

**UNIVERZA V LJUBLJANI
FAKULTETA ZA UPRAVO**

Diplomsko delo

**EKONOMSKI VIDIK DAVČNIH
INŠPEKCIJ IN UTAJ**

Janja Ivič

Ljubljana, marec 2014

UNIVERZA V LJUBLJANI
FAKULTETA ZA UPRAVO

DIPLOMSKO DELO

EKONOMSKI VIDIK DAVČNIH
INŠPEKCIJ IN UTAJ

Kandidatka: Janja Ivič
Vpisna številka: 04031906
Študijski program: visokošolski strokovni študijski program Javna uprava
Mentorica: izr. prof. dr. Maja Klun

Ljubljana, marec 2014

IZJAVA O AVTORSTVU DIPLOMSKEGA DELA

Podpisana Janja Ivič, študentka visokošolskega strokovnega študijskega programa Javna uprava, z vpisno številko 04031906, sem avtorica diplomskega dela z naslovom: Ekonomski vidik davčnih inšpekcij in utaj.

S svojim podpisom zagotavljam, da:

- je priloženo delo izključno rezultat mojega lastnega raziskovalnega dela;
- sem poskrbela, da so dela in mnenja drugih avtorjev oz. avtoric, ki jih uporabljam v predloženem delu, navedena oz. citirana v skladu s fakultetnimi navodili;
- sem poskrbela, da so vsa dela in mnenja drugih avtorjev oz. avtoric navedena v seznamu virov, ki je sestavni element predloženega dela in je zapisan v skladu s fakultetnimi navodili;
- sem pridobila vsa dovoljenja za uporabo avtorskih del, ki so v celoti prenesena v predloženo delo, in sem to tudi jasno zapisala v predloženem delu;
- se zavedam, da je plagiatorstvo – predstavljanje tujih del, bodisi v obliki citata bodisi v obliki skoraj dobeseidnega parafraziranja bodisi v grafični obliki, s katerimi so tuje misli oz. ideje predstavljene kot moje lastne – kaznivo po zakonu (Zakon o avtorstvu in sorodnih pravicah, Uradni list RS, št. 21/95), kršitev pa se sankcionira tudi z ukrepi po pravilih Univerze v Ljubljani in Fakultete za upravo;
- se zavedam posledic, ki jih dokazano plagiatorstvo lahko predstavlja za predloženo delo in za moj status na Fakulteti za upravo;
- je elektronska oblika identična s tiskano obliko diplomskega dela ter soglašam z objavo dela v zbirki »Dela FU«.

Diplomsko delo je lektorirala: Mira Krajnc Ivič

Ljubljana, 06. 03. 2014

Podpis avtorice:

POVZETEK

V svojem diplomskem delu sem obravnavala davčni inšpekcijski nadzor, ki predstavlja nadzor nad pobiranjem davkov s strani davčnih organov. Davek na dodano vrednost (v nadaljevanju DDV) je najpomembnejši vir dohodka v državnem proračunu. Na tem področju se nenehno srečujemo s problemom, in sicer, izogibanjem plačilu DDV z uporabo zakonitih ali nezakonitih metod, ko davčni zavezanec plača manj davka, kot znaša njegova obveznost, ali pa se v celoti izogne plačilu davka. Omenjeno početje ni izjema niti v Sloveniji, saj plačevanje davkov vpliva na stanje gospodarstva, na proračunsko stanje ter zmanjšuje ekonomsko moč davčnih zavezancev, česar pa se ti dobro zavedajo. Uradna statistika kaže na to, da so davčne utaje v Sloveniji razmeroma pogost pojav, saj uradni podatki kažejo, da naj bi v več kot polovici opravljenih inšpekcijskih nadzorih bile ugotovljene nepravilnosti. Davčne utaje vodijo do izpada prejemkov v proračunu in kršijo načelo davčne pravičnosti, povzročajo tako socialno kot narodnogospodarsko škodo.

Ključne besede: davčni inšpekcijski nadzor, davek, davčni zavezanci, davčna utaja, proračun, davčna uprava, davčni inšpektor.

SUMMARY

THE ECONOMIC ASPECT OF TAX INSPECTION AND TAX EVASION

In my thesis I address the tax inspection, which represents the control over the collection of taxes by the tax authorities. Value added tax (hereinafter VAT) is the most important source of income in the state budget. In this area, there is a constant problem, namely, evasion through the use of legal or illegal methods when the taxpayers pays less tax than his obligation or completely avoid paying tax. Mentioned doing no exception even in Slovenia, as payment of taxes affecting the state of the economy, on the financial condition and reduces the economic power of taxpayers, which is well aware of these. Official statistics show that tax evasion in Slovenia is relatively common phenomenon, as official figures show that in the more than half of inspections carried out irregularities were found. Tax evasion leads to loss of revenue in the budget and in violation of the principle of tax fairness, causing social as well as national economic damage.

Key words: tax audit, tax, taxpayers, tax evasion, budget, tax administration, tax inspector.

KAZALO

IZJAVA O AVTORSTVU DIPLOMSKEGA DELA.....	III
POVZETEK.....	V
SUMMARY.....	VI
KAZALO.....	VII
1 UVOD.....	1
2 OPREDELITEV DAVČNE UTAJE	4
2.1 VZROKI DAVČNIH UTAJ	5
2.2 VRSTE DAVČNIH UTAJ.....	7
2.3 MEDNARODNA RAZSEŽNOST SPOPADANJA Z NEPLAČEVANJEM DAVKOV	10
3 UKREPI DAVČNE UPRAVE RS ZOPER UTAJE DAVKOV	11
3.1 DAVČNA UPRAVA RS.....	11
3.2 DAVČNI INŠPEKCIJSKI NADZOR – OPREDELITEV IN NAMEN.....	12
3.3 OPREDELITEV DAVČNEGA INŠPEKTORJA	13
3.4 POSTOPEK DAVČNEGA INŠPEKCIJSKEGA NADZORA.....	14
4 ANALIZA DAVČNIH UTAJ IN INŠPEKCIJSKIH PREGLEDOV V SLOVENIJI	16
4.1 ANALIZA ŠTEVILA UGOTOVLJENIH DAVČNIH UTAJ	16
4.2 PRIMERJALNA ANALIZA ŠTEVILA UGOTOVLJENIH DAVČNIH UTAJ IN ŠTEVILA INŠPEKTORJEV V PRETEKLIH LETIH	17
4.3 PRIMERJALNA ANALIZA ŠTEVILA UGOTOVLJENIH DAVČNIH UTAJ IN INŠPEKCIJSKIH NADZOROV V PRETEKLIH LETIH.....	19
5 ZAKLJUČEK.....	21
LITERATURA IN VIRI	22
PRILOGE	1

KAZALO PONAŽORITEV

KAZALO GRAFIKONOV

Grafikon 1: Dodatno ugotovljene davčne obveznosti	17
---	----

KAZALO SLIK

Slika 1: Medsebojna povezanost	2
Slika 2: Dejavniki davčnega izogibanja in davčnih utaj	6

KAZALO TABEL

Tabela 1: Aktivnosti in rezultati na področju nadzora - davčne oaze	8
Tabela 2: Aktivnosti in rezultati na področju nadzora - davčni vrtiljak	9
Tabela 3: Aktivnosti in rezultati na področju nadzora - sistemske utaje DDV	9
Tabela 4: Delež nadzorov z ugotovljenimi nepravilnostmi	16
Tabela 5: Število nadzorov z ugotovljenimi nepravilnostmi in število inšpektorjev	18
Tabela 6: Število nadzorov z ugotovljenimi nepravilnostmi in število opravljenih nadzorov	19

SEZNAM UPORABLJENIH KRATIC

DDV	Davek na dodano vrednost
DURS	Davčni urad Republike Slovenije
EC	Evropska komisija (European Commission)
EPSU	Evropska zveza sindikatov javnih uslužbencev (European Federation of Public Service Unions)
EU	Evropska unija
EUR	Evro
PCS	Javne in komercialne storitve unije (Public and Commercial Services Union)
RS	Republika Slovenije
ZDavP-2	Zakon o davčnem postopku
ZIN	Zakon o inšpekcijskem nadzoru
ZUP	Zakon o splošnem upravnem postopku
ZUS-1	Zakon o upravnem postopku
Št.	Število
Itd.	In tako dalje
ZDDPO-2	Zakon o davku od dohodkov pravnih oseb

SEZNAM TUJIH IZRAZOV

Top down	Od zgoraj navzdol
Offshore	Podjetje registrirano v eni od davčnih oaz
Missing trader	Neplačujoči gospodarski subjekt

1 UVOD

Diplomsko delo je zasnovano na problematiki, ki se že dlje časa pojavlja v različnih medijih. Skoraj vsakodnevno lahko zasledimo, da se država spopada z veliko finančno krizo in s proračunskim primanjkljajem. Vprašanje je, kje je vzrok za takšno stanje, seveda pa moramo v obzir vzeti tudi dejstvo, da obstajajo številni dejavniki, ki vplivajo na to. Svoj raziskovalni fokus sem v diplomskem delu namenila davkom, ki predstavljajo precejšen del proračunskih sredstev. Ker gre za razmeroma obsežne proračunske prihodke, je še posebej pomembno, da je plačevanje davkov dosledno ter da ne prihaja do davčnih utaj in izkrivljanj. Problematika davčnega utajevanja in izogibanja plačevanju nima posledic le v obsegu proračunskih dohodkov, ampak posledično vpliva tudi na stanje gospodarstva v državi ter na javne storitve, kar končno občuti tudi vsak posameznik (npr. na področju sociale, zdravstva). Ker smo z vstopom v Evropsko unijo (v nadaljevanju EU) postali del širše entitete, pa stanje v državi vpliva tudi na stanje celotne EU. Iz tega lahko spoznamo, da je vpliv neplačevanja davkov in davčnih utaj zelo velik – od vpliva na posameznika, do vpliva na nadnacionalno, celo globalno raven. Tudi, če smo sami dosledni plačniki, imajo neplačevanje in davčne utaje drugih subjektov velik posredni vpliv na nas.

Seveda pa se kljub pravno določenim mehanizmom in varovalkam vendarle pojavljajo neredki primeri izmikavanja, utajevanja in izkrivljanja tako na strani pravnih kot tudi na strani fizičnih oseb. V diplomskem delu bo pozornost namenjena formalni obliki nadziranja, in sicer inšpekcijskemu nadzoru nad plačevanjem davkov ter odkrivanju davčnih utaj.

Inšpekcijski nadzor predstavlja nadzor s strani državne uprave nad izvajanjem zakonov in podzakonskih aktov, gre za tako imenovani *top down* nadzor oziroma nadzor od zgoraj navzdol. To področje pri nas ureja Zakon o davčnem postopku – ZDavP-2 (Uradni list RS, št. 117/2006, 24/2008-ZDDKIS, 125/2008, 20/2009-ZDoh-2D, 43/2010, 97/2010, 13/2011-UPB4), ki ga dopolnjuje Zakon o splošnem upravnem postopku – ZUP (Uradni list RS, št. 80/1999 70/2000, 52/2002, 73/2004, 22/2005-UPB1, 119/2005, 24/2006-UPB2, 105/2006-ZUS-1, 126/2007, 65/2008, 8/2010) in določbe v Zakonu o inšpekcijskem nadzoru – ZIN (Uradni list RS, št. 56/2002, 26/2007, 43/2007-UPB1).

Namen diplomskega dela je preveriti:

1. ali obstaja povezava med številom davčnih utaj in številom inšpektorjev v določenem časovnem obdobju ter
2. ali obstaja povezava med številom davčnih utaj in številom opravljenih inšpekcijskih pregledov v določenem časovnem obdobju.

Glavni cilj diplomske naloge je ugotoviti, ali obstaja povezava med številom odkritih davčnih utaj in številom zaposlenih v inšpekcijskih službah ter številom odkritih davčnih utaj in številom opravljenih postopkov inšpekcijskega nadzora. Cilj naloge je tudi opredeliti pojem davčna utaja ter vzroke za goljufije, omeniti najpogostejše davčne goljufije ter ukrepe Davčne uprave RS zoper utaje davkov. Opredelila sem Davčno upravo RS kot glavno institucijo na področju davčnega nadzora, pojma davčni inšpekcijski nadzor in davčni inšpektor ter postopek davčnega inšpekcijskega nadzora.

Svoji hipotezi sem postavila na podlagi teoretičnih izhodišč ter raziskav in sem preverjala ali to velja tudi v mojem raziskovalnem primeru. Teorija pravi, da obstaja korelacija med utajevanjem davkom na eni strani in višino davčnega bremena, kompleksnostjo davčnega

sistema ter učinkovitostjo davčnega organa na drugi strani. Mello (2009, str. 27) je na osnovi te teorije raziskoval, ali obstaja povezava med davčnimi zavezanci in davčnimi organi pri plačevanju davka na dodano vrednost. Iz navedenega sklepam, da so davčne utaje posledica števila zaposlenih v davčnem inšpektoratu in števila postopkov, ki jih opravi inšpektorat.

Veršnik (2004, str. 36) izpostavlja več motivov, ki lahko vodijo do utajevanja davkov. Pri tem v ospredje postavlja pomanjkljivosti, ki izhajajo s strani davčnih uslužbencev. Pravi, da je potencialni dejavnik utajevanja davkov premajhno število davčnih uslužbencev.

V diplomskem delu sem preverila naslednji hipotezi:

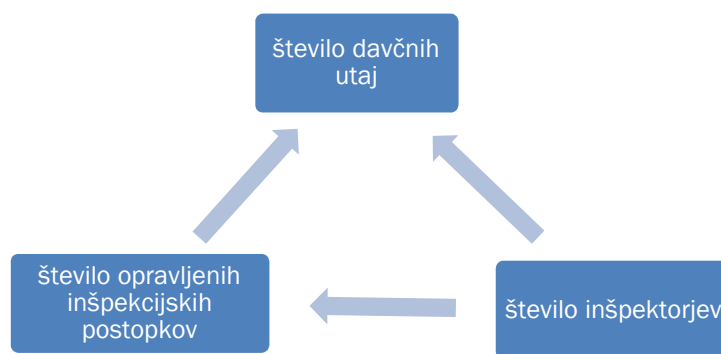
HIPOTEZA 1 → *Število odkritih davčnih utaj se z leti zvišuje, saj se število zaposlenih v inšpekcijskih službah z leti zmanjšuje.*

Če se število davčnih inšpektorjev zmanjšuje, sklepam, da upada tudi delež opravljenih inšpekcijskih pregledov. To daje davčnim zavezancem občutek večje stopnje nenadzorovanosti, zato je tudi utaj davkov več.

HIPOTEZA 2 → *Število odkritih davčnih utaj se z leti zvišuje, saj se vsako leto opravi manj postopkov inšpekcijskega nadzora.*

Iz postavljenih hipotez je mogoče razbrati tudi medsebojno povezanost (glej sliko 1). V obeh primerih število odkritih davčnih utaj predstavlja odvisno spremenljivko, število inšpektorjev in število opravljenih postopkov pa neodvisno. Sklepamo lahko tudi na medsebojno korelacijo med številom inšpektorjev in številom opravljenih postopkov.

Slika 1: Medsebojna povezanost



Vir: lasten

Pri pisanju diplomskega dela oziroma zbiranju podatkov in informacij sem uporabila različne raziskovalne metode in tehnike, tako kvalitativne kot kvantitativne. Uporabila sem tudi teoretična znanja, pridobljena v okviru dodiplomskega študija ter znanje in izkušnje, ki sem jih pridobila kot računovodja v podjetju, v katerem sem zaposlena. Uporabljena je splošna raziskovalna metoda spoznavnega procesa preko metode deskripcije, ki obsega splošno opisovanje in opredeljevanje pojmov, nadgrajeno s širšim procesom spoznavanja. Uporabljena je tudi metoda analize sekundarnih virov. S to metodo so bile zbrane

informacije, opredelitve, pojmi ter pogledi avtorjev različne domače in tuje literature. Tovrsten raziskovalni pristop je pomemben, da spoznamo teoretično podlago izbranega raziskovalnega polja in preverimo, ali opredelitev v teoriji velja tudi v izbranem raziskovalnem primeru. Poleg sekundarne je uporabljena analiza primarnih virov. S to raziskovalno metodo sem analizirala področne pravne akte v Republiki Sloveniji ter poročila, ki jih izdaja Davčna uprava RS. Kvantitativni podatki so pridobljeni in obdelani z metodo analize uradnih statistik. Ta del bodo predstavljali uradni podatki, pridobljeni iz že omenjenih poročil, in podatki, posredovani iz Davčne uprave RS.

Preverjanje hipotez sem zasnovala na osnovi določenega časovnega obdobja, torej gre za časovno analizo. Izbrala sem obdobje petih let, in sicer od leta 2008 do 2012.

Besedilo diplomskega dela je sestavljeno iz štirih vsebinskih sklopov:

- uvodnega dela, kjer je predstavljena problematika utajevanja davkov v Sloveniji, cilj, namen, hipoteze ter metodološki pristop,
- teoretičnega dela, v katerem so glavna teoretična izhodišča, pristopi in pogledi različnih avtorjev ter razloženi osnovni pojmi,
- empiričnega dela, ki zajema uradne kvalitativne in kvantitativne podatke ter njihovo analizo,
- zaključka, kjer so predstavljene ugotovitve in interpretacija hipotez ter razmislek o težavah in morebitnih rešitvah.

2 OPREDELITEV DAVČNE UTAJE

Na področju zakonitega ali nezakonitega neplačevanja davkov naletimo na zelo podobne si pojme, ki pa jih vendarle ne smemo enačiti, zamenjevati ali nepremišljeno uporabljati oziroma interpretirati. Pri pregledu teorije sem zasledila pojme, kot so izogibanje davkov, zatajitev davkov, davčna utaja ter davčno tihotapstvo.

Davčno izogibanje in davčna zatajitev se konceptualno razlikujeta glede na zakonitost dejavnosti davčnih zavezancev. Davčno izogibanje je v pravnem okviru davčne zakonodaje. Gre predvsem za izkoriščanje lukenj v davčni zakonodaji, s katerimi bi zmanjšali davčno obveznost. Pri davčnem izogibanju davčni zavezanec nima razloga za skrb glede morebitnih odkritij (Sandmo, 2004, str. 4). Po drugi strani pa se zatajitev davkov, po teoriji deli na davčno utajo in davčno tihotapljenje. Oba pojma predstavljata protipravno, kaznivo dejanje, ki je pravno kvalificirano kot finančni prekršek ali kot kaznivo dejanje (Žibert, 2008, str. 2).

Pri davčni utaji gre za kršitev zakona, ko se davčni zavezanec vzdrži poročanja dohodka od dela ali kapitala, ki je načeloma obdavčljiv, zaradi česar je odgovoren upravnim in sodnim organom. Skrbijo ga možnosti, da se odkrije njegova dejanja (Sandmo, 2004, str. 4). V literaturi najdemo različne opredelitve davčne utaje. Naj jih navedemo nekaj:

- Kottkejev (1994, str. 470) opredeli davčno utajo kot kaznivo obliko odpora do plačevanja davkov, ki po navadi ostaja dlje časa neodkrita,
- Selinšek (2003, str. 77) pojem davčne utaje opredeli kot protizakonito dejanje davčnega zavezanca, s katerim se izogne plačilu davka,
- Wrede (1993, str. 18) davčno utajo interpretira kot dejanje davčnega zavezanca, s katerim zavezanec želi zmanjšati svojo davčno obveznost.

Kot lahko razberemo iz zgornjih definicij, je davčna utaja nezakonita in pomeni namerno, nedopustno in nezakonito davčno utajo, kjer davčna obveznost ni plačana oziroma sploh ni ugotovljena, ker davčni zavezanec ni upošteval in spoštoval določb davčnega prava. Davčna utaja se deli na naklepno izmikanje, ki je kaznivo dejanje, in nenaklepno izmikanje, ki ima za posledico dolžnost plačila celotnega davka in je lahko podkrepljeno s plačilom denarne kazni. Davčne utaje vodijo do izpada prejemkov v proračunu in kršijo načelo davčne pravičnosti, kot na primer navajanje neresničnih podatkov v vloženi davčnih napovedi, premajhnim obračunom davkov po odbitku itd. (Drobnič, 2008).

O izogibanju plačila davka pa govorimo, kadar gre za zakonita ravnanja davčnih zavezancev z namenom zmanjšati svoje davčne obveznosti, s katerimi se ne krši zakonske določbe, vendar so v nasprotju z namenom zakona in so zato nesprejemljiva in vedno tudi nelegitimna. Med davčno izogibanje se šteje tudi davčno načrtovanje, kot je na primer prenos sredstev v države z ugodnejšim davčnim režimom, prenos kapitalskih dobičkov v države z nižjimi davčnimi stopnjami, razdelitev dejavnosti na več delov zaradi izogibanja registracije za DDV itd. Tu lahko omenimo tudi davčno prevaljevanje, kjer davčni zavezanci s spreminjanjem cen davčno obveznost v celoti ali delno preložijo na kupce – prevalitev naprej ali na prodajalce – prevalitev nazaj, tako da zvišajo ali pa znižajo nabavne cene. Najpogosteje se izvaja ob uvedbi novih davkov ali spremembi njihovih stopenj (Drobnič, 2008).

Davčna utaja in izogibanje davka sta pojava, ki sta po vsej verjetnosti stara kot obdavčitev sama. Kjerkoli in kadarkoli se organi odločijo za pobiranje davkov, se posamezniki in podjetja skušajo izogniti njihovem plačilu. Čeprav tema davčne utaje in

izogibanja plačilu davka predstavlja problem za razvite države in države v razvoju, literature in podatkov v zvezi s to temo še vedno primanjkuje. To je deloma posledica dejstva, da je obseg davčnih utaj in izogibanja davku težko oceniti, saj je pojave težko opazovati in natančni podatki tako manjkajo. Zato ni zanesljivih empiričnih raziskav, ki zagotavljajo jasno sliko velikosti problema ali relativnega pomena različnih vrst davčnih utaj in izogibanj. Tako torej vse analize temeljijo na ocenah (Siehl, 2010, str. 11).

Davčno utajevanje kot nezakonito izmikanje plačilu davka je v vseh državah bolj ali manj podobno in ga je kljub temu težko natančno določiti. Davek lahko davčni zavezanec utaji neposredno tako, da ne izpolni obveznosti, ki mu jih nalaga zakon, ali pa posredno z delom na črno oz. sivo ekonomijo. Države se različno borijo proti davčnim utajam. Njihovo odkrivanje in preprečevanje poteka na nacionalni in mednarodni ravni. Preprečevanje in odkrivanje davčnih utaj na mednarodni ravni je vse bolj pomembno tudi zaradi globalizacije, sodobnih komunikacijskih poti in tehnološkega napredka. EU se zaveda pomembnosti boja proti davčnimi utajami. Ugotavlja, da je ključnega pomena hitro in večstransko upravno sodelovanje, saj se države srečujejo s kompleksnim sistemom goljufij, v katere je lahko vpletenih več držav članic. Izpostavlja potrebo po izmenjavi informacij in poudarja, da je potrebno vzpostaviti povezave za hitro in učinkovito delovanje med vsemi, ki so vpleteni v goljufije in kazniva dejanja. EU in njene članice načeloma nerade objavljajo metode davčnega utajevanja, zavedajo se namreč, da lahko javna objava takih metod sproži pri nevestnih davčnih zavezancih nove spodbude za davčno utajevanje (Čokelc in Franc, 2008, str. 1).

2.1 VZROKI DAVČNIH UTAJ

Obstajajo različni razlogi za davčne utaje in izogibanja plačilu davka. Da bi razvili metode in instrumente za boj proti davčnim utajam in izogibanju plačevanja davkov, je pomembno predvsem vzpostaviti široko razumevanje različnih razlogov za utaje. Ti razlogi se lahko razdelijo v dve kategoriji. Prva kategorija obsega dejavnike, ki negativno vplivajo na davčne zavezance in spoštovanje davčne zakonodaje. Ti dejavniki lahko zajemajo bodisi nizko pripravljenost za plačilo davkov (nizka davčna morala), ali visoke stroške za uskladitev z davčno zakonodajo. Druga kategorija vsebuje razloge za nizko stopnjo sposobnosti davčne uprave in davčnih sodišč za uveljavljanje davčne obveznosti. Te dejavnike lahko povzamemo kot posledico pomanjkljivosti pri upravljanju in pobiranju davkov in tudi kot šibko zmogljivost pri odkrivanju in nadzoru plačila davka, ki omejujejo možnost za odkrivanje in pregon kršiteljev (Siehl, 2010, str. 13).

Ti dejavniki so v nadaljevanju povzeti na sliki 2.

Slika 2: Dejavniki davčnega izogibanja in davčnih utaj



Vir: Siehl (2010, str. 13)

Vzrokov za pojavljanje davčnega utajevanja je dandanes vse več in so bolj ali manj enaki vzrokom, zaradi katerih davki niso priljubljeni med davčnimi zavezanci. V nadaljevanju bom omenila tri najosnovnejše vzroke davčnega utajevanja. Krnc (1997, str. 16) navaja kot osnovne vzroke za davčno utajevanje: previsoke davčne stopnje, slab davčni nadzor in nizko davčno moralo.

Davkoplačevalci bodo vedno iskali različne načine in poti, s pomočjo katerih bodo znižali davčno osnovo in tako plačali manj davka. Previsoke davčne stopnje so verjetno glavni vzrok za utajevanje davkov, saj davkoplačevalci del svojega zaslužka neradi odvajajo državi. Do previsokih davčnih stopenj lahko pride zaradi nerazvitega davčnega sistema in zaradi visoke javne porabe (Krnc, 1997, str. 16). Z obema dejavnikoma se soočajo nerazvite države in države v tranziciji, medtem ko se dobro razvite socialne države soočajo zgolj s previsoko davčno porabo. Iz tega bi lahko sklepali, da dvigovanje davčnih stopenj ne prinaša zgolj davčnih prihodkov v državni proračun, ampak tudi negativne posledice, saj povečujejo davčni odpor, ki vodi v utajo davkov.

Vzroke za utajevanje davkov je med drugim mogoče iskati v samem sistemu davčnega nadzorovanja, ki ga opravlja davčni organ na podlagi zakona, ki ureja tovrstne postopke (Kuhar Puc, 2004, str. 51). Krnc (1997, str. 16) navaja, da je prav slab davčni nadzor lahko osnovni vzrok za utajo davkov. Slab davčni nadzor je prisoten v davčnih sistemih, ki imajo nedorečeno davčno zakonodajo, slabo organizirano davčno službo, vključno s premajhnimi pristojnostmi davčnih organov. Če bi v teh državah samo malo poostrili davčni nadzor, bi precej zmanjšali luknjo v proračunu. V Sloveniji so se razmere glede davčne zakonodaje bistveno že spremenile po sprejetju Zakona o davčnem postopku, saj so davčni inšpektorji s tem pridobili več pristojnosti.

Nizka davčna morala pa se kaže v tem, ali so davkoplačevalci pripravljeni v pravilnem obsegu poravnati svoje davčne obveznosti do države ali ne. Lahko bi rekli, da nizke kazni za te vrste kaznivih dejanj in dolgotrajni sodni postopki pripomorejo k zniževanju davčne morale davkoplačevalcev.

Kljunova (2006, str. 22) kot pomembne dejavnike, ki vplivajo na davčno moralo, navaja: neprimerna davčna struktura, previsoke davčne stopnje, slab davčni nadzor in

kompleksnost davčnega sistema. Ugotavlja, da obstaja korelacija med tem, da bolj kot je sistem nepravilčen in kompleksen ter bolj kot je davčna obremenitev velika, večja je verjetnost, da bodo davkoplačevalci poskušali utajiti svoje obveznosti do plačila davkov. Nizka stopnja davčne morale negativno vpliva tudi na gospodarstvo. Negativni posledici, ki se kažejo na polju gospodarstva, sta siva ekonomija ter zniževanje deleža davčnih prihodkov.

Žibert (2008, str. 2) navaja, da davčna utaja ni vedno le posledica nizke davčne morale zavezancev oziroma pomanjkanja občutka za javni interes, ampak je lahko objektivno pogojena v primeru nepravilnega davčnega sistema in z njim povezane sive ekonomije ter visoke obremenitve socialno šibkih slojev prebivalstva. Pretirana obdavčitev bogatih posameznikov je manj verjetna. K davčni utaji prispeva tudi nestrokovno ali celo korupcijsko delo davčne uprave. Obseg davčne utaje je ne nazadnje odvisen od splošne kulturne ravni prebivalstva, tradicije in številnih političnih dejavnikov.

2.2 VRSTE DAVČNIH UTAJ

Davčne utaje lahko razdelimo glede na različne karakteristike. Čokelc (2008, str. 4) razvršča davčne utaje po naslednjih kriterijih:

- Glede na storilca davčne utaje, ki je davčno utajo zakrivil: fizična ali pravna oseba.
- Glede na vzrok, ali je bila davčna utaja storjena iz malomarnosti, pravno nedoločno opredeljene davčne obveznosti ali naklepno.
- Glede na vrsto davka, ali gre za davek v ožjem pomenu besede (davek na dodano vrednost, davek od dobička pravnih oseb, dohodnina in drugi), prispevke za socialno varnost, carine ali takse.
- Glede na kazensko odgovornost, ali gre za prekršek ali kaznivo dejanje.
- Glede na razkritje, ali gre za sum davčne utaje, ki jo je odkril davčni organ, ali za davčno utajo, ki jo prepozna sodišče, ali pa gre za utaje, ki ostanejo neodkrita.
- Glede na potek pa lahko davčne utaje razdelimo na posamezne faze, ki imajo različne kaznovalne posledice. V fazi priprave davčne utaje gre za izdajanje nepravilnih poslovnih listin, napačno knjiženje poslovnih dogodkov, sestava napačnih računovodskih in davčnih izkazov, v teh primerih še ne gre za davčno utajo. V fazi poizkusa davčne utaje davčni zavezanec davčnemu organu odda napačno izpolnjeno davčno napoved, v tem primeru gre za prekršek. Faza izvrševanja in faza dokončanja davčne utaje se kaznuje v skladu z zakonskimi predpisi. Davčni zavezanec, ki je zakrivil utajo, pa ima možnost sam podati samoprijavo pred davčnim inšpiciranjem in tako lahko prepreči kaznovanost.

Z vstopom Slovenije v EU je v določenih poslovnih dejavnostih prihajalo do večjih utaj davka, zato je Davčna uprava prilagodila inšpekcijske postopke. Pri izvajanju svojih nalog na področju davčne inšpekcije tako izhaja iz zasledovanja strateškega cilja zagotavljanja učinkovitosti davčnega nadzora. Davčni nadzori so ciljno usmerjeni na tvegana področja, ki jih poskušajo obvladovati v okviru projektnega vodenja davčnih nadzorov. Aktivnosti nadzora so z različnimi pristopi usmerjene v odkrivanje in zmanjševanje obsega davčnih utaj in v izpolnjevanje davčnih obveznosti.

V zadnjih letih se v EU pojavljajo tako imenovani davčni vrtiljaki. Gre za organizirano davčno utajo z namenom pridobitve velike premoženjske koristi. Ta vrsta utaje je sistemska utaja z več nakupi in prodajami med sodelujočimi zavezanci, kjer je praviloma vsaj en udeleženec v drugi državi članici EU. Davčna uprava je prav na področju utaje

DDV-ja tipa davčni vrtiljak in poslovanja v davčnih oazah zaznala visoko davčno tveganje z vidika neustreznega plačevanja davčnih obveznosti.

Tabela 1 v nadaljevanju prikazuje podatke o izvajanju projektnega nadzora, in sicer za nakazila v davčne oaze. V letu 2011 je bilo na tem področju opravljenih 185 nadzorov in ugotovljenih 3 milijonov evrov dodatnih davčnih obveznosti. V letu 2012 je bilo opravljenih kar 341 nadzorov ter 3,5 milijonov evrov dodatno ugotovljenih davčnih obveznosti (DURS, 2013).

Tabela 1: Aktivnosti in rezultati na področju nadzora - davčne oaze

Aktivnosti in rezultati na področju nadzora	2011	2012
Skupaj število opravljenih nadzorov	185	341
Dodatno ugotovljene davčne obveznosti v evrih	3 mio	3,5 mio

Vir: DURS (2013, str. 02)

Na področju nadzora projekta nakazil v davčne oaze se nepravilnosti nanašajo na nepravilno stopnjo pri obračunavanju davčnega odtegljaja, nepriznavanje odhodkov zaradi prikazovanja navideznih poslov (navidezne storitve, navidezna vračila are, provizije), prikrito izplačilo dobička preko tako imenovanih offshore družb, nepriznavanje odhodkov na podlagi neverodostojnih listin, nakazila fizičnim osebam na račune v davčnih oazah in druge nepravilnosti, kot so prikrito izplačilo dobička, davčni odtegljaj po 74. členu ZDDPO-2, področje transfernih cen, nepravilni popravek DDV zaradi prisilne poravnave, neupravičeno zmanjševanje prihodkov, brezobrestna posojila povezanim osebam, povečanje akontacij zaradi prejema odškodnine (DURS, 2013).

Pri sistemskih oziroma organiziranih davčnih utajah DDV tipa davčni vrtiljak gre za izkoriščanje sistema obdavčitve z DDV v obliki ponavljajočih se nakupov in prodaj (resničnih ali navideznih) med davčnimi zavezanci, med katerimi je vedno eden neplačujoči gospodarski subjekt. V taki verigi dobav pride do nezakonitega odbitka DDV oziroma do nezakonitega zahtevka za vračilo DDV (Zupančič, 2014, str. 109).

Tabela 2 prikazuje podatke o številu nadzorov na področju davka na dodano vrednost, pri katerih je bila zaznana tako imenovana oblika davčni vrtiljak.

Tabela 2: Aktivnosti in rezultati na področju nadzora - davčni vrtiljak

Aktivnosti in rezultati na področju nadzora	2008	2009	2010	2011	2012
Skupaj število opravljenih nadzorov	64	55	49	31	43
Dodatno ugotovljene davčne obveznosti v evrih	6.786.345	3.457.591	4.840.629	1.683.577	3.444.389

Vir: DURS (2013, str. 03)

V letu 2011 je Davčna uprava sistematično pričela spremljati nadzore sistemskih utaj DDV. V boju zoper sistemske utaje DDV-ja tako izvaja preventivne ukrepe nadzora pri postopkih izdaje identifikacijske številke za DDV ter deluje na področjih, za katere je dobila informacije iz mednarodne izmenjave podatkov oz. so rizični z vidika analize tveganja. Nadzorujejo tako imenovana kanalska podjetja, ki se ustanovljajo z namenom sodelovanja v mednarodnih davčnih goljufijah in ne izvajajo samostojne gospodarske dejavnosti. Oblike sistemskih utaj DDV, ki se v zadnjem času pogosto pojavljajo in so povezane z mednarodnimi transakcijami in mednarodnimi davčnimi vrtiljaki, so zlorabe oprostitev plačila DDV pri uvozu različnega blaga po carinskem postopku 42, neupravičeno uveljavljanje oprostitev DDV iz naslova pridobitev v postopkih tristranskih dobav blaga, zloraba posebne sheme obračunavanja DDV pri prodaji rabljenih motornih vozil in rabljenih mobilnih telefonov, zloraba sistema oprostitev plačila DDV pri dobavi blaga znotraj Unije, prodaja blaga na črno preko internetnih prodajal, utaje DDV pri trgovini z žlahtnimi kovinami, utaje DDV pri trgovini z odpadnimi surovinami (DURS, 2013).

Tabela 3 prikazuje podatke o izvajanju projektnega nadzora na področju sistemskih utaj DDV. V letu 2011 je bilo na tem področju opravljenih 781 nadzorov in ugotovljenih 53,6 milijonov evrov dodatnih davčnih obveznosti. V letu 2012 je bilo opravljenih kar 950 nadzorov ter 41,5 milijonov evrov dodatno ugotovljenih davčnih obveznosti (DURS, 2013).

Tabela 3: Aktivnosti in rezultati na področju nadzora - sistemske utaje DDV

Aktivnosti in rezultati na področju nadzora	2011	2012
Skupaj število opravljenih nadzorov	781	950
Dodatno ugotovljene davčne obveznosti v evrih	53,6 mio	41,5 mio

Vir: DURS (2013, str. 02)

2.3 MEDNARODNA RAZSEŽNOST SPOPADANJA Z NEPLAČEVANJEM DAVKOV

Davčne utaje in izogibanje plačilom davka ne predstavlja problem samo na nacionalni ravni, torej na ravni Republike Slovenije, pač pa tudi na ravni Evropske unije (EU) in širši mednarodni, globalni ravni. Država sama se težko spopada z reševanjem te problematike, zato prehaja v nadnacionalno spopadanje s tem problemom. Evropska komisija meni, da morajo EU in države članice na tem področju čezmejno sodelovati, saj bodo le tako lahko rešile skrb vzbujajoče stanje doma in širše (European Commission, 2014). S tem vprašanjem so se ukvarjali tudi na vrhu skupine G8 in zasedanju držav G20, kjer so sprejeli Akcijski načrt EU proti davčnim goljufijam in utajam. Omenjeni dokument vsebuje celovit nabor ukrepov, s katerimi bi države EU poskušale odkriti izgubljene milijarde evrov, ki so posledica davčnih goljufij in utaj, ter številne druge instrumente, s katerimi bi zajezili neplačevanje davkov. Naloga držav članic EU je, da v letošnjem letu (do 31. decembra 2014) uveljavijo spremenjena pravila in sprejmejo predpise, s katerimi bodo preprečile zlorabe v EU zakonodaji ter s tem nepoštena ravnanja pri plačevanju davkov (European Commission, 2013).

Evropska komisija si prizadeva (European Commission, 2014):

- Obnoviti neplačane davke - pobiranje davkov predstavlja osnovo za učinkovit in pravičen sistem obdavčenja. Tako neplačani davki vodijo do proračunskih težav v državah članicah in hkrati do obremenitev, ki končno zadevajo tudi poštene davkoplačevalce oziroma tiste, ki pravilno izpolnjujejo svoje davčne obveznosti.
- Izmenjavo informacij glede odmerjanja davkov - z večjim obsegom sodelovanja med državami in izmenjevanja informacij bodo neplačniki težje storili goljufijo in ostali neodkriti. Sistemi za izmenjavo informacij zajemajo vse vrste davkov.
- Uvesti identifikacijske številke davkoplačevalcev - bistvenega pomena za boj proti goljufijam in utajam predstavlja pravilno prepoznavanje davkoplačevalcev. Poseben spletni portal omogoča davčnim uslužbencem in podjetjem, ki sodelujejo v čezmejnih transakcijah, da preverijo identifikacijske številke davkoplačevalcev.
- Sprejeti kodeks davkoplačevalcev v EU - Komisija si prizadeva razviti kodeks davkoplačevalcev, ki bi veljal za celotno EU. Pri tem se opira na že obstoječe dobre prakse v državah članicah.

3 UKREPI DAVČNE UPRAVE RS ZOPER UTAJE DAVKOV

3.1 DAVČNA UPRAVA RS

Davčna uprava Republike Slovenije (v nadaljevanju DURS) je del javne uprave in je organ v sestavi Ministrstva za finance. DURS sestavljajo generalni davčni urad, 15 davčnih uradov in posebni davčni urad (glej Prilogo 1). Generalni davčni urad skrbi za register zavezancev, za organizacijo delovanja, analizo in nadzor dela območnih uradov, načrtovanje davčnih prihodkov in inšpekcijskih pregledov. Davčni uradi izvajajo funkcijo davčne službe, to je obračun, pobiranje, izterjava davkov ter davčni nadzor. Posebni davčni urad skrbi za okoli 200 največjih davčnih zavezancev v državi, to so trošarinski zavezanci, igralnice, ter za podjetja, ki se ukvarjajo z bančništvom, zavarovalništvom (Klun, 2006, str. 27).

Davčna uprava opravlja naloge davčne službe, njene glavne naloge pa so (Mayr, 2010, str. 6):

- odmerjanje, obračunavanje in pobiranje davkov;
- izterjevanje davkov;
- opravljanje davčnega nadzora nad davčnimi zavezanci;
- vodenje davčnih postopkov;
- vodenje in vzdrževanje davčnega registra in davčnih evidenc;
- spremljanje plačevanja davkov;
- organiziranje in vodenje davčnega informacijskega sistema;
- izterjava denarnih kazni;
- izvajanje programov izpopolnjevanja in usposabljanja delavcev davčne uprave;
- promoviranje plačevanja davkov kot državljanske vrednote;
- opravljanje drugih nalog, določenih s predpisi.

Po Zakonu o davčnem postopku (ZDavP-2, 11. člen) so za pobiranje davka pristojni naslednji državni organi:

1. Ministrstvo za Finance
2. Davčna uprava Republike Slovenije
3. Carinska uprava republike Slovenije in
4. drugi državni organi, kadar v davčnih in drugih stvareh odločajo o davkih.

Davčna uprava RS je stvarno pristojna za odločanje v davčnem postopku na prvi stopnji, na drugi stopnji pa odloča Ministrstvo za Finance (Mužina, 2004, str. 337).

DURS skozi leta ugotavlja, da v določenih poslovnih dejavnostih prihaja do večjih utaj davka. Še posebej z vstopom Slovenije v EU in v schengensko območje so se spremenili način, oblika in razsežnost davčnih utaj. Zato je morala Davčna uprava inšpekcijske postopke prilagoditi novim okoliščinam, ker ni bilo mogoče več zagotoviti učinkovitega boja proti davčnim utajam. V okviru projektno vodenih davčno inšpekcijskih postopkov je zagotovila povečanje števila inšpekcijskih nadzorov na inšpektorja ter specializirala inšpektorje po dejavnosti, vrsti davka in vrsti davčnih utaj.

Davčna uprava je v boju zoper utaje davkov sprejela več ukrepov, ki jih v grobem lahko delimo na (DURS, 2010):

- ukrepe organizacijske narave, kjer gre za ustanovitev posebnega preiskovalno-analitskega oddelka, specializacijo inšpektorjev, ustanovitev skupine za DDV, ustanovitev hitre reakcijske inšpekcijske enote, projektno vodeni davčni nadzor tveganih dejavnosti, kot so gradbeništvo, prevozna sredstva,
- ukrepe za izboljšanje postopkov davčnega nadzora, ki so preventivno vezani na postopke preprečevanja registracije »missing trader« družb (neplačujoči gospodarski subjekti),
- represivne ukrepe, ki so vezani na izvajanje poostrelega nadzora DDV goljufij.

Davčna uprava izvaja davčne nadzore ciljno po področjih, za katere ugotavlja, da je tveganje za neizpolnjevanje davčnih obveznosti največje, in po področjih, za katere si je v prejšnjih letih zadala plan in te aktivnosti tudi napovedala. Posebno pozornost nameni preventivnemu delovanju s povečano prisotnostjo inšpektorjev na posameznih rizičnih področjih v sklopu ciljno usmerjenih nadzorov in spodbuja zavezanca za davek k prostovoljnemu plačevanju davčnih obveznosti (DURS, 2013).

3.2 DAVČNI INŠPEKCIJSKI NADZOR – OPREDELITEV IN NAMEN

Glavni namen davčnega nadzora je zagotoviti učinkovito kontrolo nad plačevanjem davkov davčnih zavezancev in da ob izogibanju davčnih obveznosti ustrezno ukrepajo. Prav zaradi tega je pomembno, da imamo urejeno davčno zakonodajo ter urejeno, natančno, brezkompromisno in strokovno davčno službo, ki lahko te pojave uspešno preprečuje.

Nadziranje je v teoriji opredeljeno kot proces in upravljavska funkcija, kjer gre za presojanje pravilnosti načrtovanja, izvajanja ter odpravljanja nepravilnosti. Pri tem razlikujemo tri vrste nadziranja v smislu, kako se nadzira: kontroliranje, inšpiciranje in revidiranje (Odar, 2007, str. 1). Ena izmed tipologij nadzor deli na formalni in neformalni. Definicija pravi, da je formalni nadzor tisti, pri katerem nadzorno funkcijo izvajajo oblastni državni organi po vnaprej predpisanih postopkih, ukrepih in sankcijah (Cijan in Grafenauer, 2002, str. 112).

Davčni nadzor se deli na davčno kontrolo, ki se izvaja v prostorih davčnega urada in gre večinoma za preverjanje pravilnosti napovedi, pravočasnosti oddaje davčnih napovedi ter pravočasnosti plačila davčnih obveznosti, in davčno inšpiciranje, ki poteka praviloma v prostorih davčnih zavezancev, kjer inšpektorji preverjajo poslovanje zavezanca ter s tem pravilnost obračunavanja in pravočasnost plačila davkov ter možno davčno utajevanje (Klun, 2006, str. 20). Davčni inšpekcijski nadzor je torej oblika davčnega nadzora, ki obsega nadzor nad upoštevanjem zakonov o obdavčenju in Zakona o davčnem postopku. Opraviti se mora tako v korist kot v breme davčnega zavezanca. Davčni inšpekcijski nadzor opravljajo davčni inšpektorji, ki so javni uslužbenci – uradne osebe s posebnimi pooblastili in odgovornostmi. Njihova naloga je ugotavljanje kršitev in izrekanje ukrepov za odpravo kršitev. Namen davčnega inšpekcijskega pregleda je zagotoviti sistem kontrole plačevanja oz. pobiranja davkov, ob morebitnem neplačilu pa tudi ustrezno ukrepati.

Davčna uprava izvaja davčni inšpekcijski nadzor na podlagi letnega načrta, v katerem se davčni inšpekcijski nadzor glede na obseg deli na (Jerovšek et al., 2008, 312-313):

- celostni, ki obsega preverjanje vseh dejstev in dokazov, pomembnih za obdavčenje davčnega zavezanca, za vse vrste davkov za eno ali več obdobj. Večinoma se te vrste davčnih inšpekcijskih nadzorov izvajajo pri malih in srednje velikih davčnih zavezancih.

- delne, ki se delijo na:
 - delne, ki obsegajo posamezne dele poslovanja in so omejeni na enega ali več davkov oz. na eno ali več obdobj, ki so pomembna za obdavčevanje;
 - hitre, ki obsegajo preglede obveznosti za tekoče leto za večje število davčnih zavezancev in jih je mogoče vnaprej načrtovati;
 - akcije, to si krajši davčni inšpekcijski nadzori, ki niso zajeti pod druge skupine, zajemajo tekoče obdobje poslovanja davčnega zavezanca in so preventivnega značaja;
 - nadzor, povezan z zaposlovanjem in delom na črno, kot je opredeljen v Zakonu o preprečevanju dela in zaposlovanju na črno (ZPDZC-UPB1, Uradni list RS, št. 21/2013), ki nadzoruje delo na črno. Davčna inšpekcija nadzoruje kršitve dela na črno (ZPDZC, 13. člen).

3.3 OPREDELITEV DAVČNEGA INŠPEKTORJA

Inšpekcijski nadzor izvršujejo inšpektorji kot uradne osebe s posebnimi pooblastili in odgovornostmi (ZIN, 2. člen). Davčni inšpektor v skladu s svojimi pooblastili preprečuje in odkriva prekrške in druga kazniva dejanja iz pristojnosti davčne službe. Inšpektorjeva vloga je tako predvsem, da ugotavlja kršitve in izreka ukrepe za njihovo odpravo (Virant, 2004, str. 70 in 72).

Za inšpektorja je lahko imenovana oseba, ki ima izpolnjene tri osnovne pogoje, in sicer:

- univerzitetno ali visoko strokovno izobrazbo,
- najmanj pet let delovnih izkušenj,
- strokovni izpit za inšpektorja.

Za inšpektorja se izjemoma lahko imenuje oseba, ki nima strokovnega izpita za inšpektorja, vendar mora ta izpit opraviti najkasneje v enem letu od dneva imenovanja za inšpektorja (ZIN, 12. člen).

Inšpektor ima neposredno po ZIN in ZUP pooblastila za vodenje in odločanje v upravnem postopku ter samostojno vodi postopek vse do izdaje odločbe. Glavni inšpektor ima vsa pooblastila »običajnega« inšpektorja. Deluje kot uradnik na položaju vodje inšpektorata. Izbran je na javnem natečaju za mandat petih let, na kar lahko ponovno kandidira (Jerovšek in Kovač, 2008, str. 175). Davčni inšpektor opravlja svoje delo v davčnem inšpekcijskem postopku, izvede ga kot nadzor pri davčnem zavezancu. Nadzor obsega preverjanje pravilnosti poslovanja in pravočasnost obračunavanja davkov in prispevkov, z davčno kontrolo so tako ugotovljene nepravilnosti ali protipravno ravnanje davčnega zavezanca.

Oseba, ki želi postati davčni inšpektor, mora imeti odlične raziskovalne in računovodske sposobnosti, dobro razumevati matematiko in biti sposoben delati z ljudmi. Eden izmed elementov, ki je tu še posebej pomemben je, ukrepanje. Še posebej raziskave imajo velik pomen, kajti mnoge države imajo zapleteno davčno zakonodajo. Branje in ohranitev zakonov je bistvenega pomena za razumevanje zakonitosti obdavčitve. Z raziskovanjem davčni inšpektor ugotovi, ali je bila npr. davčna napoved zakonito vložena ali ne, v primeru da ni bila pravilno vložena, mora nazadnje odločiti, katero kazen je potrebno izdati. V mnogih državah je to lahko denarna kazen ali celo kazenska ovadba. Za naziv inšpektorja je potrebno veliko izobraževanja, čeprav ni univerzalnih zahtev, večina vlad

zahteva štiriletno izobrazbo za vsakogar, ki želi postati davčni inšpektor (WiseGEEK, 2014).

3.4 POSTOPEK DAVČNEGA INŠPEKCIJSKEGA NADZORA

Davčni postopek je posebni upravni postopek in je v celoti opredeljen v Zakonu o davčnem postopku (Kovač, 2010, str. 124). Davčni postopek je širok pojem in predstavlja razmerje med davčnimi zavezanci in davčnimi organi.

Davčni inšpekcijski nadzor se začne z dnem vročitve sklepa o začetku davčnega inšpekcijskega nadzora. Po poteku osmih dni od vročitve sklepa lahko inšpektor začne opravljati inšpekcijski nadzor, razen v primeru, če bi bil ogrožen namen davčnega inšpekcijskega nadzora, potem se postopek davčnega inšpekcijskega nadzora začne, ko davčni inšpektor pri zavezancu za davek opravi kakršno koli dejanje z namenom opravljanja davčnega inšpekcijskega nadzora. Sklep mora v izreku vsebovati obdobje obdavčenja, na katero se davčni inšpekcijski nadzor nanaša, vrste davkov oz. predmet davčnega inšpekcijskega nadzora ter opozorilo o pravici sodelovanja zavezanca za davek pri davčnem inšpekcijskem nadzoru in o pravnih posledicah oviranja davčnega inšpekcijskega nadzora (ZDavP-2, 135. člen). 136. člen ZDavP-1 določa, da se mora pooblaščen oseba pred začetkom davčnega inšpekcijskega nadzora izkazati s službeno izkaznico in z značko (ZDavP-2, 136. člen). Davčni inšpekcijski nadzor se praviloma opravlja v poslovnih prostorih zavezanca za davek, ki opravlja dejavnost, lahko pa tudi v poslovnih prostorih, kjer se zanj vodijo oz. hranijo poslovne knjige in druge evidence. Zavezanec za davek mora dati na razpolago primeren delovni prostor in potrebne pripomočke. Če poslovni prostor ni primeren za opravljanje davčnega inšpekcijskega nadzora ali če obstajajo drugi razlogi, se lahko inšpekcijski nadzor na predlog davčnega zavezanca ali po odločitvi davčnega organa, opravlja v prostorih davčnega organa (ZDavP-2, 137. člen). Zavezanec za davek mora sodelovati pri ugotavljanju dejanskega stanja, ki je pomembno za obdavčenje. Dolžan je dajati podatke, predložiti poslovne knjige in evidence ter dajati pojasnila, ki so potrebna za njihovo razumevanje. Pri opravljanju davčnega inšpekcijskega nadzora ima pooblaščen oseba pravico, da bi ugotovila višino davčne obveznosti, pregledati poslovne prostore in druge prostore, ki se uporabljajo za opravljanje dejavnosti ali pridobivanje dohodkov, naprave, blago, predmete, stvari, poslovne knjige, listine, pogodbe in druge dokumente, ki omogočajo vpogled v poslovanje zavezanca za davek. Sem se štejejo tudi stanovanjski prostori, ki jih je zavezanec za davek določil kot svoj sedež oz. poslovni prostor, kjer se opravlja dejavnost. Pooblaščen oseba si ima pravico ogledati in stopiti na vsa zemljišča in v vse poslovne prostore zavezanca za davek. Pravico ima pregledati listine, ki dokazujejo pravni status zavezanca za davek. Ugotavlja lahko tudi podatke o številu, dohodkih in pogodbah zaposlenih ter jih primerja s prijavljenimi podatki. Pooblaščen oseba ima pravico za največ do 90 dni zaseči listine, predmete, vzorce in drugo blago, če je to potrebno za zavarovanje dokazov, za natančno ugotovitev nepravilnosti ali če zavezanec za davek to uporablja za kršitve oz. če je bilo to pridobljeno s kršitvami davčnih predpisov. Pooblaščen oseba lahko za potrebe davčnega inšpekcijskega nadzora odvzame vzorce blaga, ki se pri pregledu ali analizi uničijo ali poškodujejo, v količini, kot je nujno potrebna za pregled oz. analizo. Stroški uničenih oz. poškodovanih vzorcev bremenijo zavezanca za davek. Zavezanec za davek lahko zahteva, da se mu vrnejo zaseženi predmeti pred rokom, če izkaže, da jih nujno potrebuje pri poslovanju. Davčni organ o vrnitvi predmetov odloči takoj s sklepom (ZDavP-2, 138. člen). Pooblaščen oseba, ki izvršuje davčni inšpekcijski nadzor, mora zavezanca za davek pred pričetkom davčnega inšpekcijskega

nadzora poučiti o pravicah zavezanca za davek, in sicer da je prisoten pri davčnem inšpekcijskem nadzoru in da je sproti obveščen o pomembnih dejstvih in dokazih v inšpekcijskem nadzoru ter med postopkom, razen če to onemogoča potek ali namen davčnega inšpekcijskega nadzora. Pred sestavo zapisnika mora pooblaščen oseba, ki opravlja davčni inšpekcijski nadzor, o rezultatu davčnega inšpekcijskega nadzora pisno seznaniti zavezanca za davek, tako da ga opozori na dejstva, ki vplivajo na obdavčenje, na pravne posledice ugotovitev davčnega inšpekcijskega nadzora in na davčne učinke teh ugotovitev (ZDavP-2, 139. člen).

S ciljem pospešitve izvedbe davčnega inšpekcijskega nadzora z letošnjim letom davčnemu organu ne bo potrebno več opravljati sklepnega pogovora z zavezancem za davek. Ne glede na to spremembo, pa bo moral davčni organ zavezancu za davek še vedno zagotoviti informacije o pomembnih dejstvih in dokazih, ugotovljenih v inšpekcijskem nadzoru, in ga tako pred sestavo zapisnika opozoriti na sporna dejstva, ki vplivajo na obdavčenje, pravne posledice ugotovitev in davčne učinke teh ugotovitev. Zavezanec za davek bo lahko v pripombah na zapisnik predlagal nova dejstva in dokaze, za katere pa bo moral pojasniti, zakaj jih ni navedel že pred izdajo zapisnika. Nova dejstva in dokazi se bodo lahko upoštevali le, če so obstajali že pred izdajo zapisnika in jih zavezanec za davek opravičeno ni mogel predložiti in navesti pred izdajo zapisnika. Davčni organ je pri svojem delu namreč ugotavljal, da so zavezanci za davek pogosto predlagali listine in druge dokaze šele v postopku dajanja pripomb na zapisnik in ne v samem postopku ter s takšnim ravnanjem zavlačevali davčni inšpekcijski nadzor (Findinfo, 2014).

4 ANALIZA DAVČNIH UTAJ IN INŠPEKCIJSKIH PREGLEDOV V SLOVENIJI

To poglavje je predstavljeno z različnimi statističnimi podatki, ki sem jih pridobila iz letnih poročil o delu Davčne uprave RS in podatkov o davčnem nadzoru, ki sem jih pridobila na podlagi zaprosila za namene diplomskega dela iz Davčne uprave RS. Časovna primerjalna analiza podatkov o inšpekcijskem nadzoru bo temeljila na petletnem obdobju, in sicer od leta 2008 do 2012. Z analiziranimi podatki bom preverila in s tem potrdila ali zavrgla v uvodu diplomskega dela postavljene hipoteze.

4.1 ANALIZA ŠTEVILA UGOTOVLJENIH DAVČNIH UTAJ

Tabela 4 prikazuje delež nadzorov z ugotovljenimi nepravilnostmi. Preseneča visok delež nadzorov, kjer so inšpektorji ugotovili nepravilnosti. V vseh primerih izbranega petletnega obdobja so nepravilnosti ugotovili v več kot polovici primerov. Davčne utaje v Sloveniji tako niso tako redek pojav. Na prvi pogled lahko ugotovimo, da je delež nadzorov z ugotovljenimi nepravilnostmi v prvih treh letih postopoma upadal, potem pa je v letu 2012 narasel skoraj na raven izpred petih let. Najvišji delež nepravilnosti so ugotovili leta 2011 (81,1 %), najnižjega pa leta 2010 (65,6 %). To daje zanimivo ugotovitev, saj je prišlo do preobrata v dveh zaporednih letih 2010 in 2011. Delež ugotovljenih nepravilnosti je tako v obdobju teh dveh let narasel kar za 16,2 %.

Tabela 4: Delež nadzorov z ugotovljenimi nepravilnostmi

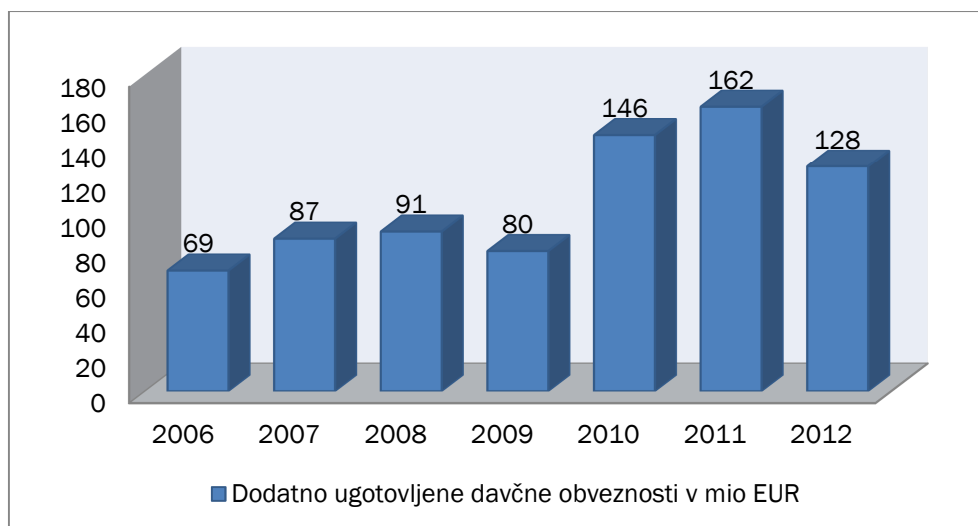
Obdobje	Delež nadzorov z ugotovljenimi nepravilnostmi v %
2008	81,1
2009	67,4
2010	65,6
2011	81,8
2012	81,0

Vir: DURS (2013, str. 01)

Grafikon 1 (glej Grafikon 1) prikazuje zneske ugotovljenih davčnih obveznosti. V obdobju od leta 2008 dalje je najvišji znesek davčnih obveznosti znašal 162 milijonov evrov v letu 2011. Kot smo že omenili zgoraj, je bilo prav v tem letu ugotovljenih tudi največ nepravilnosti. Vendar pa analogija razmišljanja, da več, kot je ugotovljenih nepravilnosti, večji je znesek davčnih obveznosti in obratno, ne vzdrži, saj bi najnižji znesek potemtakem pričakovali za leto 2010, ko je bilo ugotovljenih najmanj nepravilnosti. Gre za

to, da lahko v določenem letu odkrijejo večje število nepravilnosti manjših zneskov in obratno. Najnižji znesek v milijonih evrov je razviden za leto 2009 in znaša 80 milijonov evrov. Plačilo dolžnikov, pri katerih so inšpektorji ugotovili davčne obveznosti, bi v izbranih petih letih proračun dopolnilo za 607 milijonov evrov.

Grafikon 1: Dodatno ugotovljene davčne obveznosti



Vir: DURS (2012), tabela 5

Obstajajo jasni dokazi o tem, da delo davčnih organov zmanjšuje davčne utaje in izogibanje davkom in ustvarja dodaten dohodek. Evropska zveza sindikatov javnih uslužbencev je v raziskavi omenila le nekaj primerov. Sindikat Pardia na Finskem ocenjuje, da od enega davčnega inšpektorja dobijo 627.000 EUR na leto. Rezultati davčne uprave na Norveškem za leto 2011 kažejo, da je kontrola v 6000 podjetij odkrila več kot 29 milijard norveških kron, kar znaša približno 4 milijarde EUR. V Veliki Britaniji PCS unija ocenjuje, da vsak davčni inšpektor za skladnost prinaša 650.000 £ (755.000 EUR), neto stroškov na zaposlenega na leto. V Sloveniji je v postopkih davčnega nadzora, ki obsegajo kontrolo in inšpekcijski nadzor, bilo v letu 2010 ugotovljeno 275 milijonov EUR dodatnih obveznosti, to je za 58 odstotkov več kakor leto prej (EPSU, 2013). Od tega je bilo ugotovljeno 128.386.842 EUR (46,7 odstotka vseh) dodatnih obveznosti v postopkih kontrole in 146.430.811 EUR (53,3 odstotka vseh) v postopkih inšpekcijskega nadzora (DURS, 2010).

4.2 PRIMERJALNA ANALIZA ŠTEVILA UGOTOVLJENIH DAVČNIH UTAJ IN ŠTEVILA INŠPEKTORJEV V PRETEKLIH LETIH

Tabela 5 prikazuje število ugotovljenih davčnih utaj in zaposlenih davčnih inšpektorjev na dan 31. 12. na DURS-u za opazovano obdobje. Razvidno je, da se število zaposlenih davčnih inšpektorjev iz leta v leto manjša. Število inšpektorjev se je v petletnem obdobju od leta 2008 do leta 2012 zmanjšalo kar za 40. Glavni razlogi za upad števila inšpektorjev so omejitve nadomestnega zaposlovanja pri upokojevanju in realizacija sklepa Vlade RS o zmanjšanju števila zaposlenih v organih državne uprave iz leta 2007, predvsem zaradi finančne in gospodarske krize v Sloveniji. Perše (Demokracija, 2012) pravi, da ravno

zaradi tega, ker število inšpektorjev iz leta v leto pada, so se začeli ukvarjati s ciljno usmerjenimi nadzori ter da pozornost posvečajo dejavnostim, za katere ocenjujejo, da so bolj tvegane. Ocenil je, da bi potrebovali še enkrat več inšpektorjev, če bi želeli izpolnjevati normative. DURS z vsakim inšpektorjem pobere pol milijona evrov dodatnih davčnih obveznosti.

Tabela 5: Število nadzorov z ugotovljenimi nepravilnostmi in število inšpektorjev

Obdobje	Delež nadzorov z ugotovljenimi nepravilnostmi v %	Število inšpektorjev na dan 31.12.
2008	81,1	366
2009	67,4	355
2010	65,6	343
2011	81,8	335
2012	81,0	326

Vir: DURS (2013, str. 01)

Prva hipoteza diplomske naloge temelji na teoriji, ki pravi, da je potencialni dejavnik utajevanja davkov premajhno število davčnih uslužbencev. Potemtakem naj bi upadanje števila inšpektorjev imelo obratni učinek na število davčnih utaj. Te predpostavke iz podatkov v tabeli 5 generalno ne moremo ne potrditi in ne ovreči. Res je, da se je število inšpektorjev v danem petletnem obdobju zmanjšalo, število nadzorov z ugotovljenimi nepravilnostmi pa, gledano v celotnem obdobju, ni naraslo. V obdobju od leta 2008 do 2010 se kaže ravno nasprotna slika, saj se je zmanjšalo tako število odkritih davčnih utaj kot tudi število inšpektorjev. Če pa analiziramo podatke od leta 2010 do 2012, pa bi dano predpostavko lahko potrdili, saj se je število inšpektorjev še naprej zmanjševalo, število odkritih davčnih utaj pa naraščalo.

Pri tej interpretaciji moramo biti pazljivi in v obziru imeti še druge dejavnike, ki vplivajo na število davčnih utaj. V tabeli 5 je podatek le za odkrite davčne utaje, morebiti pa je obstajalo še veliko primerov neodkritih utaj, saj najverjetneje manj inšpektorjev opravi tudi manj postopkov nadzora.

Da bi zmanjšali primanjkljaj v državnem proračunu, so vlade po vsej Evropi pričele z ukrepi, kot so zmanjševanje števila davčnih organov, katerih naloga je pobirati davek, boj proti davčnim utajam in zapreti vrzeli, ki omogočajo izogibanje davkom. Podatki so na voljo za 27 državah članicah EU ter za Norveško v časovnem obdobju med leti 2007 in 2011, čeprav obstajajo razlike v vrstah zaposlenih. Tabela v prilogi 2 prikazuje (glej Prilogo 2), da je v 24 državah od 28 držav število zaposlenih v davčni upravi upadalo. V nekaterih državah se v tem obdobju kaže zelo oster upad števila zaposlenih. Največji padec je doživela Danska, izgubila je več kot četrtno svojih davčnih uslužbencev, kar 28,7 % v več kot štirih letih. Iz podatkov je razvidno, da je Slovenija v enakem obdobju pri opazovanju števila vseh zaposlenih v Davčni upravi prav tako zaznala upad zaposlenih za 4,6 % (EPSU, 2013).

Evropska zveza sindikatov javnih uslužbencev v raziskavi navaja, da ima zmanjšanje zaposlenih lahko škodljive posledice na sposobnost davčnih organov, da zagotovijo pravično in učinkovito storitev tistim, ki delajo v skladu z zakonom, in tistim, ki tega ne počno. Nekatere države EU jasno priznavajo, da zmanjšanje zaposlovanja pomeni, da davčni organi izgubljajo nekatere najbolj izkušene in usposobljene zaposlene. Organizacija za gospodarsko sodelovanje in razvoj je zato ustanovila projekt »delaj pametneje«: naredi več z manj. Predlagala je centralizacijo davčne uprave in racionalizacijo upravnih postopkov, večjo uporabo informacijske tehnologije, vključno na področju skladnosti in spreminjanje zakonodaje, da obdavčenje postane enostavnejše. Predlagala je strateške usmeritve na srednji in dolgi rok (EPSU, 2013).

V davčni upravi RS že dlje časa opozarjajo na pomanjkanje inšpektorjev. Z ukinitvijo carinskega nadzora na državni meji med Slovenijo in Hrvaško in z vstopom Hrvaške v EU so se sprostili kadrovski viri v Carinski upravi RS, vlada predlagala združitev obeh uprav v novoustanovljeno Finančno upravo RS. Temeljna naloga te finančne uprave bo pobiranje obveznih dajatev, uradne osebe, ki bodo opravljale finančne preiskave, med drugim zaseg dokumentov, vstop na zemljišča in v objekte ter pregled blaga in oseb, naj bi imele zelo visoka pooblastila in lahko celo presegajo policijska pooblastila. V tem primeru bi imeli inšpektorji ustrezno orodje za odkrivanje davčnih utaj (Tax-Fin-Lex, 2014).

4.3 PRIMERJALNA ANALIZA ŠTEVILA UGOTOVLJENIH DAVČNIH UTAJ IN INŠPEKCIJSKIH NADZOROV V PRETEKLIH LETIH

Tabela 6 prikazuje podatke odkritih nepravilnosti ter podatke o številu opravljenih nadzorov. V uvodnem delu diplomskega dela je bila postavljena hipoteza, da se število opravljenih nadzorov zmanjšuje, ker se zmanjšuje tudi število inšpektorjev, zato pa posledično prihaja do večjega števila utaj. Predvidevala sem, da do povečanega obsega utajevanja davkov prihaja zato, ker zmanjšanje števila inšpektorjev in posledično manj postopkov inšpekcijskega nadzora daje tako pravnim kot tudi fizičnim osebam večjo stopnjo nenadzorovanosti.

Tabela 6: Število nadzorov z ugotovljenimi nepravilnostmi in število opravljenih nadzorov

Obdobje	Delež nadzorov z ugotovljenimi nepravilnostmi v %	Skupaj število opravljenih nadzorov
2008	81,1	7.827
2009	67,4	7.544
2010	65,6	7.760
2011	81,8	7.828
2012	81,0	7.327

Vir: DURS (2013, str. 01)

Kot smo ugotovili v prejšnjem poglavju, se število odkritih nepravilnosti v izbranem obdobju ne povečuje. Prav tako kot pri prvi spremenljivki ne opazimo stalnega trenda naraščanja oziroma padanja, pa tudi pri drugi spremenljivki tega ni. Če analiziramo le podatka iz leta 2008 in leta 2012 se sicer na prvi pogled zdi, da gre za zmanjšanje števila opravljenih nadzorov, če pa primerjamo ostala vmesna leta ugotovimo, da število opravljenih nadzorov niha.

5 ZAKLJUČEK

Davčne utaje v Sloveniji predstavljajo razmeroma pogost pojav. To je pokazala uradna statistika, saj naj bi v več kot polovici opravljenih inšpekcijskih nadzorih ugotovili nepravilnosti. Kljub temu da država strmi k zniževanju zaposlenih v javni upravi, bi bilo potrebno razmisliti, na katerih področjih bi omejili zaposlovanje. Omejevanje zaposlovanja najverjetneje ne bo vodilo do izhoda iz krize, pač pa bo potrebno razmisliti še o drugih ukrepih. Glede na ugotovitev, da so inšpektorji v izbranem petletnem obdobju ugotovili za 607 milijonov dodatnih davčnih obveznosti, sklepam, da števila inšpektorjev ne bi bilo smiselno zmanjševati.

V uvodnem delu diplomskega dela sem postavila dve raziskovalni hipotezi. Nobene izmed hipotez ne morem v celoti potrditi niti ovreči.

Prva hipoteza se je glasila: Število odkritih davčnih utaj se z leti zvišuje, saj se število zaposlenih v inšpekcijskih službah z leti zmanjšuje. To hipotezo ne morem niti potrditi niti ovreči, zato jo potrjujem le deloma. Z analizo uradnih podatkov sem potrdila domnevo, da se obseg zaposlenih davčnih inšpektorjev z leti zmanjšuje. Od leta 2008 do 2012 se je število inšpektorjev zmanjšalo za 40. Ne morem pa potrditi prvega dela hipoteze, ki pravi, da se število odkritih davčnih utaj z leti zvišuje. V prvem obdobju se je število zmanjševalo, v drugem pa povečevalo.

Druga hipoteza pa se je glasila: Število odkritih davčnih utaj se z leti zvišuje, saj se vsako leto opravi manj postopkov inšpekcijskega nadzora. Te hipoteze ne morem potrditi pri nobeni spremenljivki, saj pri nobeni ni mogoče zaznati stalnega naraščanja ali stalnega padanja trenda.

Pri postavitvi hipotez in izrisu sheme povezanosti med spremenljivkami sem pričakovala obstoj korelacije med številom inšpektorjev in številom opravljenih postopkov. Tudi v tem primeru se je izkazalo, da povezanosti ni. Pričakovano je bilo, da manjše število inšpektorjev opravi manj inšpekcijskih nadzorov, kar pa se je izkazalo, da ne drži.

Ker nobene izmed hipotez ne morem v celoti potrditi, sklepam, da število inšpektorjev in nadzorov nista dejavnika, ki bi odločilno vplivala na število davčnih utaj v državi. Lahko da obstaja dejavnik, ki močno vpliva na utajevanje, na drugi strani pa obstaja tudi možnost obstoja več dejavnikov, ki vsak po svoje vpliva v določenem obsegu.

LITERATURA IN VIRI

LITERATURA

- Cijan, Rafael, Grafenauer, Božo (2002). *Upravno pravo*. Pravna fakulteta, Maribor.
- Čokelc, Stanko (2008). *Davčne utaj*. Privzeto 14. 02. 2014 iz: <http://www.revidicom.si/index.php/clanki/category/1-stanko-cokelc?start=10><http://www.revidicom.si/index.php/clanki/category/1-stanko-cokelc?start=10>.
- Čokelc, Stanko, Franc, Brigita (2008). *Metode davčnih utaj*. Privzeto 14. 02. 2014 iz: <http://www.revidicom.si/index.php/clanki/category/1-stanko-cokelc?start=10><http://www.revidicom.si/index.php/clanki/category/1-stanko-cokelc?start=10>.
- Drobnič, Nada (2008). *Davčno načrtovanje in optimiranje čezmejnih naložb*. Davčni inštitut, Maribor.
- Jerovšek, Tone, Simič, Ivan, Kovač, Polonca, Wakounig, Marian, Jerman, Saša, Krisper, Mendušič, Mirjam, Klepac, Katarina, Jenko Peter, Štemberger, Marjeta, Erbida, Golob, Metka, Centa, Debeljak, Mojca, Grum, Olga, Musar, Igor, Premuš, Stanka, Hadjar, Rajko (2008). *Zakon o davčnem postopku s komentarjem*. Davčno izobraževalni inštitut, Ljubljana in Davčno finančni raziskovalni inštitut, Maribor.
- Jerovšek, Tone, Kovač, Polonca (2008). *Posebni upravni postopki*. Fakulteta za upravo, Ljubljana.
- Klun, Maja (2006). *Davčni sistem*. Fakulteta za upravo, Ljubljana.
- Kottke, Klaus (1994). *Steuerersparung, Steuerumgehung, Steuerhinterziehung*. Rudolf Haufe Verlag, Freiburg.
- Kovač, Polona (2010). *Tax procedure law within the reduction of administrative burdens - between goals and praxis*. Uprava. Letnik VIII, št. 1-2, str. 124.
- Krnc, Gorazd (1997). *Utajevanje davkov*. Denar. 7, 9, 14-17.
- Kuhar Puc, Romana (2004). *Ko nas obišče davčni inšpektor*. Primath, Ljubljana.
- Mayr, Branko (2010). *Davki v Sloveniji*. 15. 03. 2010. Privzeto 14. 02. 2014 iz: <http://www.vsr.si/clanki/>.
- Mello, Luiz (2009). *Avoiding the Value Added Tax*. Public Finance Review. 37, 1, 27-46.
- Mužina, Aleksij (2004). *Davčni inšpekcijski postopek v zakonodaji in sodni praksi*. Javna uprava. Letnik 40, št. 2, str. 336-356.
- Odar, M. (2007). *Vrste in namen revizij*. Privzeto 28. 9. 2013 iz: http://www.pf.uni-mb.si/datoteke/revizija-splono_a.pdf.
- Sandmo, Agnar (2004). *The theory of tax evasion: A retrospective view*. Norwegian School of Economics and Business Administration, Norway.
- Selinšek, Liljana (2003). *Kazenskopravni vidiki izmikanja plačila davka*. Revizor: revija o reviziji. 14, 7/8, 73-107.
- Siehl, Elke (2010). *Addressing tax evasion and tax avoidance in developing countries*. GIZ Sector Programme Public Finance, Administrative reforms, Eschborn.
- Verčnik, N. (2004). *Vplivni dejavniki davčnih utaj*. Davčno-finančna praksa. 5, 7/8, 34-36.
- Virant, Grega (2004). *Pravna ureditev javne uprave*. Fakulteta za upravo, Ljubljana.
- Wrede, Matthias (1993). *Ökonomische Theorie des Steuerentzuges; Steuervermeidung, Umgehung und Hinterziehung*. Physica-Verlag.
- Zupančič, Mojca (2014). *Odbitek DDV v slovenski sodni praksi*. IKS. 2014, št. 02, str. 106-119.
- Žibert, Franc (2008). *Dejavniki davčnega umika*. Varstvoslovje, št. 3-4/06, str. 2.

VIRI

- (1999). Zakon o splošnem upravnem postopku (ZUP). Ur. list RS, št. 80/1999 70/2000, 52/2002, 73/2004, 22/2005-UPB1, 119/2005, 24/2006-UPB2, 105/2006-ZUS-1, 126/2007, 65/2008, 8/2010.
- (2000). Zakon o preprečevanju dela in zaposlovanja na črno (ZPDZC). Ur. list RS, št. 36/2000, 118/2006, 12/2007-UPB1, 29/2010, 57/2012, 21/2012-ZUTD-A.
- (2002). Zakon o inšpekcijskem nadzoru (ZIN). Ur. list RS, št. 56/2002, 26/2007, 43/2007-UPB1.
- (2006). Zakon o davčnem postopku (ZDavP-2). Ur. list RS, št. 117/2006, 24/2008-ZDDKIS, 125/2008, 20/2009-ZDoh-2D, 43/2010, 97/2010, 13/2011-UPB4.
- Demokracija (2012). V poslih z davčnimi oazami za 12,5 milijona evrov dodatnih obveznosti. 16. 10. 2012. Privzeto 05. 12. 2013 iz: <http://demokracija.si/slovenija/gospodarstvo/15373-v-poslih-z-davnimi-oazami-za-125-milijona-evrov-dodatnih-obveznosti>.
- DURS (2014). Organigram DURS. Privzeto 14. 02. 2014 iz: http://www.durs.gov.si/fileadmin/durs.gov.si/pageuploads/Davcni_uradi_in_uradne_ure/Organigram/Organigram__DURS_.pdf.
- European Commission (2014). Privzeto 10. 02. 2014 iz: http://ec.europa.eu/index_en.htm.
- European Commission (2014). Ukrepi proti izogibanju davkom. 26. 11. 2013. Privzeto 12. 02. 2014 iz: http://ec.europa.eu/news/economy/131126_sl.htm.
- Findinfo (2014). Od 1. Januarja tudi novosti pri davčnem inšpekcijskem nadzoru in višje globe. 27. 01. 2014. Privzeto 11. 02. 2014 iz: <http://www.findinfo.si/DnevneVsebine/Aktualno.aspx?id=111675>.
- Impact of austerity on jobs in tax services and the fight against tax fraud and avoidance in EU-27+Norway (2013). EPSU, Brussels.
- Nadzori plačevanja v davčne oaze (2012). DURS, Ljubljana.
- Poročilo Davčne uprave Republike Slovenije o pobiranju dajatev in boju proti davčnim utajam s predlogi ukrepov (2010). DURS, Ljubljana.
- Poročilo o delu Davčne uprave RS v letu 2012. (2012). DURS, Ljubljana.
- Posredovanje podatkov za namene diplomskega dela (2013). DURS, Ljubljana.
- Tax-Fin-Lex (2014). V DZ nasprotovanje ukinjanju davčnih uradov. Privzeto 02. 02. 2014 iz: <http://www.tax-fin-lex.si/StaNews.aspx?nid=5453>.
- WiseGEEK (2014). How do I become a Tax Inspector? Privzeto 10. 02. 2014 iz: <http://www.wisegeek.com/who-is-wisegeek.htm>.

Priloga 2: Zaposlovanje v Davčnih upravah in podobnih organih: 2007 - 2011

Country	Name of body	2007	2008	2009	2010	2011	Change (number)	Change (percent)
Austria	Steuer und Zollverwaltung		7,865	7,761	7,501		-364	-4.6%
Belgium	SPF Finances	31,764	31,343	30,576	30,042	29,297	-2,467	-7.8%
Bulgaria	National Revenue Agency		7,796	7,335	7,708		-88	-1.1%
Cyprus	Inland Revenue Department		570	590	574		4	0.7%
Czech Republic	České Daňové Správy	15,575	15,408	25,391	14,744	14,662	-913	-5.9%
Denmark	Skatteministeriet	8,858	7,232	6,730	5,995	6,320	-2,538	-28.7%
Estonia	Ministry of Finance	2,782	2,693	2,481	2,507	2,572	-210	-7.5%
Finland	Tax Administration staff	6,031	5,930	5,663	5,486	5,367	-664	-11.0%
France	DGFIP		126,586	124,617	121,929	117,964	-8,622	-6.8%
Germany	Finanzverwaltung (Bund & Laender)	190,838	187,451	186,994	186,760	187,149	-3,689	-1.9%
Greece	Ministry of Economics		12,280	11,892	11,555		-725	-5.9%
Hungary	National Tax and Customs Administration		15,635	15,607	15,607		-28	-0.2%
Ireland	Irish tax and customs				6,076	5,962	-850	-13.0%
Italy	Agenzia delle Entrate	36,030	35,568	33,584	33,238	33,047	-2,983	-8.3%
Latvia	V/D (State revenue service)	5,029	5,074	4,461	4,176	4,147	-882	-17.5%
Lithuania	VMI (State Tax Inspectorate)		3,986	3,676	3,585	3,312	-674	-16.9%
Luxembourg	Administration des Contributions directes & AED	898	910	915	915	914	16	1.8%
Malta	Inland Revenue Department		257	253	241		-16	-6.2%
Netherlands	Belastingdienst	30,970	30,894	30,707	29,964	29,010	-1,960	-6.3%
Norway	Skatteetaten	6,032	5,814	6,135	6,087	5,943	-89	-1.5%
Poland	Ministerstwo Finansów		48,454	48,203	48,735		281	0.6%
Portugal	Ministry of Finance	15,569	15,155	14,536	14,035	13,760	-1,810	-11.6%
Romania	National Agency for Fiscal Administration		31,281	30,793	29,421		-1,860	-5.9%
Slovakia	Daňové Riaditeľstvo Slovenskej Republiky	5,925	5,731	5,730	5,698	5,544	-381	-6.4%
Slovenia	Davčna uprava Republike Slovenije	2,627	2,586	2,554	2,526	2,506	-121	-4.6%
Spain	La Agencia Tributaria	27,165	27,951	27,755	27,880	27,613	448	1.6%
Sweden	Swedish Tax Agency	11,259	10,802	10,419	9,922	10,267	-992	-8.8%
UK	HM Revenue and Customs	92,110	90,960	86,670	82,960	74,360	-17,730	-19.2%
Total jobs lost							-49,907	

Vir: EPSU (2013)