic na področju neposrednega obdavčevanja in obdavčevanja zavarovalnih premij, Uradni list EU 336.

Direktiva Sveta 79/1071/EGS z dne 6. decembra 1979 o spremembah Direktive 76/308/EGS o vzajemni pomoči pri izterjavi terjatev, ki izhajajo iz poslovanja, ki so del sistema financiranja Evropskega kmetijskega usmerjevalnega in jamstvenega sklada, ter iz prelevmanov in carin.

Direktiva Sveta 2008/55/ES z dne 26. maja 2008 o vzajemni pomoči pri izterjavi terjatev v zvezi s prelevmani, davki in drugimi ukrepi, L 150.

UREDBA SVETA (EU) št. 904/2010 z dne 7. oktobra 2010 o upravnem sodelovanju in boju proti goljufijam na področju davka na dodano vrednost (prenovitev) Uradni list Evropske unije, L 268.

IZVEDBENA UREDBA KOMISIJE (EU) št. 79/2012 z dne 31. januarja 2012 o določitvi podrobnih pravil za izvajanje nekaterih določb Uredbe Sveta (EU) št. 904/2010 o upravnem sodelovanju in boju proti goljufijam na področju davka na dodano vrednost (prenovitev), Uradni list Evropske unije, L 29.

IZVEDBENA UREDBA KOMISIJE (EU) št. 1156/2012 z dne 6. decembra 2012 o določitvi podrobnih pravil za izvajanje nekaterih določb Direktive Sveta 2011/16/EU o upravnem sodelovanju na področju obdavčenja, Uradni list Evropske unije, L 355.

UREDBA (EU) št. 1286/2013 EVROPSKEGA PARLAMENTA IN SVETA z dne 11. 12. 2013 o vzpostavitvi akcijskega programa za izboljšanje delovanja sistemov obdavčitve v Evropski uniji za obdobje 2014–2020 (Fiscalis 2020) in razveljavitvi Odločbe št. 1482/2007/ES.

Izvedbena uredba Komisije (EU) 1189/2011 z dne 18. novembra 2011 o določitvi podrobnih pravil v zvezi z nekaterimi določbami Direktive Sveta 2010/24/EU o vzajemni pomoči pri izterjavi terjatev v zvezi z davki, carinami in drugimi ukrep, Uradni list EU L302/16.

DRUGA LITERATURA:

A path to a robust, modern and efficient tax administration, dostopno na: http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/common/publications/info_docs/taxation/fiscal_blueprint_en.pdf

Avtomatična izmenjava informacij na področju neposrednega obdavčevanja, dostopno na:

http://www.fu.gov.si/fileadmin/Internet/Nadzor/Podrocja/Mednarodna_izmenjava/Opis/Avtomaticna_izmenjava_informacij_na_podrocju_neposrednega_obdavceanja.pdf.

Carroll John S., A Cognitive-Process Analysis of Taxpayer Compliance, Symposium on Taxpayer Compliance Research, National Academy of Sciences, Texas, January, 1986, dostopno na:

<https://www.semanticscholar.org/paper/A-Cognitive-process-Analysis-of-Taxpayer-Carroll/bcea7f83435ff11dade5919138e7cba1dece3779/pdf>

Combating tax fraud and evasion, Commission contribution, to the European Council of 22 May 2013, dostopno na:
http://ec.europa.eu/europe2020/pdf/tax_en.pdf

COM (2014) 745 final, Report from the commission to the european parliament, the council, the european economic and social committee and the committee of the regions, European comission, 2014, dostopno na: [dostopno na https://ec.europa.eu/transparency/regdoc/rep/1/2014/EN/1-2014-745-EN-F1-1.Pdf](https://ec.europa.eu/transparency/regdoc/rep/1/2014/EN/1-2014-745-EN-F1-1.Pdf)

COM(2011) 637 final, Communication from the commission to the european parliament, the council, the european economic and social committee and the committee of the regions, European comission, 13. 10. 2011, dostopno na:
<http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM%3A2011%3A0637%3AFIN%3AEN%3APDF>

Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters, OECD, dostopno na:
<http://www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/conventiononmutualadministrativeassistanceintaxmatters.htm>

Council directive amending Directive 2011/16/EU as regards mandatory automatic exchange of information in the field of taxation, dostopno na:
http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/company_tax/transparency/com_2015_135_en.pdf

Davki in druge dajatve, Finančna uprava Republike Slovenije, dostopno na:
http://www.fu.gov.si/davki_in_druge_dajatve/.

Davčna izvršba, Finančna uprava Republike Slovenije, dostopno na:
http://www.fu.gov.si/fileadmin/Internet/Placevanje_in_izvršba/Podrocja/Davcna_izvršba/Opis/Podrobnejši_opis_1_izdaja_Davcna_izvršba.pdf

Državni zbor Republike Slovenije, Poročevalec Državnega zbora Republike Slovenije, Predloga zakona o davčnem postopku, prva obravnava, št. 99, letnik XXXII, september 2006, Ljubljana.

Enhanced administrative cooperation in the field of (direct) taxation, dostopno na:
http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/tax_cooperation/mutual_assistance/direct_tax_directive/index_en.htm

EUR-lex, Access to European Union law, Sporočilo Komisije Svetu, Evropskemu parlamentu in Evropskemu ekonomsko-socialnemu odboru - Spodbujanje dobrega

upravljanja v davčnih zadevah, 2009, dostopno na: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/SL/TXT/?uri=CELEX:52009DC0201>

European Commission, Za boljšo Evropo – Evropo, ki varuje, opolnomoča in ščiti, dostopno na: http://europa.eu/rapid/press-release_SPEECH-16-3043_sl.htm.

Evropski parlament, Splošna davčna politika, dostopno na: http://www.europarl.europa.eu/atyourservice/sl/displayFtu.html?ftuId=FTU_5.1_1.1.html,

Finančni inšpekcijski nadzor, Pooblastila, postopek, ter pravice in obveznosti zavezancev, Finančna uprava Republike Slovenije: 2015, dostopno na: http://www.fu.gov.si/fileadmin/Internet/Nadzor/Podrocja/Inspekcijski_nadzor/Opis/Podrobnejši_opis_Financni_inspekcijski_nadzor_pooblastila_postopek_pravice_in_obveznosti.pdf

Finančni inšpekcijski nadzor s področja davkov, Finančna uprava Republike Slovenije, 2015, dostopno na: http://www.fu.gov.si/fileadmin/Internet/Nadzor/Podrocja/Inspekcijski_nadzor/Opis/Podrobnejši_opis_Financni_inspekcijski_nadzor_s_podrocja_davkov.pdf

Global forum on Transparency and Exchange of information for Tax Purposes, dostopno na: <http://www.oecd.org/tax/transparency/>.

Hallerberg Mark, Explaining European Patterns of Taxation: From the Introduction of the Euro to the Euro-Crisis, Inter-American Development Bank, 2012.

Hrvatski porezni sustav, Ministarstvo financija, 2015, dostopno na: http://www.porezna-uprava.hr/HR_publicacije/Prirucnici_brosure/PorezniSustav_2012.pdf.

Izveščje o analitičkom pregledu, Poglavlje 16 – oporezivanje, Radni dokumenti o proširenju u procesu pregovora u pristupanju EU, 2006.

Jurisdictions participating in the convention on mutual administrative assistance in tax matters, dostopno na: http://www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/Status_of_convention.pdf.

Letno poročilo Finančne uprave Republike Slovenije 2014, Ministrstvo za finance, Ljubljana, 2015, dostopno na: http://www.fu.gov.si/fileadmin/Internet/O_financni_upravi/Letna_porocila/FURS/Letno_porocilo_FURS_2014.pdf.

Mednarodna izmenjava informacij s carinskega in davčnega področja, Finančna uprava Republike Slovenije, dostopno na:

http://www.fu.gov.si/fileadmin/Internet/Nadzor/Podrocja/Mednarodna_izmenjava.

Obdavčenje, Spodbujanje razvoja notranjega trga in gospodarske rasti, Evropska komisija, Generalni direktorat za komuniciranje, 2015, dostopno na: <http://publications.europa.eu/sl/publication-detail/-/publication/b075f231-bd9b-4e10-b4a3-7f248360c5ae/language-sl>.

Opča porezna politika, dostopno na:

http://www.europarl.europa.eu/atyourservice/hr/displayFtu.html?ftuld=FTU_5.11.1.html.

Ovrha, Središnji državni portal, dostopno na: <https://gov.hr/moja-uprava/pravna-drzava-i-sigurnost/pravna-zastita/ovrha/1820>

Pličanič Senko, Upravni postopek in upravni spor, izobraževanje, PDF, dostopno na: <http://www.ijupf.si/pdf/predavanje1%20plicanic.pdf>,

Pogodba o delovanju Evropske Unije, Uradni list EU, C326, z dne 26. 10. 2012, dostopno na:

https://www.ecb.europa.eu/ecb/legal/pdf/c_32620121026sl.pdf.

Podjetniški portal, dostopno na: http://www.podjetniski-portal.si/index.php?t=E_publikacije&type=prirocnik&article_id=10063

Porezna uprava Republike Hrvatske, Prava in obveze poreznih obveznika u poreznom postupku, dostopno na: <http://www.mfin.hr/porezna-uprava>

Poročilo o stanju in gibanju davčnega dolga na dan 31. decembra 2015, Vlada Republike Slovenije, dostopno na:

<http://imss.dz-rs.si/imis/0b052f935ef794308487.pdf>.

Poročilo o stanju in gibanju davčnega dolga na dan 30. junija 2015, Vlada Republike Slovenije, dostopno na:

<https://www.google.si/webhp?sourceid=chrome-instant&ion=1&espv=2&ie=UTF-8#q=Poro%C4%8Dilo+o+stanju+in+gibanju+dav%C4%8Dnega+dolga+na+dan+30.+junija+2015+Vlada+Republike+Slovenije>.

Poročilo o stanju in gibanju davčnega dolga po stanju na dan 31. decembra 2014, september 2015, dostopno na:

[http://84.39.218.201/MANDAT14/VLADNAGRADIVA.NSF/18a6b9887c33a0bdc12570e50034eb54/e619dbd6d9563f0ac1257ec40036817b/\\$FILE/dd2014.pdf](http://84.39.218.201/MANDAT14/VLADNAGRADIVA.NSF/18a6b9887c33a0bdc12570e50034eb54/e619dbd6d9563f0ac1257ec40036817b/$FILE/dd2014.pdf).

Pravilnik o obrazcu za davčni obračun akontacije dohodnine od dohodka iz dejavnosti, PIS, Pravni red RS, dostopno na:

<http://www.pisrs.si/Pis.web/pregledPredpisa?id=PRAV9264#>.

Prava i obveze poreznih obveznika u poreznom postupku, dostopno na:

http://www.porezna-uprava.hr/HR_publikacije/Prirucnici_brosure/156_PravaObveze.pdf

Priročnik za izvajanje postopkov davčne izvršbe, Ministrstvo za finance, Davčna uprava RS, 2010.

Regulation (eu) no 1286/2013 of the european parliament and of the council of 11 December 2013 establishing an action programme to improve the operation of taxation systems in the European Union for the period 2014-2020 (Fiscalis 2020) and repealing Decision No 1482/2007/EC.

Regulation of the european parliament and of the council establishing an action programme for taxation in the European Union for the period 2014-2020 (Fiscalis 2020) and repealing Decision N°1482/2007/EC, Eurpean comission, 2012.

Removing cross-border tax obstacles, Organisation and practices in Member States' tax administrations, Specific Contract No10 TAXUD/DE/337 based on Framework Contract No TAXUD/2012/CC/117, Final Report EY – November 2014.

Report from the commission to the european parliament, the council, the european economic and social committee and the committee of the regions, European comission, 2014, dostopno na:

<https://ec.europa.eu/transparency/regdoc/rep/1/2014/EN/1-2014-745-EN-F1-1.Pdf>.

Samuelson Paul A., Diagrammatic Exposition of a Theory of Public Expenditure" (PDF), University of California, Santa Barbara, 2012, dostopno na: https://courses.cit.cornell.edu/econ335/out/samuelson_diag.pdf.

Splošno o Finančni upravi RS, Organiziranost in naloge, Ministrstvo za finance, 2014, str. 3, dostopno na:

http://www.fu.gov.si/fileadmin/Internet/O_financni_upravi/Financna_uprava_RS/Organiziranost_in_naloge.pdf.

Tax harmonisation, EUR-Lex, dostopno na : http://eur-lex.europa.eu/summary/glossary/tax_harmonisation.html

Tax administration 2015, Comparative information on OECD and other advanced and emerging economies, dostopno na: http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/taxation/tax-administration-2015_tax_admin-2015-en#page1

Taxation and Customs Union, Tax Co-operation, control and anti-fraud, Tax recovery, European Commission, dostopno na: http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/tax_cooperation/tax_recovery/index_en.htm

Taxation and customs union, A huge problem, dostopno na: http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/tax_fraud_evasion/a_huge_problem/index_en.htm

Theories of Taxation – Benefit Theory – Cost of Service Theory – Ability to Pay Theory – Proportionate Principle", dostopno na: http://economicsconcepts.com/theories_of_taxation.htm.

White Paul, European tax harmonization — now or never?, European Union, 2012, dostopno na: <http://www.lexology.com/library/detail.aspx?g=2ca178ea-efc3-45cf-bf95-c1a08fa33369>

Zipfel Frank, One Europe, one tax? Plans for a common consolidated corporate tax base, dostopno na: https://www.dbresearch.com/PROD/DBR_INTERNET_EN-PROD/PROD000000000216084/One_Europe,_one_tax%3F_Plans_for_a_Common_Consolidat.PDF, 2007.

SODNA PRAKSA REPUBLIKE SLOVENIJE

Upravno sodišče Republike Slovenije, Sodba I U 1491/2010, 24. 5. 2011.

Vrhovno sodišče Republike Slovenije, Sodba X Ips 312/2011, 21. 6. 2012.

Upravno sodišče Republike Slovenije, Sodba I U 1383/2014, 11. 11. 2014.

Vrhovno sodišče Republike Slovenije, Sodba X Ips 336/2013, 8. 6. 2015.

Vrhovno sodišče Republike Slovenije, Sodba I Ips 67227/2010-128, 27. 8. 2015.

Upravno sodišče Republike Slovenije, Sodba I U 457/2015, 10. 11. 2015.

Vrhovno sodišče Republike Slovenije, Sodba I Up 463/2001 z dne 26. 3. 2003.

Vrhovno sodišče Republike Slovenije, Sodba II Ips 91/2013 z dne 19. 3. 2015.

Upravno sodišče Republike Slovenije, Sodba in sklep I U 2079/2014.

Upravno sodišče Republike Slovenije, Sodba U 673/2001 z dne 3. 7. 2003.

Višje sodišče v Mariboru, Sodba I Ips 112/2015 z dne 14. 7. 2015.

Upravno sodišče Republike Slovenije, Sodba I U 1515/2014 z dne 9. 12. 2014.

Vrhovno sodišče Republike Slovenije, Sodba X Ips 312/2011 z dne 21. 6. 2012.

Upravno sodišče Republike Slovenije, Sodba I U 1379/2012, z dne 18. 12. 2012.

Upravno sodišče Republike Slovenije, I U 1392/2014 z dne 3. 2. 2015.

Upravno sodišče Republike Slovenije, Sodba I U 502/2012, z dne 12. 6. 2012.

Upravno sodišče Republike Slovenije, Sodba I U 1287/2010, z dne 6.7.2011.

Upravno sodišče Republike Slovenije, Sodba III U 276/2013, z dne 22. 8. 2014.

Upravno sodišče Republike Slovenije, Sodba II U 464/2014 z dne 14. 10. 2015.

Upravno sodišče Republike Slovenije, Sodba I U 756/2009 z dne 28. 3. 2011.

Vrhovno sodišče Republike Slovenije, Sodba X Ips 15/2014 z dne 7. 2. 2015.

Vrhovno sodišče Republike Slovenije, Sodba X Ips 370/2011 z dne 13. 9. 2012.

Vrhovno sodišče Republike Slovenije, Sodba II U 219/2015 z dne 4. 11. 2015.

Upravno sodišče Republike Slovenije, Sodba II U 159/2015 z dne 12. 11. 2015.

Upravno sodišče Republike Slovenije, Sodba II U 498/2014 z dne 10. 6. 2015.

Upravno sodišče Republike Slovenije, Sodba I U 233/2013 z dne 3. 9. 2013.

Upravno sodišče Republike Slovenije, Sodba I U 292/2010, z dne 15. 9. 2010.

Vrhovno sodišče Republike Slovenije, Sodba VIII Ips 55/2001 z dne 27. 11. 2001.

Vrhovno sodišče Republike Slovenije, Sodba II Ips 705/2007 z dne 15. 1. 2009.

Vrhovno sodišče Republike Slovenije, Sodba VIII Ips 253/2012 z dne 19. 03. 2013.

Upravno sodišče Republike Slovenije, Sodba I U 1141/2010 z dne 24. 5. 2011.

Upravno sodišče Republike Slovenije, Sodba I U 1363/2013 z dne 22. 4. 2016.

Višje delovno in pravno sodišče, Sklep Pdp 1071/2011, z dne 13. 1. 2012.

Upravno sodišče Republike Slovenije, Sodba I U 1918/2011 z dne 9. 5. 2012.

Upravno sodišče Republike Slovenije, Sodba I U 545/2015 z dne 20. 10. 2015.

Upravno sodišče Republike Slovenije, Sodba I U 194/2015 z dne 13. 10. 2015.

Upravno sodišče Republike Slovenije, Sodba I U 1595/2010 z dne 13. 03. 2012.

SODNA PRAKSA SODIŠČA EVROPSKE UNIJE

Zadeva C-233/08, Milan Kyrian proti Celní úřad Tábor, ECLI:EU:C:2010.

Zadeva C-361/02 in C-362/02, Elliniko Dimosio proti Nikolaos Tsapalos in Konstantinos Diamantakis, ECLI:EU:C:2004:401.

Zadeva C-270/83, Komisija Evropskih skupnosti proti Francoski republiki, ECLI:EU:C:1986:37.

Zadevi C-397/98 in C-410/98, Hoechst AG in Hoechst (UK) Ltd (C-410/98) proti Commissioners of Inland Revenue in HM Attorney General, ECLI:EU:C:2001:134.

Zadeva C-374/04, Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation proti Commissioners of Inland Revenue, ECLI:EU:C:2006:773.

Zadeva C-446/04, Test Claimants in the FII Group Litigation proti Commissioners of Inland Revenue, ECLI:EU:C:2006:774.

Zadeva C-157/05, Winfried L. Holböck proti Finanzamt Salzburg-Land, ECLI:EU:C:2007:29.

Zadeva C-498/10, X NV proti Staatssecretaris van Financiën, ECLI:EU:C:2012:635.

Zadeva C-307/97, Podjetje de Saint-Gobain, Zweigniederlassung Deutschland proti Finanzamt Aachen-Innenstadt, ECLI:EU:C:1999:438.

Zadeva C-336-96, Gilly proti Dir.Services fi scaux Bas-Rhin, ECLI:EU:C:1998:221.

Zadeva C-8/55, Charbonniere de Belgique proti High Authority, ECLI:EU:C:2011:559.

Zadeva C-11/70, Internationale Handelsgesellschaft mbH proti Einfuhr- und Vorratsstelle für Getreide und Futtermittel, ECLI:EU:C:1970:114.

IZJAVA
ŠTUDENTA MAGISTRSKEGA ŠTUDIJSKEGA PROGRAMA

Podpisana Tanja Miličić, vpisna številka: 71135844

izjavljam,

da je magistrska naloga z naslovom:

Izvršba v davčnem postopku in čezmejni vidik

- rezultat lastnega raziskovalnega dela,
- da so rezultati korektno navedeni in
- da nisem kršila avtorskih pravic in intelektualne lastnine drugih.

Podpis študentke:
