

# UČINKOVITOST DAVČNE IZVRŠBE V SLOVENIJI – PREGLED V OBDOBJU OD 2000 DO 2007

mag. Tomaž Lešnik  
UDK 336.22 (497.4)  
JEL: H210, E620

## Povzetek

*Davčna izvršba je v Sloveniji v obdobju od leta 2000 do leta 2007 glede na kategorije, analizirane v prispevku, dosegla dobre rezultate. Pri njihovi razlagi pa je treba upoštevati tudi posebnosti davčnega postopka ter spremembe zakonodajnih podlag za davčno izvršbo v določenem obdobju. Učinkovitost davčne izvršbe prikazujemo z gibanjem višine izterjanega dolga, s primerjavo terjanih in dejansko realiziranih kategorij, osredotočimo pa se tudi na primerjavo z javnofinančnimi prihodki, ki jih pobirata Davčna uprava Republike Slovenije (DURS) ter Carinska uprava Republike Slovenije (CURS). V nadaljevanju ugotovljamo nujnost veljavne zakonske podlage za davčno izvršbo v Sloveniji in navedeno utemeljimo s primerjalnopravnim prikazom ureditve davčne izvršbe v Avstriji.*

**Ključne besede:** davčna izvršba, Davčna uprava Republike Slovenije, Carinska uprava Republike Slovenije, izterjani dolg, javnofinančni prihodki, sklep o prisilni izterjavi

## Abstract

*According to the categories discussed in the present paper, tax collection in Slovenia achieved good results in the period from 2000 to 2007. For an interpretation of these results it is necessary to consider the specificity of the tax procedure as well as modifications in tax legislation during this period. The efficiency of tax collection is presented with an analysis of the collected debt amount, a comparison between claimed and actually collected categories, and a comparison with collected public revenues (performed by the Tax Administration of the Republic of Slovenia and the Customs Administration of the Republic of Slovenia). In addition, the necessity of a provisional legal framework for tax collection in Slovenia is discussed and established through a comparative review of tax collection regulations in Austria.*

**Key words:** tax collection, Tax Administration of the Republic of Slovenia, Customs Administration of the Republic of Slovenia, collected debt, public revenues, order of tax collection

## 1. UVOD

Skladno z določbami Zakona o davčni službi (ZDS-1)<sup>1</sup> ter Zakona o davčnem postopku (ZDavP-2)<sup>2</sup> je v Sloveniji

za izvršbo davkov in drugih obveznih dajatev pristojen DURS.

<sup>1</sup> Uradni list RS, št. 57/2004, 139/2004, 59/2005 Odl. US: U-I-108/05-19, 114/2006  
Tretji člen ZDS določa:

(1) Naloge davčne službe (v nadaljnjem besedilu: službe) so:

1. pobiranje davkov in drugih obveznih dajatev;
2. opravljanje nadzora nad zakonitostjo, pravilnostjo in pravočasnostjo izpolnjevanja davčnih obveznosti, določenih s predpisi o obdavčenju;
3. preprečevanje in odkrivanje davčnih prekrškov ter drugih kaznivih ravnanj, določenih v predpisih, za nadzor nad izvajanjem katerih je pristojna služba, ter vodenje postopka za prekrške prekrškovnega organa;
4. izvajanje predpisov Evropske skupnosti (v nadaljnjem besedilu: Skupnosti) in mednarodnih pogodb, ki obvezujejo Slovenijo z delovnega področja službe, sodelovanje in izmenjava podatkov z organi Skupnosti, pristojnimi organi držav članic EU in s pristojnimi organi drugih držav;
5. sodelovanje z mednarodnimi organizacijami in strokovnimi združenji s področja davkov;
6. proučevanje in analiziranje delovanja davčnega sistema in ukrepov davčne politike ter dajanje pobud za reševanje zadev s tega področja;
7. opravljanje drugih nalog, določenih z zakonom ali s predpisom na podlagi zakona.

(2) Davčna uprava izvaja naloge iz prejšnjega odstavka v skladu z zakoni, ki urejajo obdavčenje in postopek v zvezi z obdavčenjem, zakonom, ki ureja inšpekcijski nadzor, z drugimi predpisi ter mednarodnimi pogodbami, ki obvezujejo Slovenijo, in v skladu s tem zakonom.

<sup>2</sup> Uradni list RS, št. 117/2006, 125/2008

Sicer davčno izvršbo v Sloveniji opredeljujeta ZdavP-2 ter Pravilnik o izvajanju Zako-

Splošni zakon, ki ureja izvršbo, je Zakon o izvršbi in zavarovanju (ZIZ)<sup>3</sup>, vendar je bilo treba glede na posebnost pravnega razmerja med dolžnikom in upnikom ob terjatvi kot javni dajatvi posebej urediti tudi postopek davčne izvršbe. ZIZ se ob davčni izvršbi uporablja le pri izvršbi na nepremičnine, deležih družbenikov v družbah in iz premoženjskih pravic (Jerovšek, Simič, Škof in drugi, 2008).

Izvršilni postopek opredeljujemo kot tisto procesno delovanje, ki naj s pomočjo državnih prisilnih sredstev

na o davčnem postopku (Ur. l. RS, št. 141/2006, 46/2007, 102/2007, 28/2009, v nadaljevanju Pravilnik). Tako je v 143. členu ZdavP-2 (začetek davčne izvršbe) določeno: (1) Če davek ni plačan v rokih, predpisanih s tem zakonom za posamezne vrste davkov, ali v rokih, predpisanih z zakonom o obdavčenju, davčni organ začne davčno izvršbo. (2) Davčni organ začne davčno izvršbo z izdajo sklepa o davčni izvršbi (v nadaljnjem besedilu: sklep o izvršbi).

<sup>3</sup> Uradni list RS, št. 3/2007 – UPB4, 93/2007, 28/2009

vzpostavi med dolžnikom in upnikom tako zunanje stanje, kakršno ima upnik pravico zahtevati na podlagi izvršilnega naslova. Stranki tega postopka sta upnik (v našem primeru država prek davčne uprave) in dolžnik (davčni zavezanec). S terjatvijo se razume pravica do denarnega zneska ali do neke storitve ali opustitve. Namen izvršilnega postopka je torej uresničenje ali izpolnitev materialnopravnih dajatvenih zahtevkov (Šinkovec, Tratar, 2002).

Uvodoma je treba poudariti posebnost davčnega postopka kot enega izmed upravnih postopkov. Zakon o splošnem upravnem postopku (ZUP)<sup>4</sup> namreč določa, da se odločba ne more izvršiti, dokler teče rok za pritožbo. Če je pritožba po predpisih vložena, se odločba ne more izvršiti vse dotlej, dokler se odločba o pritožbi, s katero je bila pritožba zavržena ali zavrjnena ali izpodbijana odločba spremenjena, ne vroči stranki (prvi odstavek 236. člena ZUP). Prav tako ZUP določa, da se izjemoma lahko izvršita odločba, zoper katero pritožbeni rok še teče, in odločba, zoper katero je vložena pritožba, če zakon tako določa, če gre za nujne ukrepe v javnem interesu, s katerimi ni mogoče odlašati (4. točka prvega odstavka 144. člena tega zakona) ali če bi zaradi odložitve izvršbe nastala za kakšno stranko nepopravljiva škoda. V zadnjem primeru se od stranke, v katere korist se opravi izvršba, lahko zahteva primerno zavarovanje in to zavarovanje postavi kot pogoj za izvršbo (drugi odstavek 236. člena ZUP).

ZDavP-2 pa v 87. členu vsebuje določbo o suspenzivnem učinku pritožbe, in sicer pritožba ne zadrži izvršitve odmerne odločbe, če ni s tem zakonom (ZDavP-2) drugače določeno (prvi odstavek 87. člena ZDavP-2). Navedeno določilo je posebnost v upravnem postopku in lahko pomeni, da davčni organ ugotovi dolg in začne postopek davčne izvršbe tudi, ko dolg dejansko ni nastal (morebitna napaka).

S tem v zvezi je treba osvetliti institut odloga davčne izvršbe. Tako ZDavP-2 določa, da davčni organ po uradni dolžnosti do odločitve o pritožbi odloži davčno izvršbo, če oceni, da bi bilo pritožbi mogoče ugoditi. Za čas, ko je zavezancu za davek odložena izvršba, se zaračunajo obresti po slovenski medbančni obrestni meri za ročnost enega leta v višini, ki je veljala na dan izdaje odločbe, če se pritožbi ne ugotovi (drugi odstavek 87. člena ZDavP-2). Enako določbo je v 121. členu vseboval tudi Zakon o davčnem postopku (ZDavP-1)<sup>5</sup>, podobno pa je v 20. členu določal tudi Zakon o davčnem postopku (ZDavP)<sup>6</sup>. Prav tako ZDavP-2 v zvezi s sklepom o izvršbi določa, da je zoper sklep o izvršbi dovoljena pritožba (prvi odstavek 157. člena ZDavP-2). Pritožba se vložijo v osmih dneh od vročitve sklepa o izvršbi pri davčnem organu, ki je izdal sklep o izvršbi (drugi odstavek 157. člena ZDavP-2). Pritožba ne zadrži začete davčne izvršbe

(tretji odstavek 157. člena ZDavP-2). Ne glede na tretji odstavek tega člena davčni organ do odločitve o pritožbi zadrži začeto davčno izvršbo, če presodi, da bi bilo pritožbi mogoče ugoditi. Za čas, ko je dolžniku odložena izvršba, se zaračunajo obresti po slovenski medbančni obrestni meri za ročnost enega leta v višini, ki je veljala na dan izdaje sklepa (četrti odstavek 157. člena ZDavP-2). Enako je v 142. členu določal tudi ZDavP-1, prav tako pa smiselno podobno v 45. členu ZDavP.

Sam postopek davčne izvršbe bi lahko razdelili na t. i. administrativni (izvršba iz dolžnikovih denarnih prejemkov ter denarnih sredstev pri bankah oziroma hranilnicah, izvršba na denarne terjatve dolžnika) ter na t. i. terenski (izvršba iz premičnega premoženja). Če ti dve vrsti izvršbe nista uspešni, lahko davčni organ da predlog za izvršbo na nepremičnino, kar pa je že predmet sodne izterjave (Lešnik, 2007).

## 2. PREGLED SPREMEMB NEKATERIH ZAKONSKIH DOLOČIL V ZVEZI Z DAVČNO IZVRŠBO V OPAZOVANEM OBDOBJU

V obdobju, ki ga prispevek obravnava, so se spremenila nekatera zakonska določila v zvezi z davčno izvršbo, ki so vsekakor vplivala na njeno učinkovitost. V nadaljevanju so zato na kratko predstavljene spremembe tistih zakonskih podlag za davčno izvršbo, ki so po našem mnenju najbolj neposredno vplivale na njeno učinkovitost.

Predhodno omenjeni 143. člen ZDavP-2 določa začetek davčne izvršbe tako, da davčni organ izda sklep o davčni izvršbi. Zakon o davčnem postopku, ki se je uporabljal do začetka veljavnosti in uporabe ZDavP-2, je bil ZDavP-1, ki je v 128. členu določal, da davčni organ pred začetkom davčne izvršbe z obvestilom o neplačanem davku obvesti davčnega dolžnika o znesku zapadlih neplačanih davkov in ga opozori, naj davek plača, sicer bo začel postopek davčne izvršbe. Določba o obvestilu o neplačanem dolgu je bila s tem zakonom (ZDavP-2) črtana, mnenja strokovne javnosti in prakse o njeni učinkovitosti pa so bila različna. Na eni strani je prevladovalo stališče, da je obvestilo samo nerazumno podaljševanje rokov in povečuje stroške davčnega organa, na drugi strani pa, da obvestilo davčnemu dolžniku zagotavlja možnost za nadzor resničnosti obstoja davčnega dolga in možnost za pravočasno ukrepanje, da se postopek davčne izvršbe sploh ne bi začel. Po ZDavP-2 obvestilo ni več pogoj za izvršbo, ni pa prepovedano (Jerovšek, Simič, Škof in drugi, 2008).

Analiza učinkovitosti obvestil o neplačanih davkih kot enega izmed sredstev davčne izvršbe, sicer ni namen tega prispevka, ki se osredotoča na rezultate davčne izvršbe kot celote, vendar pa je iz poročil o delu DURS-a, objavljenih na njegovih spletnih straneh, moč razbrati,

<sup>4</sup> Uradni list RS, št. 24/2006 – UPB2, 126/2007, 65/2008

<sup>5</sup> Uradni list RS, št. 54/2004, vključno s spremembami in dopolnitvami

<sup>6</sup> Uradni list RS, št. 18/96, vključno s spremembami in dopolnitvami

da so obvestila o neplačanih davkih učinkovit način davčne izvršbe. Tako npr. Poročilo o delu DURS-a v letu 2007 v poglavju o davčni izvršbi navaja, da je bilo na podlagi izdanih obvestil plačanih za 139.749.502 EUR davka, na podlagi izdanih sklepov 199.066.729 EUR in na podlagi pozivov po telefonu 70.065.121 EUR.

Davčni organ opravlja izvršbo tudi drugih denarnih nedavčnih obveznosti, če je tako določeno s posameznimi predpisi. To velja na primer za upravno izvršbo denarnih obveznosti v skladu z določbami zakona, ki ureja splošni upravni postopek, izterjavo neplačanih glob v skladu z zakonom, ki ureja prekrške, itd. (Jerovšek, Simič, Škof in drugi, 2008). Z zadnjo spremembo ZDS-1, in sicer z Zakonom o spremembah in dopolnitvah Zakona o davčni službi (Uradni list RS, št. 114/2006) in s tretjim odstavkom 419. člena ZDavP-2 pa davčni organ ne izterjuje več zborničnih prispevkov (prispevkov obrtne, gospodarske in kmetijske-gozdarske zbornice). Prav tako davčni organ ne izterjuje več prispevkov za RTV, in sicer na podlagi sprememb ZDavP-2 (prav tam).<sup>7</sup>

Omeniti je treba tudi določbo ZDavP-2, ki v 160. členu opredeljuje omejitve davčne izvršbe na dolžnikove denarne prejemke, na katere je skladno s to določbo mogoče poseči največ do višine dveh tretjin, vendar tako, da dolžniku ostane najmanj znesek v višini 70 % minimalne plače.<sup>8</sup> V obdobju, na katero se prispevek nanaša, je še v letu 2004 takrat veljavni ZDavP v 49. a členu določal, da je na sredstva na računih pri bankah in hranilnicah s prisilno izterjavo mogoče seči do 90 % plačil. Ustavno sodišče pa je s svojo odločbo ugotovilo, da je navedeno v neskladju z ustavo<sup>9</sup>. Očitno je, da navedena sprememba vpliva na učinkovitost davčne izvršbe, saj se s spremembo te določbe zoži obseg denarnih sredstev, na katera lahko davčni organ poseže z izvršbo.

Omeniti je treba 167. člen ZDavP-2, ki v prvem odstavku določa, da se s sklepom, ki ga izda pristojni organ, banki ali hranilnici naloži, naj zarubi v sklepu navedena sredstva in jih takoj prenese na predpisane račune. Na ta način se doseže, da dolžniku prenehajo teči zamudne obresti, kar je sicer veljalo po ZDavP-1, ko je banka ali hranilnica najprej zarubila denarna sredstva na računu in jih šele po obvestilu davčnega organa, da je bil sklep vročen dolžniku, prenesla na predpisane račune (Jerovšek, Simič, Škof in drugi, 2008).

<sup>7</sup> RTV Slovenija opravlja postopek izterjave prispevka zoper dolžnike, ki prispevka niso plačali v predpisanem roku, pri tem pa ravna po določbah ZDavP-2. S spremembo ZDavP-1 je na RTV Slovenija prešla tudi pristojnost za izterjavo davka iz premoženja, kar je pred tem opravljal DURS. V postopku prisilne izterjave RTV Slovenija ravna po določbah ZDavP-2, prav tako pa na podlagi 40. člena RTVS-1 tudi glede drugih vprašanih postopka (Jerovšek, Simič, Škof, et al., 2008, str. 781).

<sup>8</sup> 160. člen ZDavP-2 določa: (1) Na dolžnikove denarne prejemke, ki se v skladu z zakonom, ki ureja dohodnino, štejejo za dohodek iz delovnega razmerja, je z davčno izvršbo mogoče seči največ do višine dveh tretjin, vendar tako, da dolžniku ostane najmanj znesek v višini 70% minimalne plače po zakonu, ki ureja minimalno plačo. (2) Ne glede na prvi odstavek tega člena z davčno izvršbo ni mogoče seči na denarne prejemke iz prvega odstavka tega člena, če le-ti ne presegajo osnovnega zneska minimalnega dohodka po zakonu, ki ureja socialno varstvo.

<sup>9</sup> Uradni list RS, št. 128/2004

ZDavP-1 je za davčno izvršbo iz premoženjskih pravic določil najstrožji način izvršbe, saj se bo opravljala enako, kot velja za nepremičnine in za deleže družbenikov v družbah (Tratar, Kruhar Puc, 2004). Natančneje in skladneje s pravno ureditvijo preostalih področij se ureja davčna izvršba na vrednostne papirje (prav tam). Navedena določila so po našem mnenju dobro vplivala na učinkovitost davčne izvršbe, saj strožji način davčne izvršbe vsaj teoretično pomeni večje možnosti davčnega organa.

### 3. MOŽNOSTI DAVČNEGA ORGANA PRI EVIDENTIRANJU DAVČNEGA DOLGA

V zvezi z evidentiranjem davčnega dolga je smiselno poudariti možnost davčnega organa glede obravnave pogojno izterljivega davka v davčnih evidencah, kar pomeni, da davčni organ pogojno izterljivi davek lahko prenese v zunajbilančne evidence in tako evidentiran dolg ni več aktivni izterljiv dolg, pri katerem obstaja realna možnost za uspešno davčno izvršbo. Navedeno v svojih določbah opredeljuje ZDavP-2.<sup>10</sup> Enako določbo je vseboval v svojem 43. členu tudi ZDavP-1.

Na obseg dolga, ki se lahko izterja, je v obravnavanem obdobju vplival tudi Zakon o načinu poravnave dospelih neplačanih obveznih dajatev (ZNPND)<sup>11</sup>, ki je dolžnikom za nekatere neplačane zapadle dajatve po stanju na dan 31. 12. 1999 omogočil obročno odplačevanje dolga z možnostjo 60-mesečnega odplačevanja (10. člen ZNPND), kar do trenutka sprejetja tega zakona ni bilo mogoče. Uvedeni postopki prisilne izterjave obveznih dajatev, za katere je bilo dovoljeno obročno poravnavanje, pa so se odložili (9. člen ZNPND). Sicer možnost obročnega plačevanja, odloga in odpisa vsebuje tudi ZDavP-2, podobno sta določala tudi ZDavP-1 in ZDavP, vendar je možnost 60-mesečnega obročnega odplačevanja omogočal le ZNPND. Na možnost izterjave je precej vplivala tudi določba 7. člena ZNPND, ki je dolžniku ob takojšnjem plačilu celotnega dolga omogočala, da plača znižani znesek celotnega

<sup>10</sup> 109. člen ZDavP-2 določa:

(1) Davčni organ pogojno izterljiv davek prenese v okviru svojih evidenc, ki izkazujejo terjatve do posameznega zavezanca za davek, v evidenco pogojno izterljivega davka. (2) Davek se šteje za pogojno izterljivega: 1. če se ne more poplačati niti v postopku davčne izvršbe, pravica do izterjave pa še ni zastarala, 2. če se je davčni zavezanec – fizična oseba odselil neznano kam, ali ga je sodišče razglasilo za pogrešanega ali za opravično nesposobnega in ni pustil oziroma nima nobenega premoženja, iz katerega bi se lahko davek poplačal, pravica do izterjave pa še ni zastarala, 3. če ni bil plačan v petih letih po poteku koledarskega leta, ko je nastala davčna obveznost oziroma v petih letih po poteku koledarskega leta, do katerega je bilo plačilo davka odloženo oziroma je bilo dovoljeno obročno plačilo ali je bil zadržen začet postopek davčne izvršbe, ali je bil odložen začetek davčne izvršbe, pod pogojem, da ni nastopilo zastaranje, 4. če je bil pri zavezancu za davek začet postopek prisilne poravnave, 5. če je bil pri zavezancu za davek začet stečajni postopek, 6. od dneva smrti davčnega zavezanca do dneva pravnomočnosti sklepa o dedovanju. (3) Opredelitev davka za pogojno izterljivega v skladu s tem členom zakona ne vpliva na postopke v zvezi s to davčno obveznostjo.

<sup>11</sup> Uradni list RS, št. 1/2000

dolga.<sup>12</sup> ZNPDND je po našem mnenju imel namen na eni strani dolžnikom olajšati poravnavanje zapadlih obveznosti, hkrati pa je tudi davčnemu organu omogočil zmanjšanje davčnega dolga. Vse to pa je seveda vplivalo na možnosti davčne izvršbe ter na njeno učinkovitost.

#### 4. PRIMERJAVA NEKATERIH KATEGORIJ DAVČNE IZVRŠBE OD LETA 2000 DO 2007

V nadaljevanju so v tabeli 1 prikazani podatki o višini izterjanega dolga, naveden je skupni znesek izterjanega dolga na podlagi vseh vrst davčne izvršbe za posamezno leto. Hkrati pa so v tabeli zajeti tudi podatki o pobranih javnofinančnih prihodkih (JFP)<sup>13</sup> za posamezno leto. Kot podatkovna podlaga so uporabljena poročila o delu DURS-a od leta 2000 do leta 2007<sup>14</sup> ter poročila o delu

Carinske uprave Republike Slovenije (CURS) od leta 2000 do leta 2007.<sup>15</sup>

Treba je poudariti, da poleg DURS-a pobira JFP tudi CURS, ki je do leta 2004 pobiral še davek na dodano vrednost (DDV) iz uvoza, po vstopu Slovenije v EU pa je pobiranje DDV na podlagi pridobitev iz EU v pristojnosti DURS-a. Zato smo pri primerjavi posameznih skupin upoštevali skupni podatek JFP, ki sta jih pobrala DURS in tudi CURS. Ker pa so podatki o izterjanem dolgu dosegljivi in zato zajeti izključno iz poročil o delu DURS-a, so v tabeli še posebej prikazani pobrani JFP, ki jih pobira in evidentira DURS.

Na podlagi teh podatkov sta v tabeli izračunana deleži izterjanega dolga v pobranih JFP kot kumulativnem podatku DURS-a in CURS-a ter posebej še deleži izterjanega dolga v pobranih JFP, ki jih je pobral samo DURS, oboje za posamezno leto.

Tabela 1: Podatki o izterjanem dolgu, pobranih JFP ter izračunana deleža izterjanega dolga v pobranih JFP (zneski so v EUR)

leto	IZTERJANI DOLG	POBRANI JAVNOFINANČNI PRIHODKI (DURS)	POBRANI JAVNOFINANČNI PRIHODKI (DURS in CURS)	DELEŽ IZTERJANEGA DOLGA V POBRANIH JFP (DURS)	DELEŽ IZTERJANEGA DOLGA V POBRANIH JFP (DURS in CURS)
2000	127.395.260	5.160.945.585	7.088.837.423	2,47	1,80
2001	141.128.359	5.770.501.586	8.044.746.286	2,45	1,75
2002	161.508.930	6.309.359.873	8.696.273.577	2,56	1,86
2003	224.508.847	6.791.679.185	9.792.239.526	3,31	2,29
2004	296.641.212	8.129.359.456	10.458.013.791	3,65	2,84
2005	291.471.791	9.581.461.359	11.143.621.789	3,04	2,62
2006	402.858.037	10.366.952.591	12.010.991.591	3,89	3,35
2007	408.881.352	11.059.367.858	13.035.257.858	3,70	3,14

Vir: Poročila o delu DURS-a in CURS-a od leta 2000–2007.

<sup>12</sup> 7. člen ZNPDND določa: Če dolžnik, ki izpolnjuje pogoje iz prejšnjega člena, predlaga takojšnje plačilo celotnega dolga, plača znižani znesek celotnega dolga, ugotovljen z metodo ugotavljanja neto sedanje vrednosti, pri čemer je diskontni faktor določen z višino obrestne mere, ki velja za obveznice Republike Slovenije z ročnostjo petih let, pri čemer se stopnja realne obrestne mere poveča za 50%. Za takojšnje plačilo se šteje, če dolžnik znižani znesek dolga plača v 60 dneh po uveljavitvi tega zakona. Odločbo o ugotovitvi plačila znižanega zneska dolga davčni organ izda dolžniku v 15 dneh od dneva plačila.

<sup>13</sup> Javnofinančni prihodki so kategorija, ki jo pobirata, spremljata in evidentirata DURS in CURS. Na podlagi načina evidentiranja javnofinančnih prihodkov v DURS, se le-ti delijo na štiri podkategorije:

- Med davčne prihodke spadajo: davki na dohodek in dobiček, prispevki za socialno varnost, davki na plačilno listo in delovno silo, davki na premoženje, domači davki na blago in storitve ter drugi davki.
- Med nedavčne prihodke spadajo: udeležba na dobičku in dohodku od premoženja, takse in pristojbine, denarne kazni ter drugi nedavčni prihodki.
- Transferni prihodki zajemajo: prejeta sredstva iz naslova prispevkov za zaposlovanje, prejeta sredstva iz naslova prispevkov za starševsko varstvo, prejeta sredstva iz naslova prispevkov za zdravstveno zavarovanje ter prejeta sredstva iz naslova prispevkov za pokojninsko in invalidsko zavarovanje.
- Drugi prihodki zajemajo: članarino za občinsko obrtno zbornico, članarino za Obrtno zbornico Slovenije, prispevke za izobraževanje delavcev, članarino za Gospodarsko zbornico Slovenije, prispevke za izvajanje kolektivne pogodbe in drugo.

(Poročila o delu DURS).

<sup>14</sup> Poročila o delu DURS, dostopna na spletni strani DURS

Zneski posameznih kategorij za obdobja od leta 2000 do leta 2006 so preračunani v EUR (1 EUR = 239,64 SIT).

V nadaljevanju so grafični prikazi gibanja posameznih kategorij v opazovanem obdobju.

Iz tabele (tabela 1) ter iz grafičnih prikazov je razvidno naraščanje vseh kategorij v obdobju od leta 2000 do leta 2007. Naraščala je višina izterjanega dolga, ki se je v opazovanem obdobju povečala z indeksom 321 (leto 2007/leto 2000), pobrani JFP pa so se v opazovanem obdobju povečali z indeksom 214 (samo DURS) ter z indeksom 184 (prihodki DURS in CURS skupaj). Na podlagi teh kategorij pa sta izračunana deleža izterjanega dolga v pobranih JFP, ki sta se v tem obdobju prav tako povečevala; delež izterjanega dolga v pobranih JFP (samo DURS) z 2,47 % v letu 2000 na 3,7 % v letu 2007 (indeks povečanja 150), delež izterjanega dolga v pobranih JFP (DURS in CURS skupaj) pa se je z 1,8 v letu 2000 povečal na 3,14 v letu 2007 (indeks povečanja 175).

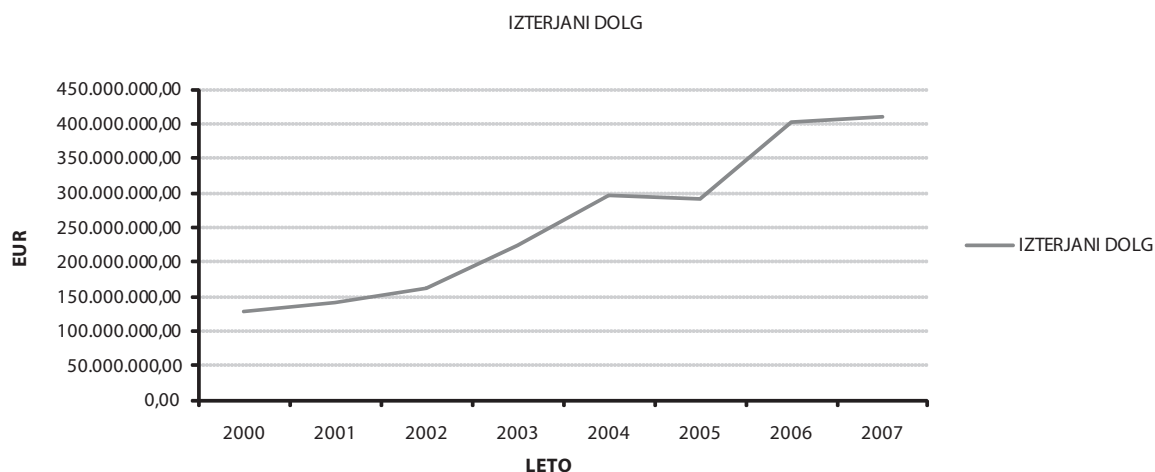
<sup>15</sup> Poročila o delu CURS, dostopna na spletni strani CURS

Vsekakor je zanimivo in z vidika presojanja učinkovitosti davčne izvršbe pomembno tudi razmerje med izterjanim in terjanim dolgom. Poročila o delu DURS v opazovanem obdobju navajajo rezultate davčne izvršbe na podlagi različnih vrst izterjave, zaradi smiselnosti primerjave med posameznimi leti (posamezna Poročila o delu DURS ne navajajo enakih podatkovnih podlag) pa je v nadaljevanju prikazano razmerje med izterjanim in terjanim dolgom na

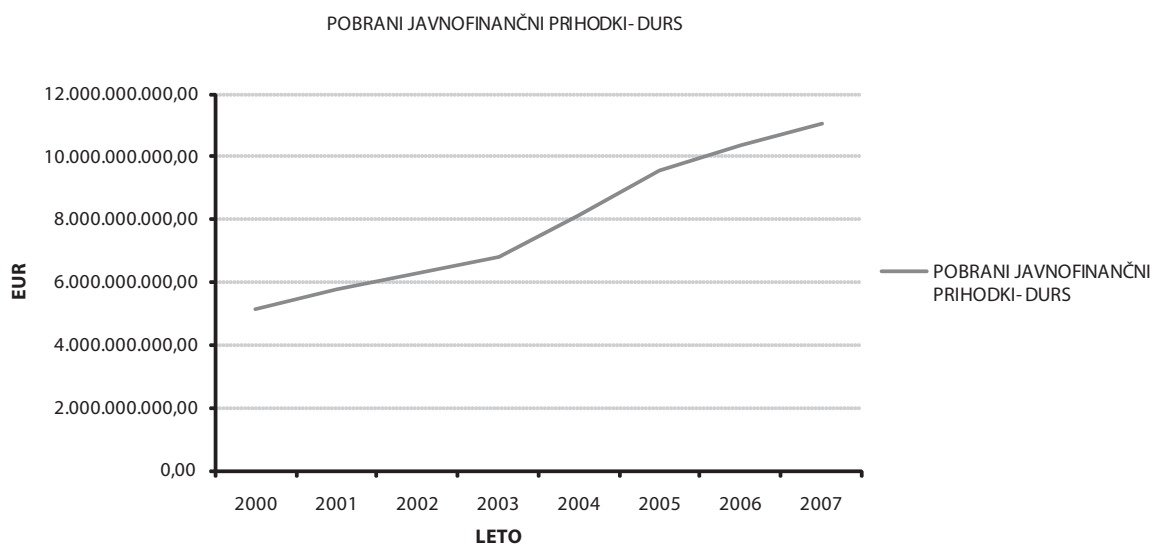
podlagi izdanih sklepov.<sup>16</sup> Zneski za obdobja od leta 2000 do leta 2006 so preračunani v EUR (1 EUR = 239,64 SIT).

Iz tabele (tabela 2) ter s slike 6 je razvidno, da je višina deleža plačil po sklepih glede na izdane sklepe od leta 2000 do leta 2007 kar precej nihala, vsekakor pa se je ta delež v opazovanem obdobju povečal, saj je za leto 2000 znašal 34,4 %, v 2007 pa 36,52 %.

Slika 1: Gibanje višine izterjanega dolga

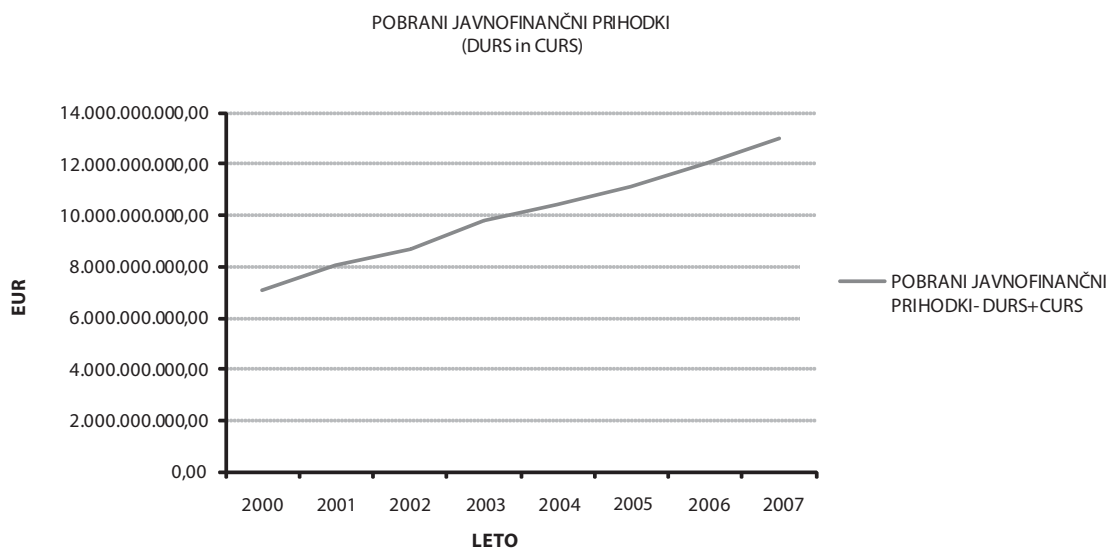


Slika 2: Gibanje višine pobranih javnofinančnih prihodkov (DURS)



<sup>16</sup> Šicer iz Poročil o delu DURS izhaja, da DURS poleg davčne izvršbe na podlagi izdanih sklepov izvaja in evidentira še davčno izvršbo na podlagi obvestil (opominov) o dolgu ter na podlagi telefonskih pozivov.

Slika 3: Gibanje višine pobranih javnofinančnih prihodkov (DURS in CURS)



Slika 4: Gibanje deleža izterjanega dolga v pobranih JFP (DURS)

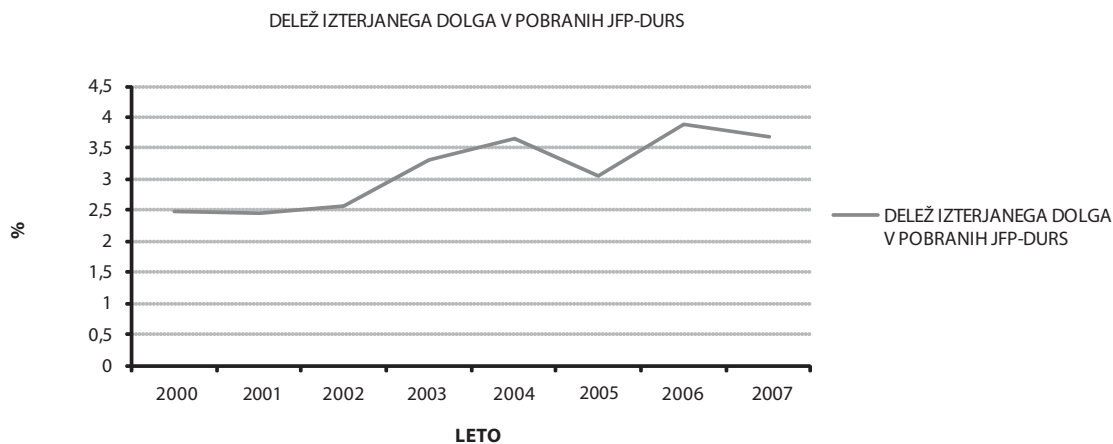
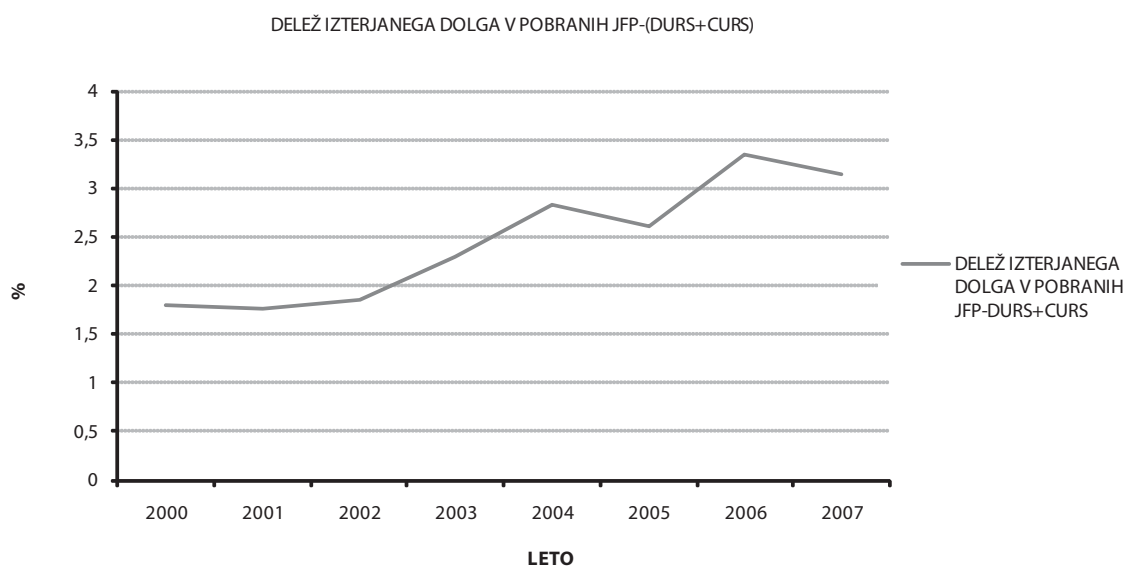


Tabela 2: Višina terjanega in izterjanega dolga na podlagi izdanih sklepov ter delež plačil po sklepih v izdanih sklepih (zneski so v EUR)

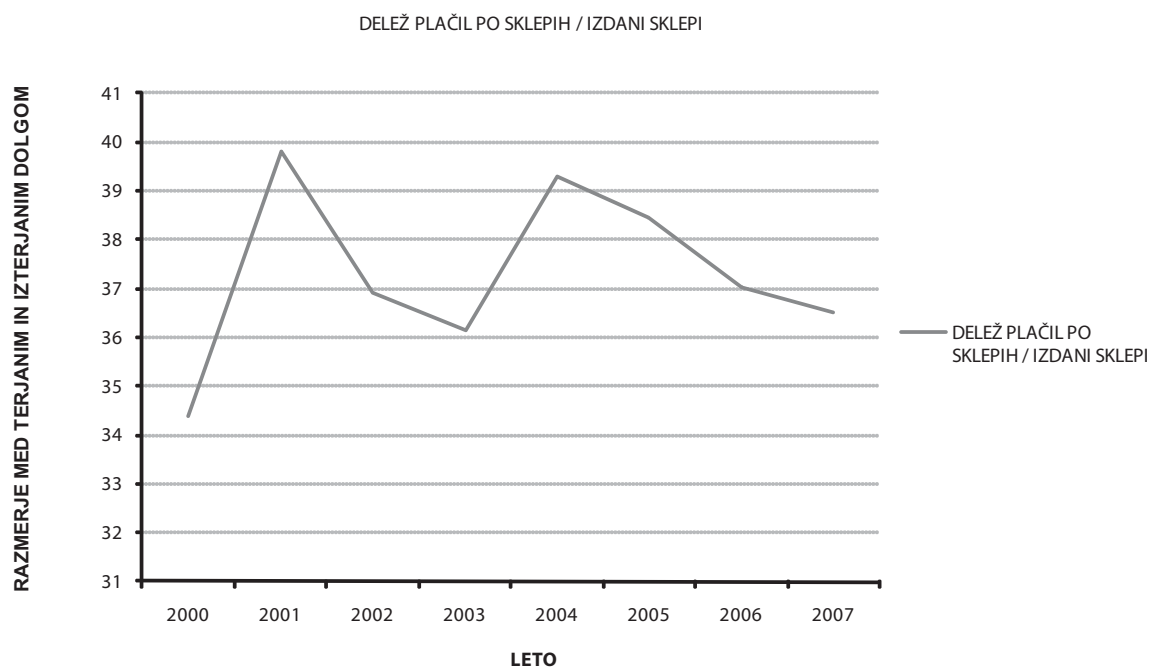
leto	ZNESEK IZDANIH SKLEPOV	PLAČILA NA PODLAGI IZDANIH SKLEPOV	DELEŽ PLAČIL PO SKLEPIH/ IZDANI SKLEPI
2000	283.575.363	97.563.011	34,40
2001	338.495.243	134.760.474	39,81
2002	431.997.997	159.522.617	36,93
2003	510.530.379	184.472.542	36,13
2004	462.675.263	181.782.257	39,29
2005	380.112.669	146.206.810	38,46
2006	467.696.545	173.134.285	37,02
2007	421.908.209	154.089.150	36,52

Vir: Poročila o delu DURS od leta 2000–2007.

Slika 5: Gibanje deleža izterjanega dolga v pobranih JFP (DURS in CURS)



Slika 6: Gibanje deleža plačil po sklepih glede na izdane sklepe





## 5. UGOTOVITVE

Na podlagi prikazanega gibanja višine izterjanega dolga po posameznih letih ter na podlagi izračunanih deležev izterjanega dolga v pobranih JFP je smiselno ugotoviti, da je bila davčna izvršba v opazovanem obdobju iz leta v leto učinkovitejša.

Prav tako je tej ugotovitvi v prid dejstvo, da je tudi razmerje med izterjanim in terjanim dolgom na podlagi izdanih sklepov od leta 2000 do leta 2007 naraslo.

Vsekakor se je treba strinjati, da je pomemben pokazatelj učinkovitosti davčne izvršbe tudi stanje davčnega dolga oziroma njegovo poviševanje ali zniževanje v opazovanem obdobju. Zaradi nepopolnosti podatkov o stanju davčnega dolga ter zaradi različnih podatkovnih podlag za opredelitev davčnega dolga za posamezna leta v poročilih o delu DURS pa analiza te kategorije na tem mestu ni smiselna.

Prav tako menimo, da predstavljenih podatkov v zvezi z davčno izvršbo ni moč razlagati brez upoštevanja predpostavk o posebnosti davčnega postopka, navedenih v uvodu prispevka. Davčni postopek je torej edini postopek, pri katerem pritožba ne zadrži izvršbe in prav zaradi te posebnosti je treba pri analizi zbranih podatkov upoštevati, da je zaradi morebitne pomote pri evidentiranju davčnega dolga lahko začeti postopek izvršbe, za katerega se pozneje izkaže, da je bil neutemeljen. Dejstvo pa je, da podatki o postopkih, po katerih je bila davčna izvršba neutemeljena, niso dosegljivi.

V prispevku so bile predstavljene tudi nekatere spremembe zakonskih podlag za davčno izvršbo v določenem obdobju, ki so po naši oceni prav tako vplivale na učinkovitost davčne izvršbe. Ugotavljanje in raziskovanje, kako so posamezne spremembe zakonskih podlag skupaj s pristojnostmi in možnostmi izterjave vplivale na njeno učinkovitost v smislu javnofinančne izdatnosti, pa presega možnosti tega prispevka.

## 6. PRIMERJAVA NEKATERIH VIDIKOV DAVČNE IZVRŠBE Z AVSTRIJO

V tem poglavju je na kratko predstavljena ureditev izvršbe v Avstriji. Prispevek se na Avstrijo osredotoča predvsem zaradi tega, ker je tam zakonska ureditev davčne izvršbe drugačna kot v Sloveniji, in to predvsem v tistem delu, ki je na podlagi naših ugotovitev izredno pomembna zakonska podlaga za davčno izvršbo v Sloveniji in najbolj prispeva k učinkoviti davčni izvršbi v Sloveniji.

Treba je omeniti, da v Avstriji ureja izvršbo več zakonov. Tako izvršbo davščin ureja Abgabenexekutionsordnung

(dajatveni red za izterjavo, v nadaljevanju AbgEO), Exekutionsordnung (v nadaljevanju EO) – ureja izterjavo na podlagi sodnih postopkov, omeniti je treba tudi Bundesabgabenordnung (zvezni dajatveni red, v nadaljevanju BAO) – vsebuje tudi nekatere postopkovne določbe v povezavi z davčno izvršbo.<sup>17</sup> Za prislino izterjavo na področju stečajnega prava (Insolvenzrecht) se prav tako uporabljajo posebni predpisi, ki pa na tem mestu ne bodo izpostavljeni (Lešnik, 2007).

Izvršba davščin oziroma »finančno uradniški postopki izterjave« (Finanzbehördliches Vollstreckungsverfahren) ter »postopki zavarovanja« (Sicherungsverfahren) so opredeljeni v § 3 Abs. 2 AbgEO in so omejeni na:

- \* rubež (izterjavo) premoženja (§§ 27 ff Abg EO),
- \* rubež (izterjavo) zemljiškknjižno nezavarovanih terjatev – za katere v zemljiško knjigo ni vnesena zastavna pravica (§§ 53 ff Abg EO),
- \* rubež (izterjavo) zahtevkov za izročitev premoženja (§§ 75 f Abg EO).

Vsi drugi načini izvršbe (ki niso omenjeni v § 3 Abs. 2 AbgEO) pa se lahko uporabijo le v zvezi s sodnimi postopki izvršbe. Tukaj pridejo v poštev:

- \* izvršba na nepremično premoženje s:
  - a) prislino utemeljitvijo (vzpostavitev) zastavne pravice (§§ 87 ff EO),
  - b) prislino upravo (§§ 97 ff EO),
  - c) prislino dražbo (§§ 133 ff EO),
- \* izvršba zemljiškknjižno zavarovanih terjatev (§§ 320 ff EO),
- \* izvršba drugih premoženjskih vrednosti zavezanca v skladu s §§ 331 ff EO (Lešnik, 2007).

Iz tega kratkega orisa načinov avstrijske davčne izvršbe je razvidno, da v Avstriji nimajo uzakonjene davčne izvršbe iz dolžnikovih denarnih prejemkov ter denarnih sredstev pri bankah oziroma hranilnicah (Lešnik, 2007).

Iz poročil o delu DURS-a pa je razvidno, da je v Sloveniji administrativni način davčne izvršbe najučinkovitejši.

<sup>17</sup> Tako vsebuje § 212 BAO določbe o olajšavah pri plačilu davka (Zahlungserleichterungen), § 226 BAO vsebuje določbe o nastopu izvršljivosti (Eintritt der Vollstreckbarkeit), seznam zaostalih obveznosti je opredeljen v § 229 BAO (Rückstandsausweis), v § 230 ABS. 1 bis 6 BAO je določeno zadržanje postopkov izterjave (Hemmung der Einbringung). Odločba (sklep) o izvršljivosti (Vollstreckungsbescheid) je opredeljena v § 230 ABS. 7 BAO, § 232 BAO pa vsebuje določbe o nalogu za zavarovanje (Sicherstellungsauftrag). Omeniti je potrebno določbe o solidarni obvezanosti in jamstvu (Gesamtschuld und Haftungen) in sicer v § 9 BAO, § 11 BAO, § 12 BAO, § 14 BAO, § 19 BAO ter § 80 BAO.

V § 231 BAO je opredeljeno zadržanje izvršbe (Aussetzung der Einbringung), v § 235 BAO pa izbris dolga (Löschung). § 236 BAO vsebuje določbo o odpisu oz. spregledu dolga (Nachsicht), izvetje iz solidarne obvezanosti je opredeljeno v § 237 BAO (Entlassung aus der Gesamtschuld), zastaranje pravice od izterjave pa določa § 238 BAO.



Poročilo o delu DURS-a za leto 2007 tako ugotavlja, da: so imela »največji, 77,2-odstotni delež plačil, plačila iz denarnih sredstev na računih pri bankah in hranilnicah, sledijo plačila iz premičnin s 13,8-odstotnim deležem, 6,0-odstotni delež so imela plačila iz dolžnikovih denarnih prejemkov in 3,0-odstotni delež plačila iz denarnih terjatev dolžnikov« (Poročilo o delu DURS v letu 2007, str. 34).

Dejstvo je, da je po načinu izvršbe najučinkovitejša davčna izvršba na denarna sredstva pri bankah in hranilnicah v odstotkih kakor tudi v absolutnem smislu, saj plačila po sklepih na denarna sredstva pri bankah in hranilnicah nekajkrat presegajo plačila na podlagi izvršbe iz premičnega premoženja. Tako je davčna izvršba na denarna sredstva pri bankah in hranilnicah glavnina izterjanega dolga DURS (Lešnik, 2007).

## 7. SKLEPNE UGOTOVITVE

V prispevku ugotavljamo, da je v Sloveniji davčna izvršba v obdobju od leta 2000 do leta 2007 dosegla dobre rezultate, saj se je vseskozi povečevala višina izterjanega dolga, prav tako pa tudi njegov delež v skupno pobranih JFP. Vzporedno s temi ugotovitvami je za objektivne ocene učinkovitosti davčne izvršbe pomembna tudi nujnost upoštevanja posebnosti davčnega postopka in davčne izvršbe, prispevek pa osvetli tudi nekatere pomembne spremembe zakonodajnih podlag, ki so prav tako vplivale na učinkovitost davčne izvršbe. V opazovanem obdobju je treba poudariti tudi gibanje naraščanja razmerja med izterjanim in terjanim dolgom na podlagi izdanih sklepov.

Prispevek potrjuje tudi nujnost sedanje zakonske ureditve davčne izvršbe v Sloveniji, saj je iz poročil o delu DURS razvidno, da je najučinkovitejši način izvršbe iz dolžnikovih denarnih prejemkov ter denarnih sredstev pri bankah oziroma hranilnicah. Kot izhaja iz gornjih vrstic, vse države takega načina davčne izvršbe v svoji zakonski ureditvi ne poznajo, na primer Avstrija.

Končamo lahko, da imamo v Sloveniji (seveda z vidika davčnega organa) ugodno zastavljen zakonski okvir davčne izvršbe, podatki o višini izterjanega dolga v opazovanem obdobju pa nujnost take ureditve samo potrjujejo.

## Viri in literatura

Jerovšek Tone, Simič Ivan, Škof Bojan in drugi, (2008), Zakon o davčnem postopku s komentarjem, Davčno izobraževalni inštitut Ljubljana in Davčno finančni raziskovalni inštitut, Maribor

Lešnik, Tomaž (2007), Nekateri vidiki davčne izvršbe pri nas in v Avstriji, Davčno finančna praksa števil. 11/2007, str. 15-17, Maribor, Davčno finančni inštitut

Poročila o delu DURS-a za leta 2000 - 2007, dostopno na: <http://www.durs.gov.si/>

Poročila o delu CURS-a za leta 2000 - 2007, dostopno na: <http://www.carina.gov.si/>

Pravilnik o izvajanju Zakona o davčnem postopku (Ur. l. RS, št. 141/06)

Šinkovec Janez, Tratar Boštjan (2002), Zakon o davčnem postopku s komentarjem, Lesce, Oziris.

Tratar Boštjan, Kruhar Puc Romana (2005), Novi davčni postopek, Zakon o davčnem postopku (ZDavP-1) s pojasnili in primeri iz prakse, Založba Legat, Ljubljana

Zakon o davčnem postopku – ZdavP (Uradni list RS, št. 18/1996)

Zakon o davčnem postopku - ZDavP-1 (Uradni list RS, št. 54/2004)

Zakon o davčnem postopku - ZdavP-2 (Uradni list RS, št. 117/2006)

Zakon o davčni službi (Uradni list RS, št. 57/2004, 59/2005 Odl. US: U-I-108/05-19, 114/2006)