



EKONOMSKO-POSLOVNA FAKULTETA MARIBOR

DIPLOMSKO DELO

UTAJA DAVKA NA DODANO VREDNOST

Študentka: Mateja SLATINŠEK
Naslov: Ob gozdu 38, 2230 Lenart
Številka indeksa: 81532867
Izredni študij
Program: visokošolski strokovni
Študijska smer: računovodstvo
Mentor: mag. Stanko ČOKELC

Lenart, junij, 2005

PREDGOVOR

Splošno prepričanje davkoplačevalcev je, da so davki previsoki in so zato nepriljubljeni in na osnovi tega iščejo davkoplačevalci načine, kako bi se izognili oziroma kako bi zmanjšali davčno obveznosti. Država pobira različne vrste davkov, vendar smo se v tem delu osredotočili na davek na dodano vrednost. Davek na dodano vrednost je zelo pomemben prihodek vsake države. Z namenom predstavitve utaj pri davku na dodano vrednost, pri ugotavljanju vzrokov za davčno utajevanje in z ugotavljanjem učinkovitosti pri odkrivanju davčnih utaj davka na dodano vrednost je nastalo diplomsko delo »Utaja davka na dodano vrednost«.

Diplomsko delo je rezultat proučevanja problematike utaj davka na dodano vrednost, ki jo v svojih delih obravnavajo številni domači in tuji avtorji. Sestavljeno je iz uvodnega dela, šestih poglavij, jedra ter sklepa.

V začetnem delu sta opredeljena področje in opis problema davčne utaje pri davku na dodano vrednost, ki je predmet raziskave. Prav tako so opredeljeni namen in cilji diplomskega dela ter predpostavke in uporabljene metode.

Osrednji del diplomske naloge je namenjen opredelitvi davčnih utaj ter ugotavljanju motivov za davčno utajevanje. Del diplomskega dela je namenjen ugotavljanju vplivnih dejavnikov davčnih utaj. To so dejavniki, ki odločilno vplivajo na davčne utajevalce, da se odločijo za davčne utaje.

Nadalje smo predstavili, kako poteka odkrivanje davčni utaj in organe odkrivanja ter metode, s katerimi organi odkrivajo davčne utaje. Predstavili smo tudi davčni nadzor in podrobneje kontrole davka na dodano vrednost. Prikazali smo, do kakšnih ugotovitev so prišli organi pri inšpekcijskih pregledih v zadnjih letih ter na osnovi teh podatkov sklepali o učinkovitosti inšpiciranja pri nas.

V naslednjem poglavju smo se osredotočili predvsem na metode davčnih utaj. Ena izmed bolj pogostih metod je tako imenovan davčni vrtiljak, pri katerem sodeluje več udeležencev oziroma več podjetij. Ti udeleženci so lahko resnična podjetja ali pa samo fiktivna podjetja, ki po davčni utaji enostavno izginejo. Predstavili smo tudi druge metode davčnih utaj, kot so neregistriranje davčnih zavezancev, prijava manjše vrednosti od dejanske, ponarejanje izvornih terjatev.

Posebno pozornost smo namenili sodbam Upravnih sodišč v Republiki Sloveniji in EU, s katerimi smo skušali prikazati dejansko stanje ugotavljanja obstoja davčnih zatajitev, saj mnogi utajevalci skušajo prikazati svoje davčne zatajitve kot neutemeljene in neresnične. Na osnovi upravnih sodb pa se nato odloča, ali ima prav davčni zavezanec ali davčni organi, ki menijo, da so davčno utajo odkrili.

Zadnje poglavje je namenjeno sankcioniranju davčnih utaj po Kazenskem zakoniku Republike Slovenije kot dejanje davčne zatajitve.

PREDGOVOR	1
1 UVOD	5
1.1 OPREDELITEV PODROČJA IN OPIS PROBLEMA	5
1.2 NAMEN, CILJI IN OSNOVNE TRDITVE	5
1.2.1 Namen	5
1.2.2 Cilji	5
1.2.3 Osnovne trditve	6
1.3 PREDPOSTAVKE IN OMEJITVE RAZISKAV	6
1.4 PREDVIDENE METODE RAZISKOVANJA	6
2 POJEM IN VZROKI DAVČNEGA UTAJEVANJA	7
2.1 OPREDELITEV DAVČNE UTAJE	7
2.1.1 Pravna opredelitev	8
2.1.2 Ekonomska opredelitev	8
2.1.3 Vsebinska opredelitev	8
2.2 VRSTE DAVČNIH UTAJ	8
2.3 MOTIVI DAVČNEGA UTAJEVANJA	9
2.4 VPLIVNI DEJAVNIKI DAVČNIH UTAJ	9
2.4.1 Višina davčnega bremena	10
2.4.2 Poznavanje davčnega prava	11
2.4.3 Pojmovanje davčnega sistema kot pravičnega	11
2.4.4 Podkupovanje	11
2.4.5 Obresti	12
2.4.6 Davčna etika	12
2.4.7 Verjetnost odkritja	12
2.4.8 Namen porabe sredstev zbranih z davki	12
2.4.9 Zagrožena kazen	13
2.4.10 Priložnosti in pričakovanja doplačila/povračila davka	13
2.4.11 Davčna oblika in način obdavčitve	13
2.4.12 Delo davčne administracije	13
2.5 RAZLIKOVANJE MED DAVČNO UTAJO IN DAVČNO ZATAJITVIJO	14
3 ODKRIVANJE DAVČNIH UTAJ	15
3.1 ORGANI ODKRIVANJA DAVČNIH UTAJ	15
3.1.1 Davčni organ	15
3.1.2 Organ za notranje zadeve	15
3.1.3 Carinska služba	16
3.1.4 Medsebojna povezanost organov odkrivanja davčnih utaj	16
3.2 METODE ODKRIVANJA DAVČNIH UTAJ PRI DDV	16
3.2.1 Odkrivanje davčnih utaj	16
3.2.1.1 Najbolj pogosti primeri utaj v EU	17
3.2.1.2 Boj proti goljufijam DDV v EU	18
3.2.2 Izmenjava podatkov pri odkrivanju utaj DDV	18
3.2.2.1 Kaj so pokazale raziskave?	19
3.2.2.2 Izmenjava podatkov med državami članicami EU	19
3.2.2.3 Pravna podlaga za izmenjavo podatkov	19
3.2.2.4 Nov pravilnik za povečanje kooperacije med davčnimi oblastmi držav članic EU	20
3.3 RAČUN KOT NAJPOMEMBNEJŠI DOKUMENT PRI DAVKU NA DODANO VREDNOST	21

3.4 DAVČNI NADZOR.....	22
3.4.1 Načrtovanje in opravljanje davčnih pregledov.....	23
3.4.2 Kontrola davka na dodano vrednost.....	24
3.4.3 Hitri pregledi davka na dodano vrednost	24
3.4.4 Celoviti pregledi davka na dodano vrednost.....	25
3.5 UGOTOVITVE INŠPEKCIJSKIH PREGLEDOV V ZADNJIH LETIH.....	26
3.6 UČINKOVITOST DAVČNEGA INŠPICIRANJA PRI DDV	28
4 METODE DAVČNIH UTAJ PRI DDV	30
4.1 DAVČNI VRTILJAK	30
4.1.1 Finančne posledice davčne utaje tipa »vrtiljak«	31
4.1.2 Ukrepi za preprečevanje davčne utaje tipa »vrtiljak«.....	32
4.2 DRUGE METODE DAVČNIH UTAJ PRI DDV	33
5 PRIMERI DAVČNIH UTAJ V SLOVENSКИH PODJETJIH	35
5.1 POVEZANE OSEBE – NAJEMNINE, PRODAJA OSNOVNIH SREDSTEV, STORITVE.....	35
5.2 PREPOZEN VPIS V EVIDENCO DDV	35
5.3 NAVZKRIŽNA KONTROLA PROMETA.....	35
5.4 ODBITEK VSTOPNEGA DDV PO PONAREJENIH RAČUNIH	36
5.5 NEPREMIČNINE IN OBRAČUN DDV.....	36
5.6 NEPRAVILNO IZRAČUNAN ODBITNI DELEŽ DDV	36
5.7 NEPRAVILEN OBRAČUN DDV.....	36
5.8 ZAMENJAVA NEPREMIČNIN IN OBRAČUN DDV.....	37
5.9 NEIZDAJANJE RAČUNOV ZA OPRAVLJENI PROMET STORITEV.....	38
6 POMEMBNE SODBE UPRAVNIH SODIŠČ PRI NAS IN V EVROPI V ZVEZI Z DAVČNIMI UTAJAMI PRI DDV	39
6.1 UPRAVNO SODIŠČE RS	39
6.1.1 Sodba upravnega sodišča, št. U 1887/2002-7, zastopanje in 17. člen ZDDV.....	39
6.1.2 Sodba upravnega sodišča RS: POVRAČILO VSTOPNEGA DDV	40
6.1.3 Sodba upravnega sodišča RS, št. U 1185/2002: PLAČILO DDV PRI PRENOSU PREMOŽENJA DRUŽBE NA DRUŽBENIKA OB PRENEHANJU DRUŽBE PO SKRAJŠANEM POSTOPKU	41
6.1.4 Sodba Upravnega sodišča, št. U 1361/2002-6: POPRAVEK VSTOPNEGA DAVKA NA DODANO VREDNOST	43
6.1.5 Sodba upravnega sodišča RS: Prodaja stečajnega dolžnika.....	44
6.2 SODIŠČE EVROPSKE SKUPNOSTI.....	46
6.2.1 Sodba sodišča ES z dne 1. april 2004, Foervalttings AB Stenholman and Riksskatterverket C-320/02 o razlagi Šeste (VAT) direktive 77/388	46
6.2.2 Sodba z dne 21. oktobra 2004 v primeru C-8/03 Banque Bruxelles Lambert SA (BBL) proti Belgiji	46
6.2.3 Sodba z dne 18. novembra 2004 v primeru Belgija proti Temco Europe SA, primer C-284/03.....	47
6.2.4 Sodna zadeva C-338/98 z dne 8. novembra 2001, Commission of the European Coommunities v Kingdom of the Netherlands.....	47
6.2.5 Sodna zadeva C-78/00 z dne 25. oktobra 2001, Commission of the European Communities v Italian Republic: Povračilo preveč plačanega vstopnega DDV – samo v denarju?	48

7 KAZNOVANJE DAVČNIH UTAJ	49
7.1 KAZNIVO DEJANJE	49
7.2 DAVČNI PREKRŠEK	50
ZAKLJUČEK.....	51
SUMMARY	53
VIRI:.....	54
SEZNAM TABEL.....	58
SEZNAM SLIK.....	58
SEZNAM GRAFOV	58

1 UVOD

1.1 OPREDELITEV PODROČJA IN OPIS PROBLEMA

Davki in država sta pojma, ki sta med seboj tesno povezana. Odkar obstaja država kot institucija, obstajajo tudi davki. Država v okviru davčnega sistema uporablja mehanizem za zadovoljevanje širših družbenih potreb ter za korekcije tržnega mehanizma. Pravičnost in utemeljenost poseganja države v prerazporejanje družbenega proizvoda in v delovanje tržnega mehanizma je nenehno vprašanje ter izziv pri oblikovanju ekonomske politike sodobne države. Uravnavanje davčne politike in davčnega sistema v sodobnih družbah dodatno otežuje osnovni konflikt pri interesih državljanov, ki si na eni strani želijo zmanjševanja davčnih bremen, hkrati pa zahtevajo ohranjanje doseženega obsega javnih storitev in socialne blagajne ter z gospodarskim in tehnološkim razvojem zahteve celo stopnjujejo.

Davčni zavezanec pa se lahko plačilu davka izogne (ang. Tax avoidance) tako, da zagreši davčno utajo (evazijo) ali pa tako, da svojo obveznost prevali na koga drugega. (Milost, Milunovič 2003).

Davčne utaje predstavljajo v svetu in v Sloveniji velik problem. V diplomski nalogi želimo opozoriti predvsem na utajevanje davka na dodano vrednost. Ugotoviti želimo, kakšne so davčne utaje davka na dodano vrednost, koliko jih je, kako jih davčni organi preprečujejo in kako sankcionirajo. Ugotoviti želimo tudi, kaj pospešuje davčne utaje in kaj jih zavira. Z uvedbo davka na dodano vrednost so se pojavili novi problemi v zvezi z utajevanjem, saj je ta davek sedaj največkrat utajen.

1.2 NAMEN, CILJI IN OSNOVNE TRDITVE

1.2.1 Namen

Namen diplomske naloge je, prikazati davčne utaje pri davku na dodano vrednost v Sloveniji in drugih državah članicah EU ter prikazati dejavnike oziroma vzroke, ki vplivajo na utajevanje davka na dodano vrednost. Za izbrano temo smo se odločili predvsem zato, ker je utajevanje davka na dodano vrednost vedno bolj aktualno.

1.2.2 Cilji

Cilj diplomske naloge je, proučiti in predstaviti davčne utaje pri davku na dodano vrednost, ugotoviti, kako jih najlažje odkrivamo in na kakšen način bi utaje davka na dodano vrednost čim bolj omejili in zmanjšali. Opozoriti želimo tudi na dejstvo, da davčne utaje po uvedbi davka na dodano vrednost, ki je znan kot davek z malo davčnimi utajami, še zmeraj obstajajo oziroma zadnje ugotovitve kažejo, da je teh davčnih utaj veliko več, kot so najprej napovedovali. Zato so naši cilji predvsem, ugotoviti obstoj in pojavne oblike davčnih utaj.

1.2.3 Osnovne trditve

Davčno utajevanje je v Sloveniji in v ostalih državah EU razširjeno, kljub učinkovitemu in pogostemu davčnemu nadzoru. Zato se vse države, članice EU trudijo čimbolj povezati in sodelovati pri odkrivanju in preprečevanju davčnih utaj.

1.3 PREDPOSTAVKE IN OMEJITVE RAZISKAV

Slovenija ima kot majhna država tako kot velike države težave pri odkrivanju davčni utaj. Sama se težko bori proti davčnim utajevalcem, zato se povezuje z drugimi članicami EU. Pri tem si izmenjuje koristne informacije in koristne napotke, kako odkrivati davčne utaje.

Ena izmen največjih omejitev, ki ovirajo raziskavo, je davčna tajnost, ki onemogoča odgovore na vsa zastavljena vprašanja. Zato je raziskava omejena predvsem na teoretične strokovne članke in drugo dosegljivo literaturo.

Omejujemo se predvsem na področje davčnih utaj pri davku na dodano vrednost kot enemu od najpomembnejših davkov pri nas in v EU.

Pri pisanju diplomske naloge bomo uporabili domačo in tujo literaturo, strokovne članke, literaturo v elektronski obliki in pridobljeno znanje v času študija.

1.4 PREDVIDENE METODE RAZISKOVANJA

Pri pisanju diplomske naloge gre za makroekonomsko raziskavo. V diplomski nalogi se bomo skušali osredotočiti na nujne spremembe pri odkrivanju davčnih utaj pri davku na dodano vrednost v Sloveniji in v državah EU in sankcioniranju le teh.

Prepletata se deskriptivni in analitični pristop obdelave teme, pri čemer bo raziskava v večji meri deskriptivna.

V okviru deskriptivnega pristopa bomo uporabili naslednje metode:

- metode deskripcije (opisovanje dejstev, procesov in pojavov),
- komparativno metodo,
- metodo kompilacije.

Uporabljene metode zbiranja, urejanja in obdelave podatkov bodo:

- kompilacija in komparacija literature in virov,
- analiza in sinteza ugotovitev,
- deskripcija literature in virov.

Podatke za diplomsko nalogo smo zbrali s pomočjo sekundarnih virov: publikacij raznih institucij, knjig in elektronskih virov.

2 POJEM IN VZROKI DAVČNEGA UTAJEVANJA

2.1 OPREDELITEV DAVČNE UTAJE

V Slovarju slovenskega knjižnega jezika najdemo definicijo utaje davkov. Navedena je kot neustrezno posredovanje podatkov, po katerih bi se odmerila prava višina. (Čokelc et al. 2001, 1)

Davčna zatajitev je kaznivo dejanje, ki se lahko kaznuje z denarno ali tudi z zaporno kaznijo, pa tudi z odvzemom premoženja, s prenehanjem dejavnosti. Vsekakor se mora vsak davkoplačevalec zavedati, da pomeni davčno zatajitev, če ne prijavi davčne obveznosti. Zavedati se moramo, da so naši podjetniki začeli tako rekoč iz nič in da v večini primerov nimajo namena dohodke zatajiti. Zaradi površnosti in neznanja pa lahko hitro povzročijo prekršek in so lahko obdolženci.

Kaznivo dejanje davčne zatajitve je opredeljeno v 254. členu Kazenskega zakonika (KZ) in v njem je jasno zapisana tudi kazen. Posamezniku, ki z davčno utajo pridobi večjo premoženjsko korist, grozi zaporna kazen do treh let, tistemu, ki na tak način pridobi veliko premoženjsko korist, pa celo do pet let zavora. Medtem ko je Kazenski zakonik jasno napisan, pa tega ne bi mogli trditi za davčno zakonodajo. V Kazenskem zakoniku je natančno opredeljeno kaznivo dejanje davčne zatajitve: storilcu je treba dokazati ne le direktni naklep, ampak tudi njegov namen, da bi si protipravno pridobil premoženjsko korist. In kdaj gre za davčno zatajitev? Zatajimo lahko davke, ne pa drugih denarnih storitev, ki jih dolgujemo na temelju davčnih zakonov. Prav tako med davčno utajo niso vštete zamudne obresti, upravne kazni, stroški in druge stranske dajatve. Iz seznama obveznosti, ki se jim storilec namerava izogniti, pa so po sedanji ureditvi, zanimivo, izpadli prispevki za socialno zavarovanje. V praksi še vedno niso popolnoma razčiščene carinske dajatve, saj nekateri menijo, da izogibanje tem od uveljavitve sedanjega KZ ni več kaznivo dejanje.

Storilec davčne utaje je lahko vsak posameznik, pa tudi revizor, ki pregleduje poslovanje, ali skrbnik. Prava davčna utaja je sicer res težko ugotovljiva, vendar jo plačujemo vsi davkoplačevalci. Zaradi davčnih utaj smo ogoljufani vsi davčni zavezanci, saj bomo zatajeni davek plačali mi, utajevalec pa bo poleg neupravičeno povečanega premoženja v primerjavi z drugimi ponudniki iste dejavnosti postal še bolj in morda celo nelojalno konkurenčen. (Menih, Mihalič 2001, dostopno na strani:<http://www.vecer.com>)

Wrede (1993, 18) opredeljuje davčno utajo kot dejanje, ki ga davčni zavezanec stori zato, da bi zmanjšal svojo davčno obvezo. V tem trenutku z verjetnostjo pričakuje, da bi moral plačati davek, če tega dejanja ne bi storil. Hkrati pa z verjetnostjo pričakuje tudi kazen za storjeno dejanje.

Pri primerjavi davčnih utaj opazimo, da ni enotnega razumevanja le-teh. Tako obstaja zanje več opredelitev, ki jih lahko osvetlimo s pravnega, ekonomskega in vsebinskega vidika. (Čokelc et al. 2001, 2)

2.1.1 Pravna opredelitev

S pravnega vidika lahko dejanja davčnega zavezanca, ki jih počne, da bi zmanjšal davčno obveznost, delimo na tri skupine: (Čokelc et al. 2001, 2-3)

- **izognitev davku**, razumemo kot vse zakonsko dovoljene poskuse davčnega zavezanca za zmanjšanje davčne obveznosti,
- **zaobidenje davka** je zakonsko dopustno dejanje. Ni davčno kaznivo, vendar nasprotuje smislu davčnih zakonov. Če davčni organ dokaže zaobidenje davka, je lahko zavezanec obdavčen, kot da tega ne bi bilo. Plačati mora davek, ne pa tudi kazni,
- **utaja davka** - o davčni utaji govorimo takrat, kadar se davčni zavezanec na osnovi neplačanih ali opuščenih navedb popolnoma ali delno izogne davčni obveznosti oziroma ga davčni organ kasneje z odločbo pozove k plačilu davka.

2.1.2 Ekonomska opredelitev

Z ekonomskega vidika lahko davčno utajo opredelimo kot: (Čokelc et al. 2001, 3)

»... dejanje, ki je po mnenju davčnega zavezanca primerno za zmanjšanje njegove davčne obveznosti. Ko se zanjo odloči, pričakuje, da bo moral z veliko verjetnostjo plačati davek in da bo kaznovan, če tega ne bo storil.«

2.1.3 Vsebinska opredelitev

Z vsebinskega vidika lahko davčno utajo opredelimo kot: (Čokelc et al. 2001, 3)

»... zavestno opravljeno kaznivo dejanje ali opustitev, ki vodi do tega, da država ne prejme pripadajočih davkov, pri čemer vzame utajevalec v zakup možne socialne in zakonske posledice.«

2.2 VRSTE DAVČNIH UTAJ

Davčne utaje lahko razvrstimo po naslednjih kriterijih: (Čokelc et al. 2001, 4-5)

- glede na storilca davčne utaje,
- glede na vzrok,
- glede na vrsto davka,
- glede na kaznivo odgovornost,
- glede na razkritje,
- glede na potek.

2.3 MOTIVI DAVČNEGA UTAJEVANJA

Različni avtorji, ki so preučevali davčne utaje, so ugotovili naslednje motive za davčno utajevanje: (Čokelc et al. 2001, 7)

- nezadovoljstvo zaradi državne porabe sredstev od plačanih davkov ali nezadovoljstvo z davčno pravičnostjo ali davčnim sistemom;
- posredno uresničevanje ciljev. Z zniževanjem davkov želi podjetje povečati svoje možnosti investiranja ali z notranjim financiranjem povečati svojo finančno moč;
- manjkajoča likvidnost za plačevanje davkov. Omeniti moramo, da izvirajo kriteriji, s katerim davkoplačevalci merijo likvidnost tudi iz njihovih subjektivnih ocen;
- doseči financiranje ali pa doseči ugodne pogoje za že obstoječe financiranje;
- povečanje možnosti porabe do načrtovanega obsega;
- prikazati rast dobičkov za zvišanja njihovih deležev/razporejanje;
- preprečiti razkritje negativnega tržnega zaznavanja;
- doseči višje cene;
- prikazati finančno poslovanje na podlagi dogovorov;
- doseči predvidevanja in pričakovanja investitorjev;
- doseči bonuse, ki so povezani z uspešnim poslovanjem;
- večja želja po osebni koristi;
- živeti preko lastnih zmožnost;
- visoki osebni dolgovi;
- občutek, da plačilo ni v sorazmerju z odgovornostjo;
- vedenje prebrisanega in iznajdljivega poslovneža z nepoštenimi namerami;
- želja po zrušitvi sistema;
- pretiran družinski ali drugi pritisk;
- pretirane hazarderske navade;
- nezadovoljstvo zaradi birokratske obremenitve, ki jo povzročijo izpolnjevanje davčnih napovedi in obrazcev, davčni inšpektorji in davčni svetovalci in z njimi povezani stroški;
- pomanjkanje časa za izpolnitev davčnih obveznosti;
- zabava ob tveganju davčne utaje;
- socialni pritisk ali socialno prilagajanje, ki ga povzroči vedenje ali pričakovanja poslovnih partnerjev ali prijateljev;
- pomanjkanje možnosti za zakonsko dovoljeno zmanjšanje davčne obremenitve. Če bi ta možnost obstajala, bi zagotovo zmanjšala število davčnih utaj.

2.4 VPLIVNI DEJAVNIKI DAVČNIH UTAJ

Pri vseh davčnih zavezancih je neodvisno od njihovega materialnega položaja in državne pripadnosti opazen bolj ali manj izražen odpor do plačevanja davkov. Plačilo davka je za davčnega zavezanca breme, ki ga le s težavo sprejema in si zato na različne načine prizadeva zmanjšati negativne posledice obdavčitve.

Odpor do plačevanja davkov je zlasti posledica tega, da davčni zavezanci za plačane davke od države ne dobijo neposredne protidajatve, če pa svoje davčne obveznosti ne izpolnijo pravočasno, država proti njim uporabi prisilo in jih za takšno ravnanje kaznuje. (Veršnik 2004c, dostopno na strani: <http://www.finance-on.net>)

Razumevanje vplivnih dejavnikov davčnih utaj nam lahko pomaga tudi pri razvijanju takšne davčne politike, ki bo spodbujala pozitiven odnos davčnih zavezancev do države in obdavčitve nasploh. (Veršnik 2004c, dostopno na strani: <http://www.finance-on.net>)

Finančna psihologija in še posebno davčna proučujeta pojme, kot so davčna pravičnost, davčna mentaliteta in davčna morala, ter vzroke za zakonito in nezakonito izogibanje plačilu javnih dajatev kot izraz odpora do plačevanja davkov. Pomen finančne psihologije je zlasti v tem, da ponuja spoznanja, ki jih lahko učinkovito uporabimo pri sprejemanju in uresničevanju finančne politike v državi. Medtem ko je finančna psihologija v tujini uveljavljena in priznana znanstvena disciplina, lahko v Sloveniji za zdaj govorimo le o skromnih prispevkih s tega pomembnega področja finančne znanosti. (Veršnik 2004d, dostopno na: <http://www.finance-on.net>)

Empirične raziskave kažejo, da višina zagrožene kazni in verjetnost odkritja kot vzroka davčnih utaj nimata takšnega vpliva na vedenje davčnih zavezancev, kot so prvotno domnevali. Ekonomska teorija, ki pripisuje davčnim zavezancem striktno racionalno vedenje zaradi maksimiranja lastnih koristi, ne more ponuditi zadovoljive razlage za takšno stanje. Da bi lahko pojav davčnih utaj bolje razumeli, moramo preučiti njegove vzroke. Nagibi, ki posameznega davčnega zavezanca usmerjajo v njegovo davčno vedenje, so namreč večplastni in raznovrstni, prav tako pa so številni tudi vplivni dejavniki davčnih utaj. (Veršnik 2004a, 14)

2.4.1 Višina davčnega bremena

Med vplivnimi dejavniki davčnega odpora je treba na prvem mestu omeniti višino davčnega bremena. Davčno breme postaja čedalje hujše, saj se pristojnosti in naloge države povečujejo, v tej zvezi pa se večajo tudi potrebe po javnih prihodkih. Z naraščanjem davčne obremenitve narašča tudi davčni odpor. Vendar ni znano, katera je tista absolutna višina davčnega bremena, na katero davčni zavezanci reagirajo z davčnim odporom.

Porast javnih prihodkov je privedel do povečanja vloge davkov v financiranju javnih potreb. Davki postajajo vse bolj ogrodje sistema javnih prihodkov.

Do previsokih davčnih stopenj lahko pride zaradi dveh razlogov, in sicer zaradi nerazvitega davčnega sistema ter visoke javne porabe. Z obema dejavnikoma se soočajo nerazvite države in države v tranziciji, medtem ko se razvite države, predvsem tiste z močno poudarjenim predznakom socialne države, soočajo zgolj z drugim razlogom. (Veršnik 2004a, 14-15)

Richard Wahlund (1992, 657-659) je preučeval vpliv davčnih reform, s poudarkom na zniževanju davčnih stopenj, na ekonomsko vedenje davčnih zavezancev, pri čemer se je osredotočil na problem davčnih utaj.

Zanimalo ga je, ali višina davčnih stopenj vpliva na pojav davčnih utaj, in če, kako, in ali spremembe davčnih stopenj vplivajo na povečanje/zmanjšanje obsega davčnih utaj. Študija je pokazala, da izvedena davčna reforma ni zmanjšala obsega davčnih utaj, četudi so se davčne stopnje v splošnem znižale. Wahlund ugotavlja, da je možen razlog dejstvo, da sta se po izvedeni davčni reformi mejna davčna stopnja in višina davka, dohodek za različne skupine davčnih zavezancev (glede na višino doseženega dohodka) spremenili v različnem obsegu.

Kljub znižanju mejne davčne stopnje za večino dohodkovnih razredov se je za posamezne davčne zavezance davčna stopnja zvišala zaradi višjih dohodkov. Reakcije davčnih zavezancev, ki jih lahko opazujemo, so zato lahko včasih precej drugačne od tistih na ravni države kot celote. (Veršnik 2004a, 15)

2.4.2 Poznavanje davčnega prava

Eriksen in Fallan (1996, 391) sta na Norveškem preučevala, ali poznavanje davčnega prava vpliva na odnos davčnih zavezancev do davčnega sistema, tako da sta primerjala skupino študentov prvega letnika davčnega prava s kontrolno skupino, ki so jo sestavljali študenti prvega letnika ekonomije, na začetku in ob koncu šolskega leta. Zanimalo ju je, ali boljše poznavanje davčnega prava vpliva na zmanjšanje davčnega upora. V eksperimentu sta ugotovila, da se pripadniki obeh skupin razlikujejo glede dojemanja pravičnosti davčnega sistema. Med šolskim letom se je pri študentih davčnega prava njihovo poznavanje davčnega prava znatno izboljšalo, izboljšala se je tudi njihova davčna etika, spremenilo pa se je tudi njihovo mnenje o pravičnosti davčnega sistema. (Veršnik 2004a, 15)

2.4.3 Pojmovanje davčnega sistema kot pravičnega

Danes v teoriji in praksi prevladuje stališče, da lahko o pravični obdavčitvi govorimo takrat, ko je ta v skladu z ekonomsko močjo davčnega zavezanca. Pri tem pa se srečujemo s problemom, kako ugotoviti to moč in ali je vsako davčno obremenitev možno oceniti kot pravično. Odpor do plačevanja davkov je večji, čim večje je odstopanje od splošno sprejetega kriterija pravičnosti oziroma pravičnosti, kot jo dojemajo posamezni davčni zavezanci.

V študiji, ki sta jo izvedla Spicer in Becker, (1980, 173-174) so proučevali, kako na davčne utaje vpliva mnenje davčnih zavezancev o pravičnosti davčnega sistema. Udeležencem so vnaprej povedali, po kakšni davčni stopnji bodo obdavčeni: pripadnikom prve skupine so rekli, da je višina davčne stopnje 40%, drugi skupini so dejali, da bodo obdavčeni po 65% davčni stopnji, medtem ko so pripadnikom tretje skupine rekli, da znaša davčna stopnja 15%. Največji delež davčnih utaj so zasledili med pripadniki druge skupine, ki so jim rekli, da nosijo največje davčno breme. Izvedena študija je pokazala, da obseg davčnih utaj narašča, če imajo davčni zavezanci občutek, da so neenakopravno obravnavani. Med davčnimi zavezanci, ki so v primerjavi z drugimi davčnimi zavezanci počutijo zapostavljene, namreč najdemo večji delež davčnih utajevalcev. (Veršnik 2004a, 15-16)

2.4.4 Podkupovanje

Povezanost med obsegom davčnih utaj in podkupovanjem se je pokazala v raziskavi, ki jo je Klarita Gerxhani opravila v Albaniji. Skupina ljudi, ki je edina navedla, da je zadovoljna z delovanjem državnih ustanov, je hkrati skupina, ki utajuje davke v največjem možnem obsegu. Poglobljena analiza je pokazala, da gre za skupino podjetnikov, ki davke plačujejo na podlagi samoobdavčitve. Pri tem načinu plačila davkov je namreč največ možnosti za davčne utaje. Izkazalo se je, da ti ljudje s tem pravzaprav ravnaajo gospodarno: gre namreč za skupino, ki ji je natančno znano, kakšna je »cena« določene storitve v državnih organih, t.j., kakšna je običajna podkupnina. (Veršnik 2004a, 16)

2.4.5 Obresti

Tudi obresti vplivajo na posameznikovo odločitev proti davčni utaji ali za njo. Neprijavljen dohodek oziroma utajeni znesek davka lahko namreč investiramo in dosežemo dohodek v prihodnosti. Pričakujemo lahko, da bo zvišanje obrestne mere dvignilo obseg zakonitega izogibanja plačilu javnih dajatev, s tem pa tudi obseg davčnih utaj, če izhajamo iz tega, da gre pri davčnih utajah in zakoniti davčni evaziji za komplementarna pojava. (Veršnik 2004a, 16)

2.4.6 Davčna etika

Etika davčnih zavezancev močneje vpliva na izpolnjevanje davčnih obveznosti kot pa grožnje kaznovanja davčnih utaj. Reckers, Sanders in Roark (1994, 825-827) so preučevali davčno etiko kot vpliven dejavnik davčnih utaj, pri čemer so izhajali iz predpostavke, da davčna etika pozitivno vpliva na izpolnjevanje davčnih obveznosti. Davčna etika spodbuja davčne zavezance k iskanju izključno legalnih načinov za zmanjšanje svoje davčne obveznosti, četudi so koristi, dosežene z nezakonitimi aktivnostmi, kamor sodijo davčne utaje, lahko večje. Davkoplačevalčeve moralne vrednote so torej eden izmed dejavnikov, ki vlivajo na proces odločanja, s tem da omejujejo možnosti in razpoložljive vire za doseg cilja. Omejujejo in zmanjšujejo trud pri iskanju informacij, pri prepoznavanju alternativnih možnosti in izbiri med njimi. (Veršnik 2004a, 16)

2.4.7 Verjetnost odkritja

V skladu z ekonomskimi modeli davčne evazije je obseg davčne evazije odvisen tudi od verjetnosti odkritja. Spicer in Thomas (1982, 242-243) sta uspela dokazati, da so davčne utaje negativno povezane z verjetnostjo odkritja samo, če davčni zavezanci razpolagajo z natančnimi informacijami verjetnosti odkritja.

Če bi davčne oblasti davčnim zavezancem posredovale bolj natančne informacije o verjetnosti odkritja oziroma o pogostosti davčnih kontrol, bi lahko tudi na ta način spodbudili davčne zavezance k poštenemu izpolnjevanju njihovih davčnih obveznosti. (Veršnik 2004a, 16)

2.4.8 Namen porabe sredstev zbranih z davki

Na davčno utajevanje negativno vpliva, če imajo davčni zavezanci občutek, da država razsipava z javnimi sredstvi in če menijo, da se davkoplačevalski denar uporablja za nesmotrne namene.

Če država uporablja javna sredstva za namene, ki jih po mnenju davčnih zavezancev ne bi bilo treba, ali če država z denarjem neodgovorno ravna, bo to sprožilo odpor davčnih zavezancev. Odpor do plačevanja davkov je manjši, če je namen trošenja javnih sredstev bližje interesom in potrebam davčnih zavezancev.

Odpor do plačevanja lokalnih davkov je praviloma manjši kot pri plačevanju davkov, ki pripadajo celotni oblasti, saj so potrebe, ki se zadovoljujejo na lokalni ravni, bližje interesom in potrebam davčnih zavezancev. Odpor davčnih zavezancev bo tudi manjši, če bodo v porabi javnih sredstev našli zadovoljitev svojih osebnih interesov in potreb.

Ta interes pa je pri zadovoljevanju javnih potreb v lokalnih skupnostih, v manjših sredinah in skupnostih bližji in bolj neposreden. Zato je razumljivo, da je tam davčni odpor manjši.

Želje državljanov bi se morale upoštevati pri sestavi proračuna, kar pa seveda ni lahka naloga, saj finančna politika ne razpolaga z zadostnimi informacijami. Odločitve o porabi proračunskega denarja se torej ne sprejemajo na pravih podlagah. (Veršnik 2004b, 34)

2.4.9 Zagrožena kazen

Obstajajo trije instrumenti, ki posameznika odvrta od kriminalnega vedenja: zakonsko predpisane sankcije, stigmatizacija s strani družbene skupine, ki ji posameznik pripada in občutki slabe vesti. V empiričnih študijah so uspeli dokazati, da imajo občutki slabe vesti najbolj zastrašujoč učinek na davčne utaje.

Občutki slabe vesti zavirajo davčne utaje celo močnejše od zagroženih legalnih kazni ali strahu pred stigmatizacijo. Učinkovit način za izboljšanje davčne poštenosti je lahko potemtakem tudi ta, da pri davčnih zavezancih zbudijo čut moralne dolžnosti do izpolnjevanja njihovih davčnih obveznosti. Glede na to, da država premalo naredi za dvig morale, se zdi kljub vsemu najbolj učinkovito sredstvo za povečanje davčne discipline povečanje groženj z legalnimi sankcijami, saj tudi te, čeprav v manjši meri, znižujejo obseg davčnih utaj. (Veršnik 2004b, 35-36)

2.4.10 Priložnosti in pričakovanja doplačila/povračila davka

Kahneman in Tversky, 1979, sta avtorja t.i. »prospect teorije«, po kateri posameznik sprejema odločitve glede na dane možnosti – če pričakuje gotov dobiček, se bo skušal izogniti tveganju, medtem ko bo veliko bolj pripravljen sprejeti tveganje, če se lahko na ta način izogne gotovi izgubi. Oseba, ki bo ob koncu poslovnega leta morala doplačati davek, bo veliko prej pripravljena utajiti davke kot nekdo, ki zaradi previsoko plačanih akontacij pričakuje povračilo davkov in si enak položaj razlaga kot dobiček. (Veršnik 2004b, 36)

2.4.11 Davčna oblika in način obdavčitve

Vsaka sprememba metode ali načina obdavčevanja povečuje davčni odpor. Pri tem ni nujno, da se davčnemu zavezancu spremeni višina njegovega davčnega bremena. Posebno pa se odpor poveča, če se uvede nova davčna obveznost, saj nastopi za davčnega zavezanca težava pri ugotavljanju njegovega dolga. Poostren davčni nadzor vpliva na izpolnitev davčnih obveznosti in ima za državo pozitiven učinek, medtem ko velja za davčnega zavezanca ravno nasprotno. Da bi se obdavčitev ocenjevala kot sprejemljiva, ni dovolj, da zakonodajalec sprejme kvaliteten zakon, temveč je pomembno tudi kvalitetno delovanje nadzornih mehanizmov, s katerimi dosežemo spoštovanje zakonov v praksi. (Veršnik 2004b, 36)

2.4.12 Delo davčne administracije

Z naraščanjem zapletenosti davčnega sistema in razkoraka med državljanom in davčnimi organi narašča tudi nezaupanje davčnega zavezanca. Na to dodatno vpliva, kako davčnega zavezanca obravnava davčni urad. Za Nemčijo obstajajo empirični podatki, ki potrjujejo, da

obstajajo velike razlike v obravnavanju davčnih zavezancev s strani davčnih organov. Ali to različno obravnavanje vpliva na davčni odpor, pa za Nemčijo ni podatkov, medtem ko v Italiji obstajajo podatki, ki to potrjujejo. Tako lahko tudi odnos med davčnim zavezancem in davčnim organom vključimo med dejavnike, ki vplivajo na davčni odpor. (Veršnik 2004b, 36)

2.5 RAZLIKOVANJE MED DAVČNO UTAJO IN DAVČNO ZATAJITVIJO

Izraza davčna utaja in davčna zatajitev sodita na področje nezakonitega izmikanja plačila davka. Vprašanje je, ali obstaja razlika med utajo in zatajitvijo.

Utajevati po SSKJ¹ pomeni delati tako, da kdo česa ne more izvedeti, odkriti, opaziti; zatajiti pa pomeni izraziti mnenje, prepričanje, da kaj ne obstaja, prikriti. Natančna in smiselna primerjava pomenov pokaže, da razlike med pojmom ni. Utaja in zatajitev sta v resnici sopomenki. V pravu se uporabljata oba izraza: v zvezi z davčnimi prekrški se govori o utajevanju davkov, izraz davčna zatajitev pa se uporablja v kazenskem pravu, in sicer s tem izrazom KZ poimenuje eno od kaznivih dejanj.

Ekonomisti izraza davčna zatajitev skorajda ne poznajo in tudi za kaznivo dejanje uporabljajo največkrat kar izraz davčna utaja, kar glede na strokovno izrazje ni v skladu s KZ. Kaj je pravilno, je težko reči. Pravzaprav bi tudi za kaznivo dejanje lahko uporabili izraz davčna utaja. Davčna zatajitev je tako primer davčnega utajevanja, ki dosega prag kaznivega dejanja. (Selinšek 2003,79)

¹ Slovar Slovenskega knjižnega jezika

3 ODKRIVANJE DAVČNIH UTAJ

3.1 ORGANI ODKRIVANJA DAVČNIH UTAJ

3.1.1 Davčni organ

Pri odkrivanju davčnih utaj ima najpomembnejšo vlogo davčni organ, katerega delovanje ureja Zakon o davčni službi. Davčne zavezanke nadzira s kontrolo in z inšpekcijskimi pregledi.

Kontrola obsega preverjanje pravilnosti in pravočasnosti vlaganja davčnih napovedi in davčnih obračunov, obračunavanja in plačevanja davkov na podlagi obrazcev in drugih predpisanih podatkov in se opravlja v prostorih davčnega organa.

Inšpiciranje obsega preverjanje pravilnosti in pravočasnosti obračunavanja davkov, poslovanja davčnih zavezancev, preverjanja knjigovodskih in drugih evidenc, ugotavljanje neprijavljenih dohodkov in odrejanje ukrepov, določenih z zakonom. Praviloma se opravlja na sedežu davčnega zavezanca. (Čokelec 1998, 278)

3.1.2 Organ za notranje zadeve

Organi za notranje zadeve so pomembni pri odkrivanju davčnih utaj, zlasti pri sumu za kaznivo dejanje, saj imajo večja pooblastila kot davčni in carinski organi, ki so prav tako zadolženi za odkrivanje davčnih utaj. Večja pooblastila so določena v 148. členu Zakona o kazenskem postopku, po katerem morajo organi za notranje zadeve: (Čokelec 1998, 278-279)

- ukreniti potrebno, da se izsledi storilec kaznivega dejanja; da se storilec ali udeleženec ne skrije ali ne pobegne; da se odkrijejo in zavarujejo sledovi kaznivega dejanja in predmeti, ki utegnejo biti dokaz, in da se zberejo vsa obvestila, ki bi utegnila biti koristna za uspešno izvedbo kaznivega postopka (prvi odstavek 148. člena Zakona o kazenskem postopku);
- zahtevati potrebna obvestila od oseb; opraviti potreben pregled prevoznih sredstev, potnikov in prtljage; za nujno potreben čas omejiti gibanje na določenem prostoru; ukreniti, kar je potrebno v zvezi z ugotavljanjem istovetnosti oseb in predmetov; razpisati iskanje osebe in stvari, ki jih iščejo; v navzočnosti odgovorne osebe opraviti pregled določenih objektov in prostorov podjetij in drugih pravnih oseb ter pregledati njihovo dokumentacijo ter ukreniti in storiti drugo, kar je potrebno (drugi odstavek 148. člena Zakona o kazenskem postopku);
- na pisni predlog in z dovoljenjem preiskovalnega sodnika oziroma predsednika senata sme policija zbirati obvestila tudi od oseb, ki so v priporu, če je to potrebno, da se odkrijejo druga kazniva dejanja iste osebe, njihovi udeleženci ali kazniva dejanja drugih storilcev, ta obvestila zbira v času in v navzočnosti osebe, ki jo določi preiskovalni sodnik oziroma predsednik senata. (osmi odstavek 148. člena Zakona o kazenskem postopku);

- policisti imajo pravico napotiti osebe, ki jih najdejo na kraju storitve kaznivega dejanja ali osebe, ki imajo bivališče v tujini, k preiskovalnemu sodniku ali jih zadržati do njegovega prihoda, če bi mogle dati za kazenski postopek važne podatke in če je verjetno, da jih pozneje ne bi bilo mogoče zaslišati ali da bi bilo to povezano s precejšnjim zavlačevanjem ali z drugimi težavami, zadržanje takih oseb na kraju storitve kaznivega dejanja ne sme trajati več kot šest ur.(prvi odstavek 149. člena Zakona o kazenske postopku)

3.1.3 Carinska služba

Zaradi širšega pojmovanja davčne utaje, po kateri spadajo med davke tudi carinske dajatve, so za odkrivanje davčnih utaj pomembni tudi organi carinske službe. Hkrati je carina tudi sestavina osnove za določitev davčne obveznosti v ožjem pomenu besede. Z njeno utajo je nastala posredna utaja.

Organi carinske službe izvajajo naslednje naloge: (Čokelc 1998, 279-280)

- carinski nadzor nad blagom, potniki in prevoznimi sredstvi,
- carinjenje blaga in storitev,
- kontrolo blaga,
- preprečevanje in odkrivanje carinskih prekrškov, gospodarskih prestopkov in kaznivih dejanj v carinskem postopku,
- preprečevanje in odkrivanje deviznih prekrškov,
- vodenje upravnega postopka na prvi in drugi stopnji in postopka za prekrške na prvi stopnji.

3.1.4 Medsebojna povezanost organov odkrivanja davčnih utaj

Zaradi medsebojne povezanosti dajatev v širšem pomenu besede obstaja skupna obveznost organov o medsebojnem obveščanju in ukrepanju pri odkrivanju davčnih utaj. Posebej jih zavezuje Zakon o kazenskem postopku, po katerem so dolžni vsi državni organi in organizacije z javnimi pooblastili naznaniti kazniva dejanja, za katera storilce preganjajo po uradni dolžnosti, če so o njih obveščeni ali kako drugače zvedo zanje.

Skupaj z ovadbo morajo navesti dokaze, za katere vedo, in poskrbeti, da se ohranijo sledovi kaznivega dejanja in predmeti, na katerih ali s katerimi je bilo kaznivo dejanje storjeno, ter druga dokazila. (Čokelc 1998, 280)

3.2 METODE ODKRIVANJA DAVČNIH UTAJ PRI DDV

3.2.1 Odkrivanje davčnih utaj

Z inačico DDV, ki so jo uporabljali za obdavčevanje prometa na enotnem območju Evropske unije, ki je sestavljeno iz davčno načeloma suverenih držav, ki pa nimajo carinskih kontrol s čimer so izgubile nadzor nad fizičnim gibanjem blaga, so davčni utajevalci dobili še nekaj dodatnih možnosti za izkoriščanje. Čeprav je res, da kakršen koli davek in kakršen koli sistem države predpišejo, vedno se bodo našli utajevalci, ki ga bodo znali izkoristiti za svoje kriminalne namene.

Davčna uprava in drugi preprečevalci utajevanja jih pa morajo zasledovati in se ob razkritih »spretnostih« utajevalcev odločati ne le, kako jih odkriti in kaznovati, ampak kako že z zakonodajo preprečiti čim več davčnih »lukenj«. (Denar, št. 14, 2004,18)

V EU je najbolj zloglasnih nekaj vrst posebej izdatnih davčnih goljufij, s katerimi se borijo države članice. V letu 2003, ocenjujejo, je bilo v EU na različne načine utajenih 60-100 milijard EUR DDV. Očiten je trend pobiranja DDV, saj že nekaj let zneski pobranega DDV padajo in vsako leto vedno znova poberejo manj DDV, kot so načrtovali. Državam zaradi davčnih goljufij uhajajo neznane vsote. Kljub zgovornim številkam Komisija EU meni, da sistemske reforme niso potrebne, zahtevala pa je povečano sodelovanje držav članic za odkrivanje utaj. (Denar, št. 14, 2004,18)

Nekatere značilnosti sistema DDV napeljujejo (labilne, slabo misleče, kriminalno nadarjene, itd. osebe) na utajevanje DDV - npr. oprostitev s pravico do odbitka vstopnega DDV ali brez te pravice, obračunavanje DDV od pridobitve blaga v EU, terjanje vračila vstopnega DDV od države, samoobdavčitev... Neznanski zneski DDV uhajajo proračunom zaradi različnih oblik protizakonitega ravnanja zavezancev, mnogo dejanj po zakonih posameznih držav sodi med kriminalna, davčne uprave EU jih preganjajo s skupnimi močmi. (Denar, št. 14, 2004, 18-19)

3.2.1.1 Najbolj pogosti primeri utaj v EU

Najbolj preprosta utaja DDV je, ko zavezanci za DDV – prodajalci ne izstavljajo računov za dobave blaga in opravljanje storitev (država ne dobi DDV, ker ga nihče ne plača); naslednja je, ko zavezanci račune z obračunanim DDV sicer izstavljajo, vendar zaračunanega DDV ne izkažejo v obračunih DDV in ga ne plačajo v proračun (kupec plača DDV, vendar ga zadrži prodajalec); ali pa npr. zavezanci upoštevajo odbitek vstopnega DDV za nabave, ki jih ni bilo ali ki ne dovoljujejo odbitka vstopnega DDV (namesto zavezanca nosi breme DDV država – oziroma drugi zavezanci)... (Denar, št. 14, 2004,19)

Znana je goljufija, ko oseba od države zahteva (dobi) neupravičeno vračilo vstopnega DDV, ki ji ga je zaračunal zavezanec – fiktivno podjetje (praviloma za ta namen registrirano oziroma pri davčni upravi identificirano za DDV) za domače dobave blaga in storitev, prejeti računi so fiktivni.

Razumljivo in pravilno je torej, da davčna uprava preveri upravičenost zahtevka za vračilo vstopnega DDV, vsaj dokler zavezanca in njegovega poslovanja ne pozna in dokler zavezancu ne zaupa. Nerazumljive pa so torej na drugi strani kritike, da je davčna uprava maščevalna, da zavezance nezaupljivo in že v naprej obravnava kot utajevalce itd., če DDV ne vrača nekritično in le na osnovi zahtevka, ampak se davčni inšpektorji pred tem prepričajo o upravičenosti zahtevka. Poglejmo še z druge strani: če bi utajevalcem uspelo pridobiti od države neupravičeno vračilo DDV, bi bili v očeh javnosti in pred delodajalcem, tj. državo, kriva davčna uprava, saj bi lahko z obiskom pri zavezancu preprečila davčno utajo. (Denar, št. 14, 2004, 19)

Pogosti so primeri utaje DDV v gradbeni dejavnosti. Vključujejo fiktivne družbe, izdajajo fiktivne račune, najemajo fiktivne podizvajalce, vključeni so tudi tujci itd. Pri teh t.i. verižnih goljufijah v gradbeništvu ne utajujejo samo DDV, ampak zaradi zaposlovanja na črno v tej dejavnosti ne plačujejo niti dohodnine niti socialnih prispevkov, s tem pa si kriminalne združbe na račun utajevanja davkov pridobivajo še dodatno konkurenčno prednost pred poštenimi gradbeniki. (Denar, št. 14, 2004, 19)

V EU se ukvarjajo še z nekaterimi značilnimi oblikami milijonskih goljufij DDV. V nekaterih gre za namerno plačilno nesposobnost oziroma nameren stečaj davčnega dolžnika (ki je praviloma itak le ustanovljen posebej za ta namen). Znan je tudi goljufiv model vračila vstopnega DDV pri lizingu, itd. (Denar, št. 14, 2004, 19)

3.2.1.2 Boj proti goljufijam DDV v EU

Že leta 2000 sta Evropska komisija in ad hoc sestavljena skupina pri Svetu EU sestavili poročili o šibkih točkah pri izmenjavi informacij med državami članicami in o premalo učinkovitem sodelovanju davčnih organov nasploh, da bi se lahko uspešneje borili zoper goljufije DDV. Finančni ministri držav članic EU so, da bi odpravili te pomanjkljivosti, oktobra 2003 sestavili odredbo o povečanem sodelovanju med organi držav članic, katere namen je učinkovitejši boj proti DDV goljufijam, kar je komisija sprejela z zakonom. Z odredbo so določili jasna in obvezujoča pravila za izmenjavo informacij, za neposredno sodelovanje med organi, za boj proti goljufijam posameznih držav članic in poenostavitve pri izmenjavi informacij. Istočasno je svet EU sprejel smernico za razrešitev področja uporabe smernice o medsebojni upravni pomoči, da bodo države lahko izmenjavale tudi informacije o obdavčevanju zavarovalniških premij. Odredba in smernica naj bi po pričakovanjih organov EU pospešila in olajšala izmenjavo informacij. (Denar, št. 14, 2004, 20)

Od leta 2000 do 2003 so v EU sprejeli 9 dopolnil za preprečevanje goljufij DDV, ob širitvi EU za dodatnih 10 držav pa se v organih bojijo, da bo zaradi pravila o strinjanju vseh članic, če želijo uveljaviti določila na davčnem področju, dopolnjevanje tovrstnih pravil še težje. Zato je Evropska komisija začela razmišljati, da bi sistem DDV v EU vendarle poenostavili. Tako naj bi bilo zavezancem držav članic EU omogočeno, da bi vse svoje obveznosti DDV izpolnili v eni državi. Nadalje menijo, da bo treba spremeniti nekatere ureditve glede določanja kraja obdavčitve, da bi bil DDV dosledneje prihodek državne porabe – če je že in dokler je sistem obdavčevanja z DDV pač naravnan tako, da se promet obdavčuje po načelu namembnosti, kar bo tako urejeno, dokler v EU ne bo dovolj politične volje, da bi vendarle uredili obdavčevanje z DDV po državi izvoza blaga in storitve. Vsekakor pa komisijo globoko skrbiti goljufije DDV, posebej davčni vrtiljak. Vendar meni, da trenutno drugačna rešitev ni možna. Zato bo še naprej le zahtevala in priporočala poglobljeno sodelovanje držav članic za boj proti tovrstnim goljufijam. Če pa bi kljub naporom organov članic goljufije vrste davčni vrtiljak postale tako obsežne, da bi bilo s povzročenim izkrivljanjem konkurence ogroženo normalno delovanje notranjega trga EU, pa se bo treba v EU odločati o prihodnosti enotnega sistema DDV. (Denar, št. 14, 2004, 20)

3.2.2 Izmenjava podatkov pri odkrivanju utaj DDV

Na področju posrednih kot tudi neposrednih davkov so davčne utaje naraščajoč pojav, kar povzroča zaskrbljenost ne le v državah članicah EU, temveč predstavlja problem globalne davčne politike. Številne nacionalne raziskave zajemajo oceno višine davčnih utaj, vendar je o dejanskem številu težko govoriti. Zaključimo lahko le, da je največ davčnih utaj storjenih prav na področju DDV in se nanašajo na zlorabo oprostitev v sistemu DDV. (Rozman 2002, 38)

3.2.2.1 Kaj so pokazale raziskave?

Raziskave so pokazale, da so v prvi polovici leta 1998 države članice odkrile približno 250 primerov večjih davčnih utaj, imenovanih tudi vrtiljak (bolje poznane pod angleškim izrazom »carousel« ali »IC-acquisition fraud«). Te predstavljajo izgubo prihodkov v višini približno 500 milijonov EUR, kar pomeni, da posamezni primer davčne utaje obsega v povprečju okrog 2 milijona EUR izgube davčnih prihodkov. (Rozman 2002, 38)

Tako imenovani vrtiljak zadeva večje število skupin podjetij v različnih državah, med katerimi se opravljajo ponavljajoče transakcije brez plačila DDV, saj navadno podjetje v državi izvora kot plačnik davka izgine pred plačilom DDV. Takšne davčne utaje se izvajajo v večjih državah prav z namenom prikritja dejanskih dogodkov in so pogosto prepletene z dejavnostjo kriminalnih organizacij, kar predstavlja veliko izgubo za državno blagajno. Navedeno je razlog, da se okrepi administrativno sodelovanje med državami članicami EU. (Rozman 2002, 38)

3.2.2.2 Izmenjava podatkov med državami članicami EU

Sodelovanje držav članic EU trenutno poteka predvsem prek izmenjave podatkov s pomočjo VIES (»Value Added Tax Information Exchange System«), ki je informacijski sistem izmenjave podatkov na področju DDV znotraj držav članic EU. V skladu s prehodnimi določbami sistema DDV so dobave znotraj držav EU med davčnimi zavezanci oproščene plačila DDV v državi izvora in se obdavčujejo po stopnjah in pogojih namembne države članice (t.i. »destination principle«). Izmenjujejo se podatki o celotni vrednosti dobav, ki so izvršene posameznemu davčnemu zavezancu v posamezni državi članici EU. (Rozman 2002, 38)

Čeprav zakonodaja omogoča tudi pridobivanje podatkov o posameznem davčnem zavezancu na zahtevo davčnega organa, so raziskave pokazale, da se države članice le redko poslužujejo tega načina, saj je v obdobju od 1996 do 1998 le 2% od 1.5 milijonov davčnih zavezancev, ki so opravljali dobave znotraj EU, bilo predmet takšnega zahtevka. Državam članicam EU je na voljo tudi tretja možnost sodelovanja in sicer gre za t.i. multilateralne kontrole (»multilateral controls«), kjer gre za skupne inšpekcijske preglede, ki jih istočasno organizira več držav članic EU. Vendar se tudi ta način uporablja bolj kot izjema in ne kot pravilo, saj je bilo v obdobju od 1998 do 2000 organiziranih le 38 takšnih inšpekcij. (Rozman 2002, 38)

3.2.2.3 Pravna podlaga za izmenjavo podatkov

(Rozman 2002, 38-39)

Trenutno predstavljajo pravno podlago za izmenjavo podatkov Direktiva Sveta št.: 77/799/EEC (Council Directive of 19 December 1977 concerning mutual assistance by the competent authorities of the Members States in the fields of direct taxation and value added tax), ki zadeva vzajemno pomoč pristojnih organov držav članic na področju neposrednega in posrednega obdavčevanja ter Uredba Sveta št.: 218/92/EEC (Regulation EEC No. 218/92 on administrative co-operation in the field of indirect taxation), ki zadeva administrativno sodelovanje na področju posrednega obdavčenja.

Z ukinitvijo meja med državami članicami EU s 1.1.1993 se je pokazala potreba po okrepitevi administrativnega sodelovanja. S tem namenom je bila kot dopolnitev Direktivi iz leta 1977

sprejeta Uredba Sveta št. 218/92, ki je uvedla tudi sistem izmenjave podatkov v zvezi z dobavo blaga znotraj držav članic EU in katere glavna novost je bila uvedba VIES elektronske baze z možnostjo avtomatske komunikacije z vsemi državami članicami o celotni vrednosti vseh dobav določenemu davčnemu zavezancu v posamezno državo članico, skupaj z ustrežno DDV-identifikacijsko številko.

Vendar pa se informacije, ki se izmenjujejo, pogosto ne izmenjujejo dovolj hitro, bodisi avtomatično bodisi na podlagi tako imenovanih kvartalnih poročil, ki jih morajo davčni zavezanci kvartalno predložiti davčni upravi. S tem bi namreč omogočili pravočasno odkrivanje davčnih utaj. Poleg tega uredba ne zadeva vseh transakcij, ki lahko vodijo v utaje, saj se nanaša le na dobave in pridobitve znotraj držav članic EU in ne na domače dobave blaga in storitev. Večina utaj s področja DDV pa zadeva tako dobave znotraj Unije kot tudi domače dobave, zaradi česar so davčne uprave prisiljene uporabiti tudi druge pravne instrumente za odkrivanje takšnih shem davčnih utaj. Zaradi navedenega se države članice pri odkrivanju davčnih utaj s področja DDV poslužujejo administrativnega sodelovanja na osnovi Direktive 77/799. Vendar tudi ta pogosto predstavlja prešibko orodje za učinkovito administrativno sodelovanje, predvsem zaradi prevelike centralizacije sodelovanja, nezadostne intenzivnosti in nezadostnih navodil. Direktiva namreč ne omogoča zadostnega sodelovanja med lokalnimi oz. nacionalnimi preiskovalnimi oddelki, temveč komunikacija poteka predvsem prek CLO (»central liaison office«), kar pogosto vodi k nepravočasni izmenjavi podatkov. Podatki se izmenjujejo predvsem preko VIES, premalo pa je avtomatične in simultane izmenjave podatkov, kar bi lahko pomagalo k pravočasnemu odkrivanju davčnih utaj. Poleg navedenega direktiva ne vsebuje dovolj natančnih navodil, predvsem glede prisotnosti tujih davčnih uradnikov v času kontrolnega postopka, organiziranja multilateralnih kontrol ter uporabe pridobljenih podatkov.

Poleg navedenih pomanjkljivosti in vrzeli pravno osnovo za administrativno sodelovanje na področju DDV predstavljata dve različni pravni podlagi, kar še dodatno otežuje sistem. Zaradi navedenega je Komisija EU predlagala enotno ter okrepljeno podlago, s katero želi nadomestiti, okrepiti ter modernizirati določbe Uredbe Sveta št.: 218/92 ter inkorporirati določbe Direktive Sveta št.: 77/799. To bi omogočilo tesnejše sodelovanje med različnimi službami ter povečalo učinkovitost in hitrost izmenjave podatkov v boju proti davčnim utajam.

3.2.2.4 Nov pravilnik za povečanje kooperacije med davčnimi oblastmi držav članic EU

Svet finančnih ministrov EU je 7. oktobra 2003 prevzel pravilnik za povečanje kooperacije med davčnimi oblastmi držav članic v boju proti nepravilnostim v zvezi z DDV.

Pravilnik sestavljajo trije osnovni pojmi: (Activities, 2003, dostopno na:

http://europa.eu.int/comm/taxation_customs/resources/documents/report_activities_2003.pdf)

- predložiti bolj jasna in zavezujoča pravila pri izmenjav informacij,
- priskrbeti bolj direkten kontakt med nacionalnimi organi, ki se borijo proti davčnim utajam,
- in zagotavljati bolj obsežno izmenjavo podatkov in informacij.

Cilj novega pravilnika je predvsem v tem, da je potrebno popraviti slabosti v dosedanji izmenjavi informacij in odpraviti slabosti med povezovanjem davčnih oblasti, ki so bile prepoznane v poročilu komisije februarja 2000 o DDV nepravilnostih in iz poročila Sveta o davčnih nepravilnostih junija 2000.

Svet je istočasno prevzel napotek k razširitvi območja »Mutual Assistance Directive« kot dovoljenje državam članicam do izmenjave informacij v zvezi z obdavčitvami zavarovalnih premij.

Komisija je 21. novembra 2003 prevzela poročilo o izvrševanju »fascilis« programa (1998-2002) za pomoč državam članicam, da bi bolj povezano delovale pri preprečevanje davčnih nepravilnosti.

Področja, ki jih je program zajemal, so izboljššan sistem za elektronsko izmenjavo informacij med administracijami, vaje raziskovanja, seminarji treningov za davčne uradnike in strokovnjake, izmenjava uradnikov med nacionalnimi administracijami in delovne skupine ter projektne skupine. (Activities, 2003, dostopno na:

http://europa.eu.int/comm/taxation_customs/resources/documents/report_activities_2003.pdf)

Aprila 2004 je Evropska komisija predstavila poročilo o uporabi kooperacije po vsej Evropi v boju proti goljufijam na področju DDV (Value-Added Tax). Kljub prisotnosti velikih količin denarja pri goljufijah davka na dodano vrednost je zelo težko določiti, kakšne so te količine denarja. Nekatere države članice so ocenile njihovo izgubo tudi do 10%. Kljub temu pa so bili narejeni veliki napredki v kooperaciji na tem področju.

Kakorkoli že, poročilo Sveta priporoča, da države članice prevzamejo naslednje korake:

- izboljšajo izmenjavo informacij,
- povišajo človeške vire dodeljene tej vrsti dela,
- odstranijo preostale dovoljene zapore za boj proti goljufijam pri davku na dodano vrednost. (dostopno na: http://europa.eu.int/comm/taxation_customs/taxation/tax_cooperation/reports/index_en.htm)

3.3 RAČUN KOT NAJPOMEMBNEJŠI DOKUMENT PRI DAVKU NA DODANO VREDNOST

(Dostopno na: <http://www.gov.si/durs>)

Ker temelji izvajanje DDV predvsem na izdanih in prejetih računih, prinaša uvedba DDV-ja več finančne discipline. Vsekakor velja, da je račun potrebno zahtevati in vzeti, kar velja tako za zavezance za plačilo DDV-ja kot za navadne potrošnike. Zavezanci lahko le na podlagi računa, ki so ga prejeli, odštejejo od svoje davčne obveznosti kot vstopni davek že plačani DDV prejšnjemu zavezancu, od katerega so kupili blago ali storitev. Prav tako pa morajo izdati račun tudi sami. V vsakem primeru davčni zavezanec dejansko vplača v proračun samo razliko med davkom, ki ga je zaračunal, in davkom, ki je bil njemu zaračunan ali ga je plačal ob uvozu blaga. Na izdanem računu, ki ga izda davčni zavezanec drugemu zavezancu za plačilo DDV-ja, morajo biti nujno napisani naslednji podatki: kraj in datum izdaje računa ter zaporedna številka, firma oz. ime in sedež podjetja ali stalno prebivališče ter davčna številka izdajatelja računa, medtem ko njegov žig in podpis nista nujna.

Račun mora vsebovati še firmo ter sedež oz. stalno bivališče ter davčno številko prejemnika blaga oziroma storitve, datum odpošiljanja blaga oz. opravljanja storitev, podatke o vrsti in količini prodanega blaga ali opravljenih storitev, cena blaga oz. storitev brez DDV-ja, stopnjo DDV-ja ter vrednost z vključenim DDV-jem.

Če sta opravljena promet oz. storitev, za katera je predpisana oprostitvev plačila DDV-ja, mora zavezanec na računu navesti, da DDV ni bil obračunan.²

Po Zakonu o DDV morajo ponudniki blaga in storitev, ki so registrirani v sistem DDV, izdajati račune z obračunanim DDV. Račun, izdan fizični osebi - končnemu kupcu, mora vsebovati naslednje elemente: kraj in datum izdaje ter zaporedno številko računa, firmo oz. ime, sedež oz. stalno prebivališče ter davčno številko, prodajno ceno blaga oz. storitve z vračunanim DDV in stopnjo ter znesek DDV, vračunan v prodajno vrednost blaga oz. storitve.³

S pomočjo akcije preverjanja računov DURS pridobiva veliko podatkov o delovanju sistemov blagajniškega poslovanja in programskih teh programov, zato se DURS preusmerja predvsem v inšpiciranje informacijskih sistemov, ki omogočajo dvojno evidentiranje poslovnih dogodkov in v inšpiciranje davčnih zavezancev, ki te programe prodajajo.

3.4 DAVČNI NADZOR

(Dostopno na: <http://www.davki.com/DesktopModules/DisplayDoc.aspx?MType>)

Davčni nadzor opravlja davčni organ s kontrolo in inšpekcijskimi pregledi na podlagi zakona, ki ureja davčni postopek in zakona, ki ureja upravo, če s tem zakonom ni drugače določeno.

Inšpekcijski pregled obsega preverjanje pravilnosti in pravočasnosti obračunavanja davkov, poslovanja davčnih zavezancev, preverjanje knjigovodskih in drugih evidenc, ugotavljanje neprijavljenih dohodkov in odrejanje ukrepov, določenih z zakonom. Inšpekcijski pregled se praviloma opravlja v prostorih in na stvareh davčnega zavezanca; če so poslovne knjige in evidence pri osebi, ki le-te vodi za davčne zavezance, se inšpekcijski pregled lahko opravi tudi pri tej osebi. Inšpekcijski pregled opravlja davčni inšpektor (v nadaljnjem besedilu: inšpektor) na območju svojega davčnega urada. Za svoje delo je odgovoren direktorju davčnega urada. Inšpektor lahko opravlja inšpekcijski pregled tudi izven območja svojega davčnega urada na podlagi pooblastila, ki mu ga v soglasju z direktorjem njegovega davčnega urada da direktor davčnega urada, na območju katerega naj bi pregled opravil. Za svoje delo je odgovoren direktorju, ki mu je dal pooblastilo za inšpekcijski pregled.

Da bi inšpektor pri opravljanju inšpekcijskega pregleda lahko ugotovil višino davčne obveznosti, ima pravico pregledati poslovne prostore in druge prostore, ki se uporabljajo za opravljanje dejavnosti ali pridobivanje dohodkov, naprave, blago, stvari, predmete, poslovne knjige, pogodbe, listine in druge dokumente, ki omogočajo vpogled v poslovanje davčnega zavezanca.

Za poslovne prostore se štejejo tudi stanovanjski prostori, ki jih je davčni zavezanec določil kot svoj sedež oziroma kot poslovni prostor, kjer se opravlja dejavnost. Inšpektor ima pravico pregledati listine, ki dokazujejo pravni status davčnega zavezanca ter druge listine in dokumente, s katerimi se ugotavlja istovetnost oseb pri inšpekcijskem pregledu.

² 34. člen ZDDV, dostopno na strani: <http://zakonodaja.gov.si>

³ 35. člen ZDDV, dostopno na strani: <http://zakonodaja.gov.si>

Inšpektor lahko pri inšpekcijskem pregledu ugotavlja tudi podatke o številu, prejemkih in pogodbah zaposlenih ter jih primerja s prijavljenimi podatki. Kadar se inšpekcijski pregled opravlja v prostorih in na stvareh davčnega zavezanca oziroma v prostorih osebe, ki vodi davčnemu zavezancu poslovne knjige in evidence, mora le-ta inšpektorju zagotoviti pogoje za nemoteno opravljanje pregleda.

Inšpektor ima pravico največ za 15 dni zaseči listine, predmete, vzorce in drugo blago, če je to potrebno za zavarovanje dokazov, za natančno ugotovitev nepravilnosti ali če davčni zavezanec to uporablja za kršitve, oziroma če je bilo to pridobljeno s kršitvami davčnih predpisov ter ima pravico za največ tri dni prepovedati opravljanje dejavnost.

3.4.1 Načrtovanje in opravljanje davčnih pregledov

Politika delovanja inšpekcije je na splošno v cilju maksimirati prostovoljno obdavčevanje in onemogočiti davčnim zavezancem, da se nezakonito izogibajo plačevanju davkov. (Dešman 2002, 133)

Za nadzorovanje pravilnosti obračunavanja in plačevanja davčnih obveznosti v Sloveniji je zadolžena Davčna uprava R Slovenije s svojimi davčnimi uradi, ki spada pod Ministrstvo za finance. Obdavčenje in pobiranje davkov je pglavitna naloga davčnih organov, njihovo kvalitetno delo pa se odraža v pripravljenosti davčnih zavezancev, da plačujejo predpisane davke.

Inšpekcijski pregled je del nadzorne funkcije davčne uprave. Njegova naloga pa je ugotoviti, ali je obdavčenje davčnega zavezanca v skladu s predpisi oziroma onemogočiti izmikanje plačila davčnih obveznosti in goljufije pri plačevanju davkov. Cilj inšpekcijskega pregleda je zagotoviti kontrolni sistem plačevanja davkov, ob morebitnem neplačevanju pa ustrezno ukrepati v skladu z zakonom. Dejavnost Davčnega organa je dejavnost državne uprave in obsega odmero, obračun, nadzor in izterjavo davkov ter drugih dajatev, ki se upravlja v skladu z zakonom o davčni službi in zakonom o davčnem postopku. (Lamberger 2001, 74)

Davčni organ mora pri pregledu spoštovati naslednja načela: (Lamberger 2001, 75)

- **načelo zakonitosti**, ki pravi, da mora davčni organ postopati in odločati po zakonu, kadar v davčnih in drugih stvareh odloča o obveznih dajatvah in pravicah posameznikov, pravnih oseb in drugih strank;
- **načelo varstva pravic občanov in varstva javnih koristi**, po katerem mora davčni organ davčnim zavezancem omogočiti, da čim lažje dosežejo in zavarujejo svoje pravice;
- **po načelu materialne pravice** je davčni organ dolžan v postopku ugotoviti resnično stanje in zaradi tega ugotoviti vsa dejstva, ki so pomembna za zakonito in pravilno odločbo;
- **po načelu zaslišanja strank** mora davčni organ pred izdajo odločbe dati stranki možnost, da izrazi svoje mnenje o vseh dejstvih in okoliščinah, ki so pomembne za posamezne odločitve v davčnem postopku;
- **z načelom pravice do pritožbe** sta uveljavljeni načeli pravic občanov in javne koristi ter načelo zakonitosti. V davčnem postopku je kot redno pravno sredstvo na voljo pritožba zoper odločbo, izdano na prvi stopnji.

Davčni organ je dolžan podatke, ki jih je pridobil v postopku inšpekcijskega pregleda, varovati kot davčno tajnost in jih lahko uporablja le za namene inšpekcijskega pregleda, hkrati pa upošteva tudi določila o poslovni skrivnosti. Za poslovno skrivnost se štejejo podatki, ki jih kot takšne s pisnim sklepom določi davčni zavezanec.

Namen izvajanja inšpekcijskih pregledov je ugotoviti dejstva, podkrepjena z dokazi, na podlagi katerih je zaradi morebitno ugotovljenih davčnih nepravilnosti pri davčnem zavezancu mogoče izdati odločbo o plačilu neplačanih davkov. O vsakem opravljenem inšpekcijskem pregledu je potrebno sestaviti zapisnik, v katerem mora biti zapisan potek celotnega inšpekcijskega pregleda, zbrani vsi dokazi in na njihovi podlagi ugotovljena dejstva, kršitve davčnih predpisov in morebitne ugotovljene neplačane obveznosti. (Lamberger, 2001, 76)

Odpor do plačevanja davkov je predvsem posledica primerjave med lastnimi stroški (davčna obremenitev) in osebno koristjo, ki ne sledi nemudoma. S čistega ekonomskega vidika bi bilo za vsakogar najbolje, da bi se izognil davčni obveznosti. Davčni nadzor in zagrožene sankcije vplivajo na davčno poštenost, saj jo spodbujajo. Davčni odpor pa je večji, če menimo, da je davčno breme neenakomerno razporejeno, če je odnos davčnih organov do davčnih zavezancev neustrezen in bolj ko smo prepričani o davčni nepoštenosti drugih davčnih zavezancev. (Veršnik 2004c, dostopno na strani: <http://www.finance-on.net>)

3.4.2 Kontrola davka na dodano vrednost

Uvedba davka na dodano vrednost je povzročila tudi spremembe v pristopu Davčne uprave h kontroliranju oziroma inšpiciranju v primerjavi z nadzorom pravilnosti in zakonitosti obračunavanja in plačevanja dotedanjega prometnega davka. Slovenska davčna uprava je sledila v tujini že uveljavljeni praksi in je uvedla večstopenjski način izvajanja nadzora. (Čokelc 2000, 113-114)

3.4.3 Hitri pregledi davka na dodano vrednost

(Čokelc 2000, 113-114)

Hitri, ali kot jih v tujini imenujejo »flash audit«, so pregledi, ki so namenjeni hitremu posredovanju. Zato je zanje značilno, da trajajo krajši čas (od nekaj ur do tri dni) in so namenjeni inšpiciranju le ene vrste davka, običajno DDV.

Vsebina hitrega pregleda DDV je odvisna od razloga za uvedbo. Zaradi kratkega časa, ki je namenjen inšpiciranju, je lahko omejen:

- le na pregled točno določene dokumentacije davčnega zavezanca (npr. navzkrižni pregled izbranih računov, primerjava podatkov iz uvozno-izvozne dokumentacije davčnega zavezanca s podatki carinskega organa,...);
- na določeno področje poslovanja (primerjava knjige prejetih/izdanih računov s pripadajočo dokumentacijo v davčnem obdobju, primerjava računov, zavedenih v davčnem knjigovodstvu, z dejanskim stanjem pri osnovnih sredstvih, zalogah, preveritev evidenc o vračilih DDV fizičnim osebam v potniškem prometu, izračun odbitka vstopnega DDV pri prometu rabljenih prevoznih sredstev, izdajanje računov končnim kupcem in beleženje teh računov v poslovnih knjigah,...);
- na določen podatek pri davčnem zavezancu (npr. preveritev izračuna odbitnega deleža).

Ugotovitve hitrega inšpekcijskega pregleda so lahko take narave, da se hitri pregled zaključi kot samostojni upravni postopek. Kadar pa ugotovitve nakazujejo, da obstaja utemeljen sum, da gre za večje nepravilnosti v poslovanju davčnega zavezanca, oziroma da so nepravilnosti, ugotovljene v hitrem pregledu takšne, da se verjetno pojavljajo tudi v drugih davčnih obdobjih, ki niso bila inšpicirana, se uvede celoviti pregled DDV.

Kot je že bilo omenjeno, tudi v tujini uporabljajo tak način inšpiciranja, predvsem takrat, ko morajo hitro ukrepati.

Hitri inšpekcijski pregledi so zelo primerni tudi za navzkrižno preverjanje transakcij znotraj Evropske unije, kadar so ugotovljena določena razhajanja (obstaja sum davčnih vrtiljakov, navidezni izvoz...).

3.4.4 Celoviti pregledi davka na dodano vrednost

Celovito inšpiciranje je po načinu in vsebini podobno inšpiciranju prometnega davka, kot smo ga poznali že pred uvedbo DDV. Kot je razvidno že iz opisa hitrih pregledov DDV, je lahko uvedba celovitega pregleda nadgradnja hitremu pregledu, lahko pa je to samostojni pregled, s katerim ugotavljamo nepravilnosti pri:

- določanja predmeta obdavčitve;
- določanju kraja obdavčitve;
- vodenju davčnih evidenc;
- izdajanju računov in zaračunavanju izstopnega DDV;
- določanju davčne osnove;
- uporabi davčnih stopenj;
- odbitku vstopnega davka in s tem povezanimi prejetimi računi;
- sestavljanju davčnega obračuna;
- pravočasnosti oddajanja obračunov in plačevanja DDV.

Če so hitri pregledi časovno omejeni na eno ali le nekaj davčnih obdobjih, pa celoviti pregledi DDV zajemajo obdobje najmanj enega leta. Še zlasti je ta vrsta pregledov primerna pri inšpiciranju velikih davčnih zavezancev.

Celovite preglede tudi v drugih državah uporabljajo v primerih razširitev hitrih inšpekcijskih pregledov. V Franciji se npr. celoviti pregledi poleg DDV nanašajo hkrati tudi na druge davke, obdobje inšpiciranja pa zajame tri leta. V tem obdobju se pregledajo vsi obračuni DDV. (Čokelc 2000, 115-116)

Metode inšpekcijskega pregleda so:

- pregled na preskok, kjer je težišče usmerjeno na takšno izbiro dokumentacije, da je preveritev opravljena na podlagi vzorca (numerično ali kronološko zaporedje dokumentacije, višine zneskov, druga merila);
- pregled celotne davčne dokumentacije ali davčna revizija pomeni pregled celotne dokumentacije, ki se nanaša na predmet poslovanja;
- pregled določenih podatkov na podlagi zahtev drugih davčnih uradov oziroma drugih organov. (Lamberger 2001, 76)

3.5 UGOTOVITVE INŠPEKCIJSKIH PREGLEDOV V ZADNJIH LETIH

Iz poročil o opravljenih inšpekcijskih pregledih, ki jih pripravljajo davčni inšpektorji na davčnih uradih, ugotavljajo, da metode in postopki inšpiciranja davčnih zavezancev zelo učinkovito razkrivajo pravo naravo in ozadje »sumljivih« ali navideznih poslov, zato se število primerov, pri katerih obstaja upravičen sum storitve gospodarskega prestopka, povečuje. (Davčni bilten, št. 4-5, 2002, 11)

Posebna pozornost pri inšpekcijskih pregledih v letu 2003 je bila namenjena nadzoru večjih davčnih zavezancev, pri katerih so se v večjem obsegu kakor prej izvajali celoviti inšpekcijski pregledi, v katerih so bile ugotovljene večje nepravilnosti in doseženi večji finančni učinki. Večji je bil tudi poudarek na inšpiciranju davčnih zavezancev, pri katerih inšpekcijski pregled še ni bil opravljen, na preventivnem delovanju pri novoregistriranih zavezancih pa tudi na pridobivanju podatkov iz naslova navzkrižne kontrole računov.

V letu 2003 je bilo opravljenih 6.223 inšpekcijskih pregledov, to je za 20,8 odstotka manj od načrtovanih in za 34,8 odstotka manj v primerjavi z letom 2002. Spremenjena je bila struktura pregledov in izboljššan izbor zavezancev za inšpiciranje. (Letno poročilo DURS 2003, dostopno na: http://www.sigov.si/durs/other/letno_porocilo_2003.pdf)

Nepravilnosti so bile ugotovljene v 3.585 primerih, oziroma 57,6 odstotka inšpekcijskih pregledov. Delež pregledov z ugotovljenimi nepravilnostmi je bil največji pri celostnih pregledih pravnih oseb, in to z 90,2-odstotnim deležem, sledijo pregledi davka od dobička pravnih oseb s 86,4-odstotnim deležem in letni pregledi poslovnih knjig samostojnih podjetnikov posameznikov (SPP) s 85,3-odstotnim deležem. V inšpekcijskih pregledih so bile ugotovljene dodatne obveznosti v višini 33.366,3 milijona tolarjev, to je za 30,3 odstotka več od načrtovanega in za 28,1 odstotka več kakor v letu 2002. (Letno poročilo DURS 2003, dostopno na: http://www.sigov.si/durs/other/letno_porocilo_2003.pdf)

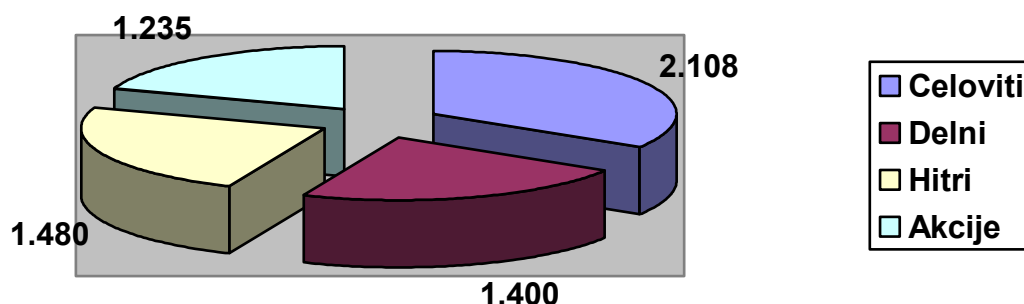
TABELA 1: VRSTE INŠPEKCIJSKIH PREGLEDOV

VRTA PREGLEDA	Letni načrt 2003	Realizacija 2003	% doseganja letnega načrta	Realizacija 2002	Indeks 03/02
CELOVITI	1.736	2.108	121,4	2.154	97,9
DELNI	2.267	1.400	61,8	1.803	77,6
HITRI	2.638	1.480	56,1	3.546	41,7
AKCIJE	1.213	1.235	101,8	2.039	60,6
SKUPAJ	7.854	6.223	79,2	9.542	65,2

Vir: Letno poročilo DURS, 2003,
http://www.sigov.si/durs/other/letno_porocilo_2003.pdf

GRAF 1: INŠPEKCIJSKI PREGLEDI V LETU 2003

Inšpekcijski pregledi v letu 2003



V letu 2003 je bilo sodelovanje z drugimi inšpekcijami manj intenzivno kakor v prejšnjih letih. Z drugimi inšpekcijami je bilo sodelovanje pomembnejše predvsem na področju odkrivanja dela na črno in preverjanja gotovinskih prometov, več je bilo tudi sodelovanja s Carinsko upravo RS.

Povečana je bila izmenjava inšpektorjev med davčnimi uradi. Več inšpekcijskih pregledov je bilo opravljenih z ACL orodji. Uvedena je bila nova aplikacija za spremljanje dela inšpekcije z intranetno povezavo podatkov, s centralno obdelavo podatkov in s pripravo poročil za potrebe informiranja, vodenja in nadzora. Nadzorovano je bilo izvajanje metodologije za enotno izvajanje inšpekcijskih pregledov. Izdelani so bili priročniki po dejavnostih. Sistematično je potekalo tudi zbiranje podatkov o večjih vsebinskih nepravilnostih in posebnostih, ugotovljenih v inšpekcijskih pregledih, po posameznih vrstah davkov itd. Zaradi odkrivanja in preprečevanja davčnih utaj sta bili s tem seznanjeni tudi notranja in zunanja javnost. (Letno poročilo DURS, 2003, dostopno na:

http://www.sigov.si/durs/other/letno_porocilo_2003.pdf)

TABELA 2: INŠPEKCIJSKI PREGLEDI

	leto 2004	leto 2003	indeks 04/03
Št. opravljenih inšpekcijskih pregledov	5.896	6.223	94
Dodatno ugotovljene obveznosti v tisočih	33.309.639	33.866.007	96
Plačilo dodatno ugotovljenih obveznosti v tisočih	25.803.556	20.260.938	141

Vir: Kazalniki uspešnosti 2004, Davčni bilten januar 2005

3.6 UČINKOVITOST DAVČNEGA INŠPICIRANJA PRI DDV

Ob koncu leta 2003 je bilo v evidenco za DDV vpisanih 82.694 zavezancev, to je za 3,0 odstotka več kakor ob koncu leta 2002. Razmerje med pravnimi in fizičnimi osebami je bilo 50 : 50. Kontrola davka na dodano vrednost zajema vnos, obdelavo in kontrolo predloženih obrazcev DDV-O, DDV-Pavšalno nadomestilo, DDV-Potniški promet in DDV-Vračilo DDV davčnemu zavezancu, ki v Sloveniji nima sedeža.

V letu 2003 je bilo s področja davka na dodano vrednost predloženih 581.692 obrazcev, to je 11,5 odstotka vseh kontroli predloženih obrazcev. Zavezancem je bilo izdanih 30.371 izhodnih dokumentov, od tega 29.251 odločb, 722 sklepov in 398 zapisnikov. (dostopno na: http://www.sigov.si/durs/other/letno_porocilo_2003.pdf)

TABELA 3: KONTROLA DAVKA NA DODANO VREDNOST

Naziv davka	Skupaj št. vnesenih dokumentov	Skupaj št. izhodnih dokumentov	Št. primerov z ugotovljenimi nepravilnostmi	Učinek povečanje-zmanjšanja davka v MIO
DDV-O	520.030	11.639	4.881	782,2
DDV- Pavšalno nadomestilo	40.670	10.288	0	0
DDV- Potniški promet	15.747	4.683	160	2,9
DDV-Vračilo DDV davčnim zavezancem, ki v Sloveniji nimajo sedeža	5.805	3.761	1400	403,0
DDV-SKUPAJ	581.692	30.371	6.441	1.188,1

Vir: Letno poročilu DURS, 2003, dostopno na: http://www.sigov.si/durs/other/letno_porocilo_2003.pdf

Pri kontroli davka na dodano vrednost so bile ugotovljene nepravilnosti v 6.441 primerih, od tega je bilo 4.881 primerov pri obrazcu DDV-O, 1.400 primerov pri obrazcu DDV-Vračilo DDV davčnemu zavezancu, ki v Sloveniji nima sedeža, in 160 pri obrazcu DDV-Potniški promet.

Pri kontroli obrazca DDV-O so bile v 1.744 primerih ugotovljene nepravilnosti pri prenosu presežka iz preteklega obdobja, v 1.532 primerih je bila nepravilnost pri odbitku vstopnega davka (od 40. do 44. člena ZDDV) in v 1.471 primerih je bila nepravilnost pri izstopnem davku (od 3. do 11. člena ZDDV). V 134 primerih je bila narejena ocena davčne osnove, ker zavezanci niso predložili obračuna. V primerjavi z letom poprej se je število ugotovljenih nepravilnosti preplopolovilo, vendar pa se je znesek dodatno odmerjenega davka povečal za 60 odstotkov in je znašal 782,2 milijona tolarjev. Razlogov za manjše število odkritih nepravilnosti je več, med njimi tudi ta, da zavezanci bolj poznajo sistem DDV in delajo manj napak pri vodenju evidenc in sestavljanju obračunov. Hkrati pa se pri kontroli zaradi težav z delovanjem nedokončane aplikacije porabi veliko časa za usklajevanje davčnih evidenc. Zaradi naraščanja števila zavezancev, ki neredno plačujejo svojo obveznost, se pri kontroli več časa porabi tudi za druge aktivnosti, povezane z neplačevanjem obveznosti.

Davčna uprava je prejela 5.805 zahtevkov za vračilo DDV davčnim zavezancem, ki v Sloveniji nimajo sedeža. Pri kontroli so bile kar v 1.400 primerih ugotovljene nepravilnosti, od tega v 961 primerih DDV na računu ni bil izkazan oziroma obračunan, v 160 primerih so bile ugotovljene nepravilnosti po 54. členu ZDDV, v 87 primerih je bil naveden napačen znesek vstopnega davka, v 50 primerih je bil znesek računa manjši od minimalnega zneska in v 24 primerih je bila oprostitvev po obračunu že uveljavljena. Na podlagi ugotovitev kontrole so bili zahtevki znižani za 403,0 milijona tolarjev. (dostopno na: http://www.sigov.si/durs/other/letno_porocilo_2003.pdf)

Kontrola je obravnavala 15.747 zahtevkov za vračilo DDV v potniškem prometu. Nepravilnosti so bile ugotovljene v 160 primerih, v vseh primerih so bile to nepravilnosti po 55. členu ZDDV. Ob preverjanju zahtevkov je bilo pregledanih 253.324 obrazcev DDV-VP. Na podlagi ugotovitev kontrole so bili zahtevki znižani za 2,9 milijona tolarjev.

Posredno je bilo v sistem DDV vključenih tudi 40.670 kmetov oziroma za 3,3 odstotka manj kakor v letu 2002, ki na podlagi dovoljenja davčnega organa uveljavljajo pravico do pavšalnega nadomestila vstopnega DDV, obračun pavšalnega nadomestila pa predložijo enkrat na leto. Aktivnosti v zvezi z odkrivanjem potencialnih zavezancev za DDV so se v letu 2003 nadaljevale. Na podlagi teh aktivnosti je 116 oseb predložilo prijavo za vpis v evidenco zavezancev za DDV, 94 zavezancem pa je bil obračunan DDV v višini 115,0 milijona tolarjev. Kontrola je opravila tudi informativne razgovore z novoregistriranimi zavezanci in ob tem opravila uskladitev dejanskega stanja in stanja v evidencah davčne uprave. (dostopno na: http://www.sigov.si/durs/other/letno_porocilo_2003.pdf)

4 METODE DAVČNIH UTAJ PRI DDV

4.1 DAVČNI VRTILJAK

(Ministrstvo za finance 2004,1-2)

Na splošno lahko definiramo davčno utajo DDV tipa »vrtiljak« kot sistemsko utajo DDV z načinom pogostih nakupov in prodaj (resničnih ali fiktivnih) med sodelujočimi davčnimi zavezanci, vendar se pri tem praviloma en udeleženec nahaja v drugi državi. Utaja DDV tipa »vrtiljak« deluje na principu zahtevkov vračila DDV-ja, ki v verigi dobav nikoli ni bil plačan. Davčni zavezanci, ki so vključeni v »vrtiljak«, so lahko resnične firme, fiktivne firme ali mešanica obojih.

Osnovna ideja davčne utaje tipa »vrtiljak« je doseči hitri dobiček z neplačevanjem DDV z uporabo DDV zakonodaje v povezavi z mednarodnim trgovanjem, vključno s posebnimi pravili za dobave znotraj Skupnosti in s tem doseči prodajo blaga po normalni tržni ceni. Sheme vrtiljakov so vedno »financirane« z enim ali več »missing trader« družbami, ki svoje obveznosti iz naslova obračunanega DDV niti ne prijavijo (ne predložijo obračuna DDV) niti je ne plačajo, in so ustanovljene izključno za namene davčnega utajejanja.

Vrtiljak vsebuje ponavadi naslednje udeležence:

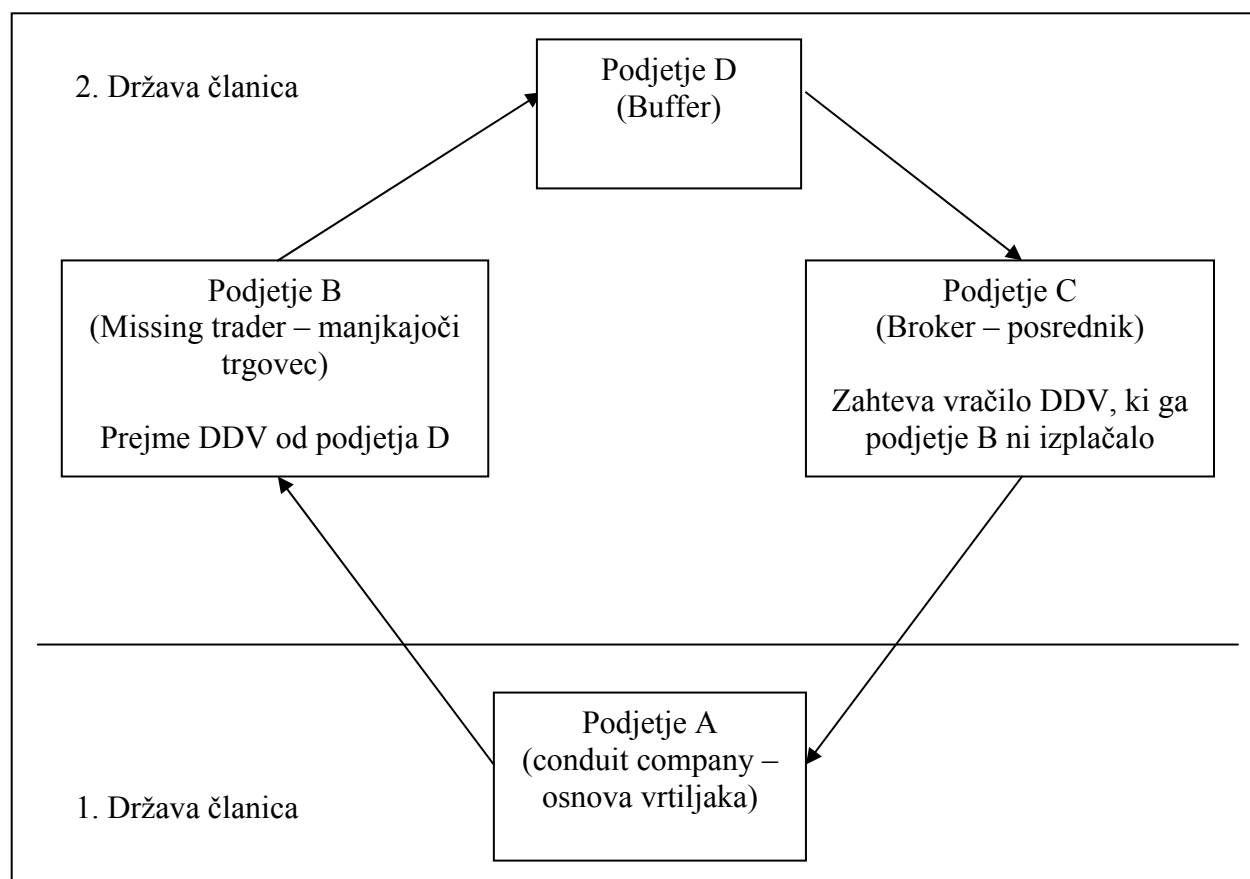
- ◆ **podjetje A (conduit company);** registrirano v 1. državi članici opravi oproščeno dobavo blaga podjetju B, ki je registrirano v 2. državi članici;
- ◆ **podjetje B (missing trader);** opravi pridobitev blaga znotraj Skupnosti, brez obračunanega DDV, ki je pridobil blago brez plačila DDV;
- ◆ **podjetje C (broker);** registrirano v 2. državi članici, kateri podjetju B dobavi blago z obračunanim DDV (promet blaga znotraj države članice 2), podjetje C dobavi to blago podjetju A, ki je registrirano v državi 1.

Sam mehanizem utaje poteka tako, da podjetje B obračuna DDV od prodaje opravljene podjetju C, vendar obračunanega DDV ne vplača v proračun – za podjetjem se izgubi vsaka sled (izgine). Podjetje C, ki opravi dobavo blaga znotraj Skupnosti podjetju A v 1. državi članici, si od svojih nakupov od podjetja B odbije vstopni DDV, ki pa ga podjetje B ni plačalo. Izguba (utaja) DDV je torej enaka znesku DDV, ki ga podjetje C plača podjetju B (oziroma ga uveljavi kot vračilo vstopnega DDV).

Da bi se prikrija povezava med podjetjem B (missing trader) in podjetjem C (broker), se v vrtiljaku pogosto pojavi tudi podjetje D (buffer), katerega izključni namen je otežiti delo preiskovalcem. Tako dobava poteka indirektno preko podjetja D, z namenom prikriti povezavo med podjetjem B in C.

Podjetje A lahko ponovno opravi dobavo znotraj Skupnosti podjetju C (preko podjetja B in D) in tako se vzorec lahko ponovi neštetokrat, zato je tudi izguba DDV neomejena, ker se prodaja eno in isto blago.

SLIKA ŠT. 1: DAVČNA UTAJA TIPA »VRTILJAK«



Potrebno je poudariti, da ne glede na to, da se osnovna firma pojavi v prvi državi članici, izguba DDV-ja dejansko nastane v drugi državi članici (sedež «missing trader» družbe).

Prav tako v praksi vrtiljaki niso tako enostavni kot v prikazanem primeru, saj je vpletenih več podjetji v več državah članicah. Možnosti in kombinacije vrtiljakov so neomejene.

Položaj posamezne države članice v vrtiljaku je različen in se lahko zelo hitro spremeni. V nekaterih državah so trenutno najpogostejši »missing trader«, to so države, ki utrpijo izgubo DDV, medtem ko v drugih delujejo le »conduit companies«.

»Missing trader« podjetja so pogostejša v velikih državah članicah z več kot milijonom DDV zavezancev ter v urbanih okoljih z veliko koncentracijo zavezancev, saj jih je tako težje odkriti. Ali je država sposobna nadzirati tako veliko število zavezancev je v tem primeru bistvenega pomena. V praksi se je namreč že izkazalo, da so se v primeru, ko so se države resno lotile odkrivanja manjkajočih podjetij, organizatorji preselili v druge države.

4.1.1 Finančne posledice davčne utaje tipa »vrtiljak«

Potrebno je opozoriti na resnost problema davčnih utaj tipa »vrtiljaka«. Čeprav ni točnih podatkov o višini utajenega davka na dodano vrednost v Skupnosti s pomočjo DDV s pomočjo DDV vrtiljakov, pa je jasno, da gre za izredno visoke zneske, torej za izredno velike davčne izgube. Predvsem se je potrebno zavedati, da pri tovrstnih utajah ni zgornje meje za

davčno izgubo. Davčna izguba se sešteva, dokler deluje mehanizem vrtiljaka. Prav tako je pomembno, da so zneski utaj iz leta v leto večji. Po študiji Evropske Komisije iz leta 1998 znaša povprečno utajeni DDV na posamezni vrtiljak 2,4 milijona EUR in so vsako leto višji. Tako je po študiji v letu 2002, v katero je bilo zajetih 1000 primerov, v 187 primerih bila ugotovljena skupna izguba DDV v višini 1,5 milijard EUR, kar pomeni v povprečju okoli 10 milijonov eurov na odkriti davčni vrtiljak, v veliko primerih pa tudi med 5-25 milijonov eurov. (Ministrstvo za finance 2004, 9)

Nekatere države članice EU ocenjujejo izgubo proračunov zaradi davčnih vrtiljakov kar v višini desetih odstotkov prihodkov iz DDV. Tovrstne goljufije so resna grožnja tudi za slovenski proračun, saj bi izpad prilivov dolgoročno lahko dosegel pol odstotka BDP oziroma 30 milijard tolarjev. Kot je povedala državna sekretarka Milojka Kolar, ni mogoče ugotoviti, ali so po vstopu Slovenije v EU tudi pri nas že ustanovili družbe, ki so nastale izključno z namenom pridobivanja koristi iz obračunanega DDV, ki ga nikoli ne plačajo državi; poslovati namreč nehalo po treh do šestih mesecih po ustanovitvi. (Kos 2004, dostopno na strani: <http://www.finance-on.net>)

Ocenjeni letni zneski davčnih utaj v drugih državah članicah so naslednji: (Kos 2004, dostopno na strani: <http://www.finance-on.net>)

- Belgija 221 milijonov euro,
- Nemčija 12 bilijonov euro,
- Avstrija 700 milijonov euro,
- Francija 9 bilijonov euro,
- Anglija 1,7 do 2,6 bilijonov.

4.1.2 Ukrepi za preprečevanje davčne utaje tipa »vrtiljak«

Predloga za uspešnejši boj proti takim goljufijam sta: (Petauer 2004, dostopno na strani: <http://www.finance-on.net>)

- izboljšanje mehanizmov preprečevanja odkrivanja tovrstnih goljufij in
- sistemske spremembe pri DDV, ki bi take goljufije onemogočile že na začetku.

Med splošne ukrepe za izboljšanje mehanizmov preprečevanja goljufij lahko štejemo Uredbo o administrativnem sodelovanju na področju DDV (1798/2003). Veljati je začela 1. januarja 2004 in pomeni izboljššan pravni okvir za sodelovanje med državami članicami (bolj zavezujoča pravila sodelovanja, več neposrednih stikov med davčnimi upravami in večja izmenjava informacij). Med splošne ukrepe sodi tudi program Fiscalis za obdobje 2003-2007, ki med drugim konkretizira izvajanje omenjene smernice.

Med konkretne ukrepe za preprečevanje obravnavane vrste goljufije sodijo ukrepi, ki naj onemogočijo identifikacijo tovrstnih goljufov za DDV (s temeljitejšimi preverjanji pred registracijo - denimo v Avstriji davčni organ obišče vsakega novega zavezanca, seveda ne samo zaradi preprečevanja možnosti goljufij), metode za odkrivanje in onemogočanje odsotnih trgovcev pa tudi sistem ukrepov za povrnitev utajenega DDV (prek nepriznavanja odbitka vstopnega davka pri kupcih) ter oblikovanje posebnih enot za boj proti goljufijam v okviru davčnih uprav. (Petauer 2004, dostopno na strani: <http://www.finance-on.net>)

Med sistemske ukrepe na področju DDV, ki naj že v kali onemogočijo goljufije, lahko štejemo predloge za odpravo obračuna DDV med pravnimi osebami v posamezni državi članici, bodisi pri vseh bodisi samo pri nekaterih transakcijah, dosledno obračunavanje DDV

pri vseh ali samo pri nekaterih (pri blagu, ki je najpogosteje predmet goljufij - računalniki, mobilni telefoni, krzno ...) intrakomunitarnih transakcijah, ki so zdaj oproščene, in vezava do pravice odbitka vstopnega DDV na plačilo računa dobavitelju. Vendar slabe strani omenjenih predlogov več kot odtehtajo možne pozitivne učinke, zaradi česar skoraj ni možnosti, da bi bili uveljavljeni. (Petauer 2004, dostopno na strani: <http://www.finance-on.net>)

Z vstopom Slovenije v Skupnost smo tudi mi izpostavljeni tej in tudi drugim vrstam goljufij na področju DDV, ki lahko podobno, kot smo opisali, kar občutno zmanjšajo priliv sredstev iz DDV v državni proračun. Zato je ukrepe za preprečevanje goljufij sprejela tudi Slovenija. Tuje osebe morajo po 181. členu PZDDV zahtevku za izdajo identifikacijske številke na obrazcu DDV-P3 (poleg podatkov, ki jih vsebuje ta obrazec) priložiti potrdilo pristojnega organa, države, kjer ima sedež, da mora obračunavati DDV v tej državi, ali izpis iz sodnega ali drugega registra, ki dokazuje, da opravlja dejavnost v državi, kjer ima sedež, ter pogodbo ali drugo dokazilo, iz katerega je razvidno, da namerava opravljati dejavnost v Sloveniji. Ta določba sicer ni namenjena izključno preprečevanju goljufij, vendar se uporablja tudi za to. (Petauer 2004, dostopno na strani: <http://www.finance-on.net>)

4.2 DRUGE METODE DAVČNIH UTAJ PRI DDV

Najpogostejše, čeprav ne edine oblike davčnih utaj DDV, so naslednje (Škof 1998, 15):

- Neregistriranje davčnih zavezancev

Davčni zavezanci so dolžni oceniti svoj letni promet. Če presežejo mejo za registracijo, se morajo registrirati za davek na dodano vrednost. Problem davčne utaje se pojavi, ko zavezanci, ki bi se morali registrirati, tega ne storijo. To pomeni, da čeprav zavezanci plačajo DDV od svojih nakupov, njihove prodaje niso zajete v tej obveznosti. S tem se izognejo davku in so v boljšem konkurenčnem položaju kot tisti, ki davek plačajo.

- Pretirana prijava terjatev

Ena preprostejših poti izogniti se DDV je zvišanje svojih dolgov, da bi odšteli davek, plačan v predhodnih fazah.

Večina oblasti hitro plača davčno povračilo (preddavek), da ne bi vplivala na finančno nelikvidnost podjetij. Lahko pa se zgodi, da preden preteče čas, ki je običajen za nadzor faktur, podjetje preneha poslovati in se izbriše iz registra.

- Neregistrirani trgovinski nakupi

Mali, včasih pa tudi veliki podjetniki, kupijo blago od neregistriranega dobavitelja, na primer kmetovalca, in ker ta transakcija ni registrirana, bo lahko kupec prodal blago brez zaračunavanja davka na dodano vrednost. Tako o tem ne bo obstajal noben dokaz. Na splošno pa velja, da večina kupcev registrira prodajo z namenom, da bo terjala preddavek.

- Terjanje davka od neregistriranih davčnih zavezancev

Kredit za DDV, plačan za vhodne nabave, se lahko zahteva le, ko je opravljen nakup od registriranega dobavitelja. Neregistriran je lahko oproščen davka, če je mali podjetnik in ne dosega predpisanega limita za registracijo za DDV. Nakupi so lahko popolnoma veljavni. Lahko se zgodi celo to, da je davek v predhodnih fazah prometa plačan. Ker pa je dobavitelj neregistriran, povračila ni mogoče izterjati. Do utaje pride, če se trgovec, ki je nekaj kupil od neregistriranega dobavitelja, pretvarja, da ima nakupna faktura številko zavezanca za DDV, ali če si to številko izmisli.

-Prijave manjših vrednosti od dejanske

To je pri DDV najbolj običajen način davčne utaje. Nižja je prodajna vrednost, manj davka se dolguje. Goljufija se razkrije, če je faktura izdana, kupec pa odšteje preddavek in se to ne ujema s plačilom davka pri pregledu računov – toda možnost razkritja je odvisna od verjetnosti, da bo res prišlo do pregledov računov.

Drugače je s prodajo na drobno. Zaradi obilo dela z administracijo davka so davčni zavezanci običajno izbrani za pregled računov, če so njihove prijavljene prodaje v razmerju nakupov od prodaj nižje kot v povprečju prejšnja leta. Neujemanja pri pregledih so težko izsledljiva še posebno tam, kjer podjetja vodijo veliko različnih proizvodnih linij, kjer se trgovska praksa spreminja, kjer se spreminjajo tokovi zalog in kjer vodijo trgovine posel na različnih lokacijah. Da bi preprečili tovrstne utaje, običajno davčne oblasti preverjajo inventar in zaloge. Takšne preiskave so izguba časa, hkrati pa tudi drage in neprijetne za poštene podjetnike.

- Številne davčne stopnje in nepravilni opisi

Številne stopnje DDV predstavljajo težavo za davčno administracijo glede upravljanja s tem davkom. Davčne oblike postanejo bolj zapletene, ko mora davek pri določeni stopnji veljati za nakupe in prodaje. S tem je dana večja možnost za napako in priložnost za preiščeno nepravilno razvrstitev blaga. Kjer trgovci kupujejo in prodajajo dobrine in storitve, nakupi in prodaje pa so lahko obdavčene s temi ali več različnimi stopnjami davka, njihove koristi rastejo, davčne obveznosti pa se zmanjšujejo.

Preverjanje tovrstnih utaj je brez primerne računa izredno težko. To pa kaže, da je potrebno, kolikor je mogoče, omejiti število davčnih stopenj in oprostitev.

- Opustitev plačila davka za lastno porabo

Velikokrat se zgodi, da maloprodaja uporablja blago iz svoje dejavnosti za lastno porabo, zato vse zakonodaje zahtevajo, da trgovci registrirajo, evidentirajo vse zasebno porabljene dobrine, ki zapadejo v DDV. Nerealno je pričakovati, da bo vsa ta potrošnja prijavljena v obveznosti za davek, zato lahko takšne utaje dosežejo velike zneske (še posebej, če se razširi na vso družino in prijatelje).

- Ponarejanje izvornih terjatev

Podjetja, ki veliko izvažajo, pogosto stalno terjajajo preddavek od države. Dogaja se tudi, da ponarejajo izvozne prodaje, ki so fakturirane in prijavljene za preddavek. Vendar se takšna oblika goljufije kmalu ugotovi, ker so izvozne fakture povezane s carinskimi in drugimi listinami.

- Lažni trgovci

Težko je tudi preverjati nastajanje kratkotrajnih lažnih podjetij, ki lahko ponarejajo goljufive izvozne fakture in terjajo davčni odbitek za blago, s katerim se nikoli ni trgovalo. Lahko pa blago prodajo tudi na domačem trgu, zahtevajo pa preddavek za lažne izvozne fakture.

-Dogovor o neposredni menjavi blaga in računovodske napake

Kadar obstaja tihi dogovor med kupcem in prodajalcem o izmenjavi dobrin in storitev brez plačila in brez fakturnih zapisov, tedaj ni dokumentirane obveznosti za plačilo DDV. Tajni dogovor lahko vključuje gotovinsko prodajo ene vrste blaga za izdajanje faktur za enako vrednost prodaj nekaterih drugih izdelkov, ki jih lahko isti kupec izkazuje kot nakup.

5 PRIMERI DAVČNIH UTAJ V SLOVENSКИH PODJETJIH

5.1 POVEZANE OSEBE – NAJEMNINE, PRODAJA OSNOVNIH SREDSTEV, STORITVE

Pri inšpiciranju velikega davčnega zavezanca, ki opravlja dejavnost popravila in izgradnje plovil, je bilo ugotovljeno, da je davčni zavezanec posloval tudi s povezanimi osebami in da je kapitalna in poslovna povezanost pravnih oseb z davčnim zavezancem močno vplivala na nekatere posle davčnega zavezanca, kot posledica tega pa tudi na poslovni izid. Ugotovljeno je bilo, da davčni zavezanec svoji novoustanovljeni družbi kljub pogodbi najemnine ni zaračunaval. Prav tako ni zaračunaval stroškov električne energije, vode, telefona. Zaradi navedenega je davčni organ ugotovil, da mora davčni zavezanec povečati prihodke za 10 mio SIT. Na podlagi 21. člena ZDDV je osnova za obračun DDV vse, kar pomeni plačilo, ki ga je ali ga bo davčni zavezanec prejel od kupca, naročnika ali tretje osebe za opravljeni promet blaga oziroma storitev, vključno s subvencijami, ki so neposredno povezane s ceno takšnega prometa, razen DDV, če ni s tem zakonom drugače določeno. (Davčni bilten, št.10, 2004, 38-40)

5.2 PREPOZEN VPIS V EVIDENCO DDV

Pri malemu davčnem zavezancu je bilo opravljeno inšpiciranje obračunavanja in plačevanja davka na dodano vrednost. Ugotovljeno je bilo, da je davčni zavezanec v dvanajstih mesecih leta 1999 opravil promet v višini 5,4 mio SIT. Kljub temu prijave za registracijo za DDV, kot bi to moral storiti v mesecu decembru 1999, ni vložil. Tako bi postal zavezanec za DDV z januarjem 2000. prijavo za registracijo za DDV je davčni zavezanec vložil in postal zavezanec za DDV šele s 1.12. 2002. glede na ugotovitve bi se moral davčni zavezanec z mesecem januarjem 2000 obvezno prijaviti v sistem DDV in od tega datuma za zaračunane storitve obračunati DDV po predpisani tedaj veljavni 19-odstotni stopnji do 31.12.2001 oziroma po 20-odstotni stopnji od 1.1.2002. V postopku ugotovljeni premalo plačani DDV je znašal 4,2 mio SIT. (Davčni bilten, št. 1-2, 2004, 26)

5.3 NAVZKRIŽNA KONTROLA PROMETA

V inšpekcijskem pregledu navzkrižne preveritve pravilnosti obračunavanja in odbitka davka na dodano vrednost je bila pri davčnem zavezancu, ki je na javni dražbi kupil nepremičnino od podjetja v stečaju, opravljena preveritev pravilnosti odbitka vstopnega DDV. Iz predložene dokumentacije je bilo razvidno, da je bil od prometa te nepremičnine obračunan DDV v skladu z določili 27. člena ZDDV in da je zavezanec do odbitka vstopnega DDV upravičen. Vendar pa je bilo z navzkrižno kontrolo pri prodajalcu (podjetje v stečaju) ugotovljeno, da v obdobju prodaje navedene nepremičnine v obračunu DDV ne izkazuje nobene večje obveznosti DDV oziroma plačila DDV. V inšpekcijskem pregledu je bilo naknadno ugotovljeno, da obračunani DDV od prodaje nepremičnine sploh ni bil zajet v obračunu DDV. (Davčni bilten, št.10, 2004, 40-41)

5.4 ODBITEK VSTOPNEGA DDV PO PONAREJENIH RAČUNIH

Pri samostojnem podjetniku posamezniku z dejavnostjo avtoprevoznništva in storitev z gradbeno mehanizacijo je bilo opravljeno inšpiciranje pravilnosti vodenja poslovnih knjig za leto 2002.

Pri inšpiciranju je bilo ugotovljeno, da je davčni zavezanec med stroške materiala knjižil tudi stroške goriva v skupnem znesku 11,3 mio SIT. Na podlagi 30. člena ZDavP so bili za davčnega zavezanca pri pridobitlju pridobljeni podatki o nakupu goriva D-2 na bencinskih servisih dobavitelja. Po primerjavi pridobljenih podatkov – izdanih računov, ki jih je pristojni davčni urad poslal dobavitelju, in podatkov davčnega zavezanca, to je prejetih računov, na katerih je kot izdajatelj naveden ta dobavitelj, je bilo ugotovljeno, da se podatki ne ujemajo v celoti. (Davčni bilten, št. 5, 2004, 21)

5.5 NEPREMIČNINE IN OBRAČUN DDV

Pri malem davčnem zavezancu z dejavnostjo poslovanje z nepremičninami je bil opravljen inšpekcijski pregled davka na dodano vrednost za mesec julij 2003 zaradi zahtevka za vračilo DDV v višini 104 mio SIT. V pregledu je bilo ugotovljeno, da presežek DDV izhaja iz nakupa nepremičnine po pogodbi o finančnem leasingu nepremičnine, kjer je bil obračunan DDV v omenjenem znesku. Pri tem je bila ugotovljena nepravilnost, ker kupec in prodajalec nepremičnine pred opravljenim prometom nista predložila skupne pisne izjave pristojnemu davčnemu organu v smislu 2. in 3. odstavka 27. člena ZDDV. To pomeni, da je bil DDV od prometa nepremičnine obračunan neupravičeno, zato se zahtevku zavezanca za vračilo DDV v višini 104 mio SIT ni ugodilo. (Davčni bilten, št. 10, 2004, 41)

5.6 NEPRAVILNO IZRAČUNAN ODBITNI DELEŽ DDV

Pri malem davčnem zavezancu je davčni organ v inšpekcijskem pregledu DDV ugotovil, da je delež oproščene prodaje v skupni prodaji v inšpiciranih davčnih obdobjih nenavadno visok. Davčni organ je ugotovil, da je davčni zavezanec opravljal storitve posredovanja pri uvozu in izvozu blaga (trgovsko zastopanje), ki pa jih je prikazal kot storitve ekonomske propagande in raziskave trga za tujega naročnika, zato je tovrstne storitve opredelil kot oproščen promet, od katerega ni obračunaval izstopnega DDV.

Davčni organ je ugotovil, da navedene storitve posredovanja pri uvozu in izvozu blaga in storitev niso med taksativno naštetimi v devetih točkah tretjega odstavka 17. člena ZDDV, kjer bi se v skladu s četrtem odstavkom 17. člena ZDDV štel za kraj opravljene storitve kraj, kjer ima sedež naročnik ali prejemnik storitve in bi tovrstne storitve bile oproščene plačila DDV. (Davčni bilten, št. 3, 2004, 23)

5.7 NEPRAVILEN OBRAČUN DDV

Pri veliki gospodarski družbi, katere dejavnost je oskrba z računalniškimi programi in svetovanje, je bilo v inšpekcijskem pregledu DDV ugotovljeno, da obračuni DDV, ki jih je davčni zavezanec predložil davčnemu uradu, niso bili enaki tistim, ki jih je zavezanec predložil v inšpekcijskem pregledu.

Davčni obračuni, ki so bili predloženi v pregled inšpektorju, so bili izpolnjeni na podlagi knjige prejetih in izdanih računov, medtem ko za obračune DDV-O, predložene referatu za DDV, ni bilo možno ugotoviti podlage, po kateri so bili sestavljeni.

Dodatnih pojasnil glede sestavitve predloženih obračunov v pregledu ni bilo možno pridobiti, saj je oseba, ki je obračune sestavljala, dala odpoved isti dan, ko se je pregled začel. Glede na navedeno je davčni organ ugotovil obveznost iz naslova DDV na podlagi dokumentacije, predložene v pregledu. Pri tem je bilo ugotovljeno, da zavezanec v obračunu DDV ni knjižil vseh izdanih računov, s tem je prikazal premalo obračunani DDV v višini 4,4 mio SIT, in da je nepravilno upošteval vstopni DDV od prejetih računov za najem osebnih vozil, goriv, maziv ter nadomestnih delov in storitev, tesno povezanih s tem, kar je v nasprotju s 1. točko petega odstavka 40. člena ZDDV. Prav tako je zavezanec v knjigo prejetih računov napačno knjižil storitve managementa in svetovanja matične firme. Zavezancu se je zaradi opisanega povečala obveznost DDV za 95 mio SIT. (Davčni bilten, št.10, 2004, 41)

5.8 ZAMENJAVA NEPREMIČNIN IN OBRAČUN DDV

Pri davčnem zavezancu občini, ki se ukvarja z dejavnostjo uprave, je bil opravljen pregled pravilnosti obračunavanja in plačevanja DDV za december 2002.

Iz uradnih evidenc davčnega organa je bilo razvidno, da je davčni zavezanec opravil zamenjavo nezazidanega stavbnega zemljišča z občanom, kar v skladu s 4. členom ZDDV velja za promet blaga. Menjalna pogodba med davčnim zavezancem in fizičnima osebama je bila sklenjena decembra 2002, iz obračuna DDV za december 2002 pa ni bilo razvidno, da bi davčni zavezanec obračunal pripadajoči DDV. Občina v menjalni pogodbi ni obračunala DDV, ker naj ne bi bila zavezanka za DDV po 13. členu ZDDV. Če davčni zavezanec – v tem primeru občina – proda stavbno zemljišče, mora od prodajne ali tržne vrednosti obračunati DDV. Po 9. točki drugega odstavka 4. člena ZDDV za promet blaga namreč velja tudi zamenjava blaga. Promet s stavbnimi zemljišči, ki ga opravljajo davčni zavezanci, registrirani za obračunavanje DDV, po 8. točki prvega odstavka 27. člena ZDDV ni oproščen DDV, marveč je obdavčen s splošno stopnjo 20%. Tretji odstavek 13. člena ZDDV navaja, da organi lokalnih skupnosti ne veljajo za davčne zavezance v skladu s prvim odstavkom 13. člena ZDDV, kadar opravljajo dejavnosti oziroma transakcije v okviru svojih pristojnosti. Če pa organi lokalnih skupnosti opravljajo katero od dejavnosti iz drugega odstavka 13. člena ZDDV oziroma promet, pri katerem bi obravnavanje teh organov kot davčnih nezavezancev za DDV vodilo k izkrivljanju konkurence, ti organi veljajo za davčne zavezance. Občine niso edini dobavitelji stavbnih zemljišč, ampak so to lahko tudi druge pravne osebe. Izkrivljanje konkurence bi nastopilo, če občinam ob dobavah stavbnih zemljišč ne bi bilo treba obračunavati DDV, druge pravne osebe pa bi ga v istovetnih poslih morale obračunavati. (Davčni bilten, št.10, 2004, 42)

5.9 NEIZDAJANJE RAČUNOV ZA OPRAVLJENI PROMET STORITEV

Pri gospodarski družbi, srednjem davčnem zavezancu, ki se ukvarja z dejavnostjo proizvodnje montažnih gradbenih elementov (gradbeništvo), je bil opravljen celostni pregled dajatev 2002. Davčni organ je iz izdanih računov, ki so bili evidentirani v knjigi izdanih računov, na podlagi katere je bil obračunan DDV, ugotovil število zaračunanih oken, balkonskih vrat in rolet v letu 2002, ki jih je primerjal s podatki o kupcih v mesečnih poročilih za proizvode iz PVC in aluminija po posameznih delovnih nalogih in po letnem poročilu za PVC in aluminij za leto 2002.

Navedeni proizvodi so bili pregledani zato, ker vrednostno pomenijo veliko večino realizacije obravnavanega programa. Pri tem je bilo pri delovnih nalogih ugotovljeno, da računi sploh niso bili izdani ali so bili izdani šele v letu 2003. Pri posameznih računih je bilo tudi ugotovljeno, da je bila prodajna vrednost brez DDV v izdanih računih manjša od zneskov brez DDV po mesečnih poročilih. (Davčni bilten, št. 1-2, 2005, 62)

6 POMEMBNE SODBE UPRAVNIH SODIŠČ PRI NAS IN V EVROPI V ZVEZI Z DAVČNIMI UTAJAMI PRI DDV

6.1 UPRAVNO SODIŠČE RS

Upravno sodišče Republike Slovenije zagotavlja v upravnem sporu sodno varstvo pravic in pravnih interesov posameznikov, pravnih oseb in drugih oseb, če so lahko nosilci pravic in obveznosti, proti odločitvam in dejanjem upravnih oziroma v skladu z zakonom drugih državnih organov, organov lokalnih skupnosti in nosilcev javnih pooblastil na način in po postopku, ki ga določa Zakon o upravnem sporu.

V upravnem sporu odloča sodišče o zakonitosti dokončnih posamičnih aktov, ki jih izdajo državni organi, organi lokalne skupnosti ali druge osebe, ki so nosilci javnih pooblastil. Prav tako sodišče odloča o zakonitosti posamičnih aktov in dejanj, s katerimi se posega v ustavne pravice posameznika, če ni zagotovljeno drugo sodno varstvo. Upravno sodišče odloča tudi o zakonitosti aktov državnih organov, organov lokalne skupnosti in nosilcev javnih pooblastil, izdanih v obliki predpisa, kolikor to urejajo posamična razmerja.

(Povzeto po: <http://sodisca.av-studio.si/usrs/default.asp?id=78>)

6.1.1 Sodba upravnega sodišča, št. U 1887/2002-7, zastopanje in 17. člen ZDDV

(Davčno-finančna praksa št. 6, 2003, 28)

Med strankama je sporna kvalifikacija storitev, ki jih je tožnik opravil za tuje naročnike oziroma naročnike storitev, ki so davčni zavezanci, nimajo pa sedeža v Sloveniji in uvrstitev dejansko opravljenih storitev med storitve, ki so opredeljene v 3. oziroma 4. odstavku 17. člena ZDDV.

DURS je izpodbijano odločbo zavrnila pritožbo tožnika zoper odločbo davčnega urada, s katero je prvostopni organov postopku inšpekcijskega pregleda obračuna DDV ugotovil obveznost za plačilo DDV s pripadajočimi zamudnimi obrestmi ter popravek obračuna DDV za navedeno obračunsko obdobje. Iz obrazložitve izpodbijane odločbe izhaja, da so bile pri tožniku ugotovljene nepravilnosti, ki vplivajo na spremembo obračuna DDV. Tožnik ni opravljal storitev, navedenih v 3. odstavku 17. člena ZDDV, za katere veljajo posebna pravila, zato je v temu primeru potrebno upoštevati 1. odstavek 17. člena ZDDV, skladno s katerim se za kraj, kjer je bil opravljen promet storitev šteje kraj, kjer ima davčni zavezanec, ki je opravljal storitev, svoj sedež ali poslovno enoto, iz katere opravlja storitve, ali stalno oziroma običajno bivališče, če nima sedeža ali poslovnih enot. To pomeni, da se v primeru pogodbe o zastopanju kot kraj, kjer je opravljen promet storitev, šteje sedež zastopnika, torej v konkretnem primeru tožnika.

Tožeča stranka se ne strinja z izpodbijano odločbo DURS-a in vlaga tožbo zaradi nepopolno ugotovljenega dejanskega stanja in smiselno zaradi nepravilne uporabe materialnega prava po Zakonu o upravnem postopku. Tožeča stranka vztraja pri opredelitvi, da storitve, ki jih v okviru pogodb o zastopanju – predstavništvu opravlja, predpostavljajo izvoz storitev, opravljenih izključno v imenu in za račun naročnika, ki nima sedeža v Sloveniji, in so namenjene uporabi v tujini ter po njenem prepričanju spadajo v 3. odstavek 17. člena ZDDV, po katerem velja zanje kot kraj obdavčitve tujina v skladu s 4. odstavkom 17. člena ZDDV. DURS naj bi spregledala bistvene elemente pritožbe in zahteva dvojno obdavčitev izvoznih storitev, kar ni v skladu niti z evropsko zakonodajo niti z določbami ZDDV.

Sodišče je ugotovilo, da je tožba neutemeljena. Ugotovilo je, da je bil postopek pred izdajo izpodbijane odločbe pravilen, da je izpodbijana odločba pravilna in po zakonu utemeljena.

Po presoji sodišča je DURS pravilno okvalificirala storitve, ki jih je tožnik opravil in ki izhajajo iz pogodbe o predstavnistvu, ki se nahaja v upravnih spisih kot storitev trgovskega zastopanja. Sodišče se strinja z utemeljitvijo prvostopnega organa in DURS-a.

V zvezi s tožbenim ugovorom, da gre za dvojno obdavčitev, sodišče ugotavlja, da je zgolj pavšalna in v celoti neizkazana, saj tožnik niti ne zatrjuje niti ne dokazuje, da je njegov pogodbeni partner od storitev, ki jih je opravil tožnik, v svoji matični državi obračunal in plačal DDV.

6.1.2 Sodba upravnega sodišča RS: POVRAČILO VSTOPNEGA DDV

(Davčno-finančna praksa, št. 12, 2003, 27)

Tožena stranka – pravna oseba v sodnem postopku navaja zmoto in nepopolne ugotovitve dejanskega stanja pri zahtevku za vračilo DDV na podlagi 54. člena ZDDV. V tožbi navaja, da je zahtevku za vračilo DDV priložila račun, po katerem je bil obračunan DDV, in da ni točna ugotovitev tožene stranke, da predloženi račun ne vsebuje podatka o datumu odpošiljanja blaga oziroma opravljanja storitve.

Sodišče je v tej zadevi ugotovilo, da ni sporno, da je tožnik zahtevku za vračilo DDV, ki ga je podal na podlagi 54. člena ZDDV, skladno z zahtevo iz tretjega odstavka 98. člena Pravilnika, priložil račun, na podlagi katerega je bil obračunan DDV, katerega vračilo zahteva. Sporna tudi ni vsebina računa in da gre za račun, izdan davčnemu zavezancu. Pač pa je sporno, ali zapisana vsebina računa zadosti zahtevi iz 4. točke 34. člena ZDDV, po kateri mora račun, kot pravilno ugotavlja že tožena stranka, obvezno vsebovati (med drugim) »datum odpošiljanja blaga oziroma opravljanja storitev«.

V tem pogledu pa davčni organ ugotavlja, da račun »podatka datuma odpošiljanja blaga« ne vsebuje, medtem ko tožeča stranka meni drugače – da račun ta podatek vsebuje, s tem ko se sklicuje na aneks k pogodbi oziroma na dve pogodbi, ki sta podlaga izdanemu računu. Iz teh pogodb, ki jih je predložila računu oziroma zahtevku, pa po navedbah v tožbi »jasno izhaja stopnja gotovosti del in s tem tudi datum odpošiljanja storitev«. Tožeča stranka torej niti ne ugovarja dejanski ugotovitvi, da na računu zahtevani datum ni naveden. Ta okoliščina pa tudi po presoji sodišča že zadošča za zaključek, da račun ne vsebuje podatka iz 4. točke in posledično, da račun ne vsebuje vseh podatkov, ki so predpisani v 34. členu ZDDV ter da zato niso izpolnjeni vsi pogoji za vračilo DDV.

Sklicevanje na pogodbo in tam zapisane roke dobave oziroma opravljenih storitev tudi po presoji sodišča ne zadošča, ampak mora biti glede na zahteve iz 34. člena ZDDV podatek obvezno napisan na računu, ki ni zgolj formalna priloga vloženi zahtevi, ampak zakonska podlaga za uveljavljanje pravice do odbitka in s tem do vračila vstopnega davka sploh. Kot pravilno utemeljuje svojo odločitev že tožena stranka, je namreč v zvezi s priznavanjem pravice do vračila DDV davčnim zavezancem, ki nimajo sedeža v Sloveniji, poleg posebnih pogojev, ki so predpisani s 54. členom ZDDV in dodatno pojasnjeni v določbah Pravilnika, potrebno upoštevati tudi splošne pogoje, ki so določeni v 40. členu ZDDV in ki sicer veljajo za vračilo vstopnega davka domačim davčnim zavezancem.

6.1.3 Sodba upravnega sodišča RS, št. U 1185/2002: PLAČILO DDV PRI PRENOSU PREMOŽENJA DRUŽBE NA DRUŽBENIKA OB PRENEHANJU DRUŽBE PO SKRAJŠANEM POSTOPKU

(Davčni bilten, št. 62004,26-27)

Drugostopni organ je zavrnil pritožbo zavezanca zoper odločbo davčnega urada, s katero mu je prvostopni organ obračunal DDV od knjigovodske vrednosti osnovnih sredstev, izkazane na dan 10.12.2001, zaradi prenehanja družbe po skrajšanem postopku in izbrisa iz sodnega registra dne 11. 12.2001. Zavezancu je priznal vstopni DDV ter v skladu z navedenim spremenil obračun za davčno obdobje in tožniku naložil v plačilo razliko neplačane davčne obveznosti z zamudnimi obrestmi, vse v roku 30 dni po prejemu odločbe.

Iz obrazložitve prvostopnega organa je razvidno, da je okrožno sodišče dne 11.12.2001 izdalo sklep o prenehanju pravne osebe po skrajšanem postopku brez likvidacije in da je na tej podlagi zavezanec kot ustanovitelj in družbenik prevzel odgovornost za plačilo vseh morebitnih preostalih obveznosti družbe (394. člen Zakona o gospodarskih družbah, uradni list RS, št. 30/93-59/01), v nadaljevanju: ZGD, kot pravni naslednik. Po določbah ZDDV, mora davčni zavezanec pred prenehanjem obračunati in plačati DDV od vseh dobav do dneva odjave ter popisati zaloge blaga. Od zalog blaga mora obračunati DDV, kako da gre za jemanje blaga za lastno porabo. Zavezanec ni izkazoval zalog blaga, ampak je izkazoval vrednost zadržanih osnovnih sredstev, za katere DDV ni bil v celoti niti deloma odbit, zato je izjavil, da ni obveznosti za obračun DDV po 3. točki 6. člena ZDDV.

Drugostopni organ je v obrazložitvi povzel kot pravilne razloge prvostopnega organa, ki je pravno podlago za obračunavanje DDV od osnovnih sredstev ob prenehanju opravljanja dejavnosti utemeljil s 3. členom ZDDV⁴ ter v skladu s 4. členom ZDDV⁵. Davčno osnovo je prvostopni organ pravilno določil na podlagi 6. odstavka 21. člena ZDDV, po katerem je pri prometu blaga iz 5. in 6. člena ZDDV davčna osnova nabavna cena zadevnega ali podobnega blaga, ki ne vključuje DDV, oziroma lastna cena blaga v času in kraju opravljenega prometa.

Ker se je premoženje v celoti preneslo na ustanovitelja, je po ugotovitvah prvostopnega organa nastala obveznost za obračun DDV po 3. točki 6. člena ZDDV.

Ker pa zavezanec ob prenehanju dejavnosti obračunava DDV od osnovnih sredstev, nabavljenih v sistemu prometnega davka, je prvostopni organ upošteval določbo 129.a člena Pravilnika o izvajanju zakona o davku na dodano vrednost⁶.

Zavezanec je s tožbo pri upravnem sodišču izpodbijal odločitev drugostopnega organa. V tožbi je navedel, da se po izrecni določbi 3. točke 6. člena ZDDV v primeru zadržanja blaga po prenehanju opravljanja dejavnosti oziroma po prenehanju registracije DDV obračuna le, če je v celoti ali deloma odbit, kar glede na besedno razlago pomeni nasprotno od tega, kar navaja tožena stranka.

⁴ Po katerem se DDV obračunava in plačuje od dobav blaga in opravljenih storitev, ki jih davčni zavezanec opravi v okviru opravljanja svoje dejavnosti na območju Republike Slovenije za plačilo, in uvoz v Slovenijo

⁵ Po katerem za promet blaga velja tudi prenos lastninske pravice na opredmetenih stvareh ob zaključku, da se ob prenehanju opravljanja dejavnosti DDV obračuna tudi od osnovnih sredstev, nabavljenih brez DDV v sistemu prometnega davka.

⁶ Po tem pravilniku se sme kot vstopni DDV odbiti znesek, ki se ugotovi po preračunani stopnji davka od prometa proizvodov od knjigovodske vrednosti osnovnih sredstev davčnega zavezanca, vendar največ v višini, ki je enaka znesku DDV, obračunanemu od tega prometa.

Tožnik se je skliceval tudi na drugi odstavek 42. člena ZDDV, ki določa, da mora družba zaradi spremenjenih pogojev izvesti popravek vstopnega davka, ki se lahko opravi samo pri stvareh, pri katerih je bila ob nabavi izkoriščena možnost odbitka vstopnega davka. V spornem primeru ni bilo tako in popravka vstopnega davka ni možno izvesti.

Upravno sodišče je odločilo, da tožba ni bila utemeljena. V obrazložitvi je navedlo: V obravnavani zadevi ni sporno, da gre za prenehanje družbe (d.o.o.) po skrajšanem postopku brez likvidacije oziroma za prenehanje opravljanja dejavnosti in za prevzeto obveznost plačila morebitnih preostalih obveznosti družbe s strani družbenikov po 394. člen ZGD, ki se smiselno uporablja tudi za d.o.o.

Vprašanje je bilo ali je bil tožnik dolžan plačati DDV od osnovnih sredstev na podlagi zadržanja blaga ob prenehanju opravljanja dejavnosti (3. odstavek 6. člena ZDDV). Po presoji sodišča v obravnavanem primeru ni podlaga za obdavčitev. Ne samo, da ne gre za pravno situacijo zadržanja blaga, za katerega je bil v celoti ali deloma odbit vstopni DDV po prenehanju opravljanja dejavnosti, ampak tudi iz razloga, ker družba, ki je prenehala obstajati, ni mogla zadržati v svoji lastniški sferi blaga oziroma osnovnih sredstev, ki bi zato podlegla drugačnemu davčnemu režimu, kakor se to lahko zgodi v primeru prenehanja opravljanja dejavnosti samostojnega podjetnika kot fizične osebe, ki je vseskozi tudi lastnik blaga oziroma osnovnih sredstev in to ostane tudi po prenehanju opravljanja dejavnosti.

Po presoji sodišča je najti pravno podlago za obdavčitev v splošni določbi 3. člena ZDDV, po kateri se DDV obračunava in plačuje od dobav blaga in opravljenih storitev, ki jih davčni zavezanec opravi v okviru opravljanja svoje dejavnosti na območju Slovenije za plačilo, in v določbi 4. člena ZDDV, po kateri promet blaga pomeni prenos lastninske pravice na opredmetenih sredstvih, če ni s tem zakonom drugače določeno.

Potemtakem gre po oceni sodišča na navedeni pravni podlagi 4. člena ZDDV, ki se sicer nanjo sklicuje tudi tožena stranka, za obdavčljiv promet blaga in s tem tudi upravičenost za naknaden obračun DDV na strani tožnika. Sodišče ocenjuje, da je zato izpodbijana odločba pravilna, upoštevajoč pri tem navedene razloge.

Zato je tudi po oceni sodišča ob upoštevanju pravne podlage 4. člena ZDDV treba obračunati DDV tudi od osnovnih sredstev, ki so bila nabavljena še v sistemu prometnega davka, ker promet blaga o ZDDV pomeni prenos lastninske pravice na opredmetenih stvareh.

Odločba je pravilna, čeprav pravne podlage za obračun DDV sodišče ne najde v določbi 3. odstavek 6. člena ZDDV, kljub ugodnosti, ki jo sicer glede odbitka vstopnega DDV pri opravljenem prometu ponudi 129.a člen PZDDV, ki je sicer v korist davčnega zavezanca in ga je tožena stranka tudi upoštevala pri obračunu DDV po razpoložljivih podatkih davčnega zavezanca. Neutemeljeni so tožnikovi ugovori po drugem odstavku 42. člena ZDDV glede popravka vstopnega DDV, saj v obravnavanem primeru ne gre za popravek vstopnega DDV po navedenem členu.

6.1.4 Sodba Upravnega sodišča, št: U 1361/2002-6: POPRAVEK VSTOPNEGA DAVKA NA DODANO VREDNOST

(Davčno-finančna praksa, št. 12, 2004, 20-21)

Predmet spora v tem primeru je vprašanje pravilnosti odločitve o popravku vstopnega davka na dodano vrednost za opremo, ki je bila uničena pred potekom petih let.

Tožeča stranka – samostojni podjetnik vlaga tožbo v upravnem sporu zaradi napačne uporabe materialnega popisa. Davčni organ je pravilno ugotovil, da je bil gradbeni stroj uničen pred iztekom petih let, po uničenju prodan in od prodajne vrednosti obračunan DDV. Na tako ugotovljeno stanje pa je napačno uporabil določbo 2. odstavka 42. člena ZDDV, ki se uporabi v primeru, če se spremenijo pogoji, merodajni za odbitek vstopnega davka. Pravilnik v 2. odstavku 85. člena pojasnjuje, da se šteje sprememba v smislu, če davčni zavezanec preide iz obdavčljive na oproščeno dejavnost, in obratno. Gre za spremembo pogojev, na podlagi katerih je imel ali ni imel pravice do odbitka vstopnega DDV. Davčni zavezanec je bil ob prejemu računa za gradbeni stroj zavezanec za DDV in je imel pravico do odbitka vstopnega DDV. Tudi na dan uničenja in odtujitve je bil zavezanec za DDV. Ker je imel v času pridobitve enak status kot v času uničenja, se pogoji niso spremenili in ni nobene podlage za popravek vstopnega DDV in ne gre za spremembo pogojev v smislu 85. člena Pravilnika.

Odločba upravnega sodišča pa navaja, da se po določbi 2. odstavka 42. člena ZDDV v primeru, če se znotraj obdobja petih let od koledarskega leta pričetka uporabe opreme spremenijo pogoji, ki so bili v tem letu merodajni za odbitek vstopnega DDV, za obdobje po spremembi izvede popravek vstopnega DDV. Podrobneje o spremembi pogojev, merodajnih za obdavčenje, določa Pravilnik v členih 85, 86 in 87 po določbi 1. odstavka 85. člena.

V tem primeru gre za uničenje opreme, torej situacijo, ki jo kot posebnost ureja 86. člen Pravilnika. V primeru neuporabne oziroma uničene opreme prej kot v petih letih od koledarskega leta pričetka uporabe opreme vstopnega DDV ni mogoče popraviti, kot to določa 86. člen Pravilnika. Zato je po presoji sodišča napačno stališče tožeče stranke, da je tožnik v obravnavanem primeru dolžan napraviti popravek vstopnega DDV, ker je bila njegova oprema uničena pred potekom petih let od pričetka uporabe. V obravnavanem primeru, ko tako tožeča kot tožena stranka zatrjujeta, da je bila oprema uničena, gre za posebnost pri spremembi pogojev, merodajnih za obdavčenje v smislu 2. odstavka 42. člena ZDDV.

V takih primerih, ko in če se oprema uniči prej kot v petih letih, vstopnega DDV ni mogoče popraviti. Enako navaja tudi 20. člen Šeste direktive, ko določa, da se odbitek ne popravi v primeru uradno dokazanega ali potrjenega uničenja. Gre torej za posebno situacijo, ki izključuje popravek vstopnega DDV, kolikor je v postopku dejansko ugotovljeno, da je bila oprema uničena. Določbo 86. člena Pravilnika je treba razlagati kot izjemo od uporabe 2. odstavka 42. člena ZDDV. Tožena stranka se v obrazložitvi izpodbijane odločbe kot v »pojasnilo« sklicuje tudi na 1. odstavek 5. člena ZDDV, ki pa ni bil podlaga za izdajo prvostopne odločbe in tudi dejansko stanje se ni ugotavljalo v smeri neposlovne rabe opreme, zato po presoji sodišča sklicevanje na to določbo nima podlage v na prvi stopnji ugotovljenem dejanskem stanju.

6.1.5 Sodba upravnega sodišča RS: Prodaja stečajnega dolžnika

(Davčni bilten, št. 1-2, 2005, 73-77)

V obravnavani zadevi kot sporno nastopa vprašanje, ali ima prodaja stečajnega dolžnika kot pravne osebe v stečajnem postopku naravo prenosa podjetja iz 7. člena Zakona o davku na dodano vrednost (Uradni list RS, št. 89/98 in 17/00), v nadaljevanju: ZDDV, ki ni podvržen obračunu in plačilu DDV, ali pa je to promet blaga, pri katerem se obračuna in plača DDV. Ob tem pa treba odgovoriti tudi na vprašanje, koga moramo v obravnavanem primeru imeti za zavezanca za DDV glede na pogodbeno določilo, s katerim kupec prevzame nase obveznost za plačilo morebitnih davčnih obveznosti.

Po določbi 3. člena ZDDV se DDV obračunava in plačuje od dobav blaga in opravljenih storitev (v nadaljevanju: promet blaga oziroma promet storitev), ki jih davčni zavezanec opravi v okviru opravljanja svoje dejavnosti na območju Republike Slovenije za plačilo, in od uvoza blaga v Republiko Slovenijo. 4. člen ZDDV določa, da pomeni promet blaga prenos lastninske pravice na opredmetenih stvareh, če ni s tem zakonom drugače določeno. Pravilnik o izvajanju ZDDV (Uradni list RS, št. 4/99, 45/99, 59/99, 110/99, 17/00, 19/00 in 27/00), v nadaljevanju: Pravilnik, podrobneje določa izvajanje ZDDV (1. člen). Glede likvidacije in stečaja v 9. členu določa, da se od prometa blaga in storitev, opravljenih v postopku likvidacije in v postopku stečaja, obračunava in plačuje DDV. Za promet, opravljen v postopku likvidacije in v postopku stečaja, je davčni zavezanec likvidacijski oziroma stečajni dolžnik. V 5. točki drugega odstavka 4. člena ZDDV pa je izrecno določeno, da za promet blaga velja tudi to, če s poslovnimi sredstvi davčnega zavezanca razpolaga druga oseba, vključno z likvidacijskim in stečajnim upraviteljem in skrbnikom. Pritožbeni organ ne more pritrditi navedbam pritožnice, da se v danem primeru uporablja določba 7. člena ZDDV, po katerem se DDV ne obračunava in ne plačuje pri prenosu podjetja ali dela podjetja, ki pomeni gospodarsko celoto, na drugega davčnega zavezanca.

Kakor izhaja iz določb 7. in 8. člena pravilnika, ki 7. člen ZDDV natančneje opredeljujeta, se davek ne obračunava in ne plačuje v naslednjih primerih:

- pri preoblikovanju pravne osebe iz ene organizacijske oblike v drugo;
- pri združitvi družb (pripojitvi ali spojitvi) in pri delitvi družbe na več družb;
- pri prenosu podjetja ali dela podjetja (sredstev in virov sredstev), ki sestavlja gospodarsko celoto, na drugega davčnega zavezanca kot naslednika prenositelja;
- pri prenosu premoženja, izkazanega v knjigovodstvu davčnega zavezanca fizične osebe, na osebe, ki nadaljujejo opravljanje dejavnosti davčnega zavezanca.

Pri prodaji pravne osebe v stečaju se opravi promet blaga in pri obdavčitvi po ZDDV se v tem primeru ne postavlja vprašanje prenosa podjetja, temveč le blaga. Namen zakonske določbe 7. člena ZDDV je bila tako poenostavitev »obdavčitve« prenosa (hkratni obračun DDV in odbitek vstopnega DDV davčnega zavezanca kot naslednika prenositelja). S tem opravljanje dejavnosti davčnega zavezanca nadaljuje naslednik prenositelja, ki je tudi zavezanec za DDV, zato ni izogibanja pri obračunavanju in plačevanju DDV oziroma situacije, ko bi davčni zavezanec prenositelj imel pravico do odbitka vstopnega DDV in bi le sredstva prenesel na drugega zavezanca (ki ni zavezanec za DDV), ta pa od prodaje teh sredstev ne bi obračunaval DDV. V skladu s 33. členom ZDDV mora davčni zavezanec za vsak promet blaga oziroma storitev izstaviti račun ali drug dokument, ki velja kot račun. V obravnavanem primeru pa je nesporno, da stečajni upravitelj ob prodaji stečajnega dolžnika kot pravne osebe pritožnici ni izstavil računa ali drugega dokumenta, ki bi veljal kot račun, in na njem ni obračunal DDV.

Pritožbeni organ tudi ugotavlja, da je v obravnavanem primeru pravilna odločitev prvostopenjskega organa, ki je pritožnici kot kupcu stečajnega dolžnika naložil plačilo ugotovljenih davčnih obveznosti iz naslova DDV.

Ob tem je treba odgovoriti tudi na vprašanje, koga je v obravnavanem primeru šteti za zavezanca za DDV glede na pogodbeno določilo, s katerim kupec nase prevzema obveznost za plačilo morebitnih davčnih obveznosti. Kakor smo že prej ugotovili, prodaja pravne osebe v stečajnem postopku z vidika ZDDV velja za promet blaga, ki ni izvzet iz sistema DDV.

Sodba upravnega sodišča RS. Tožba je utemeljena.

ZDDV v 7. členu določa, da se pri prenosu podjetja ali dela podjetja, ki pomeni gospodarsko celoto, na drugega davčnega zavezanca, ne plačuje in ne obračunava DDV. Za izpolnitev pogojev po tem členu je po presoji sodišča pomembno, da se podjetje ali del podjetja prenaša med davčnima zavezancema. Pomeniti mora gospodarsko celoto, prevzemnik kot naslednik prenositelja pa mora nadaljevati opravljanje gospodarske dejavnosti, ne sme pa morda pridobljenih sredstev kako drugače uporabiti, na primer prodati. Izvajanje te določbe podrobneje ureja pravilnik, ki v 2. odstavku 8. člena določa, da se pri prenosu podjetja ali dela podjetja (sredstev in virov sredstev), ki sestavlja gospodarsko celoto, na drugega davčnega zavezanca kot naslednika prenositelja, DDV ne obračunava in ne plačuje. Razlaga tožene stranke, ki jo je v obravnavanem primeru predložila, da morajo biti ne glede na okoliščine primera (prenos pravne osebe v stečaju) vedno skupaj s sredstvi prenesene tudi dolžniške obveznosti do upnikov, da bi bili v celoti izpolnjeni pogoji iz 7. člena ZDDV, je po mnenju sodišča neutemeljena in nima podlage v materialnih predpisih. Sodišče pritrjuje tožniku, da so v obravnavanem primeru skupaj s sredstvi prenesene tudi obveznosti do virov sredstev, in to trajni kapital, torej pasiva. Pravilen je sklep tožeče stranke, da pravna oseba v stečaju zaradi posebnosti ureditve v stečajnem postopku izgubi obveznosti do upnikov, zato (na strani pasive) dolgoročnih obveznosti sploh ne more prenesti. Ni pa sporno, da je prenesla trajni kapital, ki je tudi kategorija obveznosti do virov sredstev. Po mnenju sodišča s pravilnikom kot podzakonskim aktom in brez zakonskega pooblastila za neobdavčeni prenos podjetja oziroma njegovega dela ni mogoče predpisati večje (strožje) obveznosti, kakor je tista, ki izhaja iz zakona. Zato je besedilo v oklepaju: »sredstev in virov sredstev« mogoče razlagati le, kakor to določa 7. člen ZDDV, ki govori o prenosu podjetja oziroma njegovega dela, in če razumemo podjetje tako, kakor ga statusna teorija razlaga, daje to organizirano premoženje, namenjeno opravljanju dejavnosti, potem se pri prenosu podjetja prenesejo tudi vse tiste obveznosti, ki jih podjetje v času prenosa ima, in se zagotavlja nadaljnje opravljanje dejavnosti prenesenega dela podjetja. V obravnavanem primeru je to na strani pasive trajni kapital. Podatki upravnih spisov ne dajejo podlage za sklep tožene stranke, da je tožnik kupil posamezne stvari, na primer zaloge, osnovna sredstva. Takšno napačno stališče izhaja iz napačne uporabe materialnega prava, konkretno iz nepravilne razlage 7. člena ZDDV.

Neutemeljeno in v nasprotju z materialnim zakonom je po mnenju sodišča stališče tožene stranke, da mora prevzemnik prenositelja postati univerzalni pravni naslednik. Takšne določbe (o univerzalnem nasledstvu) ZDDV in pravilnik nimata. Stališče tožene stranke je zato nesprejemljivo, v celoti pa tudi neobrazloženo. Stališče tožene stranke, da lahko pogodbeni stranki s pogodbo v nasprotju z zakonsko določbo sami določita davčnega zavezanca (kadar je promet obdavčen), je nepravilno in v nasprotju z ZDDV. ZDDV v 12. členu določa, kdo so osebe, ki morajo plačati DDV.

6.2 SODIŠČE EVROPSKE SKUPNOSTI

Z vstopom RS v Evropsko skupnost (ES) se je na ozemlju naše države začel uporabljati tudi naddržavni pravni red, torej evropsko pravo. Posebnost pravne ureditve Skupnosti pa se kaže tudi v tem, da z novim pravom v Sloveniji niso bili ustanovljeni tudi posebni organi Skupnosti, ki bi bili odgovorni za njegovo izvrševanje. Naddržavna ureditev namreč ne uvaja posebnih 'zveznih' organov, ki bi bili odgovorni za izvrševanje evropskega prava, temveč njegovo uresničevanje praktično v celoti prepušča tudi organom držav članic, torej njihovim upravnim in sodnim sistemom. (Kerševan 2004,15)

Da bi se izognili prevelikim razlikam pri uporabi tega prava, pa so bili s pogodбами o ustanovitvi ES ter Evropske unije vzpostavljeni tudi različni mehanizmi, ki naj bi skrbeli za pravno enakost vseh državljanov v različnih državah članicah, med njimi je morda najpomembnejši prav odločanje Sodišča ES. (Kerševan 2004, 15)

Sodelovanje med državnimi sodišči in Sodiščem ES pri sodnem nadzoru nad upravo za zagotavljanje ustreznega vsebinskega odločanja državnih sodišč je evropska pravna ureditev vzpostavila možnosti in obveznosti sodelovanja med državnimi in evropskimi sodišči pri odločanju o izvrševanju sodnega nadzora nad upravo. Ker pri razmerju med sodišči držav članic in Sodiščem ES ne gre za vprašanje podrejenosti ter vprašanje nadzora, je bil oblikovan poseben pravni mehanizem predhodnega odločanja, pri katerem gre za vključevanje Sodišča ES v odločanje o konkretnem primeru, vendar zgolj prek zavezujočega pravnega mnenja, ne pa prenosa odločitve v konkretnem primeru na naddržavno raven, čeprav so učinki lahko precej podobni. (Kerševan 2004, 15)

6.2.1 Sodba sodišča ES z dne 1. april 2004, Foervaltings AB Stenholman and Riksskatterverket C-320/02 o razlagi Šeste (VAT) direktive 77/388

Švedsko vrhovno upravno sodišče je na Sodišče ES naslovilo vprašanje v predhodno odločanje glede razlage določila VAT direktive, ki je nastalo v sporu med švedsko družbo, ki upravlja jahalne šole ter prodaja in kupuje konje, in državno davčno upravo. Spor je nastal glede obdavčitve prodaje izurjenih konj. (Bedrač 2004a, 29)

Sodišče ES je odločilo, da živali štejejo za premično premoženje v smislu 5. člena Šeste direktive, ter odločilo, da je potrebno 26.a člen te direktive razlagati tako, da so tudi žive živali rabljeno blago, kar velja tudi za živali, ki jih kupi posameznik in pozneje proda s priučeno usposobljenostjo za določen namen. (Bedrač 2004a, 29)

6.2.2 Sodba z dne 21. oktobra 2004 v primeru C-8/03 Banque Bruxelles Lambert SA (BBL) proti Belgiji

BBL je belgijska banka, ki je za luksemburške odprte investicijske sklade (t.i. SICAV) izvajala storitve svetovanja, za katere ni plačala DDV, ker je zastopala stališče, da so bile te storitve opravljene za luksemburško kraljestvo in da SICAV-i niso zavezani za DDV v Luksemburgu. Belgijska davčna uprava pa je bila mnenja, da izjema ni mogoča, ker je za namene plačila DDV odločilen kraj ustanovitve izvajalca storitve, in leta 1998 BBL naložila plačilo 140 milijonov evrov davka za preteklih pet let.

Slednja se je v pritožbi sklicevala na Šesto DDV direktivo, pri čemer je belgijsko sodišče na sodišče ES naslovilo vprašanje v predhodno odločanje o tem, ali so odprti investicijski skladi, ki so ustanovljeni v državi članici, zavezani za plačilo DDV, in če je tako, kje je davčno relevanten kraj izvedbe storitev tem skladom. (Bedrač 2004b, 29)

Sodišče ES je odločilo, da so dejavnosti odprtih investicijskih družb gospodarske dejavnosti in zato štejejo za obdavčljive subjekte, kar zadeva plačilo DDV. Storitve svetovanja, ki so izvedene zanje, pa so obdavčene po veljavni zakonodaji v državi, kjer so ustanovljeni odprti investicijski skladi, v tem primeru po luksemburškem pravu. (Bedrač 2004b, 29)

6.2.3 Sodba z dne 18. novembra 2004 v primeru Belgija proti Temco Europe SA, primer C-284/03

(Davčno-finančna praksa, št.12, 2004,28)

Šesta DDV direktiva določa, da je oddajanje nepremičnin v najem izvzeto od DDV. Temco Europe SA je lastnik prostorov v Bruslju, ki so bili prenovljeni v letih 1993 in 1994. Temco Europe SA je odbil DDV na računih za ta dela. Nato je sklenil tri pogodbe z gospodarskimi družbami, ki imajo delež v upravljanju Temca, s katerimi je le-tem dovolil opravljanje svojih dejavnosti v njegovih prostorih za letno najemnino, določeno glede na velikost prostorov. Pogodbe so bile sklenjene za nedoločen čas, vendar lahko Temco kadarkoli zahteva izpraznitev prostorov. Davčna uprava je menila, da ti pravni posli dejansko predstavljajo oddajo nepremičnin, ki je izvzeta od plačila DDV, vendar pa je zahtevala plačilo DDV za dela prenavljanja. Temco je zavrnil plačilo tega DDV, nakar je postopek pravnega varstva pripeljal do bruseljskega višjega sodišča, ki je na Sodišče ES naslovilo vprašanje v predhodno odločanje v povezavi z razumevanjem Šeste DDV direktive glede pojma »odstop nepremičnin v najem«.

Sodišče ES je odločilo, da transakcije, s katerimi družba odobri zasedbo nepremičnin v zameno za plačilo, v prvi vrsti predstavljajo odstop le-teh v najem, pod pogojem, da njihov bistveni namen na pasiven način prepustiti prostore v zameno za plačilo, vezano na časovno obdobje. Sodišče ES torej zaključuje, da transakcije, s katerimi ena gospodarska družba povezanim družbam dovoljuje uporabo nepremičnin v zameno za plačilo, predstavljajo oddajo nepremičnin in ne izvedbo storitev, ki je za namene DDV drugače kategorizirana. Nacionalno sodišče mora presoditi, ali konkretne pogodbe izpolnjujejo elemente, opredeljene s strani Sodišča ES.

6.2.4 Sodna zadeva C-338/98 z dne 8. novembra 2001, Commission of the European Communities v Kingdom of the Netherlands

(Knez 2002, 24)

Nizozemska upravna praksa je dopuščala, da je lahko delodajalec, ki je delavcu pustil uporabljati lastni avtomobil za poslovne namene, lahko uveljavljal kot vstopni davek plačan DDV za tiste stroške, ki jih je delavec imel z uporabo lastnega avtomobila za poslovne namene. Evropska komisija je menila, da takšno možnost uveljavljanja vstopnega davka ni možna, tudi zato ne, ker delavec ni izstavljal računa za vse stroške. Zato je bila Evropska komisija mnenja, da Nizozemska ne izpolnjuje pogojev iz 17. in 18. člena Šeste direktive o uvedbi sistema DDV2 in je po predhodnem obvestilu in izmenjavi utemeljenega mnenja vložila tožbo na Evropsko sodišče.

Evropsko sodišče je upoštevalo navajanje strank in mnenje Evropske komisije, da je izstavljeni račun neobhodno potreben, saj zagotavlja zakonitost in transparentnost spoštovanja sistema DDV ter preprečuje davčne utaje. Vendar pa je Evropsko sodišče trdilo, da v takšnih primerih praksa nizozemskih davčnih oblasti sploh nima osnove v Šesti direktivi. Stopnja DDV se namreč lahko odbije le, če gre za DDV, plačan s strani zavezanca drugemu zavezancu za DDV.

Čeprav uporablja delavec svoj avtomobil v poslovne namene, pa se samo zaradi slednjega ne more šteti za davčnega zavezanca. Že samo takšna pravna ureditev preprečuje odbijanje vstopnega davka, kot so ga dopuščale nizozemske davčne oblasti. Poleg tega pa tudi 5. člen Šeste direktive določa, da se DDV plačuje le pri dobavi blaga in storitev. Uporaba lastnega avtomobila delavca po mnenju Evropskega sodišča ne pomeni opravljanja storitve v smislu direktive.

Skladno s takšno obrazložitvijo je Evropsko sodišče odločilo, da Nizozemska ne spoštuje obveznosti po Pogodbi o Evropski skupnosti (10. člen PES v povezavi z Šesto direktivo).

6.2.5 Sodna zadeva C-78/00 z dne 25. oktobra 2001, Commission of the European Communities v Italian Republic: Povračilo preveč plačanega vstopnega DDV – samo v denarju?

(Knez 2002, 25)

Država članica, ki namesto povračila preveč plačanega DDV v davčnem obdobju zavezancu izda državno obveznico, krši 17. in 18. člen Šeste direktive.

Komisija ES je proti Italiji pričela postopek pred Sodiščem ES zaradi ravnanja slednje, ki je davčnim zavezancem, ki so v davčnem obdobju plačali preveč vstopnega DDV, namesto povračila v denarju izročila državne obveznice. Italija je namreč sprejela zakon št. 16/93 in 250/95, ki ji je omogočal, da vstopni DDV, ki bi ga davčnim zavezancem morali povrniti za določeno davčno obdobje v skladu s sistemom DDV, izda pet- in desetletne državne obveznice. Komisija je menila, da se lahko skladno s četrtem odstavkom 18. člena Šeste direktive preveč plačani vstopni DDV v določenem davčnem obdobju samo prenese v naslednje davčno obdobje ali poračuna.

Možnost, da se preveč plačani vstopni DDV ne poračuna ali ne prenese v naslednje davčno obdobje, pomeni kršitev namena omenjene določbe in pravice do povrnitve preveč plačanega DDV. Pomeni tudi kršitev bistvenega načela sistema DDV – pravice do takojšnjega plačila odbitka vstopnega davka.

Sodišče ES je sledilo navedbam Komisije ES in zavzelo stališče, da države članice ne smejo spreminjati temeljnih načel, ki izhajajo iz direktive in kršiti načela nevtralnosti DDV, tako da se davčnim zavezancem nalaga večje breme, kot to izhaja iz sistema davka na dodano vrednost po Šesti direktivi. Iz slednjega namreč izhaja, da se morajo davčni zavezanci v celoti poplačati, če plačajo preveč vstopnega davka, kot bi ga morali. Povračilo mora biti izvršeno v primernem času in z likvidnimi sredstvi. V nobenem primeru ne sme vsebovati finančni rizik za davčnega zavezanca. Izdaja državnih obveznic pa nasprotno pomeni, da takšen sistem povračila ni združljiv z zgoraj omenjenimi načeli, ki izhajajo iz Šeste direktive, ne glede na to, da je, po navedbi Italije, takšne obveznice prejelo le manjše število davčnih zavezancev. Zaradi kršitve zoper Italijo ni bila predlagana denarna kazen.

7 KAZNOVANJE DAVČNIH UTAJ

7.1 KAZNIVO DEJANJE

(Davčni bilten, št. 3, 2002,13)

Storilec kaznivega dejanja davčne zatajitve ni samo davčni zavezanec, temveč je lahko tudi računovodja. Ta se lahko v kaznivem dejanju pojavlja kot napeljevalec, pod določenimi pogoji pa celo kot sosterilec.

Računovodja postaja napeljevalec h kaznivemu dejanju zatajitve takrat, ko davčnemu zavezancu pokaže, kako naj sestavi obračun, računovodske izkaze in knjigovodske listine, da se bo povsem ali delno izognil davčnim obveznostim. Računovodja torej sam ne opravi konkretnih opravil, temveč samo predlaga, s tem pa izzove odločitev davčnega zavezanca, da posreduje napačne podatke ali davčnih obveznosti ne prijavi.

Računovodja pomaga pri davčni zatajitvi, če je davčni zavezanec že odločen, da bo posredoval davčnemu organu napačne podatke in svojo namero, da bo utajil davek, jasno pove, računovodja pa se zaveže, da bo določeno knjigovodsko listino ali obračun sestavil po svojih nezakonitih odločitvah.

Računovodja je lahko tudi sosterilec, če po dogovoru z davčnim zavezancem naklepno in odločilno prispeva k izvedbi kaznivega dejanja, kot je sestavljanje napačnih podatkov o zavezančevih dohodkih, stroških in drugih okoliščinah.

Davčni organ poda kazensko ovadbo pri pristojnem državnem tožilstvu zoper zakonite zastopnike pravnih oseb zasebnega prava oziroma njihove direktorje na podlagi utemeljenega suma, da je bilo storjeno kaznivo dejanje davčne zatajitve po 254. členu kazenskega zakonika. Ta opredeljuje kot davčno zatajitev v primerih:

1. Ko odgovorna oseba da krive podatke (o dohodkih, stroških, predmetih in drugih okoliščinah, ki vplivajo na ugotovitev takšnih obveznosti) z namenom, da bi se sam ali kdo drug popolnoma ali deloma izognil plačilu dohodnine, davkov ali drugih predpisanih obveznosti, ali na drug način preslepi davčni organ, pa obveznosti, ki se jim je izognil, pomenijo večjo premoženjsko korist.
2. Da odgovorna oseba z namenom iz prejšnjega odstavka ne prijavi dohodka ali drugih okoliščin, ki vplivajo na ugotovitev takšnih obveznosti, kadar je prijava obvezna, pa obveznosti, katerim se je nameraval izogniti, pomenijo večjo premoženjsko korist.
3. Če je bila z dejanjem, navedenim po točko 1 in 2, dosežena velika premoženjska korist in je storilcu šlo za to, da doseže takšno premoženjsko korist.

Za kršitev po 1. in 2. točki 254. člena Kazenskega zakonika je zagrožena kazen zapor do treh let, za kršitev, navedeno pod 3, pa je zagrožena kazen zopora do petih let. Pravna oseba se kaznuje za kršitev po 1. in 2. točki 254. člena Kazenskega zakonika po 26. členu zakona o odgovornosti pravnih oseb za kazniva dejanja z denarno kaznijo od 75.000 tolarjev do zneska stokratne povzročene škode ali premoženjske koristi, pridobljene s kaznivim dejanjem. Za kršitev pod točko 3 pa je zagrožena kazen najmanj 2,500.000 tolarjev ali največ do zneska dvestokratne povzročene škode ali protipravne premoženjske koristi, pridobljene s kaznivim dejanjem.

Če je bila dejavnost pravne osebe v celoti ali v presežni meri izrabljena za kršitev kaznivih dejanj, se lahko izreče prenehanje pravne osebe.

7.2 DAVČNI PREKRŠEK

Davčne nepravilnosti, opredeljene kot prekršek, se kaznujejo z denarno kaznijo in sicer: (62.člen ZDDV, dostopno na strani: <http://www.uradni-list.si>)

- Z globo od 300.000 do 10,000.000 tolarjev se kaznuje za prekršek pravna oseba ali samostojni podjetnik posameznik, če:
 - ne priglasi oziroma ne priglasi pravočasno izbire za obračunavanje DDV (četrti odstavek 11.a člena in tretji odstavek 45. člena);
 - ne priglasi oziroma ne priglasi pravočasno izbire kraja dobave (četrti odstavek 15.a člena);
 - ne predloži oziroma ne predloži v predpisanem roku obračuna DDV oziroma v obračunu ne izkaže predpisanih podatkov (38. člen);
 - ne poroča oziroma ne poroča o dobavah blaga znotraj Skupnosti v predpisanem obdobju, oziroma ne predloži oziroma ne predloži v predpisanem roku kvartalnega poročila z izkazanimi dobavami blaga znotraj Skupnosti (39.a in 39.b člen);
 - v kvartalnem poročilu ne izkaže predpisanih podatkov (tretji odstavek 39.b člena);
 - davčnemu organu ne sporoči, kdaj se njegova dejavnost prične, spremeni ali preneha (prvi odstavek 52.i člena);
 - v prijavi davčnemu organu ne predloži predpisanih podatkov za identifikacijo (drugi odstavek 52.i člena);
 - ne predloži oziroma ne predloži v predpisanem roku posebnega obračuna DDV, oziroma v obračunu ne izkaže predpisanih podatkov (52.k člen)
 - davčnemu organu ne sporoči, kdaj se njegova dejavnost prične, spremeni ali preneha (prvi odstavek 58. člena);
 - davčnemu organu ne prijavi, da pridobiva blago znotraj Skupnosti (drugi odstavek 58. člena);
 - davčnemu organu ne predloži zahtevka za izdajo identifikacijske številke za DDV (četrti odstavek 58. člena).

- Z globo od 50.000 do 1,000.000 tolarjev se kaznuje tudi odgovorna oseba pravne osebe ali odgovorna oseba samostojnega podjetnika posameznika, ki stori prekršek iz prvega odstavka tega člena.

- Oseba iz petega odstavka 46. člena tega zakona se kaznuje za prekršek z globo od 50.000 do 300.000 tolarjev, če ne sestavi obračuna pavšalnega nadomestila in ga ne predloži davčnemu organu v predpisanem roku.

ZAKLJUČEK

Osnovni namen diplomskega dela je bil prikaz utaj davka na dodano vrednost v Sloveniji in v državah članicah EU.

Sklepna ugotovitev je, da davčne utaje pri davku na dodano vrednost obstajajo in je o njih v literaturi izredno dosti zapisano. Davek na dodano vrednost je prav tako kot vsi ostalih davki na udaru tistih, ki vedno znova iščejo možnosti in načine izogibanja in namernega neplačevanja davkov.

Menimo, da smo z diplomskim delom dosegli svoj osnovni cilj, ki je bil zajet celovit prikaz davčnih utaj davka na dodano vrednost s teoretičnega vidika ter iz praktičnega vidika predstaviti odkrivanje davčnih utaj davka na dodano vrednost.

V teoretičnem delu diplomskega dela smo najprej poskušali opredeliti davčne utaje in sicer je davčna utaja kaznivo dejanje, ki se lahko kaznuje z denarno ali zaporno kaznijo pa tudi z odvzemom premoženja ter s prenehanjem dejavnosti. Davčno utajo lahko opredelimo tudi kot neustrezno posredovanje podatkov davčni upravi, po katerih bi se odmerila prava višina. S teoretičnega vidika smo predstavili tudi motive za davčno utajevanje in vplivne dejavnike davčnih utaj, ki so zelo razširjeni.

Predstavili smo tudi organe, ki so odgovorni za odkrivanje davčnih utaj, načine, kako jih odkrivajo in njihove naloge, s katerimi skušajo ugotoviti čim več davčnih utaj. S teoretičnega vidika smo predstavili tudi davčni nadzor, ki ga opravlja davčni organ s kontrolo in inšpekcijskimi pregledi na podlagi zakona, ki ureja davčni postopek. Inšpekcijski pregledi obsegajo preverjanje pravilnosti in pravočasnost obračunavanja davkov, poslovanja davčnih zavezancev, preverjanje knjigovodskih in drugih evidenc, ugotavljanje neprijavljenih dohodkov in odrejanje ukrepov, določenih z zakonom. Ugotovili smo, da kljub učinkovitemu davčnemu nadzoru, ta še ni vzpostavljen tako, da bi učinkovito preprečil utaje pri davku na dodano vrednost. Razlogov za to je veliko, eden izmed mnogih je premalo davčnih inšpektorjev. Zato je v pregled zajetih premalo davčnih zavezancev.

Ugotavljali smo povezanost držav članic EU pri odkrivanju davčnih utaj. Ugotovili smo, da sodelovanje držav članic trenutno poteka predvsem prek izmenjave podatkov s pomočjo VIES (»Value Added Tax Information Exchange System«), ki je informacijski sistem izmenjave podatkov na področju DDV znotraj držav članic. Ugotovitve so pokazale, da izmenjava teh informacij ponavadi ne poteka dovolj hitro. Če bi uspeli to izmenjavo opravljati hitreje, bi to seveda privedlo do bolj učinkovitega ugotavljanja in odpravljanja davčnih utaj. Pokazalo pa se je, da se tudi v tej smeri dogajajo pozitivne spremembe zaradi novega pravilnika za povečanje kooperacije med davčnimi oblastmi držav članic EU.

S praktičnega vidika smo se posvetili ugotovitvam inšpekcijskih pregledov v zadnjih letih in ugotovili, da je iz poročil o opravljenih inšpekcijskih pregledih, ki jih pripravljajo davčni inšpektorji razvidno, da metode in postopki inšpiciranja davčnih zavezancev zelo učinkovito razkrivajo pravo naravo in ozadje »sumljivih« ali navideznih poslov. Zato se število primerov, pri katerih obstaja upravičen sum storitve gospodarskega prestopka, povečuje.

S praktičnega vidika smo prikazali tudi dejanske poskuse davčnih utaj v slovenskih podjetjih. S tem smo poskušali prikazati dejansko sliko davčnih utaj pri nas in iznajdljivost slovenskih utajevalcev.

Podrobno smo predstavili tudi nekaj sodb Upravnih sodišč v Sloveniji in v državah članicah EU. Prišli smo do ugotovitev, da številne utaje davka na dodano vrednost nastanejo tudi zaradi slabo zapisanih zakonov. Zato si davkoplačevalci lahko po svoje razlagajo zakon oziroma se lahko vsaj na to izgovarjajo in tako skušajo doseči oprostilno sodbo s strani upravnih sodišč.

Boj proti davčnim utajam ni enostavna naloga. Zato menimo, da bo v prihodnje treba posvečati čim več časa in denarja v sisteme učinkovitejšega odkrivanja in preprečevanja davčnih utaj. Usmeriti bo potrebno čim več pozornosti sodelovanju in čim hitrejši in učinkovitejši izmenjavi potrebnih podatkov z ostalimi državami članicami EU. Menimo, da če nam bo uspelo izboljšati davčni nadzor in izboljšati izmenjavo informacij, bo to najbolj pripomoglo k uspešnemu odkrivanju utaj in njenemu preprečevanju nasploh.

POVZETEK

Predstavljeno diplomsko delo obravnava davčne utaje pri davku na dodano vrednost v Sloveniji in drugih državah članicah EU ter prikazuje dejavnike oziroma vzroke, ki vplivajo na utajevanje davka na dodano vrednost. Namen diplomskega dela je, predstaviti poskuse davčnega utajevanja in nadzor, s katerim skušajo te poskuse utajevanja zmanjšati oziroma čim bolj omejiti.

Posebno pozornost smo namenili sodbam Upravnih sodišč v Republiki Sloveniji in EU, s katerimi smo skušali prikazati dejansko stanje ugotavljanja obstoja davčnih zatajitev, saj mnogi utajevalci skušajo prikazati svoje davčne zatajitve kot neutemeljene in neresnične. S praktičnega vidika smo prikazali tudi dejanske poskuse davčnih utaj v slovenskih podjetjih. S tem smo poskušali prikazati dejansko sliko davčnih utaj pri nas in iznajdljivost slovenskih utajevalcev.

Ključne besede: davčna utaja, davek na dodano vrednost, davčna uprava, davčna inšpekcija, davčni nadzor, upravno sodišče, kaznivo dejanje.

SUMMARY

The main subject of the diplome work handles about tax evasion of additional value taxes in Slovenia and in the other member states of the EU. It shows the factors and causes which affect the evasion of additional value taxes. The main intention of the diploma is, to present the attempts of tax evasion and the controls with which is tried to reduce or restrict those evasions.

A special attention was intended to the sentences of the administrative court of justice in Slovenia and the EU. With these we tried to show the actual state finding the existence of tax denials, because many evaders attempt to show their evasions to be groundless and untruthful.

From the practical point of view are also presented some examples of the actual attempts of tax evasions in some Slovenian concerns. By this we tried to present the actual state of tax evasions in Slovenia as also the inventiveness of our evasions.

Key words: tax evasion, additional value tax, tax administration, tax inspection, tax control, administrative court of justice, punishable act.

VIRI:

1. Bedrač, Janja; 2004a; Sodba sodišča ES z dne 1. aprila 2004 v zadevi Finanzamt Gummersbach proti Bockemuhl, C-90/02 glede razlage 18(1) člena Šeste VAT direktive; Davčno-finančna praksa; št. 4
2. Bedrač, Janja; 2004b; Sodba z dne 21. oktobra 2004 v primeru C-8/03 Banque Bruxelles Lambert SA (BBL) proti Belgiji, Davčno-finančna praksa; št. 4
3. Brez avtorja; 2004; Activities of the european union (EU) in the tax field in 2003; European commission directorate-general taxation and customs union; dostopno na strani:http://europa.eu.int/comm/taxation_customs/resources/documents/report_activiti es_2003.pdf
4. Brez avtorja; Reports on VAT Administrative Cooperation and Fraud; dostopno na strani:http://europa.eu.int/comm/taxation_customs/taxation/tax_cooperation/reports/in dex_en.htm; [november 2004]
5. Čokelc, Stanko; 1998; Pojavi in odkrivanje davčnih utaj, 30. Simpozij o metodah v računovodstvu, financah in reviziji; 25-27 marec 1998
6. Čokelc, Stanko; 2000; Davčne nepravilnosti in davne zatajitve pri DDV; Zbornik referatov 15. posvetovanja društva računovodij, finančnikov in revizorjev Maribor; 22.-23. november 2000
7. Davčni bilten; 2002; Sankcije najpogostejših kršitev davčnih predpisov in dejanj; št.3; letnik 3
8. Davčni bilten; 2002; Ugotovitve v postopkih davčnega inšpiciranja; stara praksa davčnih utaj se nadaljuje; št. 4-5; letnik 3
9. Davčni bilten; 2004; Nepravilnosti ugotovljene pri nadziranju DDV; št. 1-2; letnik 5
10. Davčni bilten; 2004; Ugotovljene nepravilnosti pri inšpiciranju DDV; št. 3; letnik 5
11. Davčni bilten; 2004; Nepravilnosti ugotovljene v inšpekcijskih pregledih; št. 5; letnik 5
12. Davčni bilten; 2004; Plačilo DDV pri prenosu premoženja družbe na družbenika ob prenehanju družbe po skrajšanem postopku – odločba Upravnega sodišča RS. Št. U 1185/2002 (povzetek); št. 6; letnik 5
13. Davčni bilten; ;2004; Nepravilnosti, ugotovljene v inšpekcijskih pregledih; št. 10; letnik 5
14. Davčni bilten; 2005; Kazalnik uspešnosti 2004; št. 1-2; letnik 6
15. Davčni bilten; 2005; Prodaja stečajnega dolžnika; št 1-2; letnik 6
16. Davčno-finančna praksa; 2003; Povračilo vstopnega DDV; št. 12; letnik IV

17. Davčno-finančna praksa; 2003; Zastopanje in 17. člen ZDDV; št 6; letnik IV
18. Davčno-finančna praksa; 2004; Popravek vstopnega davka na dodano vrednost; št. 12; letnik V
19. Davčno-finančna praksa; 2004; Sodba z dne 18. november 2004 v primeru Belgija proti Temco Europe SA, primer C-284/03, št.12; letnik V
20. Davčni nadzor; 2004; dostopno na strani:
<http://www.davki.com/DesktopModules/DisplayDoc.aspx?MType>
21. Davčna uprava RS; 2003; Poročilo o delu Davčne uprave Republike Slovenije v letu 2003; Ministrstvo za finance; dostopno na strani:
http://www.sigov.si/durs/other/letno_porocilo_2003.pdf
22. Denar; 2004; DDV goljufije v EU; št. 14; September 2004
23. Dešman, Gregor; 2002; Davčni nadzor v boju proti davčnim zatajitvam; 3.davčna konferenca Slovenskega inštituta za revizijo; Ljubljana; Slovenski inštitut za revizijo
24. Eriksen K., Fallan L.; Tax knowledge and attitudes towards taxation; Areport on a quasi-experiment, Journal of Economic Psychology, Vol. 17; 1996; str. 391; (citirano po: Veršnik, Nina; 2004a; Vplivni dejavniki davčnih utaj; Davčno-finančna praksa; št 6; letnik V)
25. <http://www.gov.si/durs>; [november 2004]
26. <http://sodisca.av-studio.si/usrs/default.asp?id=78>; [januar 2005]
27. <http://www.uradni-list.si>, [januar 2005]
28. Kazenski zakonik Republike Slovenije (Ur.l. RS št. 63/1994 (70/1994 - popr.), [23/1999](#), [60/1999](#), [40/2004](#), [95/2004](#), [37/2005](#))
29. Kerševan, Erik; 2004; Vpliv predhodnega odločanja Sodišča ES na delovanje uprave; Poslovna Praksa; št. 106
30. Knez, Rajko; 2002; Sodna praksa sodišča ES; Davčno-finančna praksa; št. 2; letnik III
31. Kokotec Novak Majda, Repovž Leon, Čokelc Stanko; 2001; Davščine in davčno svetovanje; EPF
32. Kos, Suzana; Davčni vrtiljaki bi proračunu odnesli 30 milijard tolarjev; dostopno na strani: <http://www.finance-on.net>; [oktober 2004]
33. Lamberger, Igor; 2001; Gospodarski kriminal, gradivo za kriminalistični tečaj 2001; Ministrstvo za notranje zadeve, generalna policijska uprava, uprava kriminalistične policije; Ljubljana

34. Menih Mihalič, Kristina; Davčni svetovalci so v Portorožu končali prvi davčni vikend s temo o davčnih..., Večer št. 11; dostopno na strani: <http://www.vecer.com>; [december 2004]
35. Ministrstvo za finance; 2004; Davčna utaja DDV tipa »vrtiljak« oziroma »missing trader« utaja
36. Milost, Franko, Milunovič Vilma, 2003; Proračunski in davčni vidiki poslovanja; Fakulteta za management Koper
37. Petauer, Boštjan; 2004; Z novimi spremembami zakona o DDV v boj proti goljufijam; dostopno na strani: <http://www.finance-on.net>; [december 2004]
38. Reckers M.J. Philip, Sanders L. Debra, Roark J. Stephen; The influence of ethical attitudes on taxpayer compliance, National Tax Journal, Vol. 17, 1994, str. 825-825; (citirano po: Veršnik, Nina; 2004a; Vplivni dejavniki davčnih utaj; Davčno-finančna praksa; št 6; letnik V)
39. Rozman, Urša; 2002; Davčna politika držav članic EU: kako poteka izmenjava podatkov pri odkrivanju davčnih utaj; Davčni bilten; št. 1-2; letnik 3
40. Selinšek, Lilijana; 2003; Kazenskopravni vidiki izmikanju plačilu davka; Revizor; 2003, št. 7-8
41. Slovar Slovenskega knjižnega jezika; V.SAZU; DZS; 1991; Ljubljana
42. Spicer W. Michael in Becker Lee A.; Fiscal inequity and tax evasion: An experimental approach, National Tax Journal, Vol. 33, 1980, str. 173-174; (citirano po: Veršnik, Nina; 2004a; Vplivni dejavniki davčnih utaj; Davčno-finančna praksa; št 6; letnik V)
43. Spicer W. Michael in Thomas J. Everett; Audit probabilities and the tax evasion decision: An experimental approach, Journal of Economic Psychology, Vol 2; 1982; str 242-243; (citirano po: Veršnik, Nina; 2004a; Vplivni dejavniki davčnih utaj; Davčno-finančna praksa; št 6; letnik V)
44. Škof, Bojan; 1998; DDV - davek z malo davčnimi utajami; Denar; št. 5 Ljubljana
45. Veršnik, Nina; 2004a; Vplivni dejavniki davčnih utaj; Davčno-finančna praksa; št 6; letnik V
46. Veršnik, Nina, 2004b; Vplivni dejavniki davčnih utaj; Davčno-finančna praksa; št. 7-8; letnik V
47. Veršnik, Nina; 2004c; Ali lahko zmanjšamo odpor do plačevanja davkov; dostopno na strani: <http://www.finance-on.net>; [oktober 2004]
48. Veršnik, Nina; 2004d; Vplivi finančno-političnih odločitev na plačevanje davkov; dostopno na strani: <http://www.finance-on.net>; [oktober 2004]
49. Wrede M.; Okonomische Theorie des Steuerentzuges; Steuervermeidung, - Umgehung und Hinterziehung. Physica-Verlag, 1993; str.18 (citirano po: Kokotec Novak Majda, Repovž Leon, Čokelc Stanko; 2001; Davščine in davčno svetovanje; EPF)

50. Wahlund, Richard; Tax changes and economic behavior: The case of tax evasion, *Journal of Economic Psychology*, Vol. 13,1992, str. 657-659 in 666-667; (citirano po: Veršnik, Nina; 2004a; Vplivni dejavniki davčnih utaj; *Davčno-finančna praksa*; št 6; letnik V)
51. Zakon o davku na dodano vrednost (Ur.l. RS št. ([89/1998](#), [17/2000](#), [19/2000](#), [27/2000](#), [66/2000](#), [30/2001](#), [82/2001](#), [67/2002](#), [30/2003](#), [101/2003](#), [45/2004](#), [75/2004](#), [114/2004](#), [132/2004](#)))
52. Zakon o davčni službi (Ur. l. RS št. 18/96, 85/00, 57/04, 17/05)

SEZNAM TABEL, SLIK IN GRAFOV**SEZNAM TABEL**

TABELA 1:	VRSTE INŠPEKCIJSKIH PREGLEDOV	Stran:	26
TABELA 2:	INŠPEKCIJSKI PREGLEDI		27
TABELA 3:	KONTROLA DAVKA NA DODANO VREDNOST		28

SEZNAM SLIK

SLIKA 1:	DAVČNA UTAJA TIPA „VRTILJAK“	Stran:	31
----------	------------------------------	--------	----

SEZNAM GRAFOV

GRAF 1:	INŠPEKCIJSKI PREGLEDI V LETU 2003	Stran:	27
---------	-----------------------------------	--------	----