

UNIVERZA V LJUBLJANI
FAKULTETA ZA DRUŽBENE VEDE

MIRANDA GRŽE ERENT

MENTOR: izr. prof. dr. MARJAN BREZOVŠEK

DAVČNA KULTURA V SLOVENIJI

Magistrsko delo

Ljubljana, 2004

**IZJAVA O AVTORSTVU
magistrskega dela**

KAZALO VSEBINE

0	UVOD	7
1	TEMELJNE OPREDELITVE MAGISTRSKEGA DELA	9
1.1.	Izhodišča in omejitve magistrskega dela	9
1.2.	Cilji magistrskega dela	10
1.3.	Hipoteze	11
1.3.1.	Modeli hipotez.....	12
1.4.	Metodologija dela	13
1.5.	Ključni pojmi in terminologija	16
1.5.1.	Politična kultura.....	16
1.5.2.	Organizacijska kultura.....	19
1.5.3.	Upravna kultura.....	20
1.5.4.	Davčna kultura.....	22
1.5.5.	Davčna etika in davčna morala.....	28
2.	ZGODOVINA DAVČNE KULTURE	31
2.1.	Klasiki davčne kulture	32
2.2.	Davčna kultura v kontekstu transformacije	33
2.3.	Ostala dela o davčni kulturi	35
3.	DAVČNI SISTEM IN DAVČNA KULTURA	39
3.1.	Davčni sistem	39
3.2.	Harmonizacija davčnega sistema z davčnim sistemom Evropske unije	40
3.3.	Načela davčnega sistema	44
3.4.	Davčni sistem v praksi	47
3.5.	Motnje davčne kulture	53
4.	FORMALNI IN NEFORMALNI VIDIKI DAVČNE KULTURE	56
4.1.	Formalni vidiki davčne kulture	56
4.1.1.	Državni zbor Republike Slovenije.....	56
4.1.2.	Vlada Republike Slovenije in Ministrstvo za finance.....	62
4.1.3.	Davčna uprava Republike Slovenije.....	66
4.1.4.	Računsko sodišče Republike Slovenije.....	82
4.1.5.	Ministrstvo za pravosodje in pravosodni organi.....	86
4.1.5.1.	Upravno sodišče Republike Slovenije.....	86
4.1.5.2.	Vrhovno sodišče Republike Slovenije.....	90
4.1.5.3.	Sodniki za prekrške Republike Slovenije.....	92
4.1.5.4.	Državno tožilstvo Republike Slovenije.....	96
4.1.5.5.	Državno pravobranilstvo Republike Slovenije.....	98
4.2.	Neformalni vidiki davčne kulture	102
4.2.1.	Gospodarska zbornica Slovenije.....	102
4.2.2.	Obrtna zbornica Slovenije.....	107
4.2.3.	Varuh človekovih pravic Republike Slovenije.....	112
4.2.4.	Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije in Slovenski inštitut za revizijo.....	116
4.2.5.	Družbe davčnih, revizijskih in finančnih svetovalcev.....	123
4.2.6.	Društvo davčnih svetovalcev Slovenije.....	126
4.2.7.	Šole in fakultete.....	128
4.2.8.	Državljeni kot davčni zavezanci.....	133
4.2.9.	Cerkev.....	136

5. DAVČNA UPRAVA REPUBLIKE SLOVENIJE IN DAVČNA KULTURA...	138
5.1. Mesto DURS-a v strukturi javne uprave.....	138
5.2. DURS in davčni zavezanci.....	140
5.3. Zaposleni na DURS-u in davčna kultura.....	149
5.3.1. Zaposleni na DURS-u in davčna zavest.....	149
5.3.2. Zaposleni na DURS-u in davčni sistem.....	152
5.3.3. Zaposleni na DURS-u o davčni morali davčnih zavezancev.....	157
5.4. Davčna kultura davčnih zavezancev.....	167
6. SKLEP.....	171
6.1. Povzetek ugotovitev.....	171
6.2. Teme za prihodnost.....	174
7. SEZNAM UPORABLJENE LITERATURE.....	175
7.1. Literatura.....	175
7.2. Pravni in drugi viri.....	183
7.3. Neobjavljeni viri.....	188
8. PRILOGA.....	189
8.1. Anketni vprašalnik.....	189

KAZALO TABEL

Tabela 4.1.	Ugotovljene nepravilnosti v inšpekcijskih pregledih, kaznovalni in drugi ukrepi nadzora, upravni spori na upravnem in vrhovnem sodišču.....	78
Tabela 4.2.	Poslovanje DURS-a - kazalci uspešnosti v letih od 2001 do 2003.....	79
Tabela 4.3.	Upravni spori na upravnem sodišču z davčnimi zadevami v letih od 1998 do 2002.....	87
Tabela 4.4.	Pregled davčnih zadev po vpisniku I Up vrhovnega sodišča na dan 1.1.2003 in 17.12.2003.....	91
Tabela 4.5.	Pregled davčnih zadev na vrhovnem sodišču med leti 1998 in 2000 glede na pripad in rešitev zadev.....	91
Tabela 4.6.	Statistično poročilo o kaznovalnih predlogih pri sodnikih za prekrške po predlagatelju davčne inšpekcije.....	93
Tabela 4.7.	Prekrški fizičnih oseb v letih od 1998 do 2003 po kršitvah predpisov o davkih.....	94
Tabela 4.8.	Prekrški pravnih in odgovornih oseb v letih od 1998 do 2003 po kršitvah predpisov o davkih.....	95
Tabela 4.9.	Prejete pobude in zaključene zadeve z davčnega področja pri varuhu človekovih pravic od leta 1995 do 2003.....	114

KAZALO SLIK

Slika 1.1.	Davčna kultura je del narodne, politične, upravne in organizacijske kulture.....	11
Slika 1.2.	Davčna kultura je celota vseh relevantnih formalnih in neformalnih institucij, ki so povezane z davčnim sistemom.....	12
Slika 1.3.	Davčna kultura je del davčnega sistema.....	13
Slika 1.4.	DURS želi z novim upravljanjem javnega sektorja izboljšati davčno kulturo.....	13
Slika 1.5.	Stališča zaposlenih na DURS-u o davčnem sistemu, davčni zavesti in davčni morali davčnih zavezancev.....	13
Slika 1.6.	Vključenost davčne kulture.....	28
Slika 5.1.	Mesto DURS-a v javni upravi.....	140

KAZALO GRAFOV

Grafa 5.1.	Davčna zavest zaposlenih na DURS-u.....	149
in 5.2.		
Graf 5.3.	Zadovoljstvo zaposlenih z davčnim sistemom.....	152
Graf 5.4.	Problemi obdavčenja v luči zaposlenih.....	153
Graf 5.5.	Davčna politika uresničuje po oceni zaposlenih naslednja davčna načela.....	155
Graf 5.6.	Ocene zaposlenih o težavah z istimi zavezanci.....	157
Graf 5.7.	Ocene zaposlenih o napakah zavezancev v napovedih.....	158
Graf 5.8.	Goljufivi nameni zavezancev v davčnih napovedih.....	161
Graf 5.9.	Načini reševanja napak zavezancev v napovedih.....	162
Graf 5.10.	Informiranje zavezancev o možni kazni zaradi narejenih napak v napovedih.....	164
Graf 5.11.	Uveljavljanje dodatnih olajšav zavezancev, zaradi višje osnove.....	164
Graf 5.12.	Pristop do zbiranke Pravice in dolžnosti davčnih zavezancev na DURS-u.....	165
Graf 5.13.	Ravnanje zaposlenih z načeli kodeksa etike davčnih delavcev.....	166
Graf 5.14.	Javni mediji o delu DURS-a.....	166
Graf 5.15.	Dejavniki, ki vplivajo na prostovoljnost plačevanja davkov in na davčno kulturo.....	168

NEKATERE UPORABLJENE KRATICE:

APPNI	Agencija za plačilni promet, nadziranje in informiranje
DDSS	Društvo Davčnih svetovalcev Slovenije
DDV	Davek na dodano vrednost
DDPO	Davek od dobička pravnih oseb
DDPO-1	Davek o davku od dohodkov pravnih oseb
DURS	Davčna uprava Republike Slovenije
DZ	Davčni zavezanci v grafih
EU	Evropska unija
EUR	Evropska valuta Evro
GZS	Gospodarska zbornica Slovenije
KZ	Kazenski zakonik Republike Slovenije
ObrZ	Obrtni zakon
OOZ	Območna obrtna zbornica
OZS	Obrtna zbornica Slovenije
RS	Republika Slovenije
RUJP	Republiška uprava za javne prihodke
SDK	Služba družbenega knjigovodstva
SRS	Slovenski računovodski standardi
SSKJ	Slovar slovenskega knjižnega jezika
VIES	VAT Information Exchange System – DDV informacijski sistem za izmenjavo
ZDavP in ZDavP-1	Zakon o davčnem postopku
ZDDPO	Zakon o davku od dobička pravnih oseb
ZDDPO-1	Zakon o davku od dohodka pravnih oseb
ZDDV	Zakon o davku na dodano vrednost
ZDoh in ZDoh-1	Zakon o dohodnini
ZDS in ZDS-1	Zakon o davčni službi
ZJU	Zakon o javnih uslužbencih
ZP in ZP-1	Zakon o prekrških
ZracS in ZracS-1	Zakon o računskem sodišču
ZRev in Zrev-1	Zakon o revidiranju
ZS	Zakon o sodiščih
ZTro	Zakon o trošarinah
ZUS in ZUS-A	Zakon o upravnem sporu
ZUP	Zakon o splošnem upravnem postopku

0. UVOD

Slovenija je majhna, odprta, tranzicijska država, ki prehaja iz postsocialistične v tržno družbo s tržnim gospodarstvom, pravno državo in civilno družbo. Z razvojem moderne države in njenim nalogami na področju gospodarskega in negospodarskega življenja naraščajo javnofinančni odhodki in s tem tudi pomen javnih financ in davčne kulture. Plačevanje davkov, predvsem dohodnine od leta 1991 dalje, je prišlo v zavest državljanov Republike Slovenije (v nadaljevanju RS).

Delež davčnih prihodkov v RS (davkov in prispevkov za socialno varnost) je v letih 1992 do 2003 znašal več kot 90 % vseh javnofinančnih prihodkov (največji delež 95,6 % v letu 1995, najmanjši 91,4 % pa v letu 2001). Od leta 1997 imamo v Sloveniji stalen javnofinančni primanjkljaj (najmanjši delež – 1,5 % primanjkljaja javnofinančnih prihodkov v letu 1999, največji delež – 7,5 % v letu 2002), ki pomeni odloženo plačilo oziroma odložene davke in obremenitev prihodnjih proračunov, s tem pa tudi sedanjih in prihodnjih davkoplačevalcev. Konec leta 2003 je znašal dolg RS 27,7 % bruto družbenega proizvoda (v nadaljevanju BDP) oziroma 38,5 % BDP skupnega dolga RS in javnega sektorja, ki vključuje tudi izdana poročila države (Bilten javnih financ, Letno poročilo Banke Slovenije za leto 2003 in Slovensko ekonomsko ogledalo).

Slovenija je 1. maja 2004 postala polnopravna članica najpomembnejše evropske ekonomske in politične integracije, Evropske unije (v nadaljevanju EU). S tem korakom je povezan proces harmonizacije slovenskega davčnega sistema z davčnim sistemom EU. Davčna reforma zadeva vsakega državljana in tudi vse formalne in neformalne institucije, ki so povezane z davčnim sistemom in njegovim izvajanjem v praksi. Davčni sistemi v trendu pravičnosti postajajo tudi v svetu vse bolj zapleteni in nejasni, število zakonov in davkov narašča, kar vpliva na davčno kulturo. Kompleksni davčni sistemi so stroškovno izdatni, kar zadeva znanje, sredstva in čas tako pri posameznih akterjih, tj. davčni upravi, davčnih zavezancih, sodnikih, davčnih svetovalcih in drugih akterjih, kot tudi v njihovi medsebojni komunikaciji.

V projektu davčne službe RS, ki ga je maja 1995 potrdila Vlada RS, je pri načelih organiziranosti zapisano naslednje: »*Osnovno načelo delovanja davčne službe je*

vzpostavljanje demokratičnega odnosa med državo in državljanom. Državljan kot davčni zavezanec prispeva h graditvi skupnega bivanjskega prostora in k zadovoljevanju skupnih potreb. Njegova demokratična pravica je, da ima nad tem nadzor in možnost vplivanja na odločitve o razpolaganju z denarjem. Obenem ima pravico biti informiran. Zato ima država preko davčne službe pravico in obveznost obveščati davčnega zavezanca o njegovih obveznostih in pravicah. Država mora tudi zagotavljati, da bodo davčne obveznosti učinkovito pobrane ter davčne utaje sankcionirane.»

Tudi francoska Deklaracija o pravicah človeka in državljana iz leta 1789 je v 14. členu določala, da imajo državljani pravico, da svobodno privolijo v javne dajatve.

Demokratizacija Davčne uprave RS (v nadaljevanju DURS), tj. usmerjenost DURS-a k ljudem, tako k strankam – davčnim zavezancem, kot k zaposlenim, je eno od načel novega upravljanja javnega sektorja, ki vodi k izboljšanju davčne kulture. V javnosti se vedno bolj poudarja pomen spoštovanja etičnih načel, etika upravnega dela, kodeks etike davčnih delavcev in s tem profesionalna etika zaposlenih na DURS-u, ki se kaže v formuli 3E + E + E (ang. *economy* - ekonomičnost ali smotrnost, *effectiveness* - uspešnost in *efficiency* - učinkovitost + *equity* - pravičnost + *environment* - okolje). Zaposleni na DURS-u največ prispevajo k davčni kulturi, če opravljajo davčno službo pošteno, strokovno in kvalitetno (z znanjem in sposobnostmi), s korektnimi medčloveškimi odnosi in z organizacijskim znanjem.

Birger Nerré je pri raziskovanju davčne kulture ugotovil, da so koncept davčne kulture, ki je specifičen za vsako državo posebej, ekonomisti in politologi dolgo časa zanemarjali. V javnih diskusijah pa pojem ni imel uporabne in razumljive definicije.

V delu bomo proučili davčno kulturo v Sloveniji in njen pomen v demokratični državi.

1. TEMELJNE OPREDELITVE MAGISTRSKEGA DELA

1.1. Izhodišča in omejitve magistrskega dela

Magistrsko delo je sestavljeno iz teoretičnega in aplikativnega dela oziroma raziskovalnega dela davčne kulture v Sloveniji.

V teoretičnem delu bomo najprej opredelili teoretične osnove – opredelili pojme, obravnavali različne definicije in razložili koncept davčne kulture. Različne definicije osnovnih pojmov, pojavov in teoretične smeri, nam narekujejo, da bo poudarek na razumevanju opredelitve le-teh s strani različnih avtorjev tekom zgodovine. Kultura je mehak, a pomemben element, zato jo lahko opredelimo z različnih vidikov. Znanstveniki so si enotni glede stališča, da je kultura pomembnejša za napredek civilne družbe, kot pa njeno gospodarstvo ali politika (Brezovšek, 1997: 175). Kultura spodbuja dobra dela in onemogoča slaba.

V aplikativnem delu proučujemo in opisujemo koncept davčne kulture v Sloveniji – delovanje relevantnih formalnih in neformalnih institucij, ki so povezane z davčnim sistemom in njegovim izvajanjem v praksi, upoštevajoč njihove odvisnosti in povezave, novo upravljanje javnega sektorja DURS-a in njihov vpliv na davčno kulturo. Z empirično raziskavo med zaposlenimi na DURS-u želimo povzeti stališča zaposlenih o davčni zavesti, davkih, davčnem sistemu in davčni morali davčnih zavezancev.

Zaradi reorganizacije DURS-a in s tem ukinjanja notranjih organizacijskih enot, izpostav,¹ ter pričakovanega manjšega odziva zaposlenih, smo anketo izvedli med zaposlenimi na DURS-u (vodje izpostav, vodje kontrole, svetovalci, vodje referatov in referenti). Za proučitev stališč zaposlenih o davčni zavesti smo oblikovali v anketi štiri trditve iz raziskave o odmeri in izterjavi davkov Centra za raziskovanje lokalnih skupnosti in delovnih organizacij Ljubljana, Fakultete za sociologijo, politične vede in novinarstvo iz leta 1974 (vprašanje pod zap. št. 1). Za proučitev stališč zaposlenih o davčni morali davčnih zavezancev smo postavili pet vprašanj (pod zap. št. 2, 3, 4, 5 in 7) na osnovi raziskave v švicarskih kantonih Larsa, P. Felda in Bruna, S., Freya.

¹ V letu 2003 so imeli le štirje od 14-ih davčnih uradov svoje izpostave.

Anketno vprašanje za proučitev stališč zaposlenih o načelih davčne politike (pod zap. št.14) smo oblikovali na osnovi poročila o konceptu davčne politike Ameriškega inštituta pooblaščenih javnih računovodskih strokovnjakov (*American Institute of Certified Public Accountants, AICPA*). Ostala vprašanja in trditve smo oblikovali sami.

S predstavniki formalnih in neformalnih institucij smo opravili usmerjene (fokusirane) intervjuje, ki so se preoblikovali v razgovore, in sicer v smislu, da smo pri različnih akterjih delali z različnimi vprašanji, z namenom ugotoviti dejansko stanje davčne kulture v Sloveniji.

V sklepu naloge bomo povzeli ugotovitve raziskave, nakazali odprta vprašanja in skušali potrditi oziroma ovreči postavljene hipoteze.

1.2. Cilji magistrskega dela

Cilji dela so naslednji:

- obrazložitev osnovnih pojmov, ki so povezani z davčno kulturo;
- proučitev delovanje relevantnih formalnih in neformalnih institucij v Sloveniji in davčnega sistema na implementacijo, spreminjanje in izboljšanje davčne kulture;
- predstavitev in splošna analiza delovanja DURS-a v zagotavljanju storitev za stranke – davčne zavezance;
- predstavitev stališč zaposlenih na DURS-u o davčni zavesti, davčnem sistemu in davčni morali davčnih zavezancev.

Delo ima pet sklopov, in sicer:

1. teoretična opredelitev in predstavitev osnovnih pojmov: politična kultura, organizacijska kultura, upravna kultura, davčna kultura, davčna etika in davčna morala;
2. opis zgodovine davčne kulture;
3. teoretična opredelitev davčnega sistema in načela davčnega sistema s predstavitvijo davčnega sistema v praksi, njegovo harmonizacijo z evropsko zakonodajo in opis motenj davčne kulture;
4. proučitev delovanja relevantnih formalnih in neformalnih institucij v Sloveniji v povezavi z davčnim sistemom in s predstavitvijo opravljenih usmerjenih intervjujev oziroma opravljenih razgovorov s predstavniki teh institucij v

Sloveniji. Analiza delovanja DURS-a s poudarkom na usmerjenosti k davčnemu zavezancu in s tem k izboljšanju davčne kulture;

5. predstavitev davčne kulture v praksi – prikaz rezultatov raziskav in empirične raziskave anketiranja zaposlenih na DURS-u z interpretacijo.

1.3. Hipoteze

Osnovna predpostavka dela je, da je davčna kultura del narodne, politične, upravne in organizacijske kulture. Na podlagi te predpostavke v povezavi s cilji magistrskega dela smo postavili hipoteze, ki so rezultat dosedanjega poznavanja predmeta raziskovanja. Postavljene hipoteze bomo na podlagi opravljenih raziskav potrdili ali zavrnili.

Slika 1.1.: Davčna kultura je del narodne, politične, upravne in organizacijske kulture



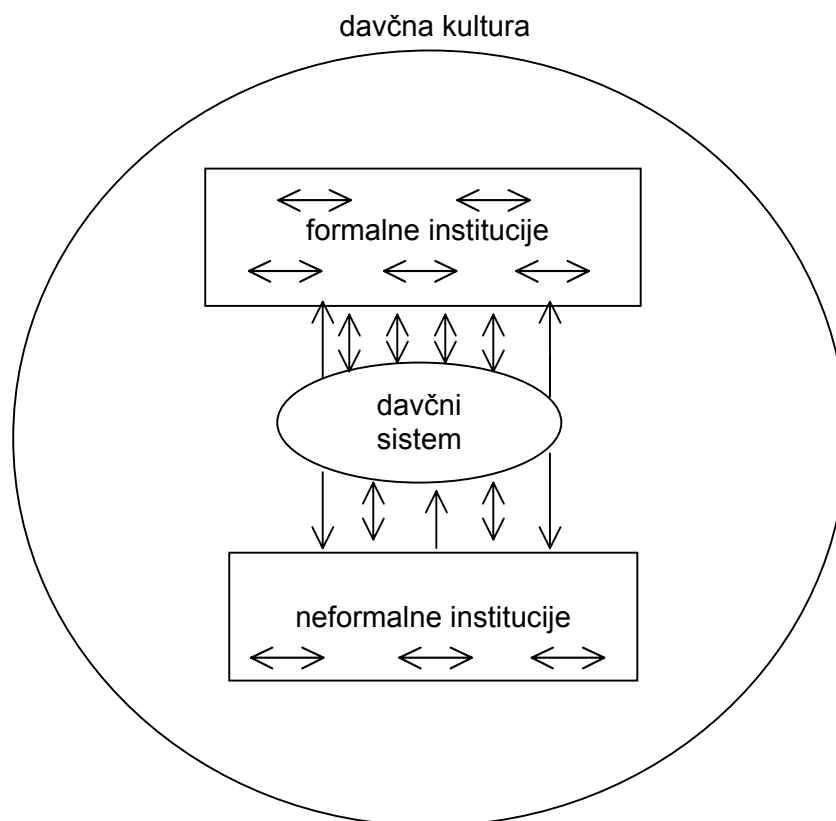
Za oblikovanje hipotez smo uporabili tako induktivno kot deduktivno pot, ter sklepali od posameznega k splošnem in od splošnega k posameznemu, in sicer na podlagi ugotovitev, objavljenih v relevantni literaturi (Hamilton, 2002: 12-16, Nerré, 2001a: 9, (http://www.aspe.spb.ru/WP103_private/ASPE%20wp103.pdf, 14.8.2003), 2001b: 8, (<http://www1.worldbank.org/publicsector//tax//Nerr%E9Russia.pdf>, 14.8.2003) in 2001c: 12, (<http://www1.worldbank.org/publicsector//tax/norms.pdf>, 3.6.2003) in podatkov raziskav (Bučar in Šmidovnik, 1975: 253-323, Feld, P., Lars in Frey, S., Bruno: 2001 (<http://www.oecd.org/dataoecd/9/51/2789923.pdf>, 10.9.2003), Konič in Arh, 2003: 5-6) s poudarkom na definiciji davčne kulture Birger Nerréja, ki jo navajamo v prvi hipotezi, ter lastnega poznavanja davčne kulture, kot zaposlene na DURS-u in kot davčne zavezanke.

Hipoteze:

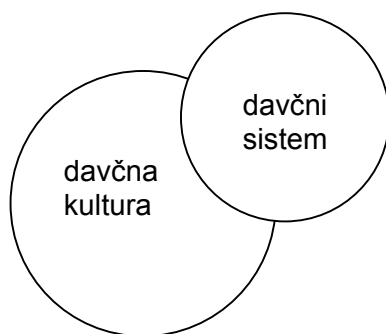
1. Davčna kultura je celota vseh relevantnih formalnih in neformalnih institucij, ki so povezane z davčnim sistemom in njegovim izvajanjem v praksi, vključujoč vse njihove povezave in odvisnosti.
2. Davčna kultura je del davčnega sistema.
3. DURS želi z zagotavljanjem storitev, usmerjenih k davčnim zavezancem, z novim upravljanjem javnega sektorja (*ang. New Public Management*) povečati prostovoljno izpolnjevanje davčnih obveznosti in izboljšati davčno kulturo.
4. Zaposleni na DURS-u so delno zadovoljni z davčnim sistemom, imajo visoko davčno zavest in dobro mnenje o davčni morali davčnih zavezancev.

1.3.1. Modeli hipotez

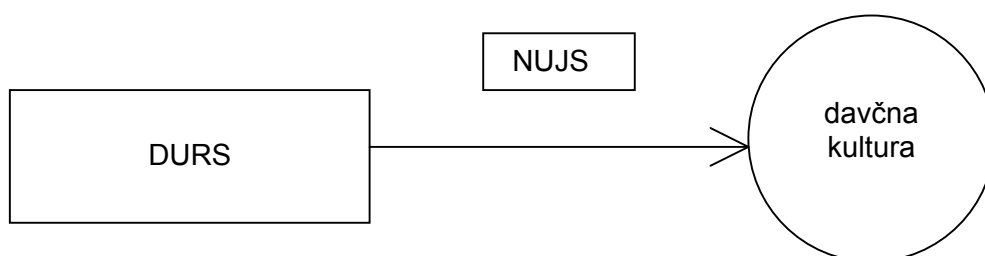
Slika 1.2.: Davčna kultura je celota vseh relevantnih formalnih in neformalnih institucij, ki so povezane z davčnim sistemom



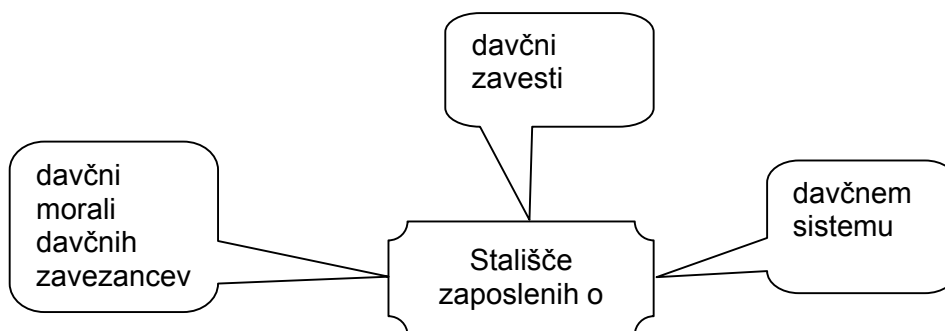
Slika 1.3.: Davčna kultura je del davčnega sistema



Slika 1.4.: DURS želi z novim upravljanjem javnega sektorja (na sliki NUJS) izboljšati davčno kulturo



Slika 1.5.: Stališče zaposlenih na DURS-u o davčnem sistemu, davčni zavesti in davčni morali davčnih zavezancev



1.4. Metodologija dela

V nalogi smo uporabili različne raziskovalne metode za preverjanje zgoraj postavljenih hipotez:

- **deskriptivno metodo** za opis obstoječega stanja in dosedanje prakse na obravnavanem področju;
- **analizo in interpretacijo primarnih virov** (zakonske in podzakonske akte, mandatna in letna poročila o delu Državnega zbora RS (v nadaljevanju državni

zbor), letna poročila o delu Računskega sodišča RS (v nadaljevanju računsko sodišče), letna poročila DURS-a, sodno statistiko in statistiko prekrškov Ministrstva za pravosodje, interne statistične podatke Vrhovnega sodišča RS (v nadaljevanju vrhovno sodišče), letna poročila Upravnega sodišča RS (v nadaljevanju upravno sodišče), skupna letna poročila o delu Državnih tožilcev RS (v nadaljevanju državno tožilstvo), skupna letna poročila Državnega pravobranilstva RS (v nadaljevanju državno pravobranilstvo), letna poročila Varuha človekovih pravic RS (v nadaljevanju varuh človekovih pravic), letna poročila o delu Gospodarske zbornice Slovenije (v nadaljevanju GZS), letna poročila o delu Obrtne zbornice Slovenije (v nadaljevanju OZS), poročila o delu Zveze računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije (v nadaljevanju Zveza računovodij in revizorjev), letna poročila o delu Slovenskega inštituta za revizijo (v nadaljevanju Inštitut za revizijo) idr.;

- **analizo, primerjavo in interpretacijo sekundarnih virov** (raziskavo odmere in izterjave davkov iz leta 1974, ki jo je opravil Center za raziskovanje lokalnih skupnosti in delovnih organizacij Ljubljana, Fakultete za sociologijo, politične vede in novinarstvo, raziskavo v švicarskih kantonih v obdobju od 1970 do 1995, objavljeno v članku *Zastraševanje in davčna morala: Kako interaktivno delujejo davčna administracija in davčni zavezanci* (*ang. Deterrence and Tax Moral: How Tax Administration and Taxpayers Interact*), Feld P. Lars in Frey S. Bruno (<http://www.oecd.org/dataoecd/9/51/2789923.pdf>, 10.9.2003). Slovensko javno mnenje, Mednarodno raziskavo vrednot 1992/1, 1995/2 in 1999/3, Toš Nika in skupine, Fakultete za družbene vede, CJMMK, Ljubljana, 1992, 1995 in na spletu <http://www.adp.fdv.uni-lj.si/opisi/SJM993.XML>, 5.12.2003, *Inglehart Roland et al., World Values Surveys and European Values Surveys, 1990-1993 in 1995-1997, University of Michigan, Ann Arbor, U.S.A.*, iz datoteke podatkov Arhiva družboslovnih podatkov, Fakultete za družbene vede, rezultate raziskave po naročilu DURS-a »Odnos in pričakovanja davčnih zavezancev do davčne službe« iz novembra 1996, raziskavo »Podoba DURS-a v poslovni in široki javnosti« družbe Gral-Iteo, Ljubljana, 2003, raziskavo med zaposlenimi na DURS-u »Zadovoljstvo z delovno situacijo« iz leta 2003...);

- **usmerjene (focusirane) intervjuje oziroma razgovore²** s predstavniki relevantnih formalnih in neformalnih institucij: z *Nevenko Možina*, vodjo službe za stike z javnostjo Ministrstva za finance, *DURS-a*, odgovorne urednice glasila *DURS-a* Dacar in urednice glasila *DURS-a* Davčni bilten, z *mag. Jožetom Končanom*, sekretarjem Komisije za nadzor proračuna in drugih javnih financ in podsekretarjem *državnega zbora*, z *Mojco Murn Čepurin*, sekretarko Odbora za finance in monetarno politiko, svetovalko *državnega zbora*, z *Janezom Bernikom*, predsednikom *upravnega sodišča*, z *Marjanom Širajem*, svetovalcem predsednika GZS, z *dr. Stankom Koželjem*, predsednikom *Zveze računovodij in revizorjev*, z *Jasno Pogačar*, vrhovno sodnico in vodjo oddelka za upravne zadeve *vrhovnega sodišča*, z *Zdenko Štucin*, višjo sodnico in vodjo oddelka za javne finance *upravnega sodišča* in z *Emo Hočevar*, samostojno svetovalko za gospodarski sistem in zakonodajo OZS. Intervjuji so se izvajali in se preoblikovali v razgovore; zaradi smiselnosti delovanja pri različnih akterjih z različnimi vprašanji;
- **anketo s standardiziranimi anketnimi vprašanji in enim odprtim vprašanjem** zaposlenih na DURS-u (vodje izpostav, vodje kontrole, svetovalce, vodje referatov in referente). Pred postopkom anketiranja smo opravili preliminarno fazo raziskave v mesecu juliju 2003, ki je vključevala pilotsko študijo pri štirih zaposlenih. Pilotska študija je bila namenjena preverjanju vprašalnika. Na podlagi pripomb zaposlenih smo oblikovali končni vprašalnik. Anketirancem so bili poslani anketni vprašalniki po elektronski pošti septembra 2003. Do konca novembra 2003 smo prejeli 82 izpolnjenih vprašalnikov, po elektronski pošti in pošti, kar pomeni, da je bila stopnja odzivnosti 15,6 %. Največji delež anketiranih, 40,30 % je bilo starih od 31 do 40 let, nekaj manj 35,40 % pa starih od 41 do 50 let. Dobrih 50 % anketirancev je imelo več kot 10 let delovne dobe na DURS-u (vključujoč tudi delovno dobo na RUJP, SDK in APPNI, predhodnicah današnjega DURS-a);
- **študijo primera – case study** za proučitev delovanja relevantnih formalnih institucij v Sloveniji (*državni zbor, vlada, ministrstvo za finance in ministrstvo za pravosodje, DURS, pravosodni organi: Ustavno sodišče Republike Slovenije (v nadaljevanju ustavno sodišče), vrhovno sodišče, upravno sodišče, državno tožilstvo, državno pravobranilstvo in sodniki za prekrške RS (v nadaljevanju sodniki za prekrške) in Senat RS za prekrške, računsko sodišče,...*) in neformalnih

² Zapisani so po datumu intervjujev oziroma razgovorov. V primeru, ko je šlo za dva razgovora, je zapis po prvem datumu.

institucij (*GZS, OZS, varuh človekovih pravice, Zveza računovodij in revizorjev, Inštitut za revizijo, društvo davčnih svetovalcev Slovenije (v nadaljevanju DDSS), družba davčnih, revizijskih in finančnih svetovalcev, šole in fakultete, cerkev in državljani kot davčni zavezanci*) v povezavi z davčnim sistemom in s tem davčno kulturo v Sloveniji.

- Pri pripravi naloge in analizi empiričnih podatkov smo uporabili statistične metode za družboslovce in **programa Microsoft Excel in Microsoft Word**.

1.5. Ključni pojmi in terminologija

1.5.1. Politična kultura

Potreba po raziskovanju politične kulture je nastala šele v 20. stoletju, čeprav je politična kultura implicitno nastala že skupaj s človeško družbo in se razvijala hkrati z njo (Brezovšek: 1997: 176).

Da bi prišli do definicije politične kulture, bomo najprej opredelili pojem politike. Beseda politika izvira iz grškega izraza *polis* – "mestna državnica", in latinske besede *politica* – "nauk o državi in upravljanju države" (Sruk, 1995: 256). Pojem politika je povezan z različnimi pomeni kot so: »politika = oblast«, »politika = država«, »politika = skupno dobro« itd. Temeljni politični pojmi pa s pomeni »politika kot oblast«, »politika kot konflikt«, »politika kot sistem« itd. (Rohe v Bibič, 1997: 44). Pojem politične kulture je razvil Gabriel A. Almond, za katerega predstavlja most med makro in mikro politiko. Avtorji v nadaljevanju različno definirajo politično kulturo, ki jo sestavljajo subjektivne sestavine (politična znanja, vrednote, ideološke opredelitve, politično obnašanje, dejavnosti članov določene kulture, razreda, družbe) in objektivne sestavine (politične institucije, politični odnosi in procesi ter mehanizmi oblasti in normativno območje).

Politična kultura predstavlja racionalizacijski potencial vsake družbe in je socialna baza politike, kot je z drugimi besedami ugotavljal že Montesquieu v svojem delu *Duh zakonov* (Lipset in Habermas v Kolenc, 2002: 187).

Sruk (1995: 246) je definiral politično kulturo v najširšem pomenu besede kot celotno znanje o politiki in političnem, to so stališča do politike in v politiki, to je politična ideologija in politično vedenje v najširšem pomenu te besede.

David Easton definira politično kulturo kot »sestavni del celote strukturnih in kulturnih mehanizmov, katere osnovna funkcija je transformiranje artikuliranih in agregiranih zahtev pripadnikov družbe v politične zahteve« (Easton v Korelc, 2002: 18).

Južnič (1989: 207) je politično kulturo opredelil ne samo kot družbeno zavest³ ali javno mnenje, temveč tudi kot način njunega izražanja, kot politični slog in celo politični ritual in z njim pogosto povezani politični ceremonial. Gre torej za celo vrsto »pravil«, s katerimi je »uravnavana« javna dejavnost.

Pridobivanje politične kulture je običajno del splošnega procesa učenja o življenju v družbi in o tem, kako razumeti politiko in ocenjevati vlado in upravo (Brezovšek, 1997: 175).

Lipset (prav tam, stran 181) ugotavlja, da je za ustvarjenje podlage za množično naklonjenost demokraciji potrebno dosti časa, obenem pa skladnost med politično kulturo in političnim sistemom predstavlja nujni pogoj stabilnosti politične ureditve.

Janez Stanovnik meni, da je pomanjkanje politične kulture pri nas razlog, da demokracija še ne deluje (Grah, 2004: 6). Zanj je temelj politične kulture tolerantnost. Pri nas pa vlada nenehna razdvojenost.

Ferfila uvršča Slovenijo z vidika vključenosti posameznikov v politične procese⁴ po Almondu in Powellu⁵ v demokratično industrijsko ureditev in s tem posledično v demokratično industrijsko politično kulturo (Ferfila, 2001: 31).

³ Politična zavest je oblika ali del družbene zavesti. Zavest pojasnjujejo dinamične in kognitivne (spoznavne) prvine.

⁴ Politično osveščenih je 60 % volilcev, političnih pasivnežev je 30 %, političnih "brezveznikov" pa je 10%.

⁵ Almond in Powell (1996: 36): *Comperative Politics Today*, navajata štiri politične kulture: demokratično industrijsko, avtoritarno industrijsko, avtoritarno prehodno in demokratično predindustrijsko.

Kolenc (2002: 17-22) z raziskovalnega vidika pristopa k politični kulturi s treh gledišč:

1. sistemsko-teoretični pristop

Politični kulturi pripiše sistemsko funkcijo kot del političnega sistema, popolnoma odvisno od ciljev tega sistema. Politična kultura uravnava potrebe, interese, želje vseh akterjev in njihovih povezav, ki delujejo v družbi. Tako je politična kultura tudi del družbenega sistema.

2. kritično-teoretični pristop

Pri tem pristopu gre za razlike pri definiranju obsega in vsebine osnovnih pojmov kulture in politike ter njunih medsebojnih povezav v zasnovi določene raziskovalne strategije. Gabriel Almond opravlja stalno razvijanje in znanstveno izpopolnjevanje koncepta politične kulture (Almond v Kolenc, 2002: 20).

3. demokratično-kritičen pristop

Teoretično vprašanje o tem, ali je subjektivna razsežnost politične kulture (verovanja, prepričanja, stališča, mnenja, sodbe o politiki) odvisna od družbenih struktur ali pa jo opazujemo kot relativno neodvisen pojav, rešujemo na hermenevitični⁶ podlagi. Raziskovanje politične kulture usmerja Kolenc v razkrivanje družbene osnove - v delovanje akterjev civilne družbe, saj je samo to lahko vsebinski okvir za zgodovinsko-analitično, komparativno ali celo potencialno prognostično analizo politične kulture. Politična kultura je določen tip družbenih odnosov in določen tip družbe.

Kolenc slovensko politično kulturo⁷ označi kot heterogeno, fragmentarno ali tradicionalno, v nasprotju z moderno politično kulturo. Politična kultura Slovenije je v prehodnem obdobju, ki so ga sprožili procesi dezintegracije in zatona političnih sistemov "socialistične demokracije" v vzhodni Evropi (prav tam, stran 207).

⁶ Hermenevitičen iz gr. *hermeneúein* razlagati, tolmačiti (Tavzes, 2002: 440).

⁷ V slovenski politični kulturi žal ostaja dominanten ideološki politični stil, v katerem so najbolj vplivni naslednjimi dejavniki politične kulture:

- še vedno zelo močan vpliv družbenih in političnih elit na ustroj celotnega političnega delovanja (gre predvsem za odločujočo moč birokratske in politične elite);
- nizka legitimnost demokratičnih družbenih in političnih ustanov;
- še vedno prevladujoč komparativen in nasilniški vzorec razreševanja konfliktov;
- sprejemanje najpomembnejših političnih odločitev večinoma v zelo ozkih krogih, kjer odločanje od zgoraj še vedno prevladuje nad drugimi oblikami odločanja;
- vse večja pomembnost vprašanj družbene in politične vloge vojaštva ter problema varnosti in obrambe (Kolenc, 2002: 206).

Koncept politične kulture je posledično vseobsegajoč, saj vsebuje vsa politična vedenja in obnašanja akterjev, ki vodijo do različnih političnih oblik: od koordinacije, konfliktov do bojev. Pri empiričnem raziskovanju pa je potrebna uporaba kvalitativnih in kvantitativnih metod družboslovnega raziskovanja.

1.5.2. Organizacijska kultura

Definicije o organizacijski kulturi so različne. Odvisne so od tega, kaj so posamezni raziskovalci postavili v ospredje proučevanja.

Po Scheinu je organizacijska kultura vzorec temeljnih predpostavk, ki jih je kaka skupina odkrila in razvila, ko se je učila spopadati se s problemi eksterne adaptacije in notranje integracije, in ki so dale dovolj dobre rezultate, da jih ocenjujejo kot pravi način zaznavanja, mišljenja in občutenja teh problemov, tako da nove člane učijo takega načina (v Ferfila, Kovač, 2000: 168 in v Ogrin Ločniškar, 2001: 9). Pomeni združevalno silo v organizaciji, kolektivno voljo vseh članov, vzorec prepričanj in pričakovanj, na kratko filozofijo organizacije. Temeljne sestavine organizacijske kulture so vrednote, norme, tipični obrazci vedenja, vzorniki, običaji in obredi, komunikacija, proizvodi in storitve, simboli ter miti in zgodbe, ki se jim pridružuje managerski stil vodenja (Ferfila, Kovač, 2000: 168).

Allaire in Firsrot (v Mesner-Andolšek, 1995: 18-21) sta izdelala konceptualni okvir organizacijske kulture s tremi med seboj povezanimi komponentami:

- *sociostrukturni sistem*, ki je sestavljen iz součinkovanja formalnih struktur, strategij, politik in procesov upravljanja in ostalih komponent;
- *kulturni sistem*, ki obsega skupni sistem simbolov, ki se izražajo v ideologiji, vrednotah in drugih kulturnih artefaktih (navadah, posebnem besednjaku, metaforah, tradicionalnih izročilih idr.);
- *člani (akterji)* s svojimi posebnimi lastnostmi, sposobnostmi, izkušnjami in pooblastili.

Mesner-Andolšek (1995: 131-134) navaja naslednje temeljne značilnosti kulture v organizaciji:

- kolektivno naravo (kultura je skupinski pojav, nastaja le iz interakcije med posamezniki);

- emocionalno obarvanost (kultura je vedno emocionalno obremenjen kontekst delovanja);
- gre za zgodovinski proizvod (kulture ne moremo ločiti od njene zgodovine);
- je inherentno simbolna (primeri so identifikacijski simboli ali logotipi podjetij);
- ima nerazločno naravo (kultura ni koherentna celota, ampak je protislovna, včasih celo paradokсна in kaotična zmes (Geertz, v Mesner-Andolšek, 1995: 134);
- je dinamičen pojav (kultura se v interakcijah med člani organizacije tudi spreminja).

Organizacijska kultura sodobne uprave je kultura orientirana k organizacijskemu učenju, prilagodljivosti in fleksibilnemu odzivanju na nove probleme in prioritete, podprta z uveljavljenimi etičnimi vrednotami. Kultura, primerna za organizacije 21. stoletja, se je sposobna stalno opazovati in reflektirati predpostavke, na katerih deluje (Ogrin Ločniškar, 2001: 134, 135).

Organizacijska kultura na DURS-u je rezultat zgodovine organizacijske kulture predhodnic DURS-a, RUJP-a in APPNI ter njene predhodnice,⁸ SDK,⁹ procesov modernizacije DURS-a (reorganizacije, informacijske tehnologije, metodoloških standardov, etičnih načel, spremljanja rezultatov dela po zaposlenih, e-Davki idr.), interakcije zaposlenih na DURS-u idr.

1.5.3. Upravna kultura

Upravna kultura se nanaša na pravila ravnanja državnih akterjev (ministrstva za finance, DURS-a, ministrstva za pravosodje in pravosodnih organov ter drugih akterjev) v upravnih procesih s strankami in med njimi, v davčnih procesih z davčnimi zavezanci in med državnimi organi samimi v davčnih zadevah. Kot primere navajamo: zaposlene na DURS-u pri opravljanju davčne službe, vlado pri uporabi proračunskih sredstev, sredstev sedanjih davkoplačevalcev in v primeru zadolževanja sredstev sedanjih in prihodnjih davkoplačevalcev, sodnike za prekrške

⁸ Pred 20. avgustom 1994 je bila predhodnica DURS-a SDK. RUJP je bila pristojna za področje obdavčitve, pobiranja in nadziranja davkov fizičnih oseb in samostojnih podjetnikov. APPNI pa je opravljala obdavčenje, pobiranje in nadzor nad davčnimi obveznostmi pravnih oseb in izvajala plačilni promet v domači valuti. APPNI je bila odgovorna neposredno državnemu zboru. RUJP pa kot organ v sestavi ministrstva za finance vladi.

⁹ SDK je leta 1994 izdala za interno uporabo Opomnik o vedenju inšpektorja v času inšpekcijskega pregleda.

pri vodenju postopkov o kršitvah davčnih predpisov davčnih zavezancev in izvrševanju sankcij proti kršiteljem idr.

V pravnem pomenu se upravna kultura kaže v spoštovanju načel legitimnosti in legalnosti. V odnosu do politične kulture jo opredeljujemo kot izvedbo politične kulture na upravni ravni (Koperc, 2000: 9).

Kultura javne uprave je presek organizacijske, managerske in politične kulture. V Sloveniji pa je potrebno še posebej razvijati managerski del (Pečar v Ferfila, Kovač, 2000: 168).

Brezovšek (1997: 177 in v Ferfila, Kovač, 2000: 168) pojmuje podobno kulturo javne uprave na treh ravneh:

- *societalni* (sprejemljivost uprave (birokracije) kot sredstva organizacije v družbi narekuje podjetniški, birokratski ali participativni pristop k organizaciji in stilu uprave);
- *politični* (dimenzije hierarhije in enakosti, svobode in enakosti, lojalnosti in obveznosti ter zaupanja in nezaupanja);
- *upravni* (vpliv kulture na notranje vedenje kompleksne upravne organizacije v smislu odnosa med kulturo in avtoriteto itd.).

Šturm (1992: 132) ugotavlja, da se upravna kultura ne odraža samo v razmerju med državljanom in javno upravo, temveč tudi znotraj uprave same, zato je postala predmet obravnavanja personalne in kadrovske upravne znanosti. Kadrovska služba v javni upravi je zato lahko uresničevalka vidikov upravne kulture.

Uprava je v praksi preveč spolitizirana. Upravni delavci bi morali biti zunaj boja za oblast, zunaj političnih strank in se ne bi smeli ukvarjati s politiko. Vlada pa bi morala postati razvojna in vizionarska, v ospredju procesa sprememb z vodenjem, iniciativo, inovativnostjo in managementom. Slovenska politična in upravna kultura ima naslednje elemente: pripisovanje krivde za svoje slabosti drugim, pomanjkanje duha zakonov, dajanje prednosti kratkoročnim ciljem pred dolgoročnimi, odpor proti spremembam,... Na drugi strani pa je značilno razvijanje partnerstva, premik k rezultatom in učinkom, vpeljava fleksibilnosti in decentralizacije brez fragmentacije.

Pomanjkanje kulturne infrastrukture kot podpore birokratske strukture pa vodi tudi k lažem, uveljavljanju in razveljavljanju pravil po volji uradnikov (Brezovšek, 1997: 183-184).

Slovenska upravna kultura ima značilnosti upravnih kultur na prehodu iz klasičnih, birokratskih upravnih sistemov v sodobne upravne sisteme. Nove potrebe, vrednote in pričakovanja narekujejo spremembe, ki vodijo v večjo strokovnost, politično nevtralnost, preglednost, učinkovitost in usmerjenost k uporabnikom. Vse navedeno pa se prepleta z ostanki prejšnjega sistema, ki preprečuje reformo v upravi. Iz tega sledi, da sta upravna kultura in reforma upravnega sistema tesno povezani, saj se s spreminjanjem ene spreminja tudi druga (Pavlin, 2003: 54).

1.5.4. Davčna kultura

Sintagma davčna kultura vključuje pojma davek in kulturo. V nadaljevanju bomo opredeli oba pojma, ki nam bosta v pomoč pri definiciji davčne kulture.

Davki so stari toliko kot država. Pojavili so se približno 4.000 let pred našim štetjem, ko se pojavita dve močni kulturi, Sumerci in Egipčani (Malger, 2001: 2). V naravi pobirajo davek sužnjelastniške in fevdalne države, in sicer od fizičnih oseb. V kapitalizmu postanejo davki glavni vir državnih prihodkov, ki jih v denarju plačujejo fizične in pravne osebe. Država pobira davke za financiranje skupnih potreb prebivalcev in države. Državi omogočajo davki suverenost in enakopravno integracijo v mednarodne institucije.

Zgodovinski pregled plačevanja davkov naših prednikov nam govori o tem, da so bila leta 777 plačila dajatev Slovanov samostanu Kremsmünster pogoj za bivanje v Zgornji Avstriji. Posledice prvega večjega kmečkega upora na Koroškem leta 1478 so bili še večji davki kmetom. Puntarji so se uprli večjim davkom v hrvaško-slovenskem uporu leta 1573. V Tolminskem uporu leta 1713 so se uprli kmetje novim državnim davkom na vino, meso, les in drugo blago (Mikeln, Jež in Žnidaršič, 1991: 10 in 15). Iz navedenega sledi, da izvira odpor do plačevanja davkov iz dejstva, da je plačilo davka obligatorno in ni povezano s protidajatvijo nasprotne strani. Fizične osebe, ki so imele svoj dom v Avstriji ali so v Avstriji bivale več kot leto dni, so od leta 1896 dalje plačevale dohodnino, od vseh prihodkov, ki so jih prejele (Žun, 1914: 1).

Iz navedenega izhaja, da je davek fizičnih oseb (dohodnina) eden mlajših davkov, medtem ko je prometni davek eden starejših davkov.

Ustava RS (v nadaljevanju ustava) v 147. členu določa, da država z zakonom predpisuje davke, carine in druge dajatve. Lokalne skupnosti pa predpisujejo davke in druge dajatve ob pogojih, ki jih določata ustava in zakon. Država in lokalne skupnosti pridobivajo sredstva za uresničevanje svojih nalog z davki in z drugimi obveznimi dajatvami ter s prihodki od lastnega premoženja (146. člen ustave). Iz zapisanega sledi, da so davki ustavna kategorija. Z davki se financirajo storitve javnega sektorja, ki so splošnega značaja in dostopne vsem ljudem.

Definicij o davku je kar precej, vse pa so bolj ali manj podobne, odvisno od tega ali je poudarek na njegovem ekonomskem ali pravnem vidiku. Oglejmo si nekaj takih definicij.

Davek¹⁰ je splošna dajatev za kritje skupnih izdatkov javne uprave (SSKJ, 1994: 116).

V temeljnem računovodskem pojmovniku dr. Ivana Turka je davek definiran kot obvezna dajatev davčnega zavezanca, ki je ne spremlja nobena neposredna javna nasprotna dajatev v njegovo korist; oblastni organi jo predpišejo zaradi kritja javnih finančnih potreb ali zaradi uresničevanja drugih ciljev javne politike, zlasti ekonomske in socialne (Revizor 2/97: 84).

Pokoren davek definira kot splošno dajatev državljanov, ki jo plačujejo kot skupno dajatev za vse, kar nudi država na splošno in je načelno obvezna dajatev za vse državljane (Pokoren, 1960: 37).

Žibert davek definira kot denarno dajatev fizičnih in pravnih oseb. Država ga pobira po sili zakona, brez direktne protidajatve, z namenom, da zadovoljuje javne potrebe in da po potrebi gospodarsko in socialno intervenira (Žibert, 2001: 70).

¹⁰ Davek v *lat. tributum*, v *angl. tax*, v *nem. Steuer*, v *fran. taxe* in v *ital. tassa*.

Po Tičarju je davek temeljni element davčnih norm. Pravno gledano je davek enkratna ali ponavljajoča dajatev, ki jo država na podlagi pravne in dejanske oblasti pridobiva od fizičnih in pravnih oseb za pokrivanje lastnih odhodkov, ne da bi zanje dajala neposredno protidajatev¹¹ (Tipke v Tičar, 2001b: 70-71).

Značilnosti davkov so:

1. enostranskost – določi jih enostransko država ali lokalna skupnost s pravnim aktom;
2. prisilnost – za zavezance niso prostovoljna, temveč prisilna dajatev, za izvršitev katere skrbi država prek svojih organov oblasti;
3. nerecipročnost – niso vezani na neposredne ali posredne protidajatev, ki bi jih davčnim zavezancem zagotavljala država;
4. nepovratnost – država postane lastnik sredstev;
5. nedoločljivost porabe davkov (za javne potrebe);
6. denarna oblika – davki so denarni dohodki države, izjemoma so lahko v naravi.

Davek je lahko enkratna¹² ali redna ponavljajoča se denarna dajatev¹³, ki jo predpišejo državni organi pravnim in fizičnim osebam. Navedene značilnosti davkov nam povedo, da je razumljiv negativen odnos davčnih zavezancev do plačevanja davkov.

Naša delovna definicija davka je: davek je obvezna denarna dajatev fizičnih in pravnih oseb državi za kritje njenih odhodkov, brez neposrednih protidajatev.

Kultura je eden najbolj zmuzljivih konceptov v celotni zgodovini družboslovne misli: najmanj od Aristotlja naprej različni misleci ponujajo različne interpretacije tega fenomena (Stankovič, 2002: 11).

Antropologa Alfred L. Kroeber in Clyde Kluckhohn sta naštel 160 definicij kulture, ki so delo 111 različnih avtorjev (Alfred L. Kroeber in Clyde Kluckhohn v Južnič, 1989: 23). Iz navedenega sledi, da so definicije kulture zelo različne in da o njej razmišljajo različne znanstvene discipline (politika, ekonomija, sociologija, antropologija, psihologija, filozofija, biologija, mikrobiologija itd.), vsaka na svojem področju.

¹¹Tipke K. (1973: 41-45): Steuerrecht, Verlag Dr. Otto Shimdt KG, Köln: *"Steuern sind einmalige oder laufende Geldleistung, die nicht eine Gegenleistung für eine besondere Leistung darstellen* (prav tam).

¹² Kot primer davek na promet nepremičnine.

¹³ Kot primeri: dohodnina in nekatere podvrste dohodnine, nadomestilo za uporabo stavbnega zemljišča idr.

Kultura je beseda latinskega izvora *cultura*, ki pomeni obdelovanje, vzgojo, izobrazbo, spoštovanje in omiko. Pridevnik kulturnen uporabljamo v pomenu izobraženosti, omikanosti, olikanosti in v vzgoji. Kulturnen je dobro vzgojen človek.

Geert Hofstede trdi, da pojma kulture ni mogoče znanstveno definirati. Po vzoru »*shared mental models*« avtorjev Denzaua in Northa (1994) je treba kulturo razumeti kot "kolektivno programiranje uma" (Hofstede v Nerré 2001c: 10-11, (<http://www1.worldbank.org/publicsector/tax/norms.pdf>, 3.6.2003) in 2002: 6-7, (<http://www1.worldbank.org/publicsector/tax/Nerr%E9Russia.pdf>, 4.7.2003)). Podobno Panther definira kulturo kot »kolektivno programiranje pomenov/interpretacij (vključno z vrednotami), ki je skupen skupini akterjev«. Razumevanje pojma kultura je povezano z evolucijskim značajem: kulturološki dejavniki so v procesu neprekinjenega spreminjanja, ki ga stimulirajo zunanji in notranji inputi. Posledično je kultura sama »dinamični fenomen interakcije, ne pa fiksna oprema akterjev« (Nerré 2001c: 11, (<http://www1.worldbank.org/publicsector/tax/norms.pdf>, 3.6.2003) in 2002: 7, (<http://www1.worldbank.org/publicsector/tax/Nerr%E9Russia.pdf>, 4.7.2003)).

Kultura pomeni skupek dosežkov, vrednot človeške družbe kot rezultat človekovega delovanja, ustvarjanja (SSKJ, 1994: 465 in Tavzes, 2002: 633). Pridevnik kulturnen pa pomeni lastnost človeka glede na obvladanje, uporabljanje splošno veljavnih načel, norm, pravil pri vedenju, ravnanju (SSKJ, 1994: 466).

Obstaja tradicionalni znanstveni pogled na kulturo kot produkt zavesti, opredeljeno kot skupne vrednote, skupna prepričanja, norme ali ideje (Brezovšek, 1997:177).

Kultura je seštevek zgodovine, tradicije, izkušenj, znanja, verovanja, navad, izročil, odnosov in vrednot (Kneževič, 2001: 12).

Za Nobelovega nagrajenca za ekonomijo, R. Lucasa so temeljne vrednote, kot so blaginja, varnost, svoboda in pravičnost, kot »vodik, kisik, ogljik in dušik, ki v različnih kombinacijah dajejo precej različne kemične zmesi« (v Svetličič, 1996: 13-14).

Kultura je »naučeno vedenje«, ki je hkrati »predajano« skozi generacije in se s pretokom časa kumulira in spreminja (Južnič, 1989: 206).

Christian Erfurth definira kulturo kot kolektivno mentalno programiranje, ki razlikuje skupine. V svoji študiji¹⁴ tudi opozarja, da moramo biti previdni, saj se posamezniki pogosto ne ujemajo s prevladujočim modelom. Za doseganje ekonomske koristi in dobrih poslovnih odločitev je pomembno razumevanja verjetnega prihodnjega ravnanja in vedenja skupin (Miles, 2003: 16).

Ralpf Linton pravi, da je kultura neke družbe »način življenja njenih članov; zbirka idej in navad, ki se jih učijo, so jim skupna in jih prenašajo z generacije na generacijo«. Kot se je elegantno izrazil Clyde Kluckhohn, je kultura »načrt za življenje«. Kultura ima zato dve bistveni značilnosti: prvič je naučena, drugič pa je skupna (Haralambos, Holborn, 2001: 11).

Hardt podobno kot Linton opredeljuje kulturo kot skupne prakse nekega načina življenja; totalnost običajev in institucij družbe. Je kontekst eksistence z zgodovinsko dimenzijo in vir čustvenega in intelektualnega življenja (Hardt, 2002: 348). Komunikacija je zanj ključni element pri analizi kulture, saj je podoba (kot jezik) del vmešavanja posameznika v svet in sredstvo vzpostavljanja njegove identitete ter občutka pripadnosti (prav tam, stran 316).

Felix Adlerju v letu 1876 meni, da je gibanje *etične kulture* osnovano na pritiskih vplivnosti etičnega vedenja in je neodvisno od verskih prepričanj (The Random House, 1996: 665).

Naša delovna definicija kulture je: kultura so vrednote v osebi, skupini oseb ali družbi, izhajajoče iz opazovanja, spoznavanja in razlag v načinu delovanja, življenja,

¹⁴ Švedski svetovalec Christian Erfurth je izdelal analitični sistem za vpogled v posledice kulturnih razlikosti ljudi, ki vključuje pet dejavnikov: razmerje moči, individualnost, močatost, izogibanje negotovosti in konfucijsko dinamičnost. Zadnji navedeni dejavnik opredeli »kot obseg, do katerega ljudje v družbi izražajo pragmatično, v prihodnosti pa usmerjeno perspektivo, namesto normativnega zgodovinskega ali kratkoročnega zornega kota«. Študija kaže, da Slovenija potrebuje hierarhijo, ima močne centre moči, je dokaj kolektivistična, zavzema se za konsenz, zavida uspehu, ima raje počasne spremembe, je tradicionalna, pa tudi pragmatična. Slovenci smo ravno nasprotni Angležem, podobni pa Hrvatom, Portugalcem in delno Šrilančanom.

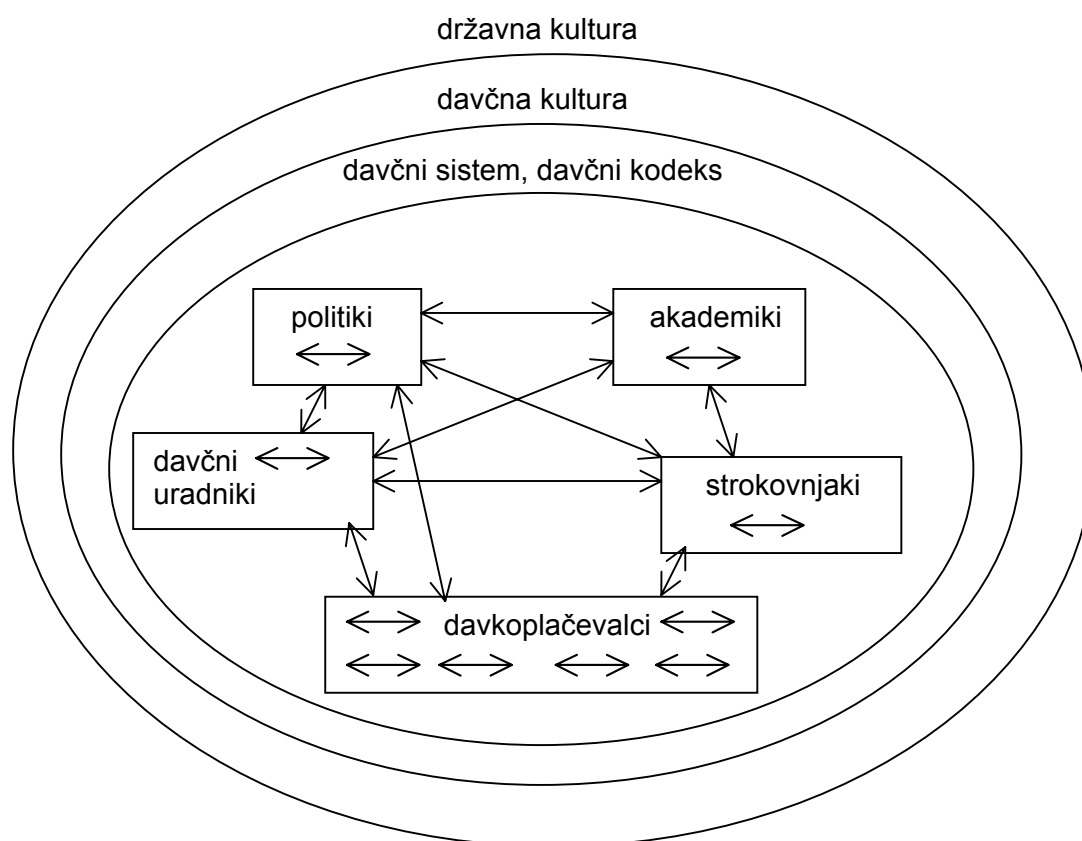
umetnosti, znanosti ipd. Kultura se prenaša iz generacije v generacijo kot rezultat zgodovinskega razvoja, tradicije, izobraževanja, verovanja in odnosov.

Definicija davčne kulture, ki jo je podal Birger Nerré je naslednja: »Davčna kultura, ki je specifična za vsako državo posebej, je celota vseh relevantnih formalnih in neformalnih institucij,¹⁵ ki so povezane z državnim davčnim sistemom in njegovim praktičnim izvajanjem ter so sestavni del kulture neke države, vključujoč vse odvisnosti in povezave, ki so nastale zaradi neprestane interakcije med temi institucijami« (<http://www1.worldbank.org/publicsector//tax/norms.pdf>, 3.6.2003).

V nadaljevanju je na sliki 1.6. prikazana davčna kultura kot del državne (narodne) kulture, vključenost akterjev v narodno kulturo in s tem tudi v davčno kulturo. Davčni sistem (in tudi davčni kodeks) določajo kulturne norme in institucije nastale tekom zgodovine. Med akterji, ki so prikazani na sliki, so poleg davkopllačevalcev (davčnih zavezancev) še politiki, davčni uradniki (zaposleni na DURS-u), strokovnjaki (svetovalci Zveze računovodij in revizorjev in Inštituta za revizijo, svetovalci gospodarskih družb, davčni svetovalci gospodarskih družb, davčni svetovalci DDSS), davčni finančni svetovalci in akademiki (Davčno-finančnega raziskovalnega inštituta iz Maribora, Inštituta za ekonomske raziskave iz Ljubljane, Inštituta za javno upravo pri Pravni fakulteti v Ljubljani, Ekonomske fakultete iz Ljubljane, Pravne fakultete iz Ljubljane, Fakultete za družbene vede iz Ljubljane, Fakultete za upravo iz Ljubljane in drugi), ki se ukvarjajo s predmetom javnih financ in predmeti, ki vključujejo davčne dajatve. S puščicami so označene interakcije med posameznimi skupinami akterjev, kakor tudi med akterji skupine.

¹⁵ Institucija je beseda latinskega izvora *instituere*, ki pomeni postaviti, namestiti. V politiki obravnavamo kot pomembne institucije ali ustanove – državo, suverena oz. voditelje države, parlament, politične stranke, interesne skupine, družbo kot konkretno obstoječo skupnost in lastnino oziroma lastništvo kot konkretno pravno-ekonomsko strukturo v določeni družbi (Sruk, 1995: 134-135). Institucija je javna, organizirana skupina ljudi za opravljanje kake dejavnosti; ustanova oziroma z zakonom ali normami nastala ustaljena oblika odnosov med ljudmi (SSKJ, 1994: 1473).

Slika 1.6.: Vključenost davčne kulture



Vir: (2001c) Nerré, Birger: Koncept davčne kulture (*The Concept of Tax Culture*), (preliminary draft v 6, unrevised), stran13, (<http://www1.worldbank.org/publicsector/tax/norms.pdf>, 3.6.2003).

Davčna kultura je del osebnostne strukture posameznika, del splošne kulture, zato del narodne kulture, pod vplivom tradicije in zgodovine. Pri davčni kulturi gre za spoznanja, stališča, vrednote in vedenje ljudi, ki v davčni politiki sodelujejo, ali pa tudi ne. Davčno kulturo lahko ožje opredelimo kot kulturo obdavčenja oziroma kulturo plačevanja davkov, torej kot sprejeti načini vedenja državljanov, ki so davčni zavezanci, pri izpolnjevanju svojih davčnih obveznosti in izpolnjevanju davčnih obveznosti drugih davčnih zavezancev¹⁶ (tj. vseh aktivnih in pasivnih davčnih zavezancev).

1.5.5. Davčna etika in davčna morala

Song in Yarbrough definirata davčno etiko "kot pravila o uporabnem obnašanju državljanov kot davkoplačevalcev v njihovem odnosu z vlado" (v Ghosh in Crain,

¹⁶ Kot primer lahko navedemo zahtevo kupca za izdajo računa za dobavljeno blago in/ali opravljeno storitev.

1996: 221). »Nihče ne more reči, da je etika davkoplačevalcev definirana kot nebulozni¹⁷ koncept« (Jackson in Milliron, prav tam).¹⁸

Center za integritetni davčni sistem Avstralske nacionalne univerze v Camberri opravlja pod vodstvom dr. Michaela Wenzla, niz raziskav osebnih davkov od leta 2002 naprej, in sicer raziskujejo dejavnike in procese vključenosti v davčno etiko in prostovoljno davčno privolitev posameznih davčnih zavezancev, s poudarkom na:

- občutku poštenosti davčnega sistema in davčne administracije;
- zakonitosti in zaupanju;
- dojetanju socialnih norm in splošne davčne etike;
- socialni identiteti in skupini procesov;
- kaznovanju in zastraševanje¹⁹ (<http://ctsi.anu.edu.au/standpersonaltax.html>, 15.9.2003).

Naša širša delovna definicija davčne etike je: davčna etika je sistem davčno moralnih načel akterjev: državljanov kot davčnih zavezancev in državljanov, ki niso neposredni davčni zavezanci,²⁰ standardi in pravila poštenega in pravičnega ravnanja ter uporabljene metode davčnih zavezancev pri izpolnjevanju davčnih napovedi in obračunov, pri plačevanju davčnih obveznosti in v vsakdanjem življenju.

Naša ožja delovna definicija davčne etike je: davčna etika pomeni skupek etičnih oziroma moralnih pravil obnašanja davčnih zavezancev na davčnem področju, ki ga štejemo kot objektivno danega in za vsakega posameznega davčnega zavezanca obvezujočega (kot dolžnosti do države, lokalne skupnosti, družbe idr.).

Za Holzerja je davčna morala notranja pripravljenost davčnih zavezancev, da svoje davčne obveznosti izpolnijo v skladu s predpisi. Predstavljena je lahko tudi kot usmeritev davčnega zavezanca k izpolnjevanju ali neizpolnjevanju davčnih obveznosti in je filter pred davčnim odporom (v Čokelc, 1999: 354).

¹⁷ Nebulozen pomeni nejasen, zmeden (SSKJ, 1994 : 640).

¹⁸ Dva primera, kjer je etika davkoplačevalcev lahko problem, sta, obračun dvomljivih olajšav in narejena cenitev davčne osnove.

¹⁹ Ang. beseda *deterrence* pomeni svarilo, plačilo in zastraševanje. V nalogi bo uporabljen pojem zastraševanje.

²⁰ Državljeni, ki niso davčni zavezanci, so kljub temu s plačilom kupnine za dobavljeno blago ali opravljeno storitev dolžni plačati davek na promet, tj. DDV, ki je vračunan v ceni davčnega zavezanca za DDV.

Schmölder v delu W. Holzerja navaja, da je davčna morala notranja potrditev prevladujočih običajev in pravnih norm za boljšo izpolnitev davčnih obveznosti. Isti avtor ugotavlja, da se z apeliranjem na poslušnost državljanov do plačevanja davkov socialno etičen problem pravičnih davkov prenaša na raven osebne morale (v Čokelc, 1999: 354-355).

Pojem davčne morale se uporablja v zvezi z neko določeno mero prostovoljnostjo plačevanja davkov, občutkom obveznosti do države (po principu koristi) ali obveznosti do splošne javnosti ali skupnosti (po principu plačilne sposobnosti). Davčna morala z davčno disciplino sestavlja davčno mentaliteto (ki je po definiciji ožji pojem, kot je davčna kultura). Davčna disciplina odraža odnos davkoplačevalca, ki se kaže v njegovih ali njenih dejanjih. Tretter (<http://www1.worldbank.org/publicsector//tax/norms.pdf>, 3.6.2003) je podal naslednjo definicijo davčne mentalitete: »Davčna mentaliteta vključuje vse odnose in tudi tiste vzorce obnašanja, s katerimi državljani oziroma davkoplačevalci nasprotujejo davkom in državi.«

Lars P. Feld in Bruno S. Frey²¹ raziskujeta interakcijo davčne administracije in davkoplačevalcev v švicarskih kantonih²² s poudarkom na davčni morali in zastraševanju. Ugotavljata, da so davkoplačevalci pripravljene plačati svoje davke, če jih davčni uradniki obravnavajo v skladu z njihovimi pričakovanji. Posledično se jim dvigne davčna morala in občutek pravičnosti. V nasprotju, če imajo davčni uradniki davkoplačevalce za objekte, ki so prisiljeni plačati svoje obveznosti, odgovorijo le-ti z izogibanjem obdavčenja in s tem plačevanja davkov. (<http://www.oecd.org/dataoecd/9/51/2789923.pdf>, 10.9.2003). Na osnovi političnega procesa in rezultatov raziskave 26-ih kantonalnih davčnih administracij, se je izkazalo, da je v kantonih z več neposredne demokracije, kjer je tudi več sodelovanja davkoplačevalcev v davčni politiki (na referendumih in podobnih pobudah), davčna administracija manj dvomi, če davkoplačevalci prijavijo nižje dohodke. Osebe, ki ne

²¹ Podatki za Švicarske kantone v petih različnih letih v obdobju od 1970 do 1995 predstavljajo sistematičen odnos med zunanjo interakcijo (v primeru, kako ravnajo davčni uradniki z davkoplačevalci) in notranjo motivacijo (v primeru davčne morale posameznikov).

²² 26 švicarskih kantonov samo določa davčno osnovo in davčne stopnje pri dohodnini in davku od dobička podjetij ter davčne utaje sami kaznujejo. Na ravni države pa se zbirajo prometni davki in dohodnina, ki sta določena z zveznimi predpisi. Lokalne skupnosti (občine) pa določijo delež kantonalne dohodnine kot svojo dohodnino.

oddajo dohodninske napovedi, so v direktnih kantonih tudi bolj kaznovane. Tako so v direktnih demokratičnih kantonih manjši prekrški izogibanja plačevanja davkov manj kaznovani, kot pa večje vsote izogibanja neplačevanja davkov. Toda močno zastraševanje v primeru večjih prekrškov doseže zaželeni učinek. Avtorja tudi ugotavljata, da v Švici obstaja psihološki dogovor med davčno administracijo in davkoplačevalci. Še posebno to velja tedaj, ko so volilci direktno vključeni v politične odločitve. Ta psihološki dogovor temelji na odnosu zaupanja (<http://www.colbund.hu/honesty-trust/frey/pub01.pdf>, 12.1.2004).

Naša delovna definicija davčne morale je: davčna morala so splošno sprejeti običaji vedenja vlade, zaposlenih na davčni upravi in drugih javnih uslužbencev, pravila pravičnega življenja v družbi in običaji posameznikov kot davčnih zavezancev v medsebojnih odnosih in v odnosih z zaposlenimi na DURS-u, drugimi javnimi uslužbenci (z zaposlenimi na ministrstvu za finance, s sodniki za prekrške, na upravnih sodiščih in vrhovnem sodišču,...) in drugimi osebami v davčnih zadevah (z davčnimi svetovalci, odvetniki idr.).

Čokelc ugotavlja (1999: 355), da so raziskave pokazale, da sta osebna in poslovna morala pred davčno, saj se ta pogosto obravnava kot kavalirski prekršek. Prenos davčne morale na osebno raven nastopi samo, če sta izpolnjena naslednja pogoja:

- da država gospodarno uporablja javna sredstva,
- da državi uspe pravično razdeliti davčna bremena in uravnotežiti davčne sposobnosti davčnih zavezancev z njihovo voljo do poravnave teh obveznosti.

Avtorji opredeljujejo davčno moralo ožje in širše. Pri ožjem pojmovanju morale jo enačijo z upoštevanjem zakonov. Pri širšem pojmovanju pa morala presega zakonitost.

2. ZGODOVINA DAVČNE KULTURE

Upoštevajoč Cicerov pregovor »*Historia magistra vitae*«²³ bomo v nadaljevanju proučili zgodovino davčne kulture. Osvetlili bomo različno pojmovanje davčne kulture v literaturi pri klasikih, v procesu transformacije v vzhodni Evropi, še posebej v Rusiji in v ostalih delih sveta.

²³ Zgodovina je učiteljica življenja.

2.1. Klasiki davčne kulture

Pojem davčne kulture je uporabil Franz Meisel pred skoraj osemdesetimi leti (leta 1925) v svojem delu "Angleška in nemška dohodnina - Njena morala in njena tehnika" (*Britische und deutsche Einkommensteuer – Ihrer Moral und ihre Technik*). Joseph Alois Schumpeter pa je štiri leta kasneje (leta 1929) v svojem članku "Gospodarstvo in sociologija dohodnine" (*Ökonomie und Soziologie der Einkommensteuer*) uporabil izraz davčna kultura in v njegovi definiciji nakazal njegov evolucijski značaj: »Kot vsaka družbena institucija sleherni davek zastara, ko preživi svoje obdobje ekonomske in psihološke ustreznosti. Schumpeter uporabi izraz davčna kultura v povezavi s kultiviranimi davčnimi sistemi, ki pa jih nikoli ne razloži. Dohodnina je opisana kot najslajši cvet davčne kulture, je največji dosežek tehnike obdavčenja in davčne enakosti.« Iz tega je razvidno, da Schumpeter izraz davčna kultura uporablja le za stopnjo naprednosti ali modernost in za izdelanost davčnega načrta. Na obdavčenje gleda kot na »umetnost = ustvarjanje kulturnih dobrin« in ga s tem razlikuje od pobiranja davkov, ki Schumpetru predstavlja nekakšno »obrč«. Že leta 1868 je Hugo Eisenhart izdal knjigo "Umetnost obdavčenja" (*Die Kunst der Besteuerung, ang. The Art of Taxation*). Schumpetrovo razumevanje davčne kulture se osredotoči na njene avtorje, tj. davčne ekonomiste in davčne politike, ki so ustvarili umetniško delo, imenovano državni davčni sistem. Za naše raziskovanje je pomemben evolucijski značaj tega pojma (<http://www1.worldbank.org/publicsector//tax/norms.pdf>, 3.6.2003).

Podobno stališče do »davčne kulture« najdemo v delu Armina Spitalerja.²⁴ Spitaler je izrazil zahtevo po konvergenci oziroma izenačitvi davčnih sistemov »civiliziranih držav« (Wagnerjev zakon), s katerim se je pridružil Schumpetrovemu načinu razmišljanja. Zaradi nasprotujočih si empiričnih izkušenj (npr. evropski davčni sistemi so si še vedno zelo različni), ta zahteva ni vključena v delovno definicijo Birger Nerra in v našo definicijo. Vendar pa je za temeljito definicijo davčne kulture pomembna Spitalerjeva ugotovitev, da na davčni sistem vplivajo gospodarske, družbene, kulturne, zgodovinske, geografske, psihološke in druge razlike v posameznih

²⁴ Spitaler Armin (1954): *Die gegenseitige Annäherung der Steuersysteme der Kulturstaaten: Probleme des Finanz- und Steuerrechts – Festschrift für Ottmar Bühler*.

državah in njihovih družbah. Alfons Pausch²⁵ podobno kot Schumpeter razume »davčno kulturo« kot izraz človeške duhovnosti in ustvarjalnosti (prav tam).

2.2. Davčna kultura v kontekstu transformacije

Davčna kultura v kontekstu transformacije je rezultat avtorjev s področja ekonomije, drugi avtorji so politiki, uradniki in ostali.

Ekonomisti

Michael Camdessus, glavni direktor Mednarodnega denarnega sklada²⁶ (v nadaljevanju IMF), je že leta 1997 v svojem govoru na moskovskem Inštitutu za mednarodne zadeve poudaril, da je izoblikovanje kulture plačevanja davkov eden izmed srednjeročnih ciljev politike transformacije v Rusiji. Temeljiti bi morala na prostovoljni privolitvi in transparentnih davčnih zakonih. Camdessusovo pojmovanje davčne kulture se omejuje le na sfero davkoplačevalcev (<http://www.aspe.spb.ru/private/ASPE%20WP103.pdf>, 14.8.2003).

Ekonomisti IMF, z upokojenim Vitom Tanzijem na čelu, razumejo davčno kulturo neke države kot neke vrste »davčno zavest« davkoplačevalcev. V večini gospodarstev v procesu transformacije, davkoplačevalci nimajo te specifične zavesti zaradi dolgega obdobja pretežno planskega gospodarstva in s tem skritega obdavčenja. Vpeljevanje eksplicitnega davčnega sistema je naletelo na »sovražstvo« davčnih subjektov. Razumevanje, *zakaj* moramo plačati davek, je eno izmed osnovnih načel davčne kulture (Tanzi in Tsibouris, 2000: 14).

V intervjuju julija leta 2000, je Vito Tanzi govoril o davčni kulturi v državah v razvoju, (v vprašanju je le-ta opredeljena, kot občutek do obveznosti, državljanska dolžnost in razumevanje, zakaj moramo plačati davek), kot o »kombinaciji dejavnikov:

1. z dejavnostjo vlade, ki mora prepričati ljudi, da so proračunski izdatki ustvarjalni in pravični, brez podkupovanja;
2. z davčnim sistemom, ki mora biti transparenten, jasen in preprost. Zelo pogosto so davčni sistemi kompleksni, zato jih ljudje ne razumejo;

²⁵ Pausch Alfons (1992): Persönlichkeiten der Steuerkultur – Steuergeschichte in Lebensbildern von Johannes v Miquel bis Armin Spitaler.

²⁶ Mednarodni denarni sklad (ang. *International Monetary Fund*).

3. s kulturo, ki ni učenje davčnih zavezancev o njihovih obveznostih. V državah, kjer davčni sistem deluje dobro, lahko davčni zavezanci hitro pričakujejo odgovore na svoja vprašanja, dobijo potrebne obrazce in plačajo davek pravočasno ter s tem učinkovito. V državah v razvoju obrazci pogosto niso uporabni, davčni zavezanci na vprašanja ne dobijo odgovorov, zato plačajo davek z zamudo. Posledično so stroški privolitve izredno veliki;
4. davčna administracija mora natančno identificirati davčne zavezance, da se s tem prepriča, da zavezanci lahko sledijo davčnim predpisom.«

Vsi ti dejavniki, po mnenju Tanzija, ustvarjajo učinkovit davčni sistem (<http://www.imf.org/external/pubs/ft/survey/2000/070300.pdf>, 4.7.2003).

Znanstveniki, ki so se zbirali okrog Jorgeja Martineza-Vazqueza, imajo podobno stališče. Menijo, da lahko davčno reformo uspešno izvedemo le, če upoštevamo »kulturo davkoplačevalcev« in dane kapacitete davčne oblasti. Le-ta pa v večini gospodarstev v procesu transformacije ni bila upoštevana (<http://www.aspe.spb.ru/private/ASPE%20WP103.pdf>, 14.8.2003).

Ruski politiki in uradniki

Georgi Boos (davčni minister Ruske federacije v letu 1999) je v tem letu povedal, »da ni države, v kateri bi bili ljudje srečni, da plačujejo davke, temveč plačujejo davke zaradi svoje davčne kulture«. Ugotavlja, da je v Ruski federaciji izjemno nizka stopnja prostovoljne izpolnitve davčnih zakonov, zato davčna kultura še ni izoblikovana. Mikhail Mishustin, namestnik davčnega ministra, je 11. februarja 2000 izjavil, »da so strategije davčnega ministrstva²⁷ izboljšale učinkovitost davčne administracije, javno davčno kulturo in strokovnost davčnih uradnikov. Poleg navedenega so zmanjšali davčno breme in ustvarili pravičen odnos do davkoplačevalcev«. To tolmačenje davčne kulture je omejeno zgolj na ideal prostovoljne privolitve davkoplačevalcev v davčno zakonodajo (prav tam).

V sklopu projekta davčne modernizacije je rusko davčno ministrstvo ustanovilo pilotni oddelek v mestu Volzhsky. Ministrstvo namerava z intenzivnim oglaševanjem v množičnih medijih zmanjšati »davčno nepismenost« splošne javnosti. Iz teh razlogov »so začeli davčno kulturo učiti že v šolah«. V pripravi je tudi projekt, ki bo »razvijal

²⁷ Strategije je ministrstvo sprejelo s tehnično podporo ameriškega ministrstva za finance in s pomočjo financiranja Svetovne banke.

davčno kulturo med predšolskimi otroki«. Ker bodo otroci, ki jih v šoli izobražujejo o davkih s pomočjo dramskih uprizoritev, kot so »Nove Ostržkove dogodivščine«, doma staršem postavljali vprašanja v zvezi s tem, bodo starši prisiljeni, da z otroci razpravljajo o davčni tematiki. Empiričnih dokazov o uspešnosti te precej čudne metode še ni. V vsakem primeru je davčno ministrstvo mnenja, da je pojem »davčne kulture« nasproten pojmu »davčne nepismenosti« (http://www.aspe.spb.ru/_private/ASPE%20WP103.pdf, 14.8.2003).

V intervjuju februarja 2001, je ruski davčni minister, Gennady Bukayev, o ruski davčni kulturi odgovoril, da bo »le-ta nastala takoj, ko bodo ljudje doumeli, da lahko zaradi neizpolnjevanja obveznosti zaidejo v težave in bodo celo ponoči prihajali k nam s svojimi davčnimi napovedmi«. Nadalje je povedal tudi, da v zahodnih državah, še posebej v ZDA, davčna kultura obstaja zaradi strahu ljudi pred tem, da bi jih v primeru, da jih zasačijo pri utaji davkov, uvrstili na črno listo ali izobčili. To tolmačenje davčne kulture lahko imenujemo tudi podrejanje zakonom zaradi strahu (prav tam).

Ostali

V zvezi s problemi transformacije gospodarstva v Rusiji, Roman Berger (1998) davčno kulturo pojmuje kot spoznanje, da »lahko država pobere samo toliko davkov, kolikor so jih državljani pripravljeni dati«. (<http://www1.worldbank.org/publicsector/tax/norms.pdf>, 3.6.2003).

2.3. Ostala dela o davčni kulturi

Pojem »davčne kulture« se je pojavil tudi v Švici, in sicer v sklopu javne razprave o novem zakonu o neposrednih davkih, ki so ga sprejeli 1. januarja, 1999. Zvezno sodišče (*Bundesgericht*) je zavrnilo zahtevo po omejitvi ali ukinitvi javne narave davčnega registra, ki so jo načrtovali v številnih kantonih. Razkrivanje podatkov tretji osebi je del švicarske davčne kulture. Transparentni pristop, ki ga uporablja zvezno sodišče, se izvaja po načelu, da morajo biti davčni podatki vsake osebe na voljo javnosti (<http://www1.worldbank.org/publicsector/tax/norms.pdf>, 3.6.2003).

V ZDA pojem davčne kulture uporabljajo pogosteje politiki kot ekonomisti. Kot primer navajamo ameriškega kongresnika Larryja E. Combesta, ki je leta 1997 zahteval več pravic za davkoplačevalce, da bi jih na ta način zaščitili pred samovoljo ameriške

davčne uprave²⁸ (v nadaljevanju IRS). Takšna zaščita davkoplačevalcev bi pomenila spremembo kulture IRS zaradi spremembe rutine. V tem primeru se pojem davčne kulture torej uporablja v smislu organizacijske kulture. Iz Combestove izjave (1997) dobimo pomemben novi vidik davčne kulture, in sicer da je tudi organizacijska kultura davčne službe del davčne kulture (<http://www1.worldbank.org/publicsector//tax/norms.pdf>, 3.6.2003). Combest ugotavlja tudi, da se davčni sistem lahko spremeni potem, ko se spremeni davčna kultura. Ključ za ameriško prepričanje v poštenost in enakopravnost davčnega sistema so osnovni principi obdavčenja in predstavitev davčnega sistema (<http://lubbockonline.com/direct/business/1297/09.html>, 16.9.2003).

Z uspešno institucionalno tranzicijo južnoafriške davčne službe (v nadaljevanju SARS)²⁹ se je začela sprememba južnoafriške davčne kulture. Cilj reforme je »ustvariti novo osebno naravnost« tako davkoplačevalcev kot tudi davčnih uslužbencev, da bi izboljšali izpolnjevanje davčnih predpisov. S tem torej SARS poskuša znižati stroške, ki nastanejo zaradi izpolnjevanja davčnih obveznosti. Poudarek so dali tudi na davčno izobraževanje s tem, da davkoplačevalcem razlagajo, da »nimajo samo obveznosti, ampak tudi pravice«. V primerih davčne utaje ali prekrška bo SARS kršitelje nemudoma kaznovala. Organizacijska kultura SARS je doživela velike spremembe. Izdelana je bila shema napredovanja davčnih uslužbencev, podane so bile pobude za povečanje učinkovitosti. Davčno kulturo torej sestavljajo osebna naravnost davkoplačevalcev na prostovoljno izpolnjevanje obveznosti, izvrševanje davčnih zakonov in kompatibilna organizacijska struktura davčne službe (<http://www1.worldbank.org/publicsector//tax/norms.pdf>, 3.6.2003).

Hartmann in Hübner³⁰ raziskujeta davčno kulturo na osnovi stika med davkoplačevalcem in davčno službo. V svoji zahtevi po kompenzaciji v zvezi s »kršitvijo službene dolžnosti« davčnih uslužbencev in po »prispevanju k davčni kulturi preko spora«, avtorja jasno izražata probleme, ki se pojavljajo pri omenjenem stiku. Iz tega sledi, da davčno kulturo zaznamujeta odnos med davčnimi uslužbenci in davkoplačevalci in posledični behavioristični vzorci (prav tam).

²⁸ Ameriška davčna uprava (ang. *Internal Revenue Service*).

²⁹ Južnoafriška davčna služba (ang. *South African Revenue Service*).

³⁰ Hartmann, Frank, M. in Hübner, Uwe (1997): *Dauerbrenner Amtspflichtverletzung*.

Za Avstralijo v četrtem poglavju z naslovom »Boljša davčna kultura« avtor³¹ ugotavlja, da je bilo v 50-tih in 60-tih letih prejšnjega stoletja splošno razumljivo, da so bili davki cena, ki so jo morali davkoplačevalci plačati za javne storitve. Davkoplačevalci so prostovoljno privolili v obdavčitev. V 70-tih letih prejšnjega stoletja so začele rasti marginalne davčne stopnje. Z gospodarskimi družbami so začeli sodelovati tudi pravniki. Padeč prostovoljne davčne privolitve je bil posledica večjih davkov, kar je povzročilo naraščanje nepoštenosti davčnega sistema. V davčnem sistemu se je pojavila neenakomerna davčna obremenitev davkoplačevalcev, zato bogatejši ugodneje pridejo skozi obdavčenje. Takšno dojemanje davčnega sistema pa ne bo vplivalo na ponovno vzpostavitev prejšnje visoke ravni splošne privolitve v obdavčenje v tej državi (<http://www.zipworld.com.au/~aamca/7sef/evatt5.html-19k>, 7.11.2003).

Hamilton (2002:13) je predstavil avstralski model privolitve - od konfrontacije do sodelovanja, na katerega vplivajo psihologija, ekonomija, sociologija, industrija in posel (*business*). Model ima obiko tridimenzionalne piramide, ki jo sestavljajo obnašanje davkoplačevalcev, strategije izvršljivosti in strategije upoštevanja. Na vrhu piramide je sodni postopek.

V Pakistanu si prizadevajo razviti pošten, učinkovit in pravičen davčni sistem. V Karachiju je potekala 22. februarja 2003 državna konferenca o davčni kulturi, organizirana pod pokroviteljstvom odvetniške zbornice davka na dohodek (dohodnine). Na konferenci so poudarili pomen davčnega sistema za davčno kulturo. V nadaljevanju navajamo dejavnike, ki naj bi zgradili takšen davčni sistem:

1. davčna zakonodaja, pravila, predpisi in uprava morajo biti enostavni, uporabnikom prijazni in za povprečnega davkoplačevalca razumljivi. Pri izpolnjevanju davčnih napovedi tako davkoplačevalcem ne smejo povzročati dodatnih stroškov;
2. največje davčne stopnje v Pakistanu še posebno pri podjetniških in posameznikovih dohodkih naj bi se znižale s 35 na 25 %, kar bo vzpodbudilo večjo prostovoljno izpolnjevanje davčnih obveznosti;
3. za znižanje davčne stopnje je potrebno razširti davčno osnovo;

³¹ Brez avtorja, A Better Tax Culture, Chapter 4.

4. davčne uprave bi morale neprestano izvajati preglede (nadzor) in dokumentiranje;
5. povečati bi bilo potrebno število davčnih zavezancev;
6. znižati je potrebno vse večje davčno breme domače industrije, da bo lahko konkurenčna na globalnem trgu;
7. število davkov in obdavčenj, ki se zbirajo na zvezni, deželni in okrajni ravni, je potrebno zmanjšati in združiti;
8. prekiniti je potrebno fizični kontakt med davkoplačevalci in tistimi, ki davke pobirajo;
9. zaključna razprava in sodni proces za davčne postopke je predolg, zato prihaja do časovnega oviranja;
10. davčna administracija bi morala postati visoko strokovna in učinkovita organizacija z novimi zaposlenimi, usposabljanjem, izobraževanjem in napredovanjem zaposlenih in z njihovo stimulacijo;
11. reven del populacije želi plačati davke le, če uživa koristi od teh plačil (zgrajene ceste, šole, bolnišnice);
12. prevladovati bi moral pregled davkoplačevalcev pri davčni upravi – identifikacija in vključitev novih davkoplačevalcev ter njihova davčna privolitev (prostovoljno izpolnjevanje davčnih obveznosti davkoplačevalcev), (<http://www.sbp.org.pk/about/speech/2003/22-Feb-03.pdf>, 12.8.2003).

V Rusiji ima davčna kultura po ugotovitvah Birger Nerréja naslednje značilnosti:

1. ruska davčna kultura je že po tradiciji zasnovana tako, da v njej prevladujejo indirektni davki, slaba davčna administracija, arbitrarni način obdavčenja, pomanjkanje transparentnosti (npr. neurejena davčna zakonodaja) in strogo sprejemanje obdavčitve, ki temelji na principu koristi za davkoplačevalce in nezaupanje v vladne institucije;
2. v Rusiji se skoraj neizogibno pojavljajo davčno-kulturni zaostanki;
3. pri sedanjih aktualnih državnih zadevah so stopnje izpolnjevanja davčnih obveznosti zelo nizke in različne vladne ravni se borijo za pravice do davkov, oboje pa povzroča veliko neplačevanje davkov.

Različni zakonski osnutki davčnih zakonov odsevajo interese določenih dominantnih lobijev,³² zaposlenih z načrtovanjem teh procesov (<http://www.aspe.spb.ru/private/ASPE%20WP103.pdf>, 14.8.2003):

Največji sodobni davčni problemi, ki so rezultat zapuščine sovjetskega sistema, so zaradi tradicije naslednji:

- intervencionalizem;
- prilagojeni davki;
- prikrito obdavčenje in pomanjkanje tradicije v prostovoljnem izpolnjevanju obveznosti;
- nerazvita davčna administracija;
- nezaupanje javnosti v vladne institucije,

(<http://www1.worldbank.org/publicsector/tax/Nerr%E9Russia.pdf>, 14.8.2003).

Tatjana B. Kortchak v raziskovalnem projektu "Dvigovanje davčne kulture ruskega prebivalstva z uporabo sodobnih ameriških javnih odnosov, strategij in taktik" v letu 2002 ugotavlja, če bi v Rusiji prevzeli sodobne ameriške metode, bi ljudje prostovoljno plačevali davke, zato se ne bi samo povečali javnofinančni prihodki, ampak bi se tudi povečala kakovost in učinkovitost obdavčenja (<http://www.irex.org/programs/ci/spotlight/feb-jun02/Kortshak%20Tatiana.pdf>, 11.5.2003).

3. DAVČNI SISTEM IN DAVČNA KULTURA

3.1. Davčni sistem

Davčni sistem pomeni sistem vseh davčnih oblik določene države. Je del fiskalnega sistema, ki zajema še carinski sistem, sistem taks, prispevkov za socialno zavarovanje in ostalih dajatev.

V sodobnih davčnih sistemih se uporablja za obdavčitev več davčnih oblik - davčni pluralizem, ki ima v primerjavi z davčnim monizmom (v državi je le ena davčna oblika oziroma en davek) naslednje prednosti (Jelčić v Pernek, 1999: 135-137):

- lažjo dosegajo postavljenih ciljev;

³² Naftno-industrijski lobij je v Rusiji eden najbolj učinkovitih, soglasen je z zakonodajalcem, ki uporablja pogosto znaten vpliv na glavne davke in urejanje problemov (White in Whalen, 2003: 1 in 8A).

- ugodnejši (milejši) ekonomski učinek za posameznega davčnega zavezanca;
- socialni vidik, ki se kaže v lažjem davčnem bremenu in tako ni razlogov za davčni umik davčnega zavezanca.

Pravno je davčni sistem podsistem celovitega pravnega sistema vsake sodobne družbe. Sestavljen je iz splošnih in posebnih pravnih aktov in pravil, ki urejajo področje obdavčenja (Tipke in Lang v Tičar, 2001b: 67).

Ekonomsko je davčni sistem podsistem širšega sistema javnih financ (Tičar, 2001b: 75). Javne finance opravljajo tri osnovne funkcije (Stanovnik, 2002: 1; Ferfila, 1994: 8, Ferfila in Kovač, 2000: 85-94; Rupnik, 1992b: 2; Pernek, 1990: 29 in Musgrave, R & P, 1993: 6-15):

1. alokacijo produkcijskih tvorcev oziroma finančnih virov;
2. distribucijo dohodka,³³
3. stabilizacijo gospodarstva.

Četrta funkcija je regulatorna. Z njo država zagotavlja pravni red in institucije, ki so potrebne za nemoteno delovanje zasebnega sektorja. Ta funkcija ni samostojna in bi jo lahko uvrstili v alokacijsko funkcijo.

V praksi davčni sistemi vsebujejo tudi protislovne pravne norme in so včasih neceloviti. Zato se utemeljeno postavlja vprašanje, ali je davčni sistem res sistem ali pa gre morda za konglomerat pravnih norm, diktiran s strani strankarskih in drugih interesnih skupin in s tem za pravni kaos? (Franke v Tičar, 2001b: 67).

3.2. Harmonizacija davčnega sistema z davčnim sistemom Evropske unije

V Pogodbi o ustanovitvi Evropske gospodarske skupnosti (v nadaljevanju EGS), v

³³ Distribucijska politika se opira na tri davčne instrumente:

- a) davčno-transferna shema kombinira obdavčenje skupin z visokimi dohodki s subvencioniranjem gospodinjstev z nizkimi dohodki;
- b) progresivno obdavčenje dohodkov se lahko uporablja za financiranje javnih storitev, kot so npr. poceni stanovanja, kar je spet subvencija za revnejše družine;
- c) redistribucija dohodka lahko poteka tudi preko dodatnega obdavčenja luksuznih izdelkov, ki so namenjeni potrošnji višjih slojev, in subvencioniranja artiklov, ki jih pretežno trošijo revnejši sloji (Ferfila, 2000: 93).

tako imenovani Rimski pogodbi iz leta 1957 so članice³⁴ določile štiri svoboščine, in sicer: prost pretok blaga, ljudi, storitev in kapitala. Na področju obdavčenja je bilo največ aktivnosti na prostem pretoku blaga in s tem povezanim pravilom davčne nevtralnosti v trgovini EGS. Prvi ukrepi na področju harmonizacije posrednih davkov so bili sprejeti v določbah pogodbe EGS v členih od 95. do 98. Komisija je z določilom 99. člena dobila nalogo uskladiti zakonodaje različnih držav članic na področju prometnih davkov, trošarin in drugih oblik posrednega obdavčenja. Na osnovi predloga komisije je Svet 11. aprila sprejel dve direktivi³⁵ o usklajevanju zakonodaje držav članic na področju prometnih davkov, ki sta postavili temelje za sprejem novega sistema davka na dodano vrednost, tretja direktiva, sprejeta leta 1969, pa ga je uvedla v davčne sisteme držav članic (Moussis, 1999: 227). Šesta direktiva 77/388/EEC, sprejeta 17. maja 1977, določa enotno skupno osnovo obdavčenja z DDV. V Beli knjigi o enotnem trgu (*White paper on the competition of the internal market*) iz junija 1985 so določeni ukrepi za vzpostavitev enotnega trga do leta 1992, med njimi tudi ukinitvev fiskalnih ovir. Zaradi odprave davčnih meja med članicami Evropske unije 1. januarja 1993, je pomembna Direktiva 91/680/EEC, s katero je bila dopolnjena šesta direktiva, in se nanaša na obračunavanje DDV zaradi odprave davčnih meja v EU.

Prva država, ki je uvedla DDV je bila Francija, leta 1954. Zadnja med državami članicami EGS do 1. maja 2004 pa ga je leta 1973 uvedla Italija. Vse članice EU imajo enoten sistem davka na porabo, tj. DDV. Vsaka članica določa DDV v skladu z nacionalnim zakonom o DDV. Iz navedenega sledi, da imajo članice EU od 1. maja 2004 25 različnih davčnih sistemov.

Trošarine na nafto, tobačne izdelke in alkoholne pijače, kar zadeva sestavo dajatve, višino minimalnih stopenj ter hrambo in promet trošarinskih izdelkov, so urejene s predpisi na ravni EU (Celovito poročilo o spremljanju napredka Slovenije pri pripravah na članstvo za leto 2002, 2003: 28).

³⁴ Francija, Nemčija, Italija, Nizozemska, Belgija in Luksemburg. Leta 1993 so bile preimenovane v članice EU.

³⁵ Direktive so sekundarni (izvedeni) pravni red, ki se morajo implementirati v nacionalne predpise. Uporabljajo se kot instrument harmonizacije prava držav članic in pogosto določajo skupne minimalne standarde.

V Sloveniji smo prvi korak k harmonizaciji posrednih davkov naredili z DDV in trošarinami v letu 1999.³⁶ Na področju trošarin je bila narejena harmonizacija predvsem glede poenotenja stopenj in oblik davčne obveznosti (obdavčenje ad valorem ali zneska na količino) ter davčne osnove.

Zaradi različnih davčnih sistemov članic EU so se dogovorili za minimalne davčne stopnje DDV, za standardno 15 % in za znižano 5 %. V EU velja sistem obdavčenja po načelu namembne države³⁷ oziroma v državi nakupa, ki ne vzpodbuja držav članic k poenotenju davčnih stopenj. V Sloveniji smo določili dve davčni stopnji (višjo 19,5 % in nižjo 8 %)³⁸, obe presegata minimalno določeni, vendar se s spremembo stopenj v letu 2002 približno gibljeta v povprečju stopenj držav članic EU.

Spremembe na področju DDV ob vstopu Slovenije v EU imajo vpliv tako na DURS kot na davčne zavezance za DDV in na fizične osebe. Medsebojno obveščanje med davčnimi upravami držav članic poteka v kvartalnih, zato tudi zavezanci oddajajo obračune DDV kvartalno (vsake tri mesece). Spremenili so se tudi računi pri poslovanju z zavezanci v članicah in obrazca za vodenje prejetih in izdanih računov, tako, da je iz evidence razvidno poslovanje znotraj države Slovenije, znotraj članic EU (skupnosti) in poslovanje z nečlanicami EU (s tretjimi državami). Zavezanci sami preverjajo davčno številko (identifikacijsko številko za DDV) na DURS-u v oddelku za izmenjavo podatkov (*CLO - Central Liaison Office*) na Glavnem uradu, na območnem ali Posebnem davčnem uradu in na spletni strani.³⁹ Oddelek za izmenjavo podatkov je bil ustanovljen leta 1999, odgovoren je za izmenjavo podatkov v sistemu VIES (*VAT Information Exchange System*). Pravni okvir za administrativno sodelovanje med državami članicami EU predstavljajo Uredba Sveta o administrativnem sodelovanju na področju posrednega obdavčenja, 218/92/EEC, Direktiva Sveta o

³⁶ Oba zakona sta začela veljati 1. julija 1999. S spremembami in dopolnitvami zakonov sta usklajena z načeli davčnega sistema, ki jih predpisujejo šesta direktiva in direktive o trošarinah. Sloveniji so bila odobrena prehodna obdobja za znižanje stopnje DDV za gradbena, preventivna in vzdrževalna dela za stanovanjske objekte, ki niso določena kot del socialne politike (do 31. decembra 2007), in za znižane stopnje DDV za pripravo obrokov (do 31. decembra 2007) ter odstopanja za uporabo oprostitve plačila DDV in registracijskega praga v višini 25.000 EUR za majhna in srednje velika podjetja ter oprostitve plačila DDV za mednarodni potniški promet (Celovito poročilo o spremljanju napredka Slovenije pri pripravi na članstvo za leto 2002, stran 28).

³⁷ Blago je obdavčeno v državi, kjer je potrošeno (*destination principle*).

³⁸ Od 1. januarja 2002 sta določeni višji stopnji (20 % in 8,5 %).

³⁹ http://www.europa.eu.int/comm/taxation_customs/vies/en/vieshome.htm (Novosti pri obdavčitvi z davkom na dodano vrednost ob vstopu Slovenije v Evropsko unijo, DURS, oktober 2003).

vzajemni pomoči na področju posrednega obdavčenja, 77/799/EEC in direktiva Sveta o vzajemni pomoči za vnovčenje zahtevkov preko postopkov, ki so sestavni del sistema financiranja evropskega usmerjavalnega in jamstvenega sklada ter za kmetijske in carinske dajatve, 76/308/EEC. Navedene pravne podlage predstavljajo osnovo za ukinitvev carinske kontrole in s tem davčnega nadzora na notranjih mejah držav članic in preprečevanje izpada teh davčnih prihodkov.

Na področju neposrednih davkov (davkov od dobičkov oziroma dohodkov pravnih oseb) si prizadevajo v EU odstraniti ovire za mednarodne dejavnosti med podjetji, davčni režim pa pri tem ne sme predstavljati ovire pri prostem pretoku kapitala med članicami EU. Evropske direktive za to področje so: 90/435/EEC o skupnem sistemu obdavčenja, ki velja za matične družbe in odvisne družbe iz različnih držav članic, z dopolnitvami, 90/434/EEC o skupnem sistemu obdavčenja, ki velja za združitve, delitve, prenose dejavnosti in zamenjave delnic družb iz različnih držav članic, z dopolnitvami in 2003/49/EC o skupnem sistemu obdavčenja v zvezi s plačili obresti in plačili uporabe premoženjskih pravic, ki veljajo za povezane družbe iz različnih držav članic.

Sistem dohodnine je bilo potrebno prilagoditi mednarodnim standardom in predpisom EU na področju pretoka ljudi, storitev in kapitala. Slovenija je spremenila zakonodajo o prihodkih iz tujine z uvedbo ustreznih ukrepov za preprečevanje zlorab v dveh novih zakonih, zakonu o davku od dohodkov pravnih oseb in zakonu o dohodnini, ki ju je maja 2004 sprejel državni zbor.

S prevzemom Evropskega pravnega reda na področju davčne zakonodaje sta povezana tudi zakona o davčnem postopku in davčni službi, obe noveli zakona je državni zbor sprejel maja 2004.

Obstaja še vrsta davčnih zakonov, ki niso povezani s prevzemom Evropskega pravnega reda, in so navedeni v Delovnem programu vlade za leto 2004: Zakon o spremembah in dopolnitvah zakona o davku na motorna vozila, Zakon o spremembah in dopolnitvah zakona o davku od zavarovalnih poslov, Zakon o davku na nepremičnine, Zakon o vrednotenju nepremičnin in drugi predpisi oziroma akti.

Iz navedenega sledi, da so premoženjski davki v pristojnosti posamezne države članice EU. Ne glede na ugotovljeno, pa bo potrebno spremljati poleg direktiv EU,⁴⁰ ki določajo harmonizacijo davčnega sistema z davčnim sistemom EU, še judikature Evropskega sodišča.⁴¹

3.3. Načela davčnega sistema

Davčna načela je Pokoren (1960: 47) opredelil kot pravila, ki svetujejo, kakšne lastnosti naj imajo davki, da bodo ustrezali svojemu namenu, kakšne naj bodo davčne vrste, kako naj se odmerjajo in pobirajo, kako naj se davčno breme razdeli med državljane, kako naj učinkujejo na narodno gospodarstvo, na pridelovanje, razdelitev in porabo. Tako postavljena davčna načela so v praksi v pomoč pri izbiri novih davkov, pri ustvarjanju davčnega sistema in pri davčnih reformah.

Adam Smith⁴² je bil prvi, ki je podal pregled štirih načel obdavčenja (oziroma davčnih načel), v svoji peti knjigi s polnim naslovom "Raziskovanje o naravi in vzrokih bogastva narodov" (*An Inquiry into the Nature and Causes of the Wealth of Nations*) ali na kratko Bogastvo naroda iz leta 1776, in sicer:

1. davki naj bodo proporcionalni (načelo davčne pravičnosti);
2. naj bodo gotovi (načelo davčne določenosti);
3. prikladni (načelo davčne ugodnosti);
4. ekonomični (načelo davčne cenenosti), (Norčič, 1994: 59).

Splošno veljavna temeljna davčna načela, ki jih je zapisal v drugi polovici 19. stoletja nemški ekonomist Adolf Wagner (Pernek, 1990: 64, Žibert, 2001: 87 in Tičar, 2003: 1853), so:

1. finančno-davčna načela (načelo izdatnosti in načelo elastičnosti davkov);
2. ekonomsko-politična (gospodarska) načela (načelo izbire davčnih virov in načelo izbire davčnih oblik oziroma načelo nevtralnosti);
3. socialno-politična načela – načela davčne pravičnosti (načelo univerzalnosti davčne obveznosti in načelo enakomernosti obdavčenja);

⁴⁰ Spremembe direktiv EU bodo težile tudi k poenostavitvi Evropskega prava (kot primer DDV).

⁴¹ Spremembe bodo težile tudi k večji javnosti Evropskega prava.

⁴² Adam Smith (1723 - 1790), angleški filozof in začetnik klasične politične ekonomije.

4. davčno-tehnična (upravna) načela⁴³ (načelo davčne določenosti, načelo najugodnejšega plačila davka in načelo najcenejšega pobiranja davkov).

Z načelom izdatnosti je utemeljena zahteva po uveljavljanju takšnih davkov, ki bi bili čim bolj izdatni, primerni za pokrivanje vseh javnih odhodkov.

Država skuša z izbranim davkom zbrati čim večji davčni donos s čim širšim krogom davčnih zavezancev oziroma od njihovih davčnih predmetov. Navedeno še posebej velja za substitutivne dobrine in storitve v produkciji in porabi ob upoštevanju Lafferjevega učinka, ki ga ima visoka davčna stopnja na davčni donos. Znižanje davčnih stopenj ob nespremenjenih drugih okoliščinah lahko celo poveča davčne prihodke državnega proračuna in proračunov lokalnih skupnosti. Pozitivni finančni učinki nižjih davčnih bremen pa so v praksi uresničljivi le ob predpostavki močnejšega znižanja relativno visokih davčnih stopenj (Žibert, 2001: 87).

Po načelu elastičnosti naj bi bili davki po potrebi prožni in se kot taki lahko povečujejo ali zmanjšujejo glede na javne potrebe.

Davki so nevtralni, če ne spreminjajo tržnih odločitev oziroma izbora gospodarskega subjekta.

Načeli pravičnosti (enakosti, izenačenosti) sta opredeljeni kot horizontalna in vertikalna enakopravnost davčnih zavezancev (Musgrave R & P, 1993: 236; Stanovnik, 2002: 38, Tičar, 2003: 1855-1851 in Žibert, 1995: 5 in 2001: 88-89).

Žibert (1995: 5 in 2001: 88) ugotavlja, da pri obdavčenju o horizontalni enakosti govorimo takrat, kadar davčna oblast (davčna jurisdikcija) enako davčno obravnava enake. Z drugimi besedami to pomeni, da ljudje, ki živijo v enakih ekonomskih okoliščinah, plačujejo enako velike davke. V teoriji je opredeljen širši koncept

⁴³ Davka na premoženje, o katerem se v Sloveniji govori že kar nekaj let, nimamo zaradi neizvedljivosti tega načela. Vse nepremičnine lastnikov še niso vpisane v zemljiško knjigo (problem predstavljajo etažne lastnine). Za vrednotenje nepremičnin je potrebno izdelati sistem vrednotenja nepremičnin na podlagi tržne vrednosti in vzpostaviti službo za vrednotenje nepremičnin. V letu 2004 bosta po odločitvi vlade predvidoma v rednem postopku obravnave v državnem zboru obravnavana zakona o vrednotenju nepremičnin in davku na nepremičnine (Delovni program vlade za leto 2004, stran 31). Od 27. maja 2004 imamo Elektronsko zemljiško knjigo, ki se odpira najširši javnosti. S tem se uresničuje načelo javnosti zemljiške knjige, kar bo verjetno prispevalo tudi k zmanjšanju zaostankov v zemljiški knjigi.

horizontalne enakosti, ki zahteva izenačenje neto proračunskih koristi (proračunske koristi zmanjšane za davke) z ekonomskim položajem za vse zavezance. Načelo vertikalne enakosti pa zahteva neenake davke za ljudi z neenakim dohodkom. Iz navedenega sledi, da gre pri pravični razdelitvi davčnih bremen za etično vprašanje, ker je odločilno, kaj se jemlje kot kriterij enakih ekonomskih okoliščin: ali je to zaslužen dohodek in drugo pridobljeno premoženje zavezanca ali pa je osnova korist, ki jo ima gospodarska enota od javne blaginje.

Za načelo horizontalne izenačenosti je Stanovnik (2002: 38-39) zapisal, da zahteva različno obravnavanje posameznikov, ki so v enakem položaju glede relevantnih značilnosti. Načelo vertikalne izenačenosti pa zahteva različno obravnavanje posameznikov, ki so v različnem položaju glede relevantnih značilnosti.

Odgovor na vprašanje, kaj so relevantne značilnosti, bomo našli v dveh načelih. To sta:

1. načelo koristi, ki pravi, da je davčne zavezance treba obdavčiti v skladu s koristmi, ki jih imajo od uporabe javnih dobrin;
2. načelo ekonomske sposobnosti, ki pravi, da je davčne zavezance treba obdavčiti v skladu z njihovo ekonomsko sposobnostjo, tj. ekonomsko zmožnostjo plačila.

Musgrave R & P (1993: 230) sta zapisala, da so splošni in specifični davki utemeljeni na načelu koristi.

Pomen koncepta horizontalne enakosti (izenačenosti) v demokratični družbi je predvsem v preprečitvi razločevalnih, omejevalnih davčnih ukrepov države. Na davčno obveznost posamezne fizične osebe, gospodinjske in gospodarske enote vplivajo poleg ekonomskih dejavnikov tudi socialni, politični, regionalni, demografski in drugi dejavniki.

Na področju davčno tehničnih načel poznamo načelo določnosti, ki ga imenujemo tudi načelo zakonitosti, načelo ugodnosti in načelo cenenosti (Ivanjko, 1999: 1472).

Načelo določnosti ali zakonitosti zahteva, da mora biti ves postopek odmere davkov natančno urejen s pravnimi predpisi. To se kaže v temeljnem načelu davčnega prava: lat. *nullum tributum sine lege*.⁴⁴

Načelo ugodnosti se uresničuje s tem, da davčni organ, ki odmerja davke, te pobirajo na način in v času, ki najbolj ustreza dinamiki gospodarskega poslovanja davčnih zavezancev. Obe načeli pa sta pogoj za uresničitev načela cenenosti davkov.

Načelo cenenosti pomeni, da mora biti postopek pobiranja davkov cenen, tako z vidika države kot z vidika posameznika.

Sodobna načela davčnega prava, ki jih je opredelil Tičar (2003: 1856-1867), so naslednja:

1. načelo davčne splošnosti;
2. načelo davčne enakomernosti;
3. načelo davčne pravičnosti;
4. načelo socialne države;
5. načelo pravne države;
6. načelo davčne tajnosti.

Če povzamemo vse zgoraj navedeno, lahko rečemo: sodoben davčni sistem bi moral biti oblikovan tako, da zagotavlja učinkovitost (finančno izdatnost), pravičnost oziroma enakopravnost (in s tem spodbudo za gospodarske subjekte in socialno pravičnost za fizične osebe), pravno varnost in poenostavitev obdavčitve (glede razumevanja zakonodaje in davčnega postopka za davčne zavezance kot tudi za davčni organ in s tem povezanih stroškov).

3.4. Davčni sistem v praksi

Na DURS-u so v letu 2001 zapisali (Dacar, letnik 3, št. 5, strani 4-5), da se zakoni počasi spreminjajo in hitro uvajajo, nedoslednosti in vrzeli v zakonih se prepočasi ugotavljajo in odpravljajo, pri pisanju zakonov pa se premalo upošteva davčna praksa. V oceni izvajanja strateškega načrta za obdobje od 1998 do 2000 pa so v

⁴⁴ Ni davka, če tako ne določa zakon.

letu 2001 med drugim tudi ugotovili, da so se občasno pojavila neenotna stališča pri razlagi posameznih določb zakonskih in podzakonskih aktov, zaradi dvotirnega komuniciranja ministrstva za finance in DURS-a z davčnimi zavezanci (Dacar, 2001, letnik 3, št. 5, strani 7-8). V večini primerov niso bili upoštevani predlogi DURS-a za izboljšanje in poenostavitve davčne zakonodaje. Davčni zakoni so pogosto zapleteni in težko razumljivi. Tudi predpisani davčni postopki so zapleteni in povzročajo nepotrebne stroške administriranja. Stojan Grilj, direktor DURS-a, je leta 2003 menil, da »DURS ne more vplivati na hitrost sodnih postopkov« (Poročilo o delu DURS-a v letu 2002, 2003: 5). Na DURS-u tudi ugotavljajo, da to področje prehaja iz strokovne v politično domeno.

Darko Končan, državni sekretar za davčni in carinski sistem na ministrstvu za finance, je leta 2001 v intervjuju (Petrovčič, 2001: 8-10, 75) pojasnil, da je potrebno »spremeniti davčno zakonodajo zaradi potreb prakse. Napovedal je spremembe Zakona o DDV (1998, v nadaljevanju ZDDV) in trošarinah (1998, v nadaljevanju ZTro), Zakona o davku od dobička pravnih oseb (1993, v nadaljevanju ZDDPO) in Zakona o dohodnini⁴⁵ (1993, v nadaljevanju ZDoh) ter premoženjske davke. Davčna uprava pa je izpostavila nujnost sprememb Zakona o davčni službi⁴⁶ (1996, v nadaljevanju ZDS) in o davčnem postopku⁴⁷ (1996, v nadaljevanju ZDavP), predvsem zaradi razjasnitve postopkov, saj je veliko zadev dolgotrajno v pritožbenih postopkih, kar ustvarja zamude. V skrbi za davčne zavezance je napovedal ureditev davčnega svetovanja.«

Dušan Mramor, minister za finance je v Kapitalovem intervjuju decembra leta 2003 (Pirtovšek, 2003: 34) povedal, da imamo »po eni strani preobremenjene dohodke iz dela, na drugi strani pa skoraj neobremenjen kapital in donose na kapital. V davčnem postopku pa je potrebno bolj jasno definirati, kaj je davčna obveznost za posameznika in kaj za podjetja. Da bo davčni sistem logičen, smiselen in primerno obremenljiv za davkoplachevalce je ministrstvo za finance predlagalo spremembe in

⁴⁵ Zakon o dohodnini ne velja od 21.5.2004, uporablja pa se do 31.12.2004 za odmero dohodnine za leto 2004.

⁴⁶ Zakon o davčni službi preneha veljati 28.5.2004, uporablja se do 31.12.2004.

⁴⁷ Zakon o davčnem postopku 21.5.2004 preneha veljati, uporablja pa se do 1.1.2005.

dopolnitve ZDDV in ZTro ter pripravilo predloga ZDoh in o davku od dohodov pravnih oseb (v nadaljevanju ZDDPO-1).«

Zdenka Štucin, višja sodnica in vodja oddelka za javne finance upravnega sodišča, ugotavlja, da se pri presoji zakonitosti upravnih aktov s področja davčnega prava tudi sodišča srečujejo s težavami, ki jih prinašajo velikokrat nejasne, neprecizne in nepopolne zakonske določbe, pri čemer namena zakonodajalca ni mogoče ugotoviti niti iz (javno dostopnih) zakonodajnih gradiv (Štravs, 2002: 60). V intervjuju 16. decembra 2003 v Ljubljani ugotavlja podobno glede namena zakonodajalca v davčnih zakonih, ki je slabo razviden in povzroča težave. Za ZDavP, ki se uporablja od 1.1.1997 do 31.12.2004, pojasnjuje, da je »podnormiran zakon. Pri *samoobdavčitvi* ni odločbe, obstaja le obračun, zato ni možna uporaba pravnih sredstev davčnega zavezanca po Zakonu o splošnem upravnem postopku (1999, v nadaljevanju ZUP), kot so pritožba, poprava odločbe in izredna pravna sredstva. Do uveljavitve ZDavP je bilo mogoče vrniti preplačan davek, ki je nastal zaradi napake v obračunu. Sedaj to ni mogoče, kar predstavlja sistemski problem. V določilu 39. člena ZDavP, ki določa *oceno davčne osnove*, se mešajo materialne in procesne določbe, kar pomeni, da se način postopanja meša z vsebino ugotavljanja davčne osnove. Napake, ki jo naredi pri oceni davčne osnove prvostopenjski organ (davčni urad), drugostopenjski organ (ministrstvo za finance) ne more popraviti. Na upravnem sodišču ugotavljajo napake davčnih organov pri *izvršbi* po 44. členu ZDavP. Sezname zastarelih obveznosti davčnih zavezancev davčnega organa, ki ne temeljijo na odločbah ali na predloženih obračunih, gredo neposredno v pobod, brez predhodno izdane odločbe davčnega organa. Pri *nadomestilu za uporabo stavbnega zemljišča* pa je sporna vsebina občinskih odlokov. Nekatere občine iz tega naslova predvidevajo nerealno visoke dohodke. Po odločbi ustavnega sodišča v zvezi z določilom 50. člena Zakona o upravnem sporu (1997, v nadaljevanju ZUS), ki določa, da sodišče na prvi stopnji odloči v upravnem sporu po opravljeni glavni obravnavi, bodo upravna sodišča razpisala več glavnih obravnav.« Z navedenim se podaljšuje čas reševanja upravnih sporov z davčnega področja in davčno pravna praksa.

Dejan Petkovič, davčni svetovalec, (2003: 21) ugotavlja, da »davčni sistem v praksi ni zapleten zaradi same davčne zakonodaje, temveč zaradi mnogih davčnih mnenj in

stališč, ki niso znana davčnim zavezancem. Celo davčni svetovalci imajo večkrat težave z množico različnih mnenj in stališč davčnih oblasti.«

Božena Mecarol, davčna svetovalka, (Petrovčič, 2002a: 20) pojasnjuje, »da davčni inšpektor v zapisniku o inšpekcijskem pregledu reši nejasnosti v davčni zakonodaji s svojim zavzetim stališčem, ki nima jasne podlage v veljavni zakonodaji.« Ugotavlja tudi, da je breme dokazovanja pri nas v davčnem postopku na strani davčnega zavezanca, kar je slabo. Zavezanec pa je prepuščen sodnim postopkom, ki trajajo več kot pet let. Zato predlaga, naj v primeru nejasnih pravnih podlag davčni inšpektor pridobi uradno stališče o nekem davčnem vprašanju ali nepravilnosti. Primerno rešitev vidi v zakonodajalčevem pooblastilu vrhovnemu sodišču, ki naj bi izdal mnenje o posamezni pravni problematiki na seji.

Romana Hieng, samostojna strokovna svetovalka pri Zvezi računovodij in revizorjev, je v intervjuju povedala (Petrovčič: 2002b: 16-19), da so davčni predpisi in davčna praksa »neenotni ter nepopolni in zato nezanesljivi za načrtovanje prihodnjih poslovnih odločitev podjetnikov. Ministrstvo za finance in DURS pa imata o istem vprašanju različna, celo nasprotujoča si stališča, kar je znano pri vseh vrstah davkov.« Kot primer navaja »pravico davčnih zavezancev do odbitka vstopnega DDV v zvezi s poznejšim uveljavljanjem tega odbitka. Po mnenju ministrstva za finance, naj bi to pravico zavezanci imeli, davčni inšpektorji pa do nedavnega poznejšega odbitka vstopnega DDV niso priznali.« Drug primer je vprašanje, »ali se sme izguba v davčnem obračunu revalorizirati ali ne. Nekaj časa se je po mnenju ministrstva za finance to smelo, po več letih, odkar je ta problem evidentiran, pa je DURS objavil v biltenu stališče, da se ta izguba ne sme revalorizirati«. Romana Hieng pojasnjuje, da so »vsa mnenja različnih institucij samo stališča, ki niso zavezujoča.« Ugotavlja, da so tudi davčni inšpektorji pri svoji presoji samostojni in da se o istih problemih različno odločajo. Vse to pa se lahko dogaja zato, ker so zakoni preskopi, sodne prakse pa še ni. Davčni zavezanci se po njenem mnenju »premalo odločajo za tožbe, ker so tožbeni postopki dragi in predolgi. Na sodiščih pa se zadeve vlečejo iz leta v leto«.

Ksenija Gerovac, novinarka Financ, (2003: 2) ugotavlja, da so »pogosto pisali, da nejasna davčna zakonodaja daje prevelika pooblastila davčnim inšpektorjem pri ugotavljanju (ne)pravilnosti«.

Osrednji problem davčnega nadzora obstaja v formalni (*de iure*) in dejanski (*de facto*) samostojnosti in neodvisnosti davčnega inšpektorja. Po zakonu (17. člen ZDS) inšpektor samostojno opravlja naloge inšpekcijskega pregleda, odloča v davčnem postopku in odreja druge ukrepe v davčnem postopku, za katere je pooblaščen po ZDS. Pri svojem delu pa dela po enotni metodologiji,⁴⁸ upošteva oziroma bi moral upoštevati stališča, pojasnila in mnenja glavnega urada, saj mora davčni organ delovati enotno, kar je tudi pravilno. Po končanem inšpekcijskem pregledu davčnega zavezanca sestavi inšpektor zapisnik, ki ga pregleda odgovorna oseba davčnega urada. Na pripombe zavezanca odgovori z dopolnilnim zapisnikom. Za plačilo obveznosti sestavi odločbo, ki pa jo podpiše po pregledu odgovorna oseba, vodja oddelka za inšpekcijo⁴⁹ oziroma direktor davčnega urada.

V praksi uporabljajo države bilateralne davčne sporazume⁵⁰ predvsem zato, da omogočijo mednarodno trgovino in s tem onemogočijo dvakratno pravno obdavčenje. Taki sporazumi nadalje omogočajo medsebojno sodelovanje davčnih organov in s tem onemogočanje davčnega izogibanja davčnih zavezancev ter razdelitev davkov kot javnofinančnih prihodkov med državami.

Formalna osnova za bilateralne davčne sporazume med državami članicami EU je 220. člen Rimske pogodbe, ki določa, da bodo države članice, če bo potrebno, vstopale v medsebojna pogajanja z namenom odprave dvojnega obdavčenja znotraj EU.

Decembra 2003 je bilo v Sloveniji v veljavi 30 pogodb, v postopku ratifikacije ali v ratifikaciji jih je bilo 12, medtem ko jih je bilo v postopku pred ratifikacijo 11

⁴⁸ V letu 2001 so na DURS-u izdelali metodološki priročnik za postopke inšpiciranja in metodologijo za revizijo bilančnih izkazov (Poročilo o delu DURS-a v letu 2001, 2002: 29). V letu 2003 so izdelali še priročnike po dejavnostih (Poročilo o delu DURS-a v letu 2003, 2004: 40).

⁴⁹ V Davčnem uradu Ljubljana.

⁵⁰ V ang. *Tax Convention, Tax Treaty*; nem. *Doppelbesteuerungsabkommen*; fr. *Convention de Double Imposition*.

(http://www2.gov.si/Pre_Zak.nsf/0/3218918668f8dea2c1256eOd003864fa:OpenDocument, 16.3.2004).

Davčni sistem v Sloveniji še ne zagotavlja enakopravne, učinkovite in preproste obdavčitve. Akterji v davčnem postopku (ministrstvo za finance, DURS, upravna sodišča, vrhovno sodišče, GZS, OZS, varuh človekovih pravic, davčni zavezanci - pravne in fizične osebe, davčni svetovalci idr.) se srečujejo s problemi in težavami, ki jih povzročajo zapleteni in težko razumljivi davčni zakoni, z nejasnimi in nepopolnimi določbami. Pravna davčna praksa nastaja počasi, saj davčne zadeve na sodiščih nimajo prioritete, zaradi sodnih zaostankov in vedno večjega pripada zadev, pa se sodni davčni spori le počasi rešujejo. »Mlini« na sodiščih in še prej na ministrstvu za finance kot drugostopenjskem davčnem organu pa meljejo zelo počasi (pri vsakemu od njih tudi več let). Nove sporne davčne primere na davčni upravi in ministrstvu za finance ter na sodiščih proizvajajo tudi nova davčna zakonodaja (kot primer ZDDV in pravilnik o izvajanju ZDDV).

Davčni sistem v Sloveniji se implementira, spreminja, usklajuje, dograjuje, prilagaja in preoblikuje kot posledica harmonizacije našega davčnega sistema z davčnim sistemom EU in sprememb ter dopolnitev določenih rešitev na podlagi spoznanj pri izvajanju obstoječega davčnega sistema in nove zakonodaje.⁵¹

Učinkovitost obdavčenja davčnih zavezancev je odvisna tudi od konsistentnosti pravnih pravil v posameznem davčnem zakonu in davčnem sistemu ter v pravnem sistemu. Poznavanje in razvrščanje davkov ter davčna načela so nujna osnova za davčno stabilno okolje, ki zavezancem omogoča načrtovanje davčnih obveznosti⁵² in

⁵¹ ZDDV, ki se uporablja od 1. julija 1999, se je do aprila 2004 štirikrat spreminjal in dopolnjeval, o njem je tudi šestkrat odločalo ustavno sodišče. Zaradi vsega navedenega je bil v letu 2003 izdano uradno prečiščeno besedilo tega zakona, v letu 2004 pa spremembe in dopolnitve, ki se uporabljajo od 1. maja 2004, v skladu z zakonodajo EU.

⁵² Davčni organi (davčni uradi) izdajo davčnim zavezancem odločbe s posebnimi položnicami za plačilo nadomestila za uporabo stavbnega zemljišča v več obrokih v posameznem letu. S tem je omogočeno tudi načrtovanje teh plačil. Pri ostalih odločbah pa naloži plačilo davkov v roku 30 dni od vročitve odločbe (plačilo davka na promet nepremičnin, doplačilo dohodnine po letni odločbi o odmeri idr.).

pravno varnost.⁵³ Davčni zavezanci v Sloveniji dobimo informacije z davčnega področja v finančnih časopisih in revijah (kot so poslovni dnevnik Finance, revija o davkih Denar, Kapital, Davčni bilten, Davčno-finančna praksa idr.) in tudi v nekaterih nefinančnih revijah in časopisih (kot je revija Otrok in družina, v rubriki Davčni nasveti davčne svetovalke, v sobotnem izvodu Primorskih novic v rubriki Davčni namig davčne svetovalke idr.) ter v drugih virih.⁵⁴ Iz navedenega sledi, da so davki velik problem, davčni zavezanci pa imamo veliko možnosti za pridobitev informacij o davščinah.

V Sloveniji naj bi bilo z novimi sistemskimi zakoni (z ZDoh-1, ZDDPO-1 in zakonom o davku na nepremičnine) davčno breme enakomernejše in pravičnejše razporejeno med davčne zavezance.

3.5. Motnje davčne kulture

Politična kultura se v procesu tranzicije spreminja. V okviru davčne kulture se pojavijo določeni problemi, saj je davčna kultura del politične kulture. Ključno vlogo pri tem igrajo tuji svetovalci, ki večinoma izhajajo iz drugačne davčne kulture kot notranji svetovalci dane države. Zato so institucionalni konflikti pri prenašanju določenega davčnega sistema v neko drugo davčno kulturo neizbežni, če prenos poteka po principu velikega poka. V navedenih primerih pride do tako imenovanih davčno-kulturnih šokov (*Tax Culture Shocks*). Večjim takšnim šokom se lahko izognemo s postopnim uvajanjem davčnega sistema ali postopno davčno reformo. Zaradi procesa prilagajanja spremembam pa lahko pride do pojava davčno-kulturnega zaostanka (*Tax Culture Lags*), (<http://www1.worldbank.org/publicsector/tax/norms.pdf>, 3.6.2003).

Izhodišče davčno-kulturnega zaostanka je bil koncept kulturnega zaostanka, ki sta ga razvila ekonomist Thornstein Veblen (1899) in sociolog William F. Ogburn (1922). Nerré razlikuje individualni davčno-kulturni šok na mikro ravni in kolektivni davčno-

⁵³ Na vsako odločbo davčnega organa se davčni zavezanci lahko pritožijo pisno ali ustno na zapisnik pri davčnem uradu, ki je odločbo izdal, ob izpolnjevanju dveh pogojev (čas, kolkovanje): v 15 dneh od prejema odločbe in s plačilom upravne takse po tarifni številki 2 Taksne tarife Zakona o upravnih taksah (2000, v nadaljevanju ZUT). Načelo pravne varnosti je zagotovljeno v ustavi (154. in 155. člen), to pa pomeni, da kasneje sprejeti zakon ne sme retroaktivno posegati v pravna razmerja, ki so nastala pred tem zakonom, razen izjemoma, kadar je za to podan javni interes.

⁵⁴ Na spletu, v oddajah radia in televizije, pri davčnih svetovalcih idr.

kulturni šok na makro ravni. Individualni davčno-kulturni šoki so splošen pojav v okviru globalizacije, ki se pojavijo v primeru, ko je treba davke plačati v drugi državi (državi gostiteljici) in so del splošnega kulturnega šoka. Posameznik ima dve možnosti za rešitev tega šoka: bodisi, da se vrne v domačo državo, ali pa gre skozi prilagajanja, ki vodijo do boljšega razumevanja davčne kulture države gostiteljice. Za kolektivne davčno-kulturne šoke⁵⁵ je značilno, da so bolj redki, in dejstvo, da zaradi njih trpijo tako davkoplačevalci kot tudi davčna administracija (<http://www1.worldbank.org/publicsector/tax/norms.pdf>, 3.6.2003 in <http://www.aspe.spb.ru/private/ASPE%20WP103.pdf>, 14.8.2003). Davčno-kulturni šok pa povzroča občutek negotovosti v zvezi z novimi davčnimi pravili, občutek nezadovoljstva, užaljenosti idr. tako pri davkoplačevalcih⁵⁶ kakor tudi pri davčni administraciji. Poleg tega lahko pričakujemo, da bosta davčna morala in davčna disciplina v dani državi padli, davčni odpor s strani davkoplačevalcev pa zrasel. Kar se tiče davčne administracije, lahko pričakujemo padec delovne morale zaradi konfrontacije z novimi davčnimi zakoni in podzakonskimi predpisi ter pritiska od zunaj v obliki pričakovanja takojšnjega uspeha. V primeru kratkoročnega in bolj popustljivega pokroviteljstva, pa lahko pričakujemo reformo reforme in/ali prilagoditev bolj znani davčni kulturi (kot se je zgodilo na Japonskem po II. svetovni vojni).

Na Japonskem je prišlo do davčno-kulturnega šoka na mikro ravni po II. svetovni vojni. Kulturne vrednote Japonske družbe se zelo razlikujejo od zahodne kulture. Njihova kultura je kolektivistična, moška in se izogiba negotovostim (Yoshino, Hofstede). V japonski družbi in gospodarstvu so temeljne vrednote in vzorci vedenja konfucionizem (Tokugawa Ieyasu), budizem in šintoizem. Zavezniki so se po drugi svetovni vojni zavzeli za demilitarizacijo in demokratizacijo dežele in so pod vodstvom generala MacArthurja ostali na Japonskem do 28.4.1952. S hladno vojno (sredi leta 1947) se je ameriška politika do Japonske spremenila, saj je zanjo postal prvi cilj, da si država gospodarsko opomore z namenom, da bi imela ZDA močno

⁵⁵ Primer za šok na makro ravni je spreminjanje davčnega sistema proti volji volilcev in brez demokratične legitimacije.

⁵⁶ ZDoh-1 je prizadela starše z več otroki, saj se je zmanjšala olajšava za vzdrževane otroke (za četrtega in vsakega nadaljnega otroka). Posledično se bo v letu 2005 zmanjšal tudi družinski prihodek teh družin.

zaveznico v Aziji. Iz ZDA so prišli davčni strokovnjaki (sedem, *Shoup Mission*). Na Japonskem so testirali nove davke, med njimi tudi DDV. Japonci so bili prepričani v dobre namere Američanov, kot tudi druge države. *Shoup Mission* je poskušala predlagati davčni sistem, ki bi temeljil na neposrednih davkih, s poudarkom na davčni pravičnosti. Dohodnina je bila postavljena v center davčnega sistema, ki naj bi imel široko osnovo. Japonski je uspelo zmanjšati kolektivni davčno-kulturni šok po II. svetovni vojni, zaradi spremenjene politične situacije in s pomočjo hitre prilagoditve ter najučinkovitejše izključitve nepotrebnih faktorjev davčne kulture (<http://www1.worldbank.org/publicsector/tax/Nerr%E9Japan.pdf>, 4.7.2003).

Do davčno-kulturnih zaostankov pride, kadar se različni elementi državne davčne kulture, kot so npr. davčni kodeks, davčni sistem, davčna uprava, davčni strokovnjaki, davkoplačevalci itd., razvijajo z neenako hitrostjo. Navedeno bi se lahko zgodilo zaradi demokratično legitimizirane davčne reforme v Sloveniji. Najprej se bo moral DURS oziroma zaposleni na DURS-u soočiti z novimi davčnimi zakoni in smernicami oziroma standardi. Potem bodo morali davkoplačevalci svoja dejanja prilagoditi spremembam v davčnem pravu. V tem obdobju večstopenjskega prilagajanja so davčno-kulturne motnje neizogibne. Pri zaposlenih na DURS-u je potrebno preprečiti padec delovne morale, med davkoplačevalci pa padec davčne morale. Tako davkoplačevalci kot zaposleni na DURS-u bodo potrebovali čas, da se bodo na novosti navadili. Potrebno bo izobraževanje zaposlenih in davčnih zavezancev pravnih oseb in fizičnih oseb, ki opravljajo dejavnost. Ostale fizične osebe pa informirati z brošurami, s članki v časopisih in revijah, TV in radijskimi oddajami, na spletni strani idr.

Večji davčno-kulturni zaostanki se pojavijo v primeru daljnosežnih davčnih reform, kar lahko opazimo v večini tranzicijskih gospodarstev. V nekaterih državah so se morali ljudje najprej navaditi na demokratično realnost, to pomeni, da so demokratične pravice s seboj prinesle tudi dolžnosti. V bivših socialističnih državah so ljudje mislili, da jim ni treba plačati davkov, ker so bile metode obdavčitve prikrite. Zato je potrebo v tranzicijskih državah vložiti veliko napora in časa v izobraževanje na tem področju. Demokratizacija in tranzicija pa lahko dolgoročno obrodita sadove le, če državljani spoštujejo davčne zakone (Nerré, 2001c: 19, <http://www1.worldbank.org/publicsector//tax/norms.pdf>, 3.6.2003).

Razlika med posledicami davčno-kulturnih zaostankov in davčno-kulturnim šokom je v tem, da se zaostankom pravzaprav ne moremo izogniti. Navedeno pa pomeni, da bomo v Sloveniji davčno-kulturne zaostanke občutili tudi pri uporabi postopne metode uvajanja davčne reforme, o kateri se govori in se jo pripravlja že nekaj let; najprej na področju obdavčenja dohodkov, in sicer dohodnine pri fizičnih osebah in davka od dohodkov pravnih oseb.

Iz zapsanega lahko **potrdimo drugo hipotezo, da je davčna kultura del davčnega sistema.**

4. FORMALNI IN NEFORMALNI VIDIKI DAVČNE KULTURE

4.1. Formalni vidiki davčne kulture

V nadaljevanju bomo proučili delovanje formalnih institucij s poudarkom na davčnem področju, in sicer: državni zbor, vlado in ministrstvo za finance, DURS, računsko sodišče in ministrstvo za pravosodje s pravosodnimi organi (upravno sodišče, vrhovno sodišče, sodniki za prekrške, državno tožilstvo in državno pravobranilstvo).

4.1.1. Državni zbor Republike Slovenije

Državni zbor je prvi dom slovenskega predstavniškega telesa, ki ga ustava uvršča na prvo mesto v sistemu organov državne oblasti (80. do 95. člen). Državni zbor je zakonodajno telo, ki ga sestavlja 90 poslancev s štiriletnim mandatom, izvoljenih na neposrednih in splošnih tajnih volitvah. Spletna stran državnega zbora je <http://www.dz-rs.si/>.

Po poslovniku državnega zbora (2002, v nadaljevanju PoDZ-1), ki je stopil v veljavo 15.7.2002, je pri zakonodajnem postopku dan pomemben poudarek drugi obravnavi predlogov zakonov na matičnem delovnem telesu. V drugi obravnavi na seji državnega zbora je namreč zmanjšano število pooblaščenih predlagateljev,⁵⁷ amandmaje pa se lahko vlaga le k tistim členom predlogov zakonov, h katerim je matično delovno telo sprejelo amandmaje.⁵⁸ Poseben poudarek je dan tudi

⁵⁷ Amandmaje lahko k dopolnjenemu predlogu zakona vloži poslanska skupina, deset poslancev in vlada, kadar ni predlagateljica zakona (prvi odstavek 135. člena PoDZ-1).

⁵⁸ Po določilu drugega odstavka 135. člena PoDZ-1.

uskladitvenim amandmajem v tretji obravnavi.⁵⁹ Pristojno matično telo za davčno zakonodajo je odbor za finance in monetarno politiko (v nadaljevanju odbor). V tretjem mandatu šteje odbor skupno 19 članov, od tega je 13 članov iz koalicije in 5 drugih članov.⁶⁰ Delovno telo ima predsednika, dr. Andreja Bajuka, in sekretarko, Mojco Murn Čepurin.⁶¹ V tretjem mandatnem obdobju odbor aktivno deluje na skoraj vseh davčnih zakonih: ZTro, ZDDV, ZDoh, ZDDPO-1, Zakonu o davku na motorna vozila (1999, v nadaljevanju ZDMV) in zakonu o davku na premoženje ter ZDS-1 in ZDavP-1. Pri svojem delu sodelujejo z zakonodajno pravno službo državnega zbora. Odbor pri svojem delu sodeluje zlasti s predstavniki ministrstva za finance. Sej odbora so se udeleževali zainteresirani predstavniki GZS, Združenja bank Slovenije, OZS, Inštituta za revizijo, računskega sodišča in drugi zainteresirani organi, organizacije, institucije in združenja kot tudi ostali predstavniki zainteresirane javnosti, (Poročilo o delu državnega zbora v obdobju od 2000 do 2004, drugo leto mandata od januar 2002 do december 2002, 2002: 35), (v nadaljevanju Poročilo o delu državnega zbora za leto 2002). Odbor v obravnavi posameznih zadev razpravlja tudi o posredovanih pisnih pripombah, stališčih in predlogih posameznih zainteresiranih subjektov in jih upošteva pri sprejemanju svojih odločitev. Odbor je ob obravnavi poročila o delu Inštituta za revizijo za leto 1996 sprejel pobudo za dogovor med ministrstvom za finance in Inštitutom za revizijo, s katerim naj bi določili način sodelovanja in strokovno razpravo o vprašanjih, ki zadevajo tako standarde kot tudi uporabo standardov za davčne namene, (Poročilo o delu državnega zbora v mandatnem obdobju od 1996 do 2000 dodatek s prilogami, 2000: 308). V letu 1998 je odbor pozval ministrstvo za finance k realizaciji dogovora.

Komisija državnega zbora za nadzor proračuna in drugih javnih financ (v

⁵⁹ Amandmaji se v tretji obravnavi lahko vložijo le k členom predloga zakona, h katerim so bili v drugi obravnavi sprejeti amandmaji (tretji odstavek 140. člena PoDZ-1).

⁶⁰ Poročilo o delu državnega zbora v obdobju od 2000 do 2004, drugo leto mandata od januar 2002 do december 2002, stran 35 (v nadaljevanju poročilo o delu državnega zbora za leto 2002).

⁶¹ V drugem letu tretjega mandata (tj. v letu 2002) je vložilo kot zainteresirano matično telo 130 amandmajev, enega kot zainteresirano delovno telo, 50 v drugi obravnavi, 13 v tretji obravnavi in 62 v hitrem, nujnem, skrajšanem postopku in v postopku ratifikacij mednarodnih pogodb, 256 amandmajev, kar je 72 % več kot v prvem letu mandata (149 v letu 2001), v skupnem Poročilu o delu državnega zbora za leto 2002, stran 48 in v Poročilu o delu državnega zbora v obdobju od 2000 do 2004, v prvem letu mandata od oktobra 2000 do decembra 2001, stran 46, (v nadaljevanju poročilo o delu državnega zbora za leto 2001). Sejam odbora je v obdobju od 1997 do 2000 prisostvovalo 161 povabljenih strokovnjakov in predstavnikov zainteresirane javnosti iz Poročila o delu odbora Državnega zbora Republike Slovenije za finance in monetarno politiko v obdobju od 1997 do 2000, stran 3.

nadaljevanju komisija) ima v tem mandatu skupno 9 članov, 4 so člani koalicije, 5 pa je drugih članov (Poročilo o delu državnega zbora za leto 2002, 2002: 34). Komisija ima predsednika, Cirila Pucka, in sekretarja, mag. Jože Končana. V prejšnjem mandatu je bilo delovno telo organizirano kot odbor za nadzor proračuna in drugih javnih financ. Komisija je sprejela sklep, s katerim je na podlagi drugega odstavka 25. člena Zakona o računskem sodišču (2001, v nadaljevanju ZRacS-1) predlagala računskemu sodišču, da vključi revizijo pravilnosti poslovanja DURS-a v letih 1999, 2000 in 2001 za leto 2002 v letni plan dela. Računsko sodišče po opravljeni reviziji ni moglo podati mnenja o smotrnosti poslovanja davčne uprave zaradi njenih neustreznih in nepopolnih podatkov.

V letu 2003 sta se komisija in odbor intenzivno ukvarjala s problematiko v zvezi s poslovanjem in učinkovitostjo dela DURS-a; z revizijskim in porevizijskim poročilom računskega sodišča, s pristopom k uresničitvi cilja – integriranega davčnega informacijskega sistema in s poročilom notranje revizije v okviru ministrstva za finance o delu DURS-a za leto 2002. Komisija in odbor sta pozvala upravno inšpekcijo Ministrstva za notranje zadeve, Urad za organizacijo in razvoj uprave, Sektor za upravni postopek in upravno inšpekcijo, naj opravi upravni nadzor o izvajanju 95. člena ZDavP in v tem okviru preveri vračila prometnega davka pri dveh zavezancih, na katere odpade 90 % vračil tega davka. Vlado pa sta komisija in odbor pozvala, da predloži državnemu zboru načrt za doseg cilja – integriranega davčnega informacijskega sistema s sredstvi, (Interna poročila in sklepi komisije in odbora v letu 2003).

Ustavno sodišče je po določbi 160. člena ustave in določbah Zakona o ustavnem sodišču (1994) pristojno za odločanje o ustavnosti zakonov ter o ustavnosti in zakonitosti drugih splošnih aktov državnega zbora. V drugem mandatnem obdobju državnega zbora od 1996 do 2000 je ustavno sodišče izdalo 39 odločb, (Poročilo o delu državnega zbora v mandatnem obdobju 1996-2000, 2000: 52), v katerih je ugotovilo neustavnost posameznih zakonskih določb, ki jih mora z ustreznimi spremembami in dopolnitvami odpraviti državni zbor v določenem roku. Od tega je pri 12 zakonih že potekel rok, ki ga je določilo ustavno sodišče, z davčnega področja sta to ZDoh in ZDDPO. Obe noveli zakona je državni zbor sprejel v letu 2004 z upoštevanimi odločitvami ustavnega sodišča. Ustavno sodišče v postopku za oceno

ustavnosti posameznih davčnih zakonskih določb posebej zaprosi državni zbor, ministrstvo za finance in/ali vlado, naj podajo pojasnila v zvezi z očitki pobudnikov glede navedenih zahtevkov ocen. Na zaprosila oziroma zahteve odgovorijo ali pa tudi ne oziroma dajo opozorila na posamezne novele zakona v povezavi s posameznimi zakonskimi določili.

V nadaljevanju je prikazan pregled odločitev ustavnega sodišča o davčnih zakonih, z določenim rokom za uskladitev, če je bil določen, (razveljavitve in ugotovljene neskladnosti) v drugem mandatnem obdobju državnega zbora v letih od 1996 do 2000, (Poročilo o delu državnega zbora v mandatnem obdobju 1996-2000 dodatek s prilogami, 2000: 209 in 305-307) in v tretjem in četrtem mandatnem obdobju v letih od 2000 do 2004 (30.6.):

Leto 1997 (in prej)

U-I-19/94 z dne 14.11.1996, objavljena v Uradnem listu RS, št. 68/96

Ugotovitev neskladnosti z ustavo določba:

- 10. člen ZDoh, zaradi neizvzemanja od obdavčenja zneskov, ki jih mora roditelj nameniti preživljanju svojega otroka v smislu življenjskega minimuma.

Celotni rok za uskladitev je bil določen do 29.11.1997.

U-I-296/95 z dne 27.11.1997, objavljena v Uradnem listu RS, št. 82/97.

Ugotovitev neskladnosti z ustavo določbe:

- v ZDDPO (21. člen), Zakonu o posebnem davku od določenih prejemkov (1993), (4. alineja tretjega odstavka 3. člena) in na več mestih v ZDoh (6., 16., 41. in 43. člen), ki prepuščajo vladi podrobnejšo določitev uredbe stroške v zvezi z delom in določitev višine teh stroškov, do katere se povračila zanje ne všttevajo v osnovo za davek od osebnih prejemkov oziroma do katerih se ti stroški priznavajo kot odhodek pri ugotavljanju davčne osnove;
- 43. člen ZDoh, v kolikor ne omogoča upoštevanja stroškov zasebnika s prevozom na delo in z dela kot odbitne postavke pri ugotavljanju davčne osnove;
- uredba o višini povračil stroškov v zvezi z delom in drugih prejemkov, ki se pri ugotavljanju davčne osnove priznajo kot odhodek.

Določitev šestmesečnega roka za uskladitev: do 22.6.1998.

Leto 1998

U-I-81/96 z dne 12.3.1998, objavljena v Uradnem listu RS, št. 27/98

Razveljavljena so določila:

- prvi odstavek 18. člena Zakona o spremembah in dopolnitvah ZDDPO v zvezi s posebnimi rezervacijami, ki se priznajo kot odhodek bankam in hranilnicam s kapitalsko ustreznostjo;
- 7. člen istega zakona v zvezi z obrestmi od dolgoročnih in kratkoročnih vrednostnih papirjev, ki so jih RS, občina ali javna podjetja izdala do 8.4.1995, in sicer pri obračunu davka od dobička pravnih oseb (v nadaljevanju DDPO) za leto 1995.

Leto 1999

U-I-10/98 z dne 22.4.1999, objavljena v Uradnem listu RS, št. 36/99

Ugotovitev neskladnosti z ustavo določbe:

- četrta alineja prvega odstavka 11. člen ZDoh, po kateri se pastorka šteje za vzdrževanega družinskega člana, če starša nista zavezanca za dohodnino. V zvezi z navedenim problemom in neuskladitvijo zakona z odločitvijo ustavnega sodišča, je bilo več telefonskih klicev prizadetih davčnih zavezancev v državni zbor, na upravno sodišče in DURS.

Določitev šestmesečnega roka za uskladitev: do 14.11.1999.

Leto 2002

U-I-251/00-17 z dne 23.5.2002, objavljena v Uradnem listu RS, št. 50/02

Razveljavilo se je z začetkom učinkovanja 31.12.2002.

- prvi odstavek 12. člena ZDDPO, ki določa, da se všttevajo med odhodke davčnega zavezanca samo tisti odhodki, ki so neposreden pogoj za opravljanje dejavnosti ali posledica opravljanja te dejavnosti, oziroma samo tisti odhodki, ki so neposreden pogoj za ustvarjanje prihodkov.

Leto 2003

U-I-383/02-12 z dne 6.3.2003, objavljena v Uradnem listu RS, št. 118/03

Ugotovitev neskladnosti z ustavo določbe:

- 8. točka prvega odstavka 27. člena ZDDV, v delu, v katere se občinam odvzema njihov lastni prihodek brez nadomestnega vira.

Določitev roka za uskladitev: do 1.10.2003.

U-I-397/98-14 z dne 20.11.2003, objavljena v Uradnem listu RS, št. 30/03

Ugotovitev neskladnosti z ustavo določbe:

- tretji odstavek prvega odstavka 10. člena ZDoh, po kateri se davčna olajšava poveča le, ko gre za lastne otroke zavezanca, ne pa tudi, ko gre za zavezančeve pastorko iz njegove družinske skupnosti.

U-I-252/00-12 z dne 8.10.2003, objavljena v Uradnem listu RS, št. 105/03

Razveljavljeno je določilo z začetkom učinkovanja 30.10.2003.

- 8. člen ZDavP, kolikor se nanaša na stroške postopka, ki ga uvede davčni organ po uradni dolžnosti. Določilo 8. člena ZDavP določa, da vsako stranko bremenijo stroški, ki jih ima zaradi davčnega postopka.

Leto 2004

U-I-233/01-14 z dne 5.2.2004, objavljena v Uradnem listu RS, št. 16/04

Razveljavljeno je določilo z začetkom učinkovanja 21.2.2004.

- drugi odstavek 20. člena ZDavP, ki določa, da davčni organ lahko do odločitve o pritožbi odloži prisilno izterjavo, če oceni, da bo pritožbi mogoče ugoditi. Odlog prisilne izterjave ne prekine obračunavanja zamudnih obresti od davčnega dolga. Navedena odločitev ustavnega sodišča pomeni, da odlog prisilne izterjave prekine obračunavanje zamudnih obresti od davčnega dolga do odločitve o pritožbi.

U-I-59/03-12 z dne 13.5.2004, objavljena v Uradnem listu RS, št. 61/04

Delno je razveljavljeno določilo 9. člena ZDDPO.

- Odločba v drugi točki izreka se glasi: »Davčni zavezanci lahko uveljavljajo davčne olajšave za leto 2003 za investicije v tujini iz prve točke tega izreka odločbe z dopolnitvijo davčnih olajšav za leto 2003 v roku 30 dni po objavi te dopolnilne odločbe v uradnem listu.« To pomeni, da so imeli davčni zavezanci do 4.7.2004 možnost, da so davčnemu organu predložili ustrezno spremenjen davčni obračun za leto 2003⁶² zaradi dodatnega uveljavljanja olajšav v primeru investicijskih vlaganj v tujino.

Državni zbor je v letu 2004 sprejel ZDoh-1 in ZDDPO-1, ki vključujeta odpravo ugotovljenih neskladnosti v navedenih odločbah ustavnega sodišča.

Komisija državnega zbora za peticije in oddelek za peticije sta v obdobju od leta 1997 do 15.9.2000 prejeli in obravnavali 61 vlog s področja davkov, kar je v

⁶² Davčni zavezanci za DDPO so obračun DDPO oddali davčnim organom do 31.3.2003 oziroma skupinski obračun DDPO do 15.4.2003 (1. odstavek 201. člena ZDavP).

strukturnem deležu 4,1 % (od skupno 1.486 vlog). Pravica do peticije in do drugih pobud splošnega pomena je opredeljena kot politična pravica in svoboščina, ki je določena v 45. členu ustave in zagotavlja posamezniku oziroma vlagatelju varstvo pred državo tako, da le-ta ne sme zaradi vložene peticije ali pobude zoper njega izvajati nikakršne represije.

Na področju davčne zakonodaje je bilo delo državnega zbora in njegovih služb v prvem polletju 2004 zelo intenzivno, in sicer zaradi davčne reforme in s tem povezanih predlogov zakonov z davčnega področja in drugih predpisov kot posledica harmonizacije našega davčnega sistema z davčnim sistemom EU, odločitev ustavnega sodišča ter sprememb in dopolnitev določenih rešitev na podlagi spoznanj pri izvajanju obstoječega davčnega sistema in nove zakonodaje.

4.1.2. Vlada Republike Slovenije in Ministrstvo za finance

Vlado sestavljajo predsednik in ministri. Po ustavi⁶³ skrbi predsednik vlade za enotnost politične in upravne usmeritve vlade ter usklajuje delo ministrov.

Politika javnofinančnih prihodkov vlade bo v letih 2004 in 2005 usmerjena v nadaljnje prestrukturiranje javnofinančnih virov, z namenom povečanja davčnega izplena, ne da bi pri tem povečali skupno obremenitev dela. Davčna politika bo v navedenih letih izhajala iz prenove neposrednih davkov, to je dohodnine in davka od dohodkov pravnih oseb, ter uvedbe davka na nepremičnine. Spremembe na področju obdavčenja bo spremljalo tudi učinkovitejše administriranje javnih dajatev, (Proračunski memorandum za leti 2004 in 2005, 2003: 13).

Vlada je v letu 2004 začela na spletni strani objavljati gradiva v postopku obravnave, ki čakajo na obravnavo v vladi, z namenom, da se pred obravnavo na seji vlade pridobijo morebitne pripombe in predlogi drugih ministrstev in vladnih služb. Gradiva, ki imajo oznako državna tajnost, poslovna tajnost, davčna tajnost idr. niso objavljena (6. člen Zakona o dostopu do informacij javnega značaja), (<http://www.uni.si/slo/seje/seje-vlada/gradiva-v-obravnavi/>, 21.5.2004). Navedeno dejstvo kaže na prispevek vlade pri graditvi odprte družbe na normativni ravni.

⁶³ Po določilu prvega odstavka 114. člena ustave.

Ministrstvo za finance v skladu z Zakonom o državni upravi (2002, v nadaljevanju ZDU-1) opravlja naloge na področju zakladništva, javnega računovodstva, proračuna, javnih naročil, davčnega in carinskega sistema, javnofinančnih prihodkov in finančnega sistema, preprečevanja in odkrivanja pranja denarja, prirejanja iger na srečo, državnih pomoči ter makroekonomskih analiz in napovedi. Med prednostnimi nalogami ima ministrstvo za finance opredeljeno celovito davčno reformo, ki je potrebna za strukturno prilagoditev javnofinančnih prihodkov. Cilj reforme je modernizacija davčnega sistema ter v tem okviru bolj pravična in enakomerna porazdelitev davčnega bremena, razširitev davčne osnove, poenostavitev davčnega sistema in administrativnih postopkov ter prilagoditev pravnemu redu EU (<http://www.sigovsi/mf/slov/predmf2.html>, 21.5.2004).

DURS je organ v sestavi ministrstva za finance, ki opravlja zadeve, ki se nanašajo na izvajanje davčnega sistema in ukrepov davčne politike, na odmero in pobiranje davkov in drugih obveznosti; na inšpekcijsko nadzorstvo nad pravilnostjo izpolnjevanja davčnih in drugih obveznosti in davčne evidence (<http://www.sigovsi/mf/slov/predmf2.html>, 23.1.2004).

Davčni sistem se je v letih od 1998 do 2004 (do 30. 6.) spreminjal po posameznih zakonih:⁶⁴

- DDV in trošarine

Za učinkovito uvedbo DDV in trošarin tako na strani davčnih zavezancev kot na strani nadzornih organov je bil na ministrstvu za finance vzpostavljen projekt DDV. Projekt je bil sestavljen iz petih podprojektov: zakonodaje, javnosti (informiranje in obveščanje javnosti ter usposabljanje davčnih zavezancev), organizacije, informacijske tehnologije in carine. Vlada je določila besedilo obeh zakonov v drugi obravnavi na seji 23.4.1998. Ministrstvo za finance je pripravilo prve osnutke izvedbenih predpisov in prve obrazce. Državni zbor je 25.11.1998 sprejel ZTro in 18.12.1998 ZDDV. Zakona sta se začela uporabljati 1.7.1999. Oba zakona predstavlja uskladitev zakonodaje s predpisi, ki so v veljavi v državah EU, ZDDV s področja prometnega davka in ZTro s področja trošarin. Ministrstvo za finance je

⁶⁴ Povzetek poročil o delu vlade za obdobja od 1.1.1998 do 31.8.1998, od 1.9.1998 do 1.9.1999 in od 1.9.1999 do 31.12.2000 iz poročil ministrstva za finance ter poročilo o normativni dejavnosti vlade za leto 2002, 1. polletje leta 2003 in iz Uradnih listov RS za leto 2004.

opravilo od sprejema ZDDV do njegove uporabe več deset razgovorov s posameznimi interesnimi skupinami in posameznimi davčnimi zavezanci, posebej intenzivno je sodelovalo z GZS in OZS (v spomladanskih mesecih leta 1999 je bilo organizirano usposabljanje za poslovodstvo podjetij – management). Sodelovanje z GZS in OZS in davčnimi zavezanci se je nadaljevalo tudi v naslednjih letih. Na podlagi ugotovitev o izvajanju ZDDV je ministrstvo pripravljalo spremembe in dopolnitve izvedbenih predpisov k ZDDV, posamezna vprašanja pa je reševalo tudi z izdajanjem obveznih navodil za delo DURS-u in carinski upravi RS. Davčni zavezanci so sprožili več upravnih sporov in podali zahtevke za oceno ustavnosti posameznih določb zakona in podzakonskih aktov. Ministrstvo za finance je pripravilo osnutke odgovorov za obravnavanje v vladi v zvezi s pobudami davčnih zavezancev za presojo ustavnosti posameznih določb zakona ter pripravljalo odgovore na pobude za presojo zakonitosti posameznih določb izvedbenih predpisov. Na področju trošarin je ministrstvo za finance sodelovalo z GZS in davčnimi zavezanci. Ministrstvo je predlagalo vladi več sprememb uredb. S pomočjo strokovnjakov Ekonomskega inštituta pravne fakultete so se pripravljale ocene makroekonomskih učinkov uvedbe DDV v letih 1998 in 1999 in trošarin v letu 1998. V letu 2004 sta bila sprejeta zakona o spremembah in dopolnitvah ZDDV in ZTro. Spremembe ZDDV so prinesle novosti predvsem glede zahtev nove direktive EU o obdavčenju plina in elektrike glede ureditve skupinskega obračuna DDV. Gre za specifično naravo tovrstnega blaga in njegovega prevoza, zato je za te dobave predlagano odstopanje od temeljnega načela obdavčenja po kraju, kjer se blago nahaja.

- Spremljajoči zakoni k ZDDV⁶⁵

Zaradi ustrezne ureditve obdavčenja določenih dejavnosti, ki niso zajete v sistemu DDV, je bil v državnem zboru sprejet ZDMV z veljavnostjo 1.7.1999 ter naslednji zakoni z veljavnostjo 17.7.1999: Zakon o davku od iger na srečo (1999), Zakon o davku od prometa zavarovalnih poslov (1999) in Zakon o davku na promet nepremičnin (1999, v nadaljevanju ZDPN). V zvezi z nejasnostmi pri izvajanju ZDMV in ZDPN, predvsem pri povezovanju teh dveh posebnih dajatev z ZDDV, je ministrstvo pripravilo pojasnila posameznim davčnim zavezancem in splošna zavezujoča pojasnila za delo DURS-a in carinske uprave RS. Spremembe in

⁶⁵ Drugi posredni davki.

dopolnitve pravilnika o izvajanju ZDDV so bile opravljene zaradi razlage sprememb posameznih poglavij ZDDV in spremljajočih predpisov Slovenije po vstopu v EU. ZDMV je bil spremenjen in dopolnjen z veljavnostjo 1. maja 2004.

- ZDDPO in ZDDPO-1

V okviru ministrstva se je nadaljevalo delo za pripravo sprememb na področju obdavčenja dohodkov pravnih oseb. Pri pripravi zakonskega besedila so potekala tudi usklajevanja s sistemom obdavčitve dohodkov fizičnih oseb. V zvezi s posameznimi rešitvami zakona in podzakonskih aktov je bilo sproženih več upravnih sporov. Ministrstvo je pripravljalo osnutke odgovorov za obravnavanje v vladi v zvezi s pobudami davčnih zavezancev za presojo ustavnosti posameznih določb zakona ter pripravljalo odgovore glede pobud za presojo zakonitosti posameznih določb izvedbenih predpisov. ZDDPO-1 (Proračunski memorandum za leti 2004 in 2005, 2003: 12-13) bo omogočil širitev davčne osnove z drugačno opredelitvijo davčnih zavezancev in določitvijo podrobnejših pogojev za oprostitev tistih, ki opravljajo nepridobitno dejavnost. Davčne spodbude bodo bolj ciljno naravnane in usmerjene k spodbujanju konkurenčnosti. Nov zakon bo uvedel podrobnejšo ureditev ugotavljanja davčne osnove in davčno obravnavo transfernih cen, obresti med povezanimi osebami, obdavčitve pri prenosu dejavnosti, zamenjavi kapitalskih deležev, pri združitvah in delitvah. ZDDPO-1, ki ureja obveznost plačevanja davka od dohodkov pravnih oseb, je začel veljati 21. maja 2004, uporablja pa se od 1. januarja 2005 dalje, razen posameznih določb, ki zadevajo uskladitev zakonodaje RS s pravnim redom EU na področju obdavčenja podjetij.

- ZDoh

Ministrstvo je nadaljevalo delo na sistemskih spremembah pri obdavčitvi dohodka fizičnih oseb (prav tam). ZDoh-1 je pripravljen na izhodiščih, ki bodo zagotavljala razbremenitev zavezancev z nižjimi dohodki, ne da bi se povečala obremenitev v višjih davčnih razredih. Izenačena bo obremenitev posameznih vrst dohodkov. S temeljnim izhodiščem enake davčne obravnave zavezancev v približno enakih gospodarskih razmerah oziroma s približno enako visokim dohodkom bo v splošnem spremenjena tudi zasnova novega zakona. Vsebina bo prevladovala nad obliko, pri ugotavljanju vrste dohodka in načina njegove obdavčitve bo ekonomski vidik pomembnejši od pravnega. Državni zbor je sprejel maja 2004 ZDoh-1, ki je začel veljati 21. maja 2004, uporablja pa se od 1. januarja 2005, razen določbe obravnavanja odpravnin zaradi odprave pogodbe o zaposlitvi po Zakonu o delovnih

razmerjih (2002) v letu 2004, ki se uporablja od 28. maja 2004, in določbe v zvezi z denarnim doplačilom v primere zamenjave kapitalskih deležev, združitvev in delitev, ki jih ureja davek od dohodkov pravnih oseb za namene obdavčitve pri zamenjavi kapitalskih deležev in obdavčitve pri združitvah in delitvah ter odlog ugotavljanja davčne obveznosti, ki se uporabljajo od uveljavitve tega zakona.

- Zakon o davku na nepremičnine

Z zakonom bodo obdavčene stavbe in zemljišča, ki so na ozemlju RS, ne glede na lastništvo. Obdavčitev želi zajeti objekte in zemljišča kot del premoženja fizičnih in pravnih oseb. Obdavčitev bo urejena na podlagi ekonomskih in socialnih elementov, kar bo pomenilo tudi razdelitev davčnih bremen na posamezne davkoplačevalce. Zakon naj bi začel veljati takrat, ko bo sprejeta metodologija za vrednotenje nepremičnin. Nov zakon bo nadomestil obstoječi sistem nadomestila za uporabo stavbnih zemljišč in davek na premoženje. Novi davek na posamezno nepremičnino ne bo bistveno odstopal od sedanje davčne obremenitve te nepremičnine (prav tam).

- ZDavP in ZDS

Državni zbor je sprejel maja noveli ZDavP-1 (2004) in ZDS-1 (2004), ki sta začeli veljati v maju 2004, uporabljata pa se od 1. januarja 2005. Posamezne določbe ZDavP-1, ki so začele veljati od 1. maja 2004 so naslednje: zavarovanje izpolnitve in plačila davčne obveznosti, razkritje podatkov upravičeni osebi, davčna izvršba, mednarodno sodelovanje v davčnih zadevah in nekatere določbe, ki zadevajo postopek pobiranja posameznih davkov.

Ministrstvo za finance sodeluje pri implementaciji, spreminjanju in dopolnjevanju davčne zakonodaje z domačimi akterji na davčnem področju (z državnim zborom, državnim svetom, ministrstvom za pravosodje in pravosodnimi organi, DURS-om, Inštitutom za revizijo, GZS, OZS, DDSS idr.) in z akterji iz tujine (EU) pri harmonizaciji obstoječega davčnega sistema z davčnim sistemom EU predvsem na področju posrednih davkov (DDV, trošarin,...) in z drugimi akterji.

4.1.3. Davčna uprava Republike Slovenije

DURS je organ v sestavi ministrstva za finance. Ustanovljen je bil leta 1996 kot rezultat izvajanja projekta davčne službe RS na področju vzpostavitve enotnega inšpekcijskega nadzora, vzpostavitve davčnega informacijskega sistema, davčnega registra, spremembe materialnih predpisov, zagotavljanja permanentnih oblik

izobraževanja ter ločitve davčne in plačilne funkcije.⁶⁶ V DURS sta se združili dve službi RUJP in APPNI.⁶⁷ DURS s sedežem v Ljubljani sestavljajo Glavni urad, 14 davčnih uradov, ustanovljenih za posamezno območje in Posebni davčni urad. Davčni uradi imajo izpostave kot dislocirane notranje organizacijske enote.⁶⁸ Davčno službo opravlja DURS kot dejavnost državne uprave, ki obsega odmero, obračunavanje, nadzor in izterjevanje davkov in drugih dajatev na podlagi zakona in drugih predpisov.⁶⁹ Med nalogami DURS-a, ki so določene v ZDS-1 so tudi naslednje: preprečevanje in odkrivanje davčnih prekrškov ter drugih kaznivih ravnanj, določenih v predpisih za nadzor nad izvajanjem, za katere je pristojna, in vodenje postopka za prekrške prekrškovnega organa, izvajanje predpisov Evropske skupnosti in mednarodnih pogodb, ki obvezujejo Slovenijo z delovnega področja službe, sodelovanje in izmenjava podatkov z organi Evropske skupnosti, pristojnimi organi držav članic EU in sodelovanje z mednarodnimi organizacijami in strokovnimi združenji s področja davkov.⁷⁰

Glavni urad organizira delo davčnih uradov ter je odgovoren za enotno izvajanje davčnih in drugih nalog, opravlja neposreden nadzor nad delom davčnih uradov, vzpostavlja in organizira enotno vodenje davčnega registra, določa vsebino in obliko davčnih obrazcev, organizira izvajanje davčnega nadzora, določa in izvaja programe za strokovni in tehnični napredek dejavnosti davčne uprave, izvaja programe za izpolnjevanje in usposabljanje delavcev davčne uprave, opravlja druge naloge določene z zakonom ali predpisi.⁷¹ Naloge Generalnega davčnega urada, določene v ZDS-1 so me drugim tudi: zagotavljanje enotnega izvajanja predpisov s področja obdavčenja in drugih predpisov z delovnega področja službe, organiziranje in skrb za enotno izvajanje postopkov davčnega nadzora in davčne izvršbe, opravljanje davčne preiskave in razvijanje metod in tehnik preprečevanja in odkrivanja davčnih

⁶⁶ Republic of Slovenia Ministry of Finance, Project The Tax Administration of the Republic of Slovenia, strani 7-9.

⁶⁷ Pred 20. avgustom 1994 je bila to SDK. RUJP je delovala v okviru pristojnosti za področje obdavčitve, pobiranja in nadziranja davkov fizičnih oseb in samostojnih podjetnikov. APPNI pa je opravljal obdavčenje, pobiranje in nadzor nad davčnimi obveznostmi pravnih oseb in izvajala plačilni promet v domači valuti. APPNI je bila odgovorna neposredno državnemu zboru, RUJP pa kot organ v sestavi ministrstva za finance vladi.

⁶⁸ Od 1.1.2005 bodo sestavljali DURS Generalni davčni urad in davčni uradi z izpostavami (9. člen ZDS-1).

⁶⁹ Določilo 1. člena ZDS.

⁷⁰ Določila 5., 6. in 7. točke prvega odstavka 3. člena ZDS-1.

⁷¹ Določilo 8. člena ZDS.

prekrškov in dajanj v zadevah iz pristojnosti službe, skrb za obveščanje javnosti o delu službe idr.⁷²

Davčni urad odmerja in pobira davke ter vodi o tem predpisane evidence, odloča v davčnem postopku na prvi stopnji, opravlja kontrolo in inšpekcijske preglede davčnih zavezancev, opravlja naloge v zvezi z vzdrževanjem davčnega registra, evidentira podatke o obračunanih in plačanih davkih in denarnih kazni, izvaja postopke prisilne izterjave davkov in drugih kazni, izvršuje vračilo preveč plačanih davkov, opravlja druge naloge, določene z zakonom ali drugimi predpisi.⁷³ Od 1.1.2005 odloča v postopku o davčnih prekrških in o prekrških po ZDS-1 na prvi stopnji.⁷⁴

Posebni davčni urad opravlja naloge davčnega urada na celotnem območju RS za banke in hranilnice, zavarovalnice, družbe, ki prirejajo posebne igre na srečo in trajne klasične igre na srečo, borze, borzno posredniške družbe, investicijske družbe, družbe za upravljanje in klirinško – depotne družbe ter za gospodarske družbe, katerih skupni prihodki so v preteklem letu presegali 5 milijard tolarjev.⁷⁵

DURS ima za svoje delovanje sprejete strateške načrte. V strateškem načrtu za obdobje od 1998 do 2000 so bili zastavljeni naslednji cilji (DURS, 1997, Strateški načrt DURS-a za obdobje od 1998 do 2000, stran 10):

1. povečati učinkovitost pobiranja davkov s čim manjšimi stroški;
2. doseči višjo raven prostovoljnega izpolnjevanja davčnih obveznosti;
3. doseči večje zaupanje v davčno službo;
4. zagotoviti hitre in ustrezno varovane informacijske storitve ter vpeljati sodobne računalniške in komunikacijske tehnologije;
5. doseči večji strokovni in osebni razvoj ter čim boljše rezultate zaposlenih;
6. zagotoviti primerne prostorske in sodobne tehnološke razmere;
7. postati dobro organiziran in ugleden del državne uprave.

DURS je v oceni izvajanja tega strateškega načrta v letu 2001 ugotovil, da so premalo poudarjali plačevanje davkov kot državljansko vrednoto, bolj so poudarjali zakonsko obveznost plačevanja davkov. Ovira pri promoviranju plačevanja davkov je

⁷² Določila 4., 6. in 18. točke 12. člena ZDS-1.

⁷³ Določilo 9. člena ZDS.

⁷⁴ Določilo 8. točke 13. člena ZDS-1.

⁷⁵ Določilo 10. člena ZDS.

nepregledna poraba proračunskih sredstev, ki je javnosti neznana (Dacar, DURS, 2001, letnik 3, št. 5, strani 7-8).

Povečati vpliv DURS-a na davčno zakonodajo in spodbujanje plačevanja davčnih obveznosti sta 2 cilja DURS-a (od skupno 13-tih) v strateškem načrtu za obdobje od 2001 do 2004 (Dacar, DURS, 2001, letnik 3, št. 5, strani 8-15). Na DURS-u ugotavljajo, da so se predlogi DURS-a za spremembe in dopolnitve zakonodaje tudi v letu 2003 premalo upoštevali, še posebno pri ZDS-1 in ZDavP-1, kar negativno vpliva na učinkovitost dela DURS-a (Poročilo o delu DURS-a za leto 2003, 2004: 50).

Glavni cilj davčnih uprav v zadnjih dvajsetih letih je promoviranje prostovoljnega plačevanje davkov davčnih zavezancev.

Prostovoljno davčno privolitev opredeljujeta Silvani in Bear (1997: 11), kot pravočasno registracijo in sporočanje zahtevanih davčnih informacij davčnih zavezancev na osnovi korektne samoocene davkov, ki so pravočasno plačani brez posredovanja davčnih uslužbencev.

Derganc (2000: 13) je davčno voljnost definiral kot pripravljenost davčnih zavezancev prostovoljno privoliti v davčno obveznost v največji možni meri in je najučinkovitejši način zagotavljanja virov financiranja javnih potreb.

Carree (v Možina, 2002a: 12) je opredelil prostovoljno plačevanje davkov oziroma spoštovanje davčne zakonodaje na upravni in tehnični ravni. Upravno spoštovanje davčne zakonodaje je povezano s področji finančnih poročil, napovedi, obračunov, plačilnih pogojev, spoštovanje postopkov idr. Tehnično se nanaša na izračun davkov v skladu s tehničnimi zahtevami davčne zakonodaje in vključuje tudi pravilne odmere davka. Raziskovalci opozarjajo na paradoks: bolj ko je nek davčni sistem nepristranski in pravičnejši, zapletenejši postaja. Tako se v davčni zakonodaji z davčnimi reformami pojavljajo obsežna področja, ki so negotova in dvoumna. Razumevanje sivih območij zakonodaje pa je različno pri davčni upravi na eni strani ter davčnimi zavezanci in davčnimi svetovalci na drugi strani.

Dokler sodba sodišča ni pravnomočna, je težko določiti, ali je davčni zavezanec kršil davčno zakonodajo ali ne. S tem pa je povezano tudi plačevanje naloženih davčnih obveznosti v odločbi davčnega organa in naloženih denarnih kazni v odločbi prekrška sodnika za prekrške.

Večje prostovoljno izpolnjevanje davčnih obveznosti je rezultat storitvene usmerjenosti davčnih uprav (*taxpayer service concept*), kar pomeni, da želijo davčne uprave s svetovanjem, z izobraževanjem, jasnimi navodili in informiranjem o svojem delu (o odkrivanju davčnih utaj, reševanju pritožb idr.) pomagati vsem davčnim zavezancem: pravnim osebam, samostojnim podjetnikom posameznikom in fizičnim osebam. Informiranje davčnih zavezancev poteka na več načinov: osebni obiski davčnih zavezancev pri zaposlenih na DURS-u, pisna navodila DURS-a davčnim zavezancem, telefonski pogovori, elektronsko komuniciranje, mediji, publikacije (brošure, revije) idr. DURS je po ZDS-1 zavezan k javni objavi letnega poročila o izvajanju nalog po tem zakonu. Poročilo mora vsebovati zneske pobranih davkov po vrstah davkov in stroške DURS-a, nastale pri pobiranju davkov, ter oceno stanja izvajanja davčnega sistema.⁷⁶

Novo upravljanje javnega sektorja (NUJS, *ang. New Public Management*) pomeni novo paradigmo upravljanja javnega sektorja s poudarkom na usmerjenosti k uporabniku in splošni učinkovitosti s prenosom aplikabilnih managerskih metod dela in tržnih (konkurenčnih) mehanizmov iz zasebnega v javni sektor (Ferfila, Kovač, 2000: 183).

Žurga (2000b: 60-61) navaja deset elementov novega upravljanja javnega sektorja:

- usmerjenost k rezultatom;
- usmerjenost k strankam;
- prenova delovnih procesov;
- nova organiziranost in novi načini vodenja;
- uvajanje novih delovnih metod in preoblikovanje delovnega mesta;
- povečanje učinkovitosti in uspešnosti;
- delegiranje in povečanje avtonomije;

⁷⁶ Določilo 2. odstavka 4. člena ZDS-1.

- prenos izvajanja posameznih nalog zunanjim izvajalcem;
- opredelitev in razmejitve odgovornosti;
- vzpostavitev kompetitivnosti.

Chris Hood (v Ferfila, Kovač et al., 2002: 176) je med prvimi leta 1990 povzel univerzalni model NUJS v sedmih točkah, ki izhajajo iz zahtev po zmanjšanju javnega sektorja, zniževanju javnih izdatkov, zmanjšanju obdavčenja in manjšem javnem dolgu. Za model so značilni:

- usmerjenost na profesionalni management;
- uvedba standardov in usmerjenost k uspešnosti;
- izhodna kontrola;
- decentralizacija;
- konkurenca;
- poslovne metode dela;
- ekonomična poraba virov.

Na spletni strani DURS-a lahko obiskovalci izberejo predstavitev DURS-a, davčni postopek s pojasnili in davčne vpise: v davčni register, evidenco za DDV in vpisnik samostojnih podjetnikov posameznikov, seznam zavezancev za DDV, osebno dopolnilno delo, davke s predpisi in pojasnili, prispevke za socialno varnost, davčne obrazce in programe, plačevanje davkov in drugih obveznih dajatev, sporočila za javnost, DDV v EU idr. Zavezanci se lahko seznanijo tudi z novo zakonodajo, kot primer navajamo novi ZDDPO-1, objavljen v Uradnem listu RS 20.4.2004. DURS je 28. aprila 2004 objavila določbe tega zakona, ki se uporabljajo od 1. maja 2004. Vsi zainteresirani lahko DURS-u pišejo po elektronski pošti in postavijo vprašanja. DURS odgovore objavi na spletnih straneh tako, da se s problemom lahko seznanijo vsi zavezanci.

DURS je prejel prvi davčni obračun za DDV po elektronski poti 15. decembra 2003 na posebnem davčnem uradu. To je začetek elektronskega davčnega poslovanja DURS-a z davčnimi zavezanci. Elektronsko poslovanje lahko uporabljajo davčni zavezanci za DDV od 17. decembra 2003 dalje na spletni strani <http://eDavki.durs.si/> ali prek strani DURS-a <http://www.gov.si/durs>. Zavezanci za dohodnino so lahko v letu 2004 prvič oddali dohodninsko napoved za leto 2003 prek spletnega servisa

eDavki. DURS je marca 2004 izdal zloženko eDohodnina s temeljnimi napotki in pogoji, potrebnimi za elektronsko poslovanje z DURS-om. Elektronsko davčno poslovanje je hitro, brezplačno in varno. To poslovanje olajša delo tako DURS-u kot davčnim zavezancem.

Na novosti pri obdavčitvi z DDV ob vstopu Slovenije v EU je DURS seznanil vse davčne zavezance z zloženko, ki so jo prejeli po pošti oktobra 2003. O navedenih novostih je seznanjal davčne zavezance za DDV na več enodnevnih seminarjih, ki jih je skupaj z GZS organiziral na OOOZ. Maja 2004 pa so bile z zloženko na davčnih uradih seznanjene z novostmi pri obdavčitvi z DDV po vstopu Slovenije v EU fizične osebe, posamezniki. Zloženka ni bila poslana fizičnim osebam na dom, kar ocenjujemo kot slabost.

Poslanstvo DURS-a je učinkovito pobiranje davkov v dobro države in njenih državljanov s korektnim odnosom do davčnih zavezancev (Poročilo o delu DURS-a v letu 2000, 2001: 1).

DURS ima sklenjene dvostranske dogovore o sodelovanju z naslednjimi institucijami: z Združenjem seniorjev Slovenije - managerjev in strokovnjakov z Agencijo za management, z Ministrstvom za notranje zadeve, Policijo, GZS, OZZ, Inštitutom za revizijo, Revijo Gospodarski vestnik, Zvezo računovodij in revizorjev, revijo Denar, Davčno - finančnim raziskovalnim inštitutom, DDSS idr.

Nagradno igro "Vzemite račun" prireja DURS od uvedbe DDV, tj. od leta 1999, kot del celovite kampanje za zaščito potrošnikov. Namen nagradne igre je dvig davčne kulture med Slovenci oziroma krepitev davčne zavesti tako pri davčnih zavezancih kot pri potrošnikih. Potrošniki s tem, ko zahtevamo račun, tudi kontroliramo ponudnike blaga in storitev, da so DDV pravilno obračunali in tako poravnali svojo davčno obveznost (<http://www.gov.si/durs/index.php?f=15.html>, 4.3.2003).⁷⁷ Vodja Službe za stike z javnostjo, Nevenka Možina, je (v osebnem razgovoru) dne 4.5.2004 povedala, da "je na posameznih žrebanjih od 400 do 500 ovojnic z računi." Na

⁷⁷ V nagradni igri lahko sodelujejo državljani Slovenije z neomejenim številom ovojnic z desetimi pravilnimi računi z DDV, ki na dan žrebanja niso starejša od enega leta. Vrednost računa ni omejena. 22. aprila 2004 je potekal že 16. krog te nagradne igre.

DURS-u so razvili posebno računalniško podporo, ki služi za navzkrižno kontrolo računov, s pomočjo katere odkrivajo nepravilnosti pri vodenju davčnih evidenc izdajatelja računa in s tem poskuse utaje davkov (<http://www.sigov.si/durs/index.php?f=16html>, 5.5.2004).

DURS je izdal zgibanko Pravice in dolžnosti davčnih zavezancev, ki je objavljena tudi na spletni strani <http://www.gov.si/durs>. Davčni zavezanci imajo osem pravic (pravica do informiranja in pomoči, gotovosti, nepristranskosti, zasebnosti, zaupnosti in tajnosti, pritožbe, zastopanja in pravico do vljudnosti) in štiri dolžnosti (dolžnost dajanja podatkov, izpolnjevanja predpisanih obrazcev, uporabe identifikacijske številke za davčne namene in dolžnost pravočasnega plačevanja davka (<http://www.gov.si/durs/index.php?f=03.html>, 11.6.2002).

V državah članicah OECD so v davčnih sistemih pravice in obveznosti davkoplačevalce podobne našim. Pravice so naslednje: pravice do informiranja, pomoči in zaslišanja, pritožbe, plačila natančno predpisanega zneska davka, nedvoumnosti, zasebnosti in pravica do zaupnosti in gotovosti. Poleg tega imajo davkoplačevalci tudi naslednje obveznosti: obveznost poštenosti, sodelovanja, zagotoviti pravočasno informacije in dokumente, hraniti dokumente in pravočasno plačati davke (Hamilton, 2002: 14-15).

Davčni zavezanci, pri katerih se opravlja inšpekcijski pregled, so o pravicah in dolžnostih seznanjeni pisno z obvestilom inšpektorja prvi dan inšpekcijskega pregleda.

V davčnih uradih lahko dobijo davčni zavezanci brezplačno tudi uradno glasilo DURS-a Davčni bilten (ponujenih je nekaj izvodov). Na glasilo se lahko tudi naročijo in ga s plačilom naročnine prejema po pošti. Davčni bilten je namenjen davčnim zavezancem, strokovni in široki javnosti, skratka vsem, ki se zavedajo, da je prava informacija osnova dobrega razumevanja. V njem DURS objavlja pojasnila s področja davčne zakonodaje in drugih predpisov, obvešča o delu in načinu dela DURS-a oziroma davčnih organov, o nepravilnostih, ki jih odkrivajo pri inšpiciranju, predstavljajo posamezne vrste davkov, napovedujejo izobraževanja zavezancev in skušajo predstaviti druge zanimive davčne teme. Glasilo izdaja DURS od leta 1999.

DURS je v letu 1998 pripravila *Kodeks etike davčnih delavcev* (Poročilo o delu DURS-a v letu 1998, 1999: 42). *Kodeks etike davčnih delavcev* so načela obnašanja, po katerih se mora ravnati davčni uslužbenec v odnosih z davčnimi zavezanci pri opravljanju nalog davčne službe. V nadaljevanju je navedenih vseh 11 načel (Grilj: 1998):

- *zakonitost* (vse naloge mora davčni delavec opravljati skladno z zakonom in drugimi predpisi);
- *strokovnost* (davčni delavec mora imeti strokovno znanje, ga izpopolnjevati in zagotoviti strokovno opravljanje davčne službe);
- *odgovornost* (pri opravljanju svojega dela se mora davčni delavec zavedati posledic svojega ravnanja in krečiti ugled davčne službe);
- *tajnost* (vsi pridobljeni podatki so tajni, razen če ni z ZDavP drugače določeno);
- *nezdružljivost* (davčni delavec ne sme v svojem delu in izven njega opravljati aktivnosti, ki so nezdružljive s častjo in neodvisnostjo davčne službe);
- *enakost* (davčni delavec mora vse davčne zavezance obravnavati enako, ne sme jih diskriminirati ali privilegirano obravnavati);
- *neoporečnost* (davčni delavec ne sme davčnemu zavezancu nuditi posebnih uslug ali privilegijev bodisi za odškodnino, odkupnino ali brez nje);
- *pomoč* (davčni delavec je dolžan dajati informacije, ki jih potrebujejo davčni zavezanci pri uveljavljanju svojih pravic in pri izpolnjevanju davčnih obveznosti);
- *osebnost* (davčni delavec mora ustvarjati in ohranjati svoj ugled in čast pri opravljanju svojega dela in v privatnem življenju);
- *gospodarnost* (davčni delavec si mora prizadevati za gospodarne in učinkovite načine izvajanja svojega dela);
- *izvajanje načel kodeksa etike* (davčni delavec mora navedena načela uporabljati pri svojem delu, jih razvijati in bogatiti ter s svojim osebnim vzgledom vzpodbujati k temu tudi druge davčne delavce).

DURS je v letu 2003 pripravil za zaposlene na DURS-u priročnik za interno uporabo z naslovom *Integriteta zaposlenih na DURS-u*. V uvodu je direktor DURS-a, Stojan Grilj, zapisal, da "razumemo pod integriteto skladnost osebnosti posameznika,

zaposlenega na DURS-u, z njegovo vlogo v sistemu delovanja javne uprave in javne službe, ki jo opravlja in jo je dolžan opravljati v skladu z zakonom ter etičnimi načeli in standardi."

V decembru 2003 je bil DURS vključen v naloge informiranja in vzgajanje prihodnjih davčnih zavezancev s slikovito brošuro in s sodelovanjem davčnega urada Celje na strokovnem srečanju mentorjev učnih podjetij v Srednji ekonomski šoli v Celju. Mentorje, ki izobražujejo dijake, bodoče mlade podjetnike, so predstavnice DURS-a opozorile na pomembnost korektnega odnosa med davčnimi zavezanci in davčno upravo s poudarkom na:

- promociji prostovoljnega izpolnjevanja davčnih obveznosti;
- pravočasnem oddajanju in pravilnem izpolnjevanjem davčnih obrazcev;
- sprotnem knjiženju in vodenju poslovnih knjig;
- pravočasnem in sprotnem plačevanju obveznosti idr. (Gržina, 2004: 24-25).

Predstavniki DURS-a so predstavili eDohodnino posameznim zainteresiranim skupinam zavezancev, ki so jih pretežno organizirale šole v različnih krajih po Sloveniji v letu 2004 (Glasilo DURS-a, Dacar, 2004, letnik 6, št. 1, stran 23).

Zaposleni na davčnih uradih se aktivno vključujejo v izobraževalne seminarje, radijske oddaje idr.⁷⁸ DURS z izobraževalno dejavnostjo⁷⁹ prispeva k dvigu davčne kulture sedanjih in prihodnjih davčnih zavezancev.

Evropski parlament in Svet (Sklep 888/98/ES) sta vzpostavila program Fiskalis za izboljšanje delovanja indirektnih davčnih sistemov na notranjem trgu. Program, ki je trajal od 1.1.1998 do 31.12.2002, naj bi se podaljšal do konca leta 2007. S Fiskalisom naj bi:

- pomagali državam članicam, da bi se vsi davčni delavci v EU dobro spoznali na zakonodajo EU;

⁷⁸ Kot primer za tako dejavnost navajamo predavanje zaposlenih na davčnem uradu Kranj v letu 2003 o dohodnini in DDPO v društvu računovodskih in finančnih delavcev Kranj (C.Z., (2003): Gorenjski glas, 16.12.: 14).

⁷⁹ V osnovnih in srednjih šolah, v radijskih oddajah, društvih in na organiziranih seminarjih za davčne zavezance.

- zagotovili široko zastavljeno in učinkovito sodelovanje med državami članicami in Komisijo;
- izboljšali upravno prakso.

Članice EU sodelujejo v programu Fiskalis z naslednjimi aktivnostmi:

- s sistemi za komuniciranje in izmenjavo informacij;
- z izmenjavo uradnikov;
- s seminarji;
- z multilateralnimi kontrolami;
- s pobudami za usposabljanje (Škrlič, 2003: 12).

Predstavniki DURS-a so v Fiskalis-u aktivno udeleženi. Oktobra 2003 je v Sloveniji potekala Fiskalis izmenjava s predstavitvijo našega davčnega sistema.

DURS je član Mednarodne organizacije davčnih uprav (*Intraeuropean Organisation of Tax Administrations* - IOTA), na podlagi sklepa vlade, sprejetega dne 25.7.1997.⁸⁰ IOTA izdaja od leta 1998 revijo *Tax Tribune*. DURS je dvostransko sodeloval s Kraljevino Nizozemsko v letu 2003 na področju davčnega nadzora, kadrovskega managementa in izobraževanja. V okviru *Twining light* projekta je DURS uspešno sodeloval s francosko davčno upravo na področju preiskovalno-analitskih aktivnosti. V letu 2003 je DURS z ameriško davčno upravo sklenil dvostransko sodelovanje s področja informacijske tehnologije, knjigovodstva, izterjave in nadzora.

Za zagotovitev upravnega sodelovanja na področju posrednega obdavčenja je bila v letu 2003 v okviru vzpostavitve sistema za izmenjavo podatkov z državami članicami EU načrtovana zagotovitev operativnega delovanja CLO (*Central Liaison Office*) in dokončanje vseh nalog, opredeljenih v načrtu aktivnosti VIES centralnega projekta za pripravo zakonskih rešitev implementacije pravnih podlag EU v slovensko zakonodajo, in vzpostavitev informacijske infrastrukture VIES sistema (Poročilo o delu DURS-a v letu 2003, 2004: 52-53).

⁸⁰ Organizacijo IOTA je ustanovilo 15 davčnih administracij iz srednjeevropskih in vzhodnoevropskih držav z namenom pospeševanja izmenjav in izkušenj med njimi in z zahodnimi evropskimi državami. Organizacija je 14. junija 2004 štela 24 članic in 13 pridruženih članic skupaj z ZDA (*Tax Tribune*, IOTA, 2004/1, Issue 18, stran 1).

Na področju mednarodne izmenjave podatkov, ki poteka prek ministrstva za finance, na podlagi dvostranskih sporazumov o izogibanju dvojnemu obdavčenju dohodka in premoženja, ki jih je Slovenija sklenila z drugimi državami, je bilo na področju obdavčenja dohodka in premoženja v letu 2003 rešenih 140 zahtevkov (v letu 2002 40 zahtevkov), od tega so jih v letu 2003 89 posredovale tuje davčne uprave (v letu 2002 je bilo takih zahtevkov 24). V vseh primerih je bilo ugotovljeno, da so zahtevki upravičeni, saj so ugotovitve povezane z davčnimi poneverbami, kakor so fiktivni računi, fiktivne pogodbe in fiktivni izvoz (prav tam, stran 42 in Poročilo o delu DURS-a v letu 2002, 2003: 19).

DURS je za zagotavljanje enake uporabe davčnih predpisov predlagal potrebne spremembe in dopolnitve davčne zakonodaje in drugih predpisov. Aktivno je sodeloval pri pripravi novih zakonov (ZDoh-1, ZDDPO-1 in zakona o davku na nepremičnine), pri spremembah in dopolnitvah s področja DDV, davčnega postopka in drugih zakonih ter podzakonskih predpisov. Pripravljena so bila metodološka navodila in druga navodila za enotno vodenje davčnih postopkov, poenotena je bila oblika upravnih aktov v davčnem postopku in vrsta pojasnil s področja materialnih predpisov (prav tam, strani 49-50).

Pri opravljanju svojih nalog je DURS tako kot v prejšnjih letih tudi v letu 2003 ugotavljal premajhno upoštevanje svojih predlogov za spremembo in dopolnitve zakonodaje (Poročilo o delu DURS-a v letu 2003, 2004: 50). Na probleme je opozoril tudi direktor DURS-a v svoji odstopni izjavi (<http://www.sigov.si/durs/arhiv.php>, 3.5.2004) V njej v zvezi s sprejemom davčne zakonodaje navaja, da "zaradi izredno kratkih rokov in nerazumevanja potreb učinkovite davčne uprave le še bolj ali manj formalno asistiramo, saj je poslovodna funkcija povsem blokirana."

V nadaljevanju prikazuje preglednica ugotovljene nepravilnosti v inšpekcijskih pregledih, kaznovalne in druge ukrepe nadzora in prijave davčnih zavezancev in drugih zoper zaposlene na DURS-u.

Tabela 4.1.: Ugotovljene nepravilnosti v inšpekcijskih pregledih, kaznovalni in drugi ukrepi nadzora, upravni spori na upravnem in vrhovnem sodišču in prijave davčnih zavezancev

leto vsečina	1998	1999	2000	2001	2002	2003
Ugotovljene nepravilnosti v inšpekcijskih pregledih	4.828 (53,8 %)	6.266 (46,5 %), od tega 2.529 DDV ali 40,4 %	7.784 (51,6 %), od tega 3.823 DDV ali 49,7 %	6.730 (53,2 %)	5.100 (53,4 %)	3.585 (57,6 %)
Mandatne kazni fizičnim osebam	-		2.871	1.575	2.382	3.273
Predlogi sodnikom za prekrške	-	-	7.131	12.185	7.986	7.988
predlagatelj inšpekcija	-	-	2.189 (31 %)	3.290 (28 %)	2.473 (31 %)	2.020 (25,3 %)
predlagatelj kontrola			4.942 (69 %)	8.895 (72 %)	5.513 (69 %)	5.968 (74,7 %)
kršitelji fizične osebe	-	-	4.805 (67,4 %)	6.695 (55 %)	5.119 (64 %)	4.821 (60,4 %)
kršitelji pravne osebe			2.326 (32,6 %)	5.490 (45 %)	2.867 (36 %)	3.167 (39,6 %)
kršitve ZDDV	-	-	2.520 (35 %)	6.260 (51,4 %)	2.456 (30,7 %)	2.372 (29,7 %)
kršitve ZDavP	-	-	3.915 (54,9 %)	4.516 (37,1 %)	4.018 (50,3 %)	3.843 (48,1 %)
Ovadb za gospodarski prestopak *	-	-	315	317	0	0
predlagatelj inšpekcija	-	-	314 (99,7 %)	316 (99,7 %)	0	0
kršitve ZDDPO	-	-	211 (67 %)	304 (84 %)	0	0
kršitve ZGD	-	-	104 (32 %)	12(16 %)	0	0
Kazenske ovadbe	-	-	66	128	110	90
predlagatelj inšpekcija	-	-	59 (89 %)	110 (85,9 %)	93 (77 %)	90 (100 %)
kršitelji fizične osebe	-	-	34 (51 %)	44(34 %)	85 (77 %)	78 (86,7 %)
kršitelji pravne osebe			32 (49 %)	84 (66 %)	18 (23 %)	12 (13,3 %)
Odločitve davčnega organa so bile pravilne na upravnem in vrhovnem sodišču	76 %	-	85 %	85 %	74 %	-
Prijave davčnih zavezancev in drugih zoper zaposlene na DURS-u	-	69	116 (66 % upravičenih prijav)	160 (42 % delno oz. v celoti upravičenih prijav)	123 (obravnavanih 77 % prijav, od tega 39 % delno oz. v celoti upravičenih)	150 (končane so bile obravnave 131 prijav, od tega 39 % delno oz. v celoti upravičenih)

Vir: Poročila o delu DURS-a v letih od 1998 do 2003.

Znak - pomeni, da ni podatka v poročilu o delu.

* V letu 2000 so gospodarske prestopke prevzeli od sodišč sodniki za prekrške, ker so postali prekrški.

Vse mandatne kazni so izrekli davčni organi v letih od 2000 do 2003 fizičnim osebam zaradi kršitve ZDavP, zaradi nepravočasno vložene napovedi, neresničnih podatkov ali ker so bili brez podatkov, potrebnih za odmero davka. Davčni organi predlagajo sodnikom za prekrške v predlogih za uvedbo postopka o prekršku fizične osebe kot kršitelje davčnih predpisov v več kot 50 %. Inšpekcija DURS-a predlaga sodnikom za prekrške skoraj tretjino vseh predlogov DURS-a, državnim tožilcem pa večino vseh kazenskih ovadb DURS-a zoper kršitelje davčnih zakonov. V letih od 1998 do 2003

so bile v več kot 50 % inšpekcijskih pregledov ugotovljene nepravilnosti, razen v letu 1999, ko je navedeni delež manjši. V letu 1999 je bilo 40 % ugotovljenih nepravilnosti iz naslova DDV. Ugotovljeni delež je visok, v letu 2000 pa se je še povečal na skoraj 50 %. Davčni zavezanci so vložili zoper nepravilno ravnanje zaposlenih na DURS-u več kot 100 prijav letno v letih od 2000 do 2003. Njihove prijave so bile upravičene v 40 %. Odločitve davčnega organa so se izkazale kot pravilne na upravnem in vrhovnem sodišču v letu 1998 v 76 %, v še večjem deležu v letih 2000 in 2001, in sicer v obeh letih v 85 %, v letu 2002 v 74 %.⁸¹ Iz navedenega sledi, da je davčna zakonodaja nepregledna, z nejasnimi in nepopolnimi zakonskimi določbami, ki povzročajo težave v odločitvah tudi davčnemu organu, ki pa je v svojih odločitvah vsekakor uspešen. Preglednica v nadaljevanju prikazuje poslovanju DURS-a.

Tabela 4.2. : Poslovanje DURS-a - kazalci uspešnosti v letih od 2001 do 2003

Vsebina	Leto		Indeks	Leto	Indeks
	2003	2002	03/02	2001	02/01
1. Davčni register (RDZ)					
Št. vseh davčnih zavezancev vpisanih v RDZ	2.449.174	2.402.783	102	2.359.661	102
Št. aktivnih davčnih zavezancev – skupaj	2.364.584	2.329.425	102	2.300.634	101
Št. aktivnih davčnih zavezancev vpisanih - pravne osebe	91.292	89.294	102	87.796	102
Št. aktivnih davčnih zavezancev vpisanih - fizične osebe	2.273.292	2.240.131	101	2.212.838	101
Št. aktivnih davčnih zavezancev, ki opravljajo dejavnost	75.453	73.549	103	69.673	106
2. Prihodki (preliminarni podatki za leto 2003)					
Pobrani prihodki - skupaj - (v mio SIT) za leto 2003 preliminarni podatki	1.627.558	1.511.975	108	1.371.339	110
3. Prisilna izterjava					
Izdani sklepi prisilne izterjave (v mio SIT)	122.343	103.524	118	81.117	128
Prisilna izterjava na podlagi izdanih sklepov (v mio SIT)	44.207	38.228	116	32.294	118
Delež pobranih prihodkov na podlagi prisilne izterjave (v %)	2,7	2,5	107	2,4	107
4. Kontrola					
Učinek – povečanje davka (v mio SIT)	9.256,9	4.242,2	213	-	-
5. Inšpekcija					
Št. opravljenih inšpekcijskih pregledov	6.223	9.542	65	12.659	75
Dodatno ugotovljene obveznosti (v mio SIT)	33.266,30	26.037,20	128	21.663,30	120
6. Reševanje pritožb na 1. stopnji					
Št. vloženih pritožb	18.788	20.922	90	18.173	115
Št. obravnavanih pritožb (rešene, odstavljene, odmaknjene)	18.432	21.387	86	19.332	111
Št. nerešenih pritožb (stanje 1.1.)	1.444	1.909	76	3.068	62
Št. nerešenih pritožb (stanje 31.12.)	1.800	1.444	125	1.909	76

⁸¹ Za leto 2003 podatka v poročilu o delu DURS-a ni, zaradi prenosa pristojnosti odločitve o pritožbi iz DURS-a na ministrstvo za finance. Tega podatka pa na ministrstvu za finance niso spremljali.

Vsebina	Leto		Indeks	Leto	indeks
	2003	2002	03/02	2001	02/01
7.Št. zaposlenih delavcev					
Št. zaposlenih delavcev skupaj (stanje na dan 31.12.)	2.585	2.524	102	2.534	100
8.Porabljena sredstva					
Skupaj - stroški plač (v mio SIT)	12.832,20	11.393,0	113	10.118,9	113
Skupaj - materialni stroški (v mio SIT)	5.558,0	5.208,2	107	4.865,40	107
Skupaj - porabljena sredstva (v mio SIT)	19.117,1	17.060,8	112	15.695,9	109
Porabljena sredstva/pobrani davki	1,17	1,13	104	1,14	99
Stroški plač/porabljena sredstva (v %)	67,1	66,8	101	64,5	104
Investicije/porabljena sredstva (v %)	3,5	2,5	144	4,4	56

Vir: Poslovanje DURS, Kazalci uspešnosti (<http://www.sigov.si/durs/index.php?lg=SL&F=02,04.html>, 31.5.2004)

Znak - pomeni, da ni podatka v poročilu o delu DURS-a.

Prihodki DURS-a so se v letu 2003 v primerjavi z letom 2002 po preliminarnih podatkih povečali za 8 % (ali za 115.583,00 mio SIT), v primerjavi z letom 2001 pa za 19 % (ali za 256.219,00 mio SIT). Delež pobranih prihodkov v letu 2003 je na podlagi prisilne izterjave znašal 2,7 %, v letu 2001 pa 2,4 %. Učinek kontrole kot rezultat povečanja davka je bil v letu 2003 v primerjavi z letom 2002 višji za 113 % (ali za 4.913,70 mio SIT). Največ inšpekcijskih pregledov so v letih od 2001 do 2003 opravili inšpektorji DURS-a v letu 2001, kar je posledica opravljenih hitrih inšpekcijskih pregledov DDV. Najmanjše število pregledov v letu 2003 pa je posledica velikega števila celostnih inšpekcijskih pregledov, opravljenih pri pravnih osebah (DDV, davka od osebnih prejemkov, DDPO idr.). V teh inšpekcijskih pregledih je ugotovljen tudi največji delež nepravilnosti (90,2 %), (Poročilo o delu DURS-a v letu 2003, 2004: 38). V letu 2003 so bile dodatno ugotovljene obveznosti v primerjavi z letom 2002 večje za 28 % (ali za 7.329,1 mio SIT). Število vloženih pritožb se je v letu 2003 zmanjšalo za 10 % (ali za 2.134 pritožb). Število obravnavanih pritožb v letih od 2001 do 2003 je bilo skoraj enako številu prejetih pritožb v teh letih. Največ vloženih pritožb je bilo v letih od 2000 do 2003 s področja odmer dohodnine in njenih podvrst, sledijo pritožbe s področja nadomestila za uporabo stavbnega zemljišča in taks ter pritožbe s področja prisilne poravnave. Ob koncu leta 2003 (stanje 31.12.) je ostalo na DURS-u še 1.800 nerešenih pritožb.⁸² Število zaposlenih na DURS-u ostaja v letih od 2001 do 2003 skoraj nespremenjeno, nekaj več kot 2.500 ljudi (na dan 31.12.2003 2.585 zaposlenih). S 1. majem 2004 je prišlo do povečanega števila novo zaposlenih iz

⁸² Od tega 694 pritožb iz naslova odmere dohodnine za redno delovanje objektov na hidromelioracijskih sistemih, ki jih je DURS odstopil v vsebinsko presojo ministrstvu, pristojnemu za kmetijstvo, gozdarstvo in prehrano (Poročilo o delu DURS-a v letu 2003, 2004: 48).

carinske uprave RS. DURS je za svoje delovanje v letu 2003 potreboval 19.117,1 mio SIT sredstev, od tega največji delež, 67,1 %, za plače (ali 12.832,2 mio SIT), za materialne stroške 29,1 % (ali 5.558,0 mio SIT), za investicije pa le 3,5 % (ali 678 mio SIT).

DURS se je že v letu 2001 srečeval s podobnimi problemi, s katerimi se srečuje tudi danes, to so problemi v zakonodaji, organizaciji, informacijski tehnologiji, kadrih in materialnih virih.

Hericeva (2003: 11) ugotavlja, da se je v DURS-u od leta 1999 vsako leto povečeval delež, namenjen za plače in zmanjševal delež namenjen za materialne stroške in investicije, zlasti v informacijsko tehnologijo. Iz zapisanega ugotovljamo, da manjše investicije otežujejo delo zaposlenih na DURS-u, kar vpliva tudi na odnos z davčnimi zavezanci in vodenje upravnih postopkov in s tem na učinkovitost in uspešnost DURS-a (*performance*).

DURS kot organ v sestavi ministrstva za finance bi moral s predlaganimi spremembami in dopolnitvami davčne zakonodaje bolje uspeti na ministrstvu za finance, saj le-ta davčno zakonodajo uporablja pri svojem delovanju, jo implementira, podaja stališča in mnenja o tej zakonodaji davčnim zavezancem in pripravlja navodila za delo in stališča o zakonodaji zaposlenim na DURS-u ter nadzoruje izvajanje davčne zakonodaje pri davčnih zavezancih z davčnim nadzorom in z zaposlenimi v službi za notranji nadzor. Predlogov DURS-a v nalogi nismo proučevali. V letnih poročila o delu DURS-a predlogi niso navedeni.

Hipotezo, da želi DURS z zagotavljanjem storitev, usmerjenih k davčnim zavezancem, z novim upravljanjem javnega sektorja povečati prostovoljno izpolnjevanja davčnih obveznosti davčnih zavezancev in izboljšati davčno kulturo, lahko le delno potrdimo. Tudi na DURS-u v letu 2001 ugotavljajo, da so bolj poudarjali zakonsko obveznost plačevanja davkov, kot prostovoljnost plačevanja davkov. Državljeni kot davčni zavezanci še nismo dobili domov nobenega obvestila DURS-a glede novosti in sprememb davčne zakonodaje oziroma informacije o delovanju DURS-a. Večja transparentnost DURS-a javnosti bi veliko prispevala k njeni boljši podobi. Poročilo o delu DURS-a za leto 2003 je že vsebinsko razširjeno z

nalogami davčne službe po vrstah davkov, potrebno pa ga je še postopkovno razširiti, da bi se bolj približali davčnim zavezancem z boljšim opisom dela DURS-a. Od leta 2002 najdemo poročila o delu DURS-a na njegovi spletni strani, in sicer za leta od 2000 do 2003, tako so le-ta dostopna širši javnosti, ki uporablja internet, na pa tudi ostalim, zato bi bilo potrebno tiskane izvide poročila dostaviti v knjižnice. Javnosti pa bi se DURS moral predstavil na tiskovnih konferencah. Več bi moral DURS napraviti za storitveno usmerjeno organizacijo. Davčni obrazci, ki so na spletni strani, bi morali biti brezplačno ponujeni na davčnih uradih. Izobraževanja DURS-a so usmerjena predvsem na davčne zavezance pravnih oseb (zavezancem za DDV, DDPO-1 idr.) in samostojne podjetnike, premalo pa na fizične osebe, posameznike. Tudi na DURS-u za leto 2003 ugotavljajo, da javnost pričakuje boljši servis in boljši odnos do davčnih zavezancev, kar je razvidno iz raziskave »Podoba DURS v poslovni in široki javnosti«, (Grilj, 2004: 6, v poročilu o delu DURS-a v letu 2003).

4.1.4. Računsko sodišče Republike Slovenije

Računsko sodišče je po ustavi⁸³ najvišji organ kontrole državnih računov, državnega premoženja in cele javne porabe. Pri svojem delu je neodvisno in vezano na ustavo in zakon. Po ZRacS-1 revidira poslovanje vseh uporabnikov javnih sredstev. Mednje sodijo vse pravne osebe javnega prava ali njegove enote in tiste pravne osebe zasebnega prava in fizične osebe, ki so prejele pomoč iz proračuna EU, državnega proračuna ali proračuna lokalne skupnosti, ali če izvajajo javno službo, oziroma če zagotavljajo javne dobrine na podlagi koncesije. Računsko sodišče revidira tudi pravne osebe zasebnega prava: gospodarske družbe, banke in zavarovalnice, v katerih imata država in lokalna skupnost večinski delež. Pri vseh omenjenih uporabnikih javnih sredstev lahko računsko sodišče revidira tako pravilnost kot smotrnost njihovega poslovanja, pa tudi akt o njihovem poslovanju v preteklem letu ali akt o njihovem načrtovanem poslovanju. Pri revidiranju pravilnosti poslovanja izreče računsko sodišče mnenje o skladnosti poslovanja s predpisi in usmeritvami, pri revidiranju smotrnosti poslovanja pa izreče na podlagi pridobljenih podatkov mnenje o gospodarnosti, mnenje o učinkovitosti ali mnenje o uspešnosti poslovanja posameznega proračunskega uporabnika.

⁸³ Po določilu 150. člena ustave.

Vsako leto mora računsko sodišče opraviti obvezne revizije po ZRacS-1, kot so revizija pravilnosti izvršitve državnega proračuna (pravilnost poslovanja države), pravilnost poslovanja Javnega zavoda za zdravstveno zavarovanje, pravilnost poslovanja Javnega zavoda za pokojninsko zavarovanje in nekaj revizij, ki jih lahko predlagajo poslanci ali delovna telesa državnega zbora. Obvezne revizije določajo računskemu sodišču tudi drugi zakoni, zlasti Zakon o političnih strankah (pregled letnih poročil političnih strank) in Zakon o volilni kampanji (revizije poročil organizatorjev volilnih kampanj po vsakih državnih volitvah). Revizije, s katerimi računsko sodišče izpolnjuje obveznosti, ki so v zakonih okvirno določene, pa so revizije poslovanja izbranih občin in izbranih izvajalcev gospodarskih in negospodarskih javnih služb. S svetovanjem deluje računsko sodišče preventivno, ker usmerja uporabnike javnih sredstev k pravilnemu in smotrному poslovanju in uspešnemu ter učinkovitemu delovanju notranjih kontrol in boljšemu finančnemu poslovanju.

Najpomembnejša revizijo, ki jo opravi računsko sodišče vsako leto, je revizija poslovanja države, tj. revizija o izkazih in izvršitvi proračuna RS. Z revizijskim poročilom, iz katerega je razvidno ali se je zbrani denar v proračunu RS pravilno izkazoval in porabil, je vsako leto seznanjena javnost in državni zbor. V letu 2002 je računsko sodišče opravilo za leto 2001 tudi prva preverjanja poročil proračunskih uporabnikov o doseženih ciljih in rezultatih, kar pomeni, da je začelo poleg ekonomske klasifikacije proračuna⁸⁴ preverjati tudi funkcionalno-programsko klasifikacijo.⁸⁵ Pri tem je ugotovilo, da noben revidiranec ni popolno sestavil navedenega poročila, zato iz njih ni bilo razvidno, ali je posamezni revidiranec oziroma država kot celota uspešno poslovala, (Poročilo o delu računskega sodišča za leto 2002, 2003: 34). O izkazih državnega proračuna za leto 2001 je računsko sodišče izreklo pozitivno mnenje in negativno mnenje o pravilnosti izvršitve državnega proračuna za leto 2001 kot celote ter različna mnenja posameznim revidirancem v delu, ki se je nanašal na izvrševanje njihovih finančnih načrtov, in

⁸⁴ Pri ekonomski klasifikaciji je pomemben ekonomski namen porabe, in sicer tekoči odhodki, investicijski odhodki in tekoči ter investicijski transferi.

⁸⁵ Pri funkcionalni-programski klasifikaciji je pomembna namenska členitev sektorja države po funkcijah države, tj. za kakšne funkcije države so namenjena proračunska sredstva glede na področja porabe proračuna države in glavne programe. Teh je 23 (politični sistem, ekonomska in fiskalna administracija, zunanja politika in mednarodna pomoč, skupne administrativne službe in splošne javne storitve, znanost in tehnološki razvoj idr.).

sicer: 5 pozitivnih mnenj, 6 mnenj s pridržkom ter 6 negativnih mnenj (prav tam). Za leto 2002 pa je izreklo o izkazih državnega proračuna pozitivno mnenje kot o celoti z opozorilom, da pred sestavljanjem bilance prihodkov in odhodkov državnega proračuna za leto 2002 ni bila izvršena uskladitev plačilnih evidenc pri Upravi za javna plačila z davčnimi evidencami, ki jih vodi DURS. Pri posameznih revidirancih je izreklo 6 pozitivnih mnenj in 11 mnenj s pridržkom. Mnenje s pridržkom je računsko sodišče izreklo tudi za izvršitev proračuna za leto 2002.⁸⁶ Iz navedenega sledi, da se poslovanje revidirancev izboljšuje, in s tem tudi poslovanje celotne države.

Računsko sodišče je v letu 2002 začelo revizijo pravilnosti in smotrnosti poslovanja DURS-a. Davčni prihodki predstavljajo glavnino prihodkov državnega proračuna. DURS vodi evidence o poravnanih in neporavnanih davčnih obveznostih pravnih in fizičnih oseb. V revizijskem poročilu v letu 2003 je računsko sodišče zapisalo, da »so revidirali pravilnost evidentiranja in izkazovanja obračunanih in plačanih davkov in drugih dajatev v letu 2001. Poskušali so ugotoviti, ali so zneski obračunanih in plačanih davkov, ki so izkazani v poročilu o delu DURS-a za leto 2001, točni in popolni.⁸⁷ Poleg tega so poskušali ugotoviti, ali je bil DURS v letih od 1999 do 2001 učinkovit pri pobiranju davkov.«

Pri reviziji evidenc o davkih in podatkih, ki jih pridobiva Glavni davčni urad iz različnih virov, je bilo ugotovljeno, da se nekatera poročila med seboj ne ujemajo. V postopku revizije neujemanja niso bila dokončno raziskana in pojasnjena. V poročilu so tudi zapisali, da »zaradi nepopolnih in neažurnih podatkov niso bili izvedeni vsi načrtovani postopki revidiranja, ki bi bili potrebni za pridobivanje revizijskih dokazov, revizija pa je bila izvedena v omejenem obsegu.«⁸⁸ Glede na navedeno računsko sodišče ni izrazilo mnenja o pravilnosti poslovanja DURS-a v letu 2001 niti ni izrazilo mnenja o smotrnosti poslovanja DURS-a v letih od 1999 do 2001. DURS pa je moral pripraviti odzivno poročilo, v katerem je moral pripraviti izkaz popravljalnih ukrepov za odpravo ugotovljenih nepravilnosti v revizijskem poročilu računskega sodišča. Računsko

⁸⁶ Revizijsko poročilo o izkazih in izvršitvi proračuna RS št. 1201-1/2003-68 z dne 9.9.2003, strani 10-12 in 47-53 ter poročilo o delu računskega sodišča v letu 2003, stran 19, (<http://www.rs-rs.si/rsrcs.nsf/0/K7697B66D947F26A7C1256E58004>, 16.6.2004).

⁸⁷ V poročilu o delu za leto 2001 DURS navaja, da je konec leta 2001 davčni dolg znašal 148.135 milijonov tolarjev. Davčni dolg pa je znesek, ki ga dobimo, ko od zneska obračunanih davkov odštejemo znesek plačanih davkov.

⁸⁸ Revizijsko poročilo o pravilnosti poslovanja DURS-a v letu 2001 in smotrnosti poslovanja v letih od 1999 do 2001, št. 1201-5/2002-31 z dne 11.4.2003, stran 6.

sodišče je na podlagi ZRacS-1 pripravilo sporočilo za javnost o ukrepih zoper DURS zaradi nepravilnosti pri vodenju davčnega knjigovodstva. V sporočilu navajajo, da »popravljalni ukrepi, ki jih je DURS predstavil v porevizijem postopku, niso bili zadovoljivi, zato je računsko sodišče izdalo vladi poziv za razrešitev odgovorne osebe davčne uprave«. Vlada je sporočila, da »bo za predstojnika DURS-a nemudoma izpeljala javni natečaj«. V mesecu juniju 2004 je bil razpisan tretji javni natečaj za predstojnika DURS-a.

EU je v letu 2000 omogočila financiranje dveletnega programa v Sloveniji (*twinning*), katerega namen je bil izboljšati revidiranje računskega sodišča. V letu 2003 se je začel izvajati nov projekt *twinning*, ki ga sestavlja tudi odkrivanje prevar in korupcije na področju obvladovanja pobiranja davkov (odmera, obračunavanje, nadzor in izterjava davkov) z izdelanimi revizijskimi smernicami, ki bodo revizorjem v pomoč pri prepoznavanju navedenih situacij.⁸⁹ Projekt *twinninga* se izvaja z vrhovno revizijsko institucijo Velike Britanije, z Revizijsko komisijo Velike Britanije, z dansko vrhovno revizijsko institucijo in z Računskim sodiščem Španije. Računsko sodišče sodeluje na delavnicah in seminarjih, ki jih organizirata Evropsko računsko sodišče in organizacija SIGMA (*Support for Improvement in Governance and Management in Central and Eastern European Countries*). Nemško računsko sodišče je v letu 2003 oživilo delo skupine za DDV, katere namen je organizirati iniciativo v boju zoper prevare na področju DDV (<http://www.rs-rs.si/rsrs.nsf/0/K7697B66D947F26A7C1256E58004>, 16.6.2004).

Vojko A. Antončič, predsednik računskega sodišča, v poročilu za leto 2002 ugotavlja, da »imamo opraviti s krizo zaupanja v revizijske ugotovitve in revizijska mnenja računskega sodišča. Navedeno je zlasti čutiti v komisiji državnega zbora za nadzor proračuna in drugih javnih financ, kjer se pojavlja nadzorna težnja. Neodvisnost vrhovne revizijske institucije pa je vrednota, ki je potreben pogoj za zaupanje. Oblikovanje identitete računskega sodišča kot vrhovne revizijske institucije, ki bedi nad potmi javnega denarja, še ni končano.«⁹⁰

⁸⁹ Odkrite prevare in korupcije lahko povzročijo, da uporabniki ne bodo več mogli dobivati javnih sredstev.

⁹⁰ Poročilo o delu računskega sodišča za leto 2002, Poročevalec državnega zbora, št. 28, stran 14. Po mnenju prvega predsednika računskega sodišča dr. Vojka A. Antončiča je vzrok nezaupanja v politično nepristranskost računskega sodišča nezaupanje v njegovo politično nepristranskost (in morda tudi dveh članic računskega sodišča), (prav tam).

V mesecu maju 2004 je državni zbor po treh neuspešnih izborih predsednika države RS za predsednika računskega sodišča potrdil predlaganega Igorja Šoltesa.

Računsko sodišče bedi nad porabo javnofinančnih sredstev z revidiranjem posrednih in neposrednih proračunskih uporabnikov, kar je potreben pogoj za zaupanje davkoplačevalcev. V razvojnih prizadevanjih pri tveganjih prevar in korupcije na davčnem področju pa si prizadeva obvladovati pobiranje davkov, saj davčni prihodki predstavljajo glavnino prihodkov državnega proračuna.

4.1.5. Ministrstvo za pravosodje in pravosodni organi

Ministrstvo za pravosodje⁹¹ je odgovorno za zadeve, ki se nanašajo na zakonodajo s področja kazenskega prava, prava o prekrških, stvarnega, obligacijske in dednega prava; na zakonodajo o sodnih postopkih; na organizacijsko zakonodajo s področja sodstva, državnega tožilstva, pravobranilstva, odvetništva, notariata in izvrševanja kazenskih sankcij, na pripravo pobud in osnutkov za sklepanje mednarodnih pogodb o sodelovanju na področju kazenskega in civilnega prava; na financiranje in zagotavljanje kadrovskih, tehničnih in prostorskih pogojev za poslovanje pravosodnih organov; na usposabljanje kadrov za potrebe pravosodnih organov in na strokovne izpite; na mednarodno pravno pomoč; na amnestijo in pomilostitev; na nadzor nad poslovanjem pravosodnih organov; na pravosodno statistiko; na informacijsko pravo, na zaščito osebnih podatkov in na inšpekcijski nadzor.

V nadaljevanju je predstavljeno delovanje na davčnem področju pravosodnih organov: upravnih sodišč, vrhovnega sodišča, sodnikov za prekrške, državnih tožilcev in državnih pravobranilcev.

4.1.5.1. Upravno sodišče Republike Slovenije

Upravno sodišče zagotavlja sodno varstvo v upravnih zadevah (in tako tudi v davčnih zadevah). Upravno sodišče je bilo ustanovljeno z ZUS. Sodno funkcijo opravlja od leta 1998 na sedežu v Ljubljani in na zunanjih oddelkih v Celju, Mariboru in v Novi Gorici.⁹² Pristojnost sodišča je določena glede na prebivališče oziroma na sedež

⁹¹ Zaključni račun proračuna za leto 2002, stran 6, (http://www.sigov.si/mf/slov/proracun/zaklj_racun/III_2_20.pdf, 16.6.2003).

⁹² V letu 2003 je bilo na upravnem sodišču 26 sodnikov (Ministrstvo za pravosodje, Sodna statistika za I. polletje 2003, stran 14).

tožnika. Davčne zadeve so bile v avgustu 2000 prenesene v izključni delokrog sedežne enote.⁹³ V upravnem sporu sodišče v mejah tožbenega zahtevka odloči o pravicah, obveznostih ali pravnih koristih posameznika ali pravne osebe, (davčnega zavezanca kot fizične ali pravne osebe). Upravno sodišče poleg tega, da presoja, ali je upravni akt zakonit ali ne, (ali je odločba drugostopenjskega organa ministrstva za finance zakonita ali ne, v nadaljevanju dokončni upravni akt), lahko tudi samostojno in meritorno odloči o stvari sami. V upravnem sporu z davčnega področja prevladuje spor o zakonitosti dokončnega upravnega akta, tj. davčne odločbe ministrstva za finance. Če upravno sodišče ugotovi nezakonitost upravnega akta z davčnega področja, ga odpravi v celoti oziroma delno in zadevo vrne v ponovno odločanje ministrstvu za finance. Preglednica v nadaljevanju prikazuje upravne spore na upravnem sodišču z davčnimi v letih od 1998 do 2002.

Tabela 4.3.: Upravni spori na upravnem sodišču (v tabeli zadeve) z davčnimi zadevami v letih od 1998 do 2002

leto \ zadeve	1998		1999		2000		2001		2002	
neresene zadeve (1.1. leta)	5.917		5.877		6.553		6.024		5.484	
neresene davčne zadeve (1.1. leta)	-	-	952	16,2 %	1.068	16,3%	757	12,5%	980	17,9%
prevzete zadeve od vrhovnega sodišča	3.836		0		1.199		0		0	
prevzete davčne zadeve od vrhovnega sodišča	876	22,8 %	0		-	-	0		0	
tekoči pripad zadev	3.059		3.083		3.340		3.316		3.768	
pripad davčnih zadev	308	10,1%	266	8,6%	367	11%	584	17,6%	738	19,6%
zadeve v delu	6.895		8.960		9.993		9.340		9.252	
davčne zadeve v delu	-	-	-	-	1.440	17,6%	1.341	14,3%	1.718	18,6%
rešene zadeve	1.018		3.564		3.969		3.856		4.342	
rešene davčne zadeve	-	-	482	13,5 %	678	17,1 %	361	9,4 %	558	12,8%
uspeh tožnikov v meritorno presojenih zadevah	22,4%		24%		28,6%*		35,5%		39,1%	
na vrhovnem sodišču potrjenih odločb (sodb) upravnega sodišča	-		-		81%		81,1%		79,4%	

Vir: Letna poročila o delu upravnega sodišča za leta od 1998 do 2002.

Znak - pomeni, da ni podatkov v poročilih.

*Ob upoštevanju odšteti v izračun tipskih zadev na podlagi judikatov vrhovnega sodišča (450) in poenotenih stališč glede uporabe Zakona o žrtvah vojnega nasilja.

⁹³ Upravno sodišče sodi na sedežu sodišča v Ljubljani v davčnih zadevah, razen v zadevah dohodnine in v zadevah po Zakonu o davkih občanov (1. člen Zakona o spremembah in dopolnitvah zakona o upravnem sporu, v nadaljevanju ZUS-A).

Upravno sodišče⁹⁴ je januarja 1998 od vrhovnega sodišča prevzelo na podlagi določb 93. in 94. člena ZUS 3.836 nerešenih upravnih sporov (prenesenih zadev iz let 1996 in 1997). Od skupnega števila prenesenih zadev je bilo največ 876 (22,8 %) zadev s področja davkov. Septembra 2000 je upravno sodišče na podlagi 11. člena ZUS-A prevzelo od vrhovnega sodišča še 1.199 nerešenih upravnih sporov (iz let od 1994 do 2000).⁹⁵ Postopke v teh zadevah so nadaljevali po določbah ZUS, med drugim so v vseh zadevah o vloženih tožbah obvestili tudi državno pravobranilstvo kot zastopnika javnega interesa in mu dali zakonsko omejen rok za morebitno prijavo udeležbe.

Med letom 2002 je bilo na upravnem sodišču sproženih 3.768 upravnih sporov, od tega s področja davkov 738 ali 19,6 %, tako je imelo v letu 2002 sodišče z nerešenimi zadevami iz preteklih let (5.484 zadev)⁹⁶ v delu skupaj 9.252 zadev, od tega s področja davkov 1.718 zadev (18,6 %). Ob koncu leta 2002 je ostalo nerešenih 4.910 upravnih sporov, s področja davkov 1.159 zadev (23,6 %).⁹⁷ V letu 2003 je imelo upravno sodišče v delu 1.613 upravnih sporov z davčnega področja.

Pripad vseh zadev, vloženih leta 2002, se je v primerjavi z letom 2001 povečal za 452 zadev oziroma za 13,6 %. Najpomembnejše povečanje glede na strukturo zadev je nastopilo pri davkih, kjer se je število novih zadev (738 v primerjavi s 584 zadevami v letu 2001) povečalo za 26,4 %. Zlasti pomembno je nadalje povečanje števila zadev na področju davkov, saj se je to število v primerjavi z letom 1999 (266 zadev) povečalo za 177,4 %, kar ni samo posledica intenzivnejšega reševanja zadev na upravni pritožbeni stopnji, temveč to število kaže, da so se tožniki (tako posamezniki kot pravne osebe) v vedno večjem številu odločali za izpodbijanje davčnih odločb v upravnem sporu. Spodbuden je statističen podatek pripada davčnih zadeva za leto 2003, saj se je število novih zadev zmanjšalo za 38,5 % (za 284 v primerjavi s 738 zadevami v letu 2002 in za 22,3 % oziroma za 130 zadev v

⁹⁴ Povzeto iz letnih poročilih o delu upravnega sodišča za leta od 1998 do 2002 in prejetih statističnih podatkov z davčnega področja iz letnega poročila o delu upravnega sodišča za leto 2003.

⁹⁵ V poročilo o delu upravnega sodišča ni podatka o strukturi davčnih zadev.

⁹⁶ Leto 2002 je sodišče začelo s 5.484 nerešenimi upravnimi spori, od tega se je nanašalo na davčne zadeve 980 sporov (17,9 %), na ostale vrste upravnih zadev pa 1.404 sporov. Med ostale vrste upravnih sporov sodišče uvršča med drugim tudi upravne spore z davčnega področja: zaradi molka DURS-a, davčne izvršbe, izterjavo denarnih kazni za prekrške in nadomestila za uporabo stavbnega zemljišča.

⁹⁷ Konec leta 2002 je ostalo nerešenih 1.428 ostalih zadev (29,1 % vseh zadev).

primerjavi s 584 zadevami v letu 2001). Zmanjšanje števila pripada zadev (sproženih upravnih sporov) z davčnega področja na upravnem sodišču v letu 2003 so lahko posledice odločitve drugostopenjskega upravnega organa v delno odpravljenih odločbah in vrnjene zadeve organu prve stopnje v ponovni postopek in spremembe pristojnosti reševanja pritožb davčnih zavezancev (oziroma njihovih pooblaščenec, odvetnikov in davčnih svetovalcev) zoper odločbe davčnih organov na ministrstvo za finance⁹⁸ iz DURS-a in s tem večja stopnja zaupanja davčnih zavezancev v odločitve drugostopenjskega upravnega organa (poudarila M. G. E.).

V letu 2002 je sodišče med zadevami, v katerih so bile vložene tožbe v letu 2001, reševalo predvsem prednostne zadeve, med zadevami, v katerih so bile tožbe vložene v letu 2002, pa predvsem zadeve, ki so po zakonu nujne (spore v zvezi z brezplačno pravno pomočjo) ter zadeve, v katerih je treba sodno varstvo v upravnem sporu odkloniti (npr. prepozno vložene tožbe, nedopusten predmet upravnega spora, nepristojnost upravnega sodišča idr.) ter posamezne zadeve, ki so bile glede na njihovo pomembnost ali odmevnost obravnavane v smislu 2. odstavka 159. člena Sodnega reda kot prednostne (npr. spori, ki so se nanašali na vprašanja razlage zakona). Primerjava strukture rešenih zadev po vrsti zadev v letih od 1998 do 2003 pokaže, da je bil največji delež rešenih davčnih zadev v upravnih sporih leta 2000 17,1 % (678 davčnih upravnih sporov). V letu 2001 se je precej spremenila struktura rešenih zadev po vrstah zadev predvsem na davčnem področju, primerjava z letom 2000 pokaže indeks 53,2. Za rešitev 361 upravnih sporov s področja davkov v letu 2001 je bilo potrebno vložiti najmanj toliko napora kot za rešitev 678 tovrstnih zadev v letu 2000, kajti v letu 2001 na področju davkov ni bilo tipskih zadev, kot je bilo to značilno za leto 2000, pač pa se je zahtevnost davčnih sporov v primerjavi z letom 2000 bistveno povečala. V letih 2002 in 2003 je upravno sodišče rešilo 558 upravnih sporov z davčnega področja⁹⁹ (indeks 2002/2001 je 154,6). Ob koncu leta 2003 je ostalo nerešenih 1.055 zadev z davčnega področja, kar predstavlja 20,2 % vseh nerešenih zadev upravnega sodišča. Navedeno število predstavlja delo upravnega

⁹⁸ V skladu z določilom 25. člena ZDU je drugostopenjski organ v upravnih zadevah ministrstvo.

⁹⁹ Skupno 558 upravnih sporov v letu 2002 je vsota 1 spora iz leta 1996, 65 sporov iz leta 1999, 289 iz leta 2000, 157 iz leta 2001 in 46 iz leta 2002. V letu 2003 je enako skupno število 558 upravnih sporov vsota 1 spora iz leta 1999, 61 iz leta 2000, 287 iz leta 2001, 189 iz leta 2002 in 20 iz leta 2003. Iz navedenega sledi, da davčni zavezanci čakajo na rešitev upravnega spora z davčnega področja dve do tri leta.

sodišča z davčnimi zadevami za skoraj dve leti brez upoštevanja prejetih novih zadev v obeh letih.

Tožniki so v upravnih sporih uspešnejši iz leta v leto. V prvem letu delovanja sodišča, tj. v letu 1998 so bili tožniki uspešni v 22,4 % meritorno presojenih zadevah,¹⁰⁰ v letu 2002 pa že v 39,1 % vseh meritorno rešenih zadevah oziroma v 30,1 % vseh rešenih zadevah. Navedeno kaže, da se kvaliteta sojenja izboljšuje. Na dobro kvaliteto sojenja kaže tudi podatek, da je bilo v letu 2002 potrjenih na vrhovnem sodišču 79,4 % odločb upravnega sodišča, glede katerih je bilo o pritožbi odločeno meritorno. V letu 2001 pa je bilo potrjenih 81,1 % prvostopenjskih sodnih odločb (Poročilo o delu upravnega sodišča za leto 2002, 2003: 8).¹⁰¹

Upravno sodišče je graditelj davčno-pravne prakse, opozarja na nepopolne in nejasne zakonske določbe v davčnem sistemu, opravlja izobraževanje v civilni družbi (kot primer Zdenka Štucin, višja sodnica in vodja oddelka za javne finance upravnega sodišča sodeluje na dnevih slovenskih davčnih svetovalcev) itd.

4.1.5.2. Vrhovno sodišče Republike Slovenije

Vrhovno sodišče je najvišje pritožbeno sodišče v državi, v upravnih zadevah (tudi davčnih) je drugostopenjski sodni organ. Spletna stran vrhovnega sodišča je www.sodisca.si. Upravni oddelek vrhovnega sodišča evidentira prejete pritožbe na sodišče zoper sodne odločbe upravnega sodišča po vpisniku z oznako I Up, zaporedno številko in letnico prejema. Po Zakonu o sodiščih (1994, v nadaljevanju ZS) se mora pritožba zoper odločbo upravnega sodišča rešiti po dnevu pripada. Podatki v vpisniku I Up navedeni v preglednici v nadaljevanju pokažejo, da je bilo v letu 2003 na vrhovnem sodišču na dan 17.12.2003 vseh nerešenih upravnih pritožb 3.928 (najmanj iz leta 1999 in največ iz leta 2003), od tega z davčnega področja 364 oziroma 9,3 % vseh pritožb. V letu 2003 (do 17.12.) je bilo rešenih 57 davčnih zadev (15,6 %). Največ rešenih davčnih zadev je bilo iz leta 1999, in sicer 22 primerov (oziroma 38,6 %). Na dan 17.12.2003 je ostalo nerešenih 307 davčnih zadev, od tega največ iz leta 2003 (124 zadev ali 40,4 %), zaradi rešitev davčnih zadev po

¹⁰⁰ V letu 1999 je bilo 24 %, v letu 2000 pa 28,6 % meritorno rešenih zadev.

¹⁰¹ V letu 2002 je vrhovno sodišče odločalo o vloženi 1.066 pritožbah zoper sodno odločbo (sodbo) upravnega sodišča, v letu 2001 pa o 1.300 vloženi pritožbah.

dnevu pripada zadev v skladu z ZS (Interni podatki upravnega oddelka vrhovnega sodišča).

Tabela 4.4.: Pregled davčnih zadev po vpisniku I Up vrhovnega sodišča na dan 1.1.2003 in 17.12.2003

Vpisnik I UP za leto	Vse nerešene zadeve 1.1.2003 oz. 17.12.2003		Rešene davčne zadeve do 17.12.2003		Nerešene davčne zadeve 17.12.2003		SKUPAJ davčne zadeve	
1999	209	5,3 %	22	38,6 %	7	2,3 %	29	8,0 %
2000	493	12,5 %	0	0 %	34	11,1 %	34	9,3 %
2001	571	14,5 %	6	10,5 %	45	14,7 %	51	14,0 %
2002	1.188	30,3 %	13	22,8 %	97	31,6 %	110	30,2 %
2003	1.467	37,4 %	16	28,1 %	124	40,4 %	140	38,5 %
SKUPAJ	3.928		57		307		364	

Vir: Interni podatki upravnega oddelka vrhovnega sodišča

Od prvega leta proučevanja, tj. leta 1998, se na vrhovnem sodišču iz leta v leto povečuje pripad davčnih zadev, kar prikazuje preglednica v nadaljevanju (v letu 1998 je bilo 10 zadev, v letu 2000 81 zadev), v letu 2003 (do 17.12.) pa je bilo na sodišču že 140 davčnih zadev, kar prikazuje preglednica zgoraj. Navedeno število kaže, da se pritožniki v vedno večjem številu odločajo za izpodbijanje davčnih sodnih odločb upravnega sodišča.

Tabela 4.5.: Pregled davčnih zadev na vrhovnem sodišču med leti 1998 in 2000 glede na pripad in rešitev vseh zadev

Leto	Davki		Skupaj	
	pripad	rešeno	pripad	rešeno
1998	10	0	182	17
1999	75	0	1.084	129
2000	81	3	1.213	120

Vir: Interni podatki upravnega oddelka vrhovnega sodišča - Zbirno poročilo za I Up zadeve na dan 31.12.2000

Sodnik je pri opravljanju sodniške funkcije vezan na ustavo in zakon. V skladu z ustavo je vezan tudi na splošna načela mednarodnega prava in na ratificirane in objavljene mednarodne pogodbe (prvi odstavek 3. člena ZS). Tudi ustava določa, da so sodniki pri opravljanju svoje funkcije neodvisni ter vezani na ustavo in zakon.

Določilo prvega odstavka 2. člena ZS določa, da mora pravnomočno odločbo sodne oblasti upoštevati vsaka fizična in pravna oseba v RS. Določilo drugega odstavka tega člena pa določa, da odločbe sodne oblasti vežejo sodišča in vse druge državne organe RS. V davčnem postopku sodišče pravnomočno odloči takrat, ko:

- je izdana sodba upravnega sodišča in se davčni zavezanec zoper njo ni pritožil v roku 15 dni in
- je izdana sodba vrhovnega sodišča.

Teoretično pa v davčnem postopku ni pravnomočno odločeno o upravni stvari do odločitve vrhovnega sodišča. Iz navedenega sledi, da morajo pravno prakso na davčnem področju spremljati vsi akterji, tj. pooblašcene osebe na davčni upravi in ministrstvu za finance, sodniki upravnih sodišč in vrhovnega sodišča, sodniki za prekrške, tožilci, pravobranilci, pa tudi davčni svetovalci, da v davčnih zadevah pravilno svetujejo davčnim zavezancem in jih pravilno zastopajo v davčnih postopkih, spremljati pa ga morajo tudi drugi akterji.

4.1.5.3. Sodniki za prekrške Republike Slovenije

Sodniki za prekrške na območju RS¹⁰² so pristojni za vodenje postopkov o prekrških z izdajo ustreznih odločb na prvi stopnji in za izvrševanje izrečenih sankcij v tem postopku. Senat za prekrške RS je kot drugostopenjski organ pristojen za odločanje o pritožbah zoper odločbe sodnikov za prekrške prve stopnje, sodeluje pri spremembah zakonodaje in daje pripombe na kazenske določbe, ki opredeljujejo prekrške. S prevzemom gospodarskih prestopkov od okrožnih sodišč so sodniki za prekrške v letu 2000 dobili v reševanje zahtevnejše zadeve, kot so jih reševali do takrat.¹⁰³ V obrazložitvi posebnega dela proračuna za leto 2001 so sodniki za prekrške zapisali, da »je veljavni zakon neučinkovit, saj sodniki obravnavajo preveliko število prekrškov, zaradi česar pride do masovnega zastaranja zadev.« V zvezi z davčno izterjavo denarnih kazni pa so ugotovili, da se je tudi v letu 2001 ponovno izkazala kot neuspešna (<http://216.239.59.104/search?q=cache:Ycl7A2nNdUUJ:www.sigov.si/mf/slov/proracun/za>, 23.2.2004). Pravo o prekrških tudi po praksi Evropskega sodišča za varstvo človekovih pravic sodi v okvir kazenskega prava.

Postopek o prekršku se za davčne prekrške uvede pri sodniku za prekrške na predlog davčnega organa, ki je pristojni organ za nadzor nad izvrševanjem davčnih predpisov, s katerimi so določeni prekrški, tj. davčnih uradov in posebnega davčnega urada. Pravni predpisi, ki določajo prekrške, so opredeljeni v procesnem zakonu, ZDavP in v materialnih zakonih z davčnega področja, ki določajo posamezne davke,

¹⁰² V letu 2003 je bilo v 55 organih 144 sodnikov, ki vodijo postopke o prekrških (Statistika za prekrške v delu za leto 2003, stran 12).

¹⁰³ Zakon o spremembah in dopolnitvah zakona o prekrških (2000) v 19. členu določa, da se dejanja, ki so s posameznimi predpisi določena kot gospodarski prestopki, štejejo za prekrške od 8. aprila 2000 dalje (po določilu 25. člena).

(v ZDoh, v ZDDPO, v ZDDV, v ZDPN, v ZTro idr.). Predlog za uvedbo postopka pri sodniku za prekrške mora biti po Zakonu o prekrških¹⁰⁴ (1983, v nadaljevanju ZP) pisen, z obveznimi naslednjimi sestavinami: s podatki o istovetnosti storilca, za odgovorno osebo pravne osebe tudi dela in naloge, ki jih opravlja, dejanski stan prekrška, čas in kraj storitve prekrška, predpis, ki določa prekršek, podatke o morebitni premoženjski koristi, dokaze, podatke o predlagatelju in podpis predlagatelja. Po novem ZP¹⁰⁵ (2003, v nadaljevanju ZP-1) bodo delo sodnikov za prekrške prevzela okrajna sodišča, delo senata za prekrške pa višja sodišča. Precej pristojnosti bodo dobili tudi upravni organi, med njimi tudi davčni organi, ki bodo kot prekrškovni organi odločali o manj hudih prekrških z davčnega področja.

Sodniki za prekrške vodijo statistiko prekrškov tudi po predlagateljih. Le-ta je objavljena v letnih statističnih poročilih. Tabela v nadaljevanju prikazuje reševanje zadev, katerih predlagatelj je davčna inšpekcija za leta od 1998 do 2003.

Tabela 4.6.: Statistično poročilo o kaznovalnih predlogih pri sodnikih za prekrške po predlagatelju davčne inšpekcije

leto \ zadeve	1998	1999	2000	2001	2002	2003
Število prejetih predlogov	5.464	3.053	3.843	5.300	4.199	5.050
Število rešenih zadev v obdobju	6.575	3.685	3.771	4.170	4.188	4.976
Od tega zastaranih zadev v obdobju	1.981	1.047	769	476	833	1.382
Število nerešenih zadev na koncu obdobja	5.802	4.982	4.772	5.790	5.786	6.885

Vir: Ministrstvo za pravosodje, Statistika prekrškov za leta 1998 do 2002 in Statistika prekrškov v delu za leto 2003

Sodniki za prekrške so v letih od 1998 do 2003 dobili največ kaznovalnih predlogov davčne inšpekcije leta 1998 (skoraj 5.500 predlogov). Število nerešenih predlogov davčne inšpekcije je bilo na koncu posameznih let v obdobju od 1998 do 2003 med 5.000 in 7.000 zadev. Padec prejetih predlogov v letih 1999 in 2000 je mogoče pripisati spremenjeni zakonodaji na področju davčnih predpisov, in sicer prometnega davka in uvedbe novega DDV. Zaposleni na DURS-u so na nepravilnosti ob uvedbi DDV opozarjali, davčna inšpekcija pa je opravljala hitre inšpekcijske preglede in s tem delovala preventivno. Spremenjen in dopolnjen ZDavP pa je prinesel spremembo s tem, ko so pristojnost za izrekanje denarne kazni dobili davčni organi,

¹⁰⁴ Po določbi 105. člena Zakona o prekrških. Ta zakon ne velja od 7.2.2003; uporablja pa se do 1.1.2005.

¹⁰⁵ ZP-1, ki se uporablja od 1.1.2005.

kot primer: določilo 2. točke 225. člen ZDavP določa kazni 100.000 SIT, če posameznik ne vloži davčne napovedi, če vloži davčno napoved, ki ne vsebuje podatkov, potrebnih za odmero davka, ali, če v napovedi izkaže neresnične podatke. Število prejetih in nerešenih zadev se pri sodnikih za prekrške povečuje od leta 2001. Število zastaranih zadev¹⁰⁶ po predlogih davčne inšpekcije je bilo pri sodnikih za prekrške iz leta v leta manjše vse do leta 2001 (indeks 2001/1998 je 24). V letih 2002 in 2003 pa je opazen ponoven porast zastaranih, nerešenih predlogov na koncu obdobja in prejetih davčnih predlogov v letu.

V nadaljevanju je prikazana statistika prekrškov fizičnih oseb, pravnih in odgovornih oseb v letih od 1998 do 2002 po kršitvah predpisov o davkih (šifra 0501) in predpisov o davkih občanov (dohodnine - šifra 0507) in v letu 2003 po novi klasifikaciji prekrškov po kršitvah predpisov o davkih in prispevkih (pod šifro 031) po kršitvah predpisov o davčni službi in davčnem postopku (šifra 0311), kršitvah predpisov o DDV in DDPO (šifra 0312) in drugih kršitvah predpisov o davkih in prispevkih (šifra 0319). Nova klasifikacija prekrškov vključuje poleg davkov tudi prispevke, zato je statistična primerjava s predhodnimi leti otežena, saj so bili prekrški prispevkov ločeni kot skupina posebnih prekrškov.

Tabela 4.7.: Prekrški fizičnih oseb v letih od 1998 do 2003 po kršitvah predpisov o davkih

Šifra prekrška	Leto	Nerešene zadeve na začetku leta (1.1.)	Prejete zadeve v letu	Rešene zadeve v letu	Opomini	Denarne kazni skupaj	Drugi ukrepi	Nerešene zadeve na koncu leta (31.12.)
05	1998	12.276	8.281	10.437	1.173	12.484	66	7.103
0501	1998	7.315	6.213	6.884	748	7.910	64	6.711
0507	1998	4.961	2.068	3.553	425	4.574	2	392
05	1999	10.565	4.828	6.866	579	9.330	8	8.763
0501	1999	6.882	3.771	4.556	356	6.586	8	6.254
0507	1999	3.683	1.057	2.310	223	2.744	0	2.509
05	2000	8.292	5.608	6.384	504	8.241	2	7.640
0501	2000	5.986	4.793	4.880	343	6.354	2	6.008
0507	2000	2.306	815	1.504	161	1.887	0	1.632
05	2001	6.120	4.789	6.566	497	8.379	0	6.294
0501	2001	4.571	3.574	3.523	313	6.317	0	4.760
0507	2001	1.549	1.215	1.243	184	2.062	0	1.534
05	2002	7.240	4.134	4.866	458	7.605	9	6.624
0501	2002	5.723	3.359	3.770	348	5.890	9	5.406
0507	2002	1.517	775	1.096	110	1.715	0	1.218
031	2003	8.052	5.900	6.681	811	2.392	0	7.530
0311	2003	4.715	3.117	3.562	576	1.027	0	4.456
0312	2003	2.251	1.433	1.491	141	615	0	2.256
0319	2003	1.086	1.350	1.628	94	75	0	818

Vir: Ministrstvo za pravosodje, Statistika prekrškov za leta od 1998 do 2002 in Statistika prekrškov v delu za leto 2003

¹⁰⁶ Po določbi 98. člena ZDavP davčni prekršek ni dopusten, ko pretečeta dve leti od dneva, ko je bil prekršek storjen, v nobenem primeru pa ni več mogoč, ko potečejo štiri leta od dneva storitve prekrška.

Število nerešenih zadev z davčnega področja, v katerih so kršitelji fizične osebe, se na koncu posameznih let, od proučevanega leta 1998 do 2002, zmanjšuje, vendar le nekoliko (7.103 nerešenih zadev v letu 1998 in 6.624 nerešenih zadev v letu 2002). Konec leta 2003 je zaznati porast nerešenih zadev (7.530 nerešenih zadev, od tega 59,2 % kršitev predpisov o davčni službi in davčnem postopku ali 4.456 vseh zadev). Število nerešenih davčnih zadev je pri sodnikih za prekrške konec leta večje, kot je število rešenih zadev v posameznem letu (v letih od 1999 do 2002). Navedeno kaže na problem nerešenih zadev kršitev predpisov o davkih s strani fizičnih oseb iz preteklih let. Spodbuden je podatek, da se je število nerešenih davčnih zadev na koncu leta 2002 v primerjavi z začetkom leta 1998 zmanjšalo za dobro polovico (za 53,96 % ali za 5.652 zadev). Najbolj so se zmanjšali prekrški predpisov o davkih (dohodnine), in sicer za 75,40 % oziroma za 3.743 zadev, kar je posledica že navedenih sprememb in dopolnitev ZDavP. Sodniki za prekrške so v letih od 1998 do 2002 fizičnim osebam za storjene prekrške s področja davčnih predpisov izrekli denarne kazni v več kot 90 %, ¹⁰⁷ sledijo opomini. V letu 2003 je bil delež izrečenih denarnih kazni le še 75 %.

Tabela 4.8.: Prekrški pravnih in odgovornih oseb v letih od 1998 do 2003 po kršitvah predpisov o davkih

Šifra prekrška	Leto	Nerešene zadeve na začetku leta (1.1.)	Prejete zadeve v letu	Rešene zadeve v letu	Denarne kazni odgovornih oseb	Denarne kazni pravnih oseb	Nerešene zadeve na koncu leta (31.12.)
05	1998	9.468	5.194	6.048	507	509	8.726
0501	1998	8.025	4.037	4.786	428	430	7.361
0507	1998	1.443	1.157	1.262	79	79	1.365
05	1999	8.297	3.692	4.337	295	296	7.772
0501	1999	6.941	3.083	3.453	206	207	6.647
0507	1999	1.356	609	884	89	89	1.125
05	2000	7.850	7.296	5.799	778	777	9.480
0501	2000	6.748	6.427	5.028	723	723	8.262
0507	2000	1.102	869	771	55	54	1.218
05	2001	9.222	8.482	6.026	877	879	11.955
0501	2001	7.977	7.156	5.051	776	778	10.310
0507	2001	1.245	1.326	975	101	101	1.645
05	2002	11.836	5.576	5.998	659	660	11.603
0501	2002	10.416	4.776	5.184	602	603	10.172
0507	2002	1.420	800	814	57	57	1.431
031	2003	13.973	7.427	7.269	687	687	14.546
0311	2003	5.325	3.130	2.796	270	270	5.802
0312	2003	7.488	4.002	3.869	414	414	7.883
0319	2003	1.160	295	604	3	3	861

Vir: Ministrstvo za pravosodje, Statistika prekrškov za leta od 1998 do 2002 in Statistika prekrškov v delu za leto 2003

Število nerešenih zadev o kršitvah davčnih predpisov s strani pravnih in odgovornih

¹⁰⁷ V letu 1998 so bile denarne kazni izrečene v strukturnem deležu 91,4 %, v letu 2001 je navedeni delež narasel na 94,4 %.

oseb se ob koncu posameznih let od leta 1998 do 2002 iz leta v leto povečuje (od 8.726 zadev v letu 1998 na 11.603 zadev v letu 2002 oziroma v petih letih za tretino 33 %). Nerešene zadeve ob koncu leta 2001, 2002 in 2003 predstavljajo skoraj dvakratnik rešenih zadev v posameznih letih. Razlike med nerešenimi zadevami na začetku in ob koncu let 2002 in 2003 so zelo majhne (konec leta 2002 je nerešenih zadev manj le za 233 zadev, za 469 zadev pa je več nerešenih zadev konec leta 2003). V letu 2002 so sodniki za prekrške rešili približno enako število zadev, kot so zadev prejeli. Ugotavljamo problem nerešenih zadev s področja kršitev predpisov o davkih kršiteljev pravnih in odgovornih oseb iz preteklih let. Prejete davčne zadeve pri sodnikih za prekrške zoper pravne in odgovorne osebe presegajo rešene davčne zadeve v letih 2000, 2001 in 2003. To potrjuje v letu 2000 prevzem gospodarskih prestopkov od okrajnih sodišč. Iz zapisanega sledi, da prevladujejo denarne kazni za kršitelje davčnih predpisov. V letu 2003 statistika z novo klasifikacijo vključuje tudi kršitve predpisov o prispevkih, ki jih odkrivajo davčni organi in so bili do leta 2003 posebej izkazani. Število izrečenih denarnih kazni odgovornim osebam pravnih oseb je skoraj identično denarnim kaznim pravnim osebam. Razlika je lahko posledica prenehanja pravne osebe.

Davčni zavezanci fizične in pravne osebe (in njihove odgovorne osebe) so pogosti kršitelji davčnih predpisov. V novi klasifikaciji prekrškov za leto 2003 je razvidno, da pri fizičnih osebah prevladujejo kršitve predpisov o davčni službi in davčnem postopku, pri pravnih osebah in njihovih odgovornih osebah pa predpisi o DDV in DDPO. Sodniki za prekrške imajo od preučevanega leta 1998 dalje na začetku vsakega leta več nerešenih davčnih zadev kot jih v letu dni rešijo. Upoštevajoč tudi prejete davčne zadeve v tekočem letu, imajo sodniki za prekrške v enem letu s kršitelji davčnih predpisov dela za dve leti. Sprememba v letu 2005, ko postane davčni organ tudi prekrškovni organ za manj hude prekrške z davčnega področja, bo verjetno razbremenila delo sodnikov za prekrške.

4.1.5.4. Državno tožilstvo Republike Slovenije

Državni tožilci izvajajo po Zakonu o državnem tožilstvu (1994, v nadaljevanju ZDT) pregon storilcev kaznivih dejanj in drugih kaznivih ravnanj, za katere je tako določeno

z zakonom. Svoje delo opravljajo na podlagi ustave¹⁰⁸ in zakona. Državni tožilec po ZDT: vlaga in zastopa kazenske obtožbe ter opravlja druga procesna dejanja tožilca v kazenskem postopku, kolikor zakon ne določa drugače; vlaga predloge za pregon in pravna sredstva v zadevah prekrškov, če tako določa zakon, in vlaga procesne akte v civilnih in drugih sodnih postopkih ter v upravnih postopkih, če tako določa zakon. Državne tožilce voli državni zbor.

Vrhovno državno tožilstvo RS (v nadaljevanju vrhovno državno tožilstvo) je po zakonu najvišje tožilstvo v državi. Odločitve in pravna stališča vrhovnega državnega tožilstva pomenijo tehten prispevek k zagotavljanju pravne države.¹⁰⁹

Na področju davčnih zatajitev je bila v letu 2001 vzpostavljena med državnim tožilstvom in DURS-om obojestranska izmenjava podatkov, na nivoju okrožnih državnih tožilstev pa so bili vzpostavljeni tudi neposredni stiki s strokovnjaki davčnih uprav. Izdelana je bila analiza zadev, ki se izpopolnjuje in podan poudarek tej tematiki s posebnim izobraževanjem (Skupno poročilo o delu državnega tožilstva za leto 2001, 2002: 12).

Pri kaznivih dejanjih oškodovanja upnikov po 234. členu Kazenskega zakonika (1994, v nadaljevanju KZ), pri katerih prevladuje kot izvršitvena oblika poslovanje prezadolžene gospodarske družbe mimo transakcijskega računa, z izbranimi upniki pa storilci sklepajo asignacijske in kompenzacijske pogodbe, so najpogostejši oškodovanci RS zaradi neplačanih davkov ter Zavod za zdravstveno varstvo Slovenije in Zavod za pokojninsko in invalidsko zavarovanje zaradi neplačanih predpisanih prispevkov.

Število kaznivih dejanj davčne zatajitve po 254. členu KZ se giblje med 100 in 150, pri čemer je mogoče domnevati, da je neodkrito sivo polje teh kaznivih dejanj še posebej veliko. Z dogovorom iz leta 2002 o usklajenem sodelovanju DURS-a, policije in državnih tožilstev naj bi bilo mogoče izboljšati odkrivanje teh kaznivih dejanj. Število ovajenih osumljencev zaradi kaznivih dejanj davčne zatajitve za sedaj še ni v

¹⁰⁸ Po določilih 135. in 136. člena ustave.

¹⁰⁹ Povzek iz nagovora generalne državne tožilke Zdenka Cerar na spletni strani www.dt-rs.si, 4.12.2003.

vidnem porastu. Navedena kazniva dejanja so storjena v povezavi s kaznivim dejanjem ponarejanja poslovnih listin po 240. členu KZ, kar dela to kriminaliteto še nevarnejšo. Pri teh kaznivih dejanjih gre pogosto za zatajitve davščine v višini več deset milijonov SIT, nemalokrat pa tudi sto in več milijonov SIT. V letu 2002 je bila po nekaj letih spet izrečena zaporna kazen za dejanja davčne zatajitve. V letu 2003 pa je bila navedena kazen izrečena trem storilcem teh kaznivih dejanj. Državni tožilci sedaj poleg zapornih kazni predlagajo sodišču tudi izrek visokih denarnih kazni kot stranskih kazni (Skupno poročilo o delu državnega tožilstva za leto 2002, 2003: 50 in Skupno poročilo o delu državnega tožilstva za leto 2003, 2004: 98). Na podlagi določila 25. člena Zakona o odgovornosti pravnih oseb za kazniva dejanja (1999) odgovarjajo tudi pravne osebe za kazniva dejanja davčne zatajitve po 254. členu KZ, ki so bila v letu 2003 med najbolj pogostimi kaznivimi dejanji s področja gospodarstva (prav tam, za leto 2003).

V letu 2002 je bila na Okrožnem državnem tožilstvu v Mariboru v javnosti znana tako imenovana policijska afera. Šlo je za vloženo obtožnico zoper policista in referentke za davčno knjigovodstvo in izterjavo, zaradi kaznivega dejanja jemanja podkupnine¹¹⁰ v zameno za preverjanje in posredovanje osebnih in drugih podatkov v evidencah informacijskega in telekomunikacijskega sistema policije in v zbirkah evidenc DURS-a (Skupno poročilo o delu državnega tožilstva za leto 2002, 2003: 52).

Na področju odkrivanja kaznivih dejanj davčne zatajitve čaka DURS in druge organe odkrivanja ter državno tožilstvo še veliko dela.

4.1.5.5. Državno pravobranilstvo Republike Slovenije

Državno pravobranilstvo je zastopnik RS in drugih subjektov, določenih z Zakonom o državnem pravobranilstvu (1997, v nadaljevanju ZDPra) pred domačimi, tujimi in mednarodnimi sodišči. Subjektom, katere zastopa, tudi pravno svetuje. Državno pravobranilstvo opravlja tudi druge naloge, določene s posebnimi zakoni, med njimi ZDavP, ZUP, ZUS, Zakon o brezplačni pravni pomoči (2001) idr. Naloge državnega pravobranilstva opravljajo generalni državni pravobranilec, državni pravobranilci in pomočniki državnega pravobranilstva.

¹¹⁰ Po prvem odstavku 267. člena KZ.

V nadaljevanju je prikazana vsebina dela državnega pravobranilstva za leti 2001 in 2002 po posameznih področjih, ki vključujejo davčne zadeve (Skupno letno poročilo o delu državnega pravobranilstva za leto 2001, 2002: 46, 54, 63 in 65-66 ter Skupno letno poročilo o delu državnega pravobranilstva za leto 2002, 2003: 42, 59, 60-61, 63, 67 in 77-79).

Odškodninski zahtevki zaradi nepravilnega dela davčnega organov¹¹¹

V letu 2001 so gospodarske družbe zahtevale od davčnega organa:

- plačilo 49 milijonov SIT zaradi nepravilne odločbe o izterjavi nadomestila za stavbno zemljišče;
- plačilo zamudnih obresti v višini 2,7 milijonov SIT iz naslova neupravičeno plačanega prometnega davka;
- plačilo 947 milijonov SIT, ker davčni organ dokončne odločbe ni izdal v razumnem roku.

Od davčnega organa pa so v letu 2002 zahtevale pravne in fizične osebe naslednje:

- fizična oseba je zahtevala plačilo 55 milijonov SIT za izgubljeni dobiček, duševne bolečine in izplačilo nadomestil delavcem, vse zaradi napačne odmere davka od dohodka iz dejavnosti;
- fizična oseba je zahtevala tolarske protivrednosti 2,8 milijonov EUR, pravna oseba pa je tožila za plačilo 1,1 milijonov SIT, oba iz naslova neupravičeno plačanega prometnega davka in dolgotrajnega teka davčnega postopka;
- gospodarska družba je tožila zaradi plačila 6 milijard SIT iz naslova zakonitih zamudnih obresti zaradi neupravičeno plačanega prometnega davka od prometa proizvodov.

Izpodbijanje pravnih dejanj

Dolžniki so v letu 2001 odtujili nepremičnine (poslovne prostore, stanovanja in drugo), da bi se izognili plačilu davkov. V tovrstnih zadevah so bili tožbeni zahtevki države v večini primerov ugodno rešeni in so sodbe postale tudi že pravnomočne.

¹¹¹ Temeljijo na 26. členu ustave. Tovrstni postopki so dolgotrajni in vezani na pravnomočno končane upravne postopke. Višina zahtevane škode pa je odvisna tudi od izračuna, ki ga opravijo sodni izvedenci.

Zavarovanje terjatev z vknjižbo zastavne pravice

Predlogi za zavarovanje terjatev z vknjižbo zastavne pravice v zemljiški knjigi so v pretežni meri instrument, ki se ga država poslužuje predvsem pri izterjavi neplačanih davkov in prispevkov, ki so prihodek proračuna RS. V letu 2002 je bilo vloženih 1.136 predlogov (v letu 2001 696 oziroma 39 % manj), katerih skupna vrednost znaša 9 milijard SIT (v letu 2001 6 milijard SIT), kar predstavlja 42,1 % vseh vloženih izvršilnih predlogov.

Izvršbe z rubežem in prodajo nepremičnin

Izvršba z rubežem in prodajo nepremičnin je dolgotrajna. Razlog je v prepočasnem delu sodišč, ki se kaže tudi v tem, da od cenoitve nepremičnine do nadaljevanja izvršilnega postopka mine več kot dve leti. Delo cenilcev in izvedencev je čedalje bolj oteženo, saj dolžniki dostikrat ne pustijo ogleda nepremičnine v notranjosti.

Vprašanje učinkovitosti vlaganja izvršilnih predlogov na rubež in prodajo nepremičnin se pojavlja predvsem v naslednjih primerih:

- ko so dolžniki lastniki nepremičnin in zemljišč na deležih, ki so manjši od ene polovice. Po predlogu davčnega organa državno pravobranilstvo vlaga izvršbe tudi na idealne deleže do 1/2, 1/24 idr., končnega učinka pa ni, saj takšne nepremičnine na dražbi ni mogoče prodati;
- ko so dolžniki lastniki zasedenih stanovanjskih ali poslovnih prostorov, zaradi česar je nepremičnina manj privlačna za nakup. Uspeh pri teh zadevah je v smislu poplačila terjatve relativno majhen;
- ko so na nepremičninah že vknjižene hipoteke drugih upnikov, predvsem bank, ki pri zavarovanju in izterjavi dolgov nedvoumno izkazujejo večjo poslovno aktivnost in prizadevnost kot država. Državno pravobranilstvo dobiva predloge za zavarovanje denarnih terjatev na podlagi neažurnih seznamov zaostalih terjatev. Iz priloženih listin je razvidna velika časovna odmaknjenost neposrednih dajanj davčne zatajitve. V tem času so dolžniki, da bi se rešili iz neugodnega finančnega položaja, najemali kredite, ki so jih banke seveda ustrezno zavarovale;
- ko nepremičnina nima ustrezne vrednosti (npr. travniki, gozdovi,...) Takšne nepremičnine se slabo prodajajo ali pa sploh ne.

Stečajni postopki in postopki prisilne poravnave

V letu 2002 je državno pravobranilstvo prejelo 795 novih zadev, kar pomeni za 12,4 % večji pripad (707 v letu 2001). Največ terjatev je še vedno iz naslova neplačanih davkov in prispevkov. V takih primerih država nastopa kot predlagatelj uvedbe stečajnega postopka. V teh postopkih ni pričakovati poplačila dolga, interes upnika je v tem, da se po pravnomočnosti sklepa o začetku in zaključku stečajnega postopka takšnega podjetnika ali gospodarsko družbo izbriše iz registra in se mu s tem onemogoči nadaljnje poslovanje in kopičenje dolga na področju davkov. Državno pravobranilstvo je v letu 2002 vložilo 248 predlogov za uvedbo stečajnih postopkov, kar je 64 % več kot v letu 2001 (151 predlogov v letu 2001). Sodišča so v večini primerov predlogom sledila in stečajne postopke hkrati zaključila, saj je šlo za manjše pravne osebe ali samostojne podjetnike, katerih premoženje ne bi zadoščalo niti za stroške stečajnega postopka. V treh zadevah je državno pravobranilstvo na predlog davčnega urada Novo mesto vložilo pritožbo zoper sklepe stečajnega postopka v t.i. skrajšanih stečajnih postopkih. Ugotovljeno je bilo, da so dolžniki razpolagali s premoženjem takšne vrednosti, ki bi lahko prišlo v stečajno maso.¹¹²

Nepravdni postopki

V letu 2002 je državno pravobranilstvo v 131 zadevah v zapuščinskih postopkih prijavilo terjatve države iz naslova neplačanih davkov in prejetih socialnih pomoči. Dediči pogosto dolg v zapuščinskem postopku priznajo kot nesporen in posebno v primeru manjših zneskov terjatev prostovoljno poravnajo še v fazi zapuščinskega postopka oziroma po izdaji sklepa o dedovanju.

Postopki po ZUS

V postopkih, ki se vodijo po določilih ZUS, se pojavlja državni pravobranilec v dveh vlogah:

1. a) kot zastopnik javnega interesa je obveščen o vsaki tožbi, ki je vložena pri upravne sodišču ali vrhovnem sodišču, zaradi odločitve o prijavi javnega interesa v postopku;
- b) kot zastopnik javnega interesa lahko državni pravobranilec vloži tudi tožbo;

¹¹² V dveh zadevah sta bili pritožbi uspešni in višje sodišče je sklepa stečajnega senata razveljavilo in zadevi vrnilo sodišču prve stopnje v nov postopek, v eni zadevi pa o pritožbi še ni bilo odločeno.

2. državni pravobranilec v upravnem sporu zastopa tožečo stranko (državo in njene organe) kot njen zakoniti zastopnik.

V letu 2002 je bilo vloženih veliko tožb, ki se nanašajo na obstoj in višino davkov (225 tožb) in dohodnine (121 tožb),¹¹³ kakor tudi izterjave ugotovljenih obveznosti (208 tožb). Žal pa tudi skoraj 70 % od 135 tožb, vloženih zaradi t.i. molka organa,¹¹⁴ zadeva področje davkov.

Državno pravobranilstvo je v letu 2002 organiziralo strokovno predavanje na temo o začasni ureditvi stanja v davčnih zadevah in začasnih odredbah, ki jih določa ZUS (Skupno letno poročilo o delu državnega pravobranilstva za leto 2002, 2003: 86).

4.2. Neformalni vidiki davčne kulture

V nadaljevanju bomo proučili delovanje naslednjih neformalnih institucij: GZS, OZS, varuha človekovih pravic, Zvezo računovodij in revizorjev in Inštitut za revizijo, družbe davčnih, revizijskih in finančnih svetovalcev, DDSS, šole in fakultete, državljane kot davčne zavezance in cerkev, in sicer s poudarkom na davčnem področju.

4.2.1. Gospodarska zbornica Slovenije

GZS je naslednica trgovske in obrtne zbornice za Kranjsko iz leta 1850.¹¹⁵ Po Zakonu o GZS (1990) je članstvo obvezno za vse gospodarske osebe, ki opravljajo katerokoli pridobitno dejavnost in imajo sedež v Sloveniji, razen tistih, ki jo opravljajo v celoti na obrtni način in so samo člani OZS, oziroma če jo v celoti opravljajo kot kmetijsko ali gozdarsko dejavnost in so samo člani Kmetijsko-gozdarske zbornice Slovenije.

GZS deluje kot sistem z delitvijo dela na naloge skupnega pomena za celotno gospodarstvo ter na tiste, ki se glede na specifične potrebe stroke ali območij

¹¹³ V letu 2001 je bilo na področju davkov vloženih 247 tožb (DDV in dohodnina), kar je manj kot v letu 2002.

¹¹⁴ Molk organa druge stopnje (tj. ministrstva za finance v davčnih zadevah) pomeni, če v dveh mesecih, ne izda odločbe o strankini pritožbi (pritožbi davčnega zavezanca oziroma njegovega pooblaščenca ali zastopnika) zoper pritožbo 1. stopnje (davčnega urada oziroma posebnega davčnega urada) in če je tudi na novo zahtevo ne izda v nadaljnjih sedmih dneh, sme stranka sprožiti upravni spor, kot če bi bila njena zahteva zavrnjena (po določilu drugega odstavka 26. člena ZUS).

¹¹⁵ Kratka predstavitev GZS, Zložanka GZS, januar 2002.

avtonomno izvajajo v 27-tih združenjih in 13-tih območnih zbornicah. V organih GZS deluje več kot 1.500 neposredno izvoljenih predstavnikov podjetij.¹¹⁶ Zaradi teh aktivnosti gospodarstvenikov in zaradi stalnega stika s podjetji pri oblikovanju strokovnih podlag za uveljavljanje stališč gospodarstva v odnosih z državo in drugimi socialnimi partnerji je GZS pravzaprav parlament gospodarstva. V letu 2002 je bil na spletni strani GZS www.gzs.si realiziran projekt izvedbe informacijskega portala slovenskega gospodarstva. GZS je članica evropskega združenja gospodarskih zbornic *Eurochambres* s sedežem v Bruslju. Kot članica tega združenja je podpisnica posebne evropske zbornične liste, s katero se je zavezala, da prevzema svoj del odgovornosti pri zastopanju interesov gospodarstva v evropskem socialnem dialogu na vseh ravneh in kot dejaven član v evropski zbornični svetovalni mreži. Sodeluje tudi v okviru Mednarodne trgovinske zbornice (*International Chamber of Commerce - ICC*) in v številnih drugih mednarodnih povezavah. Zbornica je nosilka Akademije Eurochambres za izobraževanje v srednji Evropi na temo vstopanje v EU. Poleg zborničnega predstavništva v Bruslju delujejo njena predstavništva v Beogradu, Sarajevu in Prištini. GZS aktivno sodeluje v Ekonomsko-socialnem svetu,¹¹⁷ ki obravnava tudi davčno zakonodajo. Sodelavci pravne službe GZS se redno udeležujejo sej parlamentarnih teles, na katerih se obravnava tudi zakonodaja z davčnega področja.

V letu 2002 je GZS prevzela vodilno vlogo pri uvajanju elektronskega poslovanja na področju gospodarstva. Osnovni cilj projekta, imenovanega e-SLOG – Elektronsko poslovanje slovenskega gospodarstva, je priprava, seznanjanje in praktično usposabljanje slovenskih podjetij za elektronsko poslovanje, zasnovano na skupno dogovorjenih vsebinskih, tehničnih in varnostnih standardih. V projektu sodeluje vrsta vodilnih slovenskih podjetij, pa tudi zunanje institucije kot so DURS, center vlade za informatiko, Banka Slovenije, Statistični urad RS, Pospeševalni center za malo gospodarstvo PCMG – *Euro info Center Ljubljana (EIC)*, ministrstvo za finance in ministrstvo za informativno družbo. ZGS je z Mednarodnim trgovskim centrom iz Ženeve izdelala priročnik Skrivnosti elektronskega poslovanja.

Delovanje GZS na davčnem področju je bilo v letih od 1998 do 2003 naslednje:¹¹⁸

¹¹⁶ Letno poročilo GZS za leto 2003, 2004: 9.

¹¹⁷ V Ekonomsko-socialnem svetu sodelujejo predstavniki delodajalcev, sindikatov in vlade.

¹¹⁸ Povzeto iz Letnih poročil o delu GZS za leta od 1998 do 2003 in drugih virov.

- v letu 1998 je k predlogu ZDDV GZS pripravljala strokovna mnenja v vseh fazah priprave in sprejemanja zakona. Uveljavila je pomembne rešitve za gospodarstvo. Med njimi zlasti: uveljavitev dveh davčnih stopenj, skrajšanje rokov za vračilo vstopnega davka, nižjo davčno stopnjo v sektorju turizma in gospodinjstva in oprostitev plačila DDV za del prevoza, opravljenega v Sloveniji, če je kraj naročnika izven Slovenije. GZS je z novostmi, ki jih prinaša DDV, že v letu 1998 seznanjala svoje člane. Aktivno je sodelovala tudi pri pripravi izvedbenih predpisov za uveljavitev DDV. Aktivno je sodelovala in pripravila amandmaje v zakonodajnem postopku pri ZTro. Glede samega datuma uvedbe DDV in ZTro je pridobila tudi stališča predsednikov uprav večjih gospodarskih družb in uveljavljenih akademskih strokovnjakov. Na področju direktnih davkov si je GZS prizadevala, da se niso povečali. Uspela je tudi z dvigom praga obdavčitve plač po Zakonu o davku na izplačane plače (1996, v nadaljevanju ZDIP). GZS pa ni uspela pri uveljaviti sprememb davčnih olajšav pri reinvestiranju dobička. Izdala je tudi publikacijo *Službe za konjunkturo in ekonomsko politiko*¹¹⁹ (v nadaljevanju SKET) in SKET informacije o DDV. GZS je izvedla anketo o pripravljenosti podjetij na DDV;
- v letu 1999 je GZS še naprej vztrajala na zniževanju direktnih davčnih obremenitev podjetij in na umirjeni, restriktivni, varčevalno naravnani javnofinančni in proračunski politiki. Uspela je prepričati socialne partnerje o nujnosti primernejših rešitev pri davku na izplačane plače ter pri nekaterih drugih davkih. Glavna dejavnost GZS, ki je dala pozitivne rezultate na področju ekonomske politike in finančnih ter davčnih reform, je bil zlasti projekt DDV. Informacije o DDV so bile posredovane tudi na spletnih straneh GZS: www.gzs.si. GZS je v zvezi z uvajanjem DDV tesno sodelovala z ministrstvom za finance in organizirala preko 150 posvetov in seminarjev za več kot 17.000 udeležencev.
- Združenje za trgovino GZS pa je organiziralo seminarje o DDV za skoraj 5.200 udeležencev in seminarje glede trošarin za več kot 2.000 udeležencev. K predlogu ZUP, ki se subsidiarno uporablja pri davčnem postopku, je GZS pripravila pripombe;

¹¹⁹ Prek SKET je GZS dejavna v okviru Evropskega združenja neodvisnih institucij za ocenjevanje in napovedi konjunkturo *AIECE - Association of European Conjuncture Institutes*, kjer je SKET polnopravni član z mestom v vodstvu te organizacije.

- v letu 2000 je izvajala aktivnosti prek novo ustanovljenega Strokovnega sveta za finančna in davčna vprašanja¹²⁰ z zagotavljanjem strokovne pomoči podjetjem na tem področju. Opravljena so bila številna svetovanja na področju davkov in drugih dajatev. Na področju fiskalne in proračunske politike je z argumentiranimi predlogi in stalnim angažiranjem še naprej vztrajala na zniževanju direktnih davčnih obremenitev in na umirjeni, varčevalno naravnani javnofinančni in proračunski politiki;
- v letu 2001 je GZS s svojo dejavnostjo dosegla, da se niso pretirano povečale dajatve, kar je pomenilo za vsakega člana GZS pomemben prihranek. GZS je uspela kompenzirati povečanje prispevka za zdravstvo - z znižanjem davka na izplačane plače. Pri prenovi SRS je uveljavila stališča, ki so prispevala k prijaznejšim rešitvam za podjetja. Svetovalna dejavnost je obsegala vsakodnevno svetovanje podjetjem na področju evropske zakonodaje, obdavčitev in drugih področjih. V projektu e-SLOG je sodeloval tudi DURS s svojim projektom elektronski DDV. GZS je aktivno sodelovala pri nastajanju in izvajanju antibirokratskega programa vlade. Združenje računovodskih servisov GZS je sodelovalo na zakonodajnem področju pri SRS in ZDDV. Za vodenje računovodskih servisov je po opravljenem preverjanju znanja podelilo prve certifikate usposobljenosti in organiziralo enodnevne seminarje in delavnice s področij sestavljanja letnih poročil, DDV in SRS.
- v letu 2002 je GZS s svojimi aktivnostmi, lobiranjem in zahtevami na področju ekonomske politike dosegla, da ni prišlo do večjih povečanj davka na izplačane plače, prispevkov za zdravstvo in drugih dajatev. Aktivno je bila vključena v zakonodajnem postopku pri zakonu o spremembah ZDDV in zakonu o spremembah in dopolnitvah ZDDPO. Prispevala je tudi k rešitvam, ki vodijo k zniževanju obrestnih mer. GZS je pripravila Poslovni vodnik po evropskem pravu I, II in III. V izobraževanju so namenili posebno mesto pilotskim projektom, ki jih vodijo DURS, Carinska uprava RS in Statistični urad RS in so vsebinsko vezani na prilagajanje podjetij na nove pogoje poslovanja v mednarodnem poslovanju. Združenje računovodskih servisov GZS je sodelovalo pri oblikovanju ZDDPO.

¹²⁰ Strokovni svet za davčna vprašanja je posebno delovno telo, ki ga je ustanovil Upravni odbor GZS. Njegovo delovanje je omejeno na davčno, finančno in računovodsko področje. Šteje 20 članov (7 predstavnikov s fakultet Univerze v Ljubljani in Maribora, 5 predstavnikov GZS, 7 predstavnikov iz drugih institucij in 1 predstavnik iz Avstrije, več o tem na spletni strani <http://www.gzs.si/Nivo1.asp?IDpm=6874>)

Organiziralo je redno telefonsko svetovanje s področja računovodstva in davkov ter delavnice s področja DDV. Članice združenja računovodskih servisov¹²¹ opravljajo dela računovodskih, knjigovodskih, revizijskih ter davčno svetovalnih storitev. Od 10.4.2002 dalje uporabljajo pri svojem delu kodeks združenja računovodskih storitev;

- v letu 2003 so vsak delovni dan potekala davčna svetovanja s področij DDV, davčnega postopka, DDPO in dohodnine. GZS je sodelovala z DURS-om pri uvajanju elektronskega davčnega poslovanja in z ministrstvom za finance pri oblikovanju mnenj k prepisom s področja računovodstva. Oktobra leta 2003 so člani davčno-finančnega sveta pri GZS (Romana Tomc Lampič, Siniša Mitrovič in Andrej Šircelj) v zvezi s predlogoma ZDDPO-1 in ZDoh-1 opozorili, da gredo davčne spremembe le v korist državnega proračuna in niso razvojno spodbudne za davčne zavezance (Ručna, 2003: 5).

V GZS ugotavljajo, da je GZS še poglobila dobro sodelovanje z ministri, različnimi vladnimi delovnimi telesi, odborom vlade za gospodarstvo kot tudi s parlamentarnimi odbori in z Državnim svetom. Sej Skupščine in Upravnega odbora GZS pa se je poleg predsednika vlade udeležila vrsta ministrov in visokih vladnih uradnikov, (Poročilo o delu GZS za leto 2002, 2003: 2).

Na GZS so po besedah Romane Tomc Lampič zadovoljni s sodelovanjem ministrstva za finance pri predlogu ZDoh-1, saj tako dobrega sodelovanja ni bilo še nikoli. Ministrstvo za finance je bilo pripravljeno poslušati, sodelovati in tudi upoštevati predloge gospodarstva, čeprav so ostala še odprta vprašanja (Nidorfer, 2003: 39).

Maja 2004 je GZS odprla infopiko - Svetovalni center za mala in srednje velika podjetja, ki nudi članom GZS preprost, sistematičen in brezplačen dostop do različnih strokovnih vsebin, med njimi tudi davčnih (<http://www.gzs.si/infopika>, 12.5.2004).

¹²¹ Združenje računovodskih servisov pri GZS je bilo ustanovljeno konec leta 1996. Na dan 14.10.2002 je združenje imelo 3.081 članov, od katerih je bilo 1.410 družb in 1.671 samostojnih podjetnikov, posameznikov, (<http://www.gzs.si/DRNivo3.asp?IDpm=483>, 11.3.2004).

V zaključku pogovora z dne 4.5.2004 je svetovalec predsednika GZS, Marjan Širaj, povedal, da "je pri tisti gospodarski zakonodaji, kjer so odločevalci (državni zbor in vlada) upoštevali pripombe in predloge GZS, bila njena implementacija v praksi (pravnih oseb) veliko lažja, učinkovitejša in bolj transparentna."

GZS je pomemben akter pri implementaciji, delovanju, spreminjanju in oblikovanju davčnega sistema, kot samostojna institucija in v sodelovanju z drugimi institucijami.

4.2.2. Obrtna zbornica Slovenije

OZS je oseba javnega prava in je samostojna, strokovno poslovna organizacija, ki deluje na območju RS.¹²² V letu 2004 obhaja 35-letnico obstoja. Z namenom razvoja obrti spremlja in obravnava problematiko dela obrti, skrbi za njen skladen razvoj, oblikuje stališča in predloge obrti za spremembe gospodarskega sistema in ekonomske politike, izvaja javna pooblastila, naloge s področja poklicnega izobraževanja, vodi register območnih obrtnih zbornic ter opravlja druge z ObrZ in drugimi zakoni in s statutom določene naloge (34. člen ObrZ).

V OZS in po sedežu obrata oziroma firme v območne obrtne zbornice se združujejo pravne in fizične osebe, ki opravljajo pridobitno dejavnost v RS na obrtni način, obrti podoben način ali domačo oziroma umetno obrt, obrtne zadruga in oblike njihovega združenja (31. člen ObrZ). Spletna stran OZS je <http://www.ozs.si/>.

Iz letnih poročil za leti 2000 in 2001 je ugotovljeno, da je OZS za zastopanje interesov članstva aktivno sodelovala z vlado in posameznimi ministrstvi in ministri, med njimi z ministrstvom za finance in ministrom za finance in z DURS-om. V letu 2001 so bili po dolgotrajnih prizadevanjih redno vabljeni na seje odbora vlade za gospodarstvo, kjer so zagovarjali stališča in pripombe še pred obravnavanjem pomembnih zakonov na sejah vlade. Funkcionarji in zaposleni v strokovnih službah so aktivno sodelovali v odborih državnega zbora. Za davčne zadeve v odboru državnega zbora za finance in monetarno politiko. Pri opravljanju davčnega nadzora davčne uprave je nastal v letu 2000 problem nepremičnin pri opravljanju dejavnosti.

¹²² 33. člen Obrtnega zakona (1994, v nadaljevanju ObrZ).

Davčne uprave niso priznale olajšav za vlaganja in amortizacije za poslovne objekte, ki so zgrajeni na zemljišču, ki ni last podjetnika oziroma kjer je podjetnik le solastnik takega zemljišča. Navedene problematike niso uspeli rešiti na več sestankih z vodstvom DURS-a, zato so se večkrat sestali tudi z državnim sekretarjem ministrstva za finance Darkom Končanom. OZS je v letu 2000 pripravila pregled navedenih rešitev v nekaterih drugih evropskih državah (Nemčiji, Franciji in Italiji), kjer ob podobni lastninski zakonodaji z davčnega vidika ni nobenih težav. Na sejo odbora za gospodarstvo vlade so predstavniki OZS povabili v letu 2001 dva vrhunska strokovnjaka iz Nemčije, ki sta predstavila davčno rešitev tega problema v Nemčiji. Na ta način so poslance in predstavnike ministrstev seznanili z možno rešitvijo tega problema tudi v Sloveniji. OZS je navedeno težavo le delno rešila.¹²³ OZS tekoče spremlja vse predloge zakonov z davčnega področja (DDV, davka od dohodkov pravnih oseb, dohodnine in druge) in predloge sprememb in dopolnitev zakonov (s področja ZTro, ZDavP, ZDS ter druge zakone z davčnega področja).

Delo OZS poteka po sprejetem programu dela. Maja 2003 je bila sprejeta vizija in strateška usmeritev obrtnozborničnega sistema, ki je bila osnova za program dela v letu 2004. Program temelji na zastopanju interesov obrti in malega podjetništva, storitvah za članstvo, informiranju in promociji obrti in podjetništva, izvajanju javnih pooblastil ter nalog za celotno delovanje obrtnozborničnega sistema. Javno mnenje o obrti je temeljnega pomena za neposredno in učinkovito sodelovanje z državnimi institucijami, še posebej pa za uspešno lobiranje zborničnega lobističnega telesa, v katerega se vključujejo zbornični funkcionarji in člani, ki so aktivni v raznih političnih strankah (Kern, 2003a: 14-17). Med kratkoročnimi cilji so v OZS zapisali tudi, da bodo:

- lobirali doma in v EU, na volitvah leta 2004 izvolili nekaj obrtnikov in podjetnikov v parlament, leta 2006 pa povečali deleža obrtnikov in podjetnikov med občinskimi svetniki in župani;

¹²³ Na pobudo OZS je bil ob spremembi SRS (konec leta 2001, z uporabo od 1.1.2002) dopolnjen SRS 2 tako, da so možna vlaganja v tujo nepremičnino iz dejavnosti na podlagi zakupne pogodbe in da je od teh vlaganj možno pri vlagatelju obračunati amortizacijo.

- skupaj z združenjem delodajalcev obrtnih dejavnosti Slovenije (Kern, 2003b: 22)¹²⁴ okrepili vloge malih delodajalcev v socialnem partnerstvu z zagotavljanjem močnejše strokovne podpore v pogajanjih z delodajalci;
- izkoristili domače in tuje znanje za ureditev vloge obrti in podjetništva v državi v skladu s smernicami EU.

Pomembno je aktivno sodelovanje OZS v državnem svetu, kjer imajo obrtniki svojega svetnika. Najpomembnejše pa je v fazi priprave zakonov sodelovanje z odborom vlade za gospodarstvo in vlado kot celoto. Strokovne službe OZS so pripravile pripombe k predlogoma ZDoh-1 in ZDDPO-1, ki so bile predstavljene v januarju leta 2004 v državnem svetu na posvetu o novi davčni zakonodaji (<http://www.ozs.si/SLO/indeks1.html>, 4.2.2004). Novosti v davčni zakonodaji je predstavila Milojka Kolar, državna sekretarka v ministrstvu za finance, sodelovali pa so tudi predstavniki vseh treh zbornic, GZS, OZS in kmetijsko-gozdarske ter združenje računovodskih servisov in sindikatov. Stališča OZS je sprejel v januarju 2004 tudi upravni odbor OZS in vse predloge posredoval pristojnim v državnem zboru (<http://www.ozs.si/SLO/aktualno/novice/0078.html>, 4.2.2004). Ministrstvo za finance je upoštevalo kar nekaj pripomb OZS na pripravljena predloga ZDoh-1¹²⁵ in ZDDPO-1, ki jih je vlada sredi decembra 2003 poslala v obravnavo v državni zbor. V predlogu ZDoh-1 je najpomembnejše to, da novi zakon razbremenjuje delo in obremenjuje kapital.

OZS sodeluje tudi z obrtnopodjetniškimi asociacijami v EU in državah bivše Jugoslavije ter z ostalimi institucijami v tujini. V letu 2000 so uvedli v reviji Obrtnik, ki jo izdaja OZS, rubriko iz EU. Kompleksno evropsko problematiko so predstavili v publikaciji EU.

¹²⁴ Združenje delodajalcev obrtnih dejavnosti je na dan 14.11.2003 imelo 4.151 članov. Med člani je največ (1.626) delodajalcev, ki imajo enega zaposlenega delavca, najmanj pa je delodajalcev, ki zaposlujejo več kot 50 delavcev.

¹²⁵ Možnost ugotavljanja davčne osnove na podlagi normiranih odhodkov. Predlagatelji so ZDoh popravili v delu, ki zadeva prenos lastništva dejavnosti in prenos sredstev med podjetjem in gospodinjstvom. Glede investicijskih olajšav v okviru predloga ZDDPO-1 bodo samostojni podjetniki tudi v prihodnje lahko z investicijami v opremo (razen v primeru nakupa avtomobilov ali povišstva) zniževali davčno osnovo za 20 % investiranega zneska (Mihelič, 2004a: 7). Ugodnosti za status samostojnega podjetnika pozna večina držav EU.

Decembra 2003 je 50.000 slovenskih obrtnikov, ki so vpisani v obrtni register pri OZS, dobilo kartico Obrtnik (Jarec, 2003: 4-5). Kartica Obrtnik je identifikacijska kartica v komunikaciji z OZS, imetnikom nudi svetovanja (neposredno osebno svetovanje, svetovanje po telefonu ali po elektronski¹²⁶ in standardizirani pošti) ter izobraževanje in druge servisne storitve ter vrsto ugodnosti, ki jih bodo člani OZS lahko uživali pri ponudnikih različnih storitev in med njimi samimi. Od marca 2004 je svetovanje mogoče le s kartico Obrtnik. Svetovanje je ena pomembnejših dejavnosti, ki jih OZS opravlja za člane. Kartica vsebuje tudi davčno številko uporabnika. Cilj OZS je, da bi kartica postala tudi plačilna. Svetovanja davčne zakonodaje OZS potekajo po telefonu trikrat na teden pri štirih davčnih svetovalcih (od skupno enajstih).

Dunja Verbajs, davčna svetovalka na OZS, (Mihelič, 2004b: 18-19) ugotavlja, da »v OZS dobro poznajo probleme samostojnih podjetnikov, zato so sposobni pregledati tudi zapisnike o davčnih kontrolah, narediti pripombe na zapisnike, pripraviti pritožbe na odločbe in pritožbe na upravno sodišče. Tega trenutno še ne delajo (do februarja 2004), ker to delo zahteva veliko časa. Navedeno pa bi lahko bila storitev, ki bi jo za podjetnike naredili proti plačilu».

V letu 2004 je prvi steber,¹²⁷ ki je zadolžen za gospodarski sistem in zakonodajo, služba za gospodarski sistem OZS. Njegova naloga je zastopanje interesov obrti, socialno partnerstvo, politični sistem in lobiranje ter izobraževalni sistem na zakonodajni ravni (Jarec, 2004: 6). Na davčnem področju spremlja zakonodajo, pripravlja stališča, mnenja in predloge za spremembo davčne zakonodaje, svetuje članom – pravnim in fizičnim osebam na področju davčne zakonodaje: dohodnine, DDPO, DDV, trošarin, davčnega postopka, (<http://www.ozs.si/SLO/organiziranost/Sluzbe/gospodar.html>, 3.2.2004). Pripravlja seminarje, kot primer navajamo seminar Davčna napoved za leto 2003 z upoštevanjem vseh novosti pri vodenju in zaključevanju poslovnih knjig na podlagi SRS 39 in ostale davčne zakonodaje, ki je potekal februarja 2004.

¹²⁶ Za davčna vprašanja je naslov elektronske pošte: svetovanje.davki@ozs.si.

¹²⁷ Službe OZS so po novem organizirane v sekretariat in štiri stebre: gospodarski sistem in politika, obveščanje in informiranje, storitve za članstvo in javna pooblastila.

OZS ima 62 območnih obrtnih zbornic (v nadaljevanju OOOZ). V letu 2003 je OZS izvedla anketo »Dejavnosti območnih obrtnih zbornic« (Hočevar, 2003a: 31-32 in 2003b: 42-43). Na podlagi analize anketnih listov je bilo ugotovljeno, da podjetnikom najbolj primanjkujejo pravna znanja. Med njimi so OOOZ na prvo mesto uvrstile delovno in socialno pravo, na drugo mesto davčno pravo in na tretje mesto gospodarsko pravo. OOOZ sodelujejo nadpovprečno dobro z OZS. Sodelovanje OOOZ z davčni uradi in izpostavami je na pomembnem drugem mestu. Sledi sodelovanje z upravnimi enotami, oddelki za gospodarstvo v okviru upravnih enot, župani občin in z zavodom za zaposlovanje. Več strokovnih informacij želijo OOOZ z naslednjih področj: državne podpore za obrt (s 25,8 %), davki in finance (z 20 %), sledijo pa kadri in delovna razmerja (s 16,7 %), standardi in normativi (s 13,3 %) ter delo državnega zbora, državnega sveta in ekonomsko-socialnega sveta (z 10 %) ter drugo (s 14,2 %). Najpogostejši problemi obrtnikov, ki jih registrirajo OOOZ, so od skupno dvajsetih štiri z davčnega področja (od tega trije s področja davčnih spodbud), ki so razvrščeni na naslednjih mestih: na tretjem premalo davčnih spodbud za razvoj, na petem premalo davčnih spodbud za investicije, na sedmem ni davčnih in drugih spodbud za vlagatelje in na petnajstem mestu dohodnina na skupni dohodek.

OZS je na dnevih slovenske obrti maja 2003 obravnavala tudi davčno zakonodajo s predlogi, da naj bi podjetja podatke o poslovanju oddala le enkrat in da naj bi se uporabili tako v davčne kot v statistične namene, iz obveznega oddajanja poročil pa naj bi izvzeli tiste podjetnike, ki so obdavčeni po normiranih odhodkih in ki naj tudi ne bi vodili dvostavnega knjigovodstva od 1.1.2005 dalje. Navedeno naj bi prispevalo k zmanjšanju administrativnih ovir za vstopanje in rast. OZS je odločno proti sivi ekonomiji in nelojalni konkurenci, zato predlaga spodbuden prehod od ilegalne v legalno ekonomijo, s postopnim obdavčenjem novih subjektov (z davkom iz dejavnosti in DDPO), kot primer: 1. leto poslovanja ni obdavčenja, 2. leto 25 %, 3. leto 50 %, 4. leto 75 % in 5. leto 100 % obdavčenje (<http://www.ozs.si/SLO/aktualno/Arhiv/2003/DSO-Forum.pdf>, 12.5.2004). Maja 2004 je OZS na dnevih slovenske obrti v Portorožu organizirala davčno izobraževanje Obdavčitev dejavnosti za zasebnike in pravne osebe po novi zakonodaji: ZDoh-1 in ZDDPO-1 (prav tam).

Iz zapisanega ugotavljamo, da so davki in davčno pravo ter sodelovanje z davčnimi organi zelo pomembni za obrtnike kot davčne zavezance, OZS pa pomemben akter pri sprejemanju, spreminjanju in implementaciji davčne zakonodaje in s tem graditelj davčnega sistema, za davčne zavezance obrtnike (mikro in mala podjetja) pa akter svetovalnih in izobraževalnih dejavnosti z davčnega področja.

4.2.3. Varuh človekovih pravic Republike Slovenije

Varuh človekovih pravic je samostojna in od državnih organov neodvisna oseba, ki jo izvoli državni zbor za varovanje človekovih pravic in temeljnih svoboščin v razmerju do državnih organov, organov lokalne samouprave in nosilcev javnih pooblastil (<http://www.varuh-rs.si/>, 30.3.2004). Razmerij, v katera stopajo posamezniki kot davčni zavezanci z državnimi organi (z DURS-om: z davčnimi uradi in njenimi izpostavami kot organom prve stopnje, z ministrstvom za finance kot organom druge stopnje,¹²⁸ s sodniki za prekrške v prekrških davčnega prava, z upravnimi sodišči in vrhovnim sodiščem v upravnih sporih, z ustavnim sodiščem v primeru vloge za oceno ustavnosti davčnih predpisov) je vedno več in so tudi vedno bolj kompleksna. Varuh človekovih pravic v svojem letnem poročilu za leto 2001 ugotavlja, da so bili prekoračeni zakonski oziroma razumni roki za izdajo odločbe v zahtevnejših upravnih postopkih na prvi stopnji in v pritožbenih postopkih, pa tudi v reševanju upravnih sporov pred upravnim in vrhovnim sodiščem. Na postopek zastaranja je opozoril pri sodnikih za prekrške in pri davčnih organih v postopkih izterjave izrečenih denarnih kazni. Vse navedeno pa vpliva na klavrno podobo pravne države (strani 42 in 46). V letnem poročilu za leto 2003 varuh človekovih pravic zaključuje, da časovni okviri reševanja pritožb še vedno niso zadovoljivi (stran 70).

Posamezniki s svojimi pobudami z davčnega področja uveljavljajo svoje pravice pri varuhu človekovih pravic, ki je imenovan tudi ombudsman.¹²⁹ Prvega ombudsmana je Slovenija dobila že leta 1994, EU pa leto kasneje.¹³⁰ Postopek pri ombudsmanu je

¹²⁸ Od 1.1.2003 v okviru ministrstva za finance, Sektor za upravni postopek na drugi stopnji s področja carinskih in davčnih zadev, prej v okviru DURS-a, Oddelek na drugi stopnji na glavnem davčnem uradu.

¹²⁹ Slovenski varuh človekovih pravic je direktor Mednarodnega združenja ombudsmanov (*International Ombudsman Institute – IOI*) za srednjo in vzhodno Evropo.

¹³⁰ Slovenski varuh človekovih pravic je član evropskega združenja ombudsmanov *European Ombudsman Institute*, nepridobitnega znanstvenega združenja, ki se na podlagi znanstvenega pristopa ukvarja z varovanjem človekovih pravic, z zaščito posameznika in z varovanjem institucije ombudsmana.

neformalen, za stranko brezplačen in tudi ne zahteva posebnega znanja z davčnega področja, strokovne pomoči davčnega svetovalca ali odvetnika. V pobudi mora stranka navesti in predložiti dokaze, ki so pomembni za uvedbo postopka, ter navesti, katera pravna sredstva so bila uporabljena v konkretni davčni zadevi.

Pobudniki so v letu 2002 vlagali pobude z davčnega področja, ki po vsebini vsebujejo enake oziroma podobne probleme kot v prejšnjih letih (Letno poročilo varuha človekovih pravic, 2003: 79-80). Strnemo jih lahko v naslednje:

- dolgotrajno razčiščevanje davčne obveznosti;
- visoke zamudne obresti;
- vročanje odločb in sklepov davčnega organa;
- priznavanje posebne olajšave za vzdrževane družinske člane;
- izterjava denarnih kazni za prekrške;
- postopek v primeru smrti davčnega zavezanca;
- obdavčitev večletnih prejemkov;
- izterjava članskega prispevka za GZS;
- prehod davčne obveznosti z gospodarske družbe na družbenika,
- problem razlage davčnih predpisov.

V letu 2003 so ob nerešenih vprašanjih iz preteklosti izstopali naslednji problemi (Letno poročilo varuha človekovih pravic, 2004: 69):

- hude socialne stiske družin zaradi nastalih davčnih dolgov;
- problem blokade sredstev samostojnega podjetnika na vseh računih;
- posledice prisilne izterjave dolga z rubežem zavezančevega računa pri banki, zaradi česar je onemogočeno njegovo nadaljnje poslovanje;
- zaseg avtorskih honorarjev in prejemkov oseb, ki samostojno opravljajo dejavnost kot glavni poklic do višine 90 %;
- vračilo davka na motorna vozila, kupljeno za prevoz invalidnih otrok;
- neenotnost prakse davčnih organov pri upoštevanju nadomestila za invalidnost otroka v osnovo za odmero dohodnine staršev.

Preglednica v nadaljevanju prikazuje prejete in zaključene zadeve z davčnega področja pri varuhu človekovih pravic od leta 1995 do leta 2003.

Tabela 4.9. Prejete pobude in zaključene zadeve z davčnega področja pri varuhu človekovih pravic od leta 1995 do leta 2003

Leto	Prejete pobude v letu	Prenesene pobude iz preteklega leta	Število pobud v obravnavi v letu*	Število zaključenih zadev v letu	Delež zaključenih zadev v letu (v %)	Indeks prejetih pobud
1	2	3	4	5	6 = 5/4x100	7= x+t/x (od št. 2)
1995	30	0	22	22	100,0	-
1996	38	8	56	44	78,6	126,7
1997	62	12	77	64	83,1	163,2
1998	85	17	99	82	82,2	137,1
1999	101	14	115	-	-	118,8
2000**	***	-	129	-	-	-
2001	70	16	76	-	-	-
2002	60	16	76	-	-	85,7
2003	83	13	96	-	-	138,3

Vir: Letna poročila varuha človekovih pravic od leta 1995 do leta 2003.

* Vključene so tudi ponovno odprte zadeve in prenesene pobude iz preteklega leta.

** Z zamenjavo varuha človekovih pravic po preteku prvega mandata se je izgubila statistična kontinuiteta v letnih poročilih.

*** Število prejetih pobud je za leto 2000 zapisano v letnem poročilu opisno - za malenkost manj kot v prejšnjem letu - in ne numerično.

Najmanj pobud so pobudniki z davčnega področja vložili v letu 1995, v prvem letu delovanja varuha človekovih pravic (30 pobud), število pobud je naraščalo do leta 1999.¹³¹ V letu 2000 je zaznati padec pobud pobudnikov, ki se nadaljuje do leta 2002, v letu 2003 pa je opazen ponoven porast pobud.¹³² Zadeve v obravnavi¹³³ pri varuhu človekovih pravic so naraščale do leta 2000 (129 zadev), v letih 2001 in 2002 je bilo v obravnavi 76 zadev, v letu 2003 pa je zaznati ponoven porast, v obravnavi je bilo za 20 zadev več (ali za 26,3 %), ob upoštevanju tudi prenesenih zadev prejšnjih let. Varuh človekovih pravic je imel več sestankov in pripravil več dopisov *predstavnikom ministrstva za finance* (npr. o skupni uporabi avtomobila, kupljenega z olajšavami za invalida iz leta 1998, o vračilu preveč plačane trošarine v letu 2003) in *predstavniki glavnega davčnega urada* (npr. zaradi pomanjkljivosti pri delu prvostopenjskih davčnih organov, kršitve zakonskih rokov za odločanje v davčnih postopkih na prvi in drugi stopnji, izterjave davčnega dolga in obveščanje davčnih zavezancev o stanju dolga in plačil, vse navedeno iz leta 1999, v zvezi s prisilno

¹³¹ 38 pobud v letu 1996, 62 pobud v letu 1997, 85 pobud v letu 1998 in 101 pobuda v letu 1999 (od tega 26 pobud oz. 26 % s področja odločanja o odpisu, delnem odpisu, odlogu ali obročnem odplačevanju dolga).

¹³² V letu 2001 (75 pobud), v letu 2002 (65 pobud) in v letu 2003 (83 pobud).

¹³³ Število zadev v obravnavi se razlikuje od prejetih pobud v posameznem letu, zaradi nezaključenih zadev v letu in posledic prenesenih pobud v naslednje leto.

izterjavo davčnega dolga v letih 1998 in 1999,¹³⁴ v zvezi z ugotovitvijo, da se je kvaliteta odločanja prvostopenjskih davčnih organov izboljšala, vendar še ne zadovoljivo pri obrazložitvi odločb za nadomestilo o uporabi stavbnega zemljišča v letu 2001) ter z ostalimi predstavnikov, s katerimi je povezano delo DURS-a: *ministrstva za delo, družino in socialne zadeve, Zavoda za pokojninsko in invalidsko zavarovanje, Zavoda za zdravstveno zavarovanje in drugimi.*

Varuh človekovih pravic v letnem poročilu za leto 2002 ugotavlja, da se je velik delež pobud nanašal na dolgotrajnost davčnih postopkov in pozno reševanje pritožb. Pobudniki so izražali nezadovoljstvo zaradi slabega ali pomanjkljivega komuniciranja z davčnimi organi. Tudi sam varuh ugotavlja, da je glavni davčni urad na njegove dopise odgovarjal z zamudo, pogosto so za odgovor morali večkrat urgirati in z odgovorom niso bili zadovoljni.¹³⁵ Odgovore pa so potrebovali za zaključke in ocene o morebitnih kršitvah in nepravilnostih z vidika človekovih pravic.

Glavnemu davčnemu uradu je varuh človekovih pravic v letu 2002 predlagal, da ga seznanijo z zaostanki oziroma roki za reševanje pritožb po posameznih področjih oziroma vseh davčnih obveznostih (dohodnina, DDPO, prometni davek, DDV, prisilna izterjava dolga in odpis davčnega dolga) in razlogi za tako stanje, (Letno poročilo varuha človekovih pravic za leto 2002, 2003: 80). Varuha so še zanimali sprejeti ukrepi za izboljšanje stanja oziroma dela davčnih organov na tem področju, da bi se približali cilju, reševanju pritožb v zakonitem roku. Glavni urad se je v letu 2003 odzval in izrazil pripravljenost za sodelovanje. Varuh človekovih pravic prejema mesečna poročila o stanju v zvezi z reševanjem pritožb po vrstah davčnih obveznosti. Največ pritožb je glede odmere dohodnine, sledijo pritožbe zoper odločbe o odmeri nadomestila za uporabo stavbnega zemljišča in nadomestila za redno delovanje objektov na hidromelioracijskih sistemih. Številne so tudi pritožbe zoper sklepe davčnega organa o uvedbi postopka prisilne poravnave. Glavni davčni urad je varuha človekovih pravic obvestil, da davčne zavezance redno informirajo o njihovih pravicah in dolžnostih na davčnih uradih oziroma izpostavah in po telefonu, na vprašanja pa odgovarjajo tudi pisno. Sporočili so tudi, da objavljajo pojasnila o

¹³⁴ Sklepi o prisilni izterjavi davčnega dolga niso vsebovali vseh zakonsko predpisanih sestavin, predvsem navedbe izvršilnega naslova z datumom izvršljivosti. Enako so ugotovljali tudi na upravnem sodišču.

¹³⁵ Na primer sklicujoč se na zaupnost davčnih podatkov.

davkih in drugih obveznih dajatvah, informacije, primere iz davčne prakse in predpise na svoji spletni strani in v Davčnem biltenu, ki ga pošiljajo tudi varuhu. Varuh človekovih pravic glede na navedeno in ker novih pripomb pobudnikov ni bilo zaključuje, da so opisane aktivnosti DURS dobre in koristne za obveščenost in širjenje davčne kulture med zavezanci (Letno poročilo o delu za leto 2003, 2004: 69).

Letna poročila o delu varuha človekovih pravic so bila poslana predsedniku državnega zbora. Na sejah državnega zbora je varuh človekovih pravic osebno predstavil povzetek poročil in svoje ugotovitve.

Varuh človekovih pravic ni redni pritožbeni organ. Posameznik se mora v davčnih zadevah najprej pritožiti na ministrstvo za finance, zoper odločbo prvostopenjskega davčnega organa, ki je odločal o njegovih pravicah. Pritožbo poda pisno ali ustno na zapisnik pri organu, ki je odločbo izdal. Če posameznik s pritožbeno potjo ni zadovoljen, se lahko obrne na varuha človekovih pravic. To pomeni, da varuh človekovih pravic deluje subsidiarno. Slovenski državljani smo z vstopom v EU dobili novo pravico, pravico do pritožbe v slovenskem jeziku pri evropskem varuhu človekovih pravic, P. Nikiforosu Diamandourosu v Strasbourgu, ki je pristojen le za delo evropskih organov, evropske komisije, evropskega parlamenta in Sveta EU.

Varuh človekovih pravic je pomemben akter, ki opozarja državni zbor, vlado, ministrstvo za finance, DURS, zainteresirano javnost in druge institucije z osebnim in s pisnim komuniciranjem, z aktivnim delovanjem po Sloveniji, v medijih, z dopisi, z letnim poročilom o delu, z biltenom na davčne probleme, na potrebne zakonske ureditve davčnih in drugih zakonov, na življenjsko postopanje v problematičnih zakonskih rešitvah (obvezno osebno vročanje davčnih pošiljk) idr.

4.2.4. Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije in Slovenski inštitut za revizijo

Zveza računovodij in revizorjev je dobila današnje ime 28. maja 1992. Njeno prvo ime, dobila ga je leta 1957, je bilo Združenje knjigovodij Slovenije. Zveza računovodij in revizorjev je samostojna in prostovoljna nacionalna strokovna organizacija, ki združuje 34 strokovnih društev računovodskih, finančnih in revizijskih

strokovnjakov,¹³⁶ ki pokrivajo celotno območje RS. Spletna stran Zveze računovodij in revizorjev je www.rfr.si/. Financira se z lastnimi prihodki, ki jih ustvarja z izobraževalno, strokovno in izdajateljsko dejavnostjo. Velik del svojih prihodkov namenja razvoju računovodske, revizijske in finančne stroke, in sicer v okviru Zveze računovodij in revizorjev, Inštituta za revizijo in društev Zveze računovodij in revizorjev. Inštitut za revizijo je 29. julija 1993 ustanovila Zveza računovodij in revizorjev na podlagi 11. člena Zakona o revidiranju (1993, v nadaljevanju ZRev). Za svoje delovanje ima Zveza računovodij in revizorjev sprejete letne delovne programe in smernice. V smernici 4 (iz leta 2000) je zapisano, da bo Zveza računovodij in revizorjev tudi v bodoče intenzivno sodelovala z domačimi in tujimi strokovnimi organizacijami ter sestavljalci strokovnih in pravnih norm. Zveza računovodij in revizorjev dobro in učinkovito sodeluje z Zvezo ekonomistov Slovenije.¹³⁷ Z DURS-om je podpisala dogovor o medsebojnem sodelovanju. Z GZS je sodelovala pri posameznih strokovnih projektih. Zveza računovodij in revizorjev je uspešno sodelovala s Hrvaško zvezo¹³⁸ in skupaj sestavila in založila knjigo z naslovom »Ustanavljanje, delovanje in prenehanje gospodarskih družb v Hrvaški in Sloveniji« s podnaslovom »Davčni, finančni, računovodski in revizijski predpisi in pravila«. Navedena knjiga je bila predstavljena na hrvaški gospodarski zbornici in na GZS. Zveza računovodij in revizorjev sodeluje z Zvezo poljskih računovodij, z Zvezo računovodij in revizorjev Črne gore in Federacije BiH. Z zvezo tržaških računovodij je izdala dvojezični jezikovni priročnik o računovodstvu, reviziji, davkih idr. v podjetjih v Sloveniji in v Italiji. Predstavniki Zveze računovodij in revizorjev se vsako leto udeležijo redne letne konference Zveze evropskih računovodskih strokovnjakov (*Fédération des Experts Comptables Européens - FEE.*) V Mednarodnem odboru za računovodstvo in davčno pravo držav srednje in vzhodne Evrope (*Internationaler Ausschluß für Rechnungslegung und Steuerrecht in Mittel- und Osteuropa*), ki deluje na Dunaju pod okriljem avstrijske zbornice gospodarskih zaupnikov ter raziskovalnega inštituta za srednje- in vzhodnoevropsko gospodarsko pravo dunajske univerze, že nekaj let sodeluje s sodelavci Zveze računovodij in revizorjev z

¹³⁶ Na dan 31.12.2002 je imelo društvo 13.158 članov, od tega je bilo članic 11.200 ali 85,1 % vseh članov (Poročilo o delu Zveze računovodij in revizorjev od 21. do 22. redne skupščine (v letih 2000-2003), 2003:73).

¹³⁷ Z Zvezo ekonomistov Slovenije Zveza računovodij in revizorjev soorganizira redne letne simpozije o sodobnih metodah v računovodstvu, reviziji in financah, na katerih imajo samostojni svetovalci Zveze računovodij in revizorjev redne referate. Prav tam, stran 72.

¹³⁸ Hrvatska zajednica računovođa i finacijskih djelatnika.

mednarodnim predstavljanjem računovodskih in davčnih rešitev v Sloveniji,¹³⁹ z Inštitutom za mednarodne davščine na Univerzi v Göttingenu v Nemčiji in drugimi institucijami. Med dijaki in študenti spodbuja Zveza računovodij in revizorjev razvoj stroke z nagradami in s sponzorstvom državnih tekmovanj dijakov v srednjih ekonomskih in trgovskih šolah, s sponzorstvom državnega tekmovanja iz znanja poslovne matematike srednje ekonomske šole in z nagradami za najboljša diplomska dela s področja računovodstva, revizije in financ študentov Ekonomske fakultete v Ljubljani in Ekonomsko-poslovne fakultete v Mariboru. Pri pisanju doktorskih disertacij pa študente vzpodbuja z organizacijo posvetovanj in izdajo srebrne knjige.¹⁴⁰

Zveza računovodij in revizorjev izdaja *standardne in posebne izdaje*. Med standardne štejejo revija za računovodstvo in finance IKS, (v njej svetovalci pišejo o skupinski davčni bilanci, DDV, trošarinah, taksah, obdavčenju, obračunu DDPO, obračunavanju dajatev in prispevkov in drugem), Zbirka računovodskih in finančnih predpisov in Zbirka predpisov o dajatvah¹⁴¹ (do leta 1997 Zbirka o prometnem davku). V letih od 2000 do 2003 se giblje število naročnikov¹⁴² revije IKS med 12.000 in 11.000, zbirke računovodskih in finančnih predpisov med 6.000 in 5.000 in zbirke o dajatvah okrog 5.000. Posebne izdaje s področja davkov so pripravljena gradiva Zveze računovodij in revizorjev za šolo o davčinah in posvetovanja o davčni zakonodaji ter knjige: v letu 2000 je bila izdana knjiga »Davki, računovodstvo in revizija v Italiji in Sloveniji«, v letu 2001 tretja, dopolnjena izdaja priročnika »Knjigovodstvo in obdavčitev zasebnikov« in v letu 2003 priročnik o DDV za vsakdanjo rabo.

Strokovna služba Zveze računovodij in revizorjev ima sprotne izobraževanja zaposlenih v gospodarstvu in negospodarstvu. S področja davkov je Zveza

¹³⁹ Posebnost slovenske zakonodaje je na primer ZDIP, ki ga v državah članicah odbora ne poznajo.

¹⁴⁰ V letu 2003 je Zveza izdala tri srebrne knjige, št. 16 – »Predpostavka previdnosti v računovodstvu in vrednotenje sredstev in dolgov po njihovi pošteni vrednosti« dr. Marjana Odarja, št. 17 – »Priprava razkritij v letnih poročilih« dr. Tatjane Horvat in št. 18 – »Presojanje uspešnosti poslovanja podjetja na podlagi obračunskih in denarnih tokov« dr. Mete Duhovnik. Prav tam, strani 63-64.

¹⁴¹ Prvi zbirki sta bili objavljeni v reviji IKS v letu 1977, od leta 1985 pa sta samostojni publikaciji. Prav tam, strani 63-64.

¹⁴² Število naročnikov je iz leta v leto nekoliko manjše zaradi ukinjanja ali združevanja gospodarskih družb ter drugih pravnih oseb. Prav tam, strani 65-67.

računovodij in revizorjev organizirala v letih 2000 do 2003 posvetovanja s poudarkom na DDV, zaradi sprememb in dopolnitev zakonodaje DDV, in sicer (prav tam, strani 65-67):

- v letu 2000 štiri enodnevna posvetovanja o posebnostih pri izvajanju zakona in pravilnika o DDV in o obračunavanju dajatev od plač in drugih osebnih prejemkov (skupno skoraj 1.300 udeležencev). V letu 2000 je bila od računovodskih šol najbolj obiskana šola o davščinah (499 udeležencev), na kateri so bili dvakrat po štiri dni poslušalci predavanj tudi zaposleni na DURS-u (80 udeležencev). V šoli o davščinah dobijo udeleženci obširno znanje o davčnem postopku, prometnih davkih (DDV, trošarinah, davku na promet nepremičnini in o drugih), DDPO, dohodnini in drugih davkih občanov ter prispevkih za socialno varnost, sporazumih o izogibanju dvojnemu obdavčenju, prispevkih, nadomestilih, taksah in povračilih;
- v letu 2001 enodnevna posvetovanja o novostih pravilnika o DDV, o spremembah in dopolnitvah zakona in pravilnika o DDV, o evidentiranju in obračunavanju DDV in o spremembah stopenj DDV in trošarin; skupno sedemnajst posvetovanj (čez 4.000 udeležencev);
- v letu 2002 osem enodnevnih posvetovanj o novostih na področju DDV (čez 3.000 udeležencev). Učitelji srednjih ekonomskih šol so lahko sodelovali na brezplačnem enodnevnom posvetovanju o rešitvah v novih SRS;
- v letu 2003 štiri enodnevna posvetovanja o spremembah in dopolnitvah zakona in pravilnika o DDV (čez 700 udeležencev) in štiri enodnevna posvetovanja o spremembah zakona o DDV, povezanih z vstopom Slovenije v EU (okrog 800 udeležencev).

V letu 2004 je Zveza računovodij in revizorjev organizirala novo računovodsko šolo o računovodstvu v Evropski zvezi. Vsi samostojni strokovni sodelavci (sedem) sodelujejo tudi v izobraževalnih programih Inštituta za revizijo, kjer lahko slušatelji pridobijo nazive preizkušeni davčnik idr., prav tako sodelujejo na letnih konferencah revizorjev, preizkušenih računovodij in davčnikov. Dva samostojna strokovna sodelavca Zveze računovodij in revizorjev sta izvoljena (habilitirana) visokošolska učitelja na Ekonomski fakulteti Univerze v Ljubljani.¹⁴³

¹⁴³ Za predmete revizija, finančno računovodstvo, bilanciranje in bilančna politika.

Strokovnjaki Zveze računovodij in revizorjev opravljajo *svetovalno dejavnost* v okviru izobraževalne dejavnosti vseh oblik, med katere sodijo tudi seminarji davčnim delavcem. V letu 2004 je potekal enodnevni seminar Zaključni račun za gospodarske družbe za leto 2003, ki ga je Zveza računovodij in revizorjev imela za zaposlene na DURS-u (inšpektorje, vodje oddelkov za kontrolo, odmero, registracijo in informiranje in za vodje referatov za pravne osebe).

Naročnikom revij in zbirk zagotavljajo neomejeno število odgovorov na njihova pisna, ustna ali kako drugače postavljena vprašanja, pri katerih prevladujejo davčna vprašanja. Sodelujejo v konzultacijah pri pristojnih državnih institucijah (ministrstvu za finance, DURS, GZS, OZS idr.). Svetovanj s pisnimi odgovori na pisna vprašanja je vsako leto več.¹⁴⁴ Svetovanje po telefonu poteka vsak delovni dan.¹⁴⁵ Obiskov naročnikov pri svetovalcih je letno med 300 in 400. Naročniki prinesejo s seboj zbirke dokumentov, med njimi tudi zapisnike davčne inšpekcije.

Temeljna usmeritev Zveze računovodij in revizorjev tj. dejstvo, da sta teorija in praksa stalni spremljevalki priznanih strokovnjakov, bo tudi v bodoče vzpodbujala skupinsko delo in konstruktivne, kritične strokovne dialoge v Zvezi računovodij in revizorjev, kar bo prispevalo k učinkovitemu delu njene stroke.¹⁴⁶

Predsednik Zveze računovodij in revizorjev in glavni ter odgovorni urednik revije Iks, dr. Stanko Koželj, je 8.12.2003 (v osebnem razgovoru) povedal, da "je začel prevladovati davčni vidik, saj davčna svetovanja predstavljajo čez 70 % vseh svetovanj."

Slovenski inštitut za revizijo

Inštitut za revizijo je v desetih letih delovanja postal osrednja strokovna institucija, ki skrbi za raziskovanje organizacijskih, kadrovskih in metodoloških rešitev, usposabljanje, preizkušanje in strokovno nadziranje pooblaščenih zunanjih gospodarskih revizorjev, preizkušenih notranjih gospodarskih revizorjev, preizkušenih računovodij, preizkušenih davčnikov, preizkušenih ocenjevalcev vrednosti podjetij in sredstev ter preizkušenih poslovnih finančnikov (Poročilo o delu Inštituta za revizijo

¹⁴⁴ V povprečju na leto čez 2.300 dopisov z vprašanji, v katerih je v povprečju na leto čez 4.500 vprašanj. Prav tam, stran 55.

¹⁴⁵ Povprečno 17.300 telefonskih vprašanj na leto. Prav tam.

¹⁴⁶ Smernica št. 5 za delovanje zveze računovodij in revizorjev in njenih društev med XXII. in XXIII. redno skupščino (od novembra 2003 do novembra 2007).

za leto 2003, 2004: 55). Spletna stran Inštituta za revizijo je <http://www.si-revizija.si/>. Na podlagi določil 51. člena Zakona o gospodarskih družbah (1993, v nadaljevanju ZGD) so družbe pri vodenju poslovnih knjig in izdelavi računovodskih izkazov dolžne upoštevati SRS, ki jih sprejme Inštitut za revizijo v soglasju z ministrom, pristojnim za finance. Računovodski izkazi so podlaga za obračun DDPO (za leto 2004) in DDPO-1 (za leto 2005 in naprej), ki vplivajo tudi na višino obdavčitve. Po določbah tretjega odstavka 13. člena ZRev-1 obravnava državni zbor letno poročilo Inštituta za revizijo. Zveza računovodij in revizorjev je leta 2003 založila (do 30.9.) 1.080 izvodov revije Revizor.¹⁴⁷ Leta 2003 je Inštitut za revizijo izdal tudi naslednjo literaturo: 12 številik revije Revizor, ponatis knjige SRS, knjigo »*Slovenian Accounting Standards*«, knjigo »Stroškovno računovodstvo avtorjev« dr. Ivana Turka, dr. Slavke Kavčič in dr. Stanka Koželj ter druge knjige (Poročilo o delu Inštituta za revizijo za leto 2003, 2004: 72). Pri Inštitutu za revizijo je bilo 19. januarja 2004 vpisanih 42 revizijskih gospodarskih družb (Revizor 1/04: 178-186).

Oktobra 2002 je potekala 3. davčna konferenca sekcije za davčno svetovanje Inštituta za revizijo na temo »Vpliv novih SRS na davčno bilanco podjetij«.¹⁴⁸ Velik del programa je bil posvečen odnosom med davčnimi zavezanci in DURS-om. V razpravi, ki je vključevala teme: sestavljanje pripomb na zapisnik in pritožb zoper odločbe davčnega organa, postopki in kriteriji izbiranja davčnih zavezancev za potrebe inšpiciranja, novo organiziranje davčne službe, podatki in informacije, ki jih mora zagotoviti DURS idr. teme, so aktivno sodelovali uslužbenci DURS-a z direktorjem. Na konferenci je bil predstavljen referat o upravnih sporih s področja davčnega prava. Na 4. davčni konferenci oktobra 2003 so predstavili obdavčitev finančnih storitev z DDV, obdavčitev opcij ter obdavčitev zdravstvenih storitev. Predstavniki DURS-a so s področja davčnega nadzora predstavili metodiko cenitve davčne osnove in transferne cene v postopkih davčnega nadzora ter načine sodelovanja DURS-a z drugimi davčnimi upravami držav članic EU. Zdenka Štucin iz upravnega sodišča je opozorila na napake, ki jih pri pisanju pritožb in tožb v zvezi z odločbami davčnega organa naredijo davčni zavezanci in zaradi katerih si zmanjšajo

¹⁴⁷ Revija Revizor izhaja v letu 2004 že petnajsto leto.

¹⁴⁸ Na prvi konferenci leta 2000 je bila tema DDPO, druga konferenca v letu 2001 pa je obravnavala problematiko obdavčenja fizičnih oseb.

možnost, da bi bila sodba upravnega sodišča izrečena v njihovo korist (Poročilo o delu Inštituta za revizijo za leto 2003, 2004: 66).

Sekcija preizkušenih davčnikov deluje v skladu z ZRev-1 v okviru Inštituta za revizijo kot delovno telo. Svoje aktivnosti usmerja na strokovno področje davčnega proučevanja in svetovanja. Pri tem se je njen organ, odbor sekcije za davčno svetovanje, srečeval v letu 2003 s podobnimi problemi kot v preteklih letih. Problemi se nanašajo na neurejeno področje davčnega svetovanja oziroma negotovost glede njegove prihodnje ureditve. Zakon o davčnem svetovanju ni sprejet in ga tudi še ne bo. Ugotavljajo, da mora biti davčni strokovnjak dobro seznanjen z zakonodajo kot tudi z načinom njene uporabe v praksi. Odbor sekcije za davčno svetovanje se je v letu 2003 ukvarjal z naslednjimi aktivnostmi:

- promocijo preizkušenih davčnikov ter nadaljevanje izobraževanja za pridobitev strokovnega naziva preizkušeni davčnik;
- priprava in izvedba dodatnega izobraževanja s področja davkov in davčnega svetovanja;
- skrb za povečanje števila prispevkov z davčno tematiko v reviji Revizor;
- priprava in izdaja strokovne literature s področja obračunavanja davščin;
- spremljanje sprejemanja sprememb zakonodaje z davčnega področja;
- sodelovanje z odborom sekcije pooblaščenih revizorjev in revizorjev ter delovno skupino za neposredne in posredne davke (*Direct in Indirect Tax Working Party*) organizacije FEE, (prav tam).

31. decembra 2003 je imelo potrdilo o pridobitvi strokovnega naziva 36 preizkušenih davčnikov. Izobraževanje za strokovni naziv preizkušeni davčnik obsega 163 ur, od tega z davčnega področja: gospodarsko in davčno pravo 20 ur, davčni postopek in davčna revizija 47 ur, davki 20 ur ter poslovne finance 30 ur. Strokovni svet Inštituta za revizijo je maja 2001 sprejel strokovna načela preizkušenega davčnika (v nadaljevanju: načela davčnika). Načela davčnika so izhodiščna pravila za pravilno, odgovorno in učinkovito delovanje preizkušenega davčnika. Omogočajo njegovo presojanje strokovnosti in nadziranje njegovega delovanja ter lažje komuniciranje v mednarodnih povezavah. Sestavljajo jih:

- temeljna načela o davčnem svetovanju;
- načeli o strokovnosti in neodvisnosti;

- načela o organiziranosti davčnosvetovalne službe;
- načela o metodiki dela (Revizor 3/03: 140).

Smernice za oblikovanje cen storitev davčnega svetovanja je sprejel svet Inštituta za revizijo 23. aprila 2003. V smernicah so navedene naslednje storitve preizkušenega davčnika:

- dajanje nasvetov;
- sestavljanje davčnih napovedi;
- revidiranje za davčne namene in izvedeniška mnenja;
- sestavljanje ugovorov v upravnem postopku.

Sekcija preizkušenih davčnikov je prepričana, da Inštitut za revizijo razpolaga s strokovno usposobljenimi in priznanimi davčnimi strokovnjaki, ki bi lahko veliko pripomogli k izboljšanju zakonodaje, s čimer bi olajšali delo sebi, davčnim zavezancem in tudi organu davčnega nadzora. S tovrstnim sodelovanjem med glavnimi udeleženci (davčnimi svetovalci, davčnimi zavezanci in ministrstvom za finance oziroma DURS-om) se bi stkalo potrebno medsebojno zaupanje, pomanjkanje katerega se v sedANJI davčni praksi še kako čuti (Revizor 4-5/03: 189-190).

Zveza računovodij in revizorjev ter Inštitut za revizijo sta pomembna akterja pri sprejemanju, spreminjanju in implementaciji računovodske, revizijske, davčne in druge zakonodaje. Za računovodske strokovnjake, revizorje, računovodje, računovodske delavce in za vse zainteresirane pa akter svetovalnih in izobraževalnih dejavnosti.

4.2.5. Družbe davčnih, revizijskih in finančnih svetovalcev

Davčni svetovalci v Sloveniji delujejo v družbah za davčno svetovanje, davčno finančno svetovanje, revizijskih družbah in kot samostojni podjetniki, posamezniki. Z davčno problematiko se poleg davčnih svetovalcev srečujejo še drugi poklici: računovodje, vodje računovodskih servisov, finančniki, zunanji in notranji revizorji, odvetniki, notarji, nepremičninski posredniki, borzni posredniki, stečajni upravitelji, upravitelji stanovanjskih objektov idr.

Število zaposlenih, ki se ukvarjajo z davčnim svetovanjem narašča. Navedeno je povezano s številnimi davki, z obdavčenjem in z davčno problematiko. Družbe same organizirajo seminarje, posvete in delavnice, pa tudi v sodelovanju z drugimi institucijami: z GZS, s Centrom za izpolnjevanje in svetovanje Ekonomske fakultete Univerze v Ljubljani idr.¹⁴⁹

Družba za davčno svetovanje Simič & Partnerji, d.o.o., Ljubljana je v letu 2001 ustanovila Davčno izobraževalni inštitut. Dejavnost inštituta obsega strokovno izobraževanje¹⁵⁰ in usposabljanje ter publicistično in raziskovalno delo na področju davkov.

Družbe na spletni strani nudijo davčne informacije in storitve ter vabijo člane v klube davkoplachevalcev, društva, naročniška razmerja za revije, predpise in drugo. Kot primer navajamo Davčno hišo Bilans d.o.o., iz Miklavža, ki na spletni strani www.superdavki.com vabi člane v Super klub davkoplachevalcev. V Ameriki je skupina za prostovoljno davčno privolitev (*Tax Compliance Group*), ki ponuja svoje storitve za prostovoljno davčno privolitev po najvišjih strokovnih davčnih in računovodskih standardih. Davčnim zavezancem pomagajo spoznati njihove zadnje davčne roke (<http://www.taxcompliancgroup.com/>, 18.9.2003). Navedeno pomeni, da zavezanci z njihovo pomočjo plačajo davke zadnji dan, ki ga določajo zakoni in ne prej.

¹⁴⁹ Kot primere navajamo:

- v oktobru 2003 je GEA College PIC, d.o.o., Ljubljana, organiziralo za podjetnike izobraževanje o davčnem postopku in večerno šolo računovodstva in davkov;
- v januarju leta 2004 so potekali enodnevni seminarji na OOO po Sloveniji in GZS z naslovom »Letno poročilo 2003«, ki jih je vodila Maja Bohorič, direktorica računovodskega oddelka v družbi Simič & Partnerji d.o.o., Ljubljana, v marcu leta 2004 pa so na GZS potekale enodnevne delavnice z naslovom DDV po vstopu v EU, Andreja Šircija iz družbe Šircel Consulting d.o.o., Trzin;
- enodnevni posvet v januarju 2004 v dvorani SKB, ki sta ga vodila mag. Barbara Guzina, davčna svetovalka PricewaterhouseCoopers, d.o.o., Ljubljana in Mitja Štendler, revizor družbe BDO EOS Revizija, d.o.o., Ljubljana z naslovom »Kako si zagotoviti pravilno poslovno in davčno bilanco 2003«. Seminar je bil namenjen direktorjem, vodjem financ in računovodstva, podjetnikom ter vsem sodelujočim pri pripravi zaključnega računa za leto 2003;
- enodnevni seminar v marcu 2004 na Ekonomski fakulteti Univerze v Ljubljani, ki sta ga vodila mag. Barbara Guzina, davčna svetovalka PricewaterhouseCoopers, d.o.o., Ljubljana in mag. Boštjan Petauer, davčni svetovalec EOS, d.o.o., Ljubljana z naslovom »Ali pravilno obračunavamo davek od dobička pravnih oseb«. Na seminarju so bile podane glavne napake davčnih zavezancev iz davčno svetovalne prakse in ugotovitev v inšpekcijskih pregledih, odločbe DURS-a in sodbe upravnega in vrhovnega sodišča s področja DDPO ter primeri davčnega načrtovanja s ciljem znižanja davčne obveznosti.

¹⁵⁰ Davčno izobraževalni inštitut je v letu 2003 organiziral deset predavanj.

Davčni svetovalci gospodarskih družb pogosto zastopajo davčne zavezanke v vseh postopkih pred davčnim organom. Primer takega zastopanja je družba Simič & Partnerji d.o.o., Ljubljana idr.

Družbe za davčno svetovanje izdajajo tudi revije, knjige in internetne programe. Kot primere navajamo: družbo MFB Consulting d.o.o., Ljubljana, ki od leta 1990 izdaja revijo o davkih, Denar, družba DAFIS d.o.o., Ljubljana od leta 1995 izdaja revijo DAFIS, Davčno Finančni Svetovalec, Davčno-finančni raziskovalni inštitut v Mariboru izdaja od leta 1999 revijo Davčno–finančna praksa s prispevki akademikov, organizira in vodi izobraževanja, kot je bilo za zaposlene na DURS-u na glavnem davčnem uradu v Ljubljani novembra 2001.

V letu 2000 je izdala družba MFB Consulting d.o.o., Ljubljana v slovenskem jeziku »Vzorčni sporazum o davkih na dohodek in na premoženje za izogibanje dvojnemu obdavčenju« s komentarjem OECD,¹⁵¹ Odbora za davčne zadeve. Knjiga s komentarjem je zelo uporabna, saj je vzorčni sporazum OECD podlaga večine sporazumov o izogibanju dvojnega obdavčenja, ki jih je ratificirala RS. Svetovalci družb z davčnim svetovanjem objavljajo članke v strokovnih revijah in časopisih.¹⁵² Družbe za davčno svetovanje ponujajo za zahtevnejše storitve davčnega svetovanja, ki se nanašajo na tujo zakonodajo, tuje strokovnjake.¹⁵³

Davčni svetovalci in vsi zainteresirani se lahko izobražujejo v različnih institucijah, in sicer:

1. na Pravni fakulteti Univerze v Mariboru na podiplomskem študiju davčnega prava;
2. na Inštitutu za revizijo v izobraževalnem programu za preizkušenega davčnika;
3. na Zvezi računovodij in revizorjev v računovodski šoli o davščinah;
4. na DDSS, ki v sodelovanju z Davčno-finančnim raziskovalnim inštitutom iz Maribora organizira izobraževanje za pridobitev naziva davčni svetovalec;
5. na GZS v Združenju računovodskih servisov poteka usposabljanje za pridobitev certifikata o usposobljenosti za vodenje računovodskega servisa;

¹⁵¹ OECD - Organizacija za ekonomsko sodelovanje in razvoj

¹⁵² Kot primer navajamo davčne svetovalce s prispevki v časopisu Finance: Andreja Šircelja iz Šircelj Consulting d.o.o., Trzin, Barbaro Guzin iz PricewaterhouseCoopers, d.o.o., Ljubljana, Črtomira Borca, davčnega in pravnega svetovalca iz Deloitte & Touche, d.o.o., Ljubljana, Boštjana Petauerja, iz EOS, d.d., Romano Kruhar Puc, iz Uniconsult, d.o.o., Ljubljana idr.

¹⁵³ Kot primer družba za davčno in poslovno svetovanje, Šircelj Consulting d.o.o., Trzin.

6. na seminarjih, posvetih in delavnicah z davčnega področja, ki jih vodijo predavatelji različnih institucij (DURS-a, Inštituta za revizijo, Zveze računovodij in revizorjev, GZS, OZS, Centra za izpolnjevanje in svetovanje Ekonomske fakultete Univerze v Ljubljani, različnih predstavnikov družb za davčno svetovanje idr. družb ter institucij.

Navedeno kaže na veliko nepreglednost v izobraževanju davčnih svetovalcev in v davčnem svetovanju ter s tem potrebo po zakon o davčnem svetovanju, ki ga že več kot deset let pričakujejo tako davčni svetovalci pri svojem delu kot tudi davčni zavezanci pri davčnem svetovanju.

4.2.6. Društvo davčnih svetovalcev Slovenije

DDSS je bilo ustanovljeno leta 1993. V letu 2003 je štelo približno 100 članov, ki so delovali na davčnem področju. Delovanje DDSS temelji na naslednjih načelih: prostovoljnosti, samostojnosti, neprofitnosti in načelu javnosti dela. Cilji in naloge DDSS so:

- sodelovanje pri sestavi, izgradnji, izpolnjevanju in vzpostavitvi davčnega sistema in davčne politike v državi;
- sodelovanje z drugimi sorodnimi institucijami doma in po svetu;
- prizadevanje za ugled in položaj poklica davčnega svetovalca;
- prizadevanje za dodatno neinstitucionalno izobraževanje in izmenjavo mnenj članov društva;
- organiziranje posvetovanj, seminarjev, okroglih miz in drugih oblik obveščanja članov o novostih v zakonodaji, stroki in praksi s področja davkov in davčne politike in drugih komplementarnih področij;
- prizadevanje za poenotenje računalniške strojne in programske opreme, ki jo potrebujejo davčni svetovalci pri svojem delu;
- priprava članov za pridobitev statusa davčnega svetovalca;
- sodelovanje pri poenotenju uporabe zakonskih in podzakonskih predpisov in aktov s področja davkov

(<http://www.davki.com/DesktopDefault.aspx?tabindex=12&tabid=29>, 18.12.2003).

Septembra 1999 je DDSS postalo polnopraven član Evropskega združenja poklicnih združenj davčnih svetovalcev (*Confederation Fiscale Europeene*, v nadaljevanju CFE).

Po sprejemu in uveljavitvi ZDavP so člani DDSS vložili v parlamentarno obravnavo svoj predlog zakona o davčnem svetovanju, ki še ni bil v obravnavi. ZDavP prvič uvaja termin davčnega svetovanja pri ravnanjih davčnega zavezanca in davčnih postopkih. Člani DDSS v skladu s statutom društva in sprejetim Kodeksom poklicne etike članov DDSS ter Smernicami o plačevanju storitev davčnega svetovanja redno opravljajo dejavnost davčnega svetovanja za stranke. Odgovornost davčnega svetovalca v Sloveniji še ni izrecno normativno urejena, ker nimamo zakona o davčnem svetovanju. V primeru sklenitve pogodbe za pravni posel: strokovno davčno svetovanje, obdelavo in izdelavo davčnih vlog, vodenje poslovnih knjig, sestavljanje računovodskih in davčnih izkazov, je odgovornost davčnega svetovalca opredeljena kot dolžnost skrbnega strokovnjaka, ki ravna v skladu z računovodskimi standardi, sprejeto davčno zakonodajo in predpisi. Po pogodbi o zavarovanju poklicne odgovornosti, katero je DDSS sklenilo z Zavarovalnico Triglav, so davčni svetovalci zavarovani za opravljanje dela davčnega svetovanja. Člani DDSS imajo brezplačno davčno svetovanje po telefonu ob torkih dopoldne, ki traja od ene do dve uri (<http://www.davki.com/DesktopDefault.aspx?tabindex=2&tabid=15>, 18.12.2003).

Člani DDSS so se v letih od 2000 do 2003 udeležili in aktivno mednarodno sodelovali na sestankih Fiskalnega komiteja, ter zasedanja Sveta in Generalne skupščine ter Forumu CFE v Bruslju. Člani Fiskalnega komiteja vsako leto opravijo mednarodno raziskavo. V letu 2003 je mag. Nataša Vidovič ob pomoči mag. Boštjana Petauerja in mag. Andreja Širclja na osnovi izpolnjenih vprašalnikov iz Češke Republike, Slovaške, Madžarske in Slovenije pripravila osnutek obsežne raziskave z naslovom *Impact of EU Legislation on national tax law in accession countries* (Vpliv zakonodaje Skupnosti na nacionalno davčno pravo držav pristopnic), in sicer na področju DDV, trošarin, obdavčitev prenosa dobičkov ter obdavčitev spojitve, pripojitve, oddelitve ter zamenjave deležev in prenosa sredstev med državami v različnih državah članicah EU.

DDSS je v sodelovanju z Davčno-finančnim raziskovalnim inštitutom v Mariboru organiziralo izpite za pridobitev naziva davčni svetovalec. Prvi izpiti so bili novembra 2000. Do sedaj je 51 kandidatov prejelo certifikat davčnega svetovalca. DDSS ugotavlja, da prihaja med njimi in DURS-om vedno pogosteje do strokovnega dialoga, kar je v interesu obeh strani kot tudi v interesu davčnih zavezancev (prav tam).

DDSS je omogočeno, da poda svoja mnenja in pripombe na delovna gradiva zakonov in pravilnikov še v času njihovega nastajanja. Navedeno potrjuje, da DDSS priznavajo kot strokovno združenje na davčnem področju tudi državni organi (prav tam).

4.2.7. Šole in fakultete

V osnovni šoli spoznajo učenci;

v četrtem razredu osemletke ali v petem razredu devetletke pri predmetu spoznavanje družbe:

- življenje slovenskih kmetov, podložnikov, ki so bili dolžni plačevati razne dajatve graščakom, cerkvi in državi ter delati tlako na graščakovi zemlji (Umek, Janša-Zorn in Košak, 2000: 52-53).

v šestem razredu osemletke ali v sedmem razredu devetletke pri predmetoma:

- državljska vzgoja in etika je pojem davek povezan z dolžnostjo državljanov, da plačujejo davke in spoštujejo zakone. Državni zbor sprejema zakone, ki določajo pravice in obveznosti državljanov (Justin, 2003: 7 in 11);
- zgodovina, v okviru katere spoznavajo življenje kmetov na Slovenskem in njihove dajatve, povezane z delom za gospoda, imenovano tlaka, plačilo velike pravde, ki je pomenila plačilo za uporabo kmetije, na kateri je kmet živel (poravnaval jo je z žitom, vinom, lanom in z živinorejskimi pridelki), plačilo male pravde za grajsko gospodinjstvo (s platnom, z jajci, mastjo, mlekom in z lesenimi polizdelki) in plačevanje priložnostnih dajatev, kot na primer volne, da je smel po smrti prejšnjega gospodarja prevzeti kmetijo v obdelavo. Kmet je dolgoval tudi dajatve za javno upravo, ki jo je pobiral graščak, in dajatev cerkvi. Položaj kmetov se je še poslabšal s Turškimi vpadi. Zemljiški gospodje so na kmete prevalili na novo vpeljani državni davek za obrambo pred Turki (Janša, Zorc in Mihelič, 1995: 159-160).

v sedmem razredu osemletke ali v osmem razredu devetletke pri predmetu zgodovina (Žvanut in Vodopivec, 1997):

- spoznajo učenci pri učenju zgodovine v 16. do 18. stoletju naslednje pojme: davek na premoženje, ki so ga vladarji nalagali prebivalcem svojih mest, Židom in včasih visoki duhovščini; izredne davke, ki so jih vladarji razpisali z odobritvijo stanov (plemstva, visoke duhovščine in zastopnikov mest), davčni sistem, stalni letni davek, cerkveni davek in carino. Davčne obremenitve, ki so se v Evropi razlikovale ne samo od države do države, marveč tudi od pokrajine do pokrajine znotraj držav. Zemljiški gospodarji so za zagotovitev svojega načina življenja povečevali davčne obremenitve svojih podložnikov. Država je v 16. stoletju zaradi velikih stroškov s protiturško obrambo uvedla nove davke in carine, vinogradniki so dobili davek na vino. Leta 1573 so kmetje nameravali po končanem uporuh odpraviti davke, ki so jih imenovali "dace". Posledice tridesetletne vojne, ki je trajala od leta 1618 v osrednjem delu Evrope, so slovenske dežele občutile predvsem v neprestanem povečevanju državnih davkov. Kmetje pa so se uprli novim davkom na meso in vino. Finančni minister Colbert, kralja Ludvika XIV. je izboljšal davčni in carinski sistem v Franciji tako, da se je v državno blagajno steklo več denarja. Marija Terezija (vladala je v letih od 1740 do 1780) je z davki obremenila tudi plemiče in ukazala natančen popis plemiških in kmečkih zemljišč. Položaj kmeta se je izboljšal že s tem, da so bile njegove dolžnosti in dajatve zapisane in mu zemljiški gospodar ni mogel nalagati novih. Britanci so prebivalcem kolonij v Severni Ameriki nalagali vedno večje in nove davke, obdavčili so prav vse: celo papir, igralne karte in čaj, zato so se davkom uprli. V 80-tih letih 18. stoletja sta prišla Francoska država in dvor v finančno stisko, zato se je kralj odločil obdavčiti tudi plemstvo in duhovščino. Francoske oblasti so Slovincem v 18. in 19. stoletju naložile tako velike davke, da so se jih ljudje z jezo spominjali še po odhodu. V Ilirskih provincah so se Francozi držali pravila, da morajo za vse ljudi, plemiče, meščane in kmete veljati isti zakoni. Vsem, tudi plemstvu in duhovščini, so naložili davke, in sicer glede na premoženje: tisti, ki so imeli več, so plačevali več in obratno. Slovenski kmet, ki je bil po letu 1848 sicer lastnik zemlje, je moral plačevati vedno večje davke.

v osmem razredu osemletke ali v devetem razredu devetletke pri predmetu zgodovina (Kern et al.: 1999):

- Lenin je v sovjetski Rusiji začel uvajati novo gospodarsko politiko. Spomladi 1921 so ukinili rekvizicije¹⁵⁴ in uvedli naturalni davek. Novi ameriški predsednik Roosevelt je leta 1933 začel uvajati novo gospodarsko politiko, imenovano *New Deal* in zvišal takse in davke. Osvobodilna fronta (OF) je že leta 1941 uvedla plačevanje narodnega davka, da bi poskrbela za gmotno osnovo osvobodilnega boja.

Srednje ekonomske šole imajo izobraževalni program ekonomske gimnazije z obveznim predmetom ekonomija, ki je tudi izbirni predmet na maturi, in program ekonomski tehnik, z obveznim predmetnikom ekonomskih predmetov: gospodarsko poslovanje, ekonomija, računovodstvo in pravo ter izbirni predmet poslovna matematika. Na maturi je obvezen ustni izpit iz gospodarskega poslovanja in seminarska naloga v obliki projektnega dela po izbiri dijaka iz računovodstva, poznavanja blaga, ekonomije ali prava (<http://www.geocities.com/eslj>, 24.2.2003).

Ekonomska fakulteta Univerze v Ljubljani ima na dodiplomskem univerzitetnem študijskem programu smeri ekonomijo in računovodstvo ter revizijo in finančno smer s predmetom javne finance, na študijskem programu visoka poslovna šola pa smer finance. Na podiplomskem izobraževanju imajo študentje na študijski smeri ekonomija predmet javne finance. V okviru založništva fakultete so bile izdane naslednje knjige: Lado Rupnik, »Javne finance v svetu« 1. in 2. del, Mitja Čok, Valentina Prevolnik Rupnik, Tine Stanovnik in Andreja Cirman, »Javne finance v Sloveniji«, Atrilla, »*Accounting and Finance*«, Tine Stanovnik, »Javne finance« in druga dela (<http://www.ef.uni-lj.si>, 24.2.2003).

Ekonomsko-poslovna fakulteta Maribor ima na dodiplomskem univerzitetnem študijskem programu ekonomija smer računovodstvo in revizija s predmeti davščine v tretjem letniku, podjetniško in davčno pravo ter davčno računovodstvo in svetovanje v četrtem letniku. Izbirni predmet davčni sistem in davčna politika sta pri dveh smereh računovodstvo in revizija ter pri splošnem managementu. Na visokošolskem programu poslovna ekonomija pa ima v drugem letniku predmet davščine in davčno svetovanje na smeri za računovodstvo in revizija. Na

¹⁵⁴ Rekvizicija je odvzem premičnin zaradi nujnih potreb vojske, države (kot primer rekvizicija v krmi, živilih in živini), (SSKJ, 1994: 1157).

magistrskem podiplomskem izobraževanju smer ekonomija in poslovne vede sta predmeta sodobni davčni sistem in države v tranziciji ter javne finance. Na smeri makroekonomija pa predmet javne finance in fiskalna politika. Na fakulteti se je v študijskem letu 2001/2002 zaključil podiplomski specialistični študij javnih financ in davčnega svetovanja (<http://www.ef.uni-lj.si>, 10.3.2003).

Fakulteta za družbene vede Univerze v Ljubljani ima na dodiplomski študiju predmet javne finance in vladne politike, na podiplomskem študiju pa izbirni predmet pri dveh študijskih programih politologije - javna uprava predmet javne finance in vladne politike in pri policy analizi - evropski aspekti izbirni predmet komparativne vladne politike: EU-ZDA-JAPONSKA. Med knjigami založništva fakultete najdemo naslednja dela: Marko Lah, »Temelji ekonomije«, »Javne politike in javne ekonomike« avtorjev Bogomila Ferfila in Polonce Kovač, »*Budgeting, Management and Policymaking: A Comparative Perspective*« avtorja Bogomila Ferfila in Lance T. LeLoupa, »Ekonomski vidiki javne uprave« avtorjev Bogomila Ferfila et al. idr. dela (<http://www.fdv.uni-lj.si>, 24.2.2004).

Na Pravni fakulteti Univerze v Mariboru poteka magistrski študijski program davčno pravo z dvanajstimi predmeti: finančno pravo in komparativni fiskalni sistemi, obdavčitev pravnih oseb, proračunsko pravo, statusno-pravna organiziranost družb z vidika davčnega prava, carinsko pravo, davčno-pravni vidiki poslovanja vrednostnih papirjev, davčno računovodstvo in davčno svetovanje, revidiranje, obdavčitev porabe in takse, obdavčitev fizičnih oseb, davčni postopek in davčni nadzor ter državna revizija. Na dodiplomskem študiju pa študentje obravnavajo vprašanja o davkih in javnih financah pri dveh predmetih v prvem letniku, pri politični ekonomiji in ustavnem pravu, v tretjem letniku pri predmetu finančno pravo in javne finance ter v četrtem letniku pri izbirnem predmetu davčno pravo (<http://www.uni.mb.si/>, 24.2.2004).

Pravna fakulteta v Ljubljani ima na dodiplomskem študijskem programu v prvem letniku pri predmetu ustavno pravo opredeljene javne finance v ustavi, fiskus-račun države in fiskalno politiko pri predmetu politična ekonomija, davke, davčni sistem, strukturo davkov, davčna načela, davčne funkcije in fiskalno politiko v drugem letniku pri predmetu gospodarski sistem in politika, uvod v davčno teorijo, ki vključuje osnovne davčne pojme, davčno obremenitev, optimalno obdavčitev davkov in sistem

financiranja javne porabe v Sloveniji pri predmetu finance v tretjem letniku ter davke in eksternalije pri predmetih ekonomska analiza prava v četrtem letniku, davčni postopek pri predmetu upravni postopek in upravni spor in javne finance pri predmetu upravno pravo ter tri izbirne predmete davčno pravo, davščinski privilegij v diplomatskih odnosih pri predmetu diplomatsko in konzularno pravo in davke pri predmetu upravne institucije. Na podiplomskem študiju pa v šolskem letu 2003/2004 magistrski in doktorski študij javne uprave z izbirnim predmetom pravo javnih financ (<http://www.pf.uni-lj.si>, 20.2.2004).

Fakulteta za upravo Univerze v Ljubljani ima v visokošolskem strokovnem programu predmeta temelje ekonomije v prvem letniku in ekonomiko javnega sektorja s proračunskim financiranjem v tretjem letniku. V šolskem letu 2004/2005 uvaja univerzitetni študijski program z obema predmetoma. Na specialističnem študijskem programu javne uprave ima predmet ekonomiko in analizo poslovanja (<http://www.fu-lj.si/>, 20.2.2004).

Fakulteta za podiplomske državne in evropske študije na Brdu pri Kranju ima v drugem letniku izbirni predmet mednarodno finančno pravo, ki obravnava pogodbeno avtonomijo ob spoštovanju deviznih, davčnih in statusnih predpisov (<http://www.fds.si/>, 24.2.2004).

GEA College Visoka šola za podjetništvo v Ljubljani ima na dodiplomskem študijskem programu v prvem letniku predmet osnove ekonomije, v drugem letniku predmet računovodstvo in "Controlling" za podjetnike ter izbirni predmet davki v podjetju rasti v drugem in tretjem letniku (<http://www.gea.college.si/vsp/>, 20.2.2004).

Učenci osnovne šole spoznajo pojem davek kot dolžnost državljanov, da plačujejo davke in spoštujejo zakone, ki jih sprejme državni zbor. Dobijo zgodovinski pregled nad davki (delovnimi, naturalnimi, državnimi, cerkvenimi, izrednimi idr.). Ne spoznajo pa vrste davkov v davčnem sistemu kot so davki na dohodek (dohodnina in DDPO), prometni davki (DDV pri prometu blaga in storitev in davek na promet nepremičnin) idr. davke ter dajatve (prispevke za socialno varnost, takse idr.). Na ugotovljeno, da namreč učenci v osnovni šoli ne spoznajo davčnega sistema, me je opozorila Nevenka Možina, vodja službe za stike z javnostjo DURS-a v osebni razgovoru

27.5.2003. V davčnem sistemu opredeljene davke spoznajo srednješolci ekonomskih šol in študentje družboslovnih ved (ekonomije, prava, družboslovja, uprave idr.). Zato poudarjamo izobraževalno-vzgojno vlogo izobraževalnih institucij (osnovnih in srednjih šol, fakultet in univerz), ki morajo v prihodnje postati oblikovalci (osnovne šole) oziroma še boljši oblikovalci narodne kulture prihodnjih davčnih zavezancev in s tem tudi davčne kulture.

4.2.8. Državljeni kot davčni zavezanci

Državljan je fizična oseba, ki praviloma pripada določeni državi. Država daje posamezniku pravice in obveznosti. Državljan pridobi državljanstvo z rojstvom ali v upravnem postopku z naturalizacijo. Z navedenim smo opredelili nacionalno državljanstvo. Z vstopom v EU pa smo Slovenci pridobili evropsko državljanstvo. Državljeni so davčni zavezanci po določilih ZDoh, ZDoh-1, Zakona o davkih občanov (1988, v nadaljevanju ZDO), ZDPN in Zakona o stavbnih zemljiščih (1997). Z ZDO so obdavčeni premoženje državljanov, dediščine in darila ter dobitki od iger na srečo, z ZDoh pa vse vrste dohodkov državljanov, med katere se uvrščajo osebni prejemki, dohodki iz kmetijstva, dohodki iz dejavnosti, dohodki iz kapitala, dohodki iz premoženja in dohodki iz premoženjskih pravic. Z zakonom o stavbnih zemljiščih so obdavčene uporabe stavbnih zemljišč z nadomestilom. Državljeni plačujejo od nekaterih vrst dohodkov prispevke za socialno varnost po določilih Zakona o prispevkih za socialno varnost (1996) in po posebnih zakonih: Zakonu o pokojninskem in invalidskem zavarovanju (2003), Zakonu o zdravstvenem varstvu in zdravstvenem zavarovanju (1992), Zakonu o zaposlovanju in zavarovanju za primer brezposelnosti (1991) ter Zakonu o starševskem varstvu in družinskih prejemkih (1997).

DURS vodi davčni register za fizične in pravne osebe.¹⁵⁵ V davčni register so vpisani državljani z davčno številko in z osebimi podatki: imenom, priimkom in rojstnimi podatki, enotno matično številko občana, s podatki o državljanstvu, naslovom stalnega ali začasnega prebivališča, podatki o kapitalskih naložbah, številkami računov pri bankah in hranilnicah in s podatki o zaposlitvi. Davčna številka označuje

¹⁵⁵ V letu 2003 je bilo v register davčnih zavezancev na DURS-u vpisanih 2.364.584 aktivnih davčnih zavezancev, od tega 91.292 pravnih oseb in 2.273.292 fizičnih oseb, (od tega 75.453 fizičnih oseb, ki opravljajo dejavnost), (<http://www.sigov.si/durs/index.php?lg=sl&f=02.04.html>, 31.5.2004).

davčnega zavezanca in se uporablja za enotno opredelitev in povezavo podatkov v davčnih evidencah.

V nadaljevanju je prikazan pregled pobudnikov za oceno ustavnosti davčnih zakonov pred ustavnim sodiščem, ki so v neskladju z ustavo, v drugem mandatnem obdobju državnega zbora v letih od 1996 do 2000, (Poročilo o delu državnega zbora v mandatnem obdobju 1996 - 2000 dodatek s prilogami, 2000: 209 in 305-307), v tretjem in četrtem mandatnem obdobju v letih od 2000 do 2004 (do 30.6.):

Leto 1997 (in prej)

U-I-19/94 z dne 14.11.1996, objavljena v Uradnem listu RS, št. 68/96

Pobudnica postopka Marjetica Novak, zavezanka za dohodnino iz Celja. Ugotovitev neskladnosti z ustavo 10. člena ZDoh (vzdrževani člani).

U-I-296/95 z dne 27.11.1997, objavljena v Uradnem listu RS, št. 82/97

Pobudniki postopka Ana Marija Gluhar, zasebna podjetnica, zavezanka za dohodnino iz dejavnosti iz Vrbe in zavezanci za davek od osebnih prejemkov: Marijan Žnidaršič iz Kočevja, ki ga je zastopala Vesna Šafar, odvetnica iz Ljubljane, ter Franc Gorze iz Ribnice in 16 drugih ponudnikov. Ugotovitev neskladja z ustavo naslednjih določb zakonov:

- V ZDDPO (21. člen), ZPDDP (4. alineja tretjega odstavka 3. člena) in na več mestih v ZDoh (6., 16., 41. in 43. člen), ki prepuščajo vladi podrobnejšo določitev stroškov v zvezi z delom;
- 43. člen ZDoh, v kolikor ne omogoča upoštevanja stroškov zasebnika z njegovim prevozom na delo in z dela kot odbitne postavke pri ugotavljanju davčne osnove.

Leto 1999

U-I-10/98 z dne 22.4.1999, objavljena v Uradnem listu RS, št. 36/99

Pobudnik postopka Andrej Gorenšek,¹⁵⁶ zavezanec za dohodnino s Preškega vrha. Ugotovitev neskladja z ustavo določbo:

- četrta alineja prvega odstavka 11. člen ZDoh, po kateri se pastorka šteje za vzdrževanega družinskega člana, če starša nista zavezanca za dohodnino.

Leto 2002

U-I-251/00-17 z dne 23.5.2002, objavljena v Uradnem listu RS, št. 50/02

¹⁵⁶ Pobudnik meni, da bi morali biti kot družinski člani in kot skrbniki družine enakopravno obravnavani vsi člani vsake obstoječe družine ne glede na to, ali družina izhaja iz zakonske zveze ali iz zunajzakonske skupnosti.

Pobudniki družbe Pekarna Jager, d.o.o., Maribor, in družbe Ročnik Gostinstvo, d.o.o., Maribor, ki ju je zastopal Zoran Toplak, odvetnik v Mariboru.

Razveljavilo se je z začetkom učinkovanja 31.12.2002:

- prvi odstavek 12. člena ZDDPO v zvezi z odhodki, ki so neposreden pogoj za opravljanje dejavnosti in ustvarjanje prihodkov. Minister za finance je v letu 2003 izdal Pravilnik o davčno nepriznanih odhodkih davčnega zavezanca, s katerim je podrobneje določil te odhodke.

Leto 2003

U-I-383/02-12 z dne 6.3.2003, objavljena v Uradnem listu RS, št. 118/03

Pobudnik postopka županja občine Izole. Ugotovitev neskladja z ustavo določbo:

- določba 8. točke prvega odstavka 27. člena ZDDV v delu, v katerim občinam odvzema njihov lastni prihodek brez nadomestnega vira.

U-I-397/98-14 z dne 20.11.2003, objavljena v Uradnem listu RS, št. 118/03

Pobudnik postopka Igor Manfreda, zavezanec za dohodnino iz Nove Gorice.

Ugotovitev neskladja z ustavo določbo:

- tretji odstavek prvega odstavka 10. člena ZDoh, po kateri se davčna olajšava poveča le, ko gre za lastne otroke zavezanca, ne pa tudi, ko gre za zavezančeve pastorko iz njegove družinske skupnosti.

Davčni zavezanci, posamezniki in interesne skupine, so pomembni akterji v spreminjanju in dopolnjevanju davčnega sistema, zaradi podanih pobud za oceno ustavnosti posameznih zakonskih določil davčnih zakonov na ustavnem sodišču in posledično ugotovljenih neusklajenosti zakonskih določb z ustavo ter z aktivnim delovanjem pri vladi, v državnem zboru idr.

Pri ZDoh-1 je vlada maja 2004 popustila in ustregla zahtevam študentov, ki so vztrajali pri povečanju davčnih olajšav in napovedovali naknadni zakonodajni referendum. Študentje so zbrali 11.000 podpisov za razpis referenduma. Na ZDoh-1 je vezan tudi ZDavP-1, ki predstavljata uskladitev z evropskimi direktivami. Če ne bi veljal ZDoh-1, ne bi mogel veljati tudi ZDavP-1, in posledično bi prišlo do težav, saj Slovenija ne bi mogla izpolnjevati direktiv EU.

Idealnih državljanov kot pasivnih davčnih zavezancev, ki brezpogojno ubogajo davčne zakone in davčne predpise, je vse manj, vse več pa je aktivnih davčnih

zavezancev, ki se bojujejo za pravico in pravičnost, s podanimi vlogami: pritožbami zoper odločbe DURS-a in tožbami na upravna sodišča zoper odločbe ministrstva za finance, s pritožbami na vrhovno sodišče zoper sodbe upravnega sodišča, pritožbami zoper odločbe sodnikov za prekrške, pobudami za oceno ustavnosti posameznih zakonskih določil davčnih zakonov na ustavnem sodišču idr.

4.2.9. Cerkev

V ustavi imamo zapisano, da so država in verske skupnosti ločene. Verske skupnosti so enakopravne, njihovo delovanje je svobodno.¹⁵⁷ Iz navedenega sledi, da je cerkev avtonomna, ločena od države, in je subjekt civilnega prava. Država pa je suverena.

Janko Kos (2003:9) ugotavlja, da »države obstajajo in obstanejo z religijo. Atene in Rim sta propadla hkrati z razpadom svojih religijskih podlag; Sovjetska zveza se je hotela utemeljiti z vero komunizma, ko pa se je izkazal za votel nadomestek, je razpadla. Tudi Evropa bo ostala samo z religijo, brez te je zapisana razpadu.«

Slovenija in Sveti sedež sta začela pogajanja o vatikanskem sporazumu že leta 1999. Sporazum med državo Slovenijo in Vatikanom je bil podpisan 14. decembra 2001. V presojo ustavnega sodišča ga je vlada poslala 24. januarja 2002. Ustavno sodišče je 25. novembra 2003 menilo, da vatikanski sporazum ni v nasprotju z ustavo, če se ga razume tako, da bo Katoliška cerkev pri delovanju v Sloveniji upoštevala pravni red države. Vatikanski sporazum pravno-formalno potrjuje odnose med Katoliško cerkvijo, kanonskim pravom in pravnim redom Slovenije, ki že veljajo. Državni zbor je ratificiral vatikanski sporazum 28. januarja 2004. Slovenski škofje so v izjavi ob ratifikaciji vatikanskega sporazuma zapisali, da je »sporazum za slovensko katoliško zavest pomemben poudarek v preambuli o večstoletni zgodovinski povezanosti med slovenskim narodom in Katoliško cerkvijo; da sta država in Katoliška cerkev vsaka v svoji ureditvi neodvisni in samostojni ter se zavezujeta k sodelovanju pri napredku človekove osebe in skupnega dobrega.« Ker smo bili od osamosvojitve dalje priče napetostim in konfliktom med državo in cerkvijo, navedena ratifikacija vatikanskega sporazuma prinaša velik napredek.

¹⁵⁷ Določilo 7. člena ustave.

V ustavi je zapisano, da le zakon lahko določi davke in druge družbene dajatve (147. člen). Navedeno pomeni, da le država lahko uvede cerkvene davke, za plačilo katerih so zavezani verniki določene verske skupnosti.

V Sloveniji je 2.500 pomembnih cerkva (Umek, Janša-Zorc in Košak, 2000: 101).

V Markovem evangeliju¹⁵⁸ je glede davka cesarju zapisano: »Farizeji in Herodovci so Jezusa vprašali: "Ali smemo dajati davek cesarju ali ne? Naj ga dajemo ali naj ga ne dajemo?" Jezus pa jim je rekel: "Dajte cesarju, kar je cesarjevega, in Bogu, kar je božjega."« Zapisan odgovor lahko povežemo z obveznostjo plačevanja davkov, določenih v davčnem sistemu.

Enrico Chiavacci (1990: 1030-1040) ugotavlja, da se »danes v cerkvi poudarja, da je plačevanje davkov, kot tipična forma pravičnosti, minimalno, kar more človek storiti«. Torej je plačevanje davkov državljanska pravica in dolžnost.

Tudi božja zapoved: »Ne kradi!« nas opozarja na dolžnost plačevanja davkov in spremljanja davčne zakonodaje. Kot primer naj navedemo javni poziv davčnega organa davčnim zavezancem za dohodnino v mesecu januarju o vložitvi napovedi za dohodnino na predpisanem obrazcu do 31. marca vsakega leta za preteklo leto.¹⁵⁹

Anton Stres, mariborski pomožni škof in predsednik Komisije Pravičnost in mir Slovenske škofovske komisije je v zvezi s predlogom ZDoh-1 zapisal (2004: 2), da »Komisija Pravičnost in mir poziva vlado, pristojna ministrstva in poslance državnega zbora, ki bodo razpravljali o predlogu ZDoh-1, da spremenijo sedanj predlog zakona, da bo bolj pravičen in prijazen do družin z več otroki«. Hkrati pa je komisija pozivala vse druge in odgovorne posameznike v naši družbi, naj se prek javnih glasil ter kulturnih in drugih ustanov v javnosti zavzamejo za podporo družinam z več otroki.

Iz navedenega sledi, da je cerkev kot institucija akter pri izpolnjevanju in spreminjanju davčne zakonodaje za fizične osebe in posredno tudi za pravne osebe.¹⁶⁰

¹⁵⁸ Svetopisemska družba Slovenije (2000: 50): Sveto pismo, Nova zaveza in Psalmi, slovenski standardni prevod.

¹⁵⁹ DURS izdaja javni poziv na podlagi določila 120. člena ZDavP.

¹⁶⁰ Zastopniki pravnih oseb so fizične osebe.

Iz proučitve delovanja formalnih in neformalnih institucij v davčnem sistemu lahko ***potrdimo prvo hipotezo, da je davčna kultura celota vseh relevantnih formalnih in neformalnih institucij, ki so povezane z davčnim sistemom in njegovim izvajanjem v praksi, vključujoč vse njihove povezave in odvisnosti.***

5. DAVČNA UPRAVA REPUBLIKE SLOVENIJE IN DAVČNA KULTURA

5.1. Mesto DURS-a v strukturi javne uprave

Javno upravo sestavljajo državna uprava, lokalna samouprava, javne službe in javni sektor.

Pušić opozarja na dva pomena, ki jih ima izraz javna uprava (Pušić, 1985: 33-34, 62-63). Enkrat z njim izrazi dejavnost, drugič pa določeno vrsto organizacije. Upravljanje je zanj kontinuirana dejavnost povezovanja več ljudi v akcijo za opravljanje družbenih zadev.

Upravljanje v organizacijah je sklenjen krožni informacijski proces, ki je sestavljen iz množice manjših krožnih informacijskih procesov, in ki daje organizaciji, v kateri se giblje, podobo živega sveta. Z izvršilne (vladne) ravni upravljanja steče akcija na nižjo izvršilno raven upravljanja, v kateri se načelna politika operacionalizira, tj. preoblikuje v konkretno izvedbeno akcijo, in od koder se potek akcije izvajanja usmerja, usklajuje in nadzoruje (Šmidovnik, 1985: 41-44).

Izvršilna raven je tudi mesto za vodenje in usmerjanje davčne politike. Gre za politične odločitve in hkrati odločitve strokovne narave z davčnega področja. Navedena raven upravljanja je ključna za uspeh delovanja celotnega upravljanja, zato ima moč v političnih, finančnih, personalnih, organizacijskih in drugih pooblastilih in omogoča hitro ukrepanje na področju delovanja upravljanja.

Izhodišče pravno-politični zamisli pri opredeljevanju teoretičnega pojma (državne uprave) je delitev oblasti, ki povezuje upravo z državo in jo opredeljuje kot eno od t.i. pravnih funkcij državne oblasti (Brezovšek, 1996: 998). V smislu delitve oblasti je državna uprava opredeljena kot strokovni del izvršilne veje oblasti, medtem ko je politični del in vrh izvršilne veje oblasti vlada.

Javno upravo lahko razumemo kot element ljudske suverenosti, ker ljudstvo izvaja prek nje funkcijo nosilca državne oblasti. V primeru državne uprave pa lahko govorimo o identifikaciji elementov notranje državne suverenosti, ki kažejo na to, da država prek državne uprave izvaja funkcijo neposredne oblasti (Brezovšek, 2000: 264).

Lokalna samouprava pomeni uresničevanje pravic ljudi na določenem območju, tj. do soupravljanja pri stvareh lokalnega pomena. Od leta 1995 imamo v Sloveniji dvotirni upravni sistem z dualizmom državne uprave in lokalne samouprave, ki klasično daje primat državni upravi in instrumentalnost lokalni samoupravi (Ferfila, Kovač et al., 2002: 151).

Po Doguitu je javna služba vsaka dejavnost, ki je potrebno potrebna za obstoj in razvoj družbe in jo morajo zagotoviti, urediti in nadzirati tisti, ki vladajo, ker le tisti lahko tako dejavnost zagotovijo po potrebi tudi s prisilnimi sredstvi (Rakočevič, 1994: 136).

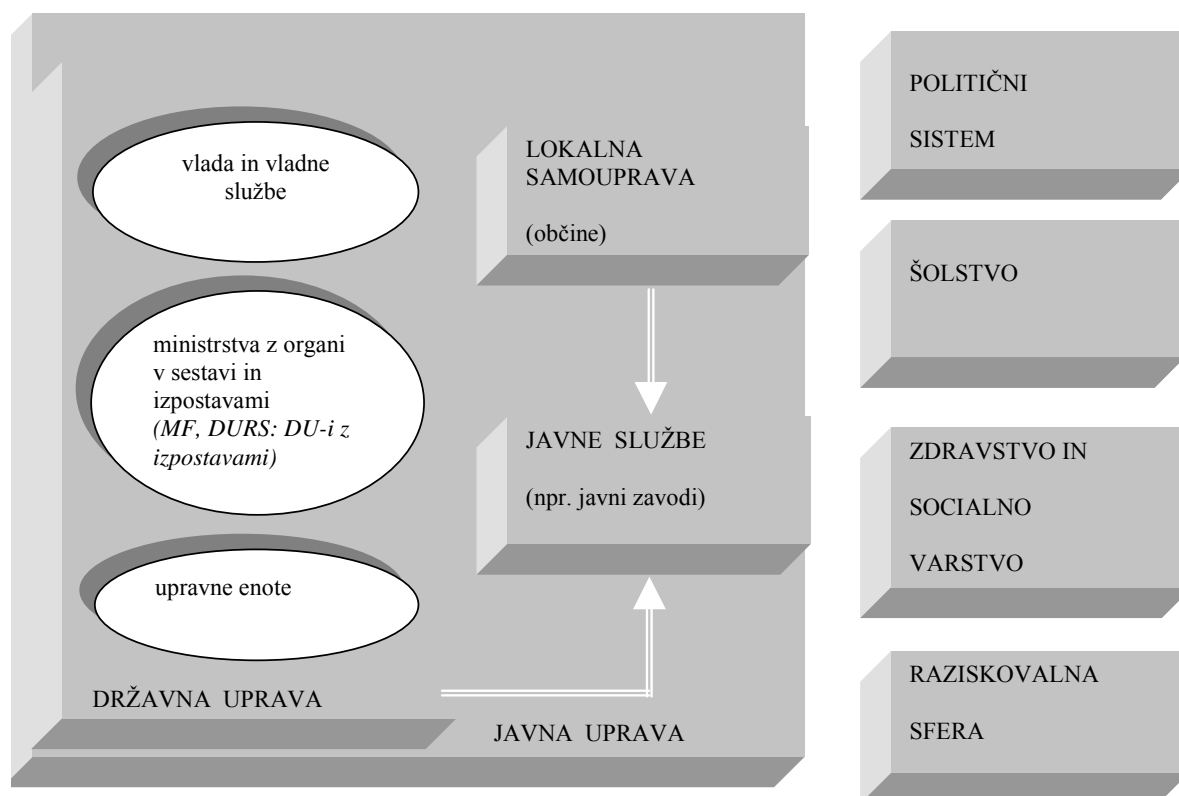
Javni sektor po Zakonu o javnih uslužbencih (2002, v nadaljevanju ZJU) sestavljajo državni organi (organi državne uprave in drug državni organ¹⁶¹ po prvi točki 6. člena ZJU) in uprave lokalne skupnosti (občine ali pokrajine po 5. točki 6. člena ZJU), javne agencije, javni skladi, javni zavodi, javni gospodarski zavodi ter druge osebe javnega prava, ki so posredni uporabniki državnega proračuna ali proračuna lokalne skupnosti.

Kovačeva pojmuje javni sektor kot skupno ime za javno upravo, politični sistem, izobraževalno, zdravstveno in raziskovalno sfero (Ferfila, Kovač et al., 2002: 149).

DURS je organ v sestavi ministrstva za finance, zato je del državne uprave in s tem javne uprave. V nadaljevanju je prikazano mesto DURS v strukturi javne uprave.

¹⁶¹ Drug državni organ je državni zbor, državni svet, ustavno sodišče, računsko sodišče, varuh človekovih pravic, pravosodni organ in drug državni organ, ki ni organ državne uprave (po tretji točki 6. člena ZJU).

Slika 5.1.: Mesto DURS-a v javni upravi



Vir: Ferfila, Kovač et. al., 2002: Ekonomski vidiki javne uprave. Kdo sestavlja javni sektor, Fakulteta za družbene vede, Ljubljana, stran 150.

Naloge sodobne uprave so: policijske naloge, javne službe, pospeševalne in razvojne naloge ter naloge, ki pomenijo skrb za obstoj sistema (Šmidovnik, 1985: 135). DURS opravlja policijske naloge z davčnim nadzorom, in sicer s kontrolo in z inšpekcijskimi pregledi, ter skrbi za obstoj sistema z odmero in izterjavo davkov in drugih obveznih dajatev in tako zbira javnofinančna sredstev, ki omogočajo tudi proračunske, blagovne in druge rezerve. Z izterjavo obveznosti drugih organov in organizacij (članarine GZS, OZS, prispevki za RTV, Posočje idr.) skrbi za prihodke teh organov in organizacij.

5.2. DURS in davčni zavezanci

Po naročilu DURS-a sta bili izvedeni dve javnomnenjski raziskavi. V prvi raziskavi novembra 1996, po ustanovitvi enotnega DURS-a, je sodelovalo 156 davčnih

zavezancev iz vseh dejavnosti. V telefonski anketi so odgovarjali na vprašanja o odnosu in pričakovanih davčnih zavezancev do davčne službe. Rezultati so pokazali, da je le četrtina zavezancev informacije za pravilno izpolnitev svoje davčne obveznosti poiskala pri davčnem uslužbencu, preko okrožnic DURS-a pa dobra četrtina (27,6 %). Kar 58 % anketirancev pa je menilo, da jih kontrolorji obravnavajo vnaprej kot davčne utajevalce in le 30 %, da jim želijo kontrolorji pomagati (Derganc, 2000: 24).

Druga raziskava z naslovom »Podoba DURS-a v poslovni in široki javnosti«¹⁶² je potekala od aprila do maja 2003. Raziskava je zasledovala naslednje tri temeljne cilje:

- ugotoviti, kakšen je ugled DURS-a;
- ugotoviti, kaj o sodelovanju z DURS-om menita poslovna in široka javnost;
- ugotoviti, kaj mora DURS storiti za izboljšanje servisa davčnim zavezancem.

V kvantitativni raziskavi z računalnikom podprtim telefonskim anketiranjem sta bili obravnavani dve ciljni javnosti, ki sodelujeta z DURS-om: poslovna javnost, ki je bila razdeljena na direktorje pravnih oseb (anketiranih 152), računovodje pri pravnih osebah (anketirani 303) in samostojne podjetnike posameznike (anketirana 502), ter široka javnost. Raziskava je zajela polnoletne redno zaposlene osebe (anketirani 1.003). V kvalitativni raziskavi je bilo opravljenih 9 intervjujev s poslovno javnostjo in 2 skupinski diskusiji s široko javnostjo. Anketiranci so ocenjevali nabor trditve, povezanih z ugledom DURS-a na lestvici od 1 do 5 (pri čemer višja ocena pomeni višji ugled). Ugled DURS-a je največji v široki javnosti (3,4), najnižji pa med računovodji (3,1), ki tudi največ sodelujejo z zaposlenimi na DURS-u.¹⁶³ Povprečna ocena anketirancev o ugledu DURS-a je 3,25. Ocene po vsebinskih sklopih so pokazale, da so najslabše ocenjene s povprečno skupno oceno 3,05 *splošne trditve o ugledu* (tj. DURS ima pozitivno podobo v medijih in DURS je ugledna institucija) ter trditve o *organizaciji dela DURS-a* s povprečno skupno oceno 3, (tj. DURS posluje na sodoben način, je fleksibilna in dobro organizirana institucija, v delovanju se

¹⁶² Povzetek raziskave Gral Iteo tržene raziskave, Ljubljana, Podoba DURS-a v poslovni in široki javnosti, junij 2003, strani 1-14, 1-59 in Konič in Arh, 2003: 5-6.

¹⁶³ Najvišji oceni anketirancev o ugledu DURS-a sta bili oceni 3,9 (od možne ocene 5) direktorjev pravnih oseb in široke javnosti pri trditvi, da DURS spoštuje zaupnost podatkov o davčnih zavezancih.

učinkovito prilagaja spreminjajoči se zakonodaji in z davkopačevalskim denarjem ravna racionalno). Najvišje je ocenjen sklop trditev o *evidentiranju in obdelovanju podatkov* s povprečno skupno oceno 3,4. Iz tega sledi, da ima DURS dober pogled nad prihodki davčnih zavezancev, dovolj natančne in ažurne evidence o poravnanih davčnih obveznostih in primeren sistem obdelave podatkov. Skoraj enako oceno je dosegel sklop trditev o *lastnostih zaposlenih* (skupna povprečna ocena 3,37). S trditvami v tem sklopu se strinja predvsem široka javnost, ki daje oceno 3,7 (tj. zaposleni na DURS-u so zadovoljni ljudje, zaposleni so strokovnjaki, ki znajo svetovati in pravočasno opozarjati davčne zavezance na napake v njihovih davčnih napovedih). Sledijo še sklopi trditev o *odnosu do davčnih zavezancev* z oceno 3,32, (tj. DURS spoštuje zaupnost podatkov o davčnih zavezancih, davčne zavezance ne vznemirja po nepotrebem in v okviru dane zakonodaje deluje v korist davčnih zavezancev) in dva sklopa trditev, oba z oceno 3,27 o *učinkovitosti pri pobiranju davkov* (tj. DURS dovolj hitro izdaja odločbe o odmeri davka, učinkovito pobira davke in učinkovito izterja vse dolgove) in *nepristranskosti*, (tj. DURS se strogo drži davčnih predpisov, ravna strokovno pri obravnavanju davčnih zavezancev, na obravnavo davčnih zavezancev ne vplivajo prijateljske povezave z DURS-om, zaposleni na DURS-u niso podkupljivi, DURS se ne ozira na nobeno mnenje politične stranke, DURS je pri svojem delovanju pravičen in na enak način tolmači predpise pri vseh zavezancih v vseh situacijah). Ugled DURS-a je pri poslovni javnosti manjši v podjetjih z večjim številom zaposlenih, v organizacijah, ki so dolžniki DURS-a in v organizacijah, ki so se v zadnjih petih letih pritožile na sklepe DURS-a. Za široko javnost pa velja pravilo, več ko ima posameznik stikov z DURS-om pri reševanju svojih davčnih problemov, nižje ocenjuje njegov ugled.

Sodelovanje poslovne javnosti z DURS-om je bilo preverjeno v naslednjih sklopih: informiranje o davčnih obveznostih, izpolnjevanje davčnih obrazcev, stiki s kontrolorji in z inšpektorji, reševanje pritožb in predlogi za izboljšanje dela DURS-a.

V postopkih operativnega izpolnjevanja davčnih obveznosti dobi poslovna javnost največ potrebnih informacij pri znancih, kolegih, sodelavcih in poslovnih partnerjih, in sicer 81,9 % računovodij, 74,8 % direktorjev in 73,7 % samostojnih podjetnikov. Drugi najpomembnejši vir je za direktorje GZS (71,5 %), za samostojne podjetnike OZS (71,7 %) in za računovodje Zveza računovodij in revizorjev (81,1 %). Uradni list

je tretji najpomembnejši vir za računovodje (71,6 %) in direktorje (62,9 %), za samostojne podjetnike pa DURS (60,6 %). DURS je četrti vir informacij za računovodje (69,9 %) in peti za direktorje (56,1 %). Med načini operativnega izpolnjevanja davčnih obveznosti direktorji in računovodje najpogosteje uporabijo navodila k obrazcem DURS-a, samostojni podjetniki pa pridejo osebno na DURS. Ugotovljeno je posledica ustreznih okrožnic SDK in APPNI v preteklosti za pravne osebe in dobrih osebnih stikov delavcev RUJP-a z obrtniki, ki se nadaljuje tudi v DURS-u (podčrtala M. G. E.). Drugi najpomembnejši način je za vse tri skupine poslovne javnosti komuniciranje po telefonu. Kot tretji najpomembnejši način je za direktorje osebni obisk na DURS-u, za računovodje spletna stran DURS-a in Davčni bilten DURS-a ter za samostojne podjetnike navodila k obrazcem DURS-a. Pri informiranju o novostih in spremembah s področja davčnih predpisov ter pojasnilih, in svetovanju so najboljši vir direktorjem znanci, kolegi, sodelavci in poslovni partnerji (90,9 %), računovodjem Zveza računovodij in revizorjev (90,6 %), samostojnim podjetnikom posameznikom OZS (85,0 %), DURS pa je manj pomemben vir pri tem informiranju, na petem mestu pri vseh treh predstavnikih poslovne javnosti (od skupno dvanajstih možnih virov).¹⁶⁴ Poslovna javnost je ocenila trditve o izpolnjevanju davčnih obrazcev s povprečno oceno 3,92. Najvišjo oceno je dobila trditev, da so roki za oddajo obrazcev primerni (4,33), sledi ustrezen način oddaje obrazcev, pregledni obrazci DURS-a in jasna navodila obrazcev DURS-a. Najnižjo oceno pa je dobila trditev, da ima DURS enostavne obrazce (3,6). Glede enostavnosti, preglednosti in jasnosti izpolnjevanja davčnih obrazcev v primerjavi s preteklimi leti večina anketirancev poslovne javnosti ocenjuje, da je ostala enaka (63,9 %).

S kontrolorji in z inšpektorji so v stikih predvsem predstavniki poslovne javnosti. Za kontrolorje si v prihodnosti želijo, da bi bolje poznali organizacijo davčnih zavezancev in izboljšali svojo strokovnost, samostojni podjetniki pa si poleg tega želijo kooperativnosti kontrolorjev pri odpravljanju napak in reševanju problemov. Večina predstavnikov poslovne javnosti želi imeti stike z enim kontrolorjem, ki bi kontroliral vse davke v organizaciji. Dobra polovica (53,3 %) anketirancev poslovne javnosti

¹⁶⁴ Med dvanajstimi viri informiranja o davčnih obveznostih so naslednji: znanci, kolegi, sodelavci in poslovni partnerji, GZS, Uradni list, mediji z gospodarskega področja, DURS, Zveza računovodij in revizorjev, OZS, davčni svetovalci in revizorji izven DURS-a, DDSS, ministrstvo za finance, Inštitut za revizijo in Davčni inštitut Maribor.

ocenjuje, da se je delo kontrolorjev glede na pretekla leta izboljšalo. S kontrolorji DURS-a so s povprečno oceno 3,87 zadovoljni predstavniki poslovne javnosti. Najvišje so ocenili prijaznost kontrolorjev z oceno 4,2 in natančnost kontrolorjev z oceno 4,06. Najnižjo oceno 3,3 pa je dobila trditev, kako dobro kontrolorji DURS-a poznajo organizacijo davčnega zavezanca.

Z inšpektorji DURS-a so predstavniki poslovne javnosti zadovoljni s povprečno oceno 3,66. Najbolj so zadovoljni s prijaznostjo inšpektorjev s povprečno oceno 4,0, sledi natančnost inšpektorjev s slabo oceno 4 (3,96) in z oceno 3,9 spoštovanje normalnega delovnega ritma v organizaciji. Na četrtem mestu je strokovnost inšpektorjev z oceno 3,76. Najnižja oceno 3,2 pa je ocena inšpektorjev DURS-a o poznavanju organizacije davčnih zavezancev. Manj kot polovica anketirancev poslovne javnosti (43,7 %) ocenjuje, da se je delo inšpektorjev glede na pretekla leta izboljšalo. Za inšpektorje si v prihodnosti želijo, da bi bolje poznali organizacijo davčnega zavezanca in da bi jim bili pripravljene pomagati pri odpravljanju problemov in napak. Postali naj bi (tudi) svetovalci in ne le iskalci napak. Tudi na DURS-u želijo, da bi bilo srečanje z davčno inšpekcijo obojestransko korektno in koristno. Zato DURS objavlja od leta 2000 dalje v Davčnem biltenu odkrite nepravilnosti inšpiciranja po posameznih vrstah davkov. Slogan davčnega nadzora v letu 2001 je bil *Od iskanja formalnih napak do odkrivanja davčnih utaj* (Bašič, 2001: 1). Nekatere ugotovljene nepravilnosti iz Davčnega biltena so objavljene tudi v reviji Kapital.

Ugled DURS-a v največji meri znižujejo pritožbe davčnih zavezancev. Z reševanjem pritožb na odločbe o odmeri davka so predstavniki poslovne javnosti zadovoljni s povprečno oceno 2,8. Najbolj so zadovoljni z obrazložitvijo odločbe o pritožbi s strani DURS-a s povprečno oceno 3,03 in najmanj s hitrostjo reševanja pritožb s povprečno oceno 2,3. Dobra četrtina anketiranih predstavnikov poslovne javnosti (27,7 %) meni, da se je reševanje pritožb s strani DURS-a izboljšalo, slaba četrtina (22,6 %) na vprašanje ni vedela odgovora, dobra tretjina anketirancev (36,7 %) pa meni, da je reševanje pritožb ostalo enako, dobra desetina (13 %) pa, da se je reševanje pritožb še poslabšalo. V analizi je bilo tudi ugotovljeno, da so tisti, ki so se v zadnjih petih letih pritožili na sklepe DURS-a, predvsem manj zadovoljni z delom inšpektorjev DURS-a. Predstavniki poslovne javnosti vidijo izboljšanje predvsem v hitrosti reševanja pritožb. Z navedenim potrjujejo že ugotovljeno, da so davčni postopki

dolgotrajni in lahko trajajo več let. Drugostopenjski organ, ministrstvo za finance (od 1.1.2003 dalje),¹⁶⁵ ne izda odločbe o pritožbi davčnega zavezanca oziroma njegovega zakonitega zastopnika ali pooblaščenca (odvetnika, davčnega svetovalca) tudi več let in torej ne v predpisanem instruktorskem roku 60-ih dni.¹⁶⁶ Spodbudni so statistični podatki za število nerešenih pritožb na prvi in drugi stopnji v letih od 2000 do 2003 (po stanju na dan 1.1.), ki se zmanjšujejo. V proučevanih letih so se na prvi stopnji nerešene pritožbe zmanjšale za 3.500,¹⁶⁷ na drugi stopnji pa za skoraj 3.000.¹⁶⁸ Navedeno kaže na problem nerešenih pritožb na drugi stopnji, kar potrjuje dejstvo dolgotrajnosti davčnih postopkov. Poleg navedenega si anketirani zavezanci želijo, da bi DURS pokazal večje zanimanje za probleme vsakega individualnega davčnega zavezanca.

Predlogi poslovne javnosti za izboljšanje dela DURS-a so naslednji: za direktorje (17,5 %) in računovodje (22,5 %) področje informiranja (bolj jasno, redno točno, informiranje; organizacijam nuditi več informiranja in tudi pridobiti več informacij o organizaciji zavezanca), za direktorje (14,2 %) in samostojne podjetnike (10,4 %) področje izterjav (neučinkovita izterjave davkov, predvsem pri večjih dolžnikih) in za računovodje (11,4 %) ažurnost knjigovodskih podatkov DURS-a. Poslovna javnost vidi izboljšanje predvsem pri odgovarjanju predstavnikov DURS-a na zapletena vprašanja in v njihovem prevzemanju odgovornosti za podane odgovore. Predstavniki poslovne javnosti na splošno ocenjujejo, da je DURS v preteklih letih izboljšala informiranje davčnih zavezancev. Tako meni 49 % direktorjev, 58 % računovodij in 55 % samostojnih podjetnikov posameznikov.

Raziskava sodelovanja *široke javnosti* z DURS-om je bila usmerjena v dohodninsko napoved, odločbo in pritožbo nanjo. Večina anketirancev (78,8 %) sami izpolnijo obrazec za napoved dohodnine. Od tistih anketirancev, ki ne izpolnijo obrazca sami (21,2 %), pa jih večina (92,4 %) prosi za pomoč sorodnike, prijatelje in znance, davčne uslužbence pa le slabe tri odstotke (2,6 %). Večina vprašanih zastopa

¹⁶⁵ Prej Oddelek za drugo stopnjo na glavnem davčnem uradu DURS-a.

¹⁶⁶ Po določilu 1. odstavka 256. člena ZUP, ki se v davčnem postopku uporablja subsidiarno. Odločba o pritožbi mora biti izdana in vročena stranki brž ko je to mogoče, najpozneje pa v dveh mesecih od dneva, ko je organ prejel popolno pritožbo (po določilu 5. odstavka 1. člena ZDavP).

¹⁶⁷ Iz 4.905 v letu 2000 na 1.444 nerešenih pritožb na prvi stopnji v letu 2003 (DURS, Poslovanje DURS, Dacar, letnik 6, št. 1, stran 7).

¹⁶⁸ Iz 7.310 v letu 2000 na 4.355 nerešenih pritožb na drugi stopnji v letu 2003 (prav tam).

stališče, da so se ljudje že navadili na obstoječe obrazce o napovedi za odmero dohodnine (94,5 %), saj je obrazec pregleden (90,5 %) in enostaven (81,0 %). Med razlogi, zakaj so anketiranci menili, da obrazec ni enostaven, prevladuje mnenje, da izpolnjevanje vzame preveč časa (26,2 %), obrazec je preobsežen (18,2 %), nerazumljiv, nejasen in dvoumen (17,5 %) in nepregleden (16,9 %). Le dober odstotek anketirancev (1,4 %) se strinja, da je potrebno ukiniti davčno napoved za dohodnino. Tudi Bučar in Šmidovnik v raziskavi iz leta 1974 (1975: 264, 317)¹⁶⁹ ugotavljata, da se večina anketirancev (95,9 %) strinja s tem, da davki obstajajo, anketirani občani so celo proti temu, da bi davke odpravili. Pri izpolnjevanju dohodninskih obrazcev uporablja 69,2 % anketirancev priložena navodila k obrazcem, saj so informacije na navodilih za izpolnjevanje obrazca pregledne za 83,1 % anketirancev. Četrtnina anketirancev (24,3 %) potrebuje dodatne informacije pri izpolnjevanju napovedi za dohodnine, ki jih polovica dobi pri DURS-u (osebno pri zaposlenemu na DURS-u 15,9 %, preko telefona 15,7 %, na spletni strani 14,5 %, v brošurah 3,3 %, po elektronski pošti 2,4 % in po pošti/faksu z DURS-om 0,5 %). Na DURS-u je iskalo informacije osebno ali po telefonu za dohodninsko napoved manj kot 10 % anketirancev (7,5 %). Večina od njih (70,4 %) jih bo tam iskala tudi v prihodnosti, saj jim je uslužbenec pomagal s koristnimi informacijami (87,1 %). Za uveljavljanje davčne olajšave zbira račune večina anketirancev (88 %). Desetina anketirancev (11 %) računov ne zbira. Dobra polovica anketirancev (54,2 %) uporablja računalniški program za izračun dohodninske napovedi, od tega jih 45,4 % ne ve, kakšen program so uporabili, 30,9 % program DZS (Državne založbe Slovenije) in program DURS-a 14,2 %, ostali pa druge programe. Pomoč pri izračunu doplačila oziroma vračila v davčni dohodninski napovedi potrebuje slaba četrtnina zavezancev (22,5 %), od tega jih dobi večina (88,1 %) pomoč pri prijateljih, znancih in sorodnikih, pri davčnem uslužbencu pa le 2,8 %. Anketirani zavezanci za dohodnino, ki so imeli stik po oddani dohodninski napovedi z zaposlenimi na DURS-u, imajo dobro mnenje o zaposlenem. Večina anketirancev meni, da je bil zaposleni prijazen (98 %), razumljiv (98 %), dosleden in se je natančno držal navodil (97 %) ter

¹⁶⁹ V letu 1974 je bilo anketiranih 1.100 občanov, ki so pisno odgovarjali na 510 različnih vprašanj, (vsak na skoraj 100 vprašanj iz enega področja od petih: zagotavljanje varnosti, reda in miru; izdajanje lokacijskih in gradbenih dovoljenj za stanovanjsko gradnjo; izdajanje lokacijskih in gradbenih dovoljenj pri črnih gradnjah, komunala urejenost in čistoča naselij; odmera in izterjava davkov) iz 10-ih občin Slovenije: Ljubljana-Šiška, Ljubljana-Vič, Jesenice, Novo mesto, Postojna, Piran, Velenje, Celje, Maribor in Ptuj (Bučar in Šmidovnik, 1975: 3).

jim je nudili vso potrebno pomoč (89 %). Odločbe vedno shrani 93,9 % anketirancev. Ko odločbe o odmeri dohodnine odprejo, je 78,4 % anketirancem takoj jasno ali dobijo vračilo dohodnine ali morajo dohodnino doplačati. Odločba pa je pregledna za 73,5 % anketirancev. Podobni so tudi rezultati raziskave iz leta 1974 (Bučar in Šmidovnik: 1975: 315). Pretežni večini anketiranih občanov (77,4 %), so odločbe povsem razumljive, in sicer v vseh sestavinah. Pritožbo na odločbo o odmeri dohodnine je podalo dobre 3 % (3,2 %) anketirancev. Kot razlog za pritožbo so navedli napako pri vnosu DURS-a (31 %), anketirančeva napaka (19 %), preveč zaračunana dohodnina (18 %), napačen izračun (10 %), nekorektno tolmačenje (10 %), sledi nejasnost navodil (5 %) in zavlačevanje (3 %). Glede zaposlenih na DURS-u v pritožbenem postopku 89 % anketirancev meni, da je bila obrazložitev zaposlenih razumljiva, odločitve DURS-a so bile pri pritožbi korektne za 86 % anketirancev, reševanje pritožb je potekalo hitro za 76 % anketirancev, zaposleni je bil prijazen za 73 % anketirancev, za 72 % anketirancev pa je nudil tudi vso potrebno pomoč.

Predlogi za izboljšanje dela DURS-a široke javnosti so naslednji: spremeniti zakonodajo, davke in obrazložitve (13 %), sledi strokovnost (8,3 %), na tretjem mestu je izboljšanje discipline, izterjava in vračanje denarja (7,7 %), četrto mesto si delita hitrost dela (5,6 %) in elektronsko poslovanje (5,6), na šestem mestu sta ažurnost in doslednost (5,5 %), na sedmem prijaznost delavcev in osebni pristop (5,4 %), na osmem preglednost podatkov, informacij in evidenca (5 %), na devetem tehnično področje in programska oprema (3,5 %), na desetem izterjava starih dolgov (3,4 %) idr. predlogi. Predstavniki široke javnosti si želijo prejemati informacijsko gradivo DURS-a, v katerem bi dobili vse potrebne davčne informacije.

Grilj (2003: 3), direktor DURS-a do 31.5.2004, je glede rezultatov raziskave »Podobe DURS-a v poslovnih in široki javnosti« zapisal, da je javnost prepoznala »DURS kot profesionalno, nekorumpirano in od vplivov politike neodvisno institucijo. Zapisano je tudi vzpodbuda za nadaljnji razvoj DURS-a.« Raziskava Ninamedie v letih 2002 in 2004¹⁷⁰ je pokazala, da menedžerji slovenskih podjetij ocenjujejo, da vpliva na

¹⁷⁰ V raziskavi je sodelovalo 300 menedžerjev (v enakem deležu 33,3 % oziroma po 100 iz velikih, 100 iz srednjih in 100 iz malih družb po ZGD), ki so odgovarjali z ocenami od 1 do 5 (1 sploh ne vpliva, 2 malo vpliva, 3 znatno vpliva, 4 zelo vpliva in 5 ne vem, ne morem oceniti). Rezultati anketiranja so prikazani kot povprečje za vsa podjetja, seštevek odgovorov "znatno vpliva" in "zelo vpliva". Naročnika raziskave sta bila v letu 2002 Urad za preprečevanje korupcije in v letu 2004 Urad predsednika vlade (Vehovar, 2004).

poslovanje njihovega podjetja korupcija zaposlenih na DURS-u z dobrimi 10 % (11,0 % v letu 2002 in 11,3 % v letu 2004). Navedeno pomeni, da je korupcija po oceni menedžerjev pri zaposlenih na DURS-u prisotna v majhnem deležu, saj je v letu 2002 na zadnjem, desetem mestu, v letu 2004 pa na osmem mestu od vseh ponujenih korupcij¹⁷¹ (malenkost manjši sta korupciji sodnikov in odvetnikov, obe z okoli 10 %). V letu 2002 je bila na prvem mestu patronaža in nepotizem¹⁷² s 36,7 %, v letu 2004 pa je navedena korupcija na tretjem mestu z 20,3 %. V obeh proučevanih letih prevladujejo politični pritiski na poslovanje slovenskih bank in korupcija javnih uslužbencev in funkcionarjev pri oddaji javnih naročil, (pri obeh korupcijah čez 30 % v letu 2002 in čez 20 % v letu 2004), (Vehovar, 2004).

Raziskava Gral Iteo je tudi postavila vprašanje poslovne odličnosti oziroma če so zaposleni na DURS-u zadovoljni ljudje (z oceno 3,07 vseh anketiranih, Gral Iteo, 2003: 4). Da bi DURS dobila celovito podobo o tem, so izvedli raziskavo zadovoljstva interne javnosti (Mijoč, 2004: 20-21). Za anketiranje zaposlenih so uporabili anketo, ki je bila leta 1999 aplicirana v 54 slovenskih podjetjih. Na anketo je odgovorilo 104 zaposlenih na DURS-u z ocenami od 1 do 5. Skupna povprečna vrednost vseh odgovorov na DURS-u je 3,0. Iz tega izhaja, da zaposleni na DURS-u niso posebno zadovoljni. Najbolj ocenjeni dejavnik zaposlenih je stalnost zaposlitve (4,2), sledita dejavnika odnosi med sodelavci in samostojnost pri delu (oba z enako oceno 3,5), zahtevnost dela (3,4), zadovoljstvo z neposrednim vodjem (3,3), z varnostjo dela (3,2), z ustvarjalnostjo dela, s soodločanjem glede lastnega dela in z delovnimi razmerami (vsi z oceno 3,1) in drugi dejavniki. Najmanj ocenjena dejavnika sta priznanje za delo in možnost napredovanja (oba z oceno 2,4), sledi le malenkost boljša ocena zaposlenih glede obveščenosti o dogodkih v organizaciji ter zadovoljstvo s plačo idr. materialnimi ugodnostmi (oba z oceno 2,6). Rezultati ankete so tudi pokazali, da so zaposleni na DURS-u v letu 2003 bolj zadovoljni na globalni ravni le za 0,2 vrednosti ocene, kakor zaposleni v 54 slovenskih podjetjih leta 1999.

¹⁷¹ Proučevane korupcije so bile naslednje: politični pritiski na poslovanje slovenskih bank; korupcija poslancev pri sprejemanju zakonov; korupcija vladnih funkcionarjev pri oblikovanju zakonov; korupcija javnih uslužbencev in funkcionarjev pri pridobivanju poslov; korupcija davčnih uradnikov; korupcija javnih uslužbencev in funkcionarjev pri oddaji javnih naročil; korupcija sodnikov; korupcija odvetnikov z namenom podkupovanja sodnikov; patronaža in nepotizem in finančni prispevki političnim strankam.

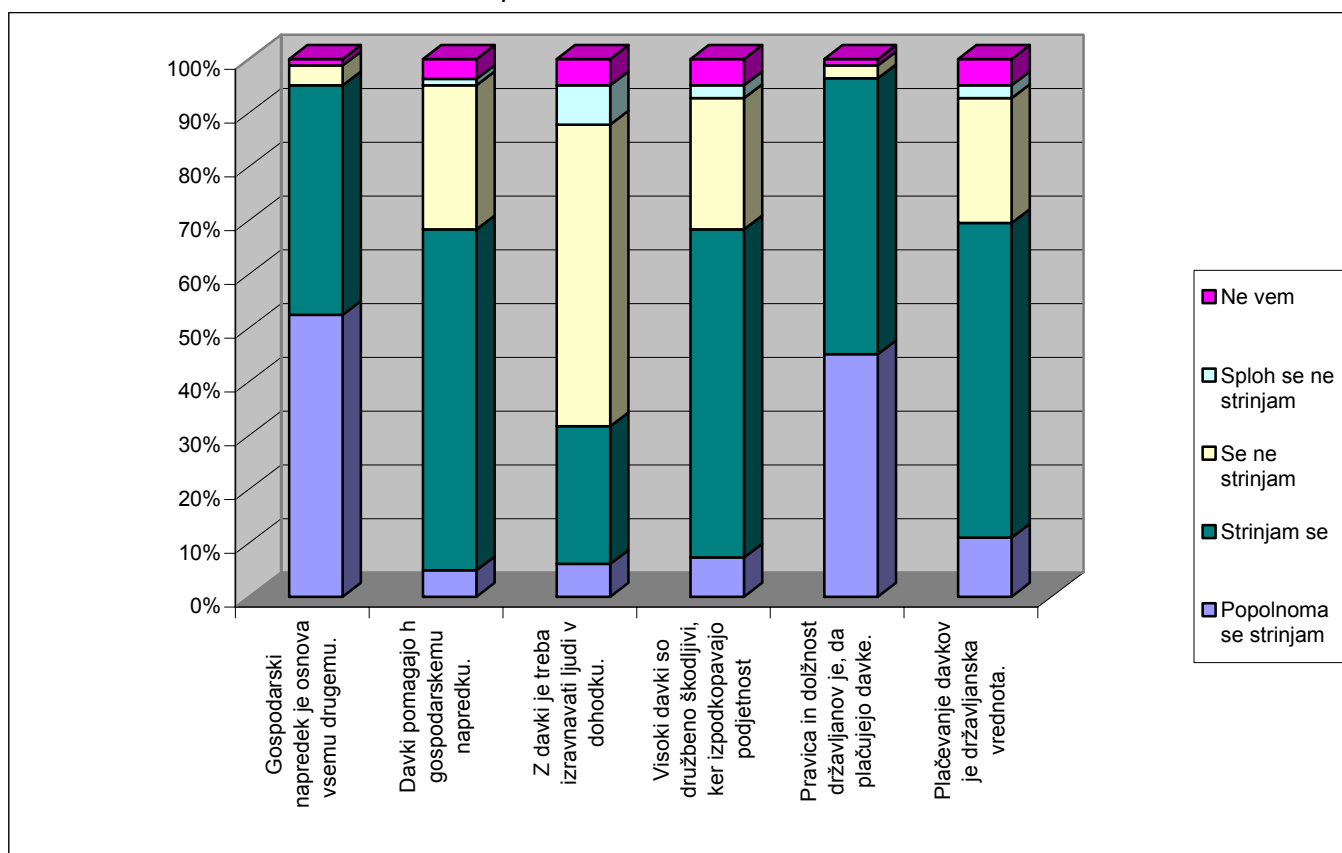
¹⁷² Nepotizem je nameščanje sorodnikov in prijateljev na uradne položaje. Z ZJS je navedena korupcija zmanjšana oziroma otežena.

5.3. Zaposleni na DURS-u in davčna kultura

5.3.1. Zaposleni na DURS-u in davčna zavest

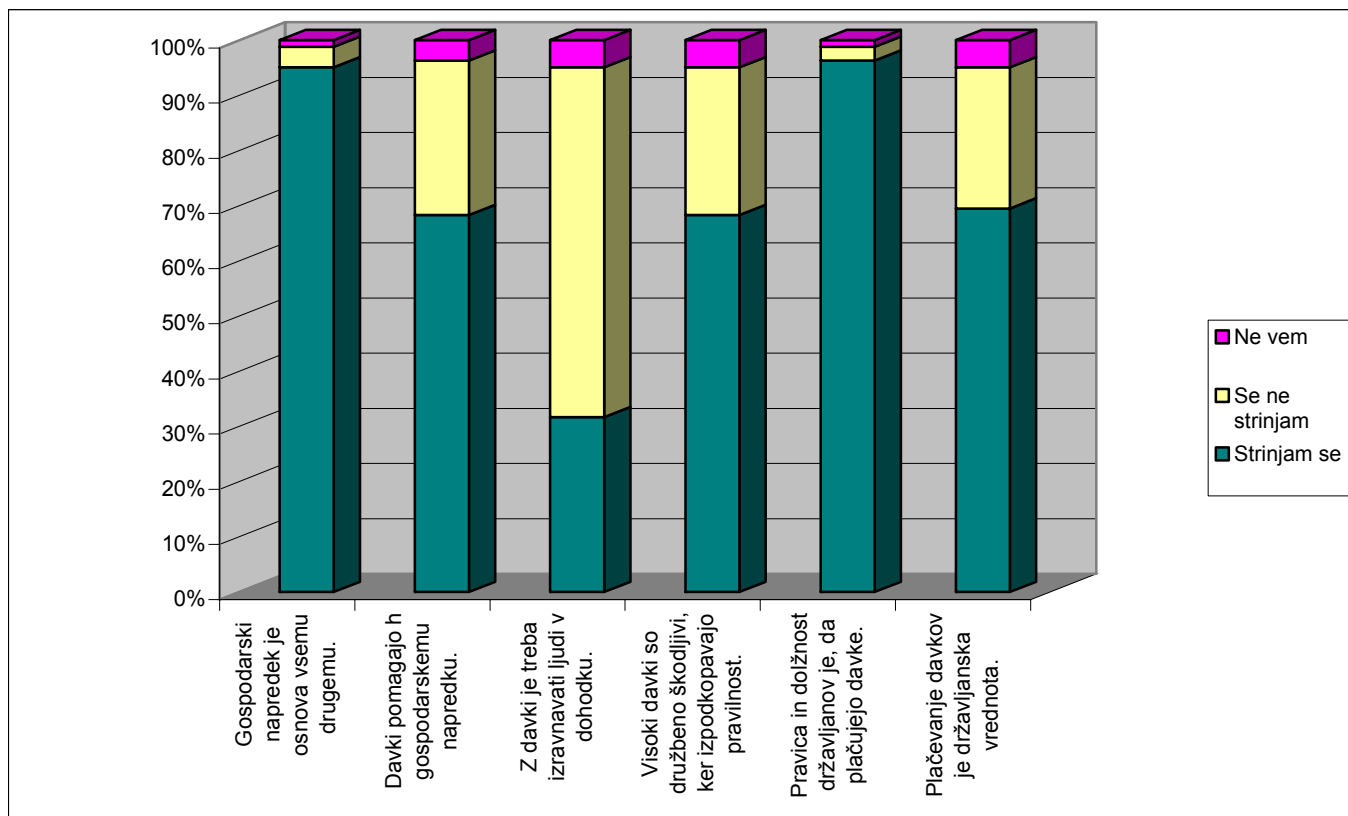
Za proučitev stališč zaposlenih na DURS-u o davčni zavesti smo oblikovali v anketi štiri trditve iz raziskave o odmeri in izterjavi davkov Centra za raziskovanje lokalnih skupnosti in delovnih organizacij, Univerze v Ljubljani, Fakultete za sociologijo, politične vede in novinarstvo, iz oktobra 1974. Prvo trditev iz raziskave leta 1974 - gospodarski napredek je osnova vsemu drugemu, davki pa pomagajo h gospodarskemu napredku, smo zaradi dveh trditev v eni razdelili na dve trditvi.¹⁷³

Grafa 5.1. in 5.2.: Davčna zavest zaposlenih na DURS-u



Vir: Po empiričnih podatkih iz lastne raziskave (2003).

¹⁷³ Doc. dr. Mitju Hafner-Fink se zahvaljujemo za strokovno pripombo.



Vir: Po empiričnih podatkih iz lastne raziskave (2003).

S trditvijo, da je gospodarski napredek osnova vsemu drugemu, so se strinjali skoraj vsi anketiranci (95,10 %).¹⁷⁴ Pri trditvi, da davki pomagajo h gospodarskemu napredku, pa je ugotovljen manjši delež anketirancev, ki se s trditvijo strinjajo (68,70 %). Le 5 % anketirancev (4,90 %) se je s trditvijo popolnoma strinjalo, 63,40 % anketirancev se je s trditvijo strinjalo. S trditvijo se ni strinjalo 26,80 % anketirancev, sploh pa se ni strinjal dober odstotek anketirancev (1,20 %). V raziskavi iz leta 1974 je ugotovljeno, da se je s skupno trditvijo, da je gospodarski napredek osnova vsemu drugemu, davki pa pomagajo h gospodarskemu napredku, strinjala večina anketirancev (88,3 %). Iz navedenega je mogoče ugotoviti, da imajo zaposleni anketiranci manjšo davčno zavest (indeks 2003/1974 je 78), kot so jo imeli anketirani občani v letu 1974. Skoraj 70 % zaposlenih se je strinjalo s trditvijo, da davki pomagajo h gospodarskemu napredku. Z navedenim so anketiranci potrdili stališče o pomembnosti davkov kot sredstvu za sistemske transakcije, brez katere ni možna sistemska dinamika in zato nikakršen družbeni napredek (Bučar in Šmidovnik, 1975:

¹⁷⁴ Popolnoma se je s trditvijo strinjalo več kot polovica anketirancev (52,40 %), s trditvijo pa se je strinjalo dobrih 40 % (42,70 %). S to trditvijo se ni strinjalo skoraj 4 % (3,70 %) anketirancev, odgovoriti pa ni vedelo dober odstotek anketirancev (1,20 %).

258). Iz tega sklepamo, da je bila davčna zavest med občani v Sloveniji zelo visoka v letu 1974 in manjša, vendar visoka med zaposlenimi na DURS-u v letu 2003.

S trditvijo, da je treba z davki izravnati ljudi v dohodku, se je strinjala skoraj tretjina anketirancev (31,70 %), medtem ko jih je bilo dobrih 60 % (63,40 %)¹⁷⁵ nasprotnega stališča, 5 % anketirancev (4,90 %) pa na vprašanje ni vedelo odgovora. S tem so anketiranci potrdili davčno zavest in sistemsko funkcijo davkov. Davki naj bi opravljali funkcijo sistemske transakcije v skladu z načinom proizvodnje (prav tam, stran 259). Namen davkov ni, da bi izravnali ljudi v dohodku. Rezultati raziskave iz leta 1974 kažejo, da se je z navedeno trditvijo strinjalo več anketiranih (40,30 %), medtem ko je bila dobra polovica anketiranih (51,10 %) nasprotnega mnenja in skoraj 9 % anketiranih (8,60 %) ni vedelo odgovora.

Skoraj 70 % anketiranih zaposlenih (68,30 %)¹⁷⁶ se je strinjalo s trditvijo, da so visoki davki škodljivi, ker izpodkopavajo podjetnost. Navedeni delež je enak deležu v stališčih anketirancev, da imajo davki pomembno sistemsko funkcijo v pogledu pospeševanja družbenega napredka. V raziskavi iz leta 1974 je večina anketirancev zagovarjala takšno stališče (82,5 %),¹⁷⁷ (prav tam, stran 260).

Večina anketiranih zaposlenih (96,30 %)¹⁷⁸ se je strinjala s trditvijo, da je pravica in dolžnost državljanov, da plačujejo davke. Manjše strinjanje anketirancev je ugotovljeno pri trditvi, da je plačevanje davkov državljanska vrednota. S to trditvijo se strinja skoraj 70 % anketirancev (69,50%).¹⁷⁹ Odgovora pa ni vedelo 5 % anketirancev (4,90 %). DURS bo moral davčnim zavezancem pojasnjevati njihove pravice in obveznosti ter pravočasno in na primeren način obveščati javnost o spremembah v predpisih, ki se tičejo obdavčenja, zaradi izpolnjevanja njihovih

¹⁷⁵ Več kot polovica anketirancev (56,10 %) se s trditvijo ni strinjalo, sploh pa se s trditvijo ni strinjalo dobrih 7 % anketirancev (7,30 %).

¹⁷⁶ S trditvijo se je strinjalo dobrih 60 % anketirancev (61,00 %), popolnoma pa se je s trditvijo strinjalo le dobrih 7 % anketirancev (7,30 %).

¹⁷⁷ Kar je posebej razvidno iz rezultatov raziskave pri trditvah št. 1, 2 in 3.

¹⁷⁸ S trditvijo se je strinjala dobra polovica anketirancev (51,20 %), popolnoma pa se je s trditvijo strinjala manj kot polovica anketirancev (45,10 %).

¹⁷⁹ S trditvijo se je strinjalo dobrih 60,00 % anketirancev, le dobrih 10,00 % anketirancev (11,00 %) pa se je s trditvijo popolnoma strinjalo.

davčnih obveznosti kot državljanske vrednote in s tem učinkovitega pobiranja davkov.¹⁸⁰

Davčna zavest, ki je osnova davčne morale in s tem moralnega delovanja na davčnem področju, je pri zaposlenih na DURS-u v letu 2003 manjša, kot je bila pri anketiranih občanah v desetih občinah Slovenije v letu 1974.

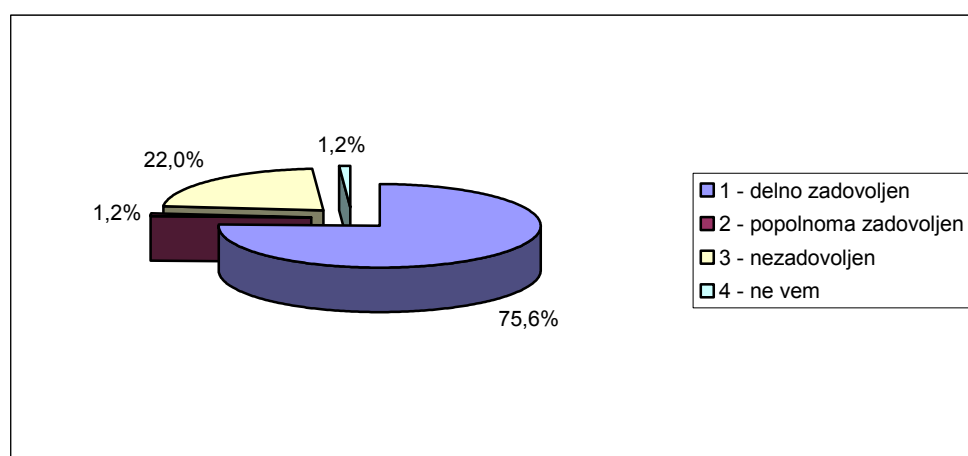
Hipoteza, da imajo zaposleni na DURS-u visoko davčno zavest je potrjena.

Zaposleni tudi priznavajo sistemsko funkcijo davkov kot sredstev za transakcije med posameznimi družbenimi podsistemi in celotno družbeno reprodukcijo.

5.3.2. Zaposleni na DURS-u in davčni sistem

Zaposlenim smo v vprašalniku postavili naslednja vprašanja: vprašanje (št. 11), kako so zadovoljni z davčnim sistemom v Sloveniji, vprašanje (št. 12), kaj je pri našem obdavčenju najbolj problematično in vprašanje (št. 14), katera davčna načela uresničuje naša davčna politika. Anketno vprašanje pod zap. št. 14 smo oblikovali na osnovi poročila o konceptu davčne politike Ameriškega inštituta pooblaščenih javnih računovodskih strokovnjakov (*American Institute of Certified Public Accountants, AICPA*). Odgovori anketirancev so prikazani v nadaljevanju z grafi in interpretacijo rezultatov.

Graf 5.3.: Zadovoljstvo zaposlenih z davčnim sistemom

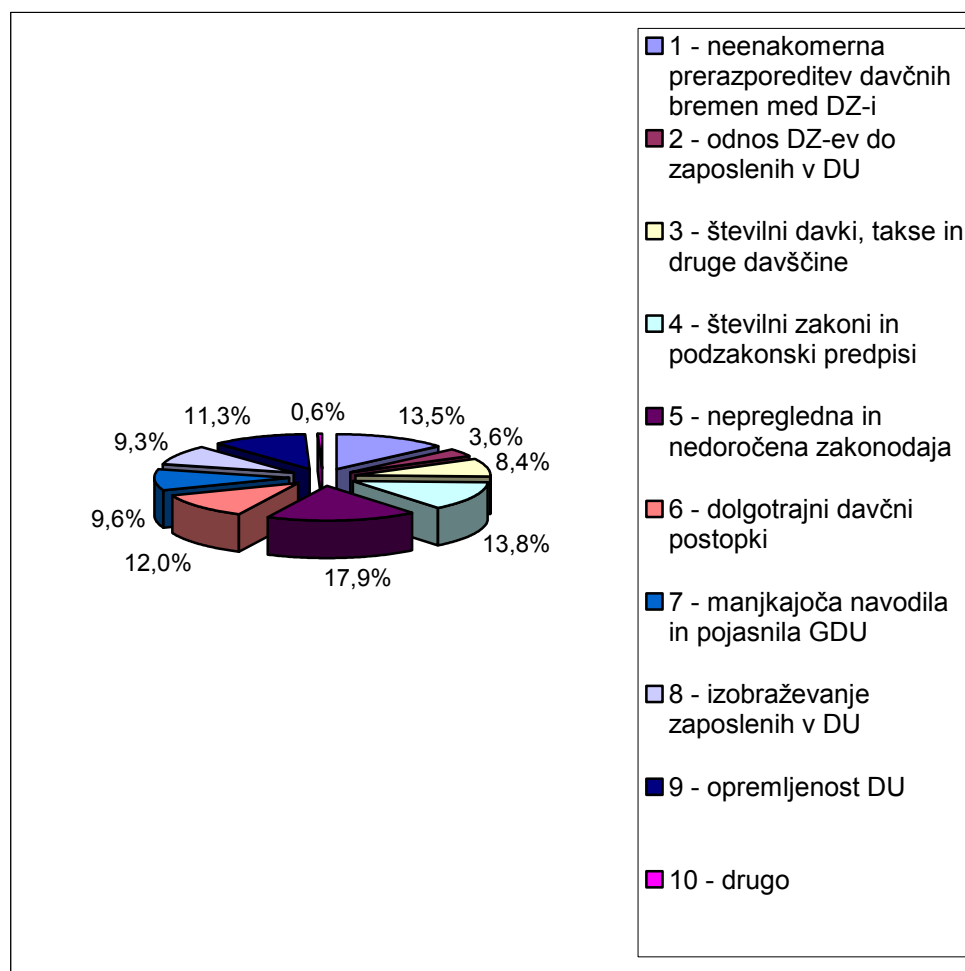


Vir: Po empiričnih podatkih iz lastne raziskave (2003).

¹⁸⁰ Določilo prvega odstavka 4. člena ZDS-1, ki velja od 28.5.2004, uporablja pa se od 1.1.2005.

Rezultati ankete zaposlenih na DURS-u so pokazali, da je večina anketirancev (75,60 %) delno zadovoljna z davčnim sistemom, skoraj četrtina anketiranih (22,00 %) pa je z davčni sistemom nezadovoljna. Le dober odstotek anketiranih (1,20 %) je popolnoma zadovoljen z davčnih sistemom, prav toliko anketiranih pa na vprašanje ni vedelo odgovora. Ugotavljamo, da obstoječi davčni sistem ne prinaša zadovoljstva zaposlenim in posledično tudi ne davčnim zavezancem, državljanom in pravnim osebam. V nadaljevanju so prikazani problemi obdavčenja v luči zaposlenih.

Graf 5.4.: Problemi obdavčenja v luči zaposlenih



Vir: Po empiričnih podatkih iz lastne raziskave (2003).

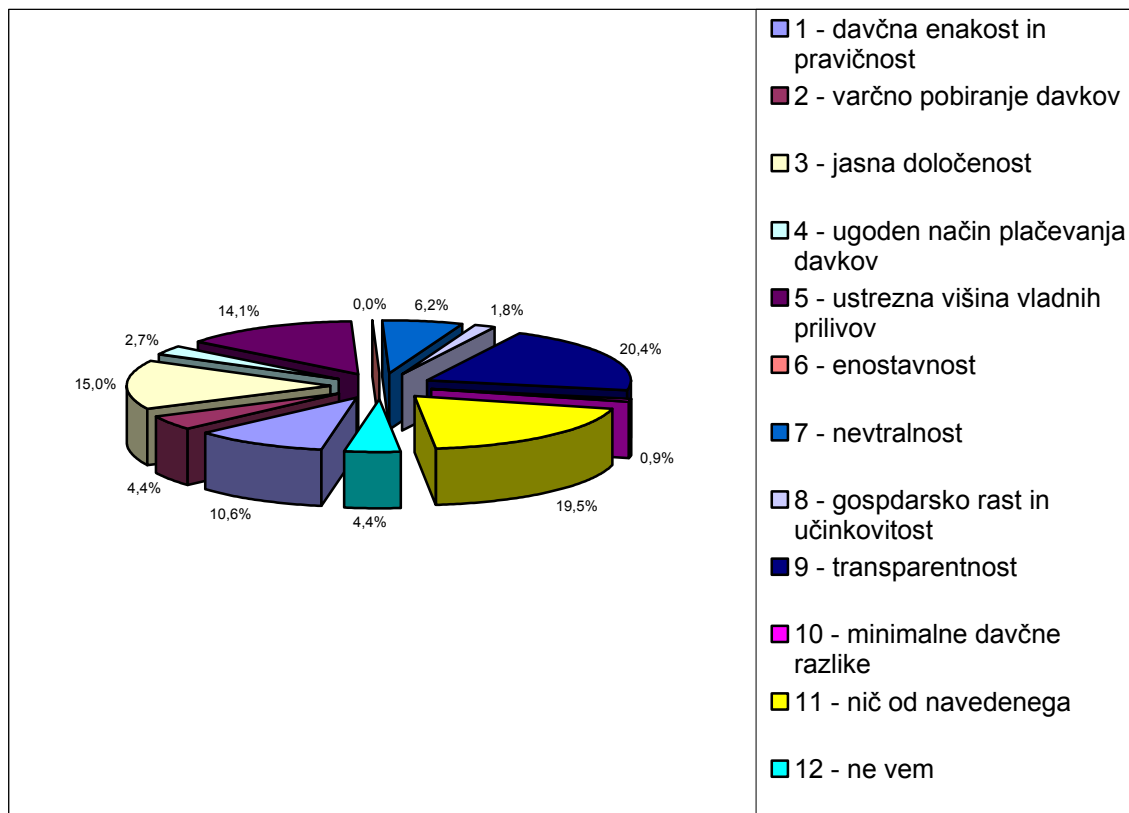
Zaposlenim smo postavili vprašanje, kaj se jim zdi pri našem obdavčenju najbolj problematično. Med odgovori so anketiranci izbirali med desetimi ponujenimi dejavniki z možnostjo več odgovorov. Zadnji, deseti, je bil označen z besedo drugo. Tega je izbralo manj kot odstotek anketirancev (0,60 %), kar potrjuje, da smo v odgovoru imeli pravilen nabor dejavnikov. Zaposlenim se zdi najbolj problematična

nepregledna in nedorečena zakonodaja (17,90 %), številni zakoni in podzakonski predpisi (13,8 %), neenakomerna prerazdelitev davčnih bremen med davčnimi zavezanci (13,5 %), dolgotrajni davčni postopki (12,00 %) in opremljenost davčnih uradov (11,3 %). Sledijo manjkajoča navodila in pojasnila glavnega davčnega urada (9,60 %), izobraževanje zaposlenih na DURS-u (9,30 %), številni davki, takse in druge davščine (8,40 %). Odnos davčnih zavezancev do zaposlenih je problematičen le za slabih 4 % anketirancev (3,60 %).

Tudi Bučar in Šmidovnik (1975: 318) sta v letu 1974 ugotovila, da je vladala na področju davčne eksekutive velika negotovost, celo zmedenost, ker je manjkala potrebna stabilnost v predpisih in orientaciji. Predpisi so se izredno hitro menjali, tako da ni bilo mogoče vpeljati rutinskega dela, ki bi odražal tudi večjo objektivnost v postopku do strank. Za pritožbeni postopek sta ugotovila, da teče počasi in nezanesljivo.

Anketiranci široke javnosti v raziskavi Gral Iteo so zaznali problem strokovnosti (izobraževanja) zaposlenih na DURS-u, saj so ga med predlogi za izboljšanje postavili na drugo mesto (od skupno 17 predlogov oz. 8,3 % anketirancev). Med trditvami, ki so povezane z davčnim sistemom, lahko ugotovimo, da so se anketiranci najbolj strinjali s trditvijo, da se DURS strogo drži davčnih predpisov (ocena 3,7 pri direktorjih in računovodjih in ocena 3,8 pri samostojnih podjetnikih posameznikih in široki javnosti), najmanj pa so se strinjali z dvema trditvama, in sicer, da v okviru dane zakonodaje DURS deluje v korist davčnih zavezancev (ocena 2,4 pri direktorjih in računovodjih, 2,5 pri samostojnih podjetnikih in 3,0 pri široki javnosti) in da DURS na enak način tolmači predpise pri vseh zavezancih v vseh situacijah (ocena 2,5 pri direktorjih, 2,6 pri računovodjih, 2,9 pri samostojnih podjetnikih, posameznikih in 3,2 pri široki javnosti). Dobro oceno 3 je imela trditev, da se DURS v delovanju učinkovito prilagaja spremljajoči se zakonodaji (ocena 3,1 pri računovodjih, 3,3 pri direktorjih in samostojnih podjetnikih posameznikih in najvišjo pri široki javnosti 3,5). Najbolje znajo široki javnosti svetovati zaposleni na DURS-u (ocena trditve 3,7), manj pa ostalim anketirancem: direktorjem in samostojnim podjetnikom posameznikom (ocena trditve 3,3) in najmanj računovodjem z oceno 2,9 (Gral Iteo, 2003: 3-4).

Graf 5.5.: Davčna politika uresničuje po oceni zaposlenih naslednja davčna načela



Vir: Po empiričnih podatkih iz lastne raziskave (2003).

Anketiranci so davčna načela izbirali med desetimi ponujenimi načeli, ki jih uresničuje naša davčna politika, (z enajstim odgovorom nič od navedenega ter dvanajstim, z odgovorom ne vem). Davčna načela si sledijo v nadaljevanju po vrsti izbora anketirancev (od najpomembnejšega do najmanj pomembnega):

1. transparentnost: *davčni zavezanci vedo, da davki obstajajo, kdaj so jih obvezani plačati in kdaj so druge osebe obvezane plačati davek* (20,40 % anketirancev);
2. nič od navedenega (19,50 %);
3. jasna določenost: *davčne določbe so jasno določene, kdaj se davek plačuje, kako se ga plačuje, in kako se določi znesek, ki ga je treba plačati* (15,00 %);
4. ustrezna višina vladnih prilivov (14,10 %);
5. davčna enakost in pravičnost: *enako finančni močni davčni zavezanci so enako obdavčeni* (10,60 %);
6. nevtralnost: *vpliv davčnega zakona na osebne in poslovne odločitve davčnih zavezancev je minimalen* (6,20 %);
- 7.-8. varčno pobiranje davkov (4,40 %) in ne vem (4,40 %);
9. ugoden način plačevanja davkov (2,70 %);
10. gospodarska rast in učinkovitost (1,80 %);

11. minimalne davčne razlike: *davek je skonstruiran tako, da čimbolj usklajuje neusklajenost* (0,90 %);
12. enostavnost: *davčni zakoni so enostavni* (0 %).

Rezultati ankete so pokazali, da 20,40 % anketiranih zaposlenih ocenjuje, da v Sloveniji davčni zavezanci zelo dobro poznajo davčni sistem, vedo, da davki obstajajo, kdaj so jih obvezani plačati in kdaj so druge osebe obvezane plačati davek. Skoraj enak delež anketirancev (19,50 %) pa ocenjuje, da naša davčna politika ne uresničuje nobenega od ponujenih davčnih načel. Ugotavljamo, da so to anketiranci, ki so z davčnim sistemom nezadovoljni. Teh je 22 %. Davčne določbe v davčnem sistemu so po oceni 15 % zaposlenih anketirancev jasno določene, kdaj se davek plačuje, kako se ga plačuje, in kako se določi znesek, ki ga je treba plačati. Le za slab odstotek nižji delež (14,10 %) anketirancev ocenjuje, da uresničuje naša davčna politika ustrezno višino vladnih prilivov. Z navedeno oceno anketirancev se ne strinjamo, saj imamo v Sloveniji od leta 1997 stalen javnofinančni primanjkljaj. Desetina anketiranih zaposlenih (10,60 %) pa ocenjuje, da so enako finančno močni davčni zavezanci enako obdavčeni. Vpliv davčnega zakona na osebne in poslovne odločitve davčnih zavezancev je minimalen po oceni dobrih 6 % (6,20 %) anketirancev. Davčna načela, ki imajo najmanjši delež odgovorov anketirancev, so naslednja: varčno pobiranje davkov (4,40 % anketirancev), isti delež anketirancev na vprašanje ni vedelo odgovora, ugoden način plačevanja davkov (2,70 %), gospodarska rast in učinkovitost (1,80 %) in skoraj odstotek anketirancev (0,90 %) minimalne davčne razlike. V celoti pa anketiranci ocenjujejo (100 %), da davčni zakoni niso enostavni. Navedeno oceno lahko povežemo z odgovori anketirancev, da si skoraj 10 % anketirancev (9,60 %) želi boljša interna navodila glavnega urada in tudi ustrezno izobraževanje na DURS-u (9,30 %).

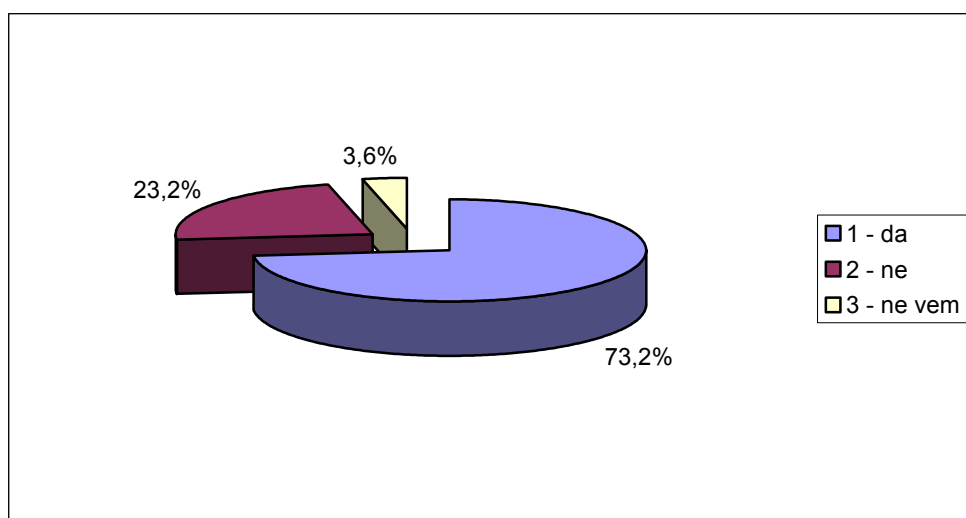
Hipoteza, da so zaposleni na DURS-u delno zadovoljni z davčnim sistemom je potrjena. Odgovori anketirancev zaposlenih na DURS-u potrjujejo delno zadovoljstvo zaposlenih z davčnim sistemom in tudi delno zadovoljstvo z davčno politiko. Pri opravljanju davčne službe pa želijo zaposleni od davčnega organa boljše opremljenost davčnih uprav, več internih navodil glavnega urada in ustrezno izobraževanje. Anketiranci, ki so v raziskavi družbe Gral Iteo v letu 2003 najboljše ocenili ugled DURS-a v povezavi z davčnim sistemom so polnoletne in redno

zaposlene osebe (široka javnost). Ti zavezanci tudi najmanj sodeluje z zaposlenimi na DURS-u. Najnižje pa so ocenili ugled računovodje, ki tudi najbolj intenzivno sodelujejo z zaposlenimi. Sledijo direktorji pravnih oseb in samostojni podjetniki posamezniki.

5.3.3. Zaposleni na DURS-u o davčni morali davčnih zavezancev

Zaposlenim smo v vprašalniku postavili več vprašanj, povezanih z davčno moralo davčnih zavezancev: odprto vprašanje v strukturnem deležu (vprašanje št. 1), oceno zaposlenih o napakah davčnih zavezancev v davčnih napovedih (vprašanje št. 2), ali imajo zavezanci v davčnih napovedih predvsem goljufive namene (vprašanje št. 3), kako rešujejo ugotovljene napake zavezancev v davčnih napovedih (vprašanje št. 4), ali pri reševanju ugotovljenih napak obvestijo zavezance o možni kazni (vprašanje št. 5), ali imajo v davčnih postopkih težave predvsem z istimi davčnimi zavezanci (vprašanje št. 6), ali obvestijo zavezance, da lahko uveljavljajo dodatne davčne olajšave v okviru zakonskih določil, zaradi popravljene, višje davčne osnove (vprašanje št. 7), ali imajo zgibanko Pravice in dolžnosti zavezancev na vidnem mestu (vprašanje št. 8), ali v postopkih z davčnimi zavezanci ravnajo v skladu z načeli etike davčnih delavcev (vprašanje št. 9), kako javni mediji poročajo po stališču zaposlenih o DURS-u (vprašanje št. 10). Odgovori anketiranih zaposlenih so prikazani v nadaljevanju z grafi in z interpretacijo rezultatov.

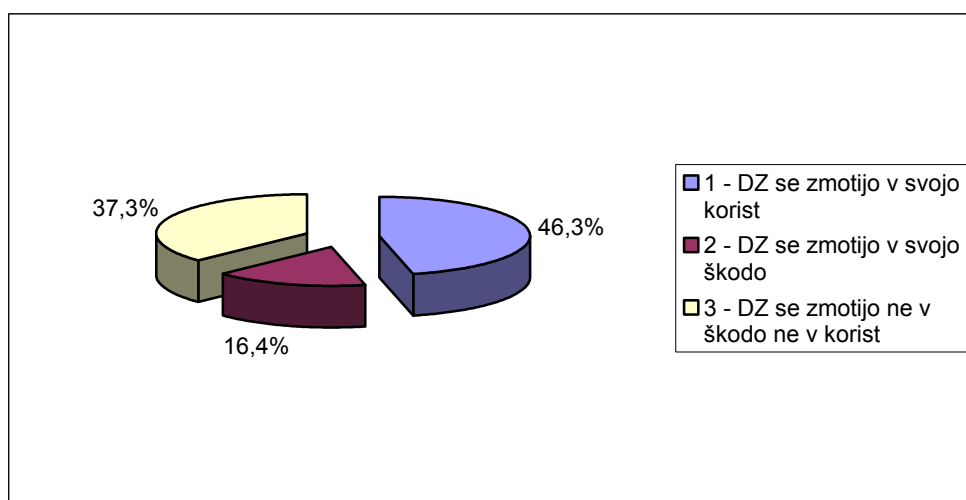
Graf 5.6.: Ocene zaposlenih o težavah z istimi zavezanci



Vir: Po empiričnih podatkih iz lastne raziskave (2003).

Več kot kot 70 % (73,2 %) anketiranih zaposlenih ima težave v davčnih postopkih z enimi in istimi davčnimi zavezanci, le dobrih 20 % (23,2 %) zaposlenih nima navedenih težav. V davčnem uradu Nova Gorica so konec leta 2003 pisno obvestili vse davčne zavezance, ki so v začetku tega leta nepravočasno oddali napoved davka od dohodkov od premoženja, da oddajo napoved pravočasno, do 15. januarja 2004.

Graf 5.7.: Ocene zaposlenih o napakah zavezancev v napovedih



Vir: Po empiričnih podatkih iz lastne raziskave (2003).

Rezultati ankete so pokazali, da so davčni zavezanci po stališču zaposlenih pošteni. V svojo korist se v davčnih napovedih po stališču anketirancev zmoti manj kot polovica zavezancev (46,30 %), narejene napake v napovedih pa zavezancem niso ne v škodo in ne v korist v skoraj 40 % (37,30 %), v škodo pa so jim narejene napake v več kot 10 % (16,40 %). Navedeni odgovori zaposlenih so pokazali na zaupanje zaposlenih v davkoplachevalce. Primerjava rezultatov ankete, ki so jo opravili v Švici, pokaže, da imajo davčni zavezanci v Sloveniji višjo davčno moralo, saj se po stališču Švicarskih kantonalnih davčnih uprav njihovi davkoplachevalci zmotijo v svojo korist v 57 %, v svojo škodo v 12 % in v 31 % pa jim narejene napake niso ne v škodo in ne v korist (<http://www.oecd.org/dataoecd/9/51/2789923.pdf>, 10.9.2003).

Ocene zaposlenih lahko primerjamo tudi z ugotovljenimi nepravilnostmi v inšpekcijskih pregledih DURS-a. Inšpektorji so ugotovili v letih 1998, 2000, 2001 in 2002 nepravilnosti v vsakem drugem pregledu oziroma v 53 %. V letu 1999 je bil navedeni delež manjši, 46,5 %, (kar je primerljivo z rezultatom naše raziskave - anketiranih

zaposlenih na DURS-u v letu 2003), v letu 2003 pa višji, 57,6 % (kar je primerljivo z rezultatom raziskave - anketiranje zaposlenih v Švicarskih kantonalnih davčnih upravah), (Poročila o delu DURS-a v letih od 1998 do 2003 in <http://www.oecd.org/dataoecd/9/51/2789923.pdf>, 10.9.2003).

Iz rezultatov raziskave Gral Iteo je ugotovljeno, da je napaka davčnih zavezancev za dohodnino v davčnih napovedih najpogostejši razlog za kontakt z zaposlenimi na DURS-u, (v 40 %). Sledi preverjanje in kontrola s 30 %, nejasnosti s 16 % idr.

Ameriška davčna uprava je ob koncu osemdesetih letih opravila raziskavo med davčnimi zavezanci. Rezultati so pokazali, da je le 55 % anketiranih prepričanih, da so pravilno izpolnili svojo davčno napoved, dobra četrtina tudi meni, da niso uveljavljali vseh olajšav, ki bi jih verjetno lahko (Krause v Klun, 2002: 39). Iz navedenega sledi, da davčni sistem tudi v ZDA ni enostaven.

Rezultate anketnega odgovora o stališču zaposlenih glede zavezančevih zmot v davčnih napovedih v njihovo korist v manj kot polovici primerov (v 46,30 %) lahko primerjamo z raziskavo SJM 1999/3, in sicer s trditvijo (z oznako V239).¹⁸¹ Dobrih 40 % (43,04 %) polnoletnih državljanov Slovenije ne more nikoli opravičiti kupovanja stvari ali storitev brez računa z namenom, da bi se tako izognili plačilu davka (odgovori anketirancev št. 10). Opravičiti pa ne more takega kupovanja oz. storitev dobrih 70 % anketiranih (74,80 %), upoštevajoč vsoto skupnih odgovorov anketirancev na lestvici (od št. 6 do št. 10). Vedno pa lahko opraviči kupovanje stvari ali storitev brez računa z namenom, da se tako izognejo plačilu davka, slabih 5 % (4,60 %) anketirancev, polnoletnih državljanov Slovenije (odgovori št. 1).

Za večino anketirancev v SJM 1995/2 so pomembne vrednote: poštenost (z oznako V304), moralna načela (z oznako V315), spoštovanje zakonov (z oznako V322) in pravičnost (z oznako V342). Odgovori¹⁸² po posameznih vrednotah so naslednji:

¹⁸¹ 1.006 anketirancev je odgovarjalo na lestvici od 1- lahko vedno opravičim do 10 - nikoli ne morem opravičiti kupovanja stvari ali storitev brez računa, da se izognem plačilu davka.

¹⁸² Anketiranci, polnoletni državljanji Slovenije (N=1.007) so odgovorili osebno na številčni lestvici od 1 do 10, pri čemer je 1 pomenila, da je bila neka stvar za njih osebno zelo malo pomembna, 10 pa, da je za njih osebno zelo pomembna.

- poštenost je zelo pomembna za dobrih 70 % anketirancev (76,60 %, odgovori s št. 10) oziroma pomembna za večino anketirancev (97,10 %, tj. seštevek odgovorov od št. 6 do št. 10);
- moralna načela so zelo pomembna za skoraj polovico anketirancev (49,10 %, odgovori s št. 10) oziroma pomembna za večino anketirancev (92,40 %, tj. seštevek odgovorov od št. 6 do št. 10);
- spoštovanje zakonov je zelo pomembno za dobrih 40 % anketiranih (43,40 %, odgovori s št. 10) oziroma pomembna za večino anketiranih (89,20 %, tj. seštevek odgovorov od št. 6 do št. 10);
- pravičnost je zelo pomembna za skoraj 70 % anketiranih (69,90 %, odgovori s št. 10) oziroma pomembna za večino anketiranih (96,90 %, tj. seštevek odgovorov od št. 6 do št. 10);

V mednarodni raziskavi vrednot, ki je bila izvedena v Sloveniji februarja 1992, novembra in decembra 1995 ter marca 1999, v Švici pa od novembra 1988 do februarja 1989 in v letu 1996, je ugotovljeno pri vprašanju (z oznako V194),¹⁸³ da imajo polnoletni državljani v Sloveniji za malenkost boljše davčno moralo kot državljani Švice, in sicer če primerjamo le obe skrajni možnosti (na lestvici št. 1 - ne morem nikoli opravičiti in št. 10 - lahko vedno opravičim).¹⁸⁴ Ko pa primerjamo skupno število rezultatov odgovorov, (kot vsoto rezultatov od 1 do 5 in od 6 do 10) ugotovimo, da imajo državljani Švice za malenkost boljše davčno moralo kot državljani Slovenije. Goljufanja pri davkih, če se pokaže priložnost, ne more nikoli opravičiti v objavljeni prvi raziskavi dobrih 60 % anketiranih polnoletnih državljanov obeh držav, Slovenije nekaj več (68,4 %) kot Švice (63,40 %). V drugi raziskavi se je davčna morala zmanjšala, saj je navedeni odstotek prebivalcev v obeh državah le dobrih 50 %, v Sloveniji (53,80 %) in v Švici (53,60 %). V letu 1999 se je davčna morala državljanov Slovenije izboljšala, preučevani odstotek je bil pod 60 % (59,90 %) in je nižji kot je bil v letu 1992.¹⁸⁵ Vedno lahko opraviči goljufanje pri davkih, če se pokaže priložnost, v prvi raziskavi v Švici skoraj 3 % anketiranih državljanov, v

¹⁸³ *Cheating on taxes if you have a chance*. Goljugati pri davkih, če se pokaže priložnost.

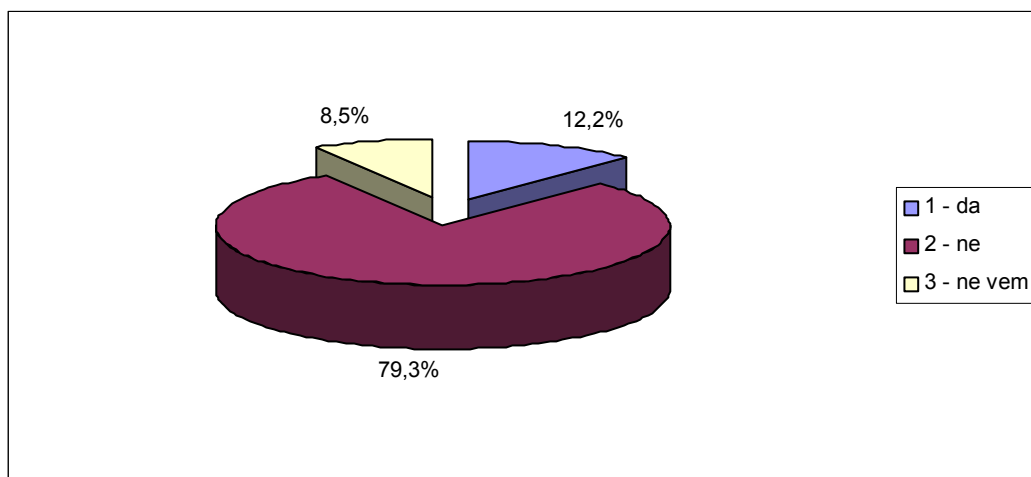
¹⁸⁴ Podatke, ki smo jih primerjali med državami so v Arhivu družboslovnih podatkov, Fakultete za družbene vede obtežili, glede na število prebivalcev države in s tem omogočili reprezentativnost in direktno primerjavo. V prvi raziskavi je bilo 1.447 podatkov za Švico in 1.458 za Slovenijo, v drugi raziskavi pa 1.475 podatkov za Švico in 1.496 za Slovenijo.

¹⁸⁵ V Švici tretja mednarodna raziskava vrednot ni bila izvedena.

Sloveniji manj, dober odstotek anketiranih (1,60 %). V drugi raziskavi pa je že več državljanov obeh držav pripravljenih goljufati pri davkih, dobrih 4 % (4,30 %) Švicarjev in skoraj 4 % Slovencev (3,80 %). Več kot 90 % državljanov goljufanja pri davkih ne more opravičiti v prvi raziskavi, (vsota odgovorov od 1 do 5), v Švici 91,30 % in v Sloveniji (91,10 %). V drugi raziskavi ne more opravičiti goljufanja pri davkih že manjše število državljanov, 87,40 % Švicarjev in še manjše, namreč 80,70 % Slovencev. Navedeni rezultat se je v raziskavi v Sloveniji v letu 1999 izboljšal, in sicer na 86,5 %.

S tem je potrjeno, da imamo v vsaki državi državljane, ki niso pripravljeni plačati davkov. Prizadevati pa si je potrebno, da bo davčnih izmikanj zavezancev čim manj, in sicer z naslednjimi aktivnostmi: z izobraževanjem v šoli in doma, informiranjem v medijih, s tiskovnimi konferencami, brošurami, javnimi pozivi in nadzorom davčnega organa, s kaznovanjem,...). Neplačevanje davkov davčnih zavezancev, vodi v večjo obremenitev in plačevanje davkov drugih davčnih zavezancev ter s tem do davčne neenakosti, nepravičnosti in pristranskosti, zmanjšanja prostovoljnega izpolnjevanja davčnih obveznosti in do davčnega izogibanja.

Graf 5.8.: Goljufivi nameni zavezancev v davčnih napovedih

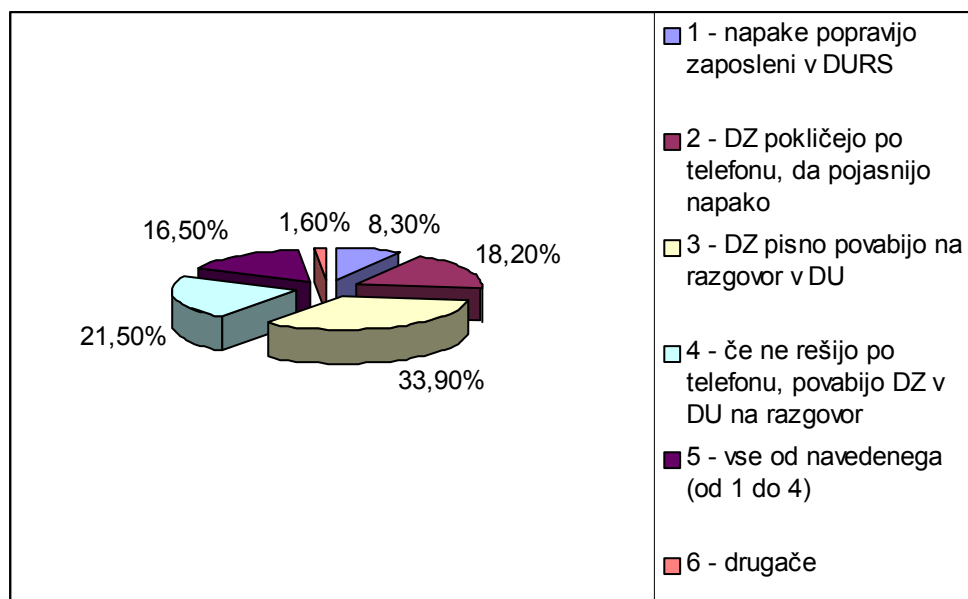


Vir: Po empiričnih podatkih iz lastne raziskave (2003).

Dobrih 10 % anketiranih zaposlenih (12,20 %) zastopa stališče, da imajo davčni zavezanci v davčnih napovedih predvsem goljufive namene. Z navedenim se ne strinja skoraj 80 % anketirancev (79,30 %). Manj kot 10 % vprašanih (8,50 %) na vprašanje ni vedelo odgovora.

V SJM 1999/3 lahko slaba 2 % anketiranih polnoletnih državljanov Slovenije (1,80 %) vedno opraviči goljufanje pri davkih, če se pokaže priložnost (trditev z oznako V226, odgovor št. 1). Goljufanje pri davkih pa lahko opraviči skoraj 13 % anketiranih (12,80 % kot vsota odgovorov od 1 do 5). Iz navedenega sledi, da je v Sloveniji dobrih 10 % zavezancev, ki so pripravljeni goljufati pri davkih, oziroma vsak deseti.

Graf 5.9.: Načini reševanja napak zavezancev v napovedih



Vir: Po empiričnih podatkih iz lastne raziskave (2003).

Zaposleni za rešitev napak davčnih zavezancev v davčnih napovedih najpogosteje uporabijo pisno vabilo na razgovor. Tako naredi dobra tretjina anketiranih zaposlenih (33,90 %). Skoraj 20 % anketiranih zaposlenih (18,20 %) zavezance pokliče po telefonu, da napake pojasni. Več kot 20 % (21,50 %) anketirancev pa povabi zavezance v davčni urad na razgovor, če ne rešijo napak po telefonu. Napake zavezancev popravijo zaposleni sami v manj kot 10 % (8,30 %). Vse od navedenega uporabi dobrih 15 % anketiranih zaposlenih (16,50 %). Drugače pa reši napake zavezancev slabih 2 % (1,60 %) anketirancev. Ena od anketiranih zaposlenih je zapisala, da predlagajo inšpekcijski pregled.

Tudi rezultati raziskave Gral Iteo so pokazali, da napake zavezancev v dohodninskih davčnih napovedih potrebujejo skupno reševanje zaposlenih in davčnih zavezancev na DURS-u. Deset odstotkov (11,1 %) anketiranih zavezancev je imelo po oddani dohodninski napovedi stik z zaposlenim na DURS-u, in sicer 7 % (6,9 %) so poslali

pisno obvestilo oziroma poziv, s 4 % (4,2 %) pa so komunicirali po telefonu. Najpogostejši razlog za kontakt s strani DURS-a je bila napaka, nepravilno izpolnjena napoved.

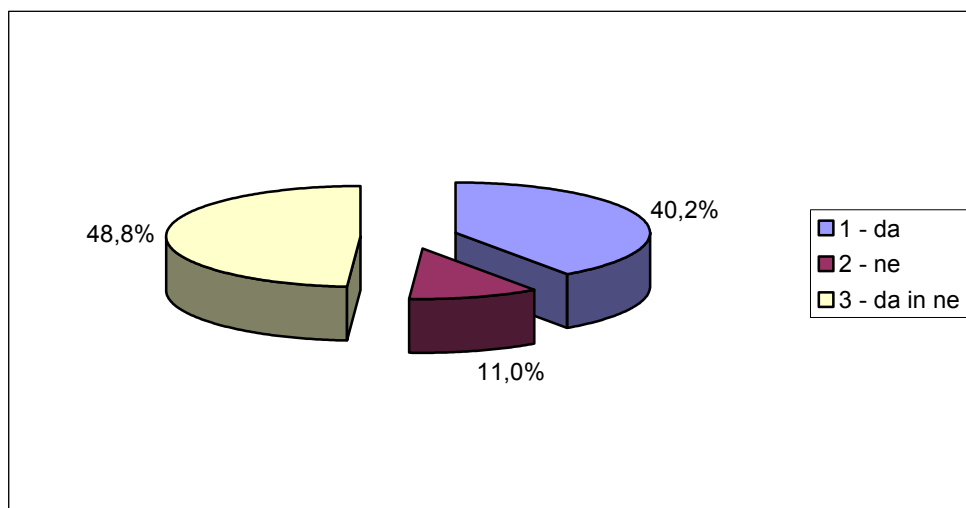
V Sloveniji je več kot 90 % (90,10 %) ¹⁸⁶ davčnih zavezancev obveščenih o narejenih napakah v davčnih napovedih. Zaposleni zavezance o napakah obvestijo ustno po telefonu ali pisno z vabilom na razgovor. V Švici je o napakah v napovedih na enak način obveščenih 85 % davkoplačevalcev (<http://www.oecd.org/dataoecd/9/51/2789923.pdf>, 10.9.2003).

Feld in Frey ugotavljata, da davčni uslužbenci pri reševanju napak davkoplačevalcev vzdržujejo davčno moralo z vljudnim, spodobnim, neformalim načinom komuniciranja (na primer s telefonskim pogovorom), (<http://www.oecd.org/dataoecd/9/51/2789923.pdf>, 10.9.2003). Enako poudarja tudi Šturm (1992: 131), ko navaja, da je potrebno spoštljivo, vljudno ravnanje pri vseh komunikacijah med javnimi uslužbenci in strankami. Komuniciranje se začne s formalnim pozdravom na začetku, nadaljuje s primernim načinom in vrsto komuniciranja (z mirnim razgovorom), do končnega formalnega vljudnostnega pozdrava. Vse to pa vodi do dobre upravne kulture v interakcijah med davčnim organom in davčnimi zavezanci.

Anketirani davčni zavezanci so v letu 2003 ocenili s povprečno oceno 3,7 zaposlene na DURS-u glede pravočasnosti opozorila na napake pri izpolnjevanju davčnih obrazcev, in sicer: široka javnost in računovodje pravnih oseb z oceno 3,8, direktorji pravnih oseb z oceno 3,7 in samostojni podjetniki z oceno 3,5 (Gral Iteo, 2003: 4).

¹⁸⁶ 90,10 % = 18,20 % + 33,90 % + 21,50 % + 16,50 %

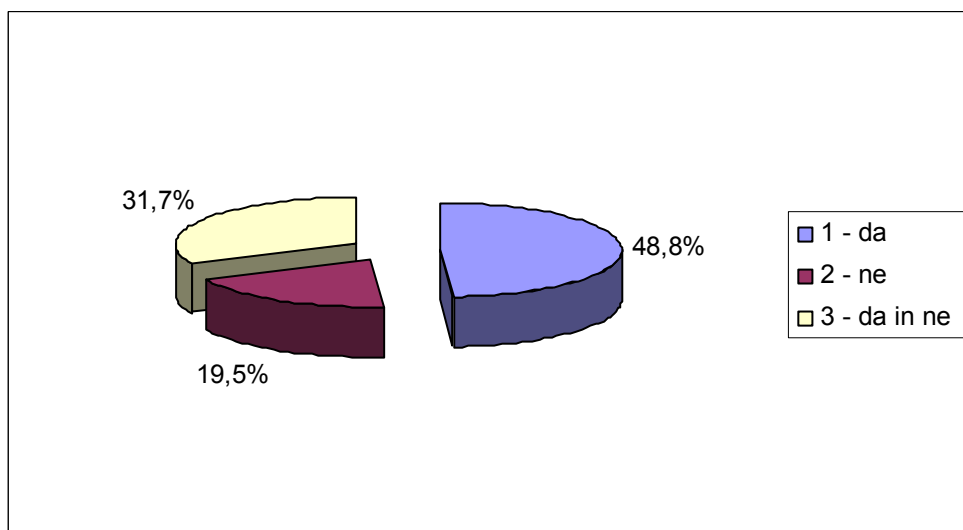
Graf 5.10.: Informiranje zavezancev o možni kazni zaradi narejenih napak v napovedih



Vir: Po empiričnih podatkih iz lastne raziskave (2003).

Pri reševanju napak v napovedih obvesti zavezance o možni kazniv 40 % zaposlenih anketirancev DURS-a. Tudi kantonalne davčne uprave v Švici obvestijo dobrih 40 % (42,50 %) davkoplačevalcev o možni kazni zaradi narejenih napak (<http://www.oecd.org/dataoecd/9/51/2789923.pdf>, 10.9.2003). Skoraj polovica anketiranih zaposlenih na DURS-u (48,80 %) pa je odgovorila, da o možni kazni obvesti in ne obvesti. Iz navedenega sledi, da smo v Sloveniji davkoplačevalci glede možne kazni hitreje obveščeni in se nanjo lahko pripravimo.¹⁸⁷

Graf 5.11.: Uveljavljanje dodatnih olajšav zavezancev, zaradi višje osnove



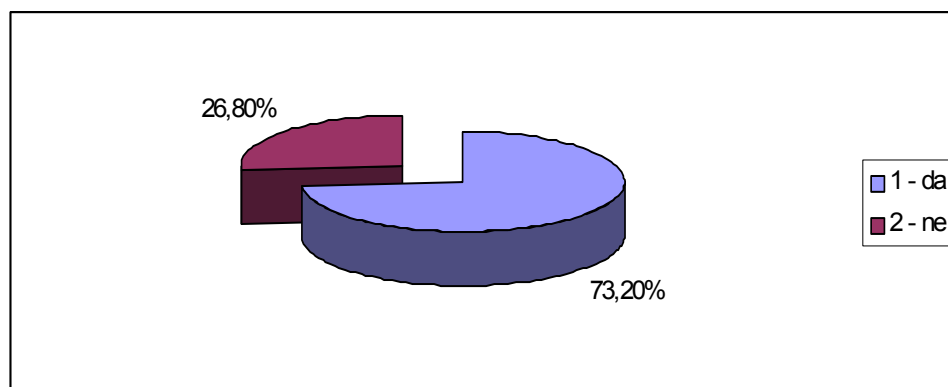
Vir: Po empiričnih podatkih iz lastne raziskave (2003).

¹⁸⁷ Kot primer navajamo odločbo sodnika za prekrške o plačilu kazni.

Po ZDavP davčni zavezanci za dohodnino z oddano napovedjo prijavijo tudi vse možne davčne olajšave,¹⁸⁸ ki se s kasnejšo spremembo davčne osnove ne morejo spremeniti (povečati). Anketirani zaposleni obvestijo zavezance, da lahko uveljavljajo dodatne davčne olajšave v okviru zakonskih določil, zaradi popravljene višje osnove, v skoraj polovici primerov (48,80 %). Slaba tretjini anketirancev (31,70 %) pa zavezance obvesti in ne obvesti. Zavezancev ne obvesti skoraj 20 % anketirancev (19,50 %). V Švici 27 % kantonalnih davčnih uprav popravi prenizko napovedane dohodke davkoplačevalcev navzgor, pri tem pa davkoplačevalcev ne opozorijo, da lahko uveljavljajo davčne olajšave (<http://www.oecd.org/dataoecd/9/51/2789923.pdf>, 10.9.2003).

Z navedenim je potrjena hipoteza, da imajo zaposleni na DURS-u dobro mnenje o davčni morali davčnih zavezancev.

Graf 5.12.: Pristop do zgibanke Pravice in dolžnosti davčnih zavezancev na DURS-u

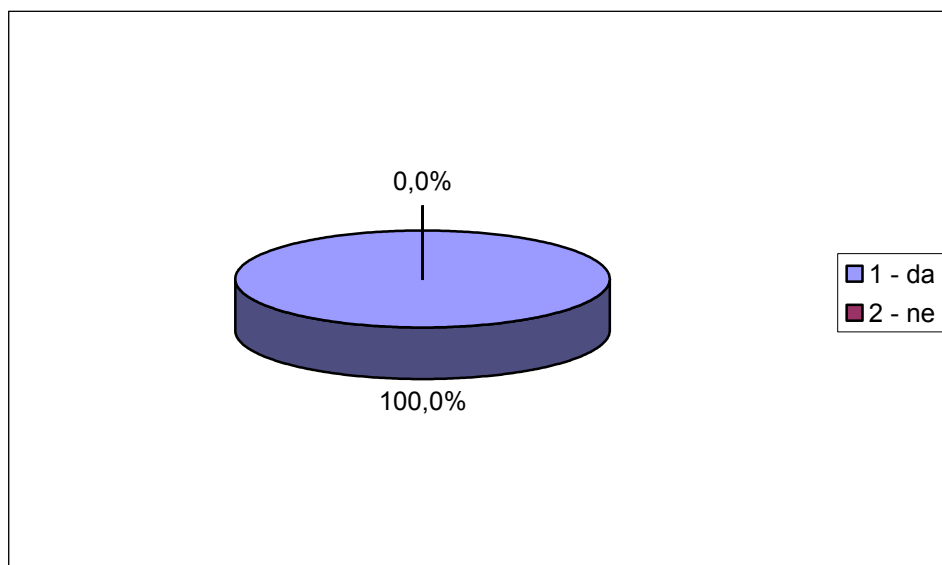


Vir: Po empiričnih podatkih iz lastne raziskave (2003).

Več kot 70 % (73,20 %) anketiranih zaposlenih ima zgibanko Pravice in dolžnosti davčnih zavezancev na vidnem mestu, tako da jo davčni zavezanci zlahka opazijo. Dva anketiranca sta odgovorila, da je zgibank zmanjkalo. Zgibanka je objavljena tudi na spletni strani DURS-a <http://www.gov.si/durs>.

¹⁸⁸ Razen iz naslova posebnih olajšav (za vzdrževane družinske člane), vendar najkasneje v roku za pritožbo zoper odločbo o odmeri dohodnine (po določilu 125. člena ZDavP). Zavezanci za davek od dobička pa uveljavljajo zmanjšanje osnove in druge olajšave v davčnem obračunu do poteka roka za vložitev davčnega obračuna oziroma do izdaje odmerne odločbe (po določilu 202. člena ZDavP).

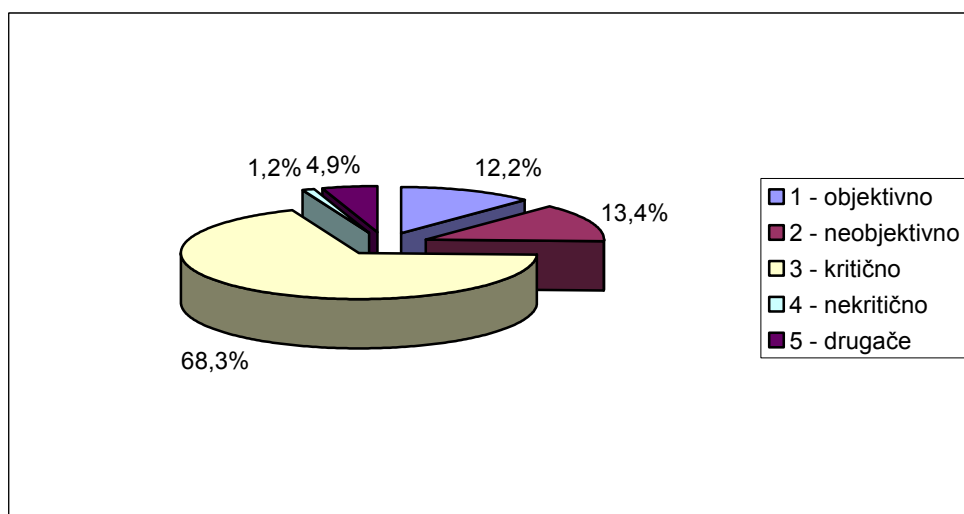
Graf 5.13.: Ravnanje zaposlenih z načeli kodeksa etike davčnih delavcev



Vir: Po empiričnih podatkih iz lastne raziskave (2003).

Vsi anketirani zaposleni ravnaajo v postopkih z davčnimi zavezanci v skladu z načeli kodeksa etike davčnih delavcev. Tudi Boštjic (2000: 64) ugotavlja, da večina upravnih uslužbencev opravlja svoje delo kvalitetno in etično. Kljub navedenemu je bilo glede spoštovanja kodeksa etike davčnih delavcev v letu 2002 17 prijav davčnih zavezancev, v letu 2003 pa 20 prijav (Poročilo o delu DURS-a v letu 2002, 2003: 44-45 in Poročilo o delu DURS-a v letu 2003, 2004: 61). Navedene prijave predstavljajo dobrih 13 % vseh prijav zavezancev, in sicer v letu 2002 13,80 % in v letu 2003 13,3%.

Graf 5.14.: Javni mediji o delu DURS-a



Vir: Po empiričnih podatkih iz lastne raziskave (2003).

Po stališču skoraj 70 % (68,30 %) anketiranih zaposlenih poročajo javni mediji o delu DURS-a kritično. Več kot 10 % anketirancev (13,40 %) pa meni, da poročajo mediji neobjektivno. Skoraj 5 % (4,90 %) anketirancev ni vedelo odgovora. Tudi raziskava med davčnimi zavezanci v letu 2003 je pokazala, da DURS nima pozitivne podobe v medijih. Anketiranci so trditev, da ima DURS pozitivno podobo v medijih ocenili s povprečno oceno 2,8 od možne ocene 5 (Gral Iteo, 2003: 4).

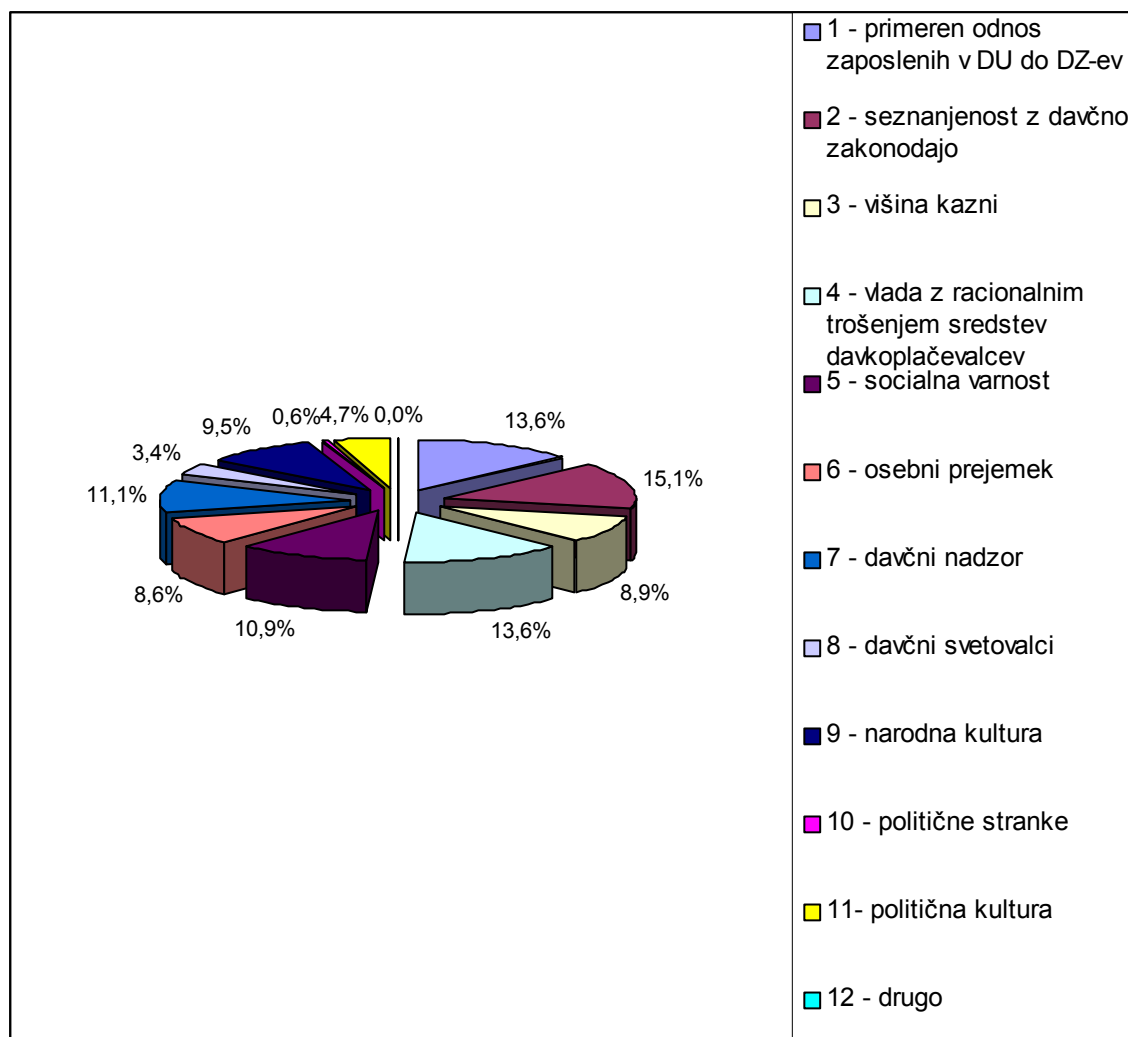
5.4. Davčna kultura davčnih zavezancev

DURS je v strateškem načrtu za obdobje od 1998 do 2000 določil kot enega izmed ciljev doseči višjo raven prostovoljnega izpolnjevanja davčnih obveznosti.¹⁸⁹

Zaposlenim smo v vprašalniku postavili vprašanje (št. 13), ki je povezano s prostovoljnim plačevanjem davkov in z davčno kulturo davčnih zavezancev.

¹⁸⁹ Projekt priprave tega načrta je bil financiran tudi s strani programa »PHARE«, ki je v ta namen zagotovil kvalitetno svetovanje in pomoč s strani svojih izvajalcev (Strateški načrt DURS-a za obdobje od 1998 do 2000, 1997: 4, 10, 16-16).

Graf 5.15.: Dejavniki, ki vplivajo na prostovoljnost plačevanja davkov in na davčno kulturo



Vir: Po empiričnih podatkih iz lastne raziskave (2003).

Anketiranci so izbirali med dvanajstimi ponujenimi dejavniki, ki vplivajo po njihovem mnenju na prostovoljnost plačevanja davkov in s tem na davčno kulturo davčnih zavezancev. Niti en anketiranec ni izbral dejavnika drugo, zato ugotavljamo, da je bil anketirancem ponujen celoten nabor dejavnikov, ki vplivajo na davčno kulturo. Prvi, najpomembnejši dejavnik je po stališču zaposlenih seznanjenost z davčno zakonodajo (15,10 %), kar potrjuje, da je davčna kultura del davčnega sistema. Davčni sistem naj bi bil preprost, logičen in učinkovit tako za davčne zavezance kot za zaposlene na DURS-u. Spreminjanje, dograjevanje in harmonizacija davčnega sistema z davčnim pravom EU pa naj prinaša čim manjše motnje davčne kulture. Na drugem mestu sta dva dejavnika (s 13,60 %), primeren odnos zaposlenih na DURS-u do davčnih zavezancev in vlada z racionalnim trošenjem sredstev davkoplačevalcev.

Dejavnik primeren odnos zaposlenih na DURS-u do davčnih zavezancev je po stališču zaposlenih skoraj na najvišjem, drugem mestu, kar potrjuje, da je davčna kultura del organizacijske kulture¹⁹⁰ in tudi del upravne kulture. Davčni nadzor je dejavnik na četrtem mestu (11,10 % anketirancev). Brez nadzora bi bil davčni sistem nepošten do davkoplačevalcev, ki pošteno plačujejo svoje davčne obveznosti. Za neplačnike davčnih obveznosti pa je pomembna višina kazni, kar potrjujejo odgovori 8,90 % anketirancev. Za prostovoljno plačevanje davkov je potrebna po stališču anketirancev socialna varnost zavezancev (10,90 % anketirancev) in njihov osebni prejemek (8,60 % anketirancev). Skoraj 10 % anketiranih zaposlenih (9,50 %) je odgovorilo, da je narodna kultura pomembna za davčno kulturo, kar potrjuje, da je davčna kultura del narodne kulture. Za polovico manj anketirancev (4,70 %) pa je odgovorilo, da je politična kultura pomemben dejavnik za davčno kulturo. Z navedenim ugotavljamo, da je tudi davčna kultura del politične kulture. Manj pomembna dejavnika za davčno kulturo so po stališču zaposlenih davčni svetovalci (3,40 % anketirancev) in politične stranke (0,60 % anketirancev). Tudi davčni zavezanci so v raziskavi v letu 2003 ocenili,¹⁹¹ da se DURS ne ozira na mnenja političnih strank (Gral Iteo, 2003 :4).

V raziskavi Klunove leta 2001¹⁹² so anketirani davčni zavezanci za dohodnino in DDV ocenjevali delo DURS-a v naboru trditve z ocenami od 1 do 4. Davčni zavezanci za dohodnino so najnižje ocenili trditvi, da je DURS učinkovit pri odkrivanju davčnih utaj (1,59)¹⁹³ in da so postopki DURS-a dovolj hitri (1,7). Zavezanci za DDV pa so bili najbolj kritični do trditve, da DURS sproti in dovolj obvešča o spremembah, ki so povezane z obdavčenjem (1,99). Najvišjo skupno oceno obeh zavezancev je dobila trditev, da so zaposleni na DURS-u poštene pri opravljanju svojega dela (2,66),

¹⁹⁰ Ogrin, Ločniškar (2001: 90, 139-140) je v svoji raziskavi med 95-mi zaposlenimi na DURS-u leta 2000 ugotovila:

- da organizacijska kultura v DURS-u ni prevladujoča, birokratska (kultura vlog);
- v DURS-u se ne zavedajo in ne upoštevajko pomena kulturne perspektive, saj tej tematiki ne posvečajo nikakršne pozornosti;
- z zaposlenimi na DURS-u ravnajo kot z delovno silo in ne v skladu s sodobnimi principi motiviranja in nagrajevanja kot z virom inovacij in napredka;
- odnosi med organizacijskimi enotami so predvsem indiferentni in tekmovalni;
- kršenje pravil zaposlenih na DURS-u ni neobičajna praksa, saj manj kot dve tretjini zaposlenih spoštuje pravila tudi, kadar so jim v napoto.

¹⁹¹ Samostojni podjetniki, direktorji pravnih oseb in računovodje so ocenili s 3,1, medtem ko je široka javnost ocenila z višjo oceno, 3,4 (možne ocene od 1 do 5).

¹⁹² V raziskavi je sodelovalo 83 zavezancev za DDV in 243 zavezancev za dohodnino.

¹⁹³ Navedena trditev je tudi najnižje ocenjena skupna trditev obeh zavezancev, in sicer z oceno 1,79.

sledi trditev, da ima DURS dobro zabeležene vse potrebne podatke o davčnih zavezancih (2,63) in da zaposleni na DURS-u vedno pomagajo v zvezi z davčnimi vprašanji (2,51) (Klun, 2002: 129).

Navedeno potrjuje že ugotovljeno, da si zavezanci želijo boljše informiranje s strani DURS-a, hitrejše davčne postopke in učinkovitost DURS-a pri odkrivanju davčnih utaj oziroma zavezancev, ki ne plačujejo davkov in s tem zmanjšanje davčnih obremenitev davčnih zavezancev.

Žakelj (2001:150) ugotavlja, da je potreben formalen in neformalen nadzor nad delovanjem DURS-a in zaposlenimi na DURS-u, saj takšen nadzor predstavlja povratno zanko za DURS, ki bo izboljšal njeno strokovno delovanje in bomo lahko govorili o DURS-u, ki je orientiran k stranki.

Na DURS-u je bilo zadnja leta opravljenih več nadzorov, tako formalnih kot neformalnih: računskega sodišča, inšpekcije za nadzor proračuna ministrstva za finance, upravne inšpekcije ministrstva za notranje zadeve, službe za notranji nadzor DURS-a itd. Ugotavljamo, da se DURS vsako leto bolj približuje strankam – davčnim zavezancem, vendar še ni dosegel niti njihove niti svoje željene stopnje.

6. SKLEP

6.1. Povzetek ugotovitev

Pričujoče delo predstavlja nekaj teoretičnih in praktičnih prispevkov na področju davčne kulture v Sloveniji.

Davčna kultura je zgodovinski proizvod, je del narodne, politične, upravne in organizacijske kulture in tudi del osebnostne strukture posameznika. Davčni zavezanci oblikujejo določen sistem pravil obnašanja in vrednot oziroma oblikujejo davčno kulturo. Davčna kultura je kontinuiran proces, ki se spreminja in oblikuje, saj nikoli ni tako dobra, da ne bi mogla biti še boljša. Davčni zakoni, ki so sestavni deli davčnega sistema, se v Sloveniji in po svetu hitro novelirajo. Tako se morajo davčni zavezanci, zaposleni na DURS-u, in drugi akterji nenehno spoprijemati z novimi davčno-pravnimi vprašanji in njihovo interpretacijo. Davčna kultura je po opredelitvi Birger Nerréa, ki smo jo v delu proučili in s tem *potrdili prvo hipotezo*, celota vseh relativnih formalnih in neformalnih institucij, ki so povezane z davčnim sistemom in njegovim izvajanjem v praksi, vključujoč vse njihove povezave in odvisnosti. Med formalne akterje smo uvrstili: državni zbor, vlado in ministrstvo za finance, DURS, računsko sodišče, ministrstvo za pravosodje in pravosodne organe, tj. upravna sodišča, vrhovno sodišče, sodnike za prekrške in državno tožilstvo ter državno pravobranilstvo, s polnopravnim članstvom Slovenije v EU pa se mednje vključujejo tudi evropski parlament, evropska komisija, svet EU idr. Med neformalne akterje smo vključili: GZS, OZS, varuha človekovih pravic, Zvezo računovodij in revizorjev, Inštitut za revizijo, družbe davčnih, revizijskih in finančnih svetovalcev, DDSS, šole in fakultete, državljane kot davčne zavezance in cerkev. V empiričnem delu smo opravili intervjuje oziroma razgovore z nekaterimi predstavniki relevantnih formalnih in neformalnih institucij, da smo dobili vpogled v njihovo delovanje v davčnem sistemu in s tem v davčno kulturo v Sloveniji.

Potrdili smo drugo hipotezo, da je davčna kultura del davčnega sistema. Davčni sistem v Sloveniji ne zagotavlja enakopravne, učinkovite in preproste obdavčitve. Akterji v davčnem postopku se srečujejo s problemi in težavami, ki jih povzročajo zapleteni in težko razumljivi davčni zakoni, z nejasnimi in nepopolnimi določbami. Davčno-pravna praksa nastaja počasi. Postopki na sodiščih in še prej na ministrstvu

za finance kot drugostopenjskem upravnem organu pa tečejo počasi, pri vsakemu od njih tudi več let. Upravni organ lovi v davčnem postopku zastaralni rok, sodišča pa sojenje v razumnem roku. Nove sporne davčne primere na DURS-u, ministrstvu za finance in na sodiščih proizvajajo tudi nova davčna zakonodaja, kot primer lahko navedemo ZDDV in pravilnik o izvajanju ZDDV.

Tretjo hipotezo, da želi DURS z zagotavljanjem storitev, usmerjenih k davčnim zavezancem in z novim upravljanjem javnega sektorja povečati prostovoljno izpolnjevanje davčnih obveznosti in izboljšati davčno kulturo, *lahko le delno potrdimo*. DURS nima informacijskega središča, kjer bi davčni zavezanci dobili vse potrebne informacije za pravočasno in pravilno izpolnjevanje davčnih obveznosti. Tudi na DURS-u v letu 2001 ugotavljajo, da so bolj poudarjali zakonsko obveznost plačevanja davkov, kot prostovoljnost plačevanja davkov. Državljeni kot davčni zavezanci še nismo dobili domov nobenega obvestila DURS-a glede novosti in sprememb davčne zakonodaje oziroma informacije o delovanju DURS-a. Večja transparentnost DURS-a javnosti bi veliko prispevala k njegovi boljši podobi. Poročilo o delu DURS-a za leto 2003 je že vsebinsko razširjeno z nalogami davčne službe po vrstah davkov, potrebno pa ga je še postopkovno razširiti, da bi se bolj približali davčnim zavezancem z boljšim opisom dela DURS-a. Javnosti pa bi se moral DURS predstaviti tudi na tiskovnih konferencah. DURS bi moral več napraviti tudi za storitveno usmerjeno organizacijo. Tudi na DURS-u v letu 2004 ugotavljajo, da javnost pričakuje boljši servis in boljši odnos do davčnih zavezancev. Davčni obrazci, ki so na spletni strani, bi morali biti na voljo tudi na davčnih uradih. Izobraževanja DURS-a so usmerjena predvsem k davčnim zavezancem pravnim osebam, tj. zavezancem za DDV, davek od dohodka pravnih oseb itd., ne pa k fizičnim osebam, ki ne opravljajo dejavnosti. Davčna tajnost podatkov predstavlja odprtost DURS-a le na normativni ravni.

Opravili smo tudi raziskavo med zaposlenimi na DURS-u in v njej proučevali njihovo davčno zavest, stališča do davkov, davčnega sistema, davčne morale in davčne kulture davčnih zavezancev. Odgovori anketiranih zaposlenih na DURS-u potrjujejo delno zadovoljstvo zaposlenih z davčnim sistemom (76 %) in tudi delno zadovoljstvo z davčno politiko. Zaposleni na DURS-u priznavajo sistemsko funkcijo davkov kot sredstev za transakcije med posameznimi družbenimi podsistemi in celotno

družbeno reprodukcijo. Večina davčnih zavezancev v davčnih napovedih po stališču zaposlenih nima predvsem goljufivega namena (skoraj 80 %), v svojo korist v davčnih napovedih se zmoti manj kot polovica zavezancev (46 %), težave v davčnih postopkih pa povzročajo predvsem eni in isti davčni zavezanci (več kot 70 %). Rezultati raziskave so potrdili *četrto hipotezo*, da so zaposleni na DURS-u delno zadovoljni z davčnim sistemom, imajo visoko davčno zavest in dobro mnenje o davčni morali davčnih zavezancev. Na prostovoljnost plačevanja davčnih obveznosti in s tem na davčno kulturo vpliva po mnenju zaposlenih na DURS-u več dejavnikov, in sicer: na prvem mestu seznanjenost z davčno zakonodajo oziroma poznavanje davčnega sistema, drugo mesto si delita vlada z racionalnim trošenjem sredstev davkoplačevalcev in primeren odnos zaposlenih na DURS-u do davčnih zavezancev, sledijo davčni nadzor, socialna varnost davčnih zavezancev, njihov osebni prejemek, narodna in politična kultura, davčni svetovalci in na zadnjem mestu politične stranke.

Za zaščito davčnih zavezancev je potreben zakon o davčnem svetovanju, ki ga pričakujejo tako davčni svetovalci kot davčni zavezanci.

Že v osnovni šoli je potreben sistematičen pristop do davčnega sistema in s tem do javnih financ, ki so potrebne za delovanje in razvoj države. Izobraževalni in vzgojni sistem v osnovnih, srednjih in visokih šolah ter na fakultetah bi moral postati boljši graditelj narodne kulture in s tem davčne kulture sedanjih in predvsem prihodnjih davčnih zavezancev.

Dobra davčna kultura je tudi zahteva EU, saj predstavljajo sredstva iz DDV vir prihodkov proračuna EU.

6.2. Teme za prihodnost

Raziskava odpira vrsto tem za prihodnost, in sicer v smeri razširitev nekaterih stališč zaposlenih na DURS-u, pa tudi v smeri izboljšav pri nekaterih stališčih. V ponovni raziskavi bi bilo potrebno operirati z večjim vzorcem in v raziskavo vključiti tudi zaposlene v oddelnih za davčno inšpekcijo ter doseči večje sodelovanje zaposlenih na DURS-u.

V prihodnje bi lahko raziskali vpliv davčne reforme v letu volitev 2004 na davčne zavezance, zaposlene na DURS-u in druge akterje ter s tem na davčno kulturo. Tj. vpliv spremenjenega in dopolnjenega davčnega sistema po izvedeni reformi v letu 2004 oziroma v naslednjem letu (zakon o davku na premoženje še ni v zakonodajnem postopku) na delovanje vseh relevantnih formalnih in neformalnih akterjev, ki so povezani z davčnim sistemom in njegovim izvajanjem v praksi.

Podrobneje bi lahko analizirali predloge DURS-a za spremembo in dopolnitev zakonodaje, zlasti pri ZDS in ZDavP in poiskali vzroke za njihovo premajhno upoštevanje na ministrstvu za finance, na področju materialnih, postopkovnih in organizacijskih zakonskih določil.

Zaključujemo, da obstaja še veliko odprtih tem s področja davčne kulture v Sloveniji in s tem novih izzivov za raziskovalce.

7. SEZNAM UPORABLJENE LITERATURE

7.1. Literatura

1. American Institute of Certified Public Accountants, (2001): *Tax Policy Concept Statement, Guiding Principles of Good Tax Policy: A Framework for Evaluating Tax Proposals*. [Http://ftp.aicpa.org/public/download/members/div/tax/3-01.pdf](http://ftp.aicpa.org/public/download/members/div/tax/3-01.pdf) (10.6.2003).
2. Australian - *A Better Tax Culture and A Way Forward*. Chapters 4 and 5, <http://www.zipworld.com.au/~aamca/7sef/evatt5.html-19k> (7.11.2003).
3. Baštič, Hajdeja (2000): *Pogovor z dr. Marianom Wakounigom, Procesi modernizacije*. Davčni bilten, DURS, let. 1, št. 10, stran 25-26.
4. Baštič, Hajdeja (2001): *Od iskanja formalnih napak do ugotavljanja davčnih utaj*. Davčni bilten, DURS, let. 2, št. 1, stran 1.
5. Berlic, Anton (1997): *Davčni sistem Republike Slovenije v luči njenega približevanja Evropski Uniji*. Magistrsko delo, (mentor: Ferfila, Bogomil), FDV, Ljubljana.
6. Berlogar, Janko (2001): *Zadovoljstvo uporabnikov kot prvina poslovne odličnosti*. V: Zbornik referatov, VIII. dnevi slovenske uprave, Visoka upravna šola, Portorož, stran 9-24.
7. Bibič, Adolf (ur.), (1997): *Kaj je politika? Kompendij sodobnih teorij politike*. Znanstveno in publicistično središče, Ljubljana, stran 11-56.
8. Bizjak, Marko, Danijel (1998): *Davčna reforma in razvoj Davčne uprave Republike Slovenije na podlagi strateškega načrta 1998-2000*. V: Zbornik referatov, VIII. dnevi slovenske uprave, Visoka upravna šola, Portorož, stran 265-279.
9. Bostič, Alojz; Košir, Matej in Rajh, Vekoslav (1997): *Etika upravnega dela*. Paco, Ljubljana.
10. Boštich, Alojz (2000): *Upravna kultura in etika upravnega dela javnih uslužbencev*. Modena, Grosuplje.
11. Brejc, Miha (2000): *Ljudje in organizacija v javni upravi*. Visoka upravna šola, Ljubljana, stran 65-76.
12. Breznik, Janez; Štucin, Zdenka in Merflak, Jonika (2001): *Zakon o splošnem upravnem postopku s komentarjem*. Gospodarski vestnik, Ljubljana.
13. Brezovšek, Marjan (1995): *Fragmenti o strpnosti kot političnem kultiviranju človeka*. Teorija in praksa, let. 32, št. 1-2/1995, stran 96-104.
14. Brezovšek, Marjan (1996): *Teoretični pojem uprave*. Teorija in praksa, let. 33, št. 2/1996, stran 997-1008.
15. Brezovšek, Marjan (1997): *Upravna kultura v Sloveniji*. V: Brezovšek, Marjan (ur.). Politološki dnevi - zbornik referatov, Portorož. Slovensko politološko društvo, Ljubljana, stran 176-185.
16. Brezovšek, Marjan (1998): *Modernizacija (evropeizacija) slovenske državne uprave*. V: Zajc, Drago (ur.). Politološki dnevi - zbornik referatov, Portorož. Slovensko politološko društvo, Ljubljana, stran 135-146.
17. Brezovšek, Marjan (2000a): *Uprava in demokratičen prehod, Demokratični prehodi I: Slovenija v primerjavi s srednjeevropskimi postsocialističnimi državami*. V: Fink-Hafner, Danica in Haček, Miro (ur.). FDV, Ljubljana, stran 239-254.
18. Brezovšek, Marjan (2000b): *Kako do zanesljive uprave?* Teorija in praksa, let. 37, št. 2/2000, stran 264-278.

19. Bučar, France in Šmidovnik, Janez (1975): *Javna uprava in občan: Uvodna pojasnila, Problemi kriterijev za oceno in Davki občanov*. Fakulteta za sociologijo, politične vede in novinarstvo, Ljubljana, strani 1-58 in 253-323.
20. Bučar, Franc (1974): *Sodobne organizacijske teorije*. (študijsko gradivo) Pravna fakulteta, Ljubljana.
21. Bučar, Franc (1981): *Upravljanje*. Cankarjeva založba, Ljubljana.
22. Bunc, Mitja in Kampuš, Trop, Vida (1999): *Uvod v politično ekonomijo tržnega gospodarstva, Družbena reprodukcija ter družbeni in ekonomski sistemi*. Moderna organizacija, Kranj, stran 21-29.
23. Cvikl, M., Milan in Zemljič, Petra (2000): *Zakon o javnih financah s komentarjem*. Bonex založba, Ljubljana.
24. Čok, Mitja; Prelovnik, Rupel, Valentina; Stanovnik, Tine in Cirman, Andreja (2001): *Javne finance v Sloveniji*. Ekonomska fakulteta, Ljubljana.
25. Čokelc, Stanko (2000): *Davčna morala*. V: Turk, Ivan (ur.). 32. simpozij o sodobnih metodah v računovodstvu, financah in reviziji - zbornik referatov, Portorož. Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, Ljubljana, stran 353-373.
26. Derganc, Franc (2000): *Zakaj promoviranje prostovoljnega plačevanja davkov? Prostovoljna davčna privolitev – cilj sodobne države?* Davčni bilten, DURS, let. 1, št. 10, stran 23-25.
27. Ebrico Chiavacci (1990): *Propriet: Nuovo Dizionario di teologia morale a cura di Francesco Compagnoni, Giovanni Piana*. S. Privitera, Milano, stran 1030-1040.
28. Feld, P., Lars in Frey, S., Bruno: *Deterrence and Tax Moral: How Tax Administration and Taxpayers Interact*. [Http://www.oecd.org/dataoecd/9/51/2789923.pdf](http://www.oecd.org/dataoecd/9/51/2789923.pdf) (10.9.2003).
29. Feld, P., Lars in Frey, S., Bruno (2002): *Trust Breeds Trust: How Taxpayers are Treated*. [Http://www.cdbund.hu/honesty-trust/frey/pub01.pdf](http://www.cdbund.hu/honesty-trust/frey/pub01.pdf) (12.1.2004).
30. Ferfila, Bogomil (1994): *Teme iz vladne ekonomike in vladnih politik*. ČZP Enotnost, Ljubljana.
31. Ferfila, Bogomil; Kovač, Polonca (2000): *Javne politike in javna ekonomika*. FDV, Ljubljana.
32. Ferfila, Bogomir (2001): *Države in svet. Primerjalni politični sistemi in primerjalne politike*. FDV, Ljubljana, stran 7-66.
33. Ferfila, Bogomil; Kovač, Polonca et al. (2002): *Ekonomske vidike javne uprave*. FDV, Ljubljana.
34. Fink-Hafner, Danica (1993): *Agenda in reševanje družbenih problemov*. Teorija in praksa, let. 30, št.11-12, stran 1102-1109.
35. Fink-Hafner, Danica (2000a): *Dileme glede upravljanja razširjajoče se EU*. Teorija in praksa, let. 37, št.1, stran 19-37.
36. Fink-Hafner, Danica (2000b): *Evropsko povezovanje interesnih skupin in javne politike v Sloveniji*. Teorija in praksa, let. 37, št.1, stran 82-95.
37. Gerovac, Ksenija (2003): *Tudi davčni inšpektorji se bojijo*. Finance, 11.12.: 2.
38. Ghosh, Dispankar; Crain, Terry. L. (1996): *Experimental Investigation of Ethical Standards and Perceived Probability of Audit on Intentional Noncompliance*. *Behavioral Research in Accounting, Supplement*, let. 8. stran 219-244.
39. Grah, Matija (2004): *Pogovor z Janezom Stanovnikom*. Delo, Sobotna priloga, 8.5.: 4-6.
40. Grdešić, Ivan (1995): *Politično odlučivanje*. NIP "Alinea", Zagreb.
41. Grilj, Stojan (1998): *Kodeks etike davčnih delavcev*. DURS.
42. Grilj, Stojan (2003): *Leto priprav*. Davčni bilten, DURS, let. 4, št. 10, stran 2.

43. Grilj, Stojan, Komšo, Andja in Muršec, Danilo (2000): *Modernizacija Davčne uprave Republike Slovenije v okviru predpristopne strategije Evropske unije*. V: Zbornik referatov, VII. dnevi slovenske uprave, Visoka upravna šola, Portorož, stran 83-98.
44. Gržina, Zvezdana (2003): *Sodelovanje davčnega urada Celje na strokovnem srečanju mentorjev učnih podjetij na sedežu Centrale učnih podjetij (CUPS) na Srednji ekonomski šoli v Celju*. Dacar, DURS, let. 5, št. 5-6, stran 24-25.
45. Hamilton, Stuart (2002): *Putting the client first, The emerging "Coperning Revolution" of tax administration*. Tax Tribune, Magazine of the IntraEuropean Organization of Tax Administrations, 2002/3, Issue 15, stran 12-16.
46. Haralambos, Michael in Holborn, Martin (2001): *Sociologija, Teme in pogledi, Sociološki pogledi, Družbena stratisfakcija*. DZS, Ljubljana, stran 1-56.
47. Hardt, Hanno (2002): *Vizualna kultura v kulturnih študijah. Uvod: Koncept*. V: Debeljak, Aleš (et. al.) *Cooltura – uvod v kulturne študije*, Študentska založba, Ljubljana, strani 315-316, 348.
48. Harvey, S., Rosen (1999): *Javne financije*. Institut za javne financije, Zagreb.
49. Hauptman, Lidija (2002): *Poročilo s 16. seje Mednarodnega odbora za računovodstvo in davčno pravo držav srednje in vzhodne Evrope na Dunaju*. 5. in 6. aprila 2002, Revija lks, let. 29, št. 7/02, stran 70-71.
50. Heric, Jožica (2004): *Poraba sredstev za delovanje Davčne uprave Republike Slovenije v obdobju od leta 1999 do leta 2003*. DURS, let. 6, št. 1, stran 8-11.
51. Hite, A., Peggy (1996): *Commentary on An Analysis of Moral and Social Influences on Taxpayer Behavior*. Indiana Univesitv, Behavior Research in Accounting, let. 8, Supplement, USA, stran 76-79.
52. Hočevar, Ema (2003a): *Kaj imajo in kako delujejo območne obrtne zbornice?* Obrtnik, let. 32, št. 5, stran 31-32.
53. Hočevar, Ema (2003b): *Obrtnikom najbolj primanjkuje pravnih znanj*. Obrtnik, let. 32, št. 6, stran. 42-43.
54. Ivanjko, Šime (1999): *Davki in pravo; Davčno pravo v luči korporacijskega prava*. – Dnevi slovenskih pravnikov. V: *Podjetje in delo*, let. 25, št.6-7, stran 1465-1478.
55. Ivanjko, Šime (2000): *Etika in davki*. Davčna šola, Davčni inštitut Maribor, stran 315-323.
56. Janko, Lojze (1994): *Projekt harmonizacije prava Republike Slovenije s pravnimi akti Evropske unije*. *Podjetje in delo*, let. 20, št. 5-6, stran 469-474.
57. Janša, Zorn, Olga in Mihelič, Darja (1995): *Stari in srednji vek. Zgodovina za 6. razred osnovne šole*, DZS, Ljubljana.
58. Jarec, Miran (2003): *V kratkem boste dobili kartico Obrtni: Skrbno jo shranite, saj bo še kako koristna!* Obrtnik, let. 32, št. 12, stran 4-5.
59. Jarec, Miran (2004): *Službe OZS po novem*. Obrtnik, let. 33, št. 1, stran 6.
60. Jerovšek, Tone (2000): *Zakon o splošnem upravnem postopku (ZUP) z uvodnimi pojasnili prof. dr. Toneta Jerovška in s stvarnim kazalom*. Uradni list RS, Ljubljana.
61. Justin, Janez (ured) (2003): *Državljjanska vzgoja in etika*. Učbenik za 7. razred, i2 d.o.o., Ljubljana.
62. Južnič, Stane (1989): *Politična kultura*. Durga prenovljena in dopolnjena izdaja, Sociološka in politološka knjižnica, 21, Obzorja, Maribor.
63. Kern, Ana, Nuša, Nečak, Dušan in Repe, Božo (1999): *Naše stoletje. Zgodovina za 8. razred osnovne šole*. Modrijan, Ljubljana.

64. Kern, Marko (2003a): *Program dela OZS v prihodnjem letu: Uresničevanje vizije in strateških usmeritev*. Obrtnik, let. 32, št. 12, stran 14-17.
65. Kern, Marko (2003b): *Predsednik ZDODS Stojan Dare: Verjeti moramo v dogovarjanje ne v govorico moči!* Obrtnik, let. 32, št. 12, stran 22-23.
66. Klun, Maja (2002): *Merjenje učinkovitosti in uspešnosti v javnem sektorju s poudarkom na davčni upravi*. Doktorska disertacija, Ekonomska fakulteta, Ljubljana.
67. Kneževič, Ana, Nuša (2001): *Oljka: o sporazumevanju in obnašanju tudi tako govorimo*. Didakta, Radovljica, stran 11-13.
68. Kolenc, Jamez (2002): *Politična kultura na prehodu v demokracijo: (Primer Slovenije)*. Založba Ljubljana.
69. Komšo, Andja (2000): *iDIS – Program razvoja integriranega davčnega informacijskega sistema*. Davčni bilten, DURS, let. 2, št. 8, stran 2 in 3.
70. Komšo, Andja: *Študija primera: DURS - Organizacijska shema: Davčni uradi, davčne izpostave*. [Http://www.microsoft.com/Slovenija/resitve/DURS/htm](http://www.microsoft.com/Slovenija/resitve/DURS/htm) (11.5.2003).
71. Konič, Martina, Arh, Aleš (2003): *Iz raziskave Gral-Iteo, junij 2003, Podoba DURS v poslovnih in široki javnosti*. Dacar, DURS, let. 5, št. 3, stran 5-6.
72. Koperc, Alenka (2000): *Komuniciranje v javni upravi*. Magistrsko delo (mentor: Brezovšek, Marjan, somentorica: Košir, Manca), FDV, Ljubljana.
73. Kos, Janko (2003): *Cerkev in države*. Demokracija, let. 8, št. 34, stran 9.
74. Kos, Suzana (2001): *Direktor Davčne uprave RS, Stojan Grilj – kapitalov intervju*. Kapital, let. 11, št. 259, stran 52-53.
75. Kostanjevec, Boris (2000): *Nekateri pogledi na davčno reformo Slovenije v odnosu do Evropske unije*. Podjetje in delo, let. 26, št. 5, stran 743-758.
76. Kovač, Matjaž (2001): *Formalno-pravni vidiki odmerjanja dohodnine v zakonodaji Republike Slovenije in v svetu*. Pravniki, let. 56, št. 6-8, stran 471-490.
77. Kovač, Polona (2000): *Javna uprava v znamenju ljudi*. Teorija in praksa, let. 37, št. 2/2000, stran 279-293.
78. Kovač, Polona; Stanonik, Bojan (2000): *Reforma slovenske javne uprave – interesna analiza med javnimi uslužbenci v državni upravi*. Teorija in praksa, let. 37, št. 2/2000, stran 316-329.
79. Kortchak, B., Tatiana (2002): *A Policy Brief for the FSA Contemporary Issues Fellowship Program By Tatiana B. Kortchak, Research Project: Increasing The Tax Culture of the Russian Population Using Contemporary American Public Relation Strategies and Tactics*. [Http://www.irex.org/programs/ci/spotlight/feb-jun02/Kortshak%20Tatiana.pdf](http://www.irex.org/programs/ci/spotlight/feb-jun02/Kortshak%20Tatiana.pdf) (11.5.2003).
80. Kranjc, Janez (1994): *Latinski pravni reki*. Cankarjeva založba, Ljubljana.
81. Lah, Marko (2000): *Temelji ekonomije*. Fora, Ljubljana.
82. Larry, Combest (1997): *Tax culture could change code*. <http://lubbockonline.com/direct/business/1297/09.html> (16.9.2001).
83. Malger, Simona (2001): *Reforma davčnega sistema Republike Slovenije v smislu prilagajanja Evropski uniji*. Diplomsko delo, Ekonomska fakulteta, Ljubljana.
84. Mihelič, Eva (2004a): *Davčna reforma: Prva dva zakona prestala vladno obravnavo*. Obrtnik, let. 33, št. 1, stran 7.
85. Mihelič, Eva (2004b): *Svetovalni center OZS: Pri svetovanjih ne bo nihče prikrajšan*. Obrtnik, let. 33, št. 2, stran 18-19.

86. Mijoč, Janko (2004): *Analiza ankete o Zadovoljstvo z delovno situacijo*. Dacar, DURS, let. 6, št.1, stran 20-21.
87. Miles, Keith (2003): *Počitniško branje: Komu so podobni Slovenci?* Finance, št. 152, 8.8.: 16.
88. Mikeln, Miloš, Jež, Boris in Žnidaršič, Joco (1991): *Slovenija 1990, Kronika slovenskega prelomnega leta v besedi in sliki*. Založništvo Slovenske knjige, Ljubljana, stran 1-59.
89. Moussis, Nicolas (1999): *Evropska unija: pravo, ekonomija, politika*. Littera picta, Ljubljana, strani 87-125 in 223-242.
90. Musgrave, Richard, A.; Musgrave, Peggy, B. (1993): *Javne financije u teoriji i praksi*. Institut za javne financije, Zagreb.
91. Možina, Nevenka (2002a): *Prostovoljno plačevanje davkov: Kako ga meriti?* Dacar, DURS, let. 4, št. 1-2, stran 12-16.
92. Možina, Nevenka (2002b): *Taxpayer Services and Serving the Clients, Tax Tribune, Magazine of the IntraEuropean Organization of Tax Administrations*. 2002/3, Issue 15, stran 19-20.
93. Nerré, Birger (2001a): *The Role of Tax Culture in Transformation Processes – The Case of Russia*. ASPE Working Paper #03/2001 (September 2001), St. Petersburg, Russia, http://www.aspe.spb.ru/WP103_private/ASPE%20wp103.pdf (14.8.2003).
94. Nerré, Birger (2001b): *The Emergence of a Tax Culture in Russia*. ASPE Working Paper Series in Public Administration no. 20/2001), <http://www1.worldbank.org/publicsector/tax/Nerr%E9Russia.pdf> (14.8.2003).
95. Nerré, Birger (2001c): *The Concept of Tax Culture*. (preliminary draft v6, unrevised), <http://www1.worldbank.org/publicsector/tax/norms.pdf> (3.6.2003).
96. Nerré, Birger (2002): *The Culture Shock in Japan*. Diskussionsschriften aus dem Institut für Finanzwissenschaft der Universität Hamburg, Nr. 65/2002, <http://www1.worldbank.org/publicsector/tax/Nerr%E9Russia.pdf> (4.7.2003).
97. Nidorfer, Matjaž (2003): *Kakšen bo novi zakon o dohodnini*. Gospodarski vestnik, let. 52, št. 50, stran 38-39.
98. Norčič, Oto (1994): *Razvoj in temelji sodobne ekonomske misli*. Časopisni zavod Uradni list RS, Ljubljana.
99. Ogrin Ločniškar, Anita (2001): *Organizacijska kultura v Davčni upravi Republike Slovenije*. Magistrsko delo (mentor: Ferfila, Bogomil), FDV, Ljubljana.
100. Pavlin, Barbara (2003): *Upravna kultura v Republiki Sloveniji*. Diplomsko delo (mentor: Brezovšek Marjan), FDV, Ljubljana.
101. Pernek, Franc (1990): *Družbene finance in finančno pravo (v teoriji in praksi)*. Časopisni zavod Uradni list SRS, Ljubljana.
102. Pernek, Franc (1992): *Podjetje in novo davčno okolje z vidika harmonizacije z Evropsko skupnostjo*. – Dnevi slovenskih pravnikov. V: Podjetje in delo, let. 18, št. 6, stran 663-675.
103. Pernek, Franc (1999): *Finančno pravo in javne finance*. Splošni del, Pravna fakulteta, Maribor.
104. Pitamic, Leonid (1996): *Država*. Cankarjeva založba, Ljubljana.
105. Petkovič, Dejan (2003): *O nekaterih vidikih davčnega svetovanja v Sloveniji*. Davčno-finančna praksa, let. 4, št. 12, stran 20-23.
106. Petrovčič, Vida (2001): *Davčne spremembe na obzorju, DDV, trošarine, dohodnine in še zlasti avtorski honorarji bodo na "udaru" spremembe zakonodaje, ki se obetajo v tem in v prihodnjih letih, napoveduje novi državni*

- sekretar v ministrstvu za finance Darko Končan. V: Podjetnik, let. 10, št. 3, stran 8-10, 75.
107. Petrovčič, Vida (2002a): *Davčna politika po meri podjetnikov, Protibirokratski program se loteva tudi enega ključnih vprašanj - kako davčni sistem poenostaviti, da bo razumljivejši in ne bo kamen na vratu podjetnikov. Kaj o tem sodi in predlaga davčna svetovalka Božena Macarol, ki doseluje pri tem projektu?* V: Podjetnik, let. 11, št. 5, stran 18-21.
 108. Petrovčič, Vida (2002b): *Vročje davčne teme: Zaradi pomanjkanja davčne zakonodaje in prakse je podjetnik nenehno v dilemi, kako naj upošteva računovodska pravila in kako naj načrtuje poslovno strategijo. Kaj nam svetuje strokovnjakinja Romana Hieng?* V: Podjetnik, let. 11, št. 4, stran 16-19.
 109. Pirtovšek, Srečko (2003): *Pogovor z ministrom za finance dr. Dušanom Mramorjem o "žrtvah" zniževanja inflacije, davčni reformi, možnosti za zniževanje davkov, sklepanju kompromisov s politiki, težavah, ki nas čakajo v letu 2004.* V: Kapital revija za naložbo denarja, Maribor, let. 13, št. 327/328, stran 33-35.
 110. Pakistan - (2003): *Concluding remarks at the National Conference on Tax Culture held at Karachi on February 22, 2003 under the auspices of Income Tax Bar Association.* [Http://www.sbp.org.pk/about/speech/2003/22-Feb-03.pdf](http://www.sbp.org.pk/about/speech/2003/22-Feb-03.pdf), (12.8.2003).
 111. Pokoren, Jože (1960): *Proračunske finance.* Univerzitetna založba, Ljubljana.
 112. Poler, Melita (1997): *Novinarska etika.* Mongolija, Ljubljana, stran 37-38.
 113. Prezelj, Janez (1999): *Kodeks etike poslancev.* V: Prezelj, Janez (ur.). Zbornik referatov 1998/1999, Oddelek Državnega zbora RS, Raziskovalni sektor, Ljubljana, stran 112-134.
 114. Pušić, Eugen (1985): *Upravni sistemi I.* Grafički zavod Republike Hrvatske, Pravni fakultet, Zagreb.
 115. Pušić, Eugen (1995): *Upravna znanost – izbor radova.* Naklada "Naprijed" d.d., Zagreb.
 116. Rakočević, Slobodan in Bekeš, Peter (1994): *Državna uprava: vloga, položaj, organizacija, delovanje.* Druga dopolnjena in spremenjena izdaja, Časopisni zavod Uradni list RS, Ljubljana.
 117. Reckers, M.j. Philip, Sanders, L. Debra and Roark. J. Stephen (1994): *The influence of ethical attitudes on taxpayer compliance.* National Tax Journal, Vol. 47, Issue 4, stran 825-827.
 118. Ručna, Nataša (2003): *Davčna zakona v prid proračunu.* Finance, št. 203/1631, 21.10.: 5.
 119. Rupnik, Lado (1992a): *Davki, Evropa in mi.* Teorija in praksa, let. 29, št. 9-10, stran 946-951.
 120. Rupnik, Lado (1992b): *Javne finance: Del 1: Javne finance v svetu.* Ekonomska fakulteta, Ljubljana.
 121. Seferi, Kasem (2002): *The best alternative? (What we have to do in practice?).* Tax Tribune, Magazine of the IntraEuropean Organization of Tax Administrations, 2002/3, Issue 15, stran 4-5.
 122. Simič, Ivan (1999): *Davki in pravo: Vloga davčnega svetovalca v davčnem postopku – Dnevi slovenskih pravnikov.* V: Podjetje in delo, let. 25, št. 6-7, stran 1485-1489.
 123. Silvani Carlos, Baer Katherine (1997): *Designing a Tax Administration Reform Strategy: Experiences and Guidelines.* International Monetary Found Working Paper, WP/97/30, stran 1-36.

124. Slovar slovenskega knjižnega jezika, (1994), DZ, Ljubljana.
125. Sruck, Vlado (1995): *Leksikon politike*. Založba obzorja Maribor, Maribor.
126. Sruck, Vlado (1999): *Leksikon morale in etike*. Ekonomska poslovna fakulteta, Maribor.
127. Stankovič, Peter (2002): *Kulturne študije: Uvod: Kaj so kulturne študije? V: Debeljak, Aleš (et. al.) Cooltura – uvod v kulturne študije, Študentska založba, Ljubljana, stran 11-13.*
128. Stanonik, Bojan (2000): *Ugotavljanje pripravljenosti na reformo državne uprave. Teorija in praksa, let. 37, št. 2/2000, stran 294-315.*
129. Stanovnik, Tine (1999): *Analiza virov dohodnine v Sloveniji v letih 1991 in 1996. IB Revija, let. 33, št. 4, stran 22-30.*
130. Stanovnik, Tine (2002): *Javne finance*. Ekonomska fakulteta, Ljubljana.
131. Stres, Anton (1999): *Etika ali filozofija morale*. Družina, Ljubljana, stran 5-15.
132. Stres, Anton (2004): *Davčna politika v Republiki Sloveniji: Poziv Komisije Pravičnost in mir. Družina, let. 53, 22.2: 2.*
133. Svilar, Branka in Šircelj, Andrej (1998): *Zakon o davku od dobička pravnih oseb s komentarjem*. Gospodarski vestnik, Ljubljana.
134. Svilar, Branka in Šircelj, Andrej (1998): *Zakon o dohodnini s komentarjem*. Gospodarski vestnik, Ljubljana.
135. Svetopisemska družba Slovenije (2000): *Sвето pismo, Nova zaveza in Psalmi*. Slovenski standardni prevod, Ljubljana, stran 50.
136. Svetličič, Marjan (1996): *Svetovno podjetje: izzivi mednarodne proizvodnje*. Predgovor, Znanstveno in publicistično središče, Ljubljana, stran 9-17.
137. Stutzer, Alois: *Demokratieindizes für die Kantone der Schweiz*. Abstract. [Http://ideas.repec.org/p/zur/iewwpx/023.html](http://ideas.repec.org/p/zur/iewwpx/023.html) (7.11.2003).
138. Škrj, Helena (2003): *Fiskalis*. Dacar, DURS, let. 5, št. 5-6, stran 12-14.
139. Šmidovnik Janez (1985): *Teoretične osnove upravljanja*. Višja upravna šola Univerza Edvarda Kardelja v Ljubljani, DDU Univerzum, Ljubljana.
140. Štravs, Simona (2002): *Primerjava davkov: Slovenija in sosednje države: Iz referata Zdenke Štucin, višje sodnice in vodje oddelka za javne finance Upravnega sodišča RS*. 9. dnevi slovenskih davčnih svetovalcev, Portorož, V: Podjetnik, let. 11, št. 6, stran 60-61.
141. Šturm, Lovro (1992): *Pomen upravne kulture pri vzpostavljanju profesionalne javne uprave*. V: Vestnik za javno upravo, Ljubljana, let. 28, št. 3-4, stran 129-133.
142. Tanzi, Vito in Tsibouris, George (2000): *Fiscal Reform Over Ten Years of Transition*. IMF, Working Paper, WP/00/113.
143. Tanzi, Vito in Zee, Howell (2000): *Developing countries face range of challenges in devising effective tax strategy*. Imf survey, volumen 29, number 13, pages 211, 217 and 218, <http://www.imf.org/external/pubs/ft/survey/2000/070300.pdf> (4.7.2003).
144. Tavzes, Miloš (2002): *Veliki slovar tujk*. Cankarjeva založba, Ljubljana.
145. Taylor, Natalie (2001): *Understanding taxpayer attitudes through understanding taxpayer identities*. Centre for Tax System Integrity, Research School of Social Sciences, Australian National University, Canberra, Working paper, No 14.
146. The Random House (1996): *Compact Unabridged Dictionary*. Special 2, Edition, New York, Toronto, London, Sydney, Auckland, page 665.
147. Umek, Maja, Janša, Zorc, Olga in Košak, Marija (2000): *Tu sem doma 1. Domača pokrajina: spoznavanje družbe za 4. razred osnovne šole*. Modrijan, Ljubljana.

148. Verbinc, France (1982): *Slovar tujk*. Cankarjeva založba, Ljubljana.
149. Tičar, Bojan (1999): *Analiza neposrednega obdavčenja pravnih oseb*. Podjetje in delo, let. 25, št. 2, stran 267-273.
150. Tičar, Bojan (2000): Finančnopравни vidiki obdavčitve dobička gospodarskih družb. – Dnevi slovenskih pravnikov od 12. do 14. oktobra 2000, Podjetje in delo, let. 26, št. 6-7, stran 1249-1260.
151. Tičar, Bojan (2001a): *Davčnopравни sistem Republike Slovenije s poudarkom na neposrednem obdavčenju dobička pravnih oseb*. Doktorsko delo, Pravna fakulteta, Ljubljana.
152. Tičar, Bojan (2001b): *Uvod v korporacijsko davčno pravo*. Inštitut za javno upravo pri Pravni fakulteti, Ljubljana.
153. Tičar, Bojan (2003): *Razvoj sodobnih načel obdavčevanja*. Podjetje in delo, let. 29, št. 8, stran 1851-1868.
154. Toš, Niko in Hafner, Fink, Mitja (1998): *Metode družboslovnega raziskovanja*. FDV, Ljubljana.
155. Toš, Niko in skupina (1999): *Vrednote v prehodu II.; SJM 1990-1998*. FDV, IDV-CJMMK, Ljubljana, strani 159, 164-165, 591, 597 in SJM 1999/3, <http://www.imf.adp.fdv.uni-lj.si/opisi/SJM993.XML> (9.7.2003).
156. Trpin, Gorazd (2000): *Načelo odprtosti javne uprave*. Javna uprava, Inštitut za javno upravo pri pravni fakulteti v Ljubljani, Ljubljana, št. 1, stran 409-418.
157. Trpin, Gorazd (2001): *Državljanom prijazna uprava*. V: Zbornik referatov, VIII. dnevi slovenske uprave, Visoka upravna šola, Portorož, stran 315-324.
158. Verbinc, France (1982): *Slovar tujk*. Cankarjeva založba, Ljubljana.
159. Wenzel, Michael at al., *Research Strands 2002 onwards Personal Tax*. Centre for Tax System Integrity. <http://ctsi.anu.edu.au/standpersonaltax.html> (15.9.2003).
160. White, Gregory, L. in Whalen, Jeanne (2003): *Russia's Oil Giants Are Gaining Clout, Yukos Is Actively Lobbying Its Interests in Parliament And Challenging Putin*. The Wall Street Journal Europe, Brussels. let. 21, št. 126, strani 1 in 8A.
161. Wolcher, Louis, E. (2002): *Meditacija o pravu in etiki*. Pravniki, let. 57, št. 4-5, Ljubljana, stran 179-189.
162. Ude, Lojze; Grad, Franc; Cerar, Miro (1992): *Ustava Republike Slovenije z uvodnimi komentarjem*. Ljubljana.
163. Waldo, Dwight (1996): *Public Administration: The Relationship Between Ethics and Public Administration: the Concept of Competing Ethical Obligations*. Chaptel 16, Stran 457-471.
164. Žakelj, Mitja (2001). *Organizacijski razvoj davčne uprave Slovenije*. Magistrsko delo (mentor : Ferfila, Bogomil), FDV, Ljubljana.
165. Žibert, Franc (1995): *Senčna stran davčnih privilegijev*. IB Revija, let. 29, št.10, stran 3-11.
166. Žibert, Franc (2001): *Uvod v finančno vedo in politiko*. Uradni list RS, Ljubljana.
167. Žun, Valentin (1914): *Dohodnina. Določbe o dohodninskem davku po zakonu o osebnih davkih z dne 25. oktobra 1896, drž. zak. št. 220, in po osebno-davčni noveli z dne 23. januarja 1914, drž. zak. št. 13*. Katoliška Bukvarna v Ljubljani, Ljubljana.
168. Žurga, Gordana (2000a): *Spremljanje delovanje organizacij v javni upravi*. Teorija in praksa, let. 37, št. 2/2000, stran 330-347.
169. Žurga, Gordana (2000b): *Zagotavljanje in spremljanje uspešnosti in učinkovitosti v državni upravi*. Doktorsko delo (mentor. Ferfila, Bogomil), FDV, Ljubljana.

170. Žvanut, Maja in Vodopivec, Peter (1997): *Vzpon meščanstva: Zgodovina za 7. razred osnovne šole*. Modrijan, Ljubljana.

7.2. Pravni in drugi viri

1. Anketa med zaposlenimi na DURS-u, 2003.
2. Bilten javnih financ, Ministrstvo za finance, 2004, let. VI, št. 5.
3. Celovito poročilo o spremljanju napredka Slovenije pri pripravah na članstvo, stran 1-56, http://www.gov.si/svez/text_slo.html (27.1.2004).
4. C.Z. (2003): O dohodnini in davku od dobička, Gorenjski glas, 16.12.: 14.
5. Člani strokovnega sveta za davčno finančna vprašanja, <http://www.gzs.si/Nivo1.asp?IDpm=6874> (22.2.2004).
6. Članstvo Združenja računovodskih servisov, <http://www.gzs.si/DRNivo3.asp?IDpm=483> (11.3.2004).
7. Davčno izobraževalni inštitut, http://www.simic-partnerji.si/predstavitev_dizi.html/ (8.3.2004).
8. Dohodnina, DURS, 2003.
9. Ekonomska fakulteta Univerze v Ljubljani, <http://www.ef.uni-lj.si/> (24.2.2004).
10. Ekonomska šola Ljubljana, <http://www.geocities.com/eslj> (24.2.2004).
11. Ekonomsko-poslovna fakulteta Maribor, <http://www.uni.mb.si/> (10.3.2004).
12. Fakulteta za družbene vede Univerze v Ljubljani, <http://www.fdv.uni-lj.si/> (24.2.2004).
13. Fakulteta za podiplomske državne in evropske študije v Brdu pri Kranju, <http://www.fds.si/> (24.2.2004).
14. Fakulteta za upravo Univerze v Ljubljani, <http://www.fu-lj.si/> (20.2.2004).
15. GEA College, <http://www.gea.college.si/vsp/> (24.02.2004).
16. GZS, infopika, <http://www.gzs.si/infopika> (12.5.2004).
17. Integriteta zaposlenih v Davčni upravi RS, Priročnik za interno uporabo, DURS, julij 2003.
18. Interna poročila in sklepi Komisije državnega zbora RS za nadzor proračuna in odbora za finance in monetarno politiko, 2003.
19. Interni podatki upravnega oddelka Vrhovnega sodišča RS, 1998, 1999, 2000, 2001, 2002 in 2003.
20. Intervju oziroma razgovor z mag. Jožetom Končanom, sekretarjem Komisije za nadzor proračuna in drugih javnih financ in podsekretarjem državnega zbora, dne 18.11.2003, v Ljubljani.
21. Intervju oziroma razgovor z Marjanom Širajem, svetovalcem predsednika Gospodarske zbornice Slovenije, dne 8.12.2003 in 4.5.2004, v Ljubljani.
22. Intervju oziroma razgovor z Mojco Murn Čepurin, sekretarko Odbora za finance in monetarno politiko, svetovalko državnega zbora, dne 18.11.2003, v Ljubljani.
23. Intervju oz. razgovor z dr. Stankom Koželjem, predsednikom Zveze računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, dne 8.12.2003 in 4.5.2004, v Ljubljani.
24. Intervju z Zdenko Štucin, višjo sodnico in vodjo oddelka za javne finance Upravnega sodišča RS dne 16.12.2003, v Ljubljani.
25. Izjava slovenskih škofov ob ratifikaciji vatikanskega sporazuma z dne 31.1.2004, <http://www.rkc.si/aktualno/?id=478> (16.2.2004).
26. eDavki elektronsko davčno poslovanje, eDohodnina, Zgibanka, DURS, marec 2004.
27. EU novice, Delegacije Evropske komisije v RS, Maastrichtski konvergenčni kriteriji, 2003, št. 68, stran 9.

28. Kazalci uspešnosti, 2000 in 2001 in 2002, Davčni bilten, DURS, let. 2, št. 9, stran 27 in Davčni bilten, DURS, let. 3, št. 3, stran 19.
29. Kazenski zakonik /KZ/ (Uradni list RS, št. 63/94, 70/94 - popr., 23/99 in 60/99 Odl. US:U-I-226/95).
30. Kodeks ravnanja javnih uslužbencev (Uradni list RS, št. 8/01).
31. Kratka predstavitev Gospodarske zbornice Slovenije, Zloženska GZS, januar 2002.
32. Letna poročila o delu Gospodarske zbornice Slovenije od leta 1998 do leta 2003.
33. Letna poročila o delu Upravnega sodišča RS od leta 1998 do leta 2002 in posredovani statistični podatki z dne 26.5.2004 Upravnega sodišča RS o davčnih zadevah iz letnega poročila o delu Upravnega sodišča RS za leto 2003.
34. Letna poročila varuha človekovih pravic od leta 1995 do leta 2003.
35. Letno poročilo za leti 2002 in 2003 Banke Slovenije.
36. Nagradna igra "Vzemite račun", DURS, <http://www.gov.si/durs/index.php?f=15.html> (4.3.2003 in 4.5.2004).
37. Napotki za učinkovito in prijazno komuniciranje s strankami. Piročnik za interno uporabo, DURS, december 2000.
38. Novosti pri obdavčitvi z DDV ob vstopu Slovenije v EU, DURS, oktober 2003.
39. Novosti pri obdavčitvi z DDV za fizične osebe, ki ne opravljajo dejavnosti, po vstopu Slovenije v EU, Zgibanka, DURS, maj 2004.
40. Obrtna zbornica Slovenije: Slovenije: Dnevi slovenske obrti (Portorož, 15. in 16. maja 2003), Obrtniški forum, Slovenska obrt in gospodarska politika RS, <http://www.ozs.si/SLO/aktualno/Arhiv/2003/DSO-Forum.pdf>. (12.5.2004).
41. Obrtna zbornica Slovenije: Slovenije:Dnevi slovenske obrti (Portorož, 19. in 20. maja 2003), <http://www.ozs.si/SLO/aktualno/Arhiv/2003/DSO-Forum.pdf> (12.5.2004).
42. Obrtna zbornica Slovenije: Služba za gospodarski sistem OZS, <http://www.ozs.si/SLO/organiziranost/Sluzbe/gospodar.html> (3.2.2004).
43. Obrtna zbornica Slovenije: Upravni odbor OZS z dne 27.1.2004, <http://www.ozs.si/SLO/aktualno/novice/0078.html> (4.2.2004).
44. Obrtna zbornica Slovenije: V državnem svetu o davkih dne 20.1.2004, <http://www.ozs.si/SLO/indeks1.html> (4.2.2004).
45. Obrtni zakon /ObrZ/ (Uradni list, RS, št. 50/94, 36/00, 61/00, 31/03 Odl. US: U-I-90/99-3 in 18/04).
46. Obrazložitev posebnega dela zaključnega računa proračuna senata za prekrške, Poročilo o realizaciji finančnega načrta, stran 7-9, <http://216.239.59.104/search?q=cache:Ycl7A2nNdUUJ:www.sigov.si/mf/slov/proracun/za> (16.3.2004).
47. Ocena stanja v predlogu zakona o dohodnini, prva obravnava EVA:1999-1611-0011, št. 422-17/2002-2 z dne 16.12.2003, http://www2.gov.si/Pre_Zak.nsf/0/3218918668f8dea2c1256eOd003864fa:OpenDocument, 16.3.2004, stran 1-10.
48. O Društvu davčnih svetovalcev Slovenije, <http://www.davki.com/DesktopDefault.aspx?tabindex=12&tabid=29> (18.12.2003).
49. Odgovornost davčnega svetovalca <http://www.davki.com/DesktopModules/DisplayDoc.aspx?Mtype=0&ItemId=40> (18.12.2003).
50. Opomnik o vedenju inšpektorja v času inšpekcijskega pregleda, SDK RS, Centrala Ljubljana, marec 1994.

51. Organi v sestavi Ministrstva za finance, <http://www.sigovsi/mf/slov/predmf2.html>, (23.1.2004).
52. Poročilo o delu odbora Državnega zbora RS za finance in monetarno politiko v obdobju od 1997 do 2000.
53. Poročilo o delu državnega zbora v mandatnem obdobju 1996 - 2000.
54. Poročilo o delu državnega zbora v mandatnem obdobju 1996 - 2000 dodatek s prilogami.
55. Poročilo o delu državnega zbora v obdobju od 2000 - 2004, prvo leto mandata - oktober 2000 - december 2001.
56. Poročilo o delu državnega zbora v obdobju od 2000 - 2004, drugo leto mandata - januar 2002 - december 2002.
57. Poročil o delu Vlade Republike Slovenije za obdobja od 1.1.1998 do 31.8.1998, od 1.9.1998 do 1.9.1999 in od 1.9.1999 do 31.12.2000 iz poročil Ministrstva za finance.
58. Poročilo o normativni dejavnosti Vlade RS za leto 2002.
59. Poročilo o normativni dejavnosti Vlade RS za 1. polletje leta 2003.
60. Poročila o delu DURS-a v letih 1998, 1999, 2000, 2001, 2002 in 2003.
61. Poročilo o delu Obrtne zbornice Slovenije v letih 2000 in 2001.
62. Poročilo o delu Računskega sodišča RS za leto 2001, št. 3105-1/091-4, 5.3.2002.
63. Poročilo o delu Računskega sodišča RS za leto 2002, št. 3105-1/2003-1 Poročevalec Državnega zbora RS, let. 29, št. 28, stran 11-51.
64. Poročilo o delu računskega sodišča RS v letu 2003, št. 3105-1/2004-2, <http://www.rrs.si/rsrs.nsf/0/K7697B66D947F26A7C1256E58004> (16.6.2004).
65. Poročilo o delu Slovenskega inštituta za revizijo za leto 2001, Revizor 4-5/02, let. 12, stran 137-180.
66. Poročilo o delu Slovenskega inštituta za revizijo za leto 2002, Revizor 4-5/03, let. 13, stran 148-208.
67. Poročilo o delu Slovenskega inštituta za revizijo za leto 2003, Poročevalec Državnega zbora RS, letnik 30, št. 65, stran 49-74.
68. Poročilo o delu Zveze računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije od 21. do 22. redne skupščine (v letih 2000-2003), Maribor 2003.
69. Poročila o mednarodni dejavnosti DDSS v letih od 2000 do 2003.
70. Poslovanje DURS, Dacar, DURS-a, letnik 6, št. 1, stran 7-11.
71. Poslovanje DURS, Kazalci uspešnosti, http://www.sigov.si/durs/index.php?lg=sl&f=02_04.html (31.5.2004).
72. Poslovnik državnega zbora RS / PoDZ-1/ (Uradni list RS, št. 35/02).
73. Proračunski memorandum za leti 2004 in 2005, 6.10.2003, stran 1-16, http://www.sigov.si/vrs/slo/vlada/proracunski_memorandum_2004_2005_.pdf (28.1.2004).
74. Pravice in dolžnosti davčnih zavezancev, Zgibanka, DURS.
75. Pravna fakulteta v Ljubljani, <http://www.pf.uni-lj.si/> (20.2.2004).
76. Pravna fakulteta Univerze v Mariboru, <http://www.mb.si/> (24.2.2004).
77. Predstavitev Ministrstva za finance RS, <http://www.sigovsi/mf/slov/predmf2.html> (21.5.2004).
78. Prospekt Magistrski študij program Davčno pravo Pravne fakultete Univerze v Mariboru.
79. Predstavili smo eDohodnino, Dacar, DURS, letnik 6, št. 1, stran 23.
80. Razgovor z Bernik Janezom, predsednikom Upravnega sodišča RS, dne 28.11.2003, v Ljubljani.

81. Razgovor z Emo Hočevar, samostojno svetovalko za gospodarski sistem in zakonodajo Obrtne zbornice Slovenije, dne 18.12.2003, v Ljubljani.
82. Razgovor z Jasno Pogačar vrhovno sodnico in vodjo oddelka za upravne zadeve Vrhovnega sodišča RS, dne 12.12.2003, v Ljubljani.
83. Razgovor z Nevenko Možina, vodjo Službe za stike z javnostjo DURS-a, urednice glasila DURS-a Davčni bilten in odgovorne urednice glasila DURS-a, dne 27.5.2003 in 4.5.2004, v Ljubljani.
84. Republic of Slovenia Ministry of Finance, Project The Tax Administration of the Republic of Slovenia 1995.
85. Revizijsko poročilo o izkazih in izvršitvi proračuna RS za leto 2002, Računsko sodišče RS, št. 1201-1/2003-68 z dne 9.9.2003, strani 10-12 in 47-55.
86. Revizijsko poročilo o pravilnosti poslovanja Davčne uprave Republike Slovenije v letu 2001 in smotrnosti poslovanja v letih od 1999 do 2001, Računsko sodišče RS, št. 1201-5/2002-31 z dne 11.4.2003, stran 1-7.
87. Skupno letno poročilo o delu Državnega pravobranilstva za leto 2001, Poročevalec Državnega zbora RS, št. 31/02, let. 28, stran 35-99.
88. Skupno letno poročilo o delu Državnega pravobranilstva za leto 2002, Poročevalec Državnega zbora RS, let. 29, št. 41/03, stran 31-89.
89. Skupno poročilo o delu državnih tožilcev za leto 2001, Poročevalec Državnega zbora RS, let. 28, št. 62/02, stran 7-69.
90. Skupno poročilo o delu državnih tožilcev za leto 2002 Poročevalec Državnega zbora RS, let. 29, št. 52/03, stran 3-69.
91. Skupno poročilo o delu državnih tožilcev za leto 2003 Poročevalec Državnega zbora RS, let. 30, št. 75/04, stran 55-118.
92. Smernice za oblikovanje cen storitev davčnega svetovanja, Svet Slovenskega inštituta za revizijo, Revizor 1/04, let. 15, stran 166.
93. Sodna statistika leta 2002, Ministrstvo za pravosodje, stran 47.
94. Sodna statistika za I. polletje 2003, Ministrstvo za pravosodje, stran 14, 47 in 85.
95. Slovensko ekonomsko ogledalo, Urad RS za makroekonomske analize in razvoj, letna št. 2001, let. VII, strani 15/VIII in 16/III.
96. Sporočilo za javnost št. 3 – o ukrepih zoper Davčno upravo RS zaradi nepravilnosti pri vodenju davčnega knjigovodstva, št. 1202-5/2002-42, 21.10.2003.
97. Statistika prekrškov od leta 1998 do leta 2002 in Statistika prekrškov v delu za leto 2003, Ministrstvo za pravosodje.
98. Strateška načrta Davčne uprave RS za obdobje od 1998 do 2000 in obdobje od 2001 do 2004.
99. Strokovna načela preizkušenega davčnika, Strokovni svet Slovenskega inštituta za revizijo, Revizor 3/03, let. 14, stran 140-148.
100. Šircelj Consulting, Davčno in poslovno svetovanje d.o.o., Trzin, <http://www.sircelj-consulting.si/> (8.3.2004).
101. Revizijske družbe vpisane v register, Revizor 1/04, let. 15, stran 178-186.
102. Tax Compliance Group, LLC, <http://www.taxcompliancegroup.com/> (18.9.2003).
103. Ustava RS (Uradni list RS, št. 33/91-I, 42/97, 66/00, 24/03 in 69/04).
104. Zaključni račun proračuna za leto 2002, stran 6□11, http://www.sigov.si/mf/slov/proracun/zaklj_racun/III_2_20.pdf (16.6.2003).
105. Zgodovina in delovanje Društva davčnih svetovalcev Slovenije, <http://www.davki.com/DesktopDefault.aspx?tabindex=2&tabid=15> (18.12.2003).

106. Vladna gradiva v postopku obravnave, <http://www.uni.si/slo/seje/seje-vlada/gradiva-v-obravnavi/> (21.5.2004).
107. Zakon o davčnem postopku /ZDavP/ (Uradni list RS, št. 18/96, 78/96, 87/97, 35/98 Odl.US: U-I-376/96-9, 82/98, 91/98, 1/99, 108/99, 37/01 Odl.US: U-I-18/98-20, 97/01, 31/03 Odl.US: U-I-72/00-15, 33/03 Skl. US: U-I-108/99-14, 105/03 Odl.US: U-I-252/00-12, 16/04 Odl.US: U-I-233/01-14 in 42/04 Odl.US: U-I-329/02-7).
108. Zakon o davčnem postopku /ZDavP-1/ (Uradni list RS, št. 54/04 in 57/04).
109. Zakon o davčni službi /ZDS/ (Uradni list RS, št. 18/96, 36/96, 87/97, 35/98 Odl. US: U-I-93/98-12, 48/98, 26/99, 54/99, 61/00, 85/00, 100/00 Odl. US: U-I-172/00-13, 79/01 in 33/03 Skl. US: U-I-108/99-14).
110. Zakon o davčni službi /ZDS-1/ (Uradni list RS, št. 57/04).
111. Zakon o davkih občanov /ZDO/ (Uradni list SRS, št. 36/88, SFRJ, št. 83/89, RS, št. 48/90, SRS, št. 5/90, RS, št. 17/91-I, 8/91, 10/91, 14/92, 7/93, 13/93, 66/93, 12/94, 1/95, 77/95, 18/96, 77/96, 80/97, 86/98, 91/98, 1/99, 7/99, 28/99, 110/99, 116/00).
112. Zakon o davku na dodano vrednost /ZDDV/ (Uradni list RS, št. 89/98, 17/00, Odl. US 19/00 Odl. US: U-I-39/99, 27/00 Odl. US: UI 173/99, 66/00 Odl. US. U-I-78/99-20, 30/01, 82/01 Odl. US: U-I-188/99-19, 67/02, 30/03 Odl. US: U-I-383/02-12, 101/03, 45/04 in 75/04 Odl. US: U-I-412/02-13).
113. Zakon o davku na izplačane plače /ZDIP/ (Uradni list RS, št. 34/96, 31/97, 109/01 in 83/04).
114. Zakon o davku na motorna vozila /ZDMV/ (Uradni list RS, št. 52/99, 2/04 in 42/04).
115. Zakon o davku na promet nepremičnin /ZDPN/ (Uradni list RS, št. 57/99 in 67/02).
116. Zakon o davku od dobička pravnih oseb (Uradni list RS, št. 72/93, 20/95, 18/96, 34/96, 82/97 Odl.US: U-I-296/95, 27/98 Odl.US: U-I-81/96, 1/00 Odl.US: U-I-332/97, 50/02 Odl.US, 108/02).
117. Zakon o davku od dohodkov pravnih oseb /ZDDPO-1/ (Uradnem listu RS, št. 40/04 (70/04 - popr.) in 54/04).
118. Zakon o davku od iger na srečo /ZDIS/ (Uradni list RS, št. 57/99 in 85/01).
119. Zakon o davku od prometa zavarovalnih poslov /ZDPZP/ (Uradni list RS, št. 57/99).
120. Zakon o delovnih razmerjih /ZDR/ (Uradni list RS, št. 42/02).
121. Zakon o dohodnini /ZDoh/ (Uradni list RS, št. 71/93 (2/94 - popr.), 1/95, Odl.US: U-I-77/94-12, 2/95, Odl.US: U-I-77/94-12, 7/95, 18/96, 44/96, 68/96 Odl.US: U-I-19/94, 82/97 Odl.US: U-I-296/95, 87/97, 1/99, 36/99 Odl.US: U-I-10/98, 357/02 Odl.US: U-I-397/98-14, 31/03 Odl.US: U-I-72/00-15 in 118/03 Odl.US: U-I-259/01-8).
122. Zakon o dohodnini /ZDoh-1/ (Uradni listu RS, št. 54/04 (56/04, 62/04, 63/04 - popr.) in 80/04).
123. Zakona o dostopu do informacij javnega značaja, <http://www.uni.si/slo/seje/seje-vlada/gradiva-v-obravnavi/> (21.5.2004).
124. Zakon o državnem pravobranilstvu /ZDPra/ (Uradni list RS, št. 20/97 in 59/02).
125. Zakon o državnem tožilstvu /ZDT/ (Uradni list RS, št. 63/94, 59/99, 56/02, 105/02 Odl. US: U-I-202/99-20, 110/02, 14/03).
126. Zakon o državni upravi /ZDU-1/ (Uradni list RS, št. 52/02, 56/03).

127. Zakona o gospodarskih družbah /ZGD/ (Uradni list RS, št. 30/93, 29/94, 82/94, 20/98, 32/98, 37/98, 84/98, 6/99, 54/99, 36/00, 45/01 (95/01 - popr.), 50/02, Skl. US: U-I-135/00-60, 93/92 Odl. US: U-I-135/00-77 in 57/04).
128. Zakon o gospodarski zbornici Slovenije /ZGZ/ (Uradni list RS, št. 14/90, 49/98 Odl.US: U-I-290/96, 19/00, 94/00, 30/03 Odl.US: I-I-184/00-36).
129. Zakon o javnih uslužbencih /ZJU/ (Uradni list RS, št. 56/02, 110/02, 14/03, 110/03, 2/04, (10/04 - popr.) in 20/04).
130. Zakona o odgovornosti pravnih oseb za kazniva dejanja /Z0POKD/ (Uradni list RS, št. 59/99 in 12/00).
131. Zakon o posebnem davku od določenih prejemkov /ZPDDP/ (Uradni list RS, št. 72793, 22/94, 45/95, 12/96, 82/97 Odl.US: U-I-296/95).
132. Zakona o prekrških /ZP/ (Uradni list SRS, št. 25/83, (36/86, 2/86 -popr.), 42/85, 47/87, 5/90 ter RS, št. 10/91, 13/93, 66/93, 39/96 Odl. US:U-I-33/95-12, 39/96 Odl. US: U-I-159/96, 61/96 Odl. US: U-I-321/96, 35/97, 45/97 Odl. US: U-I-167/97, 73/97 Odl. US, 87/97, 73/98, 31/99 Od. US: Up 120/97, 31/00, 33/00 Odl. US: U-I-279/99, 24/02, 60/02 Odl. US: U-I-380/98-14, 7/03 in 92/03 Odl. US: U-I-319/00-21).
133. Zakona o prekrških /ZP-1/ (Uradni list RS, št. 7/03 in 45/04).
134. Zakon o računskem sodišču /ZracS-1/ (Uradni list RS, št. 11/01).
135. Zakon o revidiranju /ZRev/ (Uradni list RS, št. 32/93, 65/93).
136. Zakon o revidiranju /Zrev-1/ (Uradni list RS, št. 11/01).
137. Zakon o sodiščih /ZS/ (Uradni list RS, št. 19/94, 45/95, 26/99, 38/99, 45/99 Skl. US: U-I-144/95, 28/00, 26/01, 56/02, 16/04 in 73/04).
138. Zakon o spločnem upravnem postopku /ZUP/ (Uradni list RS, št. 80/99, 70/00, 52/02 in 73/04).
139. Zakon o trošarinah /ZTro/ (Uradni list RS, št. 84/98, 52/99, 57/99, 2/01, 33/01, 99/01, 2/02, 126/03 (7/04 - popr.) in 42/04).
140. Zakon o upravnih taksah / ZUT - UPB1/ (Uradni list RS, št. 40/00).
141. Zakon o upravnem sporu /ZUS/ (Uradni list RS, št. 50/97 (65/97 - popr.), 70/00, 11/03 Skl.US: U-I-279/00-42).
142. Zakon o ustavnem sodišču /ZUstS/ (Uradni list RS, št. 15/94 in 64/01).

7.3. Neobjavljeni viri

1. Vehovar, Urban (2004): *Korupcija v letu 2002 in 2004 v Sloveniji*. Raziskava Niamedie, XIV. Slovenski politološki dnevi, Portorož, od 23. do 25. maja 2004.
2. Crotty, John (1996): *Standardi poslovanja davčne uprave*. 30. letna skupščina Vse-ameriškega centra davčnih uprav – CIAT, MDS, Oddelek za proračun, (gradivo Ministrstva za finance – DURS za izobraževanje).

8. PRILOGA

8.1. Anketni vprašalnik

Spoštovani vodja izpostave, vodja kontrole, vodja referata za fizične osebe, vodja referata za pravne osebe in referent !

Spoštovani anketiranec!

Sem absolventka podiplomskega študija javne uprave na Fakulteti za družbene vede, zaposlena na Davčnem uradu Kočevje. Pripravljam magistrsko nalogo **o davčni kulturi v Sloveniji**. Cilj ankete je pridobiti pregled nad mnenji zaposlenih v davčni upravi glede obdavčenja davčnih zavezancev, glede davkov, davčnega sistema in davčne politike. Za sodelovanje zaposlenih na DURS-u imam dovoljenje Glavnega davčnega urada št. 221-22/2003 01 930 z dne 1.7.2003.

Zavedam se, da ste zelo zaposleni, vendar upam, da si boste uspeli vzeli nekaj minut časa za to raziskavo in boste odgovorili na anketni vprašalnik.

Vljudno Vas prosim, da izpolnite vprašalnik, ki je pred vami. V vprašalniku so trditve, pri katerih označite, v kolikšni meri se strinjate z njimi, s črko x. Na drugo vprašanje odgovorite v strukturnih deležih. Na ostala vprašanja odgovorite tako, da označite številko s črko x pred vsebino odgovora. Zagotavljamo vam, da bomo zbrane podatke uporabili izključno v raziskovalni namen.

Ko bo naloga zaključena, vas bom o rezultatih seznanila. Za sodelovanje se vam vnaprej zahvaljujem. Hvala.

Prosim, če izpolnjene vprašalnike čim prej vrnete na naslov: **miranda.grze-erent@gov.si** ali **MIRANDA GRŽE ERENT, DAVČNI URAD KOČEVJE, Ljubljanska cesta 10, 1330 KOČEVJE** oziroma **miranda.grze.erent@volja.net** ali **MIRANDA GRŽE ERENT, Turjaško naselje 9, 1330 KOČEVJE**.

S spoštovanjem,

Miranda Grže Erent

ANKETNI VPRAŠALNIK

1. V nadaljevanju so navedene trditve o vlogi in pomenu davkov. Prosim vas, da odgovorite, koliko se s temi trditvam strinjate. *Odgovor vpišite z x.*

Zap. št.	Trditev	Popolnoma se strinjam	Strinjam se	Se ne strinjam	Sploh se ne strinjam	Ne vem
1.	Gospodarski napredek je osnova vsemu drugemu.					
2.	Davki pomagajo h gospodarskemu napredku.					
3.	Z davki je treba izravnati ljudi v dohodku.					
4.	Visoki davki so družbeno škodljivi, ker izpodkopavajo podjetnost.					
5.	Pravica in dolžnost državljanov je, da plačujejo davke.					
6.	Plačevanje davkov je državljanska vrednota.					

2. Ocenite napake davčnih zavezancev v davčnih napovedih v strukturnem deležu?

1 – davčni zavezanci, ki se zmotijo v svojo korist	
2 – davčni zavezanci, ki se zmotijo v svojo škodo	
3 – davčni zavezanci, ki se zmotijo ne v škodo ne v korist	
skupaj	100 %

3. Ali imajo davčni zavezanci pri napakah v davčnih napovedih predvsem goljufive namene (v napovedih za dohodnino, za davek na promet nepremičnin, za davek od dobička pravnih oseb, za davek na dodano vrednost,..)? *Možen je en odgovor.*

- 1 – da
- 2 – ne
- 3 – ne vem

4. Kako rešujete ugotovljene napake davčnih zavezancev v davčnih napovedih (če so napovedali previsoke ali prenizke dohodke oz. previsoko ali prenizko davčno osnovo)? *Možnih je več odgovorov.*

- 1 – napake popravimo sami
- 2 – davčne zavezance pokličemo po telefonu, da pojasnijo, kako je do napake prišlo
- 3 – davčne zavezance pisno povabimo na razgovor v davčni urad
- 4 – če ne moremo zadeve rešiti po telefonu, povabimo davčnega zavezanca na davčni urad
- 5 – vse od navedenega
- 6 – drugače _____

5. Ali pri reševanju ugotovljenih napak davčne zavezance obvestite o možni kazni? *Možen je en odgovor.*

- 1 – da
- 2 – ne
- 3 – da in ne

6. Ali so v davčnih postopkih težave predvsem z istimi davčnimi zavezanci (narejene napake, nepravočasno oddane napovedi idr.)? *Možen je en odgovor.*

- 1 – da
- 2 – ne
- 3 – ne vem

7. Ali obvestite davčnega zavezanca, da lahko uveljavlja dodatne davčne olajšave v okviru zakonskih določil zaradi popravljene, višje davčne osnove?

- 1 – da
- 2 – ne
- 3 – da in ne

8. Ali imate zgibanko Pravice in dolžnosti davčnih zavezancev na vidnem mestu, da jih davčni zavezanci vidijo in lahko vzamejo?

- 1 – da
- 2 – ne

9. Ali v postopkih zoper davčne zavezance ravnate v skladu z načeli etike davčnih delavcev?

- 1 – da
- 2 – ne

10. Kako javni mediji po vašem mnenju poročajo o delu davčne uprave? *Možen je en odgovor.*

- 1 – objektivno
- 2 – neobjektivno
- 3 – kritično
- 4 – nekritično
- 5 – drugače

11. Kako ste zadovoljni z davčnim sistemom v Sloveniji? *Možen je en odgovor.*

- 1 – popolnoma zadovoljen
- 2 – delno zadovoljen
- 3 – nezadovoljen
- 4 – ne vem

12. Kaj od naštetega se vam pri našem obdavčenju zdi najbolj problematično? *Možnih je več odgovorov.*
- 1 – neenakomerna prerazporeditev davčnih bremen med davčnimi zavezanci – državljani
 - 2 – številni davki, prispevki, takse, nadomestila in druge davščine
 - 3 – številni zakoni in podzakonski predpisi, ki se hitro menjajo
 - 4 – nepregledna in nedorečena zakonodaja
 - 5 – dolgotrajni davčni postopki
 - 6 – manjkajoča navodila in pojasnila glavnega urada
 - 7 – strokovno izobraževanje zaposlenih na davčni upravi
 - 8 – opremljenost davčnih uprav
 - 9 – odnos davčnih zavezancev do zaposlenih na davčni upravi
 - 10 – drugo _____
13. Kaj vpliva po vašem stališču na prostovoljnost plačevanja davkov in na davčno kulturo davčnih zavezancev? *Možnih je več odgovorov.*
- 1 – primeren (korekten) odnos zaposlenih na davčni upravi do davčnega zavezanca
 - 2 – seznanjenost z davčno zakonodajo
 - 3 – višina kazni: velikost napake in višina kazni v premem sorazmerju (majhna kazen za majhno napako,...)
 - 4 – vlada z racionalnim trošenjem javno finančnih sredstev davkoplačevalcev (davčnih zavezancev)
 - 5 – socialna varnost
 - 6 – osebni prejemek (plača, pokojnina idr.)
 - 7 – davčni nadzor davčnega organa (kontrolne in inšpekcijski pregledi)
 - 8 – davčni svetovalci
 - 9 – narodna kultura
 - 10 – politične stranke
 - 11 – politična kultura
 - 12 – drugo _____
14. Katera davčna načela uresničuje naša davčna politika po vaši oceni? *Možnih je več odgovorov.*
- 1 – *davčna enakost in pravičnost:* enako finančno močni davčni zavezanci so obdavčeni enako
 - 2 – *jasna določenost:* davčne določbe so jasno določene, kdaj se davek plačuje, kako se ga plačuje, in kako se določi znesek, ki ga je treba plačati
 - 3 – *ugoden način plačevanja davkov*
 - 4 – *varčno pobiranje davkov*
 - 5 – *enostavnost:* davčni zakoni so enostavni
 - 6 – *nevtralnost:* vpliv davčnega zakona na osebne in poslovne odločitve davčnih zavezancev je minimalen
 - 7 – *gospodarska rast in učinkovitost*
 - 8 – *transparentnost:* davčni zavezanci vedo, da davki obstajajo, kdaj so jih obvezani plačati in kdaj so druge osebe obvezane plačati davek
 - 9 – *minimalne davčne razlike:* davek je skonstruiran tako, da čimbolj usklajuje neusklajenost
 - 10 – *ustrezna višina vladnih prilivov*
 - 11 – *nič od navedenega*
 - 12 – *ne vem*

OSNOVNE ZNAČILNOSTI ANKETIRANCA

1. SPOL
 - 1 – moški
 - 2 – ženski
2. STAROST

1 – 18 - 30 let	2 – 31 – 40 let	3 – 41 do 50 let	4 – 51 – 60 let	4 – nad 61 let
-----------------	-----------------	------------------	-----------------	----------------
3. NAZIV DELOVNEGA MESTA

1 – vodja izpostave	2 – vodja kontrole
3 – vodja referata za fizične osebe	4 – vodja referata za pravne osebe
5 – drugo _____	
4. Koliko let delovne dobe imate v davčni upravi (vključujoč RUJP, SDK in APPNI)?

1 – manj kot leto	2 – od 1 do 5 let	3 – od 5 do 10 let	4 – 10 let in več
-------------------	-------------------	--------------------	-------------------