

Za narodov blagor ali davčna nagradna igra 2016

Znanstveni prispevek

UDK 343.359(497.4)

KLJUČNE BESEDE: davčna nagradna igra, davčne utaje, pravni vidiki, raziskave davčnega ravnanja, davčne blagajne

POVZETEK - Ne mine dan brez novic o davčnih utajah in podobnih primerih izmikanja davčnim obveznostim. Zneski, ki polzijo skozi sita davčnih sistemov, se po nekaterih ocenah gibljejo v milijardah. Tudi Slovenija ni imuna na tovrstna prikrivanja in se na različne načine bori proti izogibanju davkom. Eden izmed takih mehanizmov je davčna nagradna igra, ki spremlja uvedbo davčnih blagajn v letošnjem letu. Mednarodna razkritja sredstev v davčnih oazah in drugih zatočiščih neobdavčljivosti vlivajo upanje, da bo državam in mednarodnim organizacijam uspelo v boju proti davčnim utajam. Vendar afere, kot je LuxLeaks v Luksemburgu, kažejo, da so tudi nemoralna dejanja pravno upravičena, preganja pa se tiste, ki pravno nemoralno razkrijejo. Članek vsebuje nekaj splošnih številčnih ocen o zneskih, ki pronicajo skozi davčne sisteme ter rezultate raziskav in eksperimentov o učinkih mehanizmov spodbujanja davčno odgovornega obnašanja. Jedro članka obravnava pravni pristop Slovenije k davčni nagradni igri in se zaključuje s kritičnim mnenjem avtorice.

Scientific article

UDC 343.359(497.4)

KEY WORDS: tax lottery, tax evasion, legal aspect of tax lottery, research of tax compliance behaviour, fiscal cash registers

ABSTRACT - News about tax evasions are becoming part of our daily lives. Estimations of amounts leaking through the tax systems are sky-high and Slovenia is not immune either. Mechanisms against tax avoidance are diverse and Slovenia is currently using tax lottery which is aimed to support system of fiscal cash registers, entered into force in 2016. On the one hand, international tax leaks and tax heavens data give us hope that World's fight against tax avoidance is producing results. On the other hand, affaires such as LuxLeaks are suppressing this hope as those who are revealing (il)legal immorality are being prosecuted and actions of those committing (il)legal immorality are without the (moral) consequences. Article presents some general estimations on tax avoidance amounts and includes findings of studies and experiments on the effects of state mechanisms aimed to incense tax compliance behaviour. The core of it is a critical analysis from the legal aspect of Slovenia's tax lottery and concludes with the author's critical views.

1 Uvod

Benjamin Franklin je leta 1789 v pismu francoskemu znanstveniku Jeanu-Baptistu Leroyu ob zaključenem postopku sprejema Ustave ZDA med drugim zapisal, da so na tem svetu zanesljiva dejstva samo smrt in davki. Pa je res tako ali je danes za nekatere gotova le smrt?

Evropska unija v zadnjih letih namenja posebno pozornost izogibanju plačevanja davkov npr. sveženj ukrepov za davčno preglednost (ang. Tax Transparency Package) iz marca 2015 in sveženj ukrepov proti izogibanju davkom (ang. Anti-Tax Avoidance Package) iz januarja 2016. Njene institucije ter države članice in mednarodne organizacije (npr. OECD) skušajo z različnimi mehanizmi preprečevati ali vsaj zaježiti polzenje neobdavčenih sredstev v davčne oaze, sivo ekonomijo in podobne davčne

luknje. Številke o obsegu neobdavčenih sredstev so le ocene in se po mnenju nekaterih gibljejo v milijardah denarnih enot. Po ocenah ekonomista Gabrijela Zucmana se v offshorih nahaja 7,6 bilijonov ameriških dolarjev ali 8 % svetovnega finančnega bogastva (Zucman, 2015). Analiza Mednarodnega denarnega sklada (ang. International Monetary Fund), povzeta v časniku Delo, pa izkazuje, da »je zaradi davčnih oaz po vsem svetu za 700 milijard dolarjev manj plačanih davkov, od tega 200 milijard v razvitih državah. Leta 2012 so zgolj ameriške multinacionalke prenesle od 500 do 700 milijard dolarjev, torej četrtno svojega dobička, v davčne oaze, kjer so ti dobički seveda veliko manj obdavčeni ali pa sploh niso. Najpogostejši posli, ki jih v davčnih oazah po navadi izvajajo odvetniške firme ali banke, so povezani z dedovanjem, nepremičninami ali z davki na dobiček ali na premoženje (Belovič in Hočevar, 2016).« V marcu 2014 je Državni svet Republike Slovenije organiziral posvet »Kako vrniti denar; ki je bil iz Slovenije odnesen v tujino?«, ki se ga je udeležil ekonomist James S. Henry, ki meni, da državljani Slovenije v tujino oziroma davčne oaze prenesejo med 50 in 75 milijardami evrov (Posvet v Državnem svetu, 2014).

Izogibanje davčnim obveznostim je nacionalna, evropska in svetovna bolezen, za katero (še) ni (univerzalnega) zdravila. Za narodov blagor pa jo je treba zajeziti in pristop k temu so različni. Slovenija je z letom 2016 ubrala tudi pot finančnega nagrajevanja vestnih potrošnikov kot spremljajočega mehanizma sveže uvedenim davčnim blagajnam. Nekaj držav je pred njo to že poskusilo. In rezultatom tovrstnih poskusov uvedbe nagradnih iger in pravnemu pogledu na slovenski pristop je namenjen ta članek.

2 Slovenija in davčno izmuzljiva sredstva

Republika Slovenija je z januarjem 2016 uvedla nagradno igro »Vklopi razum, zahtevaj račun« z letnim skupnim denarnim skladom 124.000 EUR. Nagradna igra spremlja uvedbo davčnih blagajn in z njo naj bi zagotovili njihovo učinkovitost, saj naj bi nagradna igra spodbujala potrošnike, da zahtevajo, vzamejo in preverijo račune in tako prisilila ponudnike blaga in storitev k izdajanju računov. Tako sodelovanje potrošnikov pri zbiranju računov bo finančni upravi omogočilo vpogled v veliko količino izdanih računov in njihovo preveritev v nadzornih postopkih, podatki, zbrani na ta način, pa bodo vključeni v analizo tveganja, ki bo vplivala na izbor zavezancev za nadzor (Novinarska konferenca Finančne uprave RS, 2015).

Vlada Republike Slovenije je predlog Zakona o davčnem potrjevanju računov (ZDavPR), ki uvaja davčne blagajne, pospremila z obrazložitvijo, da je »(v)sak model davčnih blagajn le en delček v mozaiku ukrepov proti sivi ekonomiji in davčnim utajam, za učinkovitost tega ukrepa je ključen učinkovit nadzor in osveščanje davčnih zavezancev o pomenu prostovoljnega izpolnjevanja davčnih obveznosti. Siva ekonomija ima številne negativne posledice (davčna vrzel in posledično potreba po višji davčni obremenitvi zavezancev, ki spoštujejo pravni red, nepravičen dostop posameznikov do javnih storitev, izkrivljanje konkurence na trgu, nezmožnost uveljavljanja reklamacije potrošnika, nezaupanje v pravo itd.) ...« Cilj davčnih blagajn je izboljšati

preglednost gotovinskega poslovanja in posledično zmanjšati obseg sive ekonomije (Predlog Zakona o davčnem potrjevanju računov, 2015). Vlada je v letu 2013 objavila pregledne podatke o stanju sive ekonomije v Sloveniji. Izhajala je iz podatkov (1) mednarodnih raziskav, opravljenih s strani ekonomista Fridericha Schneiderja, po katerih je bilo v Sloveniji leta 2011 za 24,1 % BDP sive ekonomije in (2) nacionalnih podatkov Statističnega urada Republike Slovenije (okr. SURS), ki v okviru statistike nacionalnih računov ocenjuje, da je bilo sive ekonomije v letu 2010 za 9,8 % BDP (Obvladovanje sive ekonomije v Sloveniji, 2015). Podatki SURS-a izkazujejo, da je slovenski bruto domači proizvod (okr. BDP) leta 2010 znašal 17,3 milijarde evrov, leta 2011 pa 17,6 milijard evrov. Na podlagi domačih in tujih ocen je siva ekonomija v Sloveniji predstavljala od 3,5 do 8,5 milijard evrov (Bruto domači proizvod, temeljni agregati nacionalnih računov in zaposlenost, Slovenija, 2009–2012, 2012).

Ne glede na različne ocene obsega davčne luknje, le-ta obstaja in že sam njen obstoj za državo in državljane predstavlja izgubljena sredstva, ki bi jih država namenila za zagotavljanje pravic in javnih storitev državljanom. Bo nagradna igra prispevala k njihovemu zmanjšanju?

3 Izkušnje tujine z nagradnimi igrami in rezultati mednarodnih raziskav o vplivu nagradnih iger na obnašanje ljudi

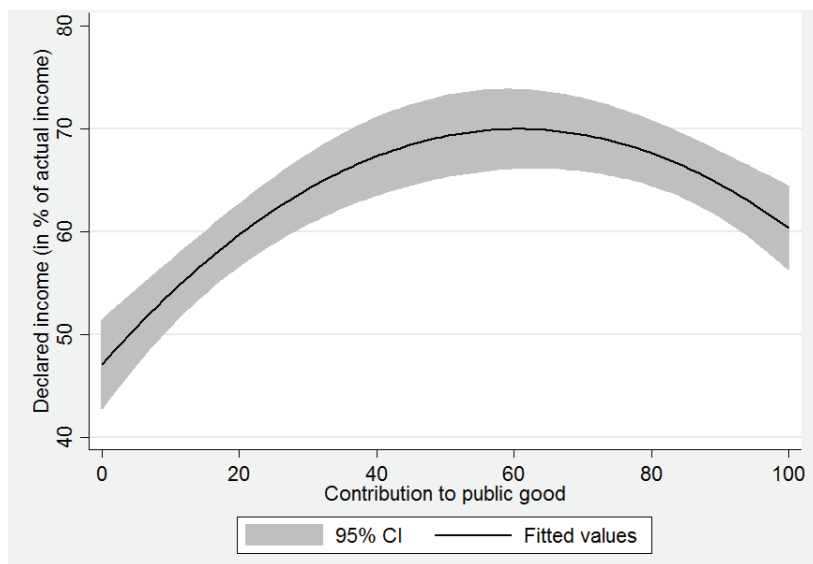
Pod okriljem Evropske komisije je v maju 2014 potekala davčna delavnica (ang. Fiscalis Workshop), na kateri so predstavniki držav, ki so že uporabile nagradne igre kot mehanizem za spodbujanje davčne discipline, predstavili izkušnje in rezultate. Nagradne igre so bile povezane z učinkovitejšim sistemom pobiranja davka na dodano vrednost (okr. DDV). Svoje izkušnje so predstavile Malta, Slovaška, Portugalska in Gruzija. Njihovi predstavniki so predstavili trenutne (skromne) pozitivne učinke na sistem pobiranja DDV, vendar nobena od držav ni vzpostavila sistema za ocenjevanje, kako nagradna igra vpliva na zavest o davčnih obveznostih in dejanski porast plačevanja davkov, zato je analiza realnih učinkov tovrstnega mehanizma onemogočena (Improving VAT compliance – random awards for tax compliance, 2014).

Mehanizmi nagrajevanja potrošnikov ter vpliv le-tega na obnašanje potrošnikov in davčnih zavezancev pa so predmet številnih raziskav. Fabbri in Wilks (2016) sta preučevala pojav izrinjanja davčne morale (ang. crowding-out of tax moral) in vpliv na dolgoročno blaginjo (ang. long-run welfare effects). Njuna raziskava ju je privedla do zaključka, da davčne nagradne igre sprožijo povečanje števila ljudi, ki zahtevajo račune, hkrati pa se povečuje število ljudi, ki so tovrstno navado že imeli pred nagradno igro, vendar jo z njeno uvedbo opuščajo (izrinjanje davčno ozaveščenih). Raziskovalca opozarjata na nevarnost vrednotenja uspeha nagradnih iger samo z vidika kratkoročnih pozitivnih učinkov in pozivata k dolgoročnemu spremljanju in ocenjevanju. Fabbri in Hemels (2013) sta na primeru kitajske davčne nagradne igre zaključila, da so davčne nagradne igre primerne le za države z visoko stopnjo poslovnih utaj in z družbenim okoljem, v katerem potrošniki niso navajeni zahtevati računov. Pred

njima pa sta Bazart in Pickhardt (2009) izvedla poskus in ugotavljala vpliv nagrad na poštene davkoplachevalce. Ugotovila sta, da zadetki na nagradnih igrah močno pozitivno vplivajo na davčno skladno obnašanje poštenih davkoplachevalcev, saj potencialne davčne kršitelje spreobrnejo v poštene davkoplachevalce. Tak učinek sta še posebej zaznala pri moških, ki je tudi sicer po predhodnih raziskavah bolj nagnjen k davčnim kršitvam kot ženske. Davčne nagrade bodo po rezultatih njunega eksperimenta učinkovite v državah z nizko stopnjo davčno skladnega obnašanja prebivalstva in višjim deležem moških davčnih zavezancev. Take pogoje pa imajo države v razvoju (Bazart in Pickhardt, 2009).

Fochman in Kroll (2014) sta raziskala učinke pozitivne in negativne percepcije glede porabe davčnih prihodkov na davčno skladno obnašanje. Eksperiment ju je pripeljal do štirih zaključkov. Najprej sta ugotovila, da ima nagrajevanje le določene skupine davkoplachevalcev splošni negativni učinek na davčno disciplino. Iz tega izhaja, da davčno nagrajevanje nima učinka oziroma ima negativen učinek na davčno skladno obnašanje, zato zaključita, da državne oblasti nagrajevanja naj ne bi uporabljale kot spodbude za davčno skladno ravnanje. Nadaljnji rezultat je obratna u-oblika povezave med prispevanjem k javnim dobrinam in davčno skladnim obnašanjem (graf 1).

Graf 1: Odnos med prispevkom k javnim dobrinam in davčno skladnim ravnanjem (op. prevod avtorice)



Vir: Fochmann, M. and Kroll, E. B. (2016). The effects of rewards on tax compliance decisions. *Journal of Economic Psychology*, št. 52, str. 18.

Kot zadnje pa sta ugotovila, da davčna revizija oziroma davčni postopki pri posameznikih spodbudijo dodaten odpor do davčno skladnega ravnanja (Fochman in Kroll, 2014).

Predstavljene raziskave in poskus predstavljajo spodbudne, pa tudi zavirajoče učinke davčnih nagradnih iger. Vse pa opozarjajo na pomen spremljanja dolgoročnih učinkov tovrstnih davčnih mehanizmov in previdnost oblasti pri interpretaciji kratkoročnih pozitivnih učinkov na dolgoročno davčno obnašanje in davčne prihodke.

4 Pravni vidiki slovenske davčne nagradne igre

Tudi Slovenija skuša zmanjšati davčno vrzel z različnimi pristopi, med drugim z nagradno igro, ki je botrovala pripravi tega članka. Nagradna igra je pritegnila pozornost, ker je njen organizator državni organ, ki upravlja z denarjem vseh plačnikov davkov, prispevkov in drugih davščin, namenjenih zagotavljanju dobrin in storitev v javnem interesu. Država naj bi bila varuh pravnega reda in zgled pravnega ravnanja. Vendar me aktualna nagradna igra navdaja z občutkom, da (tudi) tu postopanje države ni povsem na prav(n)em mestu.

Finančna uprava Republike Slovenije (okr. FURS) je kot pravna naslednica Carinske uprave Republike Slovenije in Davčne uprave Republike Slovenije začela na podlagi Zakona o finančni upravi delovati 1. avgusta 2014. V skladu s pravnoorganizacijsko shemo in teorijo javnega prava sodi v sklop državnih organov (upravnih organov) znotraj državne uprave, ki je del javne uprave (Tičar in Rakar, 2011). FURS je organ v sestavi in pod nadzorom Ministrstva za finance, specializiran za področje davščin, kar je določeno v 1. odst. 5. člena Uredbe o organih v sestavi ministrstev (okr. Uredba). Ministrstvo za finance pa je na podlagi 8. člena Zakona o Vladi Republike Slovenije (ZVRS) del vlade. 1. člen ZVRS v povezavi z njegovim 1. odst. 5. člena opredeljuje Vlado kot organ izvršilne oblasti in najvišji organ državne uprave Republike Slovenije, ki usmerja državno upravo prek ministrov.

Ustava Republike Slovenije (URS) v 120. členu določa, da upravni organi svoje delo opravljajo samostojno v okviru in na podlagi ustave in zakonov. Člen razkriva načelo delovanja državne uprave po pravilu, da sme državna uprava početi izključno tisto, kar ji je izrecno zakonsko dovoljeno t. i. legalitetno načelo (Tičar in Rakar, 2011; sodba Upravnega sodišča I-U-581/2011). Pri opravljanju zakonsko določenih nalog mora biti v skladu s 3. členom in v povezavi s 1. in 3. odst. 14. člena Zakona o državni upravi (ZDU-1) nevtralna in mora pri svojem delu ravnati nepristransko ter ne sme dajati neupravičenih koristi in prednosti posameznikom, pravnim osebam ali interesnim skupinam. Konkretno upravne naloge FURS-a opredeljuje njen matični Zakon o finančni upravi (ZFU) v 11. členu.

Slovenija po 1. odst. 146. člena URS pridobiva sredstva za uresničevanje svojih nalog z davki in z drugimi obveznimi dajatvami ter s prihodki od lastnega premoženja in tujih virov. Po 1. odst. 148. člena URS morajo biti vsi prejemki in izdatki za financiranje javne porabe zajeti v državnih proračunih. Posebej pa področje javnih financ in proračunov ureja Zakon o javnih financah (ZJF). 2. odst. 2. člena ZJF določa, da se sredstva proračuna uporabljajo za financiranje funkcij državnih organov, za izvajanje njihovih nalog in druge namene, ki so določeni z ustavo, zakoni ali občinskimi pred-

pisi, ter v višini, ki je nujna za delovanje in izvajanje njihovih nalog in programov. FURS v skladu s 5. točko 1. odst. 3. člena ZJF kot organ v sestavi ministrstva predstavlja neposrednega proračunskega uporabnika, ki svoje delovanje financira iz javnih sredstev, zanj predvidenih v državnem proračunu in jih porablja za zakonsko določene in proračunsko ovrednotene naloge. Iz obrazložitve posebnega dela finančnega načrta proračuna 2016, ki jo je navedlo Ministrstvo za finance, izhaja, da so FURS-ovi ključni cilji spodbujanje prostovoljnega izpolnjevanja obveznosti, zagotavljanje dobrega servisa zavezancem, strankam in podjetjem, s tem pa dvigovanje davčne kulture v Sloveniji (Sprejeti proračun za leto 2016, 2016).

FURS je 30. 12. 2015 sprejel Pravila o prirejanju nagradne igre z imenom »Vklopi razum, zahtevaj račun!« (v nadaljevanju Pravila). Ta pravila so bila sprejeta na podlagi 2. odstavka 5. člena Uredbe o organih v sestavi ministrstev in 5. člena Zakona o igrah na srečo (ZIS). Kakšna pa je pravna narava Pravil? Pravnik Marijan Pavčnik normativni pravni akt definira kot »(...) izjavno dejanje enega ali več pravnih subjektov, s katerimi se deloma ali v celoti ustvari pravno pravilo. Normativne pravne akte delimo na splošne in posamične (individualne). Splošni pravni akti vsebujejo eno ali več splošnih in abstraktnih pravnih pravil, za posamični (individualni) pravni akt pa gre, ko je njegova vsebina posamično in konkretno pravno pravilo« (Pavčnik, 2015, str. 226). Splošni pravni akti zadevajo širši krog individualno nedoločenih naslovnikov. Posamični pravni akt pa se nanaša na določenega naslovnika in posamično razmerje. Normativni pravni akt mora za svoj obstoj imeti ustrezno obliko in vsebino. Z oblikovnega vidika je pomembno, da ga v predvideni obliki sprejme pristojni pravni subjekt v predvidenem pravnem postopku. Govorimo o formi normativnega pravnega akta. Normativni pravni akt nosi določeno vsebino (pravna pravila), ki predstavlja materialni vidik normativnega pravnega akta. V skladu z načelom, da vsebina prevladuje nad obliko, je pri presoji narave normativnega pravnega akta treba preučiti njegovo vsebino in ne izhajati izključno iz njegove oblike. Normativni pravni akti so oblastni in neoblastni. Oblastne izdajajo državni organi za uveljavljanje splošnih in javnih pravnorelevantnih družbenih interesov, neoblastne pa pravni subjekti za uveljavljanje lastnih interesov (Pavčnik, 2015). 2. člen Pravil govori o uporabi osebnih podatkov za namen izpolnjevanja in uveljavljanja pravic iz »tega« pogodbenega razmerja. Krog naslovnikov je splošno določen z dikcijo »fizične osebe – imetniki računov (končni potrošniki)«. Take dikcije napotujejo, da so to splošna pravila za udeležbo v nagradni igri in so tako splošni oblastni pravni akt. Tu pa je treba opozoriti na ustavno zahtevo, da se državni predpisi objavljajo v državnem uradnem listu (načelo publikacije, 154. člen URS). 24. člen Pravil določa, da se Pravila objavijo na spletni strani »organizatorja« in niso bila objavljena v Uradnem listu. So torej Pravila pravno veljavna z vidika njihovega postopka sprejema, organa, ki jih je sprejel, in zahteve po njihovi objavi?

V skladu s 120. členom URS sme državni organ delovati znotraj zakonsko določenih nalog. Iz predhodnih navajanj izhaja, da FURS ureja poseben zakon, ki v posebnem členu navaja naloge FURS-a.

Prvi pravni akt, ki ga FURS navaja kot pravno podlago za sprejem pravil, je uredba, ki vsebinsko določa naloge, kot so sicer določene v ZFU. Oba pravna prepisa

vsebudeta seznam nalog, je pa uredba vlade hierarhično nižji pravni akt in podrejen zakonu. In v skladu z načelom zakonitosti je tudi zakon edini pravni akt, ki lahko definira naloge državnega organa. Zakaj torej FURS ni kot podlage za sprejem Pravil navedel svojega matičnega zakona in specificiral točke njegovega 11. člena, iz katere bi izhajalo pooblastilo za sprejemanje nagradne igre kot mehanizma za izvajanja njegovih nalog?

Drugi pravni akt, na katerega FURS opira svojo nagradno igro, je 5. člen ZIS-a, ki določa, da se »(z)a igre na srečo (...) ne štejejo nagradni razpisi v reklamne namene, ki jih prirejajo gospodarske družbe in druge pravne osebe ter samostojni podjetniki posamezniki (v nadaljnjem besedilu: podjetniki)« (poudaril avtor). Z vsebinsko interpretacijo tega člena pridemo do njegovega personalnega dometa. Gospodarske družbe, druge pravne osebe in samostojni podjetniki posamezniki, ki jih člen skupno poimenuje podjetnik, so termini, ki označujejo subjekte tržnega (zasebnega) sektorja. Zaključek, da zakon posega le v pravne osebe zasebnega sektorja izhaja tudi iz splošne logike zasebnega sektorja, ki dejavnosti organizira zaradi ustvarjanja dobička. Država pa dobi njegov del preko dajatev, ki bremenijo organizatorja in nagrajenca. Zakon ne velja za pravne osebe javnega sektorja. Splošni smisel javnega sektorja je ugotavljanje in zagotavljanje javnega interesa z javnimi sredstvi. Poleg tega personalni domet zakona določajo tudi 13., 30. ter 55. člen.

Tako FURS niti ni pravna oseba in tudi država, katere organ je FURS, ni pravna oseba, ki bi sodila v domet ZIS-a. FURS sodi na področje javnega sektorja in ne v področje zasebnega sektorja, kjer je področje iger na srečo urejeno z ZIS. Sklicevanje na člen, ki niti ni namenjen subjektu, ki se nanj sklicuje, ne ustvari pravne podlage za njegovo ravnanje. Tu je treba omeniti 153. člen URS-a, ki zahteva, da so podzakonski predpisi in drugi splošni akti v skladu z ustavo in z zakoni. Ali imajo Pravila sploh veljavno pravno podlago in ali sploh izhajajo iz zakonsko določenih nalog FURS-a?

Tudi če na postavljena vprašanja odgovorimo pritrdilno, pa cilj (davčna disciplina) upravičuje sredstva (124.000 evrov letno davkoplačevalskega denarja v roke »srečnim izžrebancem« v zameno za npr. 10 računov za borih nekaj evrov ali celo centov)?

Raziskave, povzete v III. poglavju, izkazujejo veliko mero previdnosti pri tovrstnih ukrepih z vidika njihovega dolgoročnega učinka na davčno disciplino in davčne prihodke. Na tem mestu naj omenim predlog Zakona o dopolnitvah ZDavPR, ki vsebuje predlog za prenehanje veljavnosti ZDavPR in povračilo stroškov zavezancem zaradi postopka davčnega potrjevanja računov. Predlog med drugim temelji na podatkih o višini zneska manjkajočega DDV-ja kot pokazatelja obsega sive ekonomije in dela na črno. V februarju 2016 naj bi se v državni proračun steklo za 4,6 % manj DDV-ja kot v enakem obdobju lani. Poleg tega naj bi davčne blagajne povzročile zapiranje dejavnosti in selitev sedežev družb. Začetni meseci res ne morejo biti odločilni pokazatelj učinkov, vendar pa lahko opozarjajo na morebitne neželene odklone (Predlog zakona o dopolnitvah Zakona o davčnem potrjevanju računov, 2016).

5 Zaključek

FURS je skrbnik sprotnega in učinkovitega sistema zbiranja davkov in v to pristojnost seveda sodi tudi ozaveščanje zavezancev. FURS preko svojih portalov in izobraževalnih akcij spodbuja davčne zavezance in jih opozarja na njihove obveznosti. Posebej je organizirana inšpekcijska služba, katere primarna naloga je izobraževanje, v nadaljevanju pa ustrezni postopki in sankcije. Iz Pravil in promocije nagradne igre pa izhaja, da FURS na potrošnike prelaga naloge, ki so v pristojnosti državnih, predvsem inšpekcijskih organov, za kar pa nima zakonskega pooblastila. Poleg tega so teh spodbud deležni samo »srečni izžrebanci«, kar je v nasprotju s splošnim namenom spodbujanja vseh in enake obravnave vseh. In končno, zneski nagrad nikakor ne upravičujejo zagotavljanja namena, zapisanega v 3. členu Pravil:

- promoviranje uporabe davčnih blagajn pri poslovanju z gotovino,
- promoviranje plačevanja davka kot državljsanske vrednote,
- krepitev davčne zavesti davčnih zavezancev, ki poslujejo z gotovino,
- promoviranje elektronskega poslovanja z javno upravo.

Država bi se morala najprej vprašati, zakaj celo ona ne spoštuje pravil, ki si jih je postavila sama. Nadaljevati pa bi morala s premislekom, kako torej lahko od ljudi zahteva spoštovanje pravil, če jih sama ne upošteva. Menim, da zaradi zadetka na finančni loteriji prebivalstvo ne bo nič bolj zaupalo v državo ali doživelo nenadnega prebliska o poštenosti in pomembnosti plačevanja davka. Ravno nasprotno, pričakovali bodo vse več za čim manj oziroma bodo ravnali »po liniji najmanjšega odpora«, saj jim poštenost, občutek za plačevanje davkov, potrebnost davkov in davki sami še vedno ne bodo predstavljali vrednote. Ne glede na vse pa verjamem, da bo vzorna država spodbudila vzorno ravnanje državljanov, le-ti pa bodo potomcem privzgojili vrednostni sistem, zaradi katerega čez čas ne bo treba iskati finančnih vzvodov (nagrad, kazni) za izpolnjevanje obveznosti, ampak bo občutek za skupno dobro samodejno prisoten.

Ajda Gobec Jerele

For Public Welfare or Tax Lottery 2016

Tax avoidance is occupying all the European Union states and international Organizations as OECD. The economist Gabrijel Zucman estimated that offshore companies present 7.6 trillion US dollars or 8% of the World's Financial Wealth (Zucman, 2015). At least these deviations should be limited. In the present year, Slovenia introduced a tax lottery in order to increase the tax compliance. Some member states have already tried this mechanism. Findings of international studies and foreign experience with tax lotteries and legal aspect of Slovenia's tax lottery are presented in this article.

In January 2016, the tax lottery with yearly fund of 124,000 EUR was introduced in Slovenia to back up the fiscal cash register system. On the one side, the purpose of the

tax lottery is to encourage customers to request an invoice for goods or services obtained, on the other side, the customers' request should oblige suppliers to comply with their tax duties. Thus, the tax authorities would have an overview on invoices and reported revenues and subsequently pool of potential tax auditees (General Financial Administration, 2015). Slovenian Government believes that system of fiscal cash registers is one of the mechanisms against tax avoidance and grey economy and negative effects they cause i.e. tax loopholes, higher tax rates, distortion of competition, unfair division of public goods between tax and non-tax payers, distrust in law (Public List of National Assembly, 2015). Government also published the tax avoidance and grey economy data gathered by international and domestic researches and, according to the results, these deviations present between 3.5 and 8.5 billion EUR being avoided (Government, 2013).

In May 2014, the European Commission organized Fiscalis Workshop, where representatives of the states, which already have an experience with tax lotteries presented the short-run effect. Tax domain was the value added tax (abbr. VAT). However, none of the countries established long-run systematic analysis of potential tax lottery effects (Improving VAT compliance – random awards for tax compliance, 2014).

But there are several others studies and experiments. One of the latest was introduced by Fabbri and Wilks. They studied crowding-out of tax moral in long-run welfare effects. The results confirm that tax lotteries trigger an increase in the number of people requesting invoices among those who were not used to do so. At the same time, it crowds-out those individuals that already had the habit of requesting invoices (Fabbri and Wilks, 2016). Fabbri and Hemels studied China's tax lottery and findings showed that tax lotteries are suitable for countries with high business level of tax evasion and dominant social behaviour not asking for invoices (Fabbri and Hemels, 2013). Bazart and Pickhardt observed the effect of tax reward on honest taxpayers. They concluded that rewards in form of individual lottery winning for honest taxpayers positively impacts on the tax compliance, as it pulls the potential tax evaders into more honest taxpayer domain. This impact is particularly strong in male population as male taxpayers evade greater percentage of their taxes as females. Social circumstances needed for a successful tax lottery are in developing countries (Bazart and Pickhardt, 2009). Martin Fochman and Eike B. Kroll analysed the effect of positive and negative perception of the use of tax incomes on tax compliance. According to this study, rewards had either no effect or a negative effect on the tax compliance and therefore rewards should not be used by the tax authority as means of increasing tax compliance. Also an inverse u-shaped relationship exist between public good contribution and tax compliance. Lastly, the results show that people are more reluctant to follow the tax law after being audited (Fochman and Kroll, 2014).

Studies signal the authorities towards precise and systematic analysis of long-term effects and careful estimations of short-term positive effects on tax behaviour and tax revenues.

Slovenia's tax lottery is maybe one of the mechanisms of how to reduce the tax loophole and caught our attention because its organiser is a public institution that governs the public revenue, which should be used for public welfare in the form of public goods

and services. State should be the first idol of legal rightdoing and defender of rightful law. However, this specific tax lottery has a touch of legally misdirected state action.

Financial Administration of the Republic of Slovenia (abbr. FARS) is a structural part of public sector under the domain of Ministry of Finance, specialized for taxes (Tičar and Rakar, 2011). Slovenian Constitution (abbr. Constitution) declares that work of public institutions should be performed independently within provisions of the Constitution and laws. They are strictly prohibited from doing something that is not explicitly declared in the law (Tičar and Rakar, 2011; judgement of Administrative Court I-U-581/2011). They should proceed in neutral manner and should not give any unjustified benefits to certain individuals. FARS domestic law is the Financial Administration Act which numerates its working fields in Article 11.

Slovenia is financing public need with public sources, such as taxes, asset incomes and foreign means. All revenues and expenditures must be recorded in the public budget. FARS therefore finances its functioning with public means provided in the public budget and must be used only for task, delegated by the law and financially provided by the public budget.

In the end of the year 2015, FARS passed the Rules for organisation of tax lottery (abbr. Rules) based on paragraph 2 of Article 5 of Decree on bodies affiliated to ministries (abbr. Decree), and Article 5 of the Gaming Act. What is the legal nature of the Rules? According to theory, legal acts are legal statements of legal personas, which may be generally applied and therefore form general legal acts or aimed at specific legal personas and are individual legal acts. All legal acts must have proper form and content. They can be passed by public institutions for promoting public welfare and are authoritative legal act or private sector for gaining individual welfare and are private legal acts (Pavčnik, 2015).

The Rules address the natural personas – consumers - and create general applications which make the Rules the general authoritative legal act, therefore they must be published in the official journal. This is a Constitutional demand. The Rules nevertheless were only published via the internet website of FARS. Do the Rules have formal legal validity?

Even though the Constitution obliges public institutions to act within the legally determined scope, the Rules are based on the Decree and not the law which is hierarchically higher and only legal act that can determine the scope of public institutions tasks. Why did FARS not base the Rules on its domestic law and specific tasks numerated within it? The second legal act is Gaming Act which specifies its personal scope in Article 5 and it is aimed towards the private legal entities. Different games are organised for gaining profit. Part of it becomes the public revenue by taxing the organiser and the winner. Therefore, neither state, nor FARS as its public institution cannot be regarded as private legal entity to whom Gaming Act would apply. Legally binding act must base on adequate hierarchically higher legal act, otherwise it is not a legally valid act. Also, the Constitution demands that all executive acts such as decree must be in accordance with the law and constitution. Do the Rules have a valid legal base?

Even though someone could answer all the above questions in a positive sense, the main doubt remains. Does the goal in form of the tax compliance justifies the fact that 124.000 EUR of yearly public means are awarded to few »lucky winners« who will i.e. send 10 invoices in the amount of few cents public means in the amount of? Studies in chapter III point to caution when placing tax mechanisms and extreme attention to long-term effects on tax compliance and tax revenues. In March 2016, the amendments to Fiscal Verification of Invoices Act were tabled and suggested that Fiscal Verification of Invoices Act should be abolished and costs of fiscal cash registers should be returned to the obliged users. They are stating that VAT in February 2016 decreased for 4.6% in comparison with February 2015. Besides, the system of fiscal cash registers produced a negative effect in form of winding-up of companies and moving their seat out of Slovenia. These observations are probably too early to identify the negative effect of the new system. However, they may predict future negative trends.

The main focus of FARS is collecting taxes and promoting the tax compliance. Fiscal inspection is one part of FARS who is educating tax payers and conducting necessary procedures and sanctions in case of the tax non-compliance. I believe that the Rules delegate the tasks which are in domain of FARS on consumers and for doing this the FARS has no legal powers. Moreover, the benefits of tax lottery go only to few »lucky« winners and this is against general intention to encourage all towards tax compliance and to treat all in equal manner.

We also believe that tax lottery awards will not create public trust in the state and will not shape public moral and honest feeling for tax duties. Honesty and taxes will not become values just because the state will award a small group of winners. No, simple logic lays in our perception of things. First, the state should set an example and act in a way its people should act, afterwards people should set an example for each other and our descendants. In few years' time there will be no need for fiscal mechanism since the sense for public welfare will be naturally present.

LITERATURA

1. Bazart, C. and Pickhardt, M. (2009). Fighting Income Tax Evasion with Positive Rewards: Experimental Evidence. Working Papers from LAMETA, št. 1, str. 1–36. Pridobljeno dne 2. 5. 2016 s svetovnega spleta <http://econpapers.repec.org/paper/lamwpaper/09-01.htm>.
2. Belovič, M. and Hočevar, B. (2016). V davčne oaze se stekajo bilijoni dolarjev. Časopis Delo. Pridobljeno dne 1. 5. 2016 s svetovnega spleta <http://www.delo.si/novice/slovenija/v-davcne-oaze-se-stekajo-bilijoni-dolarjev.html>.
3. Bruto domači proizvod, temeljni agregati nacionalnih računov in zaposlenost, Slovenija, 2009–2012. (2013). SURS. Pridobljeno dne 1. 5. 2016 s svetovnega spleta <http://www.stat.si/StatWeb/glavnanavigacija/podatki/prikazistaronovico?IdNovice=5671>.
4. Fabbri, M. and Hemels, S. (2013). Do you want a receipt? Combating VAT and RST evasion with lottery tickets. Intertax, št. 8/9, str. 1–21. Pridobljeno dne 2. 5. 2016 s svetovnega spleta <http://repub.eur.nl/pub/41297/>.
5. Fabbri, M. and Wilks, D. C. (2016). Tax lotteries: the crowing-out of tax morale and long-run welfare effects. RILE Working Paper, št. 1, str. 1–18. Pridobljeno dne 2. 5. 2016 s svetovnega spleta <https://ideas.repec.org/JEL/O40.html>.

6. Fochmann, M. and Kroll, E. B. (2016). The effects of rewards on tax compliance decisions. *Journal of Economic Psychology*, št. 52, str. 2–28. Pridobljeno dne 2. 5. 2016 s svetovnega spleta <https://www.deutsche-digitale-bibliothek.de/binary/AWASNLUYCSLLSDQPV54VOO2KCA74XLY6/full/1.pdf>.
7. Improving VAT compliance – random awards for tax compliance. (2014). Fiscalis Workshop. European Commission. Pridobljeno dne 2. 5. 2016 s svetovnega spleta http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/gen_info/economic_analysis/tax_papers/taxation_paper_51.pdf.
8. Novinarska konferenca Finančne uprave RS o davčnih blagajnah in nagradni igri Vklopi razum, zahtevaj račun! (2015). Pridobljeno dne 1. 5. 2016 s svetovnega spleta <http://foto.sta.si/#/a/57905> in [http://www.fu.gov.si/mediji/nagradna_igra_vklopi_razum_zahtevaj_racun/?tx_news_pi1\[news\]=3941&tx_news_pi1\[controller\]=News&tx_news_pi1\[action\]=detail&cHash=f9d862e897aab7ad9eea8f8bce3f904c](http://www.fu.gov.si/mediji/nagradna_igra_vklopi_razum_zahtevaj_racun/?tx_news_pi1[news]=3941&tx_news_pi1[controller]=News&tx_news_pi1[action]=detail&cHash=f9d862e897aab7ad9eea8f8bce3f904c).
9. Obvladovanje sive ekonomije v Sloveniji. (2015). Vlada. Pridobljeno dne 2. 5. 2016 s svetovnega spleta www.vlada.si/fileadmin/.../si/...vlade.../Siva_ekonomija_09092013.doc.
10. Pavčnik, M. (2015). *Teorija prava: prispevek k razumevanju prava*. Ljubljana: GV založba.
11. Posvet v Državnem svetu Republike Slovenije z naslovom: Kako vrniti denar, ki je bil iz Slovenije odnesen v tujino? (2014). Pridobljeno dne 1. 5. 2016 s svetovnega spleta <http://www.ds-rs.si/?q=novice/kako-vrniti-denar-ki-je-bil-iz-slovenije-odnesen-v-tujino>.
12. Pravila o prirejanju nagradne igre z imenom »Vklopi razum, zahtevaj račun!« Pridobljeno s svetovnega spleta 1. 5. 2016 http://www.fu.gov.si/fileadmin/Internet/Medijsko_sredisce/Nagradna_igra/Pravila.pdf.
13. Predlog Zakona o davčnem potrjevanju računov. (2015). Poročevalec Državnega zbora. EPA 497-VII. Pridobljeno dne 2. 5. 2016 s svetovnega spleta <http://imss.dz-rs.si/imis/7e9696d0e6f60c8186a4.pdf>.
14. Predlog zakona o dopolnitvah Zakona o davčnem potrjevanju računov. (2016). Poročevalec Državnega zbora. EPA 1125-VII. Pridobljeno dne 2. 5. 2016 s svetovnega spleta <http://imss.dz-rs.si/imis/e786776886b905760e94.pdf>.
15. Sodba Upravnega sodišča I U 581/2011. Pridobljeno dne 1. 5. 2016 s svetovnega spleta <http://www.sodnapraksa.si/>
16. Sprejeti proračun za leto 2016. (2016). Ministrstvo za finance. Pridobljeno dne 2. 5. 2016 s svetovnega spleta http://www.mf.gov.si/si/delovna_podrocja/proracun/sprejeti_proracun/2016/sprejeti_proracun_republike_slovenije_za_leto_2016/.
17. Tičar, B. and Rakar, I. (2011). *Pravo javnega sektorja*. Ljubljana: Inštitut za lokalno samoupravo in javna naročila.
18. Uredba o organih v sestavi ministrstev (2015). Uradni list Republike Slovenije, št. 35 in št. 62.
19. Ustava Republike Slovenije (URS - Uradni list RS, št. 33/91-I, 42/97 – UZS68, 66/00 – UZ80, 24/03 – UZ3a, 47, 68, 69/04 – UZ14, 69/04 – UZ43, 69/04 – UZ50, 68/06 – UZ121, 140, 143, 47/13 – UZ148 in 47/13 – UZ90, 97, 99).
20. Zakon o državni upravi (ZDU-1 - Uradni list RS, št. 113/05 – uradno prečiščeno besedilo, 89/07 – odl. US, 126/07 – ZUP-E, 48/09, 8/10 – ZUP-G, 8/12 – ZVRS-F, 21/12, 47/13, 12/14 in 90/14).
21. Zakon o finančni upravi (2014). Uradni list Republike Slovenije, št. 25.
22. Zakon o igrah na srečo (ZIS - Uradni list RS, št. 14/11 – uradno prečiščeno besedilo, 108/12, 11/14 – popr. in 40/14 – ZIN-B).
23. Zakon o javnih financah. (ZJF - Uradni list RS, št. 11/11 – uradno prečiščeno besedilo, 14/13 – popr., 101/13, 55/15 – ZFisP in 96/15 – ZIPRS1617).
24. Zakon o Vladi Republike Slovenije (ZVRS - Uradni list RS, št. 24/05 – uradno prečiščeno besedilo, 109/08, 38/10 – ZUKN, 8/12, 21/13, 47/13 – ZDU-1G in 65/14).
25. Zucman, G. (2015). *The hidden wealth of nations*. Chicago: University of Chicago.