MAGISTRSKO DELO

TEMA

UTAJE DAVKA NA DODANO VREDNOST V SLOVENIJI OB VSTOPU SLOVENIJE V EU

Maj, 2009

Tina Zupan
MAGISTRSKO DELO

TEMA

UTAJE DAVKA NA DODANO VREDNOST V SLOVENIJI OB VSTOPU SLOVENIJE V EU

Kandidatka: Tina Zupan, univ.dipl.ekon.,
rojena leta 1976 v kraju Novo mesto,
zaposlena v Družbi za avtoceste v Republiki Sloveniji (DARS d.d.)
kot samostojni strokovni sodelavec.
Program in smer študija: magistrski študij, smer Računovodstvo in revizija
Tema odobrena na seji senata EPF dne 21.01.2005
z delovnim naslovom: Utaje davka na dodano vrednost v Sloveniji ob vstopu Slovenije v EU
Mentor: dr. Borut Bratina, izredni profesor
Somentorica: dr. Majda Kokotec Novak, redna profesorica
KAZALO

1 UVOD ........................................................................................................................................ 6

1.1 Opredelitev področja in opis problema, ki je predmet raziskave ............................... 6

1.2 Namen, cilji in osnovne trditve ....................................................................................... 7

1.3 Predpostavke in omejitve raziskave .................................................................................. 8

1.4 Uporabljene metode raziskovanja ..................................................................................... 8

2 UTAJE DAVKOV ................................................................................................................... 9

2.1 Zakonsko dovoljeno neplačevanje davčnih obveznosti ali davčno izogibanje .......... 9

2.2 Zakonsko nedovoljeno neplačevanje davkov – utaja davkov .................................... 10

2.3 Vrste davčnih utaj ............................................................................................................. 12

2.4 Razlogi za odpor do plačevanja davkov ........................................................................ 14

3 UTAJE DAVKA NA DODANO VREDNOST .................................................................... 19

3.1 Najpogostejše oblike utaj davka na dodano vrednost .................................................. 19

3.1.1 Enostavne utaje davka na dodano vrednost ................................................................. 19

3.1.2 Kompleksne utaje davka na dodano vrednost ............................................................. 21

3.2 Organi in njihova vloga pri odkrivanju utaj davka na dodano vrednost .................... 27

3.2.1 Davčni organ ................................................................................................................ 27

3.2.2 Organi za notranje zadeve ........................................................................................... 28

3.2.3 Organi carinske službe .............................................................................................. 29

3.3 Kazensko preganjanje utaj davka na dodano vrednost v Sloveniji ......................... 32

3.3.1 Kazenske določbe za davčne prekrške po Zakonu o davku na dodano vrednost ...... 33

3.3.2 Kazenske določbe po Zakonu o davčnem postopku (ZDavP-2) ......................... 34

3.3.3 Kazenske določbe po Zakonu o prekrških (ZP-1) ............................................... 36

3.3.4 Sankcije davčne utaje po Kazenskem zakoniku (KZ-1) ........................................ 38

4 PRILAGODITEV SISTEMA DAVKA NA DODANO VREDNOST OB VSTOPU SLOVENIJE V EU .............................................................................................................. 41

4.1 Spremembe Zakona o davku na dodano vrednost po vstopu Slovenije v EU ......... 41

4.1.1 Uporaba novih pojmov .............................................................................................. 41
4.1.2 Davčni zavezanci ................................................................. 42
4.1.3 Predmet obdavčitve z DDV .................................................. 44
4.1.4 Plačniki DDV .................................................................... 45
4.1.5 Kraj obdavčljivih transakcij .................................................. 45
4.1.6 Oprostitve plačila DDV .......................................................... 48
4.1.7 Nastanek davčne obveznosti in izdajanje računov .................. 48
4.1.8 Davčna osnova ................................................................. 49
4.1.9 Uporaba davčne stopnje ......................................................... 49
4.1.10 Davčno obdobje ............................................................... 49
4.1.11 Davčne evidence .............................................................. 49
4.1.12 Vračilo DDV .................................................................... 51

4.2. Spremembe v Davčni upravi Republike Slovenije (DURS) ............ 51

4.3. Spremembe v Carinski upravi Republike Slovenije ....................... 53

4.4. Spremembe pri poslovanju davčnih zavezancev ............................. 53

5 UTAJE DAVKA NA DODANO VREDNOST V SLOVENIJI PO VSTOPU V EU ...... 55

5.1 Dejavnosti, prizadete z davčnimi utajami .......................................... 55

5.2 Ocenjevanje primanjkljaja DDV zaradi davčnih utaj .................................. 56
  5.2.1 Metoda od zgoraj navzdol...................................................... 56
  5.2.2 Metoda od spodaj navzgor ................................................... 57
  5.2.3 Pomembnost uporabe obeh metod pri ocenjevanju primanjkljaja DDV .......... 57

5.3 Vloga Davčne uprave RS pri odkrivanju in preprečevanju utaj DDV .......... 58
  5.3.1 Naloge DURS ................................................................. 58
  5.3.2 Vloga informacijskega sistema DURS pri odkrivanju in preprečevanju utaj DDV .... 60
  5.3.3 Program Fiscalis ............................................................. 63
  5.3.4 Ukrepi DURS v boju proti utajam davka na dodano vrednost ...................... 64
    5.3.4.1 Izdaja in preklic identifikacijske številke za namene DDV po uradni dolžnosti .... 66
    5.3.4.2 Sprememba sistema obdavčitve z davkom na dodano vrednost ............... 67
  5.3.5 Zavarovanje izpolnitve davčne obveznosti v primeru davčnih utaj ................ 68

5.4 Sodelovanje med davčnimi upravami članic EU na področju DDV .......... 69
  5.4.1 Pravna podlaga za sodelovanje med davčnimi upravami članic EU .................. 69
    5.4.1.1 Uredba Sveta (ES) št. 1798/2003 ............................................ 70
  5.4.2 Služba za mednarodno izmenjavo podatkov (CLO - Central Liaison Office) .... 73
  5.4.3 Vloga Evropske komisije .................................................. 77

5.5 Vloga Carinske uprave RS pri odkrivanju in preprečevanju utaj DDV ........ 79
  5.5.1 Naloge carinske službe ...................................................... 79
  5.5.2 Vloga informacijskega sistema CURS pri odkrivanju in preprečevanju utaj DDV .... 81

5.6 Vloga Ministrstva za notranje zadeve pri odkrivanju in preprečevanju utaj DDV ... 83

5.7 Medsebojna povezanost organov odkrivanja utaj DDV ........................... 84

5.8 Učinkovitost organov pri odkrivanju utaj DDV ........................................ 84
6 PREDLOG UKREPOV ZA ODKRIVANJE IN PREPREČEVANJE UTAJ DDV........ 89
7 SKLEP ................................................................................................................................................. 94
8 LITERATURA ........................................................................................................................................ 97
9 VIRI ......................................................................................................................................................... 98
POVZETEK

Pojav davčne utaje izvira predvsem iz konflikta med davkoplačevalci in državo oziroma njenimi organi, zadolženimi za pobiranje davkov. Prvi se zavzemajo za čim manjšo davčno obveznost, medtem ko želijo drugi čim bolj zavarovati davčno osnovo, na podlagi katere se odmeri davek. Utajevanje davkov je prisotno v vseh družbah, v vseh družbenih razredih, poklicih, panogah in v vseh ekonomskih sistemih, Slovenija pa ni pri tem nobena izjema.

Davek na dodano vrednost zasa na virih prihodkov predstavljamo najbolj dovršen davek, vseeno pa so izgube zaradi utaj DDV ogromne. Po nekaterih ocenah se letno znotraj EU izgubi tudi do 10% neto plačil DDV.

Utaje davka na dodano vrednost lahko razdelimo v dve skupini:
- enostavne utaje, ki jih lahko izvede en sam davčni zavezanec in
- kompleksne utaje, pri katerih sodeluje več davčnih zavezancev. Dejavnosti, ki so najbolj prizadete z davčnimi utajami, so promet z nafto in naftnimi derivati, prodaja motornih vozil (rabljenih in novih), promet z odpadnimi surovinami (železo in barvne kovine), dejavnost gradbeništva in prometa z nepremičninami ter promet s tekstilom.

S 1. majem 2004 je Slovenija postala sestavni del notranjega evropskega trga. Enotni sistem DDV v EU omogoča nove načine davčnih utaj, ki jih še ni bilo, ko so obstajale fizične kontrole na mejah med članicami EU. S tem je vse breme nadzora intrakomunitarne trgovine prešlo s Carinske uprave Republike Slovenije (CURS) na Davčno upravo Republike Slovenije (DURS). Ministrstvo za finance, kot resorni organ za pripravo zakonodaje s področje pobiranja DDV, v okviru Evropske komisije sodeluje v skupini za boj proti davčnim goljufijam. Naloge DURS in CURS s področje DDV so predvsem odmera DDV, kontrola in inspekcija davčnih zavezancev, preiskovalne aktivnosti, izterjava DDV, izrekanje sankcij zavezancerem, izobraževanje in informiranje tako davčnih in carinskih uslužbencev, kot tudi davčnih zavezancev ter mednarodno sodelovanje. V Sloveniji se je do sedaj z ocenjevanjem obsega utaj DDV, kot pretežnega dela celotnega primanjkljaja DDV, sistematično ukvarjal samo Statistični urad Republike Slovenije (SURS). Poznavanje obsega utaj DDV in utaj DDV v okviru posameznih elementov (dejavnost, vrsta vzroka za nastanek utaje DDV, vrsta in velikost zavezanca, vrsta blaga in drugo), je pomembna podlaga za uspešno določanje ciljev in učinkovito načrtovanje aktivnosti za zmanjševanje utaj DDV. Večjo učinkovitost pobiranja DDV bi lahko dosegli tudi s specializacijo določenega števila inšpektorjev samo za področje DDV in s stalnim sodelovanjem tako med pristojnimi organi znotraj in izven Slovenije, kot tudi z zavezanci za DDV.

KLJUČNE BESEDE: davčne utaje, utaje DDV, sistem davka na dodano vrednost v EU, odkrivanje in preprečevanje utaje DDV, kazensko preganjanje utaj DDV.
SUMMARY

The emergence of tax evasion is derived primarily from the conflict between taxpayers and the State's authorities responsible for tax collection. Taxpayers are committed to minimize tax liability, while the State wants to protect the tax base on which the tax is levied as much as possible. Tax evasion is present in all societies, in all social classes, occupations, industries and in all economic systems. Slovenia is no exception to this. Value added tax has leadership among the sources of revenue budgets of the Member States of the European Union. VAT applies to one of the most advanced tax systems, however, the losses because of tax evasion are huge. According to some estimates, up to 10% of the net payments of VAT are lost inside the EU.

Evasion of value added tax can be divided into two groups:
- simple evasion, which can be carried out by a single taxpayer and
- complex fraud in which more taxpayers are involved.

Activities that are most affected by tax evasion, are trade with petroleum and petroleum products, sales of motor vehicles (used and new), trade of waste materials (iron and non-ferrous metals), construction activity and real estate trade, textiles business.

By 1st May 2004, Slovenia became an integral part of the internal European market. A single system of VAT in the EU allows new ways to tax evasion, which didn't exist when there were physical controls on the borders between Member States. With the elimination of physical borders among EU members all burden of the intracommunitive trade moves from the Customs Administration of the Republic of Slovenia (CURS) to the Tax Administration of the Republic of Slovenia (DURS). The Ministry of Finance, as the line authority for the preparation of legislation relating to the collection of VAT, in the framework of the European Commission participates in the group to combat tax fraud. Tasks of DURS and CURS on VAT are essentially levying VAT, control and inspection of taxpayers, investigative activities, the recovery of VAT, the imposition of sanctions to persons, education and information to both, the tax and customs officials, as well as taxpayers, and international cooperation. Assessing the extent of evasion of VAT as a substantial part of an overall deficit of VAT was in Slovenia so far systematically dealt only by the Statistical Office of the Republic of Slovenia (SURS). Knowledge of the extent of evasion of VAT and VAT evasion in the context of the individual elements (activity, type of cause for the emergence of VAT evasion, the type and size of the debtor, the type of goods, and others) is an important basis for the successful determination of goals and effective planning of activities to reduce the evasion of VAT. The increased efficiency of collection of VAT could be achieved even with a specialization of certain number of inspectors for the scope of VAT and with permanent cooperation between the competent authorities, both within and outside Slovenia, as well as subject to VAT.

KEYWORDS: tax evasion, evasion of the VAT, system of value added tax in the EU, the detection and prevention of evasion of VAT, the criminal prosecution of evasion of VAT.

TITLE: Value-added tax evasion upon Slovenia's entering the EU
1 UVOD

1.1 Opredelitev področja in opis problema, ki je predmet raziskave

Utaje davkov so resen problem vseh davčnih sistemov. Vzroki davčnih utaj so predvsem visoke davčne stopnje, pomanjkljiv davčni nadzor, nizke kazni, pomanjkljiva in nedorečena zakonodaja ter nizka davčna morala. V preteklosti so se posledice manj pobranih davčnih prihodkov odpravljale z zviševanjem davčnih stopenj obstoječih dajatev ali z uvajanjem novih vrst dajatev. Sčasoma je poseganje po teh rešitvah postalo neproduktivno in za davčoplačevalce neznosno breme, ki samo še bolj vzpodbuja davčne utaje. Udejanjati se je začelo načelo, da je treba davke pobirati in ne zviševati. Za uresničitev tega načela pa je potreben učinkovit davčni nadzor in dosledno kaznovanje.

Pomemben vir proračuna je davek na dodano vrednost (v nadaljevanju DDV). Čeprav se ta davek zaradi medsebojne kontrole davčnih zavezancev smatra za davek z manjšo možnostjo davčnih utaj, zahteva svojevrstne kontrolne aktivnosti s strani davčnega organa, carinske službe in organa za notranje zadeve.

Najpogostejše oblike utaje DDV so:

• neregistriranje davčnih zavezancev,
• napačno obračunavanje vstopnega DDV,
• napačno obračunavanje izstopnega DDV,
• DDV vrtljak, ...


DDV direktiva št. 112/2006, ki je v začetku leta 2007 nadomestila Šesto direktivo Evropskega sveta, je temeljni predpis na področju obdavčenja prometa blaga in storitev z DDV v EU. Veljavni Zakon o davku na dodano vrednost določb o obdavčenju blaga in storitev v prometu med državami članicami EU ni vseboval, zato se je moral obstoječi sistem DDV dopolniti. S tem, ko je Slovenija postala del EU, prometa blaga med državami članicami EU ni mogoče več opredeliti kot izvoz oziroma uvoz blaga. Spremenjen in dopolnjen Zakon o davku na dodano vrednost je uvedel nove pojme, in sicer »pridobitev blaga znotraj Skupnosti« ter »dobava blaga znotraj Skupnosti«.

Enotni sistem DDV v EU omogoča nove načine davčnih utaj, ki jih še ni bilo, ko so obstajale fizične kontrole na mejah med državami članicami. Z ukinitvijo fizičnih meja med članicami EU je vse breme nadzora intrakomunitarne trgovine prešlo s Carinske uprave Republike Slovenije (CURS) na Davčno upravo Republike Slovenije (DURS). Slednja se je znašla v težjem položaju, ker za razliko od carinske službe ne nadzoruje državne meje, temveč je odvisna od informacij, ki jim jih priskrblijo poslovni subjekti in tuje davčne uprave.
Najpogostejši načini utaje DDV v intrakomunitarnem prometu so:
• kupec ne evidentira nakupa blaga iz druge države članice, blago pa proda na črnem trgu,
• fiktivna prodaja blaga zaradi obračuna višjega vstopnega DDV in
• fiktivna prodaja blaga v drugo državo zaradi vstopnega DDV.

Veliko možnosti za utaje DDV je predvsem zaradi pobiranja davka v državi namembnosti blaga. Podjetje, ki kupuje blago od druge države članice, ne prijavi nakupa blaga in se tako izogne plačilu DDV v domači državi, blago pa proda na črnem trgu. To je možno, ker prehod blaga v domači državi ni evidentiran, saj ni več carinskih pregledov. Z uredbo EU se je predpisala nova kontrolna služba – Oddelek za mednarodno izmenjavo podatkov (CLO- Central Liaison Office), ki je del davčne uprave v vsaki državi članici. Omenjena kontrolna služba dobiva podatke iz davčnih obračunov zavezancev za DDV. Novost ob vstopu Slovenije v EU so četrтletna poročila, v katerih davčni zavezanci poročajo o dobavah blaga v Skupnosti posameznim davčnim zavezancem, ki imajo identifikacijsko številko za DDV. Omenjena četrтletna poročila in obračuni DDV-O so podlaga za ugotavljanje morebitnih nepravilnosti pri davčnih zavezancih in odkrivanje utaj DDV. Podatki in informacije se izmenjujejo po sistemu VIES (VAT Information Exchange System).

Evropska komisija, ki je koordinator sodelovanja med davčnimi upravami držav članic EU, je ustanovila posebni urad za preprečevanje davčnih utaj OLAF (Office Europee de la lutte anti-fraude), katerega naloge so zaščita finančnih interesov Evropske unije, boj proti utajam, korupciji in drugim pojavom, ki imajo lahko finančne posledice. Popolnoma samostojno in neodvisno lahko izvaja kontrole znotraj institucij EU in zunanje preiskave. Informacije dobiva od služb Evropske komisije, držav članic, iz medijev in brezplačnega telefona. V boju proti utajam sodeluje tudi z organi drugih svetovnih organizacij, kot so Svetovna banka, Združeni narodi, Interpol, Europol, Eurojust in drugi.

1.2 Namen, cilji in osnovne trditve

Namen magistrskega dela je opozoriti na nove oblike utaj davka na dodano vrednost v Sloveniji po vstopu v EU (intrakomunitarna trgovina) in poudariti nujnost učinkovitega administrativnega sodelovanja med organi, katerih naloga je preprečevanje in odkrivanje davčnih utaj. Pristojnost za nadzor intrakomunitarne trgovine je prešla s Carinske uprave Republike Slovenije (CURS) na Davčno upravo Republike Slovenije (DURS), ki je odvisna od informacij, ki jim jih priskrbljuje poslovni subjekt in tuje davčne uprave preko sistema VIES (VAT Information Exchange System). Naloga Davčne uprave RS je izgradnja učinkovitega sistema nadzora davčnih zavezancev.

Cilj magistrskega dela je ugotoviti nove možne oblike utaj davka na dodano vrednost v Sloveniji ob vstopu Slovenije v Evropsko unijo, analizirati vloge organov pri preprečevanju in odkrivanju utaj DDV ter nakazati rešitve oziroma možnosti za zmanjšanje obsega utaj DDV.
Natančnega izpada davčnega prihodka zaradi utaj DDV v intrakomunitarnem prometu ni mogoče napovedati, po izkušnjah članic Evropske unije pa naj bi se gibal od 0,5% do 1% bruto družbenega proizvoda.

Na osnovi zastavljenih ciljev raziskave, bomo preverili naslednje osnovne trditve:

- Enotni sistem DDV v EU omogoča nove načine davčnih utaj, ki jih še ni bilo, ko so obstajale fizične kontrole na mejah med državami članicami.
- Glavni instrument za preprečevanje davčnih goljufij je večje upravno sodelovanje držav članic, ki ima odločilno vlogo pri boju proti goljufijam na področju DDV, ker pri takšnih goljufijah hkrati sodeluje več davčnih zavezancev v različnih državah članicah.
- Obseg utaj DDV se lahko zmanjša tudi z določitvijo jasnih in merljivih ciljev in oskrbovitega načrtovanja aktivnosti za zmanjšanje utaj DDV, z razvojem informacijskega sistema in evidenc o DDV, na katerih temelji načrtovanje, analiziranje in izvajanje posameznih ukrepov, z izboljšanjem kvalitete dela zaposlenih v pristojnih organih in ustreznim informiranjem davčnih zavezancev.

1.3 Predpostavke in omejitve raziskave

V magistrskem delu smo se omejili na problem utaj DDV ob vstupu Slovenije v EU. V magistrskem delu smo opozorili na obveznost poročanja davčnih zavezancev o vseh dobavah blaga osebam, identificiranim za namene DDV v drugi državi članici in na nujnost administrativnega sodelovanja med davčnimi upravami članic EU za preprečevanje in odkrivanje davčnih utaj.

Utaje neposrednih davkov (davek od dohodka pravnih oseb, dohodnina) niso bile predmet obravnave.

1.4 Uporabljene metode raziskovanja

V naši magistrski nalogi gre za poslovno raziskavo, ki je dinamične narave, saj gre za prilagoditev delovanja davčnih zavezancev in organov, ki preprečujejo in odkrivajo utaje DDV, pravilom skupnega evropskega trga. Pristop k raziskovanju je deskriptiven. Pri deskriptivnem pristopu smo uporabili metodo deskripcije, metodo klasifikacije in metodo kompilacije.
2 UTAJE DAVKOV


Z davčnim utajevanjem označujemo pojav, ki izvira predvsem iz konflikta med davkoplačevalci in državo oziroma njenimi organi, zadolženimi za pobiranje davkov. Prvi se zavzemajo za čim manjšo davčno obveznost, medtem ko želijo drugi čim bolj zavarovati davčno osnovo, na podlagi katere se odmeri davek. Utajevanje davkov je prisotno v vseh družbah, v vseh družbenih razredih, poklicih, panogah in v vseh ekonomskih sistemih. Slovenija ni pri tem nobena izjema.

Neplačevanje davkov ima dva vidika (Čokelc 1998, 272):
- zakonsko dovoljeno neplačevanje davčnih obveznosti ali davčno izogibanje in
- zakonsko nedovoljeno neplačevanje davkov ali utaja davkov.

2.1 Zakonsko dovoljeno neplačevanje davčnih obveznosti ali davčno izogibanje

Zakonsko dovoljeno neplačevanje davčnih obveznosti je izraba zakonsko dovoljenih možnosti za zmanjševanje davčne osnove.

Možnosti zakonsko dovoljenega zmanjševanja davčnih obveznosti so:
- izraba davčnih olajšav,
- nenatančne in necelovite določbe zakonskih predpisov,
- neposredno zmanjšanje davčne obveznosti s spremembo dejavnosti, sedeža davčnega zavezanca ali s posrednim zmanjšanjem davčne obveznosti,
- sprememba statusa davčnega zavezanca (ločitev, pripojitev družb, sprememba pravne oblike in podobno).

Davčno izogibanje predstavlja zakonito izogibanje, s katerim davčni zavezanec prepreči zmanjšanje realnega dohodka (Stanovnik 1998, 39). Davčni zavezanec se izogne plačilu davka še preden je obvezan za njegovo poravnavo.

Glede na državno korist lahko davčno izogibanje razdelimo v dve skupini:
- davčno izogibanje, ki državni koristi in
- davčno izogibanje, ki je s strani države nezaželeno.

Državi koristi, da se podjetja selijo na nerazvita področja, kjer zmanjšujejo stopnjo brezposelnosti in razvojni zaostanek teh področij ter dolgoročno povečujejo proračunske prihodke, ko nerazvito področje ni več prejemnik razvojne pomoči. Pogosto pa se zgodi, da se taka korist države prelevi v škodo, ker podjetja taka področja izkoriščajo zaradi zmanjševanja svojih davčnih obveznosti.
S strani države je nezaželeno drobljenje dohodkov, ki ponavadi nastane zaradi visokih davčnih stopnj in progresivnih davčnih lestvic pri nekaterih davkih (na primer pri dohodnini). Davčni zavezanec, ki je podjetnik in hkrati lastnik več podjetij, zasluženi dohodek razporedi med ta podjetja in tako zmanjša svojo davčno obveznost. Večji poslovni sistemi pa lahko zmanjšajo davčno obveznost z nakupi poslovnih enot, ki poslujejo z izgubo (Wallschutzky 1993, 333).

2.2 Zakonsko nedovoljeno neplačevanje davkov – utaja davkov

V slovarju slovenskega knjižnega jezika (Slovar slovenskega knjižnega jezika 1991, 327) najdemo splošno definicijo utaje davkov. Navedena je kot neustrezno posredovanje podatkov, na podlagi katerih bi se odmerila pravilna davčna obveznost.

Po Kottkeju (1994, 470) je davčna utaja kazniva oblika davčnega odpora, ki pogosto ostaja dalj časa neodkrita.

Po Pauflerju (Paufler 1983, 28-31) ločimo subjektivno in objektivno stanje davčne utaje. Objektivno stanje obstaja v zunanjem prepoznavnem, ciljno usmerjenem vedenju davčnega zavezanca. Pojavne oblike davčnih utaj so dobičkonomosne manipulacije z uporabo različnih metod, ki se kot davčno nesprejemljava dejanja odražajo v:
- zniževanju davkov in
- neupravičenem pridobivanju posebnih davčnih ugodnosti (davčnih olajšav, odlogov plačila davkov in povračilu davkov).

Sauer (Sauer 1994, 275) opredeljuje davčno utajo kot zmanjšanje davčne obveznosti ali neopravičeno pridobitev oziroma uveljavitev davčne olajšave zase ali za drugega, tako da:
- davčnim uslužbencem ali drugim uslužbencem posreduje napačne ali nepopolne podatke o davčno pomembnih dejanjih,
- davčne uslužbence ne obvesti o davčno pomembnih dejanjih, kar je v nasprotju z zakonsko obveznostjo,
- opusti uporabo davčnih oznak (davčne številke), kar je v nasprotju z zakonsko obveznostjo.


V vseh državah po svetu ugotavljajo, da je del proračunskega prihodka prikrit javnim oblastem. S problemom neplačevanja davkov se srečujejo predvsem v državah Srednje in Vzhodne Evrope, kjer doživljajo preobrazbo na vseh družbenih področjih.

Davčni odpor se pojavi v obliki davčne utaje in je nezaželen pojav, ker povzroča tako socialno kot narodnogospodarsko škodo. Davčna utaja vodi do izpada prejemkov v proračunu. To pa je v protislovju s ciljem obdavčevanja. Izdatke moramo zato pokriti z drugimi prejemki, najetjem posojil ali z varčevanjem. Davčna utaja krši tudi načelo davčne
pravičnosti, če izhajamo iz načela, po katerem morajo tisti z večjimi dohodki plačevati več davkov. Seveda pri tem ne gre prezreti obstoječe davčne politike in povezano s tem zakonskih predpisov, ki predpisujejo davčne obremenitve. V primeru proporcionalnih davčnih stopenj je davčna obremenitev enaka (npr. pri obdavčitvi z davkom na dodano vrednost, davkom od dohodka pravnih oseb), v primeru naraščajoče stopnje pa so davčne obremenitve odvisne od višine davčne osnove (npr. pri obdavčitvi z dohodnino) (Bohinc et al. 1998, 83).

Davčna utaja je ravnatelj davčnega zavezanca, ki pristojnim uslužbencem posreduje nepopolne podatke o davčno pomembnih dejstvih. Pri tem je predvsem odločilna oddaja davčne napovedi. Pomembno je, da so podatki, ki jih davčni zavezanec navede v davčni napovedi, resnični. Davčna napoved je napačna in nepopolna tudi takrat, ko so izračunali ali preračunali napačni, nepopolni, niso razvidni oziroma niso zajeti v davčni napovedi (prav tam, 59).


Tako lahko o davčni utaji govorimo takrat, kadar se davčni zavezanec na osnovi napačnih ali opuščenih navedb popolnoma ali delno izogne davčni obveznosti oziroma ga davčni organ kasneje z odločbo pozove k plačilu davka. Storjena je bila namerno in davčna obveznost je nedvoumno opredeljena.

Davčna zatajitev je kaznivo dejanje, ki se lahko kaznuje z denarno ali tudi z zaporno kaznijo, pa tudi z odvzemom premoženja, s prenehanjem dejavnosti.

Pojem davčnih utaj ima več opredelitev, ki jih lahko osvetlimo s pravnega, ekonomskega in vsebinskega vidika (Čokele et al. 2001, 2).

a) Pravna opredelitev

S pravnega vidika lahko dejanja davčnega zavezanca, ki jih počne, da bi zmanjšal davčno obveznost, delimo v tri skupine (Čokele et al. 2001, 2-3):
• izognitev davku,
• zaobidenje davka in
• utaja davka.

Kot izognitev davkom razumemo vse zakonsko dovoljene poskuse davčnega zavezanca za zmanjšanje davčne obveznosti (izraba davčnih olajšav, neposredno zmanjšanje davčne
obveznosti s spremembo dejavnosti, kraja prebivanja, posredno zmanjšanje davčne obveznosti, sprememba statusa davčnega zavezanca).

*Davčno zaobidenje* 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 zaobiden davek, ne pa tudi kazni.

S pravnega vidika o *davčni utaji* govorimo takrat, kadar se davčni zavezanec na osnovi napačnih ali opuščenih navedb popolnoma ali delno izogne davčni obveznosti, oziroma ga davčni organ kasneje z odločbo pozove k plačilu davka. Storjena je bila namerno in davčna obveznost je nedvoumno opredeljena.

Bistvena ločnica med davčnim izogibanjem, zaobidenjem davka in davčno utajo je v tem, da sta davčni izogib in zaobidenje davka načeloma pravno dopustni ravnaji, če le ne presežeta zakonskih meja. Ker je ta ločnica včasih nejasna, se lahko davčno izogibanje kaj hitro spremeni v davčno utajo.

b) Ekonomska opredelitev

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

c) Vsebinska opredelitev


2.3 Vrste davčnih utaj

Davčne utaje razvrstimo po naslednjih kriterijih (Čokelec 1998, 275):

a) *glede na storilca davčne utaje ločimo:*

- utaje fizičnih oseb, ki se poskušajo izogniti plačevanju neposrednih davkov, kot so dohodnina in drugi davki iz dohodka, davku od prometa nepromičnin, davku od premoženja, davku na dediščine in darila, davku na dobitke od iger na srečo in podobno;
- utaje pravnih oseb, ki se poleg neplačevanja neposrednih davkov, kot je davek od dohodka pravnih oseb, poskušajo izogniti še posrednim davkom, uvoznim dajatvam, prispevkom za socialno varnost in raznim drugim dajatvam, kot je to določeno z zakoni.
b) glede na vzrok ločimo:

- davčno utajo iz malomarnosti,
- pravno nedoločno opredeljeno davčno osnovo in
- naklepnovo davčno utajo.

Davčna utaja iz malomarnosti nastane, kadar davčni zavezanec ve ali bi moral vedeti, da obstaja davčna obveznost, saj je ta nedvoumno opredeljena z zakonom. Za davčnega zavezanca obstaja obveza, da pozna davčne obveznosti oziroma davčne predpise.

Vzrok davčne utaje je lahko tudi pravno nedoločno opredeljena davčna osnova. Razlog tiči v nedorečenem stališču davčnega organa o davčni obveznosti, ki ni bila uradno objavljena in jo davčni zavezanec zato kljub skrbi ne pozna.

Naklepnova davčna utaja nastane, kadar davčni zavezanec ve ali bi moral vedeti, da davčna obveznost obstaja in je kljub temu ne poravna. Pri tem obstaja naklep za pridobitev protipravne premoženske koristi.

Pri premoženski koristi gre vedno za razmerje storilca proti oškodovancu na račun kaznivega dejanja. Poseben primer predstavlja ugotavljanje premoženske koristi oziroma davčne obveznosti, če mora davčni organ ceniti davčno osnovo zaradi opustitve prijave davčne obveznosti ali vodenja poslovnih knjig.

Premoženska korist obravnavamo po pravilih civilnega prava. Če nekdo ni zaračunal davka na dodano vrednost in ga tudi ni odvajal, to še ne pomeni pridobivanje premoženske koristi. Za njeno pridobitev mora utajevalec davke obračunati, vendar ga ne odvede, marveč ga pridrži zase, da bi si povečal premoženje. Dejanski motiv storilca takega kaznivega dejanja je pridobitev premoženske koristi.

c) glede na vrsto utajenega davka ločimo:

- utajo davkov v ožjem pomenu besede (davek na dodano vrednost, davke od dohodka pravnih oseb, dohodnina in drugi),
- utajo prispevkov za socialno varnost,
- utajo carinskih dajatev,
- utajo taks.

d) glede na kazensko odgovornost ločimo:

- prekršek,
- gospodarski prestopek,
- kaznivo dejanje.

e) glede na razkritje ločimo:

- sum davčne utaje (ki jo je odkril davčni organ),
- davčno utajo (popolna je šele takrat, ko jo prepozna sodišče),
- davčno utajo, ki ostane neodkrita.
f) glede na potek ločimo:
• fazo priprave davčne utaje,
• fazo poizkusa davčne utaje,
• fazo uresničitve davčne utaje.

Posamezne faze imajo različne kazenske posledice (Tipke in Lang 1996, 967).

Faza priprave davčne utaje še ni kaznivo dejanje. K pripravam na davčno utajo lahko uvrstimo naslednja dejanja: izdajanje nepravilnih poslovnih listin, napačno knjiženje poslovnih dogodkov, sestava napačnih računovodskih in davčnih izkazov (zavestna napake pri knjiženju). V teh primerih še ne gre za poizkus davčne utaje, saj neposrednega dejanja še ni bilo.


Faza uresničitve davčne utaje zajema njeno izvrševanje in dokončanje. Izvršena davčna utaja se kaznuje v skladu z zakonskimi predpisi, vendar se lahko s samoprijavo kaznovanost še prepreči, če se storilec prijavi sam še pred davčnim inšpiciranjem. Zaključena utaja je dokončno izvršena davčna utaja.

2.4 Razlogi za odpor do plačevanja davkov

Davčni zavezanci imajo bolj ali manj izražen odpor do plačevanja davkov. Plačilo davka je za davčnega zavezanca breme, zato si 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, jih država za takšno ravnjevanje kaznuje.

Posameznik v danih razmerah izbere tisto pot, ki je zanj najkoristnejša. Če bo davčno utajevanje pomenilo tveganje oziroma bo verjetnost odkritja visoka in bodo odkriti davčni utaji grozile visoke kazni, bo pošteno izpolnjeval svoje davčne obveznosti, za davčno utajo pa bo se odločil, če bo ugotovil, da sta verjetnost odkritja in kazen majhni. Davčni zavezanci pri odločanju o davčni utaji upoštevajo višino davčnega bremena in možnost odkritja skupaj s pričakovanjem kazni. Ko bo država zaostrila sankcije za kaznivo dejanje davčne utaje, se bo obseg davčne utaje zmanjšal, z naraščanjem verjetnosti odkritja davčne utaje pa bo nagnjenost k davčnim utajam upadla. Država lahko torej z zvišanjem kazni in
pogostejšimi nadzori davčnih zavezancev zmanjša obseg davčnih utaj. Pri tem je treba upoštevati, da na obseg davčnih utaj negativno vplivajo višje davčne stopnje.


a) Višina davčne obremenitve

Na obseg davčnih utaj vpliva višina davčne obremenitve, pri čemer z njenim naraščanjem narašča tudi odpor do plačevanja davkov. Po tako imenovani teoriji reaktance pride do davčnega odpora, ko davčni zavezanec ugotovi, da plačilo davkov omejuje njegove možnosti razpolaganja z denarjem, kar vpliva na njegov ekonomski in družbeni položaj.

Davčni sistem mora zagotavljati ekonomsko učinkovitost. To pomeni, da čim manj vpliva oz. posega v sam ekonomski proces.

Posamezniki različno reagirajo na obdavčenje. Pri nekaterih prevladujejo substitucijski učinki, pri drugih dohodkovni. Agregatne učinke, tj. skupne substitucijske in dohodkovne učinke, ponazarja t.i. Lafferjeva krivulja.


Lafferjeva krivulja je imela močan vpliv na ekonomsko politiko v ZDA v 80-ih letih prejšnjega stoletja. Nekaj ekonomistov je trdilo, da bo znižanje davčnih stopenj povzročilo porast davčnih prihodkov, skratka trdili so, da je Lafferjeva krivulja že v območju zniževanja davčnega donosa. Trditve so se udejanile v mini davčni reformi, ki je radikalno znižala davčne stopnje, vendar ni prišlo do povečanja davčnih prihodkov, temveč do občutnega znižanja le-teh, ker je bil očitno dejanski položaj pred znižanjem davkov na točki, nižji od A. Posledice so bile hude: ogromen porast fiskalnega deficitu in javnega dolga.
Postavlja se vprašanje, kakšna je sprejemljiva raven davčne obremenitve. Gre za raven, nad katero so davki tako visoki, da povzročajo škodo gospodarskih aktivnosti in znižujejo gospodarsko rast.

b) Pravična porazdelitev davčne obremenitve

Danes v teoriji in praksi prevladuje stav, da se o enakosti in s tem pravičnosti obdavčevanja lahko govori takrat, če je to v skladu z ekonomsko močjo davčnega zavezanca. Pri tem pa smo soočeni s problemoma, kako ugotoviti to ekonomsko moč in če se vsaka davčna obremenitev lahko oceni pravično.

Porušitev splošno sprejetih kriterijev pravičnosti pri obdavčevanju lahko povzroči splošno nezadovoljstvo davčnih zavezancev. Če le-ti ocenijo, da je davčno breme porazdeljeno nesorazmerno, so nekatere osebe v ugodnejšem položaju, bodo poskušali te krivice sami popraviti. Če bi jim skušali to preprečiti ali jih celo kaznovati, bodo jemali to kot dodatno nepravičnost. Zakoni, ki po mnenju davčnih zavezancev ščitijo davčne krivice, so nepravični in izrečene kazni povečujejo škodljive posledice nepravično sprejete davčne osnove (Čokelec 1998, 274).


c) Poraba sredstev, zbranih z obdavčenjem

Gre za vprašanje vrednostnih predstav o tem, kakšne naloge bi v skladu z mnenjem večine morala izpolnjevati država. Če država financira naloge, ki jih po mnenju davčnih

d) Davčna morala

Davčno moralo bi lahko opredelili kot odnos zavezanca do davčne utaje. O visoki davčni morali govorimo, če ima davčni zavezanec zelo negativen odnos do davčne utaje, če pa davčna utaja za davčnega zavezanca ne pomeni spornega dejanja, je njegova davčna morala nizka.


- osebno stališče davčnih zavezancev do plačevanja davkov,
- osebno stališče davčnih zavezancev do davčne utaje,
- starost, verska pripadnost in poklicna dejavnost,
- premoženjski položaj davčnega zavezanca,
- stroški, ki jih ima davčni zavezanec pri poravnavanju davčnih obveznosti in višina kazni za davčno utajo.


Z ekonomskimi modeli ni mogoče razložiti davčne morale, ki je izraz človeškega značaja in ki preprečuje davčno utajevanje. Pri proučevanju pojava davčnih utaj gre pravzaprav za analizo človeškega vedenja.

e) Sprememba načina obdavčenja


f) Poostritev davčnega nadzora

Poostren davčni nadzor vpliva na izpolnitev davčnih obveznosti in ima za državo pozitiven učinek, medtem ko velja za davčnega zavezanca ravno nasprotno. Odnos do poostrenejšega davčnega nadzora je odvisen od plačilnega razreda, v katerega je razvrščen davčni zavezanec in od morebitnih negativnih izkušenj, ki jih je imel v preteklosti (Čokelec 1998,
Obseg davčnih utaj je precej odvisen tudi od učinkovitega davčnega nadzora in višine zagrožene kazni. Če bo davčni nadzor učinkovit, bo to vodilo k večji davčni poštenosti, če pa davčna utaja ne bo odkrita, se bo povečala brezskrbnost davčnih zavezancev. Stroge kazni in grožnje po drugi strani preprečujejo ponotranjenje davčne poštenosti kot moralne vrednote.

g) Struktura narodnega gospodarstva in davčnega sistema

Struktura narodnega gospodarstva nedvomno močno vpliva na višino davčnega utajevanja, in sicer glede na osnovno obliko organiziranosti proizvodnje v gospodarstvu ter število in velikost podjetij (Krnc 1997, 17).

3 UTAJE DAVKA NA DODANO VREDNOST

3.1 Najpogostejše oblike utaj davka na dodano vrednost

Sistem davka na dodano vrednost velja za enega najbolj dovršenih davčnih sistemov, vseeno pa so izgube zaradi utaj davka ogromne. Po nekaterih ocenah se letno znotraj EU izgubi tudi do 10% neto plačil DDV.

Identificiranih je več oblik goljufanja proračunov držav. V nadaljevanju bomo predstavili najbolj razširjene oblike utaj DDV in nekoliko več napisali o utaji, ki so jo poimenovali »DDV vrtiljak«.

Utaje DDV lahko razdelimo v dve skupini (Prezelj 2006, 11):
- enostavne utaje DDV, ki jih lahko izvede en sam davčni zavezanec in
- kompleksne utaje DDV, pri katerih sodeluje več davčnih zavezancev.

3.1.1 Enostavne utaje davka na dodano vrednost

Davčne utaje, ki so bolj preproste, se pojavi najpogosteje. Te utaje lahko največkrat zavezanec izvede sam. Iz temeljnega načela delovanja sistema DDV, po katerem je davčni zavezanec dolžan državi plačati razliko med izstopnim in vstopnim DDV, izhaja težnja zmanjšati to razliko, kar je mogoče doseči s povečanjem zneska vstopnega DDV, bodisi z zmanjšanjem zneska izstopnega DDV.


Preproste utaje DDV so: zmanjševanje izstopnega DDV, napačno obračunavanje vstopnega DDV in neprave registracije.

3.1.1.1 Zmanjševanje izstopnega DDV

Najbolj preprost način zmanjšanja zneska izstopnega DDV je, da davčni zavezanec ne zabeleži vseh (obdavčenih) dobav, ki jih opravi. Tovrstna utaja DDV se pojavlja predvsem v trgovinah na drobno in v nekaterih storičenih dejavnostih, kjer je veliko prodajalcev in veliko število majhnih kupcev, ki plačujejo z gotovino in so občutljivi na končno ceno (frizerstvo, gostinstvo, gradbeništvo, mizarstvo,…). Tako lahko tisti, ki ne izda računa, kupcu zaračuna nižjo ceno, saj mu DDV ne bo treba odvesti državi in je lahko v konkurenčni prednosti pred tistimi, pri katerih kupci plačajo vrednost z DDV.

Dello izdajanje računov pa se pojavlja tudi zato, da zavezanec ne preseže skupnega...
obdavčljivega prometa 25.000 evrov. V kolikor preseže ta promet, se mora registrirati kot davčni zavezanec za DDV. Registraciji za DDV se davčni zavezanec, katerega vrednost prometa, ki ga opravi, presega vstopni prag, izogne tudi tako, da umetno razdeli svojo dejavnost na manjše enote, od katerih vsaka posebej ne dosega vključitvenega praga. Proti temu se države borijo z določbami v zakonu, po katerih se skupni znesek vrednosti opravljenega prometa povezanih oseb, ki opravljajo promet blaga iste vrste in promet storitev, šteje kot znesek, ki ga vsaka povezana oseba doseže sama.

Znani so tudi primeri, ko zavezanec izda račune z 0% stopnjo DDV, kot bi šlo za dobave v EU, dejansko pa opravi promet na domačem ozemlju. Taki primeri so pogosti pri prodaji blaga končnim kupcem in pri prometu z luksuznim blagom. Edini način za boj proti tovrstnim zlorabam bi bilo preverjanje dokumentov, ki dokazujejo iznos blaga z ozemlja države.

Številne stopnje DDV ravno tako predstavljajo težavo za davčno administracijo. Večja je možnost za napake in več priložnosti za premišljeno nepravilno razvrstitev blaga. Potrebno je, kolikor je mogoče, omejiti število davčnih stopenj in oprostitev.

Velikokrat se zgodi, da maloprodaja uporablja blago iz svoje dejavnosti za lastno porabo, zato zakonodaja zahteva, da trgovci evidentirajo vse zasebno porabljene dobrine, ki so predmet obdavčitve z 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).

Kadar obstaja tihi dogovor med kupcem in prodajalcem o izmenjavi dobrin in storitev brez izdanega računa, tedaj ni dokumentirane obveznosti za plačilo DDV. Neizstavitev računov ali delno izdajanje le-teh pa privede tudi do izpada davka od dohodka iz dejavnosti oz. davka od dohodkov pravnih oseb.

3.1.1.2  Napačno obračunavanje vstopnega DDV

Na strani nabave se srečujemo z napačnim evidentiranjem vstopnega DDV. Davčni zavezanec poveča vstopni DDV tako, da odbija DDV brez računov ali na podlagi ponarejenih računov. S tem se poveča terjatev do države iz naslova DDV. Te goljufije je možno ugotavljati oziroma preprečevati z primerjavo prejetih in izdanih računov s stanjem zalog blaga ob koncu leta.

Kadar davčni zavezanec opravlja obdavčene in oproščene dobave, je višina vstopnega DDV, ki ga sme odbiti, odvisna od deleža obdavčenih dobav v celotnem znesku opravljenih dobav. Znano je, da se pravila za ugotavljanje deleža odbitnega DDV pogosto zlorabljajo tako, da je izračunani delež odbitnega DDV večji od tistega, do katerega je zavezanec upravičen.

Goljufati je možno tudi tako, da se davčni zavezanec večkrat registrira in prek vsake DDV številke terja vračilo vstopnega DDV. Ker gre za manjše zneske, se laže izogne kontroli.

Znižanje davčne obveznosti v sistemu DDV se lahko uveljavlja na podlagi vstopnega
DDV, ko je opravljen nakup od registriranega dobavitelja. Do utaje pride, če se kupec, ki je kupil blago oziroma storitev od neregistriranega dobavitelja, pretvarja, da ima prejeta faktura identifikacijsko številko zavezanca za DDV ali če si to številko celo izmisli.

3.1.1.3 Neprave registracije

Nekateri zavezanci se registrirajo za DDV na podlagi izmišljene dejavnosti. Na podlagi izmišljenih računov za neopравljene dobave blaga ali storitev predlagajo izmišljene davčne obračune in zahtevke za vračilo presežka DDV. Kratkoročne narave so tudi umetno sprožene likvidacije in stečaji družb, ki imajo običajno visoke presežke vstopnega DDV.

3.1.2 Kompleksne utaje davka na dodano vrednost

Poleg opisanih načinov, ki neposredno ne vključujejo drugih zavezancev, obstajajo tudi bolj kompleksne oblike goljufij, nevarne tudi za nihude slovane davčne zavezance. Najpogostejše oblike kompleksnih utaj davka na dodano vrednost so: »DDV vrtiljak«, »kloniranje DDV številke« in »izginuli trgovec«.

3.1.2.1 »DDV vrtiljak«

Davčno utajo tipa »DDV vrtiljak« definiramo kot sistemsko utajo DDV z načelom pogostih nakupov in prodaj med davčnimi zavezanci, pri tem pa je en udeleženec praviloma iz druge države EU. Utaja deluje na principu zahtevka vračila DDV, ki v verigi nikoli ni bil vplačan. V »DDV vrtiljak« so vključeni davčni zavezanci, ki so lahko resnični, fiktivni ali pa oboji. V »DDV vrtiljaku« ponavadi sodelujejo naslednji udeleženci:

a) »conduit company«

Podjetje, ki je registrirano v eni od držav članic, opravi oproščeno dobavo blaga »missing traderju«, ki je registriran v drugi državi članici EU. Izgube DDV, kjer deluje »conduit company« ni, je pa ustanovljeno za potrebe servisiranja mehanizma vrtiljaka utaje DDV. Tovrstna podjetja običajno delujejo v sosednjih državah članicah EU in so poslovno tesno povezana z državami članicami EU, v katerih delujejo »missing traderj«. Države članice, ki imajo strogo zakonodajo glede varovanja bančnih podatkov, so idealne za delovanje »conduit companies«.

b) »missing trader«

»Missing trader« je podjetje, ki ne izpolni davčne obveznosti. Je registrirani davčni zavezanc za DDV, ki se v verigi navideznih transakcij pojavlja kot pridobitelj blaga znotraj EU, lahko pa opravlja tudi kombinacijo različnih transakcij z namenom zakrivanja. »Missing trader« podjetja so pogosteješa v velikih državah članicah z več kot milijon
zavezancev za DDV ter v urbanih okoljih z veliko koncentracijo le-teh, saj jih je na ta način težje izslediti. Sedež podjetja je pogosto lažen ali pa sploh ni poznan, dejavnost ni jasno opredeljena. V bistvu gre za navidezne družbe, ki so si z lažno izjavo, da bodo začele opravljati gospodarsko aktivnost, zaradi česar se morajo registrirati za DDV, pridobile veljavno identifikacijsko številko za namene DDV, ki jo potem zlorabijo za namene davčne utaje. Tovrnste družbe ponavadi vodiijo t.i. »slamnati« direktorji (osebe, ki so vodene s strani drugih oseb in dejansko same ne opravljajo funkcije zakonitega zastopnika družbe in ne sklepajo posle po svoji volji), ki po navodilu nekoga drugega izdajajo račune, na podlagi katerih prejemniki teh računov uveljavljajo odbitek vstopnega DDV. V praksi »missing trader« družba pomeni samo davčno številko, brez premičnega oziroma nepremičnega premoženja, z odprtim transakcijskim računom, na katerega prejemniki računov nakazujejo denarna sredstva, ki se potem z računa dvigujejo z gotovinskimi dvigi, pri čemer se navedena gotovina ne uporabi za poslovanje družbe ampak za druge (neznan) namene.

c) »broker«

Je končna vez v verigi tipa »DDV vrtiljak«. Ta kupi blago od »bufferja«, le redko od »missing traderja«. Blago dobavi stranki s sedežem znotraj EU, omogoči pa tudi promet blaga v drugo državo članico ali opravi prodajo na domačem trgu. Ko »broker« opravi dobavo znotraj EU, zahteva vračilo DDV, če pa opravi prodajo blaga na domačem trgu, se pojavijo kot plačnik DDV. Podjetje je ustanovljeno v isti državi kot »missing trader«.

d) »buffer«


Osnovna ideja davčne utaje tipa »DDV vrtiljak« je doseči hitri dobiček z neplačevanjem DDV z uporabo DDV zakonodaje in specifičnih pravil v trgovanju blaga znotraj Skupnosti in s tem pridobiti konkurenčno prednost pred ostalimi podjetji v skupini, ker lahko blago, ki je bilo vključeno v davčni vrtiljak, zavezance prodaja pod tržno ceno.
Na Sliki 2 je prikazana osnovna shema »DDV vrtiljaka«, v praksi pa so se pojavile različne variacije shem, ki v osnovi sledijo osnovnemu konceptu, kateri vsebuje t.i. "missing trader" podjetje.

Sam mehanizem utaje poteka tako, da »missing trader« obračuna DDV od prodaje »brokerju«, vendar obračunanega DDV ne vplača v proračun in za podjetjem se izgubi vsaka sled (izgine). »Broker«, ki opravi dobavo blaga znotraj Skupnosti podjetju »conduit company«, ki je v drugi državi članici EU, si od svojih nakupov od »missing traderja« odbije vstopni DDV, ki pa ga »missing trader« ni plačal. Izguba (utaja) DDV je torej enaka znesku DDV, ki ga »broker« plača »missing traderju«. Da bi se prikrila povezava med »missing traderjem« in »brokerjem«, se v vrtiljaku pogosto pojavi tudi »buffer«, katerega izključni namen je otežiti delo preiskovalcem. Tako dobava poteka indirektno preko »bufferja«, z namenom prikriti povezavo med »missing traderjem« in »brokerjem«. »Conduit company« lahko ponovno opravi dobavo znotraj Skupnosti »brokerju« (preko »missing traderja« in »bufferja« in tako se vzorec lahko ponovno neštetokrat, zato je tudi izguba DDV neomejena, ker se prodaja eno in isto blago. V praksi vrtiljaki niso tako enostavni kot v prikazanem primeru, saj je vpletenih več podjetij v več državah članicah. Možnosti in kombinacije vrtiljakov so neomejene.

Z davčnim vrtiljakom povezana sistematska utaja DDV je tudi prikazovanje navidezne dobave blaga znotraj Skupnosti. Dobava blaga znotraj Skupnosti je namreč oproščena plačila DDV in če je le ta navidezna, se s tem zavezane nezakonito izognite plačilu DDV.
za promet blaga, ki ga potem proda ponavadi po nižji ceni (brez DDV) na domačem tržišču na "črnem" trgu oziroma preko "missing trader" družb v sferi legalnega poslovanja.

Splošne značilnosti davčne utaje tipa »DDV vrtiljak« so (DURS 2008):

- mednarodni obseg, saj trgovanje poteka v najmanj dveh državah članicah EU med registriranimi trgovci, saj jim sistem DDV omogoča dobave blaga znotraj EU obdavčene z ničelnim stopnjo;
- organizirana utaja, v kateri sodeluje povezana združba fizičnih oseb, ki si po opravljenem poslu delijo dobiček;
- večje število udeležencev, katerih namen je onemogočiti odkritje podjetja, ki je izvršil utajo;
- hitra menjava dobaviteljev in kupcev;
- neplačilo DDV, ko prvič v verigi, manjkajoči trgovec, svojim kupcem obračuna DDV, vendar ga ne odvede davčni upravi;
- navidezne transakcije, brez blagovnega toka;
- značaj ponovitve, saj gre isto blago večkrat skozi vrtiljak, kar pa organizatorjem omogoča, da si z utajenim davkom povrne celotne stroške, ki so jih imeli;
- gotovinska placa ali plačila preko bančnih računov, na katerih je denar le kratek čas, lastnik bančnega računa pa je podjetje, za katero ni navedene odgovorne osebe;
- poznavanje davčne zakonodaje držav članic EU.

Predloga za uspešnejši boj proti takim goljufijam sta:

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


Med konkretne ukrepe za preprečevanje obravnavane vrste goljufije sodijo ukrepi, ki naj onemogočijo identifikacijo tovrstnih goljufov za DDV (s temeljitejšimi preverjanji pred registracijo - v Avstriji davčni organ obišče vsakega novega zavezanca, seveda ne samo zaradi preprečevanja možnosti goljufij). Vzpostaviti je potrebno metode za odkrivanje in onemogočanje odsošnih trgovcev, pa tudi sistem ukrepov za povrnitev utajenega DDV (prek nepriznavanja odbitka vstopnega davka pri kupcih). K rešitvi tovrstnih problemov lahko pripomore tudi oblikovanje posebnih služb za boj proti goljufijam v okviru davčnih uprav.

Z vstopom v EU je tudi Slovenija izpostavljena novim vrstam goljufij na področju DDV, ki občutno zmanjšajo priliv sredstev v državni proračun. Zato je ukrepe za preprečevanje goljufij sprejela tudi Slovenija. Tuja oseba mora po 129. členu Pravilnika o izvajanju
ZDDV-1 zahtevku za izdajo identifikacijske številke 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.

Poleg tega je bilo s spremembo Zakona o davku na dodano vrednost določeno, da se za prvih 12 mesecev poslovanja uvede mesečno davčno obdobje za davčne zavezance, ki začenjajo opravljati obdavčljivo dejavnost, ne glede na predviden obseg prometa (za davčnega zavezanca, ki je v preteklem koledarskem letu dosegel obdavčljiv promet blaga oziroma storitev v vrednosti do vključno 210.000 eurov je davčno obdobje koledarsko trimeščje). Ta ukrep bo omogočal lažje preprečevanje in hitrejše odkrivanje sistemskih utaj DDV. Znano je namreč, da goljufi po nekaj opravljenih goljufivih transakcijah hitro izginejo, da jih ne bi odkrili davčni organi. V treh ali celo šesti mesecih bi imeli več kot dovolj časa za izvedbo svojih namer.

Osnovne preveritve, ki bi jih morali izvesti obstoječi davčni zavezanec v vsakem primeru, preden začnejo poslovati z neznanim dobaviteljem, so (DURS 2008):

- pridobitev kopije ustanovitve družbe iz sodnega registra;
- pridobitev kopije odločbe o identifikacijski številki za DDV (razvidno, kdaj je podjetje pridobilo identifikacijo za namene DDV);
- preveritev veljavnosti identifikacijske številke za DDV;
- pridobitev razpoložljivih informacij iz komercialnih baz podatkov o dosedanju poslovanju podjetja;
- pridobitev informacij o dosedanjih referencah podjetja (npr. prospekt podjetja);
- pridobitev informacij od neodvisnih tretjih oseb o boniteti podjetja;
- preveriti obstoječe podatke o podjetju na internetu in ostalih medijih;
- vztrajati na osebnem kontaktu z odgovorno osebo dobavitelja in izvesti, če je le mogoče, začetni obisk poslovnih prostorov oziroma sedeža dejavnosti;
- preveriti obstoj stacionarne telefonske številke.

Vse tovrstne poizvedbe oziroma komunikacije s podjetji, ki na trgu niso poznana oziroma so na novo ustanovljena, naj se dokumentirajo, kajti v postopkih davčnega inšpekcija skrbi praviloma za razpoložljivost informacij v dobro veri.

Prav tako morajo davčni zaveznanci posvetiti več pozornosti dokumentaciji, ki spremlja manipulacijo blaga in ima veliko dokazno vrednost v smislu legitimnosti in integritete transakcije.

Iz izkušenj v davčnem inšpekcijskem nadzoru se opaža, da je v primeru goljufij oziroma fiktivnih računov največja težava priskrbeti vse navedene spremljajoče dokumente, ki jih morajo zaveznanci predložiti na zahtevo davčnega organa, pri čemer se, čeprav v svojo škodo, sklicujejo, da določene dokumentacije po zakonu niso dolžni voditi. Tipični tovrstni primer, ki se dogaja v praksi (predvsem v gradbeništvu) je imenski seznam delavec, ki so izvedli določena gradbena dela. Zakonodaja ga sicer ne zahteva, vendar pa bi predložitev
takšnega seznama davčnemu organu omogočila vodenje postopka v smislu obdavčitve izvajalcev del in tudi ustrezno izvajanje zakonodaje o preprečevanju dela in zaposlovanja na črno.

Davčni zavezanci so po 138. čl. Zakona o davčnem postopku (ZDavP-2) dolžni sodelovati pri ugotavljanju dejanskega stanja, ki je pomembno za obdavčenje. Zlasti je zavezanec dolžan dajati podatke, predložiti poslovne knjige in evidence, poslovno dokumentacijo in druge dokumente na kraju opravljanja davčnega inšpekcijskega nadzora in dajati pojasnila, ki so potrebna za njihovo razumevanje.

3.1.2.2 Kloniranje DDV številke


3.1.2.3 Izginuli trgovec

Izginuli trgovec izkorišča princip obdavčenja dobav blaga znotraj Skupnosti po kraju pridobitelja. Blago, ki ga davčni zavezanc dobavi v drugo državo Skupnosti drugemu davčnemu zavezancu, je oproščeno plačila DDV v državi odpošiljanja in obdavčeno z DDV pri zavezancu, ki ga je nabavil, po sistemu obrnjenega davčnega bremena (reverse charge).

Trgovec se registrira za DDV v določeni državi Skupnosti in nabavi blago v drugi državi znotraj EU. Blago proda naprej v državi, kjer je registriran in pravilno obračuna DDV. Ko prejme plačilo za blago z vključenim DDV, izgine, ne da bi plačal DDV državi. To se običajno zgodi zelo hitro, še preden davčni organ uspe izvesti periodično kontrolo. Tovrstne davčne strukture so v praksi pogosto zelo zapletene, vključujejo večje število subjektov in posegajo na območja več držav. Najprimernejše za takšne transakcije je blago, ki se prenaša v velikih količinah, kot so na primer pijače in slaščice.

V informacijskem sistemu davčnega organa bi bilo pomembno vzpostaviti mehanizem, ki bi opozarjal na zavezance, ki ne oddajo davčnih napovedi ali jih prenehajo oddajati. Prav zaradi tega ZDDV predpisuje, da mora vsak davčni zavezanc za DDV prvih dvanajst mesecev poslovanja predlagati mesečne obračune za DDV. Prav tako morajo mesečni obračun DDV oddajati davčni zavezanci, ki nimajo sedeža v Sloveniji, ne glede na obseg obdavčljivega prometa (Prezelj 2006, 12).
3.2 Organi in njihova vloga pri odkrivanju utaj davka na dodano vrednost

Organi odkrivanja utaj davka na dodano vrednost so predvsem davčni organ, carina in organ za notranje zadeve.

3.2.1 Davčni organ

Za preverjanje pravilnosti in pravočasnosti plačevanja davkov potrebuje država nadzorni sistem. Davčni nadzor opravlja davčni organ, katerega delovanje v Sloveniji ureja Zakon o davčni službi, objavljen v Uradnem listu RS št. 1/2007, z dne 05.01.2007. Davčne zavezance nadzira s kontrolo in inšpekcijskimi pregledi na podlagi zakona, ki ureja davčni postopek in zakona, ki ureja upravo.

Kontrola obsega preverjanje pravilnosti in pravočasnosti vlaganja davčnih napovedi in davčnih obračunov, obračunavanja in plačevanja davkov na podlagi obrazcev in drugih predpisanih podatkov.

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 (Čokele 1998, 278).

Davčni nadzor je poleg prisilne izterjave ena izmed najpomembnejših funkcij davčne službe. Davčni organ mora ugotavljati neplačane davke ter zagotavljati, da so davki plačani pravočasno. S tem zagotavlja tudi enakopravnost vseh zavezancev, ki morajo plačevati davke. Povečini velja, da davčni zavezanec v svoji davčni napovedi pravilno navede vsa dejstva, podatke in okoliščine ter njihove finančne posledice, če so pomembne za pravilno in pravočasno obdavčenje.

Davčni organ preverja informacije, ki jih poda davkoplačevalce, glede na njihovo verjetnost. Ali je informacija za davčni organ verjetna, je odvisno od mnenja davčnega revizorja, ali ta ustrezno upodablja realnost. Podlaga za preverjanje prepričljivosti informacij je medsebojno razmerje podatkov davčnega zavezanca, ki jih lahko združimo v sistem. Če informacije davčnega zavezanca niso protislovne in so v primernem razmerju, potem davčni organ samo s preverjanjem prepričljivosti informacij ne more odkriti manipulacij.

a) Pristojnosti in pooblastila davčnega organa


Stvarna pristojnost je delovno področje organa za odločanje o upravnih stvareh in se določa po predpisih, ki urejajo posamezno upravno področje. Stvarna pristojnost je določena z materialnimi ali organizacijskimi predpisi. V Sloveniji je stvarna pristojnost za...

**Krajevna pristojnost** je pristojnost na območju, na katerem organ deluje in na katerem ima pravico in dolžnost opravljati svoje naloge iz stvarne pristojnosti. Tudi krajevna pristojnost je v Sloveniji določena v Zakonu o davčni službi in v Zakonu o davčnem postopku. Krajevno pristojno je v slovenski pravni sistemi davčni urad, ki ima pristojnost v davčnem postopku: 
- na območju katerega je zavezanec vpisan v davčni register ali
- na območju katerega se mora davčni zavezanec vpisati v davčni register, če z zakonom o davčnem postopku ni drugače določeno.

**b) Naloge davčnega organa**

Naloge davčnega organa, ki so v Sloveniji opredeljene v 3. členu Zakona o davčni službi, so:
- pobiranje davkov in drugih obveznih dajatev;
- opravljanje nadzora nad zakonitostjo, pravilnostjo in pravočasnostjo izpolnjevanja davčnih obveznosti, določenih s predpisi o obdavčenju;
- preprečevanje in odkrivanje davčnih prekrškov ter drugih kaznivih ravnanj ter vođenje postopka za prekrške prekrškovnega organa;
- izvajanje predpisov Skupnosti in mednarodnih pogodb, ki obvezujejo Slovenijo z delovnega področja službe, sodelovanje in izmenjava podatkov z organi Skupnosti, pristojnimi organi držav članic EU in s pristojnimi organi drugih držav;
- sodelovanje z mednarodnimi organizacijami in strokovnimi združenji s področja davkov;
- proučevanje in analiziranje delovanja davčnega sistema in ukrepov davčne politike ter dajanje pobud za reševanje zadev s tega področja;
- opravljanje drugih nalog, določenih z zakonom ali s predpisom na podlagi zakona.

### 3.2.2 Organi 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.

Pooblastila so določena v Zakonu o kazenskem postopku (ZKP-UPB3), objavljenem v Uradnem listu RS, št. 8/2006, po katerem morajo organi za notranje zadeve:
- ukreniti vse 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 utegnijo biti dokaz in da se zberejo vsa obvestila, ki bi utegnila biti koristna za uspešno izvedbo kazenskega postopka;
- 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 se iščejo; v navzočnosti odgovorne osebe opraviti pregled določenih objektov in prostorov podjetij in drugih pravnih oseb ter pregledati njihovo dokumentacijo ter drugo;

- na pisni predlog in z dovoljenjem preiskovalnega sodnika oziroma predsednika senata smejo organi za notranje zadeve 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 zbirajo v času in v navzočnosti osebe, ki jo določi preiskovalni sodnik oziroma predsednik senata;
- pooblaščene uradne osebe 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. Zadržanje takih oseb na kraju storitve kaznivega dejanja ne sme trajati več kot šest ur.

Na podlagi zbranih obvestil sestavijo organi za notranje kazensko ovadbo. V njej navedejo dokaze, ki so jih našli pri zbiranju obvestil.

### 3.2.3 Organi carinske službe

Zaradi širšega pojmovanja davčne utaje, po kateri spadajo med davke tudi carinske dajatve, so za odkrivanje davčnih utaj pomembni tudi organi carinske službe.

Poslanstvo carinske službe je izvajanje carinske in davčne politike na učinkovit način, pri tem pa ščititi družbo, vzpodbujati razvoj gospodarstva in zagotavljati hiter pretok blaga in ljudi.

Pri uresničevanju poslanstva si mora carinska služba prizadevati, da je sodobna organizacija, ki se je sposobna vključiti v mednarodne povezave in Evropsko unijo in da bo zagotavljala natančne, pravočasne in visoko kvalitete informacije ministrstvom in drugim partnerjem v mednarodni trgovini.

Pri izvajanju svojega poslanstva mora carinska služba vzpodbujati in krepirati moralne vrednote, kot so poštenost, korektost in nepristranskost.

#### a) Pristojnosti in pooblastila carinske službe

Pooblaščene uradne osebe po Zakonu o carinski službi (ZCS-1-UPB1), objavljenem v Uradnem listu RS, št. 103/2004, so:

- carinik, ki nadzoruje pretok blaga in ljudi ter promet čez državno mejo na mejnih prehodih, ki jih določi vlada, opravlja carinski in trošarinski nadzor ter carinsko in trošarinsko kontrolo, izvaja posamezne ukrepe in dejanja carinske preiskave, carinjenje blaga, opravlja nadzor nad prijavo vnosa in iznosa domačih in tujih plačilnih sredstev na in iz carinskega območja, zbira in preverja statistične podatke o blagovni menjavi z državami članicami EU ter preprečuje in odkriva carinske in trošarinske prekrške ter druga kazniva ravnana;
• inšpektor, ki opravlja inšpekcijski nadzor, carinsko in trošarinsko kontrolo v zahtevnejših zadevah, zbira, preverja, analizira in posreduje statistične podatke o blagovni menjavi z državami članicami EU, izvaja carinjenje blaga, preprečuje in odkriva carinske in trošarinske prekrške ter druga kazniva ravnanja, opravlja carinske preiskave, opravlja nadzor in kontrolo nad delom notranjih organizacijskih enot, vodi upravni postopek v carinskih in trošarinskih zadevah ter v drugih zadevah, za izvajanje katerih je pristojna služba, vodi postopek za prekrške prekrškovnega organa za prekrške, določene v predpisih, za nadzor nad izvajanjem katerih je pristojna služba;
• izterjevalec, ki izvaja postopke prisilne izterjave dajatev.

Pri opravljanju nalog carinske službe imajo pooblaščene uradne osebe (cariniki, inšpektorji in izterjevalci) v okviru opravljenih delovnih mesta, na katero so razporejene, carinska pooblastila. Tako pooblaščene uradne osebe službe lahko:
• pregledujejo in preverjajo verodostojnost osebnih dokumentov;
• vabijo osebe na razgovor in zbirajo obvestila;
• zahtevajo predložitev dokumentov in jih pregledujejo;
• pregledujejo baze podatkov in računalniške sisteme;
• odvzemajo vzorce blaga in trošarinskih izdelkov;
• največ za 90 dni zasegajo dokumente, baze podatkov, predmete ter vzorce;
• vstopijo na zemljišča in v prostore, kjer se opravljajo določene dejavnosti ter jih pregledujejo;
• ustavljajo in pregledujejo prevozna sredstva ter ustavljajo osebe in pregledujejo njihova prenosna sredstva na celotnem območju RS;
• opravijo pregled osebe;
• nosijo orožje;
• za največ 2 uri zadržajo osebo, katero zalotijo pri kršitvi predpisov, za nadzor nad izvajanjem katerih je pristojna carinska služba in jo privedejo k prekrškovnemu organu;
• uporabijo prisilna sredstva.

Cariniki in inšpektorji uporabljajo za preprečevanje in odkrivanje carinskih in trošarinskih prekrškov ter drugih kaznivih ravnanj v zvezi s carinskih blagom in trošarskimi izdelki posebno tehnično opremo, posebej izurjene pse in posebne označene službene vozila z uporabo svetlobnih in zvočnih signalov.

Cariniki oziroma inšpektorji na celotnem območju Republike Slovenije ter tudi zunaj območja Republike Slovenije, če je tako določeno z mednarodnimi pogodbami, izvajajo carinski nadzor, carinsko kontrolo, trošarinski nadzor, trošarinsko kontrolo, inšpekcijski nadzor in carinske preiskave.

Carinski nadzor se izvaja s splošnimi ali posameznimi ukrepi, ki jih carinski organi izvajajo za zagotovitev istovetnosti blaga in preprečitev neupravičene rabe blaga z namenom, da se zagotovi pravilna in pravočasna pridobitev carinsko dovoljene rabe ali uporabe blaga, pravilna predložitev blaga ter zagotovi plačilo dajatev.
Carinska kontrola pomeni izvajanje aktivnosti, opredeljenih v carinskih predpisih. Sem spada tudi izvajanje ukrepov za zagotavljanje pravilnosti prejetih poročil in kontrole podatkov poročevalskih enot.

Trošarinski nadzor pomeni izvajanje trošarinske kontrole in splošne nadzorne ukrepe za zagotavljanje pravilnega izvajanja trošarinskih predpisov.

Trošarinska kontrola obsega preverjanje pravilnosti prijav trošarinskih zavezancev, trošarinskih obračunov in obračunov drugih dajatev, ki se plačujejo na enak način kot trošarine, preverjanje zahtevkov za vračila, preverjanje popisov trošarinskih izdelkov, vodenja evidenc in dostavljanja podatkov ter gibanja trošarinskih izdelkov v režimu odloga plačila trošarine.

Inšpeksijski nadzor pomeni nadzor nad izvajanjem in spoštovanjem carinskih, trošarinskih in drugih predpisov.

Carinska preiskava pomeni izvajanje dejanj in ukrepov v primeru, ko so podani razlogi za sum, da je bilo storjeno dejanje, s katerim so bili kršeni carinski, trošarinski in drugi predpisi. Dejanja in ukrepi carinske preiskave se izvajajo z namenom preprečevanja, preiskovanja in odkrivanja kršitev carinskih, trošarinskih in drugih predpisov.

b) Naloge carinske službe

Naloge carinske službe, določene v 3. členu Zakona o carinski službi (Uradni list RS, št. 103/2004), so:

- opravljanje carinskega in trošarinskega nadzora nad blagom ter carinjenje blaga;
- opravljanje nadzora nad zakonitostjo, pravilnostjo in pravočasnostjo izpolnjevanja obveznosti, določenih s carinskimi, trošarinski mi in drugimi predpisi, za nadzor nad izvajanjem katerih je pristojna služba;
- preprečevanje in odkrivanje carinskih in trošarinskih prekrškov ter drugih kaznivih ravnanj, določenih v predpisih, za nadzor nad izvajanjem katerih je pristojna carinska služba (v nadaljevanju: carinski in trošarinski prekrški ter druga kazniva ravnanja) ter vodenje postopka za prekrške prekrškovnega organa;
- opravljanje nadzora nad prijavo vnosa in iznosa domačih in tujih plačilnih sredstev;
- kontrola vnosa, iznosa in tranzita blaga, za katero so predpisani posebni ukrepi zaradi interesov varnosti, varovanja zdravja in življenja ljudi, živali in rastlin, varstva okolja, varovanja kulturne dediščine ali varstva intelektualne lastnine;
- kontrola prehajanja oseb čez državno mejo na mejnih prehodeh, ki jih določi Vlada Republike Slovenije;
- pobiranje, vključno s prisilno izterjavo, uvoznih in izvoznih dajatev, drugih dajatev, ki se pobirajo ob uvozu in izvozu, trošarin, proizvodnih dajatev za sladkor ter drugih dajatev, za pobiranje katerih je pristojna služba;
- zbiranje statističnih podatkov o blagovni menjavi med državami članicami EU;
- izvajanje ukrepov zunanjtegrovinske in skupne kmetijske politike;
- izvajanje predpisov Skupnosti in mednarodnih pogodb iz delovnega področja službe, sodelovanje in izmenjava podatkov z organi Skupnosti, pristojnimi organi držav članic
EU in drugih držav, mednarodnimi organizacijami in strokovnimi združenjii s področja carinskega in trošarinskega sistema in drugo.

3.3 Kazensko preganjanje utaj davka na dodano vrednost v Sloveniji

V skladu s pravnimi podlagami se kršitve zakonodaje v zvezi z DDV obravnavajo bodisi kot prekrški bodisi kot kazniva dejanja.

Zakon o prekrških (v nadaljevanju: ZP-1) opredeljuje prekršek kot dejanje, ki pomeni kršitev zakona, uredbe vlade, odloka lokalne skupnosti, ki je kot tako določeno kot prekršek in je zanj predpisana sankcija za prekršek. Predvidene kazni za prekrške so globe, ki se lahko predpišejo v razponu ali v določenem znesku. Vrste davčnih prekrškov in odmerjene pripadajoče zneske glob urejata Zakon o davčnem postopku (v nadaljevanju ZDavP-2) in Zakon o davku na dodano vrednost (ZDDV-1) med kazenskimi določbami. Za prekrške s področja davkov in carin se lahko z zakonom predpiše globa v večkratniku oziroma v odstotku od davka oziroma carine, ki bi jo bilo treba plačati, oziroma od vrednosti predmeta, v zvezi s katerim je bil storjen prekršek, ne sme pa preseči najvišjega zneska globe, določenega v 17. členu ZP-1.

Najpogostejše kaznivo dejanje na področju DDV je davčna zatajitev. O kazivnem dejanju davčne zatajitve v skladu z 249. členom Kazenskega zakonika, objavljenem v Urðnem listu RS, št. 55/2008, govorimo takrat, ko da storilec zato, da bi se sam ali kdo drug popolnoma ali deloma izognil plačilu davkov, prispevkov ali drugih predpisanih obveznosti fizičnih ali pravnih oseb, lažne podatke o zakonito pridobljenih dohodkih, stroških, predmetih ali drugih okoliščinah, ki vplivajo na ugotovitev davkov in drugih predpisanih obveznosti, ali na drug način preslepi organ, pristojen za odmero ali za nadzor nad obračunavanjem in plačevanjem teh obveznosti, pa obveznosti, ki se jim je izogibal, pomenijo večjo premoženjsko korist.

Davčni organ v Republiki Sloveniji (DURS) in Carinska uprava v Republiki Sloveniji (CURS) ocenjujeta, da bi bilo mogoče učinkovitost kaznovanja storilcev zaradi davčnih prekrškov in kaznivih dejanj še povečati z nudenjem dodatnih strokovnih znanj o davčnih utajah tako tožilec kot sodnikom.

Da bi dosegli povečanje medsebojnega sodelovanja med institucijami, katerih delovno področje je gospodarska kriminaliteta, pri odkrivanju in sankcioniranju gospodarskih kaznivih dejanj, izboljšanje učinkovitosti odkrivanja, pregona in sankcioniranja gospodarske kriminalitete ter pospešitev kazenskih postopkov, določene v Resoluciji o nacionalnem programu preprečevanja in zatiranja kriminalitet na obdobje 2007-2011, bi morala DURS in CURS preučiti možnosti za izboljšanje sodelovanja s tožilci z izvedbo medsebojnega izobraževanja in sodelovanja z Vrhovnim državnim tožilstvom Republike Slovenije že pri pripravi ovadb in možnostjo spremljanja kazenskih postopkov.
3.3.1 Kazenske določbe za davčne prekrške po Zakonu o davku na dodano vrednost (ZDDV-1)

Z globo od 1.200 do 41.000 eurov se kaznuje za prekršek pravna oseba, samostojni podjetnik posameznik ali posameznik, ki samostojno opravlja dejavnost, če:
- DDV ne obračuna takrat, ko nastane po ZDDV-1 obveznost za obračun DDV;
- DDV ne obračuna od davčne osnove v skladu z ZDDV-1;
- račun ne vsebuje predpisanih podatkov;
- ne obračuna ali nepravilno obračuna DDV za predpisano davčno obdobje;
- na računih izkazuje DDV, pa ga na osnovi 110. in 116. čl. ZDDV-1 ne sme posebej izkazati;
- davčnemu organu ne sporoči, kdaj se njegova dejavnost, ki jo opravlja kot davčni zavezanec, začne, spremeni ali preneha;
- ne predloži oziroma ne predloži v predpisanem roku posebnega obračuna DDV za elektronsko opravljene storitve oziroma DDV v obračunu ne izkaže predpisanih podatkov;
- ne predloži obračuna in ne plača DDV od elektronsko dobavljenih storitev v predpisanem roku in na predpisan način;
- davčnemu organu ne poroča o izdanih in neplačanih računih oziroma popisa neplačanih računov ne predloži v zahtevanem roku.

Z globo od 200 do 4.100 eurov pa se kaznuje tudi odgovorna oseba pravne osebe ali odgovorna oseba samostojnega podjetnika posameznika ali odgovorna oseba posameznika, ki samostojno opravlja dejavnost, ki stori zgoraj našteti prekršek.

Z globo od 2.000 do 125.000 eurov se kaznuje za hujši davčni prekršek pravna oseba, samostojni podjetnik posameznik ali posameznik, ki samostojno opravlja dejavnost, če:
- nepravilno obračuna znesek DDV, ki ga sme odbiti;
- ne plača oziroma ne plača v predpisanem roku DDV;
- pri davčnem organu ne izpolni obveznosti v zvezi s prijavo, spremembo ali prenehanjem dejavnosti kot davčnega zavezanca oziroma pristojnemu davčnemu uradu ne predloži zahtevka za izdajo identifikacijske številke za DDV;
- davčnemu organu ne prijavi, da pridobiva blago znotraj Skupnosti;
- ne zagotovi, da je izdan račun;
- v svojem knjigovodstvu ne zagotovi predpisanih podatkov oziroma jih ne zagotovi za predpisano obdobje;
- ne hrani poslovnih knjig in druge dokumentacije v predpisanem roku;
- ne predloži oziroma ne predloži v predpisanem roku obračuna DDV oziroma v obračunu ne izkaže predpisanih podatkov;
- ne predloži davčnemu organu recapitulacijskega poročila o dobavah blaga znotraj Skupnosti oziroma ga ne predloži za predpisano obdobje;
- v recapitulacijskem poročilu ne izkaže predpisanih podatkov;
- obračunava DDV, na računih izkazuje DDV ter odbija DDV, čeprav je kot mali davčni zavezanec oproščen obračunavanja DDV;
zato, da bi neupravičeno začel uporabljati posebno ureditev po plačani realizaciji, davčnemu organu predloži napačne ali nepopolne podatke o izpolnjevanju pogojev za začetek uporabe posebne ureditve po plačani realizaciji;

• kljub temu, da ne izpolnjuje pogojev za uporabo posebne ureditve po plačani realizaciji, obračunava DDV na podlagi prejetih plačil;

• začne uporabljati posebno ureditev po plačani realizaciji pred začetkom davčnega obdobja, ki ga je navedel v obvestilu davčnemu organu, oziroma uporablja omenjeno ureditev tudi potem, ko ne izpolnjuje več pogojev za njeno uporabo;

• ne vodi evidenc o transakcijah z investicijskim zlatom oziroma ne zagotavlja hranjenja dokumentacije v predpisanem roku;

• ne vodi evidence o transakcijah v okviru posebne ureditve za davčne zavezance, ki nimajo sedeža in opravljajo elektronske storitve, oziroma je ta evidenca nepopolna ali nenatančna;

• ne zagotavlja hranjenja evidence o elektronsko opravljenih storitvah v predpisanem roku hranjenja.

Z globo od 200 do 4.100 eurov se kaznuje tudi odgovorna oseba pravne osebe ali odgovorna oseba samostojnega podjetnika posameznika ali odgovorna oseba posameznika, ki samostojno opravlja dejavnost, ki stori tovrstni prekršek.

V primerih, ko je narava prekrška tega zakona posebno huda zaradi višine povzročene škode oziroma višine pridobljene protipravne premoženske koristi ali zaradi storilčevega naglepa oziroma njegove namene koriščenja, se sme pravna oseba, samostojni podjetnik posameznik ali posameznik, ki samostojno opravlja dejavnost, kaznovati z globo do 375.000 eurov, njihove odgovorne osebe pa z globo do 12.300 eurov.

Globa, ki je predpisana v razponu, se lahko izreče z odločbo v hitrem postopku tudi v višjem znesku, kot je najnižja višina globe, pri čemer se takšna globe izreče v odstotku od neplačanega DDV, in sicer v višini 50% neplačanega DDV. Globa pa ne sme preseči najvišjega zneska, določenega za posamezni prekršek.

3.3.2 Kazenske določbe po Zakonu o davčnem postopku (ZDavP-2)

Z globo od 1.600 do 25.000 eurov se kaznuje za prekršek pravna oseba ali samostojni podjetnik posameznik ali posameznik, ki samostojno opravlja dejavnost, če:

• ne predloži davčnega obračuna ali ne predloži davčnega obračuna na predpisani način oziroma v predpisanih rokih;

• v davčni napovedi ali obračunu davčka navede neresnične ali nepravilne ali nepopolne podatke in s tem spravi davčni organ v zmoto;

• ne vodi ali ne hrani poslovnih knjig in evidenc v skladu s tem zakonom ali jih ne vodi v redu in pravilno oziroma na način, ki zagotavlja podatke za ugotovitev davčnih obveznosti;

• ne obvesti davčnega organa, kje se po prenehanju davčnega zavezanca hrani dokumentacija oziroma kdo hrani dokumentacijo;
• ne navede davčne številke na davčni napovedi in obračunu davka;
• v nasprotju z zakonom ne nakazuje plačila za dobavljeno blago ali opravljene storitve ter druga plačila na transakcijske račune prejemnikov;
• ne zagotovi na predpisan način izpisov iz elektronsko vodenih poslovnih knjig ali evidenc oziroma ne omogoči dostopa ali vpogleda v svoje elektronsko vodene knjige ali evidence ali v programsko ter strojno opremo ali v baze podatkov oziroma ne zagotovi elektronskega obdelovanja podatkov na predpisan način, ali če to dokumentira posameznih sprememb elektronskih rešitev na predpisan način;
• davčnemu organu na njegovo zahtevo ne da na razpolago dokumentacije o elektronskem sistemu za vođenje poslovnih knjig in evidenc;
• v nasprotju z zakonom razkrije podatke, ki so davčna tajnost, ali jih sporoči tretjim osebam ali jih uporablja oziroma omogoči, da jih uporablja tretja oseba;
• davčnemu organu ne predloži dokumentacije ali ne da pojasnil v zvezi s predmetom davčnega nadzora ali ovira davčni nadzor,…

Z globo od 400 do 4.000 eurov se za tovrstne prekrške kaznuje odgovorna oseba pravne osebe ali odgovorna oseba samostojnega podjetnika posameznika ali odgovorna oseba posameznika, ki samostojno opravlja dejavnost.

Z globo v višini 20% od premalo plačanega davka, če ta znaša manj kot 400 eurov, se kaznuje zavezanec za davek, ki je plačal davek na podlagi samoprijave v skladu z Zakonom o davčnem postopku.
3.3.3 Kazenske določbe po Zakonu o prekrških (ZP-1)

Po Zakonu o prekrških (ZP-1), objavljenem v Uradnem listu RS, št. 3/2007, se za storjeni prekršek lahko izreče predpisana sankcija ali opozorilo.

Prekršek je dejanje, ki pomeni kršitev zakona in je zanj predpisana sankcija za prekršek. Globa se predpiše in izreče kot glavna sankcija, opomin se izreče namesto globe.

Ob pogojsih in na način, določen z Zakonom o prekrških, se lahko namesto uvedbe postopka o prekršku oziroma izdaje odločbe o prekršku storilcu prekrška izreče opozorilo.

Za prekršek neznatnega pomena šteje prekršek, ki je bil storjen v okoliščinah, ki ga delajo posebno lahkega in pri katerem ni nastala oziroma ne bo nastala škodljiva posledica.

Kdor je obdolžen prekrška, velja za nedolžnega, dokler njegova odgovornost ni ugotovljena s pravnomočno odločbo.

Prekršek je lahko storjen s storitvijo ali z opustitvijo. Prekršek je storjen z opustitvijo, če je storilec opustil dejanje, ki bi ga moral storiti.

V nadaljevanju so opisane možne sankcije za prekrške.

a) Globa

Globa se lahko predpiše v razponu ali v določenem znesku.
Z zakonom ali z uredbo Vlade Republike Slovenije se lahko predpiše globa v razponu:
• za posameznika od 40 do 1.200 evrov;
• za pravno osebo, samostojnega podjetnika posameznika in posameznika, ki samostojno opravlja dejavnost, od 400 do 125.000 evrov;
• za odgovorno osebo pravne osebe ali odgovorno osebo samostojnega podjetnika posameznika ali odgovorno osebo posameznika, ki samostojno opravlja dejavnost, od 40 do 4.100 evrov.

Globa, ki se predpisuje v določenem znesku, je lahko predpisana za posameznika in za odgovorno osebo v določenem znesku do 600 evrov, za pravno osebo, samostojnega podjetnika posameznika in posameznika, ki samostojno opravlja dejavnost, pa v določenem znesku do 2.000 evrov.

Za prekrške s področja davkov in carin se lahko z zakonom predpiše globa v večkratniku oziroma v odsotku od davka oziroma carine, ki bi jo bilo treba plačati, oziroma od vrednosti predmeta, v zvezi s katerim je bil storjen prekršek. Globa, ki se izreče v postopku zaradi prekrška, pa ne sme biti višja od najvišjega zneska, določenega z Zakonom o prekrških.

Z zakonom se sme predpisati za najhujše kršitve s področja davkov, katerih narava je posebno huda zaradi višine povzročene škode oziroma višine pridobljene protipravne
premoženjske koristi ali zaradi storilčevega naklepa oziroma njegovega namena koristoljubnosti, trikrat višjo globo od tiste, ki je predvidena v Zakonu o prekrških.

Pri odmeri globe pravni osebi in samostojnemu podjetniku posamezniku se upošteva gospodarsko moč in prej izrečene sankcije.

Sodišče sme storilcu odmeriti sankcijo pod mejo, ki je predpisana, če tako določa zakon ali če ugotovi, da so podane posebne olajševalne okoliščine, ki utemeljujejo izrek milejše sankcije.

Če se izrečena globa, se v odločbi oziroma sodbi o prekršku določi tudi rok, v katerem mora biti plačana. Ta rok ne sme biti krašji od osmih dni in ne daljši kot tri mesece.

Če izrečena globa presega trikratni znesek najnižje globe, lahko storilec najpozneje do poteka roka za plačilo globo predlaga, da se globa plača v obrokih. V tem primeru se s sklepom določita način odplačevanja in rok plačila. Ta rok ne sme biti daljši kot eno leto. Zoper sklep o obročnem odplačevanju ni pritožbe.

b) Uklonilni zapor

Storilca, ki deloma ali v celoti ne plača globe v določenem roku, se prisili k plačilu tako, da se mu določi uklonilni zapor. O uklonilnem zaporu odloči sodišče.

Uklonilni zapor se ne sme določiti, če je bil za prekršek izdan plačilni nalog ali če je bila globa izrečena mladoletnemu storilcu prekrška. Uklonilni zapor se ne sme določiti pred pravnomočnostjo sodbe oziroma odločbe o prekršku. Uklonilni zapor traja, dokler globa ni v celoti plačana, vendar najdlje 30 dni. Z izvršitvijo uklonilnega zapora ne preneha obveznost plačila globe. Storilec lahko do začetka izvrševanja uklonilnega zapora predlaga, da se plačilo globe nadomesti z izvršitvijo določene naloge v splošno korist ali korist samoupravne lokalne skupnosti. Sodišče pri odločanju o predlogu upošteva vse okoliščine zadeve ter premoženjsko stanje in možnosti storilca za plačilo globe. Obseg in vsebina nalog se določita na podlagi seznamu, ki ga vodi sodišče, v trajanju najmanj treh in največ 30 delovnih dni. Rok, v katerem morajo biti naloge opravljene, ne sme biti krašji od enega in ne daljši od tretih mesecev. Če storilec opravi določene naloge v celoti, se uklonilni zapor ne izvrši in globa ne izterja.

c) Prisilna izterjava globe

Če uklonilni zapor ni bil določen ali če storilec tudi po uklonilnem zaporu ne plača globe, se globa izterja prisilno. Zakon tudi določi, da se storilcu, ki ne plača globe, ne izda ali ne podaljša dovoljenje v upravnem postopku ali ne izda potrdilo iz uradne evidence s tistega upravnega področja, na katerem je bil storjen prekršek. Tega ukrepa ni mogoče določiti za potrdila in druge listine o dejstvih, o katerih se vodijo uradne evidence na področju osebnih stanj.
d) Opomin

Opomin sme prekrškovni organ in sodišče izreči za prekršek, storjen v takih olajševalnih okoliščinah, ki ga delajo posebno lahkega. Opomin se sme izreči tudi, če je prekršek v tem, da ni bila izpolnjena predpisana obveznost, ali je bila s prekrškom povzročena škoda, storilec pa je pred izdajo odločbe oziroma sodbe o prekršku izpolnil predpisano obveznost oziroma popravil ali povrnil povzročeno škodo.

e) Stek prekrškov

Če je storilec z enim dejanjem ali z več dejanji storil več prekrškov, o katerih še ni izdana odločba oziroma sodba, postopek pa teče pred istim organom oziroma sodiščem, se določi najprej sankcijo za vsak posamezni prekršek, nato pa se izrečejo kot enotna sankcija vse tako določene sankcije. Če so za prekrške, storjene v steku, določene sankcije iste vrste, se izreče enotna sankcija, ki je enaka njihovemu seštevku, vendar enotna sankcija ne sme presegati dvakratne največje mere posamezne vrste sankcije po tem zakonu.

f) Odvzem premoženske koristi

Nihče ne more obdržati premoženske koristi, pridobljene s prekrškom ali zaradi njega. Premoženska korist se odvzame z odločbo oziroma sodbo, s katero je bil storilec spoznan pred odgovornega oziroma je bil postopek ustavljen, ker je v zakonu določeno, da se storilcu ne izreče sankcija za storjeni prekršek.

Odvzem premoženske koristi obsega odvzem denarja, predmetov in vsake druge premoženske koristi, ki je bila pridobljena s prekrškom ali zaradi njega. Če to ni mogoče, se storilcu naloži, da mora plačati denarni znesek, ki ustreza pridobljeni premoženski koristi. V opravičenih primerih se sme dovoliti, da se denarni znesek, ki ustreza pridobljeni premoženski koristi, lahko plača tudi v obrokih, pri čemer pa rok plačila ne sme biti daljši od enega leta.

Premoženska korist se odvzame po vrednosti v času storitve prekrška.

3.3.4 Sankcije davčne utaje po Kazenskem zakoniku (KZ-1)


Za kazniva dejanja se lahko krivim storilcem izreče zapor ali denarna kazen.

Zapor se sme izreči samo kot glavna kazen. Zapor ne sme biti krajši od petnajstih dni in ne daljši od tridesetih let. Zapor se izreka za cela leta in cele mesece, do šestih mesecev pa tudi na cele dni.

Denarna kazen se sme izreči kot glavna in tudi kot stranska kazen. Za kazniva dejanja, storjena iz koristoljubnosti, se sme izreči denarna kazen kot stranska kazen tudi, kadar ni
predpisana z zakonom ali kadar je z zakonom predpisano, da bo storilec kaznovan z zaporom ali denarno kaznijo, sodišče pa izreče kot glavno kazen zapor.

Denarna kazen se izreka v dnevnih zneskih in lahko znaša najmanj trideset, največ pa tristo šestdeset dnevnih zneskov, za kazniva dejanja, storjena iz koristoljubnosti pa največ tisoč petsto dnevnih zneskov.

Število dnevnih zneskov denarne kazni določi sodišče z upoštevanjem splošnih pravil o odmeri kazni. Višino dnevnega zneska se izreka v dnevnih zneskih in lahko znaša najmanj trideset, največ pa tristo šestdeset dnevnih zneskov, za kazniva dejanja, storjena iz koristoljubnosti pa največ tisoč petsto dnevnih zneskov.

Sodišče sme storilec odmeriti kazen pod mejo, ki so z zakonom predpisane za to dejanje glede na težo storjenega dejanja in storilčev krivdo. Pri tem upošteva sodišče vse okoliščine, ki vplivajo na to, ali naj bo kazen manjša ali večja (olajševalne in obteževalne okoliščine), zlasti pa: stopnjo storilčeve kazenske odgovornosti, nagibe, iz katerih je dejanje storilo, stopnjo ogrožanja ali kršitve zavarnost, uradne podatke davčnega organa in njegove družinske obveznosti. Pri določanju višine zneska se sodišče upošteva višina dnevnega zaslužka glede na uradne podatke davčnega organa in njegove družinske obveznosti.

Sodišče sme storilec odmeriti kazen pod mejo, ki je predpisana z zakonom, ali pa uporabiti milejšo vrsto kazen:

- če zakon določa, da se sme storilec mileje kaznovati;
- če ugotovi posebne olajševalne okoliščine, ki utemeljujejo izrek omiljene kazni.

Če je storilec z enim dejanjem ali več dejanji storil dve ali več kaznivih dejanj, za katera se mu hkrati sodi, določi sodišče najprej kazen za vsako posamezno kaznivo dejanje, nato pa izreče za vse ta kazniva dejanja enotno kazen.

Sodiščni opomin se sme izreči za kazniva dejanja, za katera je predpisana denarna kaznena kazen ali zapor do enega leta, če so storjena v takih olajševalnih okoliščinah, ki jih delajo posebno lahka. Za določena kazniva dejanja se sme izreči sodni opomin ob pogojih, ki jih določa zakon, tudi kadar je zanje predpisan zapor do treh let. Pri odločanju, ali naj izreče sodni
opomin, upošteva sodiščne osebnost storilca, njegovo prejšnje življenje, njegovo obnašanje po storjenem kaznivem dejanju, stopnjo kazenske odgovornosti in druge okoliščine, v katerih je dejanje storil.

Davčno zatajitev obravnava 249. člen Kazenskega zakonika (KZ-1). Kdor da, zato da bi se sam ali kdo drug popolnoma ali deloma izognil plačilu davkov, prispevkov ali drugih predpisanih obveznosti fizičnih ali pravnih oseb ali neupravičeno dobil v celoti ali deloma vrnjen davek v Republiki Sloveniji ali drugih državah članicah Evropske unije, lažne podatke o pridobljenih dohodkih, stroških, predmetih, blagu ali drugih okoliščinah, ki vplivajo na ugotovitev davkov in drugih predpisanih obveznosti, ali kako drugače preslepi organ, pristojen za odmero ali nadzor nad obračunavanjem in plačevanjem teh obveznosti, pa obveznosti, ki se jim je izogibal ali davek, ki mu je bil neupravičeno vrnjen, pomenijo večjo premoženjsko korist, se kaznuje z zaporom od šestih mesecev do treh let. Enako se kaznuje tisti, ki ne prijavi pridobljenega dohodka ali drugih okoliščin, ki vplivajo na ugotovitev davkov, prispevkov ali drugih predpisanih obveznosti fizičnih ali pravnih oseb, kadar je prijava obvezna, pa obveznosti, katerim se je nameraval izogniti, pomenijo večjo premoženjsko korist.

Kdor z namenom, da bi preprečil ugotovitev dejanske davčne obveznosti, na zahtevo pristojnega davčnega organa ne daje podatkov, ne predloži poslovnih knjig in evidenc, ki jih je dolžan voditi, ali so knjige in evidence vsebinsko napačne, ali ne da pojasnil v zvezi s predmetom davčnega nadzora ali ovira davčnega nadzor, se kaznuje z zaporom od šestih mesecov do dveh let. Če je bila z dejanjem zgoraj opisane davčne zatajitve dosežena velika premoženjska korist in je storilec hotel doseči tako premoženjsko korist, se kaznuje z zaporom od enega do osmih let. Če je bilo dejanje storjeno v hudodelski združbi, se storilec kaznuje z zaporom od treh do dvanajstih let.
4 PRILAGODITEV SISTEMA DAVKA NA DODANO VREDNOST OB VSTOPU SLOVENIJE V EU

4.1. Spremembe Zakona o davku na dodano vrednost po vstopu Slovenije v EU

Vlada RS je na redni seji dne 5.6.2003 sprejela predlog Zakona o spremembah in dopolnitvah zakona o DDV, ki je začel veljati 1. maja 2004, torej z dnem vstopa Slovenije v EU. Zakon o davku na dodano vrednost (ZDDV) je povzemal določbe 6. direktive EU, ki so bile do uveljavitve direktive 2006/112/ES temeljni predpis na področju obdavčevanja prometa blaga in storitev z davkom na dodano vrednost v EU.

ZDDV je s časoma z novimi novelami postal nepregleden in neusklašen s Pravilnikom o izvajanju zakona o davku na dodano vrednost, kar je predstavljalo težave pri davčnih zavezancih in davčni upravi. S 01.01.2007 je začel veljati nov Zakon o davku na dodano vrednost (ZDDV-1), objavljen v Uradnem listu RS, št. 117/2006. Z njego uveljavitvijo je prišlo do naslednjih sprememb:

- povečanja praga za vstop v sistem DDV,
- uvedbe davčnih skladišč,
- odprave polletnega davčnega obdobja,
- manjšega števila potrebnih evidenc (manjše administracije),
- poenostavitve navajanja klavzul na računu pri oproščenem prometu,
- terminološke spremembe pri poimenovanju kvartalnega poročila v rekapitulacijsko poročilo,…

4.1.1 Uporaba novih pojmov

Po 1. maju 2004 je Zakon o davku na dodano vrednost še vedno temeljil na potrošni obliki DDV (obdavčena je končna potrošnja) z upoštevanjem ozemeljskega načela in načela namembnega kraja (blago je obdavčeno tam, kjer je porabljeno), pri storitvah pa se je ohranil sistem obdavčitve po načelu porekla.

S 1. majem 2004 so predpisi o obdavčenju z DDV prinesli nekaj nove terminologije in nov način razmišljanja.

Pri opisu prometa blaga in storitev so se pojavili naslednji novi izrazi:

- »pridobitev blaga znotraj Skupnosti« označuje nekdanji uvoz iz držav članic Skupnosti v Slovenijo;
- »dobava blaga znotraj Skupnosti« označuje nekdanji izvoz iz Slovenije v države članice Skupnosti;
- izraza »domače blago« in »carinsko blago« se imenujeta »neskupnostno blago«;
- uveden je nov pojem »blago Skupnosti«.
Spremenjen je bil tudi opis davčnih zavezancev:
- zavezanci z odločbo so osebe, identificirane za namene DDV,
- zavezanci brez odločbe so mali davčni zavezanci.

Za obdavčitev po kraju, kjer se blago nahaja, ko se začne odpošiljanje ali prevoz blaga, se uporabljajo izrazi:
- država odhoda,
- država porekla blaga,
- država nakupa,
- država izvora blaga.

Za obdavčitev po kraju, kjer se odpošiljanje ali prevoz blaga konča, se uporabljajo izrazi:
- država prihoda,
- država končne potrošnje,
- načelo namembne države,
- načelo destinacije,
- država porabe.

Po določilih ZDDV so obdavčljive samo tiste transakcije, ki so opravljene na ozemlju Slovenije. Ker pa se z vključitvijo Slovenije v EU pojavljajo tudi transakcije z drugimi članicami EU, so v ZDDV določena posebna pravila obdavčitve in ozemlja, ki jih ta pravila zadevajo. ZDDV v ta namen daje opredelitev naslednjih ozemelj:
- ozemlje Slovenije,
- ozemlje države članice in Skupnosti,
- ozemlja tretjih držav,
- tretja ozemlja.

Ozemlje Slovenije je ozemlje pod suverenostjo Republike Slovenije, vštevši zračni prostor in morska območja, nad katerimi ima Republika Slovenija suverenost ali jurisdikcijo v skladu z notranjim in mednarodnim pravom.

Ozemlje države članice in Skupnosti je ozemlje držav članic in ozemlje Skupnosti, ki je kot tako opredeljeno v zakonodaji Evropskih skupnosti.

Tretja država je katerokoli drugo ozemlje, razen ozemlja Slovenije in ozemlja drugih držav članic oziroma Skupnosti.

Tretje ozemlje je del državnega ozemlja države članice, ki pa ne tvori sestavnega dela »ozemlja države« v smislu ozemlja države članice in Skupnosti (gora Atos …).

4.1.2 Davčni zavezanci

Davčni zavezanci je vsaka domača ali tuja oseba (pravna in fizična), ki kJerkoli na ozemlju Slovenije neodvisno opravlja ekonomsko dejavnost, ne glede na namen ali rezultat opravljanja dejavnosti (ustvarjanje dobička ni pogoj).
Ekonomska dejavnost obsega vsako proizvodno, predelovalno, trgovsko in storitveno dejavnost, vključno z rudarsko, kmetijsko in poklicno dejavnostjo. Ekonomska dejavnost obsega tudi izkoriščanje premoženja in premoženjskih pravic, če je namenjeno trajnemu doseganju dohodka.

Za davčnega zavezanca se šteje tudi oseba, ki priložnostno dobavi novo prevozno sredstvo, ki ga kupcu odpošlje ali odpelje prodajalec ali kupec ali druga oseba za njun račun na ozemlje Skupnosti.

a) Identificirani davčni zaveznanci

Vsaka oseba mora davčnemu organu prijaviti, kdaj začne opravljati dejavnost kot davčni zavezanec, in pristojnemu davčnemu uradu predložiti zahtevek za izdajo identifikacijske številke za DDV. Davčni zavezanec mora davčnemu organu prijaviti tudi vsakršno spremembo v zvezi z dejavnostjo in prenehanje opravljanja dejavnosti. Obveznost predložitve zahtevka za izdajo identifikacijske številke pa se ne nanaša na male davčne zavezance, za katere velja posebna ureditev. Mali davčni zaveznanci so oproščeni obračunanja DDV.

Pristojnemu davčnemu uradu mora predložiti zahtevek za izdajo identifikacijske številke za DDV tudi vsak davčni zavezanec ali pravna oseba, ki ni davčni zavezanec in opravlja pridobitve blaga znotraj Skupnosti, razen če gre za transakcije, ki niso predmet obdavčitve. Davčni zaveznanci, ki so imeli v zadnjih 12 mesecih oziroma je verjetno, da bodo dosegli obdavčljivega prometa večji od 25.000 eurov, in kmetje, ki so imeli v preteklem koledarskem letu več kot 7.500 eurov katastrskega dohodka, in druge osebe, ki imajo manjši promet od navedenega, pa so se odločili za prostovoljno registracijo, se obvezno identificirajo za obračunanje DDV.

Identifikacijska številka za DDV je davčna številka s predpono SI.

Identificirani davčni zaveznanci obračunavajo DDV mesečno ali trimesečno.

O prenehanju identifikacije za namene DDV davčni organ odloči po prejemu zahtevka davčnega zavezanca za prenehanje identifikacije za namene DDV oziroma po uradni dolžnosti, če ugotovi, da ne obstajajo več razlogi za identifikacijo za namene DDV.

b) Mali davčni zaveznanci

Pred 01.05.2004 smo male davčne zavezance poimenovali davčni zaveznanci brez odločbe o zavezanosti za DDV. Mali davčni zavezanec je oproščen obračunavanja DDV, če v obdobju zadnjih 12 mesecev ni presegel oziroma ni verjetno, da bo presegel 25.000 eurov obdavčljivega prometa in se ni prostovoljno odločil za obdavčitev. Mali davčni zavezanec ne obračunava DDV in prav tako nima pravice do odbitka vstopnega DDV.

Mali davčni zavezanec pa se ne glede na višino opravljenega prometa oziroma katastrskega dohodka lahko prostovoljno vključi v sistem DDV. Svojo izbiro mora vnaprej priglasiti pristojnemu davčnemu uradu in jo uporabljati najmanj 60 mesecev.
c) Pravne osebe nezavezanke

Državni organi in organizacije, organi lokalnih skupnosti ter druge osebe javnega prava se ne štejejo za davčne zavezance v zvezi z dejavnostmi ali transakcijami, ki jih opravljajo kot organi oblasti, tudi če pobirajo takse, prispevke in druge dajatve ter plačila v zvezi s temi dejavnostmi ali transakcijami. Pri opravljanju dejavnosti ali transakcij pa se štejejo za davčne zavezance v zvezi z temi dejavnostmi ali transakcijami, če bi njihova obravnava, kot da niso davčni zavezanci, povzročila znatno izkrivljanje konkurence.

d) Drugi davčni zavezanci

Davčni zavezanci so tudi tuje pravne osebe, ki opravljajo promet blaga in storitev v Sloveniji. Za te lahko izpolnjuje davčne obveznosti v njenem imenu in za njen račun njen podružnica ali davčni zastopnik v Sloveniji. Davčni zastopnik v imenu davčnega zavezanca, ki nima sedeža v Sloveniji, izpolnjuje obveznosti in uveljavlja pravice iz naslova DDV (sestavlja in predlaga obračune DDV, plačuje DDV, vлага zahtevke za vračilo presežka odbitka DDV itd.). Če istega davčnega zastopnika imenuje več davčnih zavezancev, ki nimajo sedeža v Sloveniji, tak davčni zastopnik predlaga davčnemu organu obračune DDV in izpolnjuje druge obveznosti oziroma uveljavlja pravice iz naslova DDV za vsakega davčnega zavezanca posebej. Davčni organ vodi o davčnih zastopnikih posebno evidenco.

4.1.3 Predmet obdavčitve z DDV

Predmet obdavčitve z DDV so naslednje transakcije:
- dobave blaga, ki jih davčni zavezanc opravi v okviru opravljanja svoje ekonomske dejavnosti na ozemlju Slovenije za plačilo,
- pridobitve blaga znotraj Skupnosti,
- opravljanje storitev, ki jih davčni zavezanc opravi v okviru opravljanja svoje ekonomske dejavnosti na ozemlju Slovenije za plačilo;
- uvoz blaga.

Pri opredelitvi prometa blaga in storitev ZDDV ni prinesel sprememb. DDV se obračunava in plačuje od dobav blaga in opravljenih storitev, ki jih davčni zavezanc opravi za plačilo v okviru opravljanja svoje dejavnosti na ozemlju Republike Slovenije.

Novost v ZDDV je prenos blaga v drugo državo članico. Tako se za promet blaga, opravljen za plačilo, šteje tudi prenos blaga, ki ga opravi davčni zavezanc iz svojega podjetja v drugo državo članico. O prenosu blaga v drugo državo članico lahko govorimo le, če je blago odposlano ali odpeljano iz Slovenije v drugo državo članico, odposiljanje ali prevoz pa opravi davčni zavezanc ali nekdo drug za njegov račun. Navedena transakcija se obravnava kot pridobitev blaga znotraj Skupnosti v državi članici prihoda. ZDDV določa tudi izjeme, ko se od takšnih prenosov blaga ne obračuna DDV (na primer pri začasni rabi tega blaga na ozemlju druge države članice, ki ne presega 24 mesecev, če bi se za začasni uvoz enakega blaga iz tretje države lahko uporabil postopek začasnega uvoza s popolno oprostivijo plačila uvoznih dajatev).
Pridobitev blaga znotraj Skupnosti pomeni pridobitev lastninske pravice na premičninah, ki jih prejemniku odposlje ali odpelje v Slovenijo iz druge države članice prodajalec ali sam prejemnik ali druga oseba za račun enega od njiju. Da je neki promet blaga predmet obdavčitve v Sloveniji kot pridobitev blaga znotraj Skupnosti, morajo biti izpolnjeni naslednji pogoji:

- prodajalec je davčni zavezanec, identificiran za DDV v drugi državi članici,
- promet je opravljen za plačilo, ali se šteje, da je opravljen za plačilo,
- blago je pridobljeno na ozemlju Slovenije,
- pridobitelj je davčni zavezanec, identificiran za namene DDV.

Pridobitev blaga znotraj Skupnosti v Sloveniji ni predmet obdavčitve, če:

- je prodajalec mali davčni zavezanec,
- blago instalira ali sestavi dobavitelj ali druga oseba za njegov račun,
- se uporabijo pravila obdavčitve prodaje blaga na daljavo.

Uvoz blaga pomeni vsak vnos blaga v Skupnost, ki v skladu s carinskimi predpisi nima statusa blaga Skupnosti ali blaga, ki je uvoženo iz tretje države, pa je sproščeno v prosti promet v skladu s carinskimi predpisi. Uvoz blaga je tudi vsak vnos blaga v Skupnost s tretjega ozemlja.

4.1.4 Plačniki DDV

Opreделitev plačnikov DDV, torej oseb, ki morajo plačati DDV, je z vključitvijo Slovenije v EU nekoliko spremenjena. Osebe, ki morajo plačati DDV, so:

- davčni zavezanec, ki opravljajo obdavčeni promet blaga oziroma storitev,
- prejemniki blaga oziroma storitev, če jim oseba, ki v Republiki Sloveniji nima sedeža, poslovnih enot, stalnega oziroma običajnega bivališča in ne imenuje davčnega zastopnika, opravi promet blaga oziroma storitev v Sloveniji,
- prejemniki storitev, ki so obdavčene glede na kraj opravljanja storitve, če te opravi davčni zavezanec, ki v državi opravljanja storitve ni identificiran za namene DDV,
- vsaka oseba, ki pridobi blago znotraj Skupnosti, če je ta nabava obdavčena v Sloveniji,
- vsaka oseba, ki na računu izkaže DDV,
- prejemniki blaga pri tristranskih poslih,
- uvoznik, to je carinski dolžnik, določen v skladu s carinskimi predpisi oziroma prejemnik blaga.

4.1.5 Kraj obdavčljivih transakcij

Za različne transakcije veljajo različna pravila glede določanja kraja obdavčitve, to je države, v kateri mora biti DDV plačan. Tako je kraj obdavčitve v zakonu urejen po naslednjih področjih:

- kraj dobave blaga, kjer ločimo dobavo blaga brez prevoza, dobavo blaga s prevozom, dobavo blaga na krovu plovil, zrakoplovov ali na vlakih in dobavo blaga po distribucijskih sistemih;
• kraj pridobitve blaga znotraj Skupnosti;
• kraj opravljanja storitev, kjer velja splošno pravilo in vrsta posebnih pravil za določanje kraja obdavčitve. Posebna pravila se uporabljajo pri storitvah posrednikov, storitvah, povezanih z nepremičnino, opravljanju prevoza, kulturnih in podobnih storitvah, pomožnih storitvah ali storitvah v zvezi s premičninami, drugih storitvah ter pri elektronskih storitvah, ki jih opravi davčni zavezanec s sedežem zunaj Skupnosti, osebam, ki niso davčni zaveznici;
• kraj uvoza blaga.

a) Kraj dobave blaga

Če se blago ne odpošilja ali prevaža, se šteje za kraj obdavčitve kraj, kjer se blago nahaja, ko je opravljena dobava. Če se blago odpošilja ali prevaža, se šteje za kraj obdavčitve kraj, kjer se blago nahaja, ko se odpošiljanje začne. Izjemi od navedenih pravil sta:
• »prodaja blaga na daljavo« nad predpisanim limitom, kjer je kraj obdavčitve kraj, kjer se odpošiljanje ali prevoz konča,
• instaliranje ali sestavljanje, kjer je kraj obdavčitve blaga kraj, kjer je to blago instalirano ali sestavljeno.

b) Kraj pridobitve blaga znotraj Skupnosti

Za kraj pridobitve blaga znotraj Skupnosti se šteje kraj, kjer se blago nahaja, ko se konča odpošiljanje ali prevoz osebi, ki ga je pridobila (namembni kraj). Sistem obdavčitve blaga po načelu namembnega kraja deluje le v prometu med zavezanci, identificiranimi za DDV.

Ne glede na navedeno, je kraj pridobitve blaga znotraj Skupnosti na ozemlju države članice, ki je izdala identifikacijsko številko za DDV osebi, ki pridobi to blago. To pa ne velja, če oseba, ki pridobi to blago, dokaže, da je bila nabava obdavčena v drugi državi članici v skladu s splošnim načelom.

Opozarjamo tudi na posebnost obdavčitve pri tako imenovanih »trikotnih poslih«. Izraz »trikotni posel« se uporablja, ko so v verigi dobave blaga vključeni trije davčni zavezniki iz treh različnih držav članic, blago pa se fizično ne prenaša od enega davčnega zavezanca k drugemu, ampak je dostavljeno neposredno od prvega k zadnjemu davčnemu zavezanecu v poslu. Te dobave bi se morale v skladu s splošnimi načeli DDV obdavčiti v vsaki državi, v kateri ima vsakokratni prodajalec, udeležen v tem poslu, svoj sedež, kar bi pomenilo dolgotrajno likvidnostno zadrževanje sredstev zavezančev v drugih državah članicah. Z določitvijo obveznosti za plačilo DDV le v eni državi članici (državi končne potrošnje) in z oprostitvijo plačila DDV v drugih državah se postopek za davčne zavezance administrativno poenostavi.

c) Kraj opravljanja storitev

Splošna načela obdavčitve storitev so ostala nespremenjena, vendar pa je ZDDV glede kraja obdavčitve določenih storitev uvedel nekaj posebnost. 
Kraj obdavčitve je odvisen predvsem od narave posamezne storitve. V okviru splošnega pravila je kraj obdavčitve tam, kjer ima davčni zavezanec, ki opravi storitev, sedež svoje dejavnosti ali stalno poslovno enoto, iz katere je opravljena storitev, oziroma, če takega krajja ni, kraj, kjer ima stalno prebivališče ali običajno prebiva (načela porekla), vendar pa za nekatere storitve veljajo posebna pravila.

Kraj opravljanja storitev, ki jih opravi posrednik, ki deluje v imenu in za račun druge osebe, je kraj, kjer je opravljena glavna transakcija, razen v tistih primerih, ko posrednik davčno breme prevali na naročnika storitve.

Kraj opravljanja storitev, neposredno povezanih z nepremičninami, vključno s storitvami, kot so posredovanje nepremičnin, cenitev nepremičnin ter storitve za pripravo in koordinacijo gradbenih del, kot so storitve arhitektov in pooblaščenih nadzornikov, je kraj, kjer se nepremičnina nahaja.

Kraj opravljanja prevoza, razen prevoza blaga znotraj Skupnosti, je kraj, kjer se opravi prevoz, pri čemer se upošteva prevožena razdalja.

Kraj opravljanja prevoza blaga znotraj Skupnosti je kraj začetka prevoza. Kraj začetka prevoza pomeni kraj, v katerem se prevoz blaga dejansko začne. Prevoz blaga znotraj Skupnosti pomeni prevoz blaga, pri katerem sta kraj začetka prevoza in namembni kraj na ozemlju dveh različnih držav članic. Namembni kraj pomeni kraj, kjer se prevoz blaga dejansko konča.

Če se prevoz blaga znotraj Skupnosti opravi za naročnika, identificiranega za DDV v državi članici, ki ni država članica v kateri se prevoz začne, se šteje, da je kraj opravljanja prevoza na ozemlju države članice, ki je naročniku izdala identifikacijsko številko za DDV, pod katero mu je bila storitev opravljena.

Prevoz blaga, pri katerem sta kraj začetka prevoza in namembni kraj na ozemlju iste države članice, se obravnava kot prevoz blaga znotraj Skupnosti, če je tak prevoz neposredno povezan s prevozom blaga, pri katerem sta kraj začetka prevoza in namembni kraj na ozemlju dveh različnih držav članic.

Kraj opravljanja storitev, ki jih opravi posrednik, ki deluje v imenu in za račun druge osebe, kadar posreduje pri prevozu blaga znotraj Skupnosti, je kraj začetka prevoza. Če pa je naročnik storitev, ki jih opravi posrednik, identificiran za DDV v državi članici, ki ni država članica začetka prevoza, se šteje, da je kraj opravljanja storitev na ozemlju države članice, ki je naročniku izdala identifikacijsko številko za DDV, pod katero mu je bila storitev opravljena.

Kraj opravljanja storitev s področja kulture, umetnosti, znanosti, izobraževanja, športa, zabavnih in podobnih priređitev, vključno z dejavnostmi organizatorjev teh storitev, pomožnih prevoznih storitev, kot so nakladanje, razkladanje, pretovarjanje in cenitev premičnin ali delo na premičninah je kraj, kjer so storitve dejansko opravljene. Če so prejšnje storitve opravljene za naročnika, identificiranega za DDV v drugi državi članici, kakor je država članica, v kateri so storitve dejansko opravljene, se ne glede na zgoraj
navedena pravila šteje, da so te storitve opravljene na ozemlju države, ki je naročniku izdala identifikacijsko številko za DDV, pod katero je bila zanj storitev opravljena.

d) **Kraj uvoza blaga**

Kraj uvoza blaga je država članica, na ozemlju katere je bilo blago vneseno v Skupnost.

4.1.6 **Oprostitve plačila DDV**

Plačila DDV so še vedno oproščene določene dejavnosti, ki so v javnem interesu in nekatere druge oproščene dejavnosti kot so finančne, zavarovalne in pozavarovalne transakcije, igre na srečo in določen uvoz blaga ter izvoz blaga. Dodane pa so bile določbe o oprostitvah plačila DDV v zvezi z izvozom iz Skupnosti, z dobavami blaga znotraj Skupnosti in s pridobitvami blaga znotraj Skupnosti.

4.1.7 **Nastanek davčne obveznosti in izdajanje računov**

Načeloma še vedno velja pravilo, da obdavčljivi dogodek in s tem obveznost obračuna DDV nastane, ko je blago dobavljeno ali storitev opravljena.

Če je plačilo izvršeno, preden je blago dobavljeno ali preden so storitve opravljene, nastane obveznost obračuna DDV na dan prejema plačila in od prejetega zneska plačila.

Če račun ni izdan, blago pa je bilo dobavljeno oziroma storitev opravljena, se DDV obračuna najpozneje zadnji dan davčnega obdobja, v katerem je nastal obdavčljivi dogodek. Sama izdaja računa torej ne pomeni obdavčljivega dogodka, razen če je dano predplačilo in izdan račun za predplačilo.

4.1.8 Davčna osnova

Pravila o določanju davčne osnove ostajajo nespremenjena, nova je le določba, ki se nanaša na pridobivanje blaga znotraj Skupnosti.

Posebna pravila veljajo za trošarinske izdelke. V davčno osnovo se vključi trošarina, ki jo dolguje ali jo je plačala oseba, ki je znotraj Skupnosti pridobila trošarinski izdelek. Če je po opravljeni pridobitvi blaga znotraj Skupnosti kupcu vrnjena trošarina, ki jo je plačal v državi članici, v kateri se je odposiljanje blaga začelo, se davčna osnova ustrezno zmanjša.

Pri trošarinskih izdelkih, od katerih je že bila plačana trošarina v drugi državi članici, se trošarina naknadno vrne.

4.1.9 Uporaba davčne stopnje

Za blago, pridobljeno znotraj Skupnosti, se uporablja enaka stopnja DDV, kot bi enako blago dobavil drug davčni zavezanec na ozemlju Slovenije.

4.1.10 Davčno obdobje

Davčno obdobje je koledarski mesec, za davčnega zavezanca, ki je v preteklem koledarskem letu dosegel obdavčljiv promet blaga oziroma storitev v vrednosti do vključno 210.000 eurov, pa je davčno obdobje koledarsko trimesečje.

Za davčnega zavezanca, ki šele začne opravljati obdavčljivo dejavnost, je, ne glede na vrednost pričakovane prometa, za prvi 12 mesecev poslovanja davčno obdobje koledarski mesec.

Za davčnega zavezanca, ki nima sedeža v Sloveniji ter za osebe iz tretjega odstavka 88. člena ZDDV-1, je davčno obdobje koledarski mesec.

Za davčnega zavezanca, nad katerim se začne likvidacijski ali stečajni postopek, se davčno obdobje zaključi z dnem začetka likvidacijskega ali stečajnega postopka. Ob zaključku likvidacijskega ali stečajnega postopka se davčno obdobje zaključi z datumom sklepa o zaključku likvidacijskega ali stečajnega postopka.

4.1.11 Davčne evidence

Davčne evidence omogočajo pravilno in pravočasno obračunavanje DDV ter nadzor davčnega organa nad obračunavanjem in plačevanjem DDV. Evidence se lahko vodijo v okviru rednega knjigovodstva ali pa se za ta namen v podjetju vpelje ločeno davčno knjigovodstvo. Davčni zavezanec je dolžan hraniti vse knjigovodske listine, ki se nanašajo na promet blaga in storitev oziroma uvoz blaga ter so pomembne za obračunavanje in plačevanja DDV, najmanj 10 let po poteku leta, na katero se nanašajo. Dokumentacijo, ki
se nanaša na obdavčenje nepremičnin, je zavezanec dolžan hraniti najmanj 20 let po poteku leta, na katero se nanaša.

Podlaga za knjigovodsko evidentiranje davčno pomembnih dogodkov, sprememb in dejstev so naslednje listine: izdani in prejeti računi, knjigovodske listine o plačilih in izplačilih, uvozne in izvozne carinske deklaracije, odločbe carinskega organa ter druge listine, s katerimi se dokazuje izvzorna dobava, in vse druge listine, ki so pomembne za obračun in plačilo DDV ter odbitek DDV. Izdane in prejete račune mora davčni zavezanec hraniti v prvotni obliki, v kateri so bili oblikovani, poslani ali prejeti, ne glede na to, ali gre za račune, izdane v papirni obliki ali v elektronski obliki.

Zavezanec poroča davčnemu organu na dveh predpisanih obrazcih:
- DDV-O in
- RP-O.

a) Predlaganje obračunov za DDV (obrazec DDV-O)

Davčni zavezanec mora za davčno obdobje sam ugotoviti davčno obveznost in jo izkazati v obračunu DDV, in sicer na obrazcu DDV-O, ki ga mora predložiti davčnemu organu. Davčni zavezanec, ki uporablja posebno ureditev po plačilih, mora poleg obrazca DDV-O predložiti še Prilogo A k obrazcu DDV-O. Obračun DDV-O mora davčni zavezanec predložiti davčnemu organu do zadnjega delovnega dne naslednjega meseca po poteku davčnega obdobja. Davčni zavezanec mora predložiti obračun DDV ne glede na to, ali je za davčno obdobje, za katero predloži obračun, dolžan plačati DDV. V primeru prenehanja identifikacije za namene DDV je davčni zavezanec dolžan predložiti obračun do zadnjega delovnega dne naslednjega meseca po poteku meseca, kjer je prenehala identifikacija za namene DDV.

Davčni zavezanec, nad katerim se zače ne likvidacijski ali stečajni postopek, je dolžan predložiti obračun v 20 dneh od dneva začetka likvidacijskega ali stečajnega postopka. Ob zaključku likvidacijskega ali stečajnega postopka pa je davčni zavezanec dolžan predložiti obračun do zadnjega delovnega dne naslednjega meseca po poteku meseca, katerem izdani sklep o zaključku likvidacijskega ali stečajnega postopka pa je davčni zavezanec dolžan predložiti obračun do zadnjega delovnega dne naslednjega meseca po poteku meseca, v katerem je izdani sklep o zaključku likvidacijskega ali stečajnega postopka.

Davčni zavezanec, ki je že predložil obračun DDV in naknadno ugotovil, da je obračunala napačno davčno obveznost, do izteka roka za predložitev tega obračuna lahko že vloženi obračun nadomesti z novim.

b) Predlaganje rekapitulacijskega poročila (obrazec RP-O)

Davčni zavezanec, identificiran za namene DDV, mora v obrazcu RP-O izkazati podatke o dobavah blaga znotraj Skupnosti za obdobje poročanja, za katerega se izpolnjuje rekapitulacijsko poročilo, in podatke o popravkih za pretekla obdobja poročanja.

Obdobje poročanja je koledarsko trimesečje. Vpisati mora podatke o skupni vrednosti dobav, razčlenjenih po davčnih zavezancih, prejemnikih blaga. Tako zbrane podatke davčni organ v skladu z Uredbo Sveta št. 1798/2003 izmenja z davčnimi organi drugih
držav članic in vzpostavi podatkovno bazo, ki omogoča odkrivanje nepravilnosti pri obračunavanju DDV v prometu med državami članicami Skupnosti.

Namen poročanja je namreč vzpostaviti kontrolni mehanizem za trgovanje na ozemlju EU. Sedanje izkušnje držav članic so pokazale, da so se ob ukinitvi fiskalnih mej povečale možnosti za davčno utajo. Le-ta je odvisna od davčnega sistema posamezne države, predvsem pa so pri izvajanju nadzora davčnih zavezancev pomembne izkušnje in usposobljenost davčne službe. Pomembno vlogo igrata predvsem kvaliteta in hitrost izmenjave podatkov med davčnimi službami držav članic. Obrazec RP-O lahko davčni zavezanci predložijo do 10. dne drugega meseca, ki sledi obdobju poročanja, pristojnemu davčnemu organu v elektronski obliki preko sistema eDavki.

4.1.12 Vračilo DDV

S spremembo Zakona o davku na dodano vrednost po vstopu Slovenije v EU ni bilo sprememb glede vračila vstopnega DDV. Davčni organ mora davčnim zavezancem s statusom izvoznika vrniti presežek DDV v 30 dneh, drugim davčnim zavezancem pa v 60 dneh od predložitve zahtevka za vračilo. Če presežka DDV ne prejme v roku, mu pripadajo zamudne obresti po obrestni meri, določeni z zakonom, ki ureja davčni postopek, in sicer od prvega dne po poteku 60 oziroma 30 dni od predložitve obračuna DDV. Če je davčnemu zavezancu potekel rok za plačilo drugih davkov, se presežek vrne po plačilu davčnega dolga.

Ob nakupu blaga v Skupnosti pa fizične osebe, ki prebivajo na ozemlju Skupnosti, z vstopom v EU niso več upravičene do vračila DDV. Pri prodaji blaga končnim potrošnikom je namreč na ozemlju Skupnosti uveljavljen sistem obdavčitve po načelu porekla in ne po načelu destinacije, kakor je to pri izvozu blaga.

4.2. Spremembe v Davčni upravi Republike Slovenije (DURS)

Leto 2004 so zaznamovale intenzivne priprave na polnopravno članstvo v Evropski uniji (EU) in na reformo davčnega sistema. S 1. majem 2004, ko je Slovenija postala polnopravna članica EU, so bile uveljavljene spremembe pri obdavčenju prometa blaga in storitev, ki jih zahteva skupni evropski trg. Spremembe so bile uvedene tudi v sistemu davčnega nadzora v povezavi s transakcijami znotraj EU, saj je davčni nadzor vzpostavljen prek sodelovanja med davčnimi upravami in z uporabo informacijskega sistema za izmenjavo informacij.

Določbe o davčni izvršbi in o mednarodnem sodelovanju novega Zakona o davčnem postopku so se začele uporabljati že 1. maja 2004. Davčna uprava RS se je pripravljala tudi na nove naloge prekrškovnega organa, od 1. januarja 2005 dalje namreč o davčnih prekrških odloča davčni organ. Šele v letu 2004 je bilo davčni upravi zagotovljenih več sredstev za investiranje v informacijsko podporo. Zaradi vstopa Slovenije v EU je bilo treba informacijski sistem prilagoditi potrebam spremenjene zakonodaje na področju DDV,
predvsem pa spremeniti registracijo in obračun DDV. Zgraditi in uvesti je bilo treba sistem za izmenjavo informacij o DDV (VIES - VAT Information Exchange System).

Po vstopu Slovenije v EU je davčna uprava začela aktivno sodelovati v Stalnem odboru za upravno sodelovanje (SCAC - Standing Committee for Administrative Cooperation) in v Odboru za izterjavo (Recovery Committee), kjer je njena naloga tudi priprava in posredovanje informacij za Evropsko komisijo.


Prav tako je bilo veliko aktivnosti namenjenih pripravi predlogov za spremembe in dopolnitve predpisov s področja DDV zaradi nadaljnje uskladitve teh predpisov z evropsko uredivijo in hkrati za odpravo nekaterih pomanjkljivosti, na katere je pokazala dosedanja praksa. Pripravljeni so bili predlogi za spremembe in dopolnitve obeh temeljnih predpisov s tega področja, in to Zakona o davku na dodano vrednost (ZDDV) in Pravilnika o izvajanju Zakona o davku na dodano vrednost (PZDDV).

Razlog za spremembo ZDDV je bila uveljavitev Evropskega sporazuma z EU, s katerim je Republika Slovenija postala zavezana zagotoviti postopno združljivost svoje zakonodaje s pravom Skupnosti, kajti pravna ureditev Republike Slovenije na področju zakonodaje, ki ureja davek na dodano vrednost, še ni bila v celoti usklajena s pravnim redom EU.

Prevzem evropskega pravnega reda, vezanega na vzajemno pomoč in administrativno sodelovanje med državami članicami EU (Uredba Sveta (ES) št. 1798/2003 o upravnem sodelovanju na področju davka na dodano vrednost, Uredba Komisije ES št. 1925/2004 o določitvi podrobnih pravil za izvajanje nekaterih določb Uredbe Sveta ES št. 1798/2003, Direktiva Sveta št. 77/799/EGS o medsebojni pomoči pristojnih organov držav članic na področju neposrednega obdavčenja (prenesena v Zakon o davčnem postopku), ni povzročil večjih problemov pri izvajanju zakonskih določb s tega področja, saj je davčno-informacijski sistem davčne uprave zagotavljal informacije in omogočal analize, ki jih mora davčna uprava posredovati v druge države članice EU.

Novi Zakon o prekrških z začetkom uporabe dne 1. januarja 2005 je določil davčni organ tudi za prekrškovni organ. Da bi zagotovila učinkovito izvajanje novih nalog, je davčna uprava sodelovala pri pripravi podzakonskih aktov in izvedla druge ustrezne aktivnosti z vidika izvrševanja obveznosti, ki za davčno upravo izhajajo iz novega zakona.

Davčna uprava je namenila posebno pozornost tudi informiranju zavezancev in širše javnosti. Razširila je obseg elektronskega davčnega poslovanja, izboljšala način komuniciranja z zavezanci in razširila sodelovanje z inštitucijami strokovne domače in tuje javnosti.
4.3. Spremembe v Carinski upravi Republike Slovenije

Republika Slovenija je že kmalu po osamosvojitvi začela prilagajati svojo carinsko zakonodajo in način dela carinski zakonodaji in praksi carinskih organov držav članic EU. Proces usklajevanja zakonodaje se je v Sloveniji intenzivneje začel leta 1995, ko je Evropska komisija izdala t.i. belo knjigo, ki naj bi pridruženim državam pomagala pri prilagajanju zakonodaje, ki so jo morale države kandidatke do vstopa v EU prenesti v svojo zakonodajo. Z usklajevanjem zakonodaje je bilo treba odpraviti razlike, ki onemogočajo ali ovirajo dosego katerega od ciljev integracije in tako ovirajo delovanje notranjega trga.

Predstavniki carinske službe so aktivno sodelovali na vseh pogajalskih področjih, tako pri pregledih zakonodaje kot tudi pri pripravi pogajalskih izhodišč in dodatnih pojasnil. Vloga carinske službe je bila v času približevanja in usklajevanja s pravnim redom EU vedno bolj pomembna, saj se je celoten proces vse bolj prenašal na t. i. administrativno usposobljenost za pravilno in učinkovito izvajanje zakonodaje.

Mednarodno sodelovanje v carinskih zadevah je opredeljeno v Zakonu o davčnem postopku in sicer v poglavju »Mednarodno sodelovanje v davčnih zadevah«. To poglavje ureja načine upravne pomoči med pristojnimi organi držav članic EU pri pobiranju davčnih zavezanci, katerih obveznost za plačilo je nastala v drugi državi članici EU.

4.4. Spremembe pri poslovanju davčnih zavezancev

Z vstopom Slovenije v EU je prišlo do številnih sprememb pri poslovanju davčnih zavezancev.

Sprememba zakona in pravilnika o davku na dodano vrednost je zahtevala določene spremembe v vodenju evidenc v podjetjih. Novi pravilnik je prinesel nove obrazce, kar je zahtevalo nadgradnjo programske opreme. Med drugim so morala podjetja s prilagoditvijo programske opreme omogočiti sortiranje prometa na osnovi izdanih računov davčnih zavezancev z identifikacijsko številko za DDV iz drugih držav članic EU, saj so ti podatki potrebni za izpolnjevanje rekapitulacijskega poročila (obrazec RP-O).

Na spremembe je bilo potrebno pripraviti tudi zaposlene v podjetju, saj ni dovolj, da je s spremembami DDV seznanjen le računovodja.


Ko so bili podatki za obstoječe kupce na novo vneseni ali dopolnjeni, se je moralo tudi v bodoče zagotoviti ustrezne podatke za novo sklenjene posle. Prodajna služba mora tako že pri sklepanju poslov pridobiti točne podatke o poslovnem partnerju iz Skupnosti (naziv družbe, naslov in identifikacijsko številko za DDV). Kadar dobavljamo blago v Skupnost,
moramo razpolagati z ustreznimi transportnimi dokumenti, ki dokazujejo dobavo blaga v drugo državo članico EU, saj v prometu blaga znotraj Skupnosti ni več izvoznega dokumenta, s katerim bi dokazovali oprostitev obračunavanja DDV. V 1. odstavku 79. člena Pravilnika Zakona o davku na dodano vrednost (PZDDV-1) je določeno, da lahko davčni zavezanec uveljavlja oprostitve plačila DDV za dobave blaga v Skupnost, če lahko dokaže, da je bilo blago odpeljano v drugo državo članico. To lahko dokaže z računom in prevoznim listino ali drugim ustreznim dokumentom, iz katerega mora biti jasno razvidno, da se nanaša na prevoz blaga iz računa. Glede na izkušnje drugih držav so takšni ustrezni dokumenti pogodba s kupcem, s strani kupca podpisana dobavnica, pisna izjava kupca, da bo blago odpeljal v drugo državo članico in podobno.

Predpisani podatki pri izdajanju računov se niso bistveno spremenili. Po novem ni treba več navajati kraja izdaje računa, na vsak račun, ki je izdan brez DDV, pa je potrebno navesti klavzulo oprostitve. Klavzulo oprostitve je treba napisati tudi, kadar je prejemnik blaga ali storitve plačnik DDV.
5 UTAJE DAVKA NA DODANO VREDNOST V SLOVENIJI PO VSTOPU V EU

5.1 Dejavnosti, prizadete z davčnimi utajami

Davčni organ je zainteresiran za sodelovanje z davčnimi zavezanci in zato pričakuje, da ga bodo ti obveščali o sumljivih transakcijah, na katere naletijo pri svojem poslovanju, in to ne nazadnje tudi zaradi pravičnejše razporeditve davčnega bremena.

S ciljem učinkovitejšega nadzora se davčni organ v posamičnih zadevah povezuje tudi s tožilstvom in s policijo in po potrebnem obstoju suma kršitve davčne zakonodaje, ki izhaja iz uvedenega postopka, pristojne obvešča o svojih ugotovitvah in izvedenih ukrepih.

Dejavnosti, ki so najbolj prizadete z davčnimi utajami, so (DURS 2008):
- promet z nafto in naftnimi derivati,
- prodaja motornih vozil (rabljenih in novih),
- promet z odpadnimi surovinami (železo in barvne kovine),
- dejavnost gradbeništva in prometa z nepremičninami,
- promet s tekstilom.

Dosedanje izkušnje davčnega organa kažejo na to, da je po vstopu Slovenije v EU postal z davčnega vidika najbolj rizičen promet z rabljenimi osebnimi motornimi vozili, ki jih davčni zavezanci pridobijo v državah članicah EU za nadaljnjo prodajo. Največ vozil je bilo pridobljenih v Nemčiji, Italiji, Belgiji, Avstriji in na Nizozemskem. Pri prometu motornimi vozili se srečamo s trema oblikami dajatv: z davkom na dodano vrednost (DDV), z davkom na motorna vozila (DMV) in z okoljsko dajatvijo. Najpomembnejša sta DDV in DMV, zato so aktivnosti davčne uprave usmerjene predvsem na ti dve dajatvi.

Rabljena vozila, pridobljena v drugi državi članici EU, so z DDV praviloma obdavčena v državi članici nakupa, razen če vozilo kupi davčni zavezanec, identificiran za namene DDV. Kupec iz Slovenije ob nakupu v EU predloži identifikacijsko številko tujemu dobavitelju in po načelu destinacije se davčna obveznost prenese v državo kupca. Takšna oblika pridobivanja rabljenih vozil iz EU je pri nas tudi najpogostejša. Občani kot končni potrošniki lahko po nekaterih zunanjih znakih zaznajo, ali imajo opraviti z davčnimi goljufi, in to predvsem na podlagi naslednjih okoliščin:
- podatki o družbi, ki oglašuje prodajo, niso v skladu s podatki, ki so pozneje navedeni na izdanem računu;
- praviloma se kupec za nakup vozila dogovori s predstavniki ene družbe, listine pa se nato glasijo na drugo družbo;
- dejanski znesek plačila za kupljeno vozilo je višji od zneska, ki je bil naveden na prodajalčevem računu.

Na videz cenejši nakup vozila se zaradi zatajenih dajatev pozneje izkaže za slabega, ker lahko pri nakupu teh vozil pozneje nastopi problem uveljavljanja garancije. Družba tipa »missing trader«, ki je bila prodajalec vozila, preprosto izgine s trga in uveljavljanje
garancije postane praktično nemogoče. Velikokrat davčni goljufi prodajajo vozila, ki so jim poprej zmanjšali število prevoženih kilometrov, da ne govorimo celo o možnosti, da kupimo ukradeno vozilo. Nič hudega sluteč končni potrošniki so v postopku davčnega nadzora lahko vključeni v preiskovalni postopek, to pa je neprijetno. Davčni zavezanci, ki poslujejo z družbami tipa »missing trader«, bi morali biti pri poslovanju še posebno pazljivi, ker so lahko osumljeni sodelovanja pri davčni utaji. Izkušnje namreč kažejo, da so prav družbe, ki najpogosteje sodelujejo z družbami tipa »missing trader«, praviloma tudi dejanski organizatorji davčne goljufije, ki jo je izvedla »missing trader« družba (DURS 2006, 29).

Tvegane dejavnosti z vidika davčnih utaj so še:
- trgovina z mobilnimi telefoni,
- trgovina s telefonskimi karticami,
- trgovina z računalniškimi komponentami,
- trgovina z lesom,
- trgovina z alkoholom in tobačnimi izdelki.

Na splošno so tvegane dejavnosti z vidika nastanka utaje DDV vse dejavnosti, ki so delovno intenzivne panoge, kjer je potreba po "ceneni" delovni sili večja in obstoji večja potreba po "prosti" gotovini za izplačilo neoddavčenih prejemkov za opravljeno delo na črno (npr. tudi podjetja, ki se ukvarjajo s čiščenjem notranjosti poslovnih prostorov). V tem smislu DURS davčne zavezance opozarja, naj bodo pri sklepanju poslov na navedenih področjih poslovanja posebej pazljivi na obstoj indikatorjev, ki kažejo na to, da gre za transakcijo, ki bi lahko bila povezana z goljufijo oziroma je del verige transakcij, ki predstavljajo goljufijo.

5.2 Ocenjevanje primanjkljaja DDV zaradi davčnih utaj

Ocenjevanje primanjkljaja DDV je pomembno orodje za odkrivanje in preprečevanje primanjkljaja DDV. Obseg primanjkljaja DDV zaradi davčnih utaj in zmot se ocenjuje na podlagi dveh različnih metod, in sicer:
- metode »od zgoraj navzdol« in
- metode »od spodaj navzgor«.

5.2.1 Metoda od zgoraj navzdol

Po metodi od zgoraj navzdol je obseg primanjkljaja DDV enak razliki med teoretičnim DDV in obračunskim DDV. Teoretični DDV je izračunana vrednost DDV, ki bi bila prejeta v obračunskem obdobju, če bi vsi davčni zavezanci obračunavali in plačevali DDV v skladu z veljavno zakonodajo. Dejanska vrednost prejeteega oziroma vplačanega DDV se od teoretičnega razlikuje zaradi namernih ali nenamernih napak pri vplačilih, ki skupaj tvorijo primanjkljaj DDV. Na podlagi rezultatov metode od zgoraj navzdol država lahko oceni trend obsega primanjkljaja DDV, ob uporabi enotne metodologije in zbirk podatkov pa so rezultati tudi mednarodno primerljivi. Slabost te metode je predvsem, da ne razkriva podrobnosti o posameznih vzrokih primanjkljaja DDV. Pomanjkljivost metode se lahko
pokaže tudi v napačni interpretaciji rezultata, kadar vplivi na spremembo obsega primanjkljaja DDV iz časovnih zamikov plačil (plačila DDV, ki se nanašajo na predhodno ali prihodnje obračunsko leto) niso ugotovljeni (Računsko sodišče Republike Slovenije 2008, 25).

5.2.2 Metoda od spodaj navzgor

Metoda od spodaj navzgor temelji na operativnih podatkih kot tudi na ostalih virih podatkov, s katerimi se ocenjuje obseg primanjkljaja DDV na specifičnih področjih. V okviru te metode se podatki zagotavljajo predvsem na podlagi anket potrošnikov, raziskav trga, statističnih analiz podatkov ter modeliranja in ekstrapoliranja rezultatov nadzora davčnih zavezanecv. Metoda od spodaj navzgor je bolj zapletena in manj natančna od metode od zgoraj navzdol, njena prednost pa je v možnosti iskanja neposrednih vzrokov za nastanek primanjkljaja DDV na posameznih področjih in predstavlja primerno podlago za izdelavo strategij za zmanjševanje primanjkljaja DDV v okviru posameznih področij, s tem pa ustreznejšo razporeditev virov pri ukrepanju za zmanjševanje primanjkljaja DDV. Slabost te metode je, da ne zagotavlja dokončne prave ocene obsega obsegga primanjkljaja DDV, kadar davčne službe ne poznajo vseh možnih vzrokov in področij, v okviru katerih nastane primanjkljaj DDV. Rezultati te metode tudi niso uporabni za mednarodne primerjave, kadar države pri ocenjevanju uporabljajo različne (neprimerljive) metodologije (Računsko sodišče Republike Slovenije 2008, 25-26).

5.2.3 Pomembnost uporabe obeh metod pri ocenjevanju primanjkljaja DDV

Metoda od zgoraj navzdol zagotavlja skupno oceno celotnega primanjkljaja DDV, ne pa tudi posameznih ključnih elementov primanjkljaja DDV, kot na primer primanjkljaj DDV zaradi utaj tipa davčni vrtiljak. Tako samo na podlagi te ocene ni mogoče razviti učinkovitih strategij za boj proti posameznim vzrokom za nastanek primanjkljaja DDV. Zato je pomembno, da države članice EU skupaj razvijajo ocenjevanje primanjkljaja DDV po metodi od spodaj navzgor. Ta metoda namreč omogoča skupen raziskovalni analiz, ki pokažejo najpomembnejše tveganja (npr. delež primanjkljaja DDV po vrsti dejavnosti v skupnem obsegu primanjkljaja DDV) in omogočajo pristojnim organom ustrezno ukrepanje. Metoda od spodaj navzgor se lahko uporablja tudi za potrjevanje ocenjevanja DDV primanjkljaja po metodi od zgoraj navzdol in obratno. Treba je poudariti pomen metode od zgoraj navzdol, saj če pride do primanjkljaja DDV, tudi kadar seštejemo rezultate analiz vseh možnih vzrokov za nastanek primanjkljaja DDV v okviru metode od spodaj navzgor, le-ta ne zagotavlja prave ocene oziroma celotnega obsega primanjkljaja DDV (Računsko sodišče Republike Slovenije 2008, 26).

Vsaka posamezna država članica EU mora presoditi, kateri organ je najbolj primeren za redno izvajanje teh ocen. Priporoča se vključitev tako davčnih kot statističnih administracij v ocenjevanje primanjkljaja DDV.
V Republiki Sloveniji le SURS kontinuirano izvaja ocenjevanje primanjkljaja DDV v delu, ki se nanaša na utaje DDV brez sokrivde oziroma privolitve, in sicer po metodi od zgoraj navzdol. Gre za tisti del utaj DDV, pri katerih kupec ne ve, da bo prodajalec davek utajil.

Druga vrsta utaj DDV so utaje s privolitvijo, pri katerih se kupec in prodajalec dogovorita o neplačilu davka. Vrednost utaj DDV brez privolitve se mora eksplicitno izračunavati zato, ker jih je treba vključiti v izračune dodane vrednosti gospodarstva in bruto nacionalnega dohodka. Utaje DDV brez privolitve se lahko izračunavajo na podlagi različnih metod. SURS izračunava utaje DDV brez privolitve v postopku letnega ocenjevanja BDP, davčne utaje s privolitvijo pa so dobljene kot razlika med teoretično in obračunsko vrednostjo DDV ter davčnimi utajami brez privolitve. Teoretični DDV se izračuna na podlagi določitve vseh obdavčljivih nabav oziroma porab in končnih plačnikov DDV v gospodarstvu, nato pa se izvede izračun z upoštevanjem za te transakcije veljavnih davčnih stopenj. Utaje DDV brez privolitve so eksplicitno izračunane z uporabo veljavnih davčnih stopenj od popravkov za zajetje proizvodnje v tistih dejavnostih, za katere je na podlagi vrste dejavnosti presojeno, da so zanje značilne davčne utaje brez privolitve. To so dejavnosti, ki poslujejo pretežno gotovinsko s končnimi potrošniki.

Teoretični DDV izračunava SURS vzporedno s pripravo podatkov o tehtani stopnji DDV, ki se pripravlja v okviru Poročila o DDV za določitev lastnih virov Evropske unije. Pri metodologiji teh izračunov je določeno, da se za tehtano stopnjo uporabljajo podatki nacionalnih računov za leto n-2, ker so za to leto že na voljo končni podatki agregatov nacionalnih računov.

Obseg utaj DDV v Republiki Sloveniji, ki ga izračunava SURS po metodi od zgoraj navzdol, se v letih 2002 do 2004 giblje okrog 2% obračunskega DDV.

5.3 Vloga Davčne uprave RS pri odkrivanju in preprečevanju utaj DDV


5.3.1 Naloge DURS

Generalni davčni urad opravlja naloge, opredeljene v 12. čl. Zakona o davčni službi (ZDS-1):
• organizira in usmerja delo službe, spremlja in proučuje njen razvoj ter ustrezeno ukrepa za njeno pravilno delovanje;
• organizira delo davčnih uradov;
• nadzira delo davčnih uradov v poslovnih prostorih davčnih uradov in pri zavezancih za davke;
• zagotavlja enotno izvajanje predpisov s področja obdavčenja in drugih predpisov z
delovnega področja službe;
• organizira in skrbi za enotno izvajanje postopkov davčnega nadzora in davčne izvršbe;
• opravlja davčne preiskave, davčni nadzor in razvijajo metode in tehnike preprečevanja in odkrivanja davčnih prekrškov in dejav v zadevah iz pristojnosti službe;
• odloča v upravnem postopku na prvi stopnji, kadar ta pristojnost izhaja iz zakonov ali drugih predpisov;
• vzpostavi, organizira, vzdržuje in vodi davčni register;
• zbira, obdeluje, hrani, daje na razpolago in razkriva podatke s področja dela službe;
• vzpostavi, vodi, vzdržuje in povezuje zbirke podatkov in evidenc s področja dela službe;
• določa vsebino informacijskega sistema, ga upravlja in skrbi za njegov razvoj, vključno z upravljanjem in razvijanjem sistema za elektronsko davčno poslovanje;
• predlaga obliko in vsebino obrazcev s področja dela službe;
• določa in izvaja programe za kadrovske, strokovne in tehnične razvoj službe;
• opravlja davčni nadzor in izvaja postopke davčne izvršbe;
• izvaja naloge davčnih preiskav;
• odloča v davčnem postopku na prvi stopnji, če ni iz zakonoma odločeno pristojnost odločanja prenešena na Generalni davčni urad ali na ministrstvo, pristojno zafinance;
• izvaja postopke davčne izvršbe denarnih terjatev države in samoupravnih lokalnih skupnosti v skladu z zakonom, ki ureja splošni upravni postopek, in zakonom, ki ureja prekrške;
• izvaja vračila preveč plačanih davkov in pripadajočih obresti;
• odloča v postopku o davčnih prekrških in prekrških po tem zakonu na prvi stopnji;
• opravlja določene naloge s področja delovnih razmerij, strokovnega usposabljanja in izpopolnjevanja delavcev službe;
• sodeluje z drugimi inšpekcijskimi organi ter organi policije;
• daje strankam potrebne informacije o izvajanju predpisov o obdavčenju in davčnem postopku;
• opravlja naloge v zvezi z vzdrževanjem davčnega registra;
• opravlja druge naloge, določene s tem zakonom ali drugimi predpisi.

Davčni urad opravlja naslednje naloge (13. čl. Zakona o davčni službi - ZDS-1):
• opravlja odmero davkov in davčno izvršbo odmerjenih davkov;
• opravlja davčni nadzor in izvaja postopke davčne izvršbe;
• vodi davčne evidence;
• izvaja naloge davčnih preiskav;
• odloča v davčnem postopku na prvi stopnji, če ni iz zakonoma pristojnost odločanja prenešena na Generalni davčni urad ali na ministrstvo, pristojno za finance;
• izvaja postopke davčne izvršbe denarnih terjatev države in samoupravnih lokalnih skupnosti v skladu z zakonom, ki ureja splošni upravni postopek, in zakonom, ki ureja prekrške;
• izvaja vračila preveč plačanih davkov in pripadajočih obresti;
• odloča v postopku o davčnih prekrških in prekrških po tem zakonu na prvi stopnji;
• opravlja določene naloge s področja delovnih razmerij, strokovnega usposabljanja in izpopolnjevanja delavcev službe;
• sodeluje z drugimi inšpekcijskimi organi ter organi policije;
• daje strankam potrebne informacije o izvajanju predpisov o obdavčenju in davčnem postopku;
• opravlja naloge v zvezi z vzdrževanjem davčnega registra;
• opravlja druge naloge, določene s tem zakonom ali drugimi predpisi.
Posebni davčni urad opravlja naloge davčnega urada za banke, hranilnice, zavarovalnice, družbe, ki prirejajo trajne klasične igre na srečo in posebne igre na srečo, ter družbe, ki prirejajo posebne igre na srečo v igralnih salonih, borze, borznoposredniške družbe, investicijske družbe, družbe za upravljanje, pokoijninske družbe in kliničko depotne družbe. Posebni davčni urad opravlja naloge davčnega urada tudi za gospodarske družbe, katerih skupni prihodki so v preteklem davčnem letu presegli osem milijard tolarjev.

5.3.2 Vloga informacijskega sistema DURS pri odkrivanju in preprečevanju utaj DDV

Slovenski davčni zavezanci se vedno bolj vključujejo v mednarodne trgovinske in finančne tokove. Informacijsko podporo pri spremljanju postopkov v zvezi z DDV predstavljajo (Računsko sodišče Republike Slovenije 2008, 38-42):
- integrirani davčni informacijski sistem (v nadaljevanju iDIS),
- register davčnih zavezancev,
- aplikacija SysInfo (v podporo inšpektorjem),
- informacijski sistem prekrškovnega organa (v nadaljevanju ISPO),
- aplikacija Pajek,
- programski paket Audit Command Language (v nadaljevanju programski paket ACL),
- informacijski sistem Amadeus in
- VIES.

Ob obstoječih aplikacijah DURS načrtuje vzpostavitev Centralno računalniško podprte analize tveganj (v nadaljevanju CAT).

iDIS je aplikacija, na podlagi katere DURS vodi evidenco v zvezi s pobiranjem DDV. Ključni deli iDIS so DDV registracija, odmera DDV in zagotavljanje analitičnih evidenc. Knjižbe v iDIS se izvajajo na podlagi:
- podatkov plačilnega prometa Uprave Republike Slovenije za javna plačila (v nadaljevanju UJP), ki se knjižijo avtomatsko po paketnem principu (vse ali nič),
- ročnega knjiženja (vnos in sprejem obračunov DDV, ki ga opravijo kontrolorji),
- knjiženja posameznega dokumenta s posredovanjem podatkov prek eDavkov,
- knjiženja paketa skeniranih dokumentov,
- internih temeljnic, s katerimi se knjižijo odločbe inšpektorjev in odpisi terjatev.

Register davčnih zavezancev je zbirka podatkov, v kateri se vodijo podatki o davčnih zavezancih. Povezan je s sistem, ki so primarni viri registri podatkov (Centralni register prebivalstva Ministrstva za notranje zadeve, registri Geodetske uprave Republike Slovenije, registri Zavoda za zdravstveno zavarovanje Republike Slovenije, Register transakcijskih računov Banke Slovenije, Sodni register, Poslovni register) in z registri drugih organizacij, za katere je register davčnih zavezancev primarni vir (za CURS, Banko Slovenije ipd.). Poleg povezav z drugimi organizacijami ima register davčnih zavezancev tudi povezave z drugimi aplikativnimi sistemi, ki delujejo v DURS. Vsebina in način vodenja registra davčnih zavezancev sta opredeljena v ZDS-1.
ISPO je neodvisen aplikativni sistem, ki podpira delovanje DURS v vlogi prekrškovnega organa. ISPO je zastarel in potreben prenove.

Aplikacija SysInfo je informacijski sistem, namenjen inšpektorjem, ki vsebuje individualne podatke o davčnem zavezancu:
- o registraciji,
- iz predloženih DDV obračunov,
- iz registra davčnih zavezancev,
- o predhodnih inšpekciijah in ugotovitvah,
- o davku od dobčka za pravne osebe,
- o dohodku iz dejavnosti za fizične osebe,
- iz bilanc, pridobljenih od Agencije Republike Slovenije za javnopravne evidence in storitve,
- CURS o uvozu in izvozu (mesečni),
- iz izdanih računov in
- iz aplikacije Profil DZ, ki je sestavni del aplikacije SysInfo.

Aplikacija Profil DZ na podlagi vnesenih podatkov o davčnih zavezancih, ki so pridobljeni iz prvega ali celovitega davčno-inšpekcijskega nadzora po vnaprej določenih kriterijih, na podlagi točkovnega modela izračuna raven tveganja zavezanca za nastanek primanjkljaja DDV, ki je lahko izjemna, visoka, srednja ali majhna. DURS uporabi izračun pri izboru davčnih zavezancev za davčni inšpekcijski nadzor.


Programski paket ACL je orodje za elektronsko podprto inšpiciranje, ki ga DURS v skladu z 38. členom ZDavP-2 uporablja za analiziranje podatkovnih zbirk in generiranje revizorskih poročil. Inšpiciranje s programskim paketom ACL poteka tako, da inšpektor pri davčnem zavezancu zajame podatke, ki jih inšpicira, v elektronski obliki (datoteke), jih prenese na svoj računalnik, kjer jih nadalje obdeluje ali pa se z računalnikom neposredno priključi na podatkovni sistem inšpicirane osebe. Programski paket ACL omogoča tudi hitro in preprosto primerjavo podatkov inšpicirane osebe s podatki DURS ali drugimi uradnimi podatki (npr. primerjava s podatki v registru davčnih zavezancev, primerjava s podatki CURS, primerjava s podatki VIES), omogoča pa tudi navzkrižno primerjavo s podatki drugih davčnih zavezancev.

V okviru prenove davčnega informacijskega sistema DURS načrtuje implementacijo aplikacije CAT, ki bo povezala podatke vseh obstoječih aplikacij, ki so že sedaj na voljo inšpektorjem v DURS, in na podlagi tega podala popolnejšo oceno rizičnosti davčnih zavezancev. Uporaba CAT bo omogočila poenostavitev in skrajšanje postopka izbora davčnih zavezancev in postopka priprave inšpektorjev na davčni inšpekcijski nadzor,
izdelavo popolnejše ocene tveganja posameznega davčnega zavezanca ter zagotovila učinkovitejše davčne inšpekcijske nadzore.

DURS si pri davčnem nadzoru pomaga tudi s tako imenovanim informacijskim sistemom *Amadeus*, ki vsebuje podatke o podjetjih v tujini, s katerimi poslujejo slovenski davčni zaveznanci. Informacije, ki se dobijo z analiziranjem podatkov, so pri opravljanju davčnega nadzora skorajd nepogrešljive, saj na primer omogočajo preprosto ugotovitev, da neko podjetje, poslovni partner slovenskega, sploh obstaja, omogočen je hiter vpogled v njegove računovodsko izkaze, spet drugič je potrebna informacija o tem, kdo so lastniki in povezane osebe, ali je treba analizirati računovodske izkaze in različne kazalce davčnih zavezancev. DURS si z uporabo te in drugih javnih in internih zbirk podatkov prizadeva narediti čimbolj kvalitetno analizo tveganja davčnih zavezancev in na podlagi različnih indikatorjev ugotoviti, pri katerih zavezancih obstaja realno tveganje, da so se pri izdelavi poslovnih in kot posledica tega tudi davčnih obračunov zgodile kake nepravilnosti. Z uporabo sodobnih informacijskih orodij, kakršno je Amadeus, želi postopke davčnega nadzora voditi čim hitreje, učinkovito in ekonomično v zadovoljstvo tako davčnih zavezancev kakor tudi DURS.

Z dnem pridružitve k EU je morala biti Slovenija pripravljena na sodelovanje z državami članicami na področju DDV. Ukinjene so bile meje in nadzor na teh. Slovenija je morala pravočasno, tako kakor druge države pristopnice, zagotoviti zakonodajne in administrativne okvire za čim lažji prehod. VIES (VAT Information Exchange System) je informacijski sistem za izmenjavo podatkov o DDV za potrebe davčnega nadzora, ki temelji na podatkih o vseh dobavah med državami članicami Evropske unije. Vsaka država članica Evropske unije je dolžna voditi elektronsko zbirk podatkov ter omogočiti dostop do teh podatkov tudi drugim državam članicam Evropske unije. Sistem je sestavljen iz dveh ključnih modulov:

- zajem podatkov iz trimesečnih poročil, pridobljenih od zavezancev in
- izmenjava podatkov z drugimi davčnimi organi v več smereh in na več načinov.

Sistem izmenjave podatkov med davčnimi članicami na področju DDV je bil uveden z Uredbo Sveta št. 218/92, ki jo je nadomestila Uredba Sveta (ES) št. 1798/2003 z dne 7. oktobra 2003 o upravnem sodelovanju na področju davka na dodano vrednost. Izmenjava lahko poteka avtomatično, strukturirano avtomatično ali na zahtevo davčnega organa. Na podlagi prejetih podatkov preko sistema VIES, davčni organ primerja prejete podatke o dobavah blaga iz druge davčne članice s podatki v obračunu DDV konkretnega davčnega zavezanca. V kolikor podatki niso identični, se pri konkretnem davčnem zavezanju skladno z določili Zakona o davčnem postopku izvede davčni inšpekcijski nadzor, ki je lahko celostni (obsega preverjanje vseh dejstev in dokazov, pomembnih za obdavčenje davčnega zavezanca za davke) ali delni (obsega posamezna področja poslovanja oziroma je omejen na enega ali več davčnih obdobij). Sistem VIES je pomemben tudi za davčne zavezance, ker omogoča preverjanje identifikacijske številke za DDV kupcev in takšno v vseh državah članicah EU. To preverjanje pa je pomembno, saj se mora dobavitelj blaga prepričati o tem, ali je identifikacijska številka za DDV, na katero se sklicuje kupec, veljavna, saj so mora vpisati tudi v kvartalno poročilo. Identifikacijsko številko za DDV v povezavi s prometom blaga med davčnimi članicami EU sestavlja koda
države, za katero stoji do 12 znakov. Identifikacijska številka za DDV, ki sledi kod države, se začne v levem robu. Veljavni znaki so »0-9« in »A-Z«.

5.3.3 Program Fiscalis

Program Fiscalis je večletni akcijski program Skupnosti, s katerim se izboljšujejo in usklajujejo sistemi obdavčevanja držav članic ter krepi sodelovanje med njimi.


Cilj programa Fiscalis je sprejeti strukturiran pristop pri uporabi komunikacijskih sistemov in izmenjavi informacij med različnimi davčnimi organi, s čimer bi lahko evropski sistem deloval kot ena uprava, s preprečevanjem davčnih utaj in izkrivljanja konkurence pa bi bili zaščiteni finančni interesi Skupnosti. Cilji programa so:

- spodbujati dobro poznavanje zakonodaje Skupnosti med pristojnimi uradniki, zlasti na področju posredne obdavčitve in njene uporabe v državah članicah;
- zagotoviti uspešno, učinkovito in obsežno sodelovanje med državami članicami ter med njimi in Komisijo;
- podpirati izmenjavo informacij v okviru medsebojne upravne pomoči in spodbujati poznavanje veljavne zakonodaje Skupnosti na področju neposredne obdavčitve;
- zagotoviti stalno izboljševanje upravnih postopkov z razvijanjem in razširjanjem najboljših upravnih praks, da bi lahko v večji meri upoštevali potrebe uprav in davkoplačevalcev.


Dejavnosti programa Fiscalis 2013 so:

- zagotavljanje delovanja komunikacijskih sistemov in sistemov za izmenjavo informacij,
- večstranski nadzor,
- izvajanje seminarjev,
- usposabljanje uradnikov,
- organiziranje delovnih obiskov in
- druge podobne dejavnosti, potrebne za uresničitev ciljev programa Fiscalis 2013.
Splošen cilj programa Fiscalis je izboljšati pravilno delovanje sistemov obdavčitve na notranjem trgu s krepitvijo sodelovanja med sodelujočimi državami, njihovimi upravami in uradniki.

Posebni cilji programa v povezavi z davkom na dodano vrednost so:

- zagotoviti uspešno, učinkovito in široko izmenjavo informacij ter upravno sodelovanje,
- omogočiti uradnikom, da dosežejo visok standard razumevanja prava Skupnosti in njegovo izvajanje v državah članicah, in
- zagotoviti nenehno izboljšanje upravnih postopkov, da se upoštevajo potrebe, ki jih imajo uprave in davčni zavezanci, in sicer z razvijanjem in razširjanjem dobrih upravnih praks.

Komisija vsako leto oblikuje delovni program, ki temelji na načrtu dejavnosti, ki so predvidene v zadevnem proračunskem letu in na pričakovani razčlenitvi sredstev. Delovni program se objavi na spletni strani Komisije.

Finančna sredstva za izvajanje Programa v obdobju od 1. januarja 2008 do 31. decembra 2013 znašajo 156.900.000 EUR. Izdatke, potrebne za izvajanje Programa, krijejo Skupnost in sodelujoče države. Skupnost krije naslednje izdatke:

- stroške nabave, razvoja, namestitve, vzdrževanja in tekoče stroške delovanja komponent komunikacijskih sistemov in sistemov za izmenjavo informacij znotraj Skupnosti,
- potne stroške in nadomestilo za stroške bivanja, ki jih imajo uradniki iz sodelujočih držav v zvezi z večstranskimi pregledi, delovnimi obiski, seminarji in projektnimi skupinami;
- organizacijske stroške, povezane s seminarji;
- potne stroške in nadomestila za stroške bivanja za strokovnjake, ki sodelujejo pri dejavnostih;
- stroške nabave, razvoja, namestitve in vzdrževanja sistemov ter modulov usposabljanja, kadar so skupni za vse sodelujoče države in
- stroške drugih dejavnosti.

5.3.4 Ukrepi DURS v boju proti utajam davka na dodano vrednost

Davčna uprava je glede na ugotovljeni obseg davčnih utaj začela s poostrenim in koordiniranim nadzorom dejavnosti, ki so najbolj prizadete z utajami DDV. V navedenih primerih inšpekcijskega nadzora se davčna uprava srečuje s t.i. navideznimi posli, fiktivnimi računi, ponarejenimi računi, neplačujočimi gospodarskimi subjekti, zakonitimi zastopniki družb, ki niso dosegliivi (državljani drugih držav, predvsem iz nekdanjih jugoslovanskih republik), kar vse otežuje izvajanje davčnega inšpekcijskega nadzora in izterjavo dodatno obračunanih davčnih obveznosti.

Osnovni problem, na katerega je davčna uprava trčila pri nadzoru goljufij, je bil, da je bilo v postopkih nadzora ugotovljeno, da bi bil glede na izdane račune primarni davčni dolžnik neplačujoči gospodarski subjekt oziroma "missing trader" družba. Vendar se je v postopku
nadzora ugotovilo, da tovrstne družbe v resnici ne obstajajo in da gre v teh primerih v bistvu za zlorabo davčne številke, na katero so bili izdani številni računi za najrazličnejše storitve in blago, na podlagi katerih so prejemniki teh računov (poslujoče gospodarske družbe) izvedli odbitek vstopnega DDV. Glede na to, da v večini tovrstnih primerov "missing trader" družbe niso opravljale nobene gospodarske dejavnosti in da za izdajo računov ni nobenih osnov, ker transakcije s strani navedenih družb niso bile oziroma mogle biti izvedene, te družbe ne ustrezajo pojmom davčnega zavezanca po zakonodaji, ki ureja obdavčitev z DDV. V skladu s tem in uporabo pravil obdavčitve navideznih poslov, se na podlagi izstavljenih navideznih listih ni izvedla obdavčitev pri »missing trader« družbah, ampak je bila v teh primerih le preklicana veljavnost DDV številk le tem, s čimer se je "poslovanje" teh družb zaključilo in s tem preprečilo nadaljevanje utaje.

Davčna uprava je bila tako na eni strani soočena z navideznim davčnim dolgom s strani "missing trader" družb, ki so izdajale navidezne račune in na drugi strani z odbitkom vstopnega DDV pri prejemnikih navideznih računov.

Odbitek DDV je bil izveden z goljufijo in bi bila zavrnitev vstopnega DDV iz tega naslova s strani davčne uprave logična in po zakonu, ki ureja davčni postopek, tudi zakonita (navidezni poslo). Vendar pa bi s tako odločitvijo takoj trčili v problem zagotavljanja nevtralnosti sistema DDV. Pravica do odbitka DDV je namreč bistven del sistema DDV in načeloma ne sme biti omejena in ima namen davčnega zavezanca v celoti razbremeniti bremena DDV, ki ga je dolžan ali ki ga je plačal v okviru vseh gospodarskih dejavnosti. Zato se je doslej v teoriji postavljalo vprašanje ali je davčni zavezanec v primeru goljufije DDV upravičen do odbitka vstopnega DDV zaradi principa nevtralnosti DDV, čeprav s strani prejemnika računa le-ta ni bil nikoli plačan v proračun. Dilemo glede odbitka vstopnega DDV in uporabe prava Skupnosti v primeru goljufij, je razrešila sodba Sodišča Evropskih skupnosti v združenih zadevah C-439/04 in C-440/04 z dne 6. julija 2006 (Axel Kittel). Davčnemu zavezanu se ne prizna pravica do odbitka vstopnega DDV, kadar se glede na objektivne deležnosti ugotovi, da je ta davčni zavezanec vedel ali bi moral vedeti, da z nakupom sodeluje pri transakciji, ki je del utaje davka na dodano vrednost. DURS je v zadnjih mesecih pri davčnem nadzoru na podlagi sodbe evropskega sodišča nekaterih davčnih zavezanem prepovedala odbitek DDV od računov, ki so jih izdali slamat prodajalci. V tem smislu Davčna uprava Republike Slovenije davčne zavezance opozarja, naj bodo pri sklepovanju poslov posebej pazljivi na obstoj indikatorjev, ki kažejo na to, da gre za transakcijo, ki bi lahko bila povezana z goljufijo oziroma je del verige transakcij, ki predstavljajo goljufijo.

Davčna uprava v boju zoper goljufije DDV izvaja (DURS 2008):

- preventivne ukrepe, ki preprečujejo nastanek oziroma nadaljevanje davčne utaje ter
- ukrepe »sanacijske« in kaznovalne narave, s katerimi poskuša povrniti neplačan DDV iz davčnih utaj in sankcionirati kršitelje.

Posebni del ukrepov je tudi priprava predlogov sprememb zakonodaje, s katerimi želi davčni organ na sistemski ravni preprečiti oziroma zmanjšati možnost nastanka davčnih utaj in hkrati omogočiti tudi učinkovitejši davčni nadzor.
5.3.4.1 Izdaja in preklic identifikacijske številke za namene DDV po uradni dolžnosti

Z vstopom Republike Slovenije v EU in z odpravo carinskih meja, kjer se je izvajal tudi davčni nadzor nad pretokom blaga iz Slovenije in vanjo, so v sistemu davčnega nadzora obračunavanja in plačevanja DDV nastopile bistvene spremembe pri obdavčitvi prometa blaga znotraj EU. Z navedenim in širitvijo trga in svobodnega pretoka blaga in storitev se med drugim namreč povečuje tudi možnost davčnih utaj.

Tudi v Sloveniji postaja problematika zlorab oziroma nezakonite uporabe identifikacijskih številk za namene DDV vse večja. Vse pogosteje se namreč dogaja, da davčni inšpektorji na terenu naletijo na tako imenovano »missing trader« družbo oziroma »neplačujoci gospodarski subjekt«, kakor takšne družbe imenuje Uredba Komisije št. 1925/2004. To so gospodarski subjekti oziroma davčni zavezanci, identificirani za namene DDV, ki morebiti z goljufivim namenom pridobi vajo blago ali storitve ali to simulirajo, brez plačila DDV (pridobitev blaga znotraj EU), in dobavljajo to blago ali storitve z obračunanim DDV, vendar pa dolgovanega DDV ne plačajo davčni upravi.

V boju proti tovrstnemu tipu davčne utaje je Evropska komisija sprejela nekatera priporočila glede ukrepov, ki jih je treba izvajati za učinkovit nadzor DDV in s tem zavarovati javni interes v smislu preprečevanja utaj DDV in s tem zlorabami identifikacijskih številk za namene DDV. Na podlagi dosedanjih izkušenj so kot najučinkovitejši opredeljeni tako imenovani preventivni ukrepi nadzora že pri registraciji oziroma dodeljevanju identifikacijskih številk. Vendar pa učinkovita predregistracijska kontrola zahteva precejšnje resurse, ki so v praksi ponavadi omejeni, zato je potreben še nadaljnji nadzor registriranih davčnih zavezancev za DDV, da bi evidenca DDV vsebovala samo davčne zavezance, ki dejansko izvajajo gospodarsko dejavnosti.

Z navedenim nadzorom se skuša doseči več ciljev:
- zmanjšati število davčnih zavezancev, ki jih je treba nadzirati,
- nadoknaditi morebitno neučinkovitost nadzora pri dodeljevanju identifikacijskih številk
- prepričiti nadaljnjo zlorabo oziroma nezakonito uporabo identifikacijske številke za namene DDV in s tem tudi prekiniti nadaljevanje davčne utaje.

Da bi navedene cilje dosegeli, je davčna uprava v skladu s priporočili Evropske komisije začela izvajati postopke prenehanja identifikacije za namene DDV po uradni dolžnosti, kadar se v postopkih davčnega nadzora odkrije, da je nek davčni zavezanec za DDV dejansko »missing trader« podjetje oziroma »neplačujoci gospodarski subjekt«. Prenehanje identifikacije za namene DDV po uradni dolžnosti pomeni, da davčnemu zavezancu davčni organ izda odločbo o prenehanju veljavnosti identifikacijske številke za namene DDV brez izrecne zahteve davčnega zavezanca, hkrati pa ni izveden izbris davčnega zavezanca iz primarnih registrov (sodni register, vpisnik samostojnih podjetnikov posameznikov, evidenca društvenih ipd).

Pravna podlaga za navedeno je dana v 80. členu Zakona o davku na dodano vrednost (ZDDV-1), ki določa, da davčni organ o prenehanju identifikacije za namene DDV odloči po prejemu zahtevka davčnega zavezanca za prenehanje identifikacije za namene DDV
odziroma po uradni dolžnosti, če ugotovi, da ne obstajajo več razlogi za identifikacijo za namene DDV.

V skladu s 132. členom Pravilnika o izvajanju Zakona o davku na dodano vrednost (PZDDV-1) sta razloga za prenehanje identifikacije za namene DDV sledeča:
• davčni zavezanec preneha opravljati dejavnost in o tem ne obvesti davčnega organa,
• davčni zavezanec ne predloži obračuna DDV za zadnjih 6 mesecev (za tujce velja obdobje 3 mesecev).

Osnovni namen tega ukrepa je preprečiti izdajo DDV številke goljufu oziroma čim prej preklicati že izdano številko, ki jo goljufi zlorabljajo za utajo DDV. Brez veljavne DDV številke namreč davčna utaja DDV v prej navedenem smislu ni mogoča.

Zaradi tega je s strani davčne uprave že uveden poostr en nadzor pri dodeljevanju identifikacijskih številk za namene DDV, kar pomeni, da se bodo davčni zavezanci, ki bodo zaprosili za izdajo identifikacijske številke, soočili z množico vprašanj glede opravljanja dejavnosti (namen, kraj, vrsta dejavnosti,...) ter bodo hkrati zaprošeni za različne dokumente, ki bodo dokazovali resnični namen opravljanja gospodarske dejavnosti.

Prav tako je davčna uprava v postopkih nadzora okrepla in koordinirala davčni nadzor t.i. novoregistriranih davčnih zavezancev za DDV. Gre za to, da se davčnega zavezanca, ki je pred kratkim pridobil DDV številko in izkazuje znake "missing trader" podjetja, čim prej obišče na terenu, da se preveri dejansko stanje glede poslovanja. Na podlagi tovrstnega nadzora je bilo po uradni dolžnosti že preklicanih okrog dveto DDV številk t.i. "missing trader" podjetjem, zoper odgovorne osebe pa se je predlagalo kazenske sankcije.

5.3.4.2 Sprememba sistema obdavčitve z davkom na dodano vrednost


Ena izmed večjih zakonskih sprememb v letu 2006, ki je bila sprejeta izključno z namenom preprečevati davčne utaje, je bila sprememba zakona, ki urejuje obdavčitev motornih vozil z davkom na motorna vozila. Bistvena novost te spremembe je bila sprememba načina obdavčitve pri pridobitvah motornih vozil iz druge države članice Evropske unije, ki so bila predhodno začasno ali trajno registrirana v drugi državi. Z
navedeno spremembo se je sicer v enem delu sistemsko rešila problematika plačevanja davka na motorna vozila, še vedno pa obstaja problem plačevanja DDV pri transakcijah z motornimi vozili.

Davčna uprava pripravlja obsežnejše predloge sprememb zakonodaje, ki bi s sistemskega vidika prepričevali nastanek davčnih utaj na področju DDV oziroma omogočali učinkovitejši davčni nadzor ter izterjavo neplačanih dajatev v primeru davčnih goljufij.

5.3.5 Zavarovanje izpolnitve davčne obveznosti v primeru davčnih utaj

Organizirane davčne utaje DDV pomenijo v bistvu krajo velikih zneskov DDV, ki bi se lahko uporabili za javno dobro, kot na primer za učinkovitejošje delovanje javne uprave in s tem boljšega servisa za občane, za delovanje šolstva, zdravstva itd.

Zato so v tem smislu upravičeni ukrepi davčne uprave v boju proti tovrstnim utajam, ki so naravnani zoper davčne zavezance, za katere obstaja utemeljen sum, da vede sodelujo v utaji DDV oziroma zoper davčne zavezance, ki ne storijo nič, da bi preprečili svoje sodelovanje v tovrstnih goljufijah.

Davčna uprava mora v postopkih davčnega inšpekcijskega nadzora, kjer je ugotovljena utaja DDV, storiti vse za povrnitev neplačanih davčnih obveznosti. V postopkih nadzora se upošteva stališče Sodišča Evropskih skupnosti, po katerem je odbitek vstopnega DDV na podlagi goljufije nezakonit, če je prejemnik računa vedel oziroma bi na podlagi objektivnih okoliščin moral vedeti, da sodeluje v transakciji, ki je del utaje DDV.

Davčni organ bo več pozornosti posvečal preventvnemu delovanju v smislu, da do tovrstnih utaj ne bi prišlo oziroma, da bi bile čim prej odkrite. Pri tem bo uporabljal vse možnosti, ki jih v smislu zavarovanja plačila in izterjave morebitnega davčnega dolga dovoljuje veljaven zakon, ki ureja davčni postopek, s ciljem, da se izterjalo plačilo davka pri davčnih zavezancih, ki so primarno storili davčno zatajitev, čeprav sami brez ostalih udeležencev tovrstne utaje ne morejo storiti.

Davčni organ lahko zahteva zavarovanje izpolnitve davčne obveznosti že pred izdajo odločbe ali potekom roka za predložitev davčnega obračuna, če je tako določeno z zakonom o obdavčenju ali če na podlagi podatkov iz uradnih evidenc oziroma drugih podatkov, ki jih davčni organ pridobi o zavezancu za davke, utemeljeno pričakuje, da bo izpolnitve oziroma plačilo davčne obveznosti onemogočeno ali precej oteženo.

Davčna uprava ima v skladu z zakonom, ki ureja davčni postopek, možnost, da v primerih zahtevkov za vračilo DDV, kadar glede na okoliščine primera dvomi, da je vračilo davka upravičeno, pred izvršitvijo vračila od davčnega zavezanca zahteva, da predloži instrument zavarovanja za zavarovanje izpolnitve davčne obveznosti, ki bi lahko nastala na podlagi naknadne ugotovitve davčnega organa, da zahteva za vračilo davka ni bila upravičena (98. člen ZDavP-2).
Davčna uprava ima v določenih primerih tudi možnost, da z začasnim skleptom zavezancu za davke omeji ali prepove razpolaganje z določenim premoženjem. Začasn sklep za zavarovanje davčni organ pošlje pristojnemu organu, da po uradni dolžnosti v ustreznem register vpišejo zaznamek v sklepu vsebovanje prepovedi. Za nepremičnine je ta register zemljiška knjiga, ki je vodena pri pristojnem sodišču, za premičnine (motorna vozila, motorna kolesa, zaloge, oprema, živali) pa je to register neposestnih zastavnih pravic, ki je voden pri Agenciji Republike Slovenije za javnopravne evidence in storitve (AJPES).

5.4 **Sodelovanje med davčnimi upravami članic EU na področju DDV**

Zaradi odprave kontrol na notranjih mejah Skupnosti si morajo davčne uprave izmenjevati podatke, da bi zagotovile, da davčni zavezanci pravilno obračunavajo DDV. Zaradi načel notranjega trга, zlasti načela o prostem gibanju blaga, so postale davčne uprave veliko bolj odvisne druga od druge. Ta medsebojna odvisnost se kaže na dva načina. Davčne uprave so odvisne druga od druge zaradi izmjenjave elektronskih informacij v sistemu za izmjenjavo informacij o DDV (VIES), ki davčnim upravam zagotavljajo potrebne podatke, da zagotovijo pravilno obračunavanje DDV iz blagovne menjave med državami članicami. Poleg tega pa morajo davčne uprave tesno sodelovati, da zagotovijo hitro odkrivanje in obravnavo goljufivih trgovcev, ter s tem preprečijo izkrivljanje konkurence na enotnem trgu.

Finančni interesi Evropske skupnosti, ki se tesno prepletajo z interesi držav članic, so izpostavljeni različnim oblikam goljufij in drugih nezakonitih ravnanj, ki vplivajo na prihodke in izdatke proračuna Skupnosti. Boj proti prevaram je skupna skrb, tako za države članice kakor za Komisijo.

Upravno sodelovanje med organi držav članov, kot izhaja iz Uredbe Sveta št. 1798/2003 o upravnem sodelovanju na področju davka na dodano vrednost, je primeren za nadzor pravilne uporabe transakcij znotraj Skupnosti in je ustrezni instrument za bolj proti najbolj pogostim primerom kršitev na področju DDV. Vendar pa obstaja nujna potreba po dodatni pomoči in koordinaciji na evropski ravni, da se bodo lahko rešili najbolj zapleteni in resni primeri goljufij z DDV, ki imajo posledice v več državah članicah.

5.4.1 **Pravna podlaga za sodelovanje med davčnimi upravami članic EU**

Pravno podlago za medsebojno pomoč pri izmenjavi podatkov za neposredne davke predstavlja Direktiva Sveta 77/799/EGS s spremembami ter sporazumi o izogibanju dvojnega obdavčevanja, ki jih ima Republika Slovenija sklenjene z drugimi državami.


Uredba Evropske Komisije 1925/2004 z dne 29.10.2004 pa govori o določitvi podrobnih pravil za izvajanje nekaterih določb Uredbe Sveta št. 1798/2003 o upravnem sodelovanju na področju DDV.

5.4.1.1 Uredba Sveta (ES) št. 1798/2003


Uredba 1798/2003 določa:

- pogoje, pod katerimi sodelujejo upravni organi v državah članicah, odgovorni za uporabo predpisov o DDV za dobave blaga in storitev, pridobitve blaga znotraj Skupnosti in uvoz blaga, drug z drugim in s Komisijo, da se zagotovi izpolnjevanje obveznosti z navedenimi predpisi;

1 V 1. odst. 254. člena ZdavP-2 je določeno, da je pristojni organ za izvajanje nalog izmenjave podatkov med državami članicami EU glede obdavčevanja blaga in storitev z DDV med državami članicami EU Davčna uprava Republike Slovenije.
• pravila in postopke, ki omogočajo pristojnim organom držav članic, da sodelujejo in izmenjujejo kakršne koli informacije drug z drugim, ki jim lahko pomagajo, da se izvede pravilna odmera DDV;
• pravila in postopke za elektronsko izmenjavo nekaterih informacij, zlasti glede DDV na transakcije znotraj Skupnosti.

Vsaka država članica določi en sam centralni urad za zvezo, na katerega se prenese glavna odgovornost za stike z drugimi državami članicami na področju upravnega sodelovanja. O tem obvesti Komisijo in druge države članice.

Pristojni organ vsake države članice lahko določi službe za zvezo. Centralni urad za zvezo je odgovoren za sprotno dopolnjevanje in spreminjanje seznamih teh služb in seznam daje na voljo centralnim uradom za zvezo drugih zadevnih držav članic.

Poleg tega lahko pristojni organ vsake države članice določi pristojne uradnike, ki lahko neposredno izmenjujejo informacije na podlagi te uredbe. Centralni urad za zvezo je odgovoren za sprotno dopolnjevanje in spreminjanje seznamov navedenih uradnikov in seznam daje na voljo centralnim uradom za zvezo drugih zadevnih držav članic.

Uredba Sveta (ES) št. 1798/2003 predpisuje sledečo vrsto izmenjave podatkov oziroma informacij:

a) izmenjava informacij na zahtevo (poglavje II – členi od 5 do 11)

Gre za izmenjavo informacij, ki se nanašajo na konkretni davčni primer. Država, ki zahteva pridobitev informacije mora predhodno izčrpati vse možnosti pridobitve informacij v svoji državi. Tako pridobljeni podatki predstavljajo bistvo pravne pomoči saj je natančno navedeno, kakšne informacije je potrebno posredovati (primer SCAC obrazec).

b) zahtevek za upravno obvestilo (poglavje III – členi od 14 do 16),

ki zajema uradno obvestilo zaprošenega organa o instrumentih in odločitvah, ki izhajajo iz administrativnih organov in zadevajo uporabo DDV zakonodaje na ozemlju države članice, v kateri ima organ prosilec sedež.

c) izmenjava informacij brez predhodne zahteve (poglavje IV – členi od 17 do 21),

ki zajema avtomatično izmenjavo ali strukturirano avtomatično izmenjavo (državi članici avtomatično, brez posebne zahteve, izmenjujeta informacije) za posredovanje informacij v naslednjih primerih:
• kadar se šteje, da je obdavčitev izvedena v namembni državi članici in je učinkovitost kontrolnega sistema nujno odvisna od informacij, ki jih zagotovi država članica porekla;
• kadar ima država članica razloge za domnevo, da je bila v drugi državi članici kršena zakonodaja o DDV ali obstaja verjetnost take kršitve;
• kadar obstaja tveganje izgube davka v drugi državi članici.
Pristojni organi držav članic pa lahko tudi s spontano izmenjavo (posredovanje informacij, ki jih država članica pridobi v inšpektijskem pregledu in za katere meni, da bi ulegnile zanimati drugo državo) drug drugemu posredujejo katerokoli informacijo, ki lahko pomaga, da se izvede pravilna odmera DDV.

d) hramba in izmenjava informacij, specifičnih za transakcije znotraj Skupnosti (poglavje V – členi od 22 do 27)

Vsaka država članica vzdržuje elektronsko zbirko podatkov, v kateri hrani in obdeluje informacije, ki jih je potrebno hraniti najmanj pet let do konca koledarskega leta, v katerem se odobri dostop do informacij. Države članice morajo zagotoviti, da so zbirke podatkov sprotno posodobljene, popolne in točne.

VIES je orodje za zagotavljanje podatkov za izvajanje davčnega nadzora nad obračunavanjem in plačevanjem DDV pri pretoku blaga med vezanči različnih držav članic EU. Nadzor poteka preko izmenjave podatkov o DDV zavezancih in o prometu med njimi. Sistem VIES je pomemben tudi za davčne zavezance, ker omogoča preverjanje identifikacijske številke za DDV kupcev v drugih državah članicah EU.

DURS je preko sistema eDavki slovenskim DDV zavezancem zagotovil elektronske storitve, ki jih potrebujejo za pridobivanje podatkov o poslovnih partnerjih iz drugih držav članic EU in za zagotavljanje podatkov o prometu z njimi.

Sistem VIES tako zajema avtomatično izmenjavo sledečih informacij:

- identifikacijske številke za DDV, ki jih je izdala država članica prejemnica informacij;
- celotno vrednost vseh dobav blaga znotraj Skupnosti osebam, ki imajo identifikacijsko številko za DDV, s strani vseh dobaviteljev, identificiranih za DDV v državi članici, ki posreduje informacije.

Pristojni organ države članice je dolžan odobriti dostop do informacij čim prej, vendar najpozneje v treh mesecih po koncu koledarskega četrтletja, na katero se informacije nanašajo.

Vsaka država članica vzdržuje elektronsko zbirko podatkov, ki vsebuje evidenco oseb, ki so jim bile v navedeni državi članici izdane identifikacijske številke za DDV.

Na posebno zahtevo zaprošeni organ tudi posreduje datum izdaje in, kadar je to primerno, datum poteka veljavnosti identifikacijske številke za DDV.

Kadar pristojni organ države članice prejme informacije iz tretje države, lahko navedeni organ te informacije prenese pristojnim organom držav članic, ki bi jih informacije lahko zanimale, in vsekakor pristojnim organom, ki jih zahtevajo, kolikor to dovoljujejo dogovori o pomoči z navedeno posamezno tretjo državo. Če se je zadevna tretja država obvezala zagotavljati pomoč pri zbiranju dokazov o nepravilnostih pri transakcijah, za katere se zdi da so v nasprotju z zakonodajo o DDV, se informacije, pridobljene po tej uredbi, lahko sporoči navedeni tretji državi s soglasjem pristojnih organov, ki so dali informacije v skladu z njihovimi domačimi določbami, ki se uporabljajo za sporočanje osebnih podatkov tretjim državam.
Splošni pogoji, ki urejajo izmenjavo informacij na področju DDV, so predpisani v Uredbi Sveta št. 1798/03, in so sledeči:

- informacije se, v kolikor je le to mogoče, posredujejo v elektronski obliki;
- zahtevki za pomoč in priloženi dokumenti so lahko v katerem koli jeziku, o katerem se sporazumeta zaprošeni organ in organ prosilec;
- zaprošeni organ posreduje informacijo prosilcu, če število in narava zahtevkov za informacije zaprošenemu organu ne nalaga nesorazmerne administrativne obremenitve in da je organ prosilec izrabil vse vire informacij, ki bi jih v okoliščinah lahko uporabil za pridobitev potrebnih informacij, brez tveganja, da ogrozi doseganje želenega cilja;
- zahtevek za administrativno preiskavo ne nalaga obveznosti izvedbe preiskave ali zagotavljanja informacij, če zakonodaja ali upravna praksa države članice, ki bi morala dati informacije, ne dovoljuje izvedbe zahtevanih preiskav ali zbiranja oziroma uporabe informacij za lastne namene države članice;
- za informacije, sporocene v kateri koli obliki na podlagi te uredbe, velja obveznost varovanja uradne (davčne) tajnosti;

Zaprošena država članica lahko zavrne zagotovitev informacij v sledečih primerih:

- kadar iz pravnih razlogov ne more zagotoviti podobnih informacij – o tem je potrebno obvestiti Komisijo EU;
- kadar bi povzročilo razkritje poslovne, industrijske ali poklicne tajnosti ali poslovnega procesa, ali če gre za informacije, katerih razkritje bi bilo v nasprotju z javnim redom, o čemer mora zaprošeni organ obvestiti organ prosilca.


e) izmenjava informacij o davku na dodano vrednost na elektronsko opravljene storitve v skladu s posebno ureditvijo, opredeljeno v členu 26c Direktive 77/388, ki zajema posredovanje informacij o davčnem zavezancu, ki nima sedeža v državi članici identifikacije, ko začne s svojimi dejavnostmi, določenimi v drugem pododstavku 26c. člena Direktive 77/388.

Uredba Sveta (ES) št. 1798/2003 je v celoti zavezujoča in se neposredno uporablja v vseh državah članicah.

5.4.2 Služba za mednarodno izmenjavo podatkov (CLO - Central Liaison Office)

Članstvo Republike Slovenije v EU je med drugim pogojeno z ustrezno administrativno usposobljenostjo slovenskih institucij, pristojnih za izvajanje usklajenega pravnega reda. Ob tem Evropska Komisija na področju obdavčenja daje velik poudarek prav vzajemni pomoči in administrativnem sodelovanju med državami članicami Evropske unije, saj to področje pomeni edini kontrolni mehanizem nadzora nad transakcijami znotraj Skupnosti.
Z uvedbo enotnega trga in odpravo »davčnih mej« se je nadzor, ki ga je do vstopa v EU izvajal carinski organ, prenesel na davčni organ.

V skladu z Uredbo Sveta št. 1798/2003 o upravnem sodelovanju na področju davka na dodano vrednost, je bila odgovornost za izvajanje mednarodnega sodelovanja v okviru DURS dodeljena Centralnemu uradu za zvezo, katerega glavne naloge so mednarodna izmenjava informacij (avtomatična, spontana - brez predhodnega zahtevka in izmenjava podatkov na zahtevo) ter pregled in preveritev podatkov iz sistema VIES.

Naloge, ki jih opravlja Služba za mednarodno izmenjavo informacij, so operativne narave in zajemajo naslednja glavna področja dela:

a) Preverjanje veljavnosti identifikacijskih številk za DDV davčnih zavezancev

Preverjanje veljavnosti identifikacijskih številk za DDV davčnih zavezancev je ena izmed osnovnih nalog CLO in je tesno povezana s prvo stopnjo izmenjave informacij med državami. Pri prvi stopnji izmenjave se kvartalno posredujejo informacije o skupnih dobavah blaga v države EU, tj. skupni znesek transakcij znotraj EU za vsako državo. Vsaka država tako preko sistema VIES pridobi seznam zavezancev, ki so pridobivali blago znotraj EU. Prvi nivo tako obvezuje vsako državo članico, da vzdržuje elektronsko bazo podatkov, ki vsebuje register oseb, katerim so izdane identifikacijske številke DDV, ime in naslov davčnega zavezanca, datum dodelitve ter prenehanja veljavnosti DDV številke. Ta nivo je izjemno pomemben predvsem za davčne zavezance, ker omogoča preverjanje identifikacijske številke za DDV kupcev v drugih državah članicah EU. Dobavitelj blaga se mora namreč prepričati o tem, ali je identifikacijska številka za DDV, na katero se sklicuje kupec, veljavna. Služba za mednarodno izmenjavo informacij izvaja preveritev identifikacijskih številk za DDV tujih davčnih zavezancev na drugi stopnji. Letno, na podlagi pisno ter telefonsko vloženih zahtevkov za preveritev, preveri več tisoč številk. Že v letu 2007 je bilo opravljenih kar 16.228 preveritev identifikacijskih številk za namene DDV tujih davčnih zavezancev.

Po sprejemu podatkov o intrakomunitarnem prometu, se izvrši analiza pravilnosti identifikacijske številke. Za vsak sprejem se preveri ali obstaja identifikacijska številka tujega davčnega zavezanca - pridobitelja, ki je navedena v kvartalnem poročilu dobavitelja. V primeru, da identifikacijska številka ne obstaja, ali pa je prišlo do kakršnihkoli drugih neskladij, se generira sporočilo o napaki in se vrne t.i. O_MCTL sporočilo, v katerem se navede napačno identifikacijsko številke v kvartalnem poročilu zavezanca. Služba za mednarodno izmenjavo informacij vodi evidenco vrnjenih O_MCTL sporočil za vsak kvartal, katero posreduje kontrolorjem v reševanje.

Po prejemu O_MCTL sporočila DDV kontrolor davčnemu zavezanecu pošlje pisni poziv, v katerem davčnega zavezanca opozori na napake ter opredeli rok za njihovo odpravo. Najpogostejše napake so:
- identifikacijska številka davčnega zavezanca v državi članici ni registrirana,
- identifikacijska številka davčnega zavezanca je v prijavljenem roku neveljavna,
- identifikacijska številka davčnega zavezanca je veljavna v roku, ki je poznejši od prijavljenega.
Davčni zavezanec je dolžan odpraviti napake. V primeru, da popravki niso prispeli, kontrolor obvesti CLO uradnika, ki preveri upravičenost oprostitve DDV, lahko pa na tej osnovi tudi posreduje zahtevek na tretjem nivoju (obrazec SCAC).

b) analiziranje neskladij pridobitev in dobav slovenskih davčnih zavezancev

Drugi sklop nalog Službe za mednarodno izmenjavo informacij predstavlja pregled prometa in analiza neskladij pridobitev in dobav slovenskih davčnih zavezancev. Ta se tesno navezuje na drugo stopnjo izmenjav informacij, na kateri so podatki razčlenjeni po davčnih zavezancih in državah. Ta stopnja nudi podatke o intrakomunitarnih dobavah oz. pridobitvah, razčlenjenih po dobaviteljih ter pridobiteljih. Ti podatki so rezultat elektronske obdelave kvartalnih poročil, predloženih s strani zavezancev za DDV, ki te dobave opravljajo in obračunov DDV s strani pridobiteljev. Obveznost oddaje obračuna DDV ureja 88. člen ZDDV-1. Po njem je vsak davčni zavezanec dolžan ob koncu davčnega obdobja predložiti obračun DDV, davčno obveznost za davčno obdobje pa je davčni zavezanec dolžan izkazati v mesečnem oziroma trimesečnem obračunu DDV. Obračun DDV mora vsebovati vse potrebne podatke za obračun davčne obveznosti (obrazec DDV-O). Nadalje ZDDV-1 v 90. členu določa, da mora dobave blaga znotraj Skupnosti davčni zavezanec, identificiran za namene DDV, izkazati v rekapitulacijskem poročilu za obdobje poročanja. V rekapitulacijskem poročilu mora davčni zavezanec navesti vse potrebne podatke za poročanje o dobavah blaga znotraj Skupnosti osebi, identificirani za namene DDV v drugi državi članici in popravke podatkov za pretekla obdobja poročanja. V rekapitulacijsko poročilo se vpisujejo podatki o skupni vrednosti dobav, razčlenjenih po prejemnikih blaga.

Na podlagi oddanih poročil in podatkov iz VIES sistema je moč za vsak posamezni kvartal pridobiti informacije o dobavah ter pridobitvah posameznega davčnega zavezance.

Nadalje je s primerjavo podatkov, pridobljenih iz oddanih poročil o prometu davčnih zavezancev, moč ugotoviti odstopanja od podatkov, posredovanih s strani davčnega zavezanca (prijavljene pridobitve/dobave) ter podatkov pridobljenih preko VIES baze podatkov (dejanske pridobitve/dobave). Tu gre tako za neskladja med obračunom DDV-O (vse prijavljene pridobitve, polje 32) in vrednostmi dobav iz EU, kot med oddanimi rekapitulacijskimi poročili ter podatki o dejanskih pridobitvah zavezancev iz EU iz sistema VIES.

Za vsak kvartal Služba za mednarodno izmenjavo informacij pripravi tabele desetih največjih odstopanj za vsak urad in jih pošlje davčnim uradom, ki davčnega zavezanca pozovejo, da odstopanje pojasnijo (po telefonu oz. pisno). Če davčni zavezanec odstopanja ne pojasni oziroma ne predloži ustreznega popravka, oziroma je ta nepravilen, kontrolor sestavi zapisnik in pripravi predlog za inšpektijski pregled.

Vzroki za odstopanja med podatki so lahko:

- VIES > PRIDOBITEV (DDV-O, polje 32)
  - napaka pri zajemanju podatkov pri dobavitelju,
  - tečajne razlike,
- zajemanje podatkov o dobavah in na drugi strani o pridobitvah znotraj Skupnosti je kvartalno neusklajeno,
- zloraba identifikacijske številke za DDV (navidezna dobava znotraj Skupnosti),
- zajemanje storitev v dobave VIES,
- zajemanje podatkov o pridobitvah blaga s strani “missing trader” družbe.

➢ VIES < PRIDOBI TEV (DDV-O, polje 32)
- napaka pri zajemanju podatkov pri dobavitelju,
- tečajne razlike,
- zajemanje podatkov o pridobitvah blaga s strani “missing trader” družbe,
- zajemanje podatkov o pridobitvah blaga od nezavezancev za DDV,
- zajemanje podatkov o pridobitvah blaga od “missing trader” družb,
- evidentiranje pridobitev blaga znotraj Skupnosti, ki je bilo prodano po posebni shemi (obdavčitev razlike v ceni).

c) Posredovanje informacij prek SCAC obrazcev

Obrazec SCAC 2004 omogoča standardizirano elektronsko izmenjavo podatkov na področju DDV med odgovornimi administrativnimi organi posameznih držav članic. Uporablja se tako pri zahtevi državi članici za posredovanje informacij, kot pri samem posredovanju informacij drugi državi članici, slednje pa lahko poteka bodisi na zahtevo, bodisi spontano.
Obrazec je na voljo v vseh uradnih jezikih, sestavljen pa je iz tekstovnega dela (vprašanja in opombe, ki se ne morejo spreminjati) in dela za prosto besedilo.

d) Prejem oziroma posredovanje ostalih spontanih, avtomatičnih oziroma strukturirano avtomatičnih informacij

Vse prejete oziroma posredovane informacije, ki se izmenjujejo avtomatično, spontano oziroma strukturirano avtomatično, je potrebno obdelati na način, da se ugotovi pristojni davčni urad oz. pristojna država članica prejmenca informacij, preveriti njihovo ustreznost in vsebino, vnesti v pravilno verzijo obrazca, ki je določen s strani Evropske Komisije in posredovati prejemniku preko e-pošte.

e) Pregled in kontrola podatkov o uvozu trošarin in plačanem davku na dodano vrednost

Tudi pri trošarinih je med CURS in DURS sklenjen dogovor, po katerem CURS kvartalno posreduje podatke o vseh obračunih trošarine, s ciljem izvajanja nadzora glede plačevanja DDV. Služba za mednarodno izmenjavo informacij preveri, ali je trošarinski zavezanec znesek uvoženih trošarin tudi pravilno napovedal v svojem obračunu DDV. Za nadzorom je Služba za mednarodno izmenjavo informacij pričela v sredini leta 2005, prve analize pa so bile opravljene konec leta 2005. Potek nadzora oziroma analize odstopanj je naslednji:
- prejem seznamov vseh trošarinskih zavezancev in njihovih uvozov trošarinskih izdelkov za posamezni mesec s strani CURS,
- sortiranje in urejanje seznamov,
• priprava izpisov obrazcev DDV-O, izpolnjenih s strani omenjenih trošarinskih zavezancev,
• primerjava zneskov uvoženih trošarin in obračunanega DDV.

f) Vodenje evidenc

Služba za mednarodno izmenjavo informacij vodi številne evidence statističnih podatkov, v sklopu obveznega statističnega poročanja Evropski Komisiji.

5.4.3 Vloga Evropske komisije

Evropska komisija je politično neodvisna institucija, ki zastopa in podpira interese EU kot celote. Je gonsila sila v institucionalnem sistemu EU.

Naloge Evropske komisije so (Urad Vlade RS za komuniciranje 2009):
• predlaganje nove zakonodaje,
• izvajanje politik in izvrševanje proračuna EU,
• uveljavljanje evropske zakonodaje (zagotavljanje pravilne uporabe zakonodaje EU v vseh državah članicah),
• zastopanje EU na mednarodnem prizorišču.

Pravni okvir Skupnosti za upravno sodelovanje na področju DDV in trošarin, je po mnenju Komisije zadovoljiv, čeprav bi bilo na določenih točkah mogoče predvideti izboljšave.

Komisija predlaga:

a) Izboljšanje sodelovanja

Države članice navajajo več razlogov za nezadostno uporabo instrumentov sodelovanja: jezikovne težave, pomanjkanje človeških virov, pomanjkljivo poznavanje postopkov sodelovanja pri nadzornih in podobno. Po mnenju Evropske komisije se lahko boljši rezultati pri boju proti davčnim goljufijam dosežejo z izboljšanjem zakonodaje o sodelovanju na področju neposredne obdavčitve in na področju pomoči pri izterjavi, hitrejšim ugotavljanjem tveganja in boljšim obvladovanjem le-tega, kar bi državam članicam omogočilo hitro obveščenost o morebitnih tveganjih za goljufije, zlasti v zvezi z novimi tujimi podjetji, ki začnejo svojo dejavnost na njihovem ozemlju. Komisija predlaga tudi ustanovitev stalnega foruma za razprave o upravnem sodelovanju na ravni Skupnosti, na katerem bi se obravnavala vprašanja v zvezi z vsemi posrednimi in neposrednimi davki.

b) Pomoč pri izterjavi

Poiskati je treba možnosti za olajšanje postopkov in razmislit o ukrepih pomoči za davčne uradnike. Poleg tega je uspeh medsebojne pomoči odvisen tudi od zmogljivosti nacionalnih organov in sredstev za izterjavo, ki jim jih zagotavlja njihova zadevna nacionalna zakonodaja.
c) Boljše obvladovanje tveganj

V sodelovanju z državami članicami je bil dokončan vodnik o obvladovanju tveganj za davčne uprave. Na enotnem trgu si vsaka država članica želi, da bi njena davčna uprava lahko hitro pridobila informacije o morebitnih tveganjih, določenih na podlagi skupne metodologije, ki jih predstavljajo nekatera podjetja, zlasti če davčni zavezanec, ki je deluje v drugih državah članicah, začne z dejavnostjo na njenem ozemlju.

d) Stalni forum za razprave na ravni Skupnosti

Po mnenju Komisije je treba ustanoviti forum za razprave ali celo posvetovanja na visoki ravni, kjer bi lahko vprašanja goljufij in sodelovanja med državami članicami obravnavali na bolj globalni ravni.

e) Bolj razvito sodelovanje s tretjimi državami

Vse večja vpletenost podjetij s sedežem v tretjih državah v davčne vrtljake, elektronsko trgovanje in globalizacija storitvenega trga, poudarjajo potrebo po mednarodnem sodelovanju na področju DDV.

f) odgovornost med državami članicami

Za zaščito davčnih prihodkov vseh davč Članic na notranjem trgu, bi morale države članice sprejeti primerljive ukrepe proti goljufom, zlasti v smislu kazni in kazenskih pregonov, ne glede na to, ali storjena goljufija povzroči izgubo prihodkov v zadevni državi članici ali ne.

g) Izboljšanje izmenjave informacij

Glede na to, da hiter dostop do informacij pomeni odločilni dejavnik v boju proti goljufijam, je treba na področju DDV predvideti učinkovitejše metode izmenjave informacij ob upoštevanju najnovejšega tehnološkega napredka in ravni opremljenosti podjetij. V zvezi s tem je treba razmisлитi o pogostejših in podrobnejših avtomatiziranih izmenjavah med državami članicami ali celo o neposrednem dostopu do nacionalnih podatkovnih baz. Potrebna posodobitev sistema izmenjave informacij o DDV (VIES) je priložnost za izvedbo nekaterih od teh izboljšav. Na področju neposredne obdavčitve bi bilo treba predvideti standardizirane računalniške obrazce in oblike za vrste izmenjave informacij in sodelovanja, predvidene v direktivi, zlasti s prevzemom in prilagoditvijo avtomatičnega sistema za izmenjavo informacij.

h) Okrepitev obveznosti iz naslova davčne napovedi

Obveznosti iz naslova davčne napovedi bi olajšali za podjetja, ki bi pridobila dovoljenje z vstopom v partnerstvo z davčno upravo. Ravno obratno pa bi morali okrepiti obveznosti iz naslova davčne napovedi za podjetja, ki so bila v analizi tveganja opredeljena kot problematična.
i) **Sprememba sedanjega sistema DDV**

Komisija razmišlja o razširitvi uporabe mehanizma obrnjene davčne obveznosti (»reverse charge«), ki je trenutno obvezen le pri nekaterih transakcijah, pri drugih pa je prepuščen presoji držav članic.

Dolžnost evropskih institucij je zaščita finančnih interesov Skupnosti, med drugim tudi učinkovit boj proti goljufijam. Institucije Skupnosti so leta 1999 ustanovile Evropski urad za boj proti prevaram (poznan po francoskem akronimu – OLAF), neodvisno preiskovalno službo znatraj evropske Komisije. Urad je samostojen in neodvisen pri izvajanju notranjih in zunanjih preiskav, pri pregledovanju poslovodstva in financiranja vseh institucij in organov Skupnosti. OLAF izvaja vsa pooblastila, ki so bila dodeljena Komisiji s strani zakonodaje Skupnosti in sporazumov v veljavi s tretjimi državami, z namenom okrepitve boja proti goljufijam, korupciji in kateri koli drugi nezakoniti dejavnosti, ki vpliva na finančne interese Skupnosti. OLAF kot služba Komisije pomaga načrtovati in razvijati metode za preprečevanje in metode za boj proti goljufijam.

### 5.5 **Vloga Carinske uprave RS pri odkrivanju in preprečevanju utaj DDV**

Carinska uprava Republike Slovenije (CURS) je bila ustanovljena dne 25.06.1991 in deluje kot organ v sestavi Ministrstva za finance. Carinski zakon, Zakon o carinski službi, Zakon o carinski tarifi in podzakonski akti so temeljna zakonska osnova carinskega sistema v Republiki Sloveniji.

#### 5.5.1 **Naloge carinske službe**

**Generalni carinski urad** opravlja naslednje naloge (10. čl. Zakona o carinski službi):

- organiziranje in usmerjanje dela službe, spremljanje in preučevanje njenega razvoja ter ustreznost ukrepanje za njeno pravilno delovanje;
- organiziranje in nadziranje dela carinskih uradov;
- zagotavljanje enotnega izvajanja carinskih in trošarinskih predpisov, predpisov s področja skupne kmetijske politike, predpisov v zvezi s skupno organizacijo notranjega trga za področje sladkorja ter drugih predpisov, za nadzor nad izvajanjem katerih je pristojna služba;
- izvajanje nadzora nad pobiranjem, vključno s prisilno izterjavo, dajatev, ko odloča o obveznosti v upravnem postopku na prvi stopnji in obravnava zahtevke v okviru medsebojne upravne pomoči pri izterjavi v okviru mednarodnega sodelovanja v skladu z zakonom, ki ureja davčni postopek;
- opravljanje carinskega in trošarinskega nadzora;
- izvajanje inšpekcijskega nadzora, carinske in trošarinske kontrole ter carinske preiskave;
- preprečevanje in odkrivanje carinskih in trošarinskih prekrškov ter drugih kaznivih ravnanj;
odločanje v upravnih zadevah iz pristojnosti službe v upravnem postopku na prvi stopnji, kadar ta pristojnost izhaja iz zakonov ali drugih predpisov;

skrb za pravilno ugotavljanje podlag za določitev višine uvoznih in izvoznih dajatev, drugih dajatev, ki se pobirajo ob uvozu in izvozu ter trošarin, tako da opravlja kemijsko tehnološke in fizikalne analize vzorcev blaga, daje strokovna mnenja in izdaja zavezujoče tarifne informacije ter zavezujoče informacije o poreklu blaga;

skrb za hrambo in prodajo zaseženega, odvzetega, odstopljenega ali najdenega blaga in trošarinskih izdelkov oziroma za izvajanje teh nalog izbere in pooblasti izvajalca v skladu s predpisi, ki urejajo javna naročila;

zbiranje, obdelava, posredovanje in hranjenje podatkov s področja dela službe ter upravljanje z informacijskim in telekomunikacijskim sistemom službe;

izvajanje predpisov Skupnosti in mednarodnih pogodb z delovnega področja službe in na njihovi podlagi sodelovanje in izmenjava podatkov z organi Skupnosti, pristojnimi organi držav članic EU in drugih držav, mednarodnimi organizacijami in strokovnimi združenji z področja carinskega in trošarinskega sistema;

sodelovanje in izmenjava podatkov s pristojnimi organi in drugimi organizacijami, kadar je tako določeno z veljavnimi predpisi;

dajanje soglasja za posege v prostor oziroma soglasja za gradnjo, rekonstrukcijo ali adaptacijo objektov na območjih prostih con in prostih skladišč in na mejnih prehodih;

dajanje založnikom in tiskarjem soglasja za izdajo uradnih obrazcev z delovnega področja carinske službe;

obveščanje javnosti o delu službe;

izvajanje kontrole vnosa, iznosa in tranzita blaga, za katerega so predpisani posebni ukrepi zaradi interesov varnosti, varovanja zdravja in življenja ljudi, živali in rastlin, varstva okolja, varovanja kulturne dediščine ali varstva pravic intelektualne lastnine;

vodjenje in koordiniranje zbiranja, preverjanja in posredovanja statističnih podatkov o blagovni menjavi z državami članicami EU.

Generalni direktor izdaja navodila za delo carinskih organov in pojasnila v zvezi z izvajanjem predpisov iz delovnega področja službe.

**Carinski urad** opravlja naslednje naloge (12. čl. Zakona o carinski službi):

carining blaga;

sprejemanje prijav trošarinskih zavezanecv, pobiranje trošarin, izvajanje vračil trošarine ter nadzorovanje gibanja trošarinskih izdelkov v režimu odloga plačila trošarine in sprostitve trošarinskih izdelkov v porabo;

pobiranje in prislino izterjevanje dajatev;

izvajanje kontrole vnosa, iznosa in tranzita blaga, za katerega so predpisani posebni ukrepi zaradi interesov varnosti, varovanja zdravja in življenja ljudi, živali, rastlin, varstva okolja, varovanja kulturne dediščine ali varstva pravic intelektualne lastnine;

opravljanje carinskega in trošarinskega nadzora;

izvajanje carinske in trošarinske kontrole ter inspeksijskega nadzora;

izvajanje postopkov prislne izterjave dajatev, katerih obveznost za plačilo je nastala v drugi državi članici EU;

na mejnih prehodih, ki jih določi vlada, opravlja zadeve s področja kontrole prehajanja čez državno mejo, naloge v zvezi z ugotavljanjem mejnih incidentov in drugih kršitev
nedotakljivosti državne meje na mejnem prehodu ter skrbi za izvajanje predpisov s področja tujcev in mednarodnih sporazumov, ki urejajo prehajanje čez državno mejo;
• opravljanje nadzora nad prijavo vnosa in iznosa domačih in tujih plačilnih sredstev;
• preprečevanje in odkrivanje carinskih in trošarinskih prekrškov ter drugih kaznivih ravnanj;
• vodenje hitrih postopkov za prekrške, določene v predpisih, za nadzor nad izvajanjem katerih je pristojna služba;
• odločanje v upravnih zadevah iz pristojnosti službe v upravnem postopku na prvi stopnji, če ni z zakonom pristojnost odločanja v upravnem postopku prenesena na Generalni carinski urad;
• izvajanje hrambe in prodaje zaseženega, odvzetega, odstopljenega ali najdenega blaga in trošarinskih izdelkov;
• sodelovanje z državnimi organi, pristojnimi službami in drugimi organizacijami ter tujimi mejnimi organi;
• zbiranje, preverjanje, analiziranje, hramba in posredovanje statističnih podatkov o blagovni menjavi z državami članicami EU.

5.5.2 Vloga informacijskega sistema CURS pri odkrivanju in preprečevanju utaj DDV

Informacijsko podporo nudijo naslednji informacijski sistemi (Računska sodišča Republike Slovenije 2008, 65-66):
• Slovenski carinski informacijski sistem,
• INFO.net,
• sistem za analizo tveganj,
• aplikacija Meja,
• TARIC,
• Finančno knjigovodski modul in
• Intrastat.

Slovenski carinski informacijski sistem je sistem, ki zajema carinjenje blaga in omogoča izvajanje carinskega nadzora nad blagom ter evidentiranje in obračun dajatev.

INFO.net je intranetna aplikacija, ki se uporablja za izmenjavo informacij znotraj CURS in na katero so povezani vsi carinski organi. Sistem zagotavlja podatke o vseh kršitvah carinskih predpisov posameznih zavezancev znotraj držav članic Evropske unije, profile tveganj in navodila carinskim organom, kako ravnati v določenih situacijah skupaj z opisi postopkov in ugotovitev CURS v posameznih primerih. Sistem je redno ažuriran in po navedbah CURS zelo uporaben.

Sistem za analizo tveganj je aplikacija, ki na podlagi vgrajenih profilov sproža napotke za selektivno izvajanje kontrol pri carinskih postopkih.

Aplikacija Meja je namenjena podpori postopkom v potniškem in poštnem prometu in omogoča izvedbo postopka obračuna dajatev za ustno deklarirano blago v potniškem in
poštnem prometu, evidentiranje prenosa gotovine in vrednostnih papirjev, evidentiranje obrazcev za vračilo DDV v potniškem prometu, izdajo posebnih dovolilnic za prevoze v cestnem prometu, evidentiranje podatkov o mandatnih kaznih in evidenco terjatev ter elektronsko pošiljanje posameznih podatkov drugim pristojnim državnim organom.

*TARIC* je javno dostopna elektronska zbirka podatkov, v kateri so združeni vsi predpisani ukrepi, ki jih je treba izvajati ob uvozu oziroma izvozu blaga v EU oziroma iz EU. TARIC vzdržuje in vanj sproti vnaša vse podatke o predpisih Evropske komisije. Članice lahko v TARIC dodajajo tudi nacionalne ukrepe, ki se uporabljajo pri izvajanju carinskih postopkov.

**Finančno knjigovodski modul** je namenjen finančno knjigovodskemu evidentiranju podatkov. Knjige se generirajo avtomatično, na podlagi prejetih in potrjenih carinskih deklaracij in informacij Uprave Republike Slovenije za javna plačila.

*Intrastat* je statistični sistem, namenjen zbiranju podatkov o blagovni menjavi med državami članicami EU. S 1.1.1993 je bil med državami članicami EU vzpostavljen prost pretok blaga, s tem je odpadlo carinjenje na notranjih mejah in uporaba carinskih deklaracij, kar je pomenilo izgubo vira pomembnih podatkov za zunanjetrgovinsko statistiko.


V Sloveniji je za Intrastat odgovoren Statistični urad Republike Slovenije (SURS). Po vzoru organizacije Intrastata v nekaterih državah članicah, je SURS sklenil Sporazum o sodelovanju in delitvi dela v zvezi z Intrastatom s Carinsko upravo Republike Slovenije (CURS), objavljen v Uradnem listu RS št. 45/2004. CURS zagotavlja izvajanje operativnih in vsebinskih nalog, in sicer:
- zbira in vnaša podatke za vse poročevalske enote v Sloveniji;
- opravlja kontrolo zajetja podatkov na podlagi izpisov poročevalskih enot iz registra za Intrastat;
- opravlja vsebinske kontrole podatkov s pomočjo interaktivne programske rešitve;
dopolnjuje register za Intrastat s podatki, ki zadevajo sodelovanje s poročevalskimi enotami;

nudi brezplačno pomoč poročevalskim enotam in drugim uporabnikom v smislu podajanja osnovnih informacij glede programske in strojne opreme, metodologije in uvrščanja blaga v Kombinirano nomenklaturo;

pošilja opomine poročevalskim enotam, ki zamujajo s poročanjem, poročajo nepopolno ali sploh ne poročajo;

arhivira papirne obrazce za obdobje, kot je določeno v evropski zakonodaji za Intrastat;

ureja spletne strani spletišča Intrastat, ki je namenjeno vključevanju poročevalskih enot v poročanje, spletneho poročanja in nadzoru elektronskih pošiljek podatkov;

skrbi za izobraževanje in preverjanje znanja delavcev v organizacijski enoti za Intrastat.

V okviru CURS podatke za Intrastat zbira in obdeluje Carinski urad Nova Gorica (CUNG) za vse poročevalske enote v Sloveniji.

Davčni podatki so za delovanje Intrastata izjemnega pomena. Služijo kot izhodiščni podatek o vključevanju posamezne poročevalske enote v poročanje Intrastata ter predstavljajo pomemben vir za kontrolo in ocene podatkov pod vključitvenim pragom in neporočanih podatkov. Intrastatovi podatki niso popolnoma primerljivi z davčnimi zaradi metodoloških razlik. Pri Intrastatu se vedno poroča o polni vrednosti blaga na meji, pri davčnem poročanju pa o obdavčljivem znesku, poleg tega pa statistični obrazec za Intrastat sledi fizičnemu toku blaga, obrazec za DDV pa fakturi. SURS prejema od DURS-a le podatke o dobavah in pridobitvah iz EU. SURS in CURS lahko preverita pri poročevalski enoti velike razlike med davčnimi in Intrastatovimi podatki, vendar se smo povratnih informacij davčni upravi, saj se smejo davčni podatki uporabiti izključno v statistične namene. SURS prejema od DURS-a tudi podatke iz rekapitulacijskega poročila za VIES, na osnovi katerih preverja blagovno menjavo po državah partnericah.

5.6 Vloga Ministrstva za notranje zadeve pri odkrivanju in preprečevanju utaj DDV

V okviru Uprave kriminalistične policije deluje Sektor za gospodarsko kriminaliteto, ki med drugim spremlja, analizira in ocenjuje preprečevanje, odkrivanje in preiskovanje kaznivih dejanj s področja finančne kriminalitete, pranja denarja, poslovnega in javnega sektorja, korupcije in računalniške kriminalitete na območju Republike Slovenije.

Znotraj Sektorja za gospodarsko kriminaliteto je organiziran Oddelek za poslovni in javni sektor, ki načrtuje, organizira, usmerja, nadzoruje ter izvaja naloge pri odkrivanju in preiskovanju kaznivih dejanj na naslednjih področjih:

kriminaliteta na področju goljufij, poslovnih goljufij in drugih poslovnih zlorab pri gospodarskem poslovanju;

zlorabe v okviru zaščite finančnih interesov EU;

czniva dejanja, povezana z zatajitvami finančnih obveznosti,
• kazniva dejanja, povezana s poslovanjem gospodarskih družb, stečaji in insolventno problematiko,
• kazniva dejanja, povezana z zlorabami v gospodarskih družbah, državnih organih, zavodih in javnih podjetjih,
• tihotapstvo pri gospodarskem poslovanju,
• druga kriminaliteta povezana z gospodarsko dejavnostjo.

5.7 Medsebojna povezanost organov odkrivanja utaj DDV

Ministrstvo za finance je kot resorni organ za pripravo zakonodaje s področja pobiranja DDV dolžno skrbeti za pripravo predlogov zakonov in podzakonskih predpisov. Nalog Ministrstva za finance je tudi spremljanje dogajanja na področju pobiranja DDV ter sistematično proučevanje in analiziranje stanja na tem področju. Za uspešen boj proti utajam DDV je potrebno zagotoviti koordinacijo vseh potrebnih aktivnosti Ministrstva za finance, DURS, CURS, SURS in Ministrstva za notranje zadeve.

5.8 Učinkovitost organov pri odkrivanju utaj DDV

Glavni namen nadzora s strani pristojnih organov je odkrivanje davčnih utaj, ki imajo negativne posledice na gospodarstvo, saj povečujejo proračunski deficit. Obseg ugotovljenih nepravilnosti pri obračunavanju in plačevanju DDV s strani davčnih zavezancev je odvisen od:
• določitve jasnih in merljivih ciljev in učinkovitega načrtovanja aktivnosti za zmanjšanje utaj DDV,
• informacijskega sistema in kvalitete evidenc o DDV, na katerih temelji načrtovanje, analiziranje in izvajanje posameznih ukrepon,
• kvalitete dela zaposlenih v pristojnih organih,
• informiranja davčnih zavezancev in
• učinkovitega sodelovanja med organi nadzora.

Podlaga za uspešno določanje ciljev in učinkovito načrtovanja aktivnosti za zmanjšanje utaj DDV je poznavanje obsega celotnega primanjkljaja DDV in primanjkljaja DDV v okviru posameznih elementov (dejavnost, vrsta vzroka za nastanek primanjkljaja DDV, vrsta in velikost zavezanca, vrsta blaga in drugo). V Republiki Sloveniji je redno pripravljal izračune teoretičnega DDV in obsega utaj DDV le Statistični urad Republike Slovenije (SURS). SURS ocenjuje, da se je primanjkljaj DDV, ki ga izračunava po metodi od zgoraj navzdol, v letih od 2002 do 2005 gibal okrog 2% obračunanega DDV. Razlog, da je v Sloveniji višina primanjkljaja DDV v primerjavi z višino primanjkljaja DDV v drugih državah članicah EU nižja, je v tem, da gre za majhno državo, ki jo organi nadzora lahko lažje obvladajo, poleg tega pa je DDV v Sloveniji še razmeroma nov davke in še ni tako razvitih sistemov davčnih utaj.

SURS je v letu 2009 na svoji spletni strani objavil izračun teoretičnega DDV in utaj DDV za leto 2005, ki je podrobneje predstavljen v Tabeli 1 na naslednji strani.
**TABELA 1: IZRAČUN TEORETIČNEGA DDV IN UTAJ DDV ZA LETO 2005**

<table>
<thead>
<tr>
<th>Postavka</th>
<th>v mio EUR</th>
<th>%</th>
</tr>
</thead>
<tbody>
<tr>
<td><strong>A. TEORETIČNI DDV</strong></td>
<td></td>
<td></td>
</tr>
<tr>
<td>1. Končna potrošnja gospodinjstev</td>
<td>1.650</td>
<td>66,7</td>
</tr>
<tr>
<td>2. Država</td>
<td>389</td>
<td>15,7</td>
</tr>
<tr>
<td>2.1 Vmesna potrošnja</td>
<td>210</td>
<td>8,5</td>
</tr>
<tr>
<td>2.2 Transferji proizvodov v naravi</td>
<td>31</td>
<td>1,2</td>
</tr>
<tr>
<td>2.3 Bruto investicije v osnovna sredstva</td>
<td>148</td>
<td>6,0</td>
</tr>
<tr>
<td>3. Nepridobitne institucije, ki opravljajo storitve za gospodinjstva</td>
<td>25</td>
<td>1,0</td>
</tr>
<tr>
<td>3.1 Vmesna potrošnja</td>
<td>19</td>
<td>0,8</td>
</tr>
<tr>
<td>3.2 Bruto investicije v osnovna sredstva</td>
<td>5</td>
<td>0,2</td>
</tr>
<tr>
<td>4. Drugi izvzeti sektorji in proizvodi</td>
<td>384</td>
<td>15,5</td>
</tr>
<tr>
<td>4.1 Vmesna potrošnja</td>
<td>201</td>
<td>8,1</td>
</tr>
<tr>
<td>4.2 Bruto investicije v osnovna sredstva</td>
<td>184</td>
<td>7,4</td>
</tr>
<tr>
<td>5. Izdatki za osebne avtomobile poslovnega sektorja</td>
<td>80</td>
<td>3,3</td>
</tr>
<tr>
<td><strong>B. DDV utaje brez privolitve</strong></td>
<td></td>
<td></td>
</tr>
<tr>
<td></td>
<td>39</td>
<td>1,6</td>
</tr>
<tr>
<td><strong>C. DDV utaje s privolitvijo</strong></td>
<td></td>
<td></td>
</tr>
<tr>
<td></td>
<td>16</td>
<td>0,7</td>
</tr>
<tr>
<td><strong>OBRAČUNSKI DDV (A - B - C)</strong></td>
<td>2.472</td>
<td>100</td>
</tr>
</tbody>
</table>

Vir: SURS 2009.

Pri analizi davčnih utaj je za nacionalne račune pomembno razlikovanje med davčnimi utajami brez privolitve ter davčnimi utajami s privolitvijo kupca. Pri davčnih utajah brez privolitve kupec ne ve, da prodajalec davka ne bo nakazal davčnim organom. Tako je s strani kupca vrednost davka plačana, a ostane pri prodajalcu kot dodatni presežek. Vrednost utaj brez privolitve se mora vključiti v izračune dodane vrednosti gospodarstva oz. bruto domačega proizvoda (BDP). Pri davčnih utajah s privolitvijo se kupec in prodajalec dogovorita glede neplačila davka, vrednost teh utaj pa se ne vključuje v izračun dodane vrednosti oz. BDP. Davčne utaje brez privolitve so ocenjene v postopku letnih izračunov BDP, davčne utaje s privolitvijo pa so dobljene kot razlika med teoretično in obračunsko vrednostjo DDV ter davčnimi utajami brez privolitve (SURS 2009).

Niti DURS niti CURS nista izvajali analiz in ocen obsega primanjkljajav DDV, sta si pa zastavila strateške cilje na področju pobiranja DDV.

Strateški cilji DURS-a so (DURS 2005):

a) doseči najvišjo možno stopnjo izpolnjevanja davčnih obveznosti, in sicer:
   - pospeševati prostovoljno izpolnjevanje davčnih obveznosti z zagotavljanjem kakovostnih storitev za davčne zavezance in s poenostavitvijo davčnih postopkov,
   - doseči najvišjo možno stopnjo plačevanja davčnih obveznosti,
   - preprečevati in odkrivati kazniva dejanja davčne utaje in druge kršitve davčne zakonodaje,
   - vzdrževati učinkovite programe za zagotavljanje izpolnjevanja davčnih obveznosti,
b) biti učinkovita, prilagodljiva in uspešna organizacija ter vzpostaviti zanesljiv in varen informacijski sistem in
c) uspešno sodelovati z drugimi ustanovami javne uprave in s strokovno javnostjo.

V Strategiji razvoja carinske službe do leta 2010 je CURS v okviru strateškega področja "Učinkovito pobiranje dajatev in izvajanje ukrepov trgovinske politike" določila naslednje cilje (CURS 2005):

- okrepite mehanizme nadzora,
- uporabiti analize tveganj (vpeljati skupna merila in standarde delovanja ter zagotoviti učinkovito izmenjavo podatkov s tega področja v okviru držav članic EU),
- sodelovati z gospodarstvom in drugimi državnimi organi ter inšpektorskim nadzorom.

CURS je v Izvedbenem načrtu Strategije razvoja carinske službe do 2010, za leti 2008 in 2009 oblikovala cilj "Učinkovito pobiranje obveznih dajatev, ki so prihodek proračuna Republike Slovenije in delno proračuna Evropske unije, s pomočjo spremljanja kazalcev, ugotavljanja izgub pri pobiranju dajatev, iskanja vzrokov in ustreznega ukrepanja ter učinkovitejše izterjave", v okviru katerega so bile določene naslednje aktivnosti s področja DDV:

- nadgradnja evidence kontrol in preiskav,
- priprava metode ocenjevanja primanjkljajeva DDV,
- ocenjevanje primanjkljajeva DDV,
- analiziranje vzrokov primanjkljajeva DDV in ukrepanje za odpravo,
- sodelovanje v delovni skupini za DDV,
- stalno spremljanje in analiziranje večjih porastov ali padcev pri pobiranju DDV.

Revizija Računskega sodišča leta 2008 je pokazala, da informacijski sistem Surs-a nudi dobro podlago za učinkovito pobiranje DDV, slabosti pa so se pokazale pri nekaterih aplikacijah Durs-a, ki so omejene glede izdelave posameznih vrst izpisov. Vsem inšpektorjem tudi ni zagotovljen dostop do vseh ključnih zbirk podatkov ter ni vzpostavljenih samodejnih povezav med posameznimi ključnimi podatkovnimi zbirkami, kar pomeni večjo porabo časa pri iskanju informacij in tveganje za manjšo učinkovitost dela. Zaradi nekaterih pomanjkljivosti v informatiki in nepopolnostih v podatkih obstoječih aplikacij na področju posameznih postopkov v zvezi z DDV, bi moral Durs proučiti možnosti za zagotovitev večjih posrednih podpore oddelka za informatiko. Pripraviti bi mora tudi analizo predvidenih stroškov za zagotovitev dostopa do vseh zbirki podatkov ter do intraneta vsem inšpektorjem pri delu na terenu, kot tudi analizo predvidenih učinkov navedenega ukrepa.

Pogoj za učinkovito izvajanje postopkov pobiranja DDV so ustrezne analitične证据. Spremljanje stanja o odmerjenem in dejansko pobranem DDV po različnih kriterijih je bile dodatne informacije o dodatno odmerjenem DDV v posameznih postopkih kontrol in inšpektorskih nadzorih, vendar pa ne zagotavljajo točnih in popolnih podatkov o posameznih elementih odmerjanja DDV(npr. dodatno ugotovljeno DDV po vrsti dejavnosti ter v okviru posamezne dejavnosti po vzroku za primanjkljaj DDV), zato obstaja tveganje, da podatkov ne moreta najbolj učinkovito uporabiti za podrobnost analize, na podlagi katerih bi ugotovili posamezne tveganja in pristopili k bolj natančnim usmerjenim aktivnostim za zmanjšanje utaj DDV.
Davčni zavezanci vseskozi iščejo nove možnosti bodisi za zakonito bodisi za nezakonito izogibanje plačilu DDV. Obstaja verjetnost, da posamezni inšpektor, ki ni posebej specializiran za DDV, le stežka odkrije nekatere kompleksnejše oblike utaj DDV, pri tem pa porabi veliko časa za izvedbo inšpekcijskega nadzora. Zaradi kompleksnosti utaj DDV bi bilo potrebno razmisliti o specializaciji posameznih inšpektorjev na DURS in CURS samo za področje DDV.

DURS in CURS spodbujata prostovoljno plačevanje DDV z različnimi preventivnimi in kurativnimi pristopni, najpomembnejši pa so informiranje in izobraževanje davčnih zavezancev, izvajanje inšpekcijskih pregledov ter kaznovanje davčnih zavezancev za storjene prekrške.

DURS nudi davčnim zavezancem:
• informacije prek telefona, na spletni strani DURS (virtualna davčna asistentka VIDA) in na portalu eUprava;
• odgovore na vpprašanja prek elektronske ali navadne pošte ter neposredno prek delavcev davčnih uradov;
• zavezujočo informacijo, ki jo na podlagi naročila in proti plačilu v skladu s 14. členom ZDavP-2 posreduje davčnemu zavezancu in katere namen je vzpodbuditi davčne zavezance k pravilnemu izpolnjevanju njihovih davčnih obveznosti ter doseči poenotenje delovanja davčnega organa oziroma enako obravnavanje davčnih zavezancev,
• napotke in informacije v raznih publikacijah (Davčni bilten, Denar, Davčno – finančna praksa, GV, Obtrnik) in drugih medijih.

Vpprašanja in odgovore objavlja CURS na spletnih straneh in v publikacijah (Davčni bilten, GV in drugo). CURS približno dvakrat letno predstavi novosti zavezancem tudi v obliki brezplačnega seminarja. CURS davčnim zavezancem na njihovo zahtevo nudi pomoč tudi pri zagotavljanju pravilnega uvrščanja blaga v carinske tarife (od česar je lahko odvisna tudi stopnja DDV) v obliki izdajanja zavezujočih in nezavezujočih informacij. S tem, ko CURS zagotavlja pomoč zavezancem za DDV, zmanjšuje možnost za pojav napak in nepravilnosti ter posredno zmanjšuje tveganje za nastanek primanjkljaja DDV.

V letu 2006 se je s strani DURS zmanjšal delež dodatno odmerjenega DDV v postopkih kontrole v skupni odmerjenem DDV, kot tudi absolutni znesek odmerjenega DDV v postopkih kontrole. Razlogi za navedeno upadanje dodatno ugotovljenega DDV v kontroli v letih 2005 in 2006, ob hkratnem naraščanju skupnega zneska obračunanega DDV, so predvsem naslednji:
• izboljšanje davčne kulture (večji obseg prostovoljnega ter pravilnega in pravočasnega izpolnjevanja davčnih obveznosti),
• rast števila samoprijav (v obdobju od 1. 1. 2005 do 31. 12. 2006 je DURS prejela 29 samoprijav, katerih vrednost odmerjenega DDV je znašala 1.159.727 evrov, že v prvih treh mesecih leta 2007 pa je prejela 23 samoprijav v skupni vrednosti 102.458 evrov obračunanega DDV),
• naraščajoče število obračunov DDV, posredovanih v elektronski obliki (eDavki), ki zaradi v programsko podporo vgrajenih aritmetičnih in logičnih kontrol ne vsebujejo napak, ki bi bile sicer ugotovljene šele v postopkih kontrole.
Da bi učinkoviteje odkrivala davčne utaje, je DURS dne 20. 4. 2007 vzpostavila 24-urno brezplačno telefonsko številko, s pomočjo katere ji lahko posamezniki povsem anonimno in zaupno posredujejo kakršne koli informacije v zvezi z davčnimi nepravilnostmi.

V letu 2006 je bilo v CURS na novo uvedenih 848 postopkov zaradi prekrškov, rešenih je bilo 837 zadev. Delež odločb, ki se nanašajo na DDV v skupnem številu vseh odločb, je bil v letih od 2002 do 2006 od 20% do 30 %. Med najpogostejšimi prekrški, ki so povezani s pobiranjem DDV, so nepredložitev carinskega blaga, navedba manjše vrednosti carinskega blaga, vnos skritega carinskega blaga, nedeklariranje carinskega blaga ter vnos carinskega blaga v državo mimo mejnih prehodov. CURS ugotavlja, da se večina prekrškov nanaša na področje DDV. CURS spremlja potek postopkov v zvezi s podanimi kazenskimi ovadbami prek povratnih informacij, ki jih pridobi od tožilstva na podlagi zaprosil za obveščanje o poteku nadaljnega postopka, ki so priloga podanim kazenskim ovadbam. CURS v primeru suma odkritja kaznivega dejanja poda kazensko ovadbo državnemu tožilstvu.

Na učinkovitost pobiranja DDV posredno vpliva tudi učinkovitost delovanja drugih državnih organov, med njimi Policije na področju odkrivanja utaj DDV in Vrhovnega državnega tožilstva Republike Slovenije pri pregonu storilcev kaznivih dejanj na področju DDV.
6 PREDLOG UKREPOV ZA ODKRIVANJE IN PREPREČEVANJE UTAJ DDV

Ocenjuje se, da se zaradi davčnih goljufij izgubi 2 do 2,5 % bruto domačega proizvoda. Zaradi prostega pretoka blaga, storitev, kapitala in oseb na notranjem trgu, ki je bil uveden leta 1993, se države članice same še teže borijo proti davčnim goljufijam.

V nadaljevanju so predstavljeni predlogi ukrepov za bolj učinkovito odkrivanje in preprečevanje utaj DDV.

a. Sprememba sistema DDV

Sedanj sistem DDV za transakcije znotraj Skupnosti temelji na načelu obdavčitve v namembni državi ter zagotavlja enako obravnavo nacionalnih proizvodov in izdelkov iz drugih držav članic. To se doseže z mehanizmi, pri katerih se blago giblje med državami neobdavčeno in se nato ustrezno obdavči v namembni državi po enak davčni stopnji kot velja za notranje transakcije.

Ta prehodni sistem – ki je torej le začasen – je bil uveden zato, ker bi bil za uporabo načela obdavčitve v državi porekla potreben določen čas za vzpostavitev primernega mehanizma za pravilno prerezporeditev davčnih prihodkov, pridobljenih po vsemi Skupnosti, na posamezne države članice glede na njihovo porabo. Za uvedbo takšnega mehanizma je seveda vsekakor potrebna uskladitev davčnih stopenj, da se prepreči izkrivljanje konkurence.

Prehodni sistem za obdavčitev prometa v Skupnosti sicer ponuja široke možnosti na področju prostega pretoka blaga, vendar posamezne države članice izpostavlja nevarnosti velikih izgub zaradi davčnih utaj in goljufij.

Oblika davčne goljufije, ki je glede na višino utajenega zneska davka posebej nevarna in zaradi težavnosti njenega odkrivanja zelo resna, je tako imenovani davčni vrtiljak. Namen davčnega vrtiljaka je izogniti plačilu DDV, drugim členom v goljufivi verigi pa omogočiti odbitek fiktivnih zneskov DDV, da se doseže povračilo DDV ali zmanjšanje zneska DDV, ki ga je treba plačati. Za doseganje tega nezakonitega cilja gospodarski subjekt, ki ne izpolnjuje svojih davčnih obveznosti, običajno ne izvaja nobene dejanske poslovne dejavnosti in nima ustreznih struktur, ampak le posredno predal. Ta subjekt potem po nekaj mesecih "formalne dejavnosti" izgine, ne da bi oddal ustrezno davčno napoved in plačal davke, zato je za davčne uprave še posebej težko, da bi ga odkrile. Davčni vrtiljak je mogoče previdevati zaradi nezadostnega sodelovanja držav članic in zaradi različnih davčnih stopnij. Zato je potrebno aktivirati vse potrebne oblike sodelovanja in izmenjave informacij, s katerimi se je mogoče učinkovito boriti proti temu pojavu.

Izkušnje iz davčnega nadzora kažejo, da je veliko neupravičenega odbitka vstopnega DDV v dejavnosti gradbeništva, v kateri bi sistem prenosa obdavčitve na prejemnika (sistem obrnjene davčne obveznosti) lahko učinkovito reševal problem nezakonitega odbitka vstopnega DDV. DURS tudi meni, da bi bilo treba sistem obrnjene davčne obveznosti razširiti na vse storitvene dejavnosti, ker v praksi opaža, da se največ ponarejenih listin
nanaša na storitve, katerih resničnost izvedbe je v postopku naknadnega nadzora težko preverjati (svetovalne, raziskovalne storitve). Obdavčitev po sistemu obrnjene davčne obveznosti po mnenju DURS učinkovito rešuje nezakoniti odbitek od navideznih računov, ki jih izstavljajo neplačujoči gospodarski subjekti, od katerih ni mogoče izterjati zaračunanega DDV, izkazanega na izdanih računih.

Potrebno je razmisli o nadomestitvi sedanjega sistema DDV, pri čemer morebitna uvedba novega sistema ne sme pomeniti dodatne davčne obremenitve za podjetja in državljane.


b. Upravno sodelovanje na področju DDV

Zaradi različnih načinov utajevanja DDV morajo pristojni organi v državah članicah izboljšati preiskovalne metode za učinkovitejše preprečevanje goljufij na področju DDV.

Glavni instrument za preprečevanje davčnih goljufij je večje upravno sodelovanje držav članic. Upravno sodelovanje ima odločilno vlogo pri boju proti goljufijam na področju DDV, ker pri takšnih goljufijah hkrati sodeluje več davčnih zavezancev v različnih državah članicah. S sklenitvijo sporazumov so države članice z vzpostavili sistem izmenjave informacij, ki se je izkazal kot koristen instrument za ugotavljanje davčnega statusa davčnih zavezancev ter za zmanjšanje in preprečevanje čezmejnih davčnih goljufij. Pri tem je pomembna tudi uvedba sistema za preverjanje kakovosti in količine zagotovljene upravne pomoči.

Izmenjava informacij trenutno še zdajec ni običajna praksa, kar je povezano s kulturnimi razlikami, različnimi stopnjami razvoja računalniške tehnologije in pomikanjem predpisov za kaznovanje nedelavnosti držav članic. Zato je treba razviti skupno kulturo in pri tem sprejeti dejstvo, da se zahtevale informacije od drugih držav ne smejo obravnavati kot izjemni primeri, ampak kot običajen del preiskovalnega postopka, če se izkaže, da je to potrebno za preverjanje. V ta namen je treba premagati ovire, ki preprečujejo »upravno kulturo Skupnosti«, in pri tem spodbujati celovito uporabo obstoječih instrumentov sodelovanja ter upoštevanje predpisanih rokov in postopkov, da bodo preiskovalni organi zahtevane informacije prejeli v roku, skladnem s preiskovalnim postopkom. Delo bi olajšala uporaba standardiziranih računalniških sistemov za izmenjavo informacij, poleg tega pa bi bilo treba preveriti možnosti mrežnega povezovanja policijskih in preiskovalnih organov iz posameznih držav članic, ki sodelujejo pri boju proti davčnim goljufijam. Takšno mrežno povezovanje bi pomenilo znaten napredek pri izboljševanju boja proti
davčnim goljufijam, ker bi imeli preiskovalni organi potrebne informacije na voljo neposredno, takoj in brez nepotrebne birokracije.

Čeprav je pravni okvir za izmenjavo informacij med državami članicami dobro strukturiran in vsebinsko ustrezen, so glavne ovire za boj proti davčnim goljufijam v EU tudi neenotnost nacionalnih zakonodaj o izvajanju preiskovalnih pooblastil različnih nacionalnih organov in različno strogo kazenski ukrepi. Iz tega je mogoče sklepati, da so davčne goljufje zlasti pogoste v državah, v katerih imajo nadzorni organi manjša preiskovalna pooblastila ali v katerih kazenski ukrepi niso dovolj strogi, da bi učinkovali preventivno.

Pri posredni obdavčitvi zakonodaja Skupnosti predvideva skupne predpise za države članice (enotne postopke, določbe v zvezi s posredovanjem podatkov), ki naj bi spodbudili sodelovanje med upravami in izmenjavo informacij.

c. Solidarna odgovornost za plačilo davka


Ne glede na to, da pravna podlaga obstaja, so inštitut solidarne odgovornosti do sedaj v svojih zakonodajah uvedle naslednje države članice EU: Avstrija, Belgija, Bolgarija, Nemčija, Nizozemska, Portugalska, Danska, Velika Britanija, Slovaška in Italija. Države članice EU, ki so uvedle inštitut solidarne odgovornosti, poudarjajo, da je, ne glede na zadostno pravno podlago, težko dokazati, da je nek davčni zavezanec v verigi vedel oziroma bi moral vedeti, da gre za davčno utajo in da DDV ni bil plačan.

Pravne posle, ki so le navidezni in ne vplivajo na obdavčenje, ureja le ne načelnal ravni ZDavP-2 v tretjem odstavku 74. člena, noben predpis pa ne ureja postopka in načina odmere obveznosti za plačilo DDV pri davčni utaji tipa »davčni vrtiljak«. Inštitut solidarne odgovornosti je učinkovit model za povrnitev oziroma izterjavo DDV, ko se DDV pri davčni utaji tipa »DDV vrtiljak« izterja od drugih udeležencev v verigi, ki bi morali vedeti za davčno utajo, ali pa so v njej celo sodelovali.

d. Zavarovanje dodelitve identifikacijske številke

Inštitut zavarovanja pri izdaji identifikacijske številke za namene DDV je namenjen za primere, ko bi izdajo identifikacijske številke zahtevali zavezanci, ki so že bili vpleteni v davčne utaje oziroma so storili prekrške v zvezi z DDV, ter za davčne zavezance, ki nameravajo opravljati dejavnost s tveganim blagom oziroma dejavnost, ki je opredeljena kot tvegana v smislu utaj DDV.
e. Sodelovanje pri izmenjavi informacij o obvladovanju tveganja

Zaradi razvoja trgovine v Skupnosti je tesnejše sodelovanje pri izmenjavi informacij o obvladovanju tveganja nujno. Evropska Komisija je že pozvala države članice, da uporabljajo priročnik za obvladovanje tveganja za davčne uprave. Predlagana je bila vzpostavitev osrednje zbirke podatkov, v katero bi se stekali podatki posameznih uprav. Pri tem bi se lahko določile kategorije izdelkov, ki glede na raziskave pristojnih organov posameznih držav članic skrivajo veliko tveganje za morebitni "davčni vrtiljak" (motorna vozila in visokotehnološki izdelki s področja informatike in telefonije). Analize bi lahko izvajal OLAF, ki bi rezultate redno posredival državam članicam in jim tako dajal smernice za nadaljnje spremljanje tega pojava ter omogočil določitev ustreznih ciljnih ukrepov. Razen tega je treba predvideti in urediti podoben potek komunikacije med državami članicami in uradom OLAF.

f. Zaznavanje področij sive ekonomije

Smiselno bi bilo oceniti obseg utaj DDV zaradi sive ekonomije oziroma zaznati področja, kjer so tveganja za pojav sive ekonomije največja, in na podlagi rezultatov raziskave pristopiti k aktivnostim za zmanjševanje obsega sive ekonomije.

g. Uvedba davčnih blagajn

Na podlagi ocene o predvidenih stroških uvedbe davčnih blagajn (tako za državo kot tudi za davčne zavezance) in primerjave z oceno višine utaj DDV pri tistih davčnih zavezancih, pri katerih naj bi bila uvedba blagaj obvezna, bili ugotovili smotnost uvedbe davčnih blagajn. Za odločitev o tem, kdo naj bi bili davčni zavezanci, za katere bi bila uporaba davčnih blagaj obvezna, bi bilo potrebno v okviru obstoječih zbirk podatkov zagotoviti podatke o skupno odmerjenem DDV ter o dodatno odmerjenem DDV v postopkih davčno-inšpeksijskega nadzora pri davčnih zavezancih, ki poslujejo z gotovino.

h. Uskladitev kazni

Kazni za dejanja s primerljivo težo bi bilo treba na ravni EU uskladiti ob upoštevanju suverenosti držav članic, kot je na primer predvideno pri predpisih za boj proti pranju denarja. Tako se lahko prepreči, da bi zaradi manj strogosti zakonodaje ali manj učinkovitih postopkov preverjanja nastajali "kazenski raji", ki bi omogočali delovanje »DDV vrtiljakov".

i. Običajna tržna vrednost kot merilo za določanje davčne osnove v boju proti davčnim utajam

V vseh državah članicah je določanje davčne osnove prepuščeno pripravljeno pogodbenih strank za pogajanje, pri čemer se poskuša zagotoviti obdavčitev dejanskega plačila, ker je davčna osnova ponavadi enaka dogovorjenemu plačilu za dobavljeno blago ali opravljeno storitev. Poleg tega temeljnega merila se uporablja tudi »običajna tržna vrednost«, na podlagi katere se pod določenimi pogoji davčna osnova prilagodi ali na novo določi. Običajna tržna vrednost je povprečna cena, ki se plača za enakovrstno blago ali
storitev pod pogoji svobodne konkurence in v enaki prodajni fazi, ob istem času in na istem kraju, kjer je bilo blago pridobljeno ali storitev opravljena, če pa to ni možno, pa na najbližjem kraju in ob približno istem času. V vseh nacionalnih zakonodajah se tržna vrednost uporablja kot alternativna metoda za določanje davčne osnove in sicer v primeru delne ali popolne odsotnosti denarnega plačila. Običajna tržna vrednost je torej referenčna točka za odkrivanje morebitnih davčnih utaj. Če je davčna osnova, ki temelji na dogovorjencem plačilu, manjša od tržne vrednosti, je le-ta ne nadomesti, vendar lahko davčni organ domneva davčno goljufijo s prevalitvijo dokaznega bremena.

**j. Izkoristiti pristojnosti OLAF-a**

V večji meri bi bilo treba izkoristiti pristojnosti OLAF-a kot organa za analizo in usklajevanje boja proti davčnim in drugim goljufijam na evropski ravni. Organu so namreč zaupane naloge in pristojnosti v zvezi z upravnim sodelovanjem pri davčnih vprašanjih (neposredna in posredna obdavčitev, plačilo trošarin), da bi se olajšala izmenjava informacij med organi, ki imajo v skladu z nacionalno zakonodajo nalogo preprečevati davčne goljufije.

**k. Ostalo**

V boju proti utajam DDV je potrebno zagotoviti nenehno izboljševanje učinkovitosti sodelovanja nacionalnih organov, zadolženih za boj proti goljufijam ter povezovanje policjskih in preiskovalnih organov v mreže, kar bi jim omogočalo skupno uporabo obstoječih zbirk podatkov.

Predlaga se tudi zmanjšanje obveznosti za podjetja, ki dejavno sodelujejo z davčno upravo, na drugi strani pa strožji nadzor in postopke za davčne zavezance, ki predstavljajo tveganje.

Ukrep za bolj učinkovito odkrivanje in prepričevanje utaj je tudi nadaljnje financiranje programov Skupnosti za spodbujanje ukrepov na področju zaščite finančnih interesov Skupnosti, na primer program Hercule II.

Koristno bi bilo vzpostaviti stalne forume za razprave in/ali posvetovanje na visoki ravni, s čimer bi se lahko zagotovil širši pristop pri vprašanjih goljufij in sodelovanja med državami članicami. Zaradi trenutne razdrobljenosti posvetovanj je otežena izmenjava izkušenj, ki je potrebna za krepitev sodelovanja in ustreznega delovanja organov, zadolženih za boj proti utajam DDV.

Obseg utaj DDV se lahko zmanjša z določitvijo jasnih in merljivih ciljev in učinkovitega načrtovanja aktivnosti za zmanjšanje utaj DDV, z razvojem informacijskega sistema in evidenc o DDV, na katerih temelji načrtovanje, analiziranje in izvajanje posameznih ukrepov, z izboljšanjem kvalitete dela zaposlenih v pristojnih organih in ustrezni informiranjem davčnih zavezancev.
7 SKLEP

Davek je dajatev fizičnih in pravnih oseb, za katero so značilni prisilnost, nepovratnost in odsotnost neposredne protivrednosti.

Odpor do plačevanja davkov je lahko aktivien ali pasiven. O aktivnem davčnem odporu govorimo takrat, kadar davkopalčevalc zavestno prikrije ali netočno prikazuje pomembna dejstva, katerih rezultat je zmanjšanje davčne osnove. O pasivnem odporu pa govorimo takrat, kadar davcek ni plačan zaradi neznanja, nepazljivosti, neustrezne organiziranosti, nestrokovnosti, nemotiviranosti davčne administracije in nejasnih davčnih predpisov.

Davčni odpor se pojavlja v obliki davčne utaje in je nezaželen pojav, ker povzroča tako socialno kot narodnogospodarsko škodo. Davčna utaja vodi do izpada prejemkov v proračunu, kar je v protislovuju s ciljem obdavčevanja. Pojav davčne utaje izvira predvsem iz konflikta med davkopalčevalci in državo oziroma njenimi organi, zadolženimi za pobiranje davkov. Prvi se zavzemajo za čim manjšo davčno obveznost, medtem ko želijo drugi čim bolj zavarovati davčno osnovo, na podlagi katere se odmeri davček. Utajevanje davkov je prisotno v vsem družbah, v vseh družbenih razredih, poklicih, panogah in v vseh ekonomskih sistemih, Slovenija pa ni pri tem nobena izjema.

DDV zaseda med viri prihodkov proračunov držav članic Evropske unije vodilno vlogo. Sistem DDV sicer velja za enega najbolj dovršenih davčnih sistemov, vseeno pa so izgube zaradi utaj DDV ogromne.

Cilj magistrskega dela je bil ugotoviti nove možne oblike utaj davka na dodano vrednost v Sloveniji po vstopu Slovenije v Evropsko unijo, analizirati vloge organov pri preprečevanju in odkrivanju utaj DDV ter nakazati rešitve oziroma možnosti za zmanjšanje obsega utaj DDV.

Na osnovi zastavljenih ciljev raziskave smo preverili in potrdili naslednje osnovne trditve:

a) Z vstopom Slovenije v EU so se v Sloveniji pojavile nove oblike utaj davka na dodano vrednost.

Ugotovili smo, da enotni sistem DDV v EU omogoča nove načine davčnih utaj, ki jih še ni bilo, ko so obstajale fizične kontrole na mejah med državami članicami.

Najbolj razširjene oblike utaj davka na dodano vrednost lahko razdelimo v dve skupini:
• enostavne utaje, ki jih lahko izvede en sam davčn zavezanec in
• kompleksne utaje, pri katerih sodeluje več davčnih zavezancev.

Najpogostejše vrste enostavnih utaj DDV so zmanjševanje izstopnega DDV, napačno obračunavanje vstopnega DDV in neprave registracije, pogoste oblike kompleksnih utaj DDV pa »DDV vrtiljak«, »kloniranje DDV številke« in »izginuli trgovce«.
Dejavnosti, ki so najbolj prizadete z utajami DDV, so promet z nafto in naftnimi derivati, prodaja motornih vozil (rabljenih in novih), promet z odpadnimi surovinami (železo in barvne kovine), dejavnost gradbeništva ter prometa z nepremičninami in promet s tekstilom.

b) Glavni instrument za preprečevanje davčnih goljufij je večje upravno sodelovanje držav članic, ki ima odločilno vlogo pri boju proti goljufijam na področju DDV, ker pri takšnih goljufijah hkrati sodeluje več davčnih zavezancev v različnih državah članicah.

Organi odkrivanja utaj davka na dodano vrednost so predvsem davčni organ, carina in organ za notranje zadeve.

S 1. majem 2004 je Slovenija postala sestavni del notranjega evropskega trga. Zavezala se je, da bo spoštovala evropski pravni red ter s svojimi predpisi ščitila temeljne svoboščine EU: prost pretok blaga, storitev, kapitala in ljudi. S tem, ko je Slovenija postala del EU, prometa blaga med državami članicami EU ni mogoče več opredeliti kot izvoz oziroma uvoz blaga. Spremenjen in dopolnjen Zakon o davku na dodano vrednost je uvedel nove pojme, ter »nabava« oziroma »pridobitev blaga znotraj Skupnosti« ter »dobava blaga znotraj Skupnosti«.

Z ukinitvijo fizičnih meja med članicami EU je vse breme nadzora intrakomunitarne trgovine prešlo s Carinske uprave Republike Slovenije (CURS) na Davčno upravo Republike Slovenije (DURS). Slednja se je znašla v težjem položaju, ker za razliko od carinske službe ne nadzoruje državne meje, temveč je odvisna od informacij, ki jim jih priskrbijo poslovni subjekti in tuje davčne uprave.

Zaradi odprave kontrol na notranjih mejah Skupnosti si morajo organi držav članic izmenjevati podatke, da bi se zagotovilo informacije o tem, ali davčni zavezanci pravilno obračunavajo DDV. 1. januarja 2004 je začela veljati Uredba Sveta (ES) št. 1798/2003 o upravnom sodelovanju na področju davka na dodano vrednost. Namenjena je krepitvi sodelovanja med davčnimi organi držav članic pri boju proti goljufijam v zvezi z DDV. Odgovornost za izvajanje mednarodnega sodelovanja v okviru DURS je bila dodeljena Centralnemu uradu za zvezo, katerega glavne naloge so mednarodna izmenjava informacij (avtomatična, spontana - brez predhodnega zahtevka in izmenjava podatkov na zahtevo) ter pregled in preveritev podatkov iz sistema VIES. Ugotavljamo, da je upravno sodelovanje med organi držav članic, kot izhaja iz Uredbe Sveta št. 1798/2003 o upravnom sodelovanju na področju davka na dodano vrednost, primeren in zadosten način izmjenjevanja informacij za nadzor pravilne uporabe transakcij znotraj Skupnosti in je ustrezen instrument za bolj proti najbolj pogostim primerom kršitev na področju DDV. Vendar pa obstaja nujna potreba po dodatni pomoči in koordinaciji na evropski ravni, da se bodo lahko rešili najbolj zapleteni in resni primerti goljufij z DDV, ki imajo posledice v več državah članicah.

c) Obseg utaj DDV se lahko zmanjša tudi z določitvijo jasnih, merljivih ciljev, z učinkovitim načrtovanjem aktivnosti za zmanjšanje utaj DDV, z razvojem informacijskega sistema in evidenc o DDV, na katerih temelji načrtovanje, analiziranje in izvajanje posameznih ukrepov, z izboljšanjem kvalitete dela zaposlenih v pristojnih organih in ustreznim informiranjem davčnih zavezancev.
Ugotavljamo, da se je v Sloveniji do sedaj samo SURNS sistematično ukvarjal z ocenjevanjem obsega utaj DDV kot pretežnega dela celotnega primanjkljaja DDV. Niti DURS niti CURS nista izvajali posameznih analiz ter ocenjevali obsega primanjkljaja DDV v okviru metode od spodaj navzgor v okviru posameznih elementov, zato glavna tveganja za nastanek primanjkljaja DDV po vrstah vzrokov, vrsti dejavnosti, velikosti davčnih zavezancev in vrsti uvoženega blaga niso bila ugotovljena.

Ministrstvo za finance kot resorni organ za pripravo zakonodaje s področja pobiranja DDV v okviru Evropske komisije, sodeluje v skupini za boj proti davčnim goljufijam, ni pa še pristopilo h koordinaciji pristojnih organov pri rednem in kontinuiranem izvajanju analiz učinkov uvedbe možnih ukrepov, ki se že izvajajo v nekaterih državah članicah EU (sistem obrnjene davčne obveznosti za nekatere dejavnosti, sistem solidarne odgovornosti, zavarovanje dodelitve identifikacijske številke, uvedba davčnih blagajn, raziskave o obsegu sive ekonomije).

Ključne naloge DURS in CURS pri pobiranju DDV so predvsem odmera DDV, kontrola in inšpekcija davčnih zavezancev, preiskovalne aktivnosti, izterjava DDV, izrekanje sankcij zavezancem, izobraževanje in informiranje tako davčnih in carinskih uslužbencev kot tudi davčnih zavezancev ter mednarodno sodelovanje.

Na osnovi raziskave potrjujemo trditev, da je pomembna podlaga za uspešno določanje ciljev in učinkovito načrtovanje aktivnosti za zmanjševanje utaj DDV, poznavanje obsega utaj DDV in utaj DDV v okviru posameznih elementov (dejavnost, vrsta vzroka za nastanek utaje DDV, vrsta in velikost zavezanca, vrsta blaga in drugo). Ugotavljamo, da se glavne pomanjkljivosti v delovanju organov v sistemu pobiranja DDV nanašajo ravno na načrtovanje posameznih aktivnosti ter na pomanjkljive evidence DDV. Evidence tako DURS kot CURS omogočajo posamezne informacije o dodatno odmerjenem DDV v postopkih kontrol in inšpekcijskih nadzorov, vendar pa ne zagotavljajo točnih in popolnih podatkov po posameznih elementih odmerjanja DDV (npr. dodatno ugotovljen DDV po vrsti dejavnosti ter v okviru posameznih dejavnosti po vzroku za nastanek primanjkljaja DDV), zato obstaja tveganje, da podatkov, ki jih sicer imata, ne moreta najbolj učinkovito uporabiti za podrobne analize, na podlagi katerih bi ugotovili posamezna tveganja in pristopili k bolj natančno usmerjenim aktivnostim za zmanjševanje primanjkljaja DDV.

Na DURS in CURS opravljajo inšpekcijske nadzore inšpektorji za vse vrste dajatev in niso specializirani posebej za DDV. S specializacijo določenega števila inšpektorjev samo za področje DDV bi lahko dosegli večjo učinkovitost pri odkrivanju nepravilnosti in zmanjševanju primanjkljaja DDV.

DURS in CURS nudita davčnim zavezancem iz leta v leto več informacij in nasvetov (preko spletnih strani, revij), kar lahko štejemo za učinkovit ukrepljevalja, da davčni zavezanci odmerijo in plačajo prav znesek DDV ob pravem času.

Na koncu lahko potrdimo, da se lahko večjo učinkovitost pri pobiranju DDV doseže z medsebojno povezanostjo organov odkrivanja utaj DDV znotraj in izven Slovenije, kakor tudi z ustreznim komuniciranjem z zavezanci za DDV.
8 LITERATURA

9 VIRI


15. Uradni list RS. 2006. Pravilnik o izvajanju Zakona o davku na dodano vrednost (PZDDV-1) 141/06.
17. Uradni list RS. 2006. Zakon o davku na dodano vrednost (ZDDV-1) 117/06.
PRILOGA 1: SEZNAM SLIK, TABEL IN KRATIC

SEZNAM SLIK

SLIKA 1: LAFFERJEVA KRIVULJA ....................................................................................... 16
SLIKA 2: SHEMA DAVČNE UTAJE TIPA »DDV VRTILJAK«................................. 23

SEZNAM TABEL

TABELA 1: IZRAČUN TEORETIČNEGA DDV IN UTAJ DDV ZA LETO 2005 .......... 85

SEZNAM KRATIC

CAT - Centralno računalniško podprte analize tveganj
CLO - Central Liaison Office; oddelek za mednarodno izmenjavo podatkov
CUNG - Carinski urad Nova Gorica
CURS - Carinska uprava Republike Slovenije
DDV - Davek na dodano vrednost
DMV – Davek na motorna vozila
DURS - Davčna uprava Republike Slovenije
EU - Evropska unija
EUL - enotna upravna listina
iDIS - integrirani davčni informacijski sistem
ISPO - informacijski sistem prekrškovnega organa
KZ - Kazenski zakonik
OECD - Organisation for Economic Co-Operation and Development; Organizacija za gospodarsko sodelovanje in razvoj
OLAF - Office Europee de la lutte anti-fraude; Evropski urad za boj proti goljufijam
PZDDV - Pravilnik o izvajanju Zakona o davku na dodano vrednost
SCAC - Standing Committee for Administrative Cooperation;
SURS - Statistični urad Republike Slovenije
VIES - VAT Information Exchange System; sistem za izmenjavo informacij o DDV
ZDA - Združene države Amerike
ZDavP - Zakon o davčnem postopku
ZDDV - Zakonu o davku na dodano vrednost
ZP - Zakon o prekrških
PRILOGA 2: DELOVNI ŽIVLJENJEPIS

a) Osebni podatki
Ime in priimek: Tina Zupan
Datum in kraj rojstva: 30.01.1976 v Novem mestu
Naslov: Badjurova 1, 1270 Litija

b) Izobrazba
Strokovni naslov: univ.dipl.ekon.
Diplomsko delo: Celovito obvladovanje kakovosti v podjetju Revoz (1999)

c) Pridobljene delovne izkušnje
Čas študija:
- knjiženje prejetih faktur - oddelek saldakontov dobaviteljev (Revoz d.d.),
- priprava plačilnih nalogov v finančni službi (Revoz d.d.),
- poučevanje na Srednji ekonomski šoli Novo mesto (predmet Gospodarsko poslovanje in računovodstvo).
1999 - 2005: računovodja v podjetju Resistec d.o.o. & Co.k.d.
Glavne naloge:
- knjiženje poslovnih dogodkov v glavno knjigo (prejeti računi, izdani računi, blagajna, transakcijski računi, osnovna sredstva, plače, krediti),
- poročanje Banki Slovenije (SKV/SKD, SN, C), SURS, DURS in AJPES,
- pripravljanje plačilnih nalogov (plačevanje na domačem trgu in v tujino),
- pripravljanje finančnih načrtov in dokumentacije za pridobitev bančnih posojil,
- organiziranje letnega popisa (inventury),
- izdelovanje poročil za notranje uporabnike (upravo in lastnike),
2005 - 2008 : vodja finančno računovodski službe v podjetju Resistec d.o.o. & Co.k.d
Glavne naloge:
- sestavljanje medletnih, letnih in konsolidiranih računovodskih izkazov,
- spremljanje zakonodaje in sprememb na področju računovodstva,
- izdelava navodil za knjiženje,
- izdelava internih poročil za upravo podjetja in lastnike,
- organiziranje dela v finančno računovodski službi in usklajevanje z ostalimi oddelki,
- sodelovanje pri uvajanju novih programskih rešitev,
- sodelovanje z zunanjimi uporabniki informacij (DURS, AJPES, SURS, BS),
- priprava poslovnih in finančnih planov podjetja,
- kontrola in analiza poslovanja matičnega podjetja in odvisnih družb.
2008 : samostojni strokovni sodelavec v Službi za računovodstvo in finance (DARS d.d.)
Glavne naloge:
- spremljanje davčne zakonodaje, izdelava navodil, kontrola glavne knjige,
- sestavljanje medletnih in letnih računovodskih izkazov.