

DIPLOMSKA NALOGA

KARMEN ŠUC BIRSA



UNIVERZA NA PRIMORSKEM  
FAKULTETA ZA MANAGEMENT KOPER

Diplomska naloga

DAVEK NA DODANO VREDNOST TER POJAV  
SYSTEMSKIH UTAJ

Karmen Šuc Birsa

Koper, 2011

Mentor: izr. prof. dr. Franko Milost



## POVZETEK

DDV je prevladujoča oblika davka v Evropi, njegova uvedba pa pogoj za vstop novih članic v EU. V primerjavi z ostalimi davki predstavlja relativno stabilen vir financiranja proračuna. Vzrok uvedbe je predvsem nevtralnost, izvozna konkurenčnost ter finančna donosnost. Kljub pozitivnim učinkom uvedbe DDV, se je Slovenija, ob vstopu v EU in odpravi carinskih meja, srečala s pojavom davčnih utaj znotraj skupnega evropskega trga. Za uspešno zajezitev utaj je pomembno delovanje državnih institucij v skladu s priporočili Evropske komisije, med katerimi so zlasti pomembni preventivni in nadzorni ukrepi DURS. Izrednega pomena je sodelovanje javnosti pri preprečevanju, odkrivanju in ustavitvi sistemskih goljufij, katerih negativni učinek se kaže v oškodovanju proračuna, s tem pa posledično javnih koristi.

*Ključne besede:* davek, davčna utaja, davčni zavezanec, davek na dodano vrednost, manjkajoči gospodarski subjekt, obdavčitev, plačnik davka.

## SUMMARY

VAT is the dominant type of tax in Europe. The introduction of this tax is also a condition to enter the EU. Compared to other taxes it represents a relatively stable source of budget funding. It was introduced due to its neutrality, export competitiveness and financial profitability. Despite all the good qualities and positive effects after the VAT introduction, and after the closure of customs frontiers, Slovenia meet the occurrence of tax evasions in the common European market. The activity of state institutions in accordance with the European Commission references is important for a successful barrage of tax evasions. Very important are also the protective and supervisory measures taken by the Tax office of the Republic of Slovenia. An excellent cooperation of the public with the authorities it is very important for the detection and disablement of systemic frauds, of which the negative effect is shown in the impairing of the budget and consecutively on public advantages.

*Keywords:* tax, tax evasion, taxpayer, value-added-tax, missing trader, taxation, payer of the tax.

UDK: 336.22(043.2)



## VSEBINA

<b>1</b>	<b>Uvod</b>	<b>1</b>
<b>2</b>	<b>Davek na dodano vrednost</b>	<b>4</b>
2.1	Opredelitev davka na dodano vrednost	4
2.2	Razvoj davka na dodano vrednost v Evropski uniji	5
2.2.1	Razvoj davka na dodano vrednost v Sloveniji	6
2.2.2	Prednosti uvedbe davka na dodano vrednost v primerjavi z drugimi davki	7
2.2.3	Razlogi za uvedbo davka na dodano vrednost v Sloveniji	8
2.2.4	Pomisleki ob uvedbi davka na dodano vrednost v Sloveniji	10
<b>3</b>	<b>Zavezanci za davek na dodano vrednost in plačniki davka na dodano vrednost</b>	<b>11</b>
3.1	Davčni zavezanec	11
3.1.1	Davčni zavezanec, identificiran za namene davka na dodano vrednost	11
3.1.2	Mali davčni zavezanec	12
3.1.3	Razlogi za vstop v sistem davka na dodano vrednost	12
3.1.4	Kmetje in davek na dodano vrednost	15
3.1.5	Pravna oseba, ki ni davčni zavezanec	16
3.2	Plačnik davka na dodano vrednost	17
<b>4</b>	<b>Predmet obdavčitve</b>	<b>18</b>
4.1	Dobava blaga	18
4.2	Pridobitev blaga iz druge države članice	18
4.3	Opravljanje storitev	19
4.4	Uvoz blaga	19
<b>5</b>	<b>Kraj obdavčitve</b>	<b>20</b>
5.1	Kraj obdavčitve blaga	20
5.1.1	Prodaja blaga na daljavo	21
5.1.2	Kraj dobave blaga pri instaliranju ali montiranju blaga	21
5.1.3	Kraj pridobitve blaga znotraj Evropske skupnosti	21
5.2	Kraj obdavčitve storitev	22
5.2.1	Storitve posrednikov	22
5.2.2	Storitve, ki so vezane na nepremičnino	22
5.2.3	Storitve prevoza	23
5.2.4	Kulturne, pomožne prevozne storitve ali storitve v zvezi s premočninami	23
5.2.5	Druge storitve	23
<b>6</b>	<b>Nastanek davčne obveznosti, davčna osnova, stopnje in oprostitve davka na dodano vrednost</b>	<b>24</b>
6.1	Nastanek davčne obveznosti	24
6.2	Davčna osnova	24
6.2.1	Dobava blaga in storitev	25
6.2.2	Uvoz	25
6.2.3	Pridobitev blaga znotraj Evropske skupnosti	26
6.3	Stopnje davka na dodano vrednost	26
6.4	Oprostitve davka na dodano vrednost	27

<b>7</b>	<b>Obračun davka na dodano vrednost.....</b>	<b>29</b>
7.1	Račun .....	29
7.2	Odbijanje vstopnega davka na dodano vrednost.....	30
7.3	Obračun davka, evidence ter poročanje davčnemu organu.....	31
<b>8</b>	<b>Davčna utaja .....</b>	<b>32</b>
8.1	Sistemske utaje davka na dodano vrednost.....	33
8.1.1	Davčni vrtiljak .....	33
8.1.2	»Missing trader« družba oziroma »neplačujoči gospodarski subjekt«.....	36
8.1.3	Siva ekonomija .....	37
8.1.4	Navidezni računi .....	38
8.2	Ukrepi Davčne uprave republike Slovenije .....	39
8.2.1	Preventivni ukrepi.....	39
8.2.2	Represivni ukrepi.....	41
8.3	Davčni inšpekcijski nadzor rizičnih dejavnosti .....	43
8.4	Ukrepi zakonodajalca.....	44
8.4.1	Dodatni ukrepi .....	44
8.4.2	Druge rešitve.....	47
8.5	Predlog uvedbe davčnih blagajn .....	47
<b>9</b>	<b>Sklep.....</b>	<b>49</b>
	<b>Literatura .....</b>	<b>51</b>
	<b>Viri .....</b>	<b>52</b>



## **SLIKE**

Slika 1: Delež posameznih prihodkov proračuna Republike Slovenije za leto 2006 .....	9
Slika 2: Shema davčnega vrtiljaka .....	34

## **PREGLEDNICE**

Preglednica 1: Finančne posledice za malega davčnega zavezanca .....	13
Preglednica 2: Finančne posledice za malega davčnega zavezanca .....	14
Preglednica 3: Dodatno ugotovljene obveznosti v nadzoru v 2008.....	43

## **KRAJŠAVE**

DDV	Davek na dodano vrednost
EU	Evropska unija
OECD	Organizacija za gospodarsko sodelovanje in razvoj
Ur. list RS	Uradni list Republike Slovenije
ZdavP-2	Zakon o davčnem postopku
ZDDV	Zakon o davku na dodano vrednost

# 1 UVOD

Na tem svetu, razen smrti in davkov, ni nič zanesljivega.

Benjamin Franklin, 1789

Davke poznamo, odkar obstaja organizirana družba, spreminja se le njihova oblika. Desetina kot naturalni davek se je pojavil že v srednjem veku. V starem veku smo poznali suženjstvo, kasneje v srednjem tlačanstvo, tako da o prevladi denarnih davkov lahko govorimo šele v novejši zgodovini. Bistvo vseh teh ureditev pa je prisilnost dajatve državi (Kranjec 2003, 53).

Davek torej obravnavamo kot prisilno dajatev, saj morajo subjekti plačevati davek kot to določa zakon. Država torej davek, ki ga potrebuje za zadovoljevanje potreb, odreja z vso suverenostjo in avtoriteto, kar daje davkom značaj prisile. Davek ima tudi lastnost, da je splošno obvezen saj ga plačujejo vse fizične in pravne osebe. Kot denarno obveznost ga plačujejo predvsem iz dohodkov in redkeje iz premoženja (Žibert 2003, 33).

Davki so se pojavili z nastankom države, ki je potrebovala določena sredstva za zadovoljevanje skupnih potreb državne skupnosti. Davkoplačevalci tako državi plačujemo najrazličnejše davke, s katerimi se financira javna poraba in intervencije na gospodarskem in socialnem področju, zato se tudi odločitve o davkih ne sprejemajo neodvisno od odhodkovne strani proračuna. Danes davke obravnavamo kot najvažnejšo obliko javnih dohodkov, zato se jim posveča veliko pozornosti (Žibert 2003, 33).

Med vrstami davkov je v Evropi prevladujoča oblika ravno davek na dodano vrednost, ki je predmet obravnave v diplomskem delu. Davek na dodano vrednost je vse fazni davek, njegova uvedba pa pogoj za vstop novih članic v Evropsko unijo.

Pred uvedbo novega načina obdavčitve smo v Sloveniji uporabljali obdavčitev z enofaznim prometnim davkom, kar pa je bil zastarel in neučinkovit sistem. Zagovorniki uvedbe davka na dodano vrednost so kritično negativno ocenili sistem obdavčitve s prometnim davkom in hkrati poudarili učinkovitost in koristnost uvedbe davka na dodano vrednost kot so njegova nevtralnost, izvozna konkurenčnost in finančna učinkovitost.

Med prednostmi uvedbe se med drugim zagovorniki uvedbe davka na dodano vrednost izrazito poudarili zmanjšanje utaj davka in posledično izpada prihodkov proračuna. Kasneje v praksi pa se je izkazalo, da je ravno uvedba davka na dodano vrednost, kljub pozitivnim lastnostim, v veliki meri povzročila nastanek sistemskih utaj oziroma različnih oblik goljufij s strani organiziranih združb kakor tudi posameznikov.

Sistemske utaje v splošnem pomenijo krajo skupno ustvarjenih prihodkov državnega proračuna, saj se kažejo kot nevplačana sredstva v proračun, ki jih potrebujemo za zadovoljevanje družbenih potreb. Posredno smo zaradi tovrstnih kraj prikrajšani za dobrine

prav vsi pošteni državljani, medtem ko si goljufi nezakonito polnijo žepe z denarnimi sredstvi, ki bi jih po zakonu morali vplačati v državno blagajno.

Utaje so postale zelo razširjen pojav v vseh državah članicah Evropske unije, pri čemer Slovenija ni nobena izjema. Predstavljajo zelo veliko težavo proti kateri se je potrebno boriti in jo v čim večji meri zatreti.

V diplomskem delu v začetnem delu obravnavam sistem obdavčitve prometa blaga in storitev, ki ga uporabljamo v Sloveniji in sicer davek na dodano vrednost. Pri obravnavi poskušam odgovoriti na vprašanje, ki si ga vsi postavimo pred registracijo dejavnosti in sicer »ali naj vstopim v sistem obdavčitve z davkom na dodano vrednost ali pa ne«.

Sledi obravnava pojavnih oblik sistemskih utaj, ki so v porastu ter metod boja proti goljufijam, ki se jih v Sloveniji poslužujemo v skladu s smernicami Evropske unije. Gre za perečo težavo, ki ji je v diplomski nalogi namenjeno posebno poglavje.

Vsebinsko sem izbrala zaradi aktualnosti in razširjenosti pojava, prav tako pa zato, ker se s tem pojavom dnevno srečujem v lastnem delovnem okolju in me to področje posebej zanima. Pri slednjem gre predvsem za davčne utaje oziroma izogibanje plačevanja obveznih dajatev s strani davčnih zavezancev.

Namen naloge je analizirati različne oblike sistemskih utaj, opisati njihove lastnosti za potrebe prepoznavnosti kakor tudi opredeliti usmeritve in metode dela davčne uprave z namenom preprečevanja pojava sistemskih utaj, med katerimi gre zlasti za neplačevanje davka na dodano vrednost.

Cilj naloge je na podlagi analize predstaviti rešitve, ki so delno že vključene v spremembe Zakona o davku na dodano vrednost, ki se uporablja od 1. 1. 2010 dalje, in predstavljajo nove ukrepe, hkrati pa želim predlagati še morebitne nove metode dela, ki bi lahko pripomogle k uspešnosti boja proti goljufijam.

Na osnovi dosedanjih ugotovitev trdim, da sta dejavnost gradbeništva in trgovina z motornimi vozili najbolj tvegani dejavnosti z vidika utaj davka na dodano vrednost.

Za uresničitev cilja je pri izdelavi diplomskega dela teoretični del napisan na podlagi podatkov iz prebrane literature in virov. V uvodnem delu sem opredelila davek na dodano vrednost ter predstavila sistem obdavčitve prometa blaga in storitev v Sloveniji po trenutno veljavnih predpisih, zato je nujno potrebna proučitev zakonodaje. Ob predstavitvi primerov obdavčitve z davkom »da ali ne« sem uporabila primerjalno metodo.

V drugem delu naloge sem podrobneje opredelila pojav sistemskih utaj ter ukrepe za njihovo zaježitev. V empiričnem delu naloge sem analizirala statistične podatke iz uradnih poročil Davčne uprave Republike Slovenije, ki so javnega značaja ter uporabila primerjalno metodo.

V obeh delih tako teoretičnem kot empiričnem sem uporabila različne metode raziskav kot so metoda deskripcije, metodo kompilacije in komparativno metodo. Za izdelavo ugotovitev in sklepov sem uporabila induktivno-deduktivno metodo.

Pri podrobnejšem obravnavanju oziroma raziskavi in analiziranju goljufij sem se omejila na davčne utaje, ki se odražajo v neplačevanju davka na dodano vrednost. Glede analize statističnih podatkov sem se omejila zgolj na uradna poročila davčne uprave ter računskega sodišča, ki so javnega značaja.

## 2 DAVEK NA DODANO VREDNOST

### 2.1 Opredelitev davka na dodano vrednost

Davek na dodano vrednost (DDV) je ena izmed oblik prometnega davka. Z njim se obdavčuje promet blaga, materiala, opreme in storitev v vseh fazah prometa, razen pri transakcijah, ki zapadejo pod oprostitvev. Plačujejo ga vsi – od proizvajalca, trgovca na debelo, trgovca na drobno vse do končnega porabnika. Glede na to, da je zaračunan v vsaki fazi prometa, ga imenujemo tudi *vsefazni davek*. Davčni zavezanci, ki plačajo davek svojim dobaviteljem, ga poračunajo v obračunskem obdobju s svojim izstopnim davkom ali pa terjajo denar nazaj. Ta proces poteka po tako imenovani *kreditni metodi* in traja, dokler blago oziroma storitev menjava lastnika. Na koncu se davek prevali na porabnika, ki ga ne more terjati nazaj (Pirc 1999, 9).

Prometni davek, ki je bil v uporabi v Sloveniji vse od leta 1992 dalje do uvedbe davka na dodano vrednost v letu 1999, je *enofazni davek*. Plača ga le končni potrošnik v prodaji na drobno ali kateri drugi končni porabnik v zadnji fazi prometa blaga. Če ga iz kateregakoli razloga ne plača ali če ga prodajalec na drobno utaji, je ta znesek za proračun izgubljen, razen če se to kasneje ne ugotovi in prisilno izterja od prodajalca (Pirc 1999, 9).

Davek na dodano vrednost deluje le v urejenem gospodarstvu. Ne mara političnega vmešavanja v gospodarstvo in ne prenaša inflacije.

Slovenski zakon o DDV temelji na šesti smernici, ki so jo leta 1977 sprejele države Evropske skupnosti.<sup>1</sup>

ZDDV temelji na *potrošni obliki DDV*, ki je sprejeta kot prevladujoča v državah EU. Slovenska ureditev temelji na:

- ozemeljskem načelu, kar pomeni, da se uporablja za promet, opravljen oziroma obravnavan, kot da je opravljen na ozemlju Slovenije, ter
- načelu namembnega kraja, po katerem so proizvodi obdavčeni v namembni državi in ne v državi odpošiljanja.

DDV se lahko obračunava po treh metodah, in sicer po odštevalni, kreditni in seštevalni. Slovenski zakon temelji na kreditni metodi, po kateri davčni zavezanec odšteje znesek DDV, obračunan ob nabavah, od zneska, obračunanega ob dobavah. Za države EU je kreditna metoda obvezna (Mayr 1999, 24).

---

<sup>1</sup> Šesta smernica Sveta 77/3388/EGS z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih Skupni sistem davka na dodano vrednost: enotna osnova za odmeri (UL L 145 z dne 13. 6. 1977 z vsemi spremembami).

Za DDV je značilno, da ima malo davčnih stopenj. Slovenski zakon ima dve davčni stopnji, ki se uporabljata za promet proizvodov in tudi za promet storitev in sicer 20 % in 8,5 %.<sup>2</sup>

Od prometa blaga in storitev je treba obračunati DDV takrat, ko se promet zaračuna oziroma je opravljen. Najpomembnejša značilnost DDV pa je, da ga zavezanec državi ne plača toliko, kolikor ga obračuna v svojih prodajnih listinah, temveč plača razliko med tem ter tistim, zaračunanim njemu v prejetih nabavnih listinah. Tako DDV bremeni le tiste kupce proizvodov in storitev, ki nimajo pravice do poročuna vstopnega DDV. To so predvsem končni potrošniki. Pravice do delnega ali popolnega poročuna vstopnega DDV nimajo zavezanci, ki opravljajo DDV oproščene dejavnosti. Med njimi je največ proračunskih uporabnikov.

Tisti davčni zavezanci, ki imajo pravico do poročuna vsega vstopnega davka, spremljajo vse stroške nabave blaga in storitev v poslovnih knjigah po čisti vrednosti (brez DDV). Spremljanje poslovnih izidov je tako vsebinsko boljše. Ker je v obračunih potrebno izkazovati tako realizacijo kot osnove, od katerih se je obračunal vstopni DDV, morajo zavezanci ažurno in točno spremljati prihodke in odhodke že med letom.

Dobra stran DDV je preprostost njegovega obračuna na računu, saj imamo le dve davčni stopnji. Slaba stran pa je, da je zelo povečal obseg zunaj knjigovodskih evidenc davčnih zavezancev.

## **2.2 Razvoj davka na dodano vrednost v Evropski uniji**

Davek na dodano vrednost (DDV) je prevladujoča oblika davka v Evropi. Z njim se obdavčuje promet blaga, materiala, opreme in storitev v vseh fazah prometa.

V okviru Evropske unije, ki je zibelka davka na dodano vrednost, je leta 1962 Neumarkova komisija predlagala, da se davek na dodano vrednost uvede kot splošna oblika obdavčevanja prometa blaga in storitev v vseh državah Evropske unije. DDV so označili kot velik premik naprej, v smislu da predstavlja nevtralen prometni davek, ki ne uvaja kumuliranja davčnega bremena in omogoča mednarodno blagovno menjavo. Prva država, ki je uzakonila DDV, je bila Danska leta 1967. Sledili sta ji Nemčija in Francija (Škof 1999, 15).

V desetih letih se je uporaba DDV razširila skoraj na vso sedanjo evropsko petnajsterico, razen Portugalske, Španije in Grčije, ki so nekoliko zamujale z njegovo uvedbo. Tako je Portugalska uvedla DDV šele leta 1985 po uporabi enofaznega davka v veleprodaji. V teh letih so tudi druge države izven Evropske unije začele uvajati DDV. Nova Zelandija ga je tako uvedla leta 1986 (Škof 1999, 15).

---

<sup>2</sup> Do 31. 12. 2001 sta bili v veljavi davčni stopnji v višini 19 % in 8 %.

Države OECD, ki pa niso uvedle DDV, so na primer Kanada, ki obdavčuje promet na federalni ravni z enofaznim prometnim davkom v fazi proizvodnje; Avstralija, ki uporablja davek na promet v veletrgovini; Združene države Amerike in Islandija, ki uporabljajo davek na promet v trgovini na drobno (Škof 1999, 15).

DDV pa so uvedli tudi v več kot 40 državah v Afriki, Aziji in v Latinski Ameriki. Njegova razširitev v zadnji polovici tega stoletja je najpomembnejši dogodek v razvoju davčnega sistema. DDV so sprejele tudi nekatere države nekdanje Sovjetske zveze na primer Ukrajina. Od držav srednje in vzhodne Evrope DDV nista uvedli le še Makedonija in Albanija (Škof 1999, 16).

EU urejanje davkov prepušča državam članicam, skupno so določena le načela, po katerih se morajo države članice ravnati. Neskladnosti med posameznimi davčnimi sistemi so tako izginile z uvedbo nekaterih skupnih pravil o posrednem obdavčenju, davku na dodano vrednost (DDV) in trošarinah. EU ima na področju obdavčenja podjetij dva cilja. Prvi je preprečevanje škodljive davčne tekmovalnosti med državami članicami in drugi podpiranje načela prostega gibanja kapitala.

Na področju DDV stopnje niso predpisane in jih članice EU lahko same določajo. Določeno je le, da je splošna stopnja le ena in ne sme biti nižja od 15 odstotkov ter da smejo predpisati le dve nižani stopnji, od katerih nobena ne sme biti nižja od 5 odstotkov (Ošljaj 2004, 37).

Standardna stopnja se uporablja za obdavčitev vsega blaga in storitev, razen tistega, za katerega je predvidena oprostitev plačila davka ali za katerega je predpisana znižana stopnja.

Znižana stopnja je predvidena za obdavčitev blaga in storitev, ki so osnovnega življenjskega pomena, kamor sodijo nujne življenjske potrebščine, kot so zdravila, hrana, kulturne dobrine in podobno (Ošljaj 2004, 37).

### ***2.2.1 Razvoj davka na dodano vrednost v Sloveniji***

Republika Slovenija je uvedla davek na dodano vrednost s 1. julijem 1999, ko je z njim nadomestila davek od prometa proizvodov in storitev. Slednjega smo uporabljali od leta 1992 dalje. DDV je v celoti prihodek proračuna RS.

S 1. majem 2004 je RS postala članica Evropske unije in s tem se je v nekaterih elementih spremenil tudi sistem DDV, saj je del nalog, ki jih je do vstopa opravljala carina, odpadel na davčne zavezance. Spremenila so se tudi pravila obračunavanja DDV v prometu z drugimi članicami EU. Za promet na enotnem trgu z drugimi članicami EU tako uporabljamo izraz znotraj skupnostni ali intrakomunitarni promet.



Od januarja 2007 je v Sloveniji stopil v veljavo novi Zakon o davku na dodano vrednost (ZDDV), ki sicer bistveno ni spreminjal do tedaj veljavnega obdavčevanja z DDV, zakonsko besedilo pa naj bi le postalo za davčne zavezance bolj preprosto in razumljivo.

Dne 30. 1. 2009 pa je bil objavljen Zakon o spremembah in dopolnitvah zakona o DDV s katerim se od 1. 1. 2010 dopolnjuje in spreminja vsebina veljavnega zakona. Gre predvsem za novosti glede vračila DDV davčnemu zavezancu, ki ima sedež v drugi državi članici, za nov način poročanja o transakcijah znotraj skupnosti ter roka za predložitev rekapitulacijskega poročila, ukrepov za preprečevanje goljufij, rešitve glede nižjih stopenj DDV, povišanje pavšalnega nadomestila kmetom ter limita za ureditev obračunavanja DDV po plačani realizaciji. Spremembe so se pričele uporabljati s 1. 1. 2010 razen nekaterih, ki so stopile v veljavo s 1. 1. 2011, druge pa se bodo začele uporabljati 1. januarja 2013 in 2015.

Davčni sistem Slovenije je zapleten. Zaznamuje ga veliko število zakonov in podzakonskih aktov. Ena od njegovih sestavin so tudi predpisi, ki obravnavajo obdavčitev prometa blaga in storitev. Slednje so nadomestili predpisi o DDV.

### ***2.2.2 Prednosti uvedbe davka na dodano vrednost v primerjavi z drugimi davki***

Davek na dodano vrednost se plačuje pri vsakem opravljenem prometu v poslovnem procesu torej od prvega proizvajalca do končnega uporabnika, tako, da se začne stekati v proračunsko blagajno takoj ob prvem prometu in ne šele na koncu poti, ko končni potrošnik kupi blago oziroma storitev in jo plača.

Zaradi plačevanja DDV v vsaki fazi prometa je tudi izguba zaradi izognitve plačila davka manjša. Kar ne plača davčni zavezanec v eni fazi, mora plačati zavezanec v naslednji fazi. Edina izognitev, ki je ni mogoče nadomestiti, je izognitev pri zadnjem opravljenem prometu blaga, če davek ni zaračunan končnemu porabniku v maloprodaji. Kljub temu gre le za delno izgubo davka, saj je večina DDV bila obračunana v predhodnih fazah (Pirc 1999, 20).

Ko govorimo o prednostih uvedbe davka na dodano vrednost, govorimo predvsem o naslednjih treh:

- relativno velik finančni učinek za državni proračun,
- nevtralnost obdavčenja in
- učinkovitost.

DDV predstavlja relativno stabilen vir financiranja državnega proračuna v primerjavi s preostalimi vrstami davkov. Učinek DDV na proračunske prihodke je v odvisnosti od davčne osnove, števila stopenj ter njihove višine. Velik obseg prihodkov zagotavlja majhno število sorazmerno visokih stopenj ter široka davčna osnova DDV se pogosto uporablja skupaj z trošarinami za naftne derivate, alkoholne pijače in tobačne izdelke. Hkrati je zapletena davčna

oblika. Učinkovito pobiranje davka se lahko zagotovi le z ustrezno organiziranostjo davčne službe (Pirc 1999, 20).

Nevtralnost obdavčenja DDV se kaže v tem, da le-ta ne vpliva na odločitev proizvajalcev in trgovcev, katero blago ali storitev bodo proizvajali ali tržili, niti ne na odločitev končnega potrošnika, katero blago bo kupil. Na nevtralnost vpliva majhno število davčnih stopenj in sorazmerno majhno število oprostitev. Največjo nevtralnost dosežemo z eno samo splošno davčno stopnjo (Pirc 1999, 20).

V primerjavi s prometnim davkom je DDV bolj učinkovit. Davčni prihodki so prej realizirani in sicer v vsaki fazi prometa in ne šele na koncu v maloprodaji. Davek, ki v eni fazi ni plačan, plača v celoti kupec v naslednji fazi. Učinkovitost je večja, če je manj izjem in manj davčnih stopenj. To nam potrjuje Danska praksa, kjer je v veljavi le ena sama 25-odstotna davčna stopnja, kar prinaša velik obseg davčnih prihodkov.

Pogoj za učinkovit sistem davka na dodano vrednost je tudi primerna organizacija davčne službe. Davčna uprava mora imeti pregled nad ustvarjenimi prihodki davčnih zavezancev in njihovimi odhodki. V sistemu DDV dejansko zavezanec sam skrbi oziroma ugotavlja, kdaj izpolnjuje pogoje vstopa ali izstopa iz sistema DDV oziroma sam skrbi za spremembe lastne dejavnosti in statusa. Obvezen je tudi voditi več vrst predpisanih evidenc (Pirc 1999, 20).

Davek na dodano vrednost tako državi omogoča (Pirc 1999, 20):

- uskladitev davčnih sistemov na širšem gospodarskem področju,
- manjše število izjem pri obdavčevanju različnih vrst blaga in storitev in s tem povečano davčno izdatnost,
- davek se v proračun plačuje postopno v sorazmerju z dodano vrednostjo v vsaki fazi prometa in storitev,
- davčni nadzor nad DDV da davčnemu organu posredno vpogled v vse prihodke in odhodke podjetnikov in je osnova za nadzor drugih vrst obdavčitev.

### **2.2.3 Razlogi za uvedbo davka na dodano vrednost v Sloveniji**

DDV je obvezna davčna oblika v državah članicah Evropske unije. Eden izmed vzrokov za uvedbo DDV v Sloveniji je tako prizadevanje za članstvo v Evropski uniji.

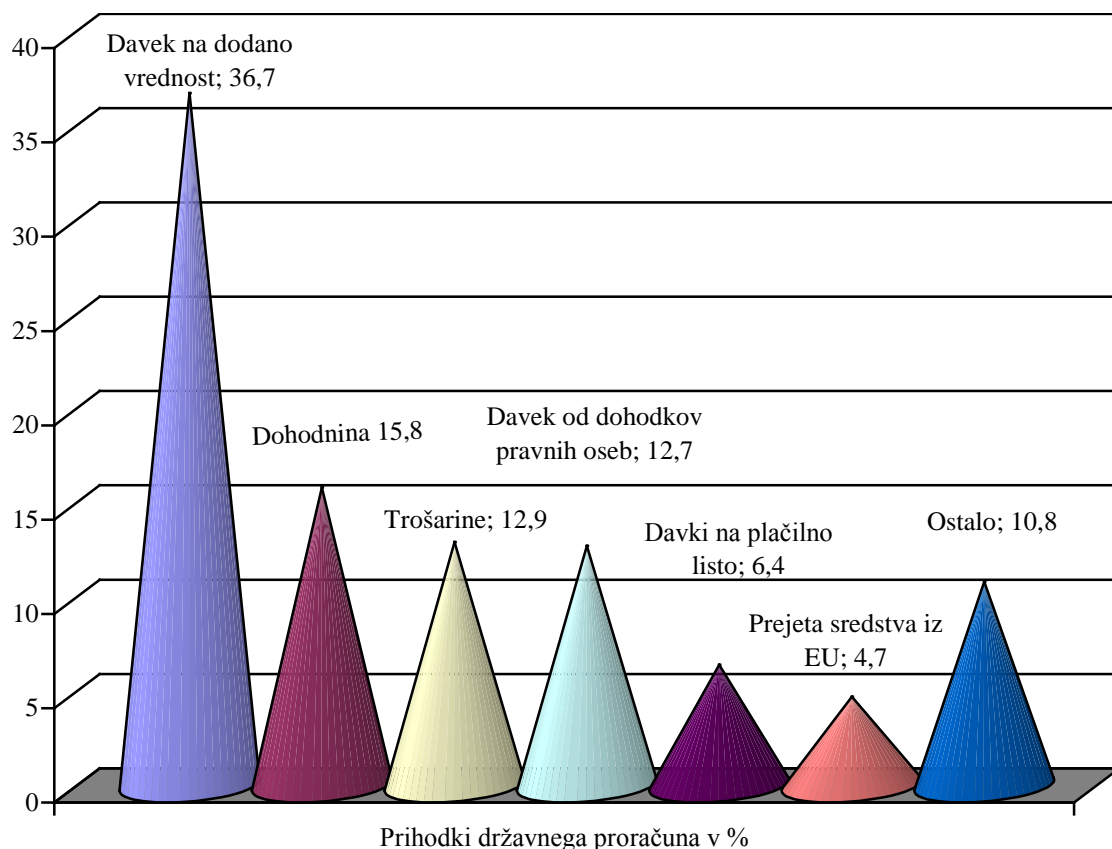
Vsebinski motiv uvedbe DDV pa izhaja iz drugih temeljev, to so predvsem *nevtralnost*, *izvozna konkurenčnost* in nato *finančna donosnost*, tudi zaradi majhnega davčnega utajevanja.

DDV naj bi bil takšen davek, ki bi na davčne zavezance, gospodarske subjekte deloval nevtrarno, tako da ne bi dal nikomur konkurenčne prednosti (Škof 1999, 17).

Izvozna konkurenčnost v Sloveniji je prav tako pomemben motiv uvedbe DDV, tako da je izvoz načeloma neobdavčen. Finančno učinkovitost pa določa široka davčna osnova, predmet obdavčitve in manjše število davčnih utaj. Slednje izhaja iz dejstva, da se v sistemu DDV davčni zavezanci sami med seboj kontrolirajo. Faktura, ki je nepravilna, ne daje pravice do vračila vstopnega davka, zato je v interesu zavezanca, da fakture temeljito pregleda pred obračunom (Škof 1999, 19).

Pozitivna lastnost pa je tudi cenejše in preprostejše pobiranje zaradi samoobdavčitve.

DDV zaseda med viri prihodkov proračunov držav članic Evropske unije vodilno vlogo. V letu 2006 je v proračun Republike Slovenije steklo 650.858 milijonov tolarjev DDV, kar predstavlja 36,7 odstotni delež v prihodkih državnega proračuna, ki je znašal 1.772.491 milijona tolarjev. Na sliki 1 je prikazan delež posameznih prihodkov proračuna Republike Slovenije v letu 2006, med katerimi DDV zaseda prvo mesto (Računsko sodišče RS 2008, 16).



**Slika 1: Delež posameznih prihodkov proračuna Republike Slovenije za leto 2006**

Vir: Računsko sodišče RS 2008, 16.

#### **2.2.4 Pomisleki ob uvedbi davka na dodano vrednost v Sloveniji**

Nasprotniki uvedbe DDV večinoma omenjajo njegov inflacijski učinek. Dejstvo je, da uvedba DDV sama po sebi ne povzroča inflacije. Do nje pride, če vladi ne uspe zaježiti rasti drobno prodajnih cen,<sup>3</sup> če pride do zvišanja plač in drugih prejemkov in povečanja javne porabe. Vse to ima lahko inflacijske učinke. Zato so v državah, ki so DDV že uvedle, vlade na pogajanjih s sindikati skušale doseči dogovor, na podlagi katerega ni prišlo do zvišanja plač. Vzporedno pa so tudi potrebne spremembe davčnih olajšav v okviru dohodninske zakonodaje ter spremembe pri otroških dodatkih. Povečanje otroških dodatkov ter dohodninskih olajšav pomeni za prebivalstvo z nižjimi osebnimi dohodki zmanjšanje negativnih posledic povečanja cen predvsem osnovnih življenjskih proizvodov. Zato naj bi bil tudi pritisk na zvišanje plač manjši (Pirc 1999, 21).

---

<sup>3</sup> Primer iz prakse je Italija, kjer je prišlo do drastičnega povečanja drobno prodajnih cen, predvsem osnovnih življenjskih potrebščin.

### **3 ZAVEZANCI ZA DAVEK NA DODANO VREDNOST IN PLAČNIKI DAVKA NA DODANO VREDNOST**

#### **3.1 Davčni zavezanec**

Davčni zavezanec je vsaka oseba, ki kjerkoli neodvisno opravlja dejavnost. Obdavčljive dejavnosti so proizvodjalna, predelovalna, trgovinska in storitvena dejavnost, tudi kmetijska, premogovniška in poklicna. Kot dejavnost zakon opredeljuje tudi izkoriščanje premoženja in premoženjskih pravic (Pirc 1999, 23).

Davčni zavezanec je oseba, ki:

- deluje neodvisno in samostojno,<sup>4</sup>
- opravlja kjer koli katero koli ekonomsko dejavnost,
- opravlja ekonomsko dejavnost ne glede na to, ali ustvarja dobiček ali ne.

Za davčnega zavezanca se šteje tudi oseba, ki priložnostno dobavi novo prevozno sredstvo v drugo državo članico, vendar se ji za namene DDV ni potrebno identificirati.

Državni organi so davčni zavezanci, če opravljajo dejavnost ali transakcije, ki se sicer opravljajo na trgu.

Davčni zavezanci niso zaposleni in druge osebe, ki jih na delodajalca vežejo pogodba o zaposlitvi ali kakšne druge pravne vezi, ki glede nadzora in navodil v zvezi z delom, načina opravljanja dela, plačila za opravljeno delo in drugih odgovornosti delodajalca, kažejo na odvisno razmerje med delodajalcem in delojemalcem.

#### ***3.1.1 Davčni zavezanec, identificiran za namene davka na dodano vrednost***

Davčni zavezanec, identificiran za namene DDV, je:

- davčni zavezanec, ki je v zadnjih 12 mesecih presegel oz. je verjetno da bo presegel 25.000 evrov obdavčljivega prometa in se je identificiral za namene DDV,
- davčni zavezanec, predstavnik gospodinjstva, ki dobavlja blago in storitve v okviru osnovne kmetijske in osnovne gozdarske dejavnosti, kot jo določajo predpisi o dohodnini, od 7.500 evrov skupnega dohodka ter dejavnosti v okviru kmečkega gospodinjstva za zadnje koledarsko leto,<sup>5</sup>
- davčni zavezanec, ki na ozemlju Slovenije opravi pridobitev blaga zaradi njegovih transakcij, ki so povezane z opravljanjem dejavnosti zunaj Slovenije,

---

<sup>4</sup> Za svoj račun in na svojo odgovornost.

<sup>5</sup> Davčni organ mu izda identifikacijsko številko za DDV po uradni dolžnosti.

- davčni zavezanec ali pravna oseba, ki ni davčni zavezanec, ki pridobiva blago znotraj Skupnosti, skupni znesek njegovih pridobitev v tekočem koledarskem letu pa preseže 10.000 evrov oziroma se je prostovoljno odločil za obračunavanje DDV.

### **3.1.2 Mali davčni zavezanec**

Postati redni zavezanec za DDV ali ne, imajo na izbiro le osebe, ki so v zadnjih dvanajstih mesecih ustvarile manj prometa kot je zakonsko določen *limit*. Za te osebe po zakonu ne velja obveznost prijave, temveč se lahko kot davčni zavezanci registrirajo prostovoljno. Zakon jih poimenuje *mali davčni zavezanci*.

Mali davčni zavezanec je:

- davčni zavezanec, ki v obdobju zadnjih dvanajst mesecev ne preseže oziroma ni verjetno, da bo presegel znesek 25.000 evrov obdavčljivega prometa in se ni prostovoljno odločil za obdavčitev,
- davčni zavezanec, predstavnik gospodinjstva, ki dobavlja blago in storitve v okviru kmetijske in osnovne gozdarske dejavnosti, kot jo določajo predpisi o dohodnini, do višine 7.500 evrov skupnega dohodka te dejavnosti v okviru kmečkega gospodinjstva za zadnje koledarsko leto.

Za malega davčnega zavezanca je značilno, da ni zavezan določilom zakona o DDV. Posluje zunaj sistema davka na dodano vrednost. Račune izdaja brez davka in ne vodi predpisanega knjigovodstva za potrebe davka na dodano vrednost. Kljub temu pa je slaba stran v tem, da nima pravice do vračila vstopnih davkov. Edina obveznost, ki izhaja iz naslova zakona o DDV pa je, da na račune napiše, da ni zavezanec za plačilo davka na dodano vrednost.

Če se mali davčni zavezanec prostovoljno odloči za obračunavanje davka na dodano vrednost, mora to priglasiti svojemu davčnemu uradu, v sistemu DDV pa mora ostati najmanj 60 mesecev.

### **3.1.3 Razlogi za vstop v sistem davka na dodano vrednost**

Mali davčni zavezance si neprestano zastavlja vprašanje kdaj se mu splača postati davčni zavezanec in vstopiti v sistem obračunavanja davka na dodano vrednost.

Malemu zavezancu se splača vstopiti v sistem DDV le, če ima in bo več let imel veliko nabav z vstopnim prometnim davkom na dodano vrednost, saj bo ta DDV, ki ga plača dobaviteljem, kot pravi zavezanec lahko terjal nazaj od države.

Marsikdo, ki ne dosega mejnega zneska 25.000 evrov, si postavlja vprašanje, ali se registrirati kot davčni zavezanec in ostati registriran najmanj pet let. Napačno je tudi razmišljanje, da

tisti, ki ni davčni zavezanec, ne potrebuje urejenega knjigovodstva. Mali zavezanci, ki se ne bodo registrirali kot davčni zavezanci, bodo morali v vsakem primeru voditi knjigovodske evidence tako kot doslej. Ne bo jim potrebno voditi le davčnih evidenc, ki jih predpisuje Zakon o davku na dodano vrednost in drugi podzakonski akti.

Kakšne so finančne posledice za malega zavezanca, ki se prostovoljno registrira, poskusimo ugotoviti s primeri:

### *Primer 1*

Mali davčni zavezanec se ukvarja s storitveno dejavnostjo cenitev nepremičnin in opreme. Za to dejavnost je značilno, da ne ustvarja visokih vhodnih stroškov. Stroški so sestavljeni predvsem iz stroškov za plače, nadomestil za prehrano in kilometrin, ki davka na dodano vrednost sploh ne vsebujejo. Stroški, ki vsebujejo davek na dodano vrednost so predvsem pisarniški material in računalniška oprema. Ostali spremljajoči stroški so v glavnem zanemarljivi. Letna realizacija znaša 20.000 evrov in predstavlja prodajno vrednost storitev brez davka. Vstopnih računov je za 3.600 evrov, pri čemer je DDV po stopnji 20 % že vračunan, preostale stroške, ki ne vsebujejo davka, pa izvzamem iz izračuna.

### **Preglednica 1: Finančne posledice za malega davčnega zavezanca (v EUR)**

Opis	Davčni zavezanec: DA	Davčni zavezanec: NE
Vstopni računi (bruto znesek)	3.600	3.600
Vračunani DDV	600	600
Vstopni račun (neto znesek)	3.000	3.600
Izdani računi	20.000	20.000
Davek na izdanih računih	4.000	0
Bruto realizacija	24.000	20.000
Doplačilo davka (5-2)	3.400	0
Dobiček	17.600	16.400

Iz primera je razvidno naslednje:

- Mali zavezanec, ki se ni registriral kot davčni zavezanec, je konkurenčnejši na trgu končne porabe, vendar je za to plačal ceno 600 evrov večjih lastnih stroškov. Ustvaril je 16.400 evrov bruto dobička.
- Mali zavezanec, ki se je registriral kot davčni zavezanec, je sicer na trgu končnih porabnikov nekoliko dražji, vendar je kljub temu uspešnejši, saj je dosegel 17.600 evrov dobička.

V tem primeru bi bilo bolje, da se cenilec ne bi registriral kot davčni zavezanec, na podlagi naslednjih argumentov:

- Z nižjimi cenami bo lažje ustvaril realizacijo pri končnih porabnikih ob zagotavljanju najmanj enake oziroma višje kakovosti storitev od konkurence.
- Ne bo mu treba financirati plačevanje davka na dodano vrednost, kar lahko povzroči dodatne stroške, če upoštevamo fakturirano realizacijo pri plačevanju davka in morebitno odloženo plačilo pri opravljanju storitev, kot posledico velike plačilne nediscipline s katero se v praksi srečujemo.

### Primer 2

Mali davčni zavezanec se ukvarja s storitveno dejavnostjo servisiranja pralnih strojev. Letna realizacija znaša 20.000 evrov in predstavlja prodajno vrednost brez davka. Vstopnih računov je za 12.600 evrov, pri čemer je DDV po stopnji 20 % že vračunan. Preostale stroške kot so plače, nadomestila za prehrano in prevoz, kilometrina ter ostali stroški, ki ne vsebujejo davka, pa izvzamem iz izračuna.

### Preglednica 2: Finančne posledice za malega davčnega zavezanca (v EUR)

Opis	Davčni zavezanec: DA	Davčni zavezanec: NE
Vstopni računi (bruto znesek)	12.600	12.600
Vračunani DDV	2.100	2.100
Vstopni račun (neto znesek)	10.500	12.600
Izdani računi	20.000	20.000
Davek na izdanih računih	4.000	0
Bruto realizacija	24.000	20.000
Doplačilo davka (5-2)	1.900	0
Dobiček	11.600	7.400

Iz primera je razvidno naslednje:

- Mali zavezanec, ki se ni registriral kot davčni zavezanec, je konkurenčnejši na trgu končne porabe, vendar je za to plačal ceno 2.100 evrov večjih lastnih stroškov. Ustvaril je 7.400 evrov bruto dobička.
- Mali zavezanec, ki se je registriral kot davčni zavezanec, je sicer na trgu končnih porabnikov nekoliko dražji, če gre za prodajo blaga končnim porabnikom, hkrati pa tudi precej uspešnejši, saj je ustvaril kar za 11.600 evrov dobička.

V tem primeru bi bilo boljše, da se mali zavezanec registrira kot davčni zavezanec, na podlagi naslednjih argumentov:

- Z višjo ceno bo sicer pri končnik uporabnikih manj konkurenčen, vendar lahko da od primera do primera strankam popuste in se cenovno izenači s konkurenti, ki niso registrirani kot davčni zavezanci.



- Stroške financiranja plačevanja davka pokrivajo nižji stroški poslovanja zaradi odbitka vstopnega davka.

Na vprašanje, kdaj se registrirati kot mali davčni zavezanec, se ne da povsem jasno odgovoriti, saj je položaj od primera do primera drugačen. Pri tehtanju odločitve, ali se registrirati ali ne, je potrebno upoštevati sledeče dejavnike:

- investicije v naslednjem petletnem obdobju,
- plačilni roki, ki jih določajo dobavitelji in plačilni roki, ki jih zavezanec doseže pri kupcih,
- vrsta dejavnosti (veliko vhodnih računov z vstopnim davkom ali malo vhodnih računov z vstopnim davkom oziroma stopnja ustvarjen dodana vrednosti v primerjavi z vhodno vrednostjo),
- določitev ciljnih kupcev (davčni zavezanec s pravico do odbitka vstopnega davka ali končni uporabnik brez pravice do odbitka davka na dodano vrednost),
- tržni položaj (monopoli, doseganje cenovne razlike in cenovna politika vstopnega davka),
- možnosti zagotovitve cenениh virov financiranja trajnih obratnih sredstev in upoštevanje razmerja stroškov financiranja glede na znesek vstopnega davka,
- vprašanje o statusu dobavitelja oziroma o njegovi registraciji davčnega zavezanca.

Vsekakor je odločitev o registraciji oziroma vstopu v sistem obračunavanja davka na dodano vrednost za malega davčnega zavezanca ena med pomembnejšimi odločitvami, saj zavezanca čaka po registraciji petletno obdobje zaračunavanja in obračunavanja davka na dodano vrednost kot tudi vodenje predpisanih evidenc in knjigovodstva po predpisih davka na dodano vrednost, s pravico do povračila vstopnega davka.

### **3.1.4 Kmetje in davek na dodano vrednost**

Večina sistemov DDV posredno vključuje tudi kmete, ki niso zavezanci za DDV. To so kmeti, ki ne presegajo meje za obvezno vključitev v sistem kakor tudi tisti, ki niso prostovoljno vključeni vanj. Ti kmetje lahko na osnovi dovoljenja davčnega organa pridobijo status *pavšalista* (Stanovnik 2008, 106).

V skladu s smernicami evropske unije so kmetje lahko obdavčeni po posebnih določbah, ki določajo fiksni odstotek nadomestila. Odstotek nadomestila temelji na makroekonomskih kazalcih za zadnja tri leta (Pirc 1999, 25).

V skladu z določili Zakona o davku na dodano vrednost postanejo kmetje davčni zavezanci, kadar skupni katastrski dohodek vseh članov gospodinjstva v zadnjem koledarskem letu presega 7.500 evrov. Zakon opredeljuje gospodinjstvo kot skupnost življenja, pridobivanja in trošenja sredstev.

Kmetje, ki v preteklem koledarskem letu ne dosežejo skupnega dohodka v višini 7.500 evrov, niso davčni zavezanci. Kljub temu pa zanje velja, da so upravičeni do pavšalnega nadomestila v višini 8 % od odkupne vrednosti, kadar so kupci njihovih proizvodov oziroma storitev davčni zavezanci za DDV. Hkrati pa so si predhodno pridobili dovoljenje davčnega organa. Tako morajo davčni zavezanci kot kupci kmetovih izdelkov oziroma storitev k plačilo za opravljeni promet prišteti znesek pavšalnega nadomestila v višini 8 % od odkupne vrednosti. Seveda jim to predstavlja vstopni davek, ki ga v obračunskem obdobju upoštevajo kot odbitno postavko. Hkrati pa obračunano in plačano pavšalno nadomestilo kmetu predstavlja povračilo njegovega vstopnega davka in ga na ta način tudi dobi izplačanega.

Pomembno za davčnega zavezanca pa je, da si mora ob vsakem nakupu pridobiti od kmeta kopijo dovoljenja davčnega organa skupaj z računom, saj je le to podlaga za upravičenost obračuna pavšalnega nadomestila in seveda pravico do odbitka vstopnega DDV-ja. Kmetovalec pavšalist pa mora sestavljati obračune pavšalnega nadomestila.

### **3.1.5 Pravna oseba, ki ni davčni zavezanec**

Pravna oseba, ki ni davčni zavezanec, je državni organ, organizacija, organ lokalne skupnosti ter druga oseba javnega prava, kadar opravlja dejavnost ali transakcije kot organ oblasti, tudi če pobira takse, prispevke in druge dajatve ter plačila v zvezi s temi dejavnostmi ali transakcijami.

Pravne osebe nezavezanke, ki opravljajo le neobdavčljivo dejavnost, ne obračunavajo DDV in tudi nimajo pravice do odbitka DDV.

Če pa ti organi ali osebe opravljajo katero od obdavčljivih dejavnosti<sup>6</sup> oziroma promet, pri katerem bi njihovo obravnavanje kot davčnih nezavezancev za DDV vodilo k izkrivljanju konkurence, se v teh primerih štejejo za zavezance.

V tem primeru morajo ravnati po ZDDV-1, kar pomeni, da morajo:

- pridobiti ID-številko, če vrednost obdavčljivega prometa preseže 25.000 evrov, ter
- obračunavati DDV pri prodaji blaga ih storitev, voditi davčne evidence in sestavljati obračune DDV.

Pravne osebe nezavezanke pogosto opravljajo obdavčljivo dejavnost, ta pa je lahko obdavčena, kot na primer prodaja obrazcev, stavbnih zemljišč, rabljene opreme ali pa oproščena obračuna DDV, kot na primer zaračunavanje najemnine za nepremičnino.

---

<sup>6</sup> Ekonomska dejavnost so proizvodna, pridelovalna, trgovinska in storitvena dejavnost, tudi rudarska, kmetijska in poklicna, pa tudi izkoriščanje premoženja in premoženjskih pravic, če je namenjeno trajnemu doseganju dohodka (Maver, Zupančič in Dončič 2003,19).

### 3.2 Plačnik davka na dodano vrednost

Plačnik DDV plača izstopni DDV, ki ga je zaračunal svojemu kupcu, ali DDV, ki mu je bil zaračunan od carinskega organa ob uvozu ali DDV, ki ga je sam obračunal ob pridobitvi blaga iz EU, kot prejemnik blaga ali storitve. Če je plačnik DDV tudi zavezanec za DDV, kateri ima pravico do odbitka vstopnega DDV, bo v obračunih<sup>7</sup> DDV od izstopnega davka odštel vstopni DDV, ki ga sme odbiti, ter bo v proračun vplačal le razliko.

Plačniki DDV v Sloveniji so:

- vsak zavezanec, ki v Sloveniji opravi obdavčen promet blaga in storitev,
- davčni zavezanec, ki so mu opravljene določene storitve, za katere se šteje, da so obdavčljive in obdavčene v državi naročnika, tj. Sloveniji. Ta zavezanec obračuna DDV namesto izvajalca storitve ter ga hkrati upošteva kot odbitek vstopnega DDV, če seveda ima to pravico;
- osebe, identificirane za DDV v Sloveniji, ki so jim opravljene določene storitve, če jih opravi zavezanec, ki nima sedeža v Sloveniji;
- prejemnik blaga pri tristranskih poslih;
- pri uvozu mora DDV plačati uvoznik, to je carinski dolžnik oziroma prejemnik blaga;
- vsaka oseba, ki na računu izkaže DDV;
- vsaka oseba, ki pridobi blago znotraj EU, če je ta nabava obdavčena v Sloveniji.

Če je oseba, ki je dolžna plačati DDV, zavezanec, ki v Sloveniji nima sedeža, lahko imenuje *davčnega zastopnika* kot osebo, ki je dolžna plačati DDV. Če davčnega zastopnika ne imenuje, plača DDV prejemnik blaga ali storitev. Davčni zastopnik v imenu tuje osebe izpolnjuje obveznosti in uveljavlja pravice iz naslova DDV (zaračuna DDV, vodi knjige, plačuje DDV, sestavlja in predlaga obračune itd.).

---

<sup>7</sup> Obračun je lahko mesečni, trimesečni ali polletni.

## **4 PREDMET OBDAVČITVE**

Predmet obdavčitve z davkom na dodano vrednost so dobave blaga, ki jih davčni zavezanec opravi v okviru opravljanja svoje ekonomske dejavnosti na ozemlju Republike Slovenije za plačilo, pridobitve blaga znotraj Unije, ki jih na ozemlju Slovenije opravi za plačilo, opravljanje storitev, ki jih zavezanec opravi v okviru opravljanja svoje ekonomske dejavnosti na ozemlju Slovenije za plačilo ter uvoz blaga (ZDDV-1-UPB3, 3. člen).

### **4.1 Dobava blaga**

Dobava blaga ali opravljena storitev je obdavčena, če jo opravi za plačilo davčni zavezanec v okviru opravljanja svoje ekonomske dejavnosti na ozemlju Republike Slovenije. Obdavčena je tudi pridobitev blaga iz druge države članice, opravljena za plačilo.

Za plačilo se šteje vsako plačilo, ki je v celoti ali pa delno opravljeno v denarju, v stvareh ali z nasprotno storitvijo, ne glede na to, ali to opravi neposredno prejemnik blaga oziroma storitve ali kdorkoli drug (Pirc 1999, 26).

Dobava blaga pomeni prenos pravice do razpolaganja s premoženjem v stvareh kot lastnik, čeprav ni nujno, da je bil opravljen prenos lastninske pravice na blagu.

Za dobavo blaga, opravljeno za plačilo, se šteje tudi uporaba blaga, ki je del poslovnih sredstev zavezanca.

Če davčni zavezanec blago, pridobljeno za opravljanje dejavnosti, uporabi v zasebne namene ali ga brezplačno odtuji, je dolžan od tega blaga obračunati DDV, pod pogojem, če je on nakupu imel pravico do odbitka DDV za isto blago.

Za dobavo blaga podvrženo obdavčitvi z DDV, pa se ne šteje brezplačno dajanje poslovnih vzorcev pod določenimi pogoji ter dajanje daril manjše vrednosti, in sicer ne sme preseči vrednost dvajsetih evrov.

V kolikor davčni zavezanec opravi prenos blaga, ki je del njegovih poslovnih sredstev, v drugo državo članico, se prav tako šteje za dobavo blaga, opravljeno za plačilo.

### **4.2 Pridobitev blaga iz druge države članice**

Pridobitev blaga znotraj Skupnosti pomeni pridobitev pravice do razpolaganja z blagom, ki ga pridobitelju odpošlje ali odpelje v Slovenijo prodajalec iz druge države članice ali si blago pripelje pridobitelj sam, lahko pa blago pripelje druga oseba na račun prodajalca ali pridobitelja.

Da je blago pridobljeno znotraj Skupnosti predmet obdavčitve v Sloveniji, 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 DDV v Sloveniji.

### **4.3 Opravljanje storitev**

DDV se obračunava od prometa storitev. Opravljanje storitev pomeni vsako transakcijo, ki ni dobava blaga in lahko vključuje odstop premoženjskih pravic, obveznost opustitve dejanja ali dopustitve dejanja ali stanja ter opravljanje storitev na podlagi zakona ali odločbe.

### **4.4 Uvoz blaga**

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

## **5 KRAJ OBDAVČITVE**

Kraj obdavčitve prometa je pomemben za presojo, kje je treba plačati davčno obveznost. Izhajajoč iz smernic Evropske unije ter slovenske zakonodaje glede davka na dodano vrednost, je osvojena obdavčitev prometa po načelu namembnosti. To pomeni, da se promet obdavči tam, kjer je bil opravljen. Na primer blago pripeljano iz Italije, se obdavči v Sloveniji, kjer bo tudi porabljeno. Slovenija se upošteva kot en kraj obdavčitve.

Promet blaga se tako načeloma obdavči tam, kjer je blago porabljeno oziroma uporabljeno. Tako se enako obravnava uvoženo blago in na davčnem območju proizvedeno blago, hkrati pa je uvoz blaga oproščen plačila DDV.

Enako se obravnava tudi promet blaga med državami članicami, pri čemer pa so zaradi ukinitve fiskalnih meja med državami članicami uvedene določene izjeme. Fiskalne kontrole na mejah med državami članicami ni več, zato je kontrolo možno zagotoviti le naknadno ob pregledu dokumentacije pri davčnem zavezancu. Zaradi slednjega lahko sistem obdavčitve blaga po načelu namembnosti kraja deluje le v prometu med zavezanci za DDV.

Pri prometu storitev velja, da se storitev obdavči tam, kjer ima sedež davčni zavezanec, ki opravlja storitev, razen pri točno določenih storitvah, pri čemer se kraj opravljene storitve določi glede na druge okoliščine, na primer dejanski kraj opravljene storitve, kraj sedeža prejemnika storitve in podobno.

### **5.1 Kraj obdavčitve blaga**

Za kraj dobave blaga se šteje:

- pri dobavi blaga brez prevoza kraj, kjer se nahaja blago, ko se opravi dobava;
- pri dobavi blaga s prevozom kraj, kjer se nahaja blago, ko se začne odpošiljanje ali prevoz blaga. Izjeme so določene v primerih, ko se odpošiljanje ali prevoz blaga začne na tretje ozemlju ali v tretji državi ter pri instalaciji oziroma montaži blaga; posebna določila veljajo tudi pri prodaji na daljavo končnemu potrošniku;
- kraj, kjer se prevoz potnikov začne, če se dobava blaga opravi na krovu plovila, zrakoplova ali na vlaku med prevozom potnikov znotraj Skupnosti;
- pri dobavi plina ali električne energije za nadaljnjo prodajo prek distribucijskih sistemov kraj, kjer ima sedež preprodajalec;
- pri končni potrošnji plina ali električne energije kraj, kjer se plin ali elektrika dejansko porabita.

### **5.1.1 Prodaja blaga na daljavo**

O tako imenovani prodaji blaga na daljavo govorimo, kadar se prodaja blaga opravi končnim potrošnikom, blago pa jim odpošlje ali odpelje dobavitelj ali druga oseba za njegov račun iz druge države članice. O prodaji blaga na daljavo ne moremo govoriti, če kupec sam prevzame blago. Pri nakupu izdelkov prek kataloga ali interneta v drugi državi članici se obračuna DDV države prodajalca, slovenski DDV pa v primeru, če je prodajalec pri prodaji blaga na daljavo identificiran za namene DDV v Sloveniji.

Pri prodaji blaga na daljavo namreč velja, da je kraj dobave kraj, kjer se pošiljanje ali prevoz kupcu konča, če vrednost opravljenih dobav v isto državo članico preseže prag 35.000 ali 100.000 evrov, ki ga določi posamezna država članica. Dokler ta prag v posamezni državi članici ni presežen, je kraj obdavčitve v državi članici, kjer se začne pošiljanje ali prevoz blaga. Ne glede na ta pogoj, pa se davčni zavezanec lahko odloči, da bo kraj obdavčitve namembna država članica. V tem primeru mora izbiro priglasiti pristojnemu davčnemu uradu in jo uporabljati najmanj dve koledarski leti.

Na primer, ko bo slovenski kupec naročil blago po katalogu pri prodajalcu v Italiji, mu bo prodajalec obračunal italijanski DDV. Če pa se je prodajalec identificiral za namene DDV v Sloveniji, bo moral kupcu obračunati slovenski DDV.

Navedeno velja le pri prodajah na daljavo iz držav članic Skupnosti, ne pa tudi za dobave iz drugi držav nečlanice kot na primer iz Hrvaške, kjer gre za uvoz blaga.

Prodaja trošarinskih izdelkov je vedno obdavčena v državi članici, kjer se prevoz ali odpošiljanje konča. Prav tako zanje ne velja limit.

### **5.1.2 Kraj dobave blaga pri instaliranju ali montiranju blaga**

Kadar blago, ki ga odpošlje ali prevaža dobavitelj, kupec ali tretja oseba, instalira ali montira dobavitelj ali druga oseba za njegov račun, s poskusnim zagonom ali brez njega, se za kraj dobave šteje kraj, kjer je blago instalirano ali montirano. Dobavitelj blaga mora torej obračunati in plačati DDV v državi članici, kjer je blago instalirano in montirano.

### **5.1.3 Kraj pridobitve blaga znotraj Evropske skupnosti**

Pri določanju kraja obdavčitve blaga pri pridobitvah blaga znotraj Skupnosti velja splošno pravilo, da je kraj obdavčitve kraj, kjer se nahaja blago, ko se konča odpošiljanje ali prevoz osebi, ki je blago nabavila (namembni kraj). Sistem obdavčitve blaga po načelu namembnega kraja deluje le v prometu med zavezanci, identificiranimi za DDV.

Prenos kraja obdavčitve na pridobitelja v drugo državo članico je mogoč le v primeru, če je pridobitelj identificiran za namene DDV v drugi državi članici, razen takrat, ko dokaže, da je pridobljeno blago uporabil za kasnejše dobave na ozemlju druge države članice, kjer bo prejemnik blaga plačal DDV in je izpolnil obveznosti za predložitev rekapitulacijskega poročila.<sup>8</sup>

## **5.2 Kraj obdavčitve storitev**

Določiti kraj obdavčitve storitev je v primerjavi z blagom veliko bolj zapleteno.

Po splošnem pravilu se kraj opravljanja storitev določa glede na sedež dejavnosti davčnega zavezanca, ki storitev prejme ali po sedežu njegove poslovne enote. Če takega kraja ni, pa se kot kraj opravljanja storitev šteje kraj stalnega prebivališča ali kraj kjer zavezanec običajno prebiva. Vendar od tega načela odstopa veliko storitev. Tako je kraj obdavčitve za nekatere storitve vezan na lego nepremičnine, kot velja na primer za gradbeni nadzor ali pa na kraj, kjer so bile storitve dejansko opravljene v primeru kulturne prireditve.

Posebna pravila so torej določena za določitev kraja opravljanja storitev posrednikov, storitev, ki so povezane z nepremičninami, storitev, povezanih s prevozom blaga, storitev s področja kulture, umetnosti, znanosti, izobraževanja, športa, zabavnih prireditev, pomožnih prevoznih storitev in storitev cenitve premičnin in dela na nepremičninah.

Za določene druge storitve pa se uporabi načelo obrnjene davčne obveznosti.

### **5.2.1 Storitve posrednikov**

Kraj opravljanja storitev, ki jih opravi posrednik v imenu in za račun druge osebe, je praviloma kraj, kjer je opravljena glavna transakcija. V primeru, da se naročnik storitve nahaja v prvi državi članici, medtem ko ozemlje, kjer se je storitev opravila, pripada drugi državi članici, se šteje za kraj obdavčitve ozemlje države članice, ki je naročniku izdala identifikacijsko številko za DDV.

### **5.2.2 Storitve, ki so vezane na nepremičnino**

Kraj opravljanja storitev, neposredno povezanih z nepremičnino, 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 (ZDDV-1, UPB3, 27. člen).

---

<sup>8</sup> Rekapitulacijsko poročilo se sestavi za vsako koledarsko trimesečje in predloži davčnemu organu do 10. dne drugega meseca, ki sledi koledarskemu trimesečju.



### **5.2.3 *Storitve prevoza***

Pri prevoznih storitvah je kraj opravljanja storitve kraj, kjer se opravi prevoz, pri čemer se upošteva prevožena razdalja. Za prevoz blaga znotraj Skupnosti,<sup>9</sup> pa velja kot kraj opravljene storitve, kraj začetka prevoza, razen če naročnik pripada drugi državi članici, kot je tista, v kateri se prevoz začne. V tem primeru se šteje za kraj opravljanja prevoza na ozemlju države naročnika, ki mu je izdala identifikacijsko številko za DDV, pod katero mu je bila storitev opravljena.

### **5.2.4 *Kulturne, pomožne prevozne storitve ali storitve v zvezi s premožninami.***

Pri storitvah s področja kulture, znanosti, izobraževanja, umetnosti, športa, zabavnih prireditev in njihovega organiziranja, se za kraj opravljanja storitev šteje kraj, kjer so bile te storitve dejansko opravljene. Enako velja za pomožne prevozne storitve kot so nakladanje, razkladanje in pretovarjanje. V to skupine prav tako spadajo cinitve premožnin in storitev, ki se opravijo na premožninah.

### **5.2.5 *Druge storitve***

Za kraj opravljene storitve se šteje kraj, kjer ima prejemnik storitve oziroma naročnik sedež svoje dejavnosti ali ima stalno poslovno enoto, za katero je storitev opravljena, pri naslednjih storitvah:

- storitve prenosa avtorskih pravic, licenc, patentov, blagovnih znamk in podobnih premoženjskih pravic,
- storitve svetovalcev, odvetnikov, notarjev, inženirjev, tolmačev, računovodij, revizorjev, prevajalcev in podobno ter obdelava podatkov in dajanje informacij,
- storitve v zvezi z opustitvijo ali prenehanjem dejavnosti,
- bančne, finančne, zavarovalne transakcije, storitve posredovanja delovne sile, telekomunikacije, radijsko in televizijsko oddajanje, storitve dajanja premožnin v najem razen prevoznih sredstev, zagotavljanje dostopa do distribucijskih sistemov.

---

<sup>9</sup> Prevoz blaga znotraj Skupnosti pomeni prevoz blaga, pri katerem sta kraj začetka prevoza in namembni kraj na ozemlju dveh različnih držav članic.

## **6 NASTANEK DAVČNE OBVEZNOSTI, DAVČNA OSNOVA, STOPNJE IN OPROSTITVE DAVKA NA DODANO VREDNOST**

### **6.1 Nastanek davčne obveznosti**

Obveznost za obračun DDV nastane, ko je storitev opravljena, ali ko je blago dobavljeno ali ko je opravljena pridobitev blaga znotraj Skupnosti, pri uvozu pa, ko je blago uvoženo. Obveznost obračuna DDV nastane, ko ima davčni organ po zakonu pravico zahtevati davek od osebe, ki ga je dolžna plačati, četudi je plačilo lahko odloženo.

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. Če je plačilo izvršeno pred dobavo blaga oziroma opravljeno storitvijo, nastane obveznost obračuna DDV na dan prejema plačila in od prejetega zneska.

Pri dobavah blaga v drugo državo članico oziroma pri pridobitvah znotraj Skupnosti je nastanek davčne obveznosti obračuna DDV vezan na 15. dan v mesecu, ki sledi mesecu, v katerem je nastal obdavčljivi dogodek. Če pa je račun izdan pred potekom tega roka, nastane obveznost za obračun na dan izdaje računa.

Pri uvozu blaga nastane davčna obveznost, ko je blago uvoženo. Če je za blago potrebno plačati carinske dajatve, nastane davčno obveznost, ko nastane obveznost za njihovo plačilo.

### **6.2 Davčna osnova**

Davčna osnova je vse, kar predstavlja plačilo (v denarju, stvareh ali storitvah), ki je bilo zaračunano kupcu, povečano za trošarine in druge davke, takse in dajatve (npr. carine) ter posredne stroške (provizije, stroške prevoza, zavarovanja in embaliranja), ki jih zaračuna dobavitelj, razen DDV.

V davčno osnovo se ne všttevajo cenovni popusti za predčasno plačilo, cenovni popusti in rabati, odobreni naročniku in obračunani v trenutku dobave in zneski, ki jih davčni zavezanec prejeme od svojega naročnika kot povračilo za izdatke, ki jih je plačal v imenu in za račun naročnika ter jih vodi v svojem knjigovodstvu kot prehodne postavke. Pri slednjem je davčni zavezanec dolžan zagotoviti dokazila o dejanskem znesku teh izdatkov in ne sme odbiti morebiti zaračunanega DDV-ja od teh transakcij.

Pri uvozu je osnova vrednost blaga, določena v skladu s carinskimi predpisi (Čok 2006, 29).

### **6.2.1 Dobava blaga in storitev**

Davčna osnova, od katere se obračuna DDV, je kupnina za dobavljeno blago in opravljene storitve. Kupnina je vse, kar je za dobavljeno blago oziroma storitev plačano, storjeno ali dano, ne glede na to, ali je to storil neposredno prejemnik ali katerakoli druga oseba.

V davčno osnovo se ne všttevajo stroški vračljive embalaže, ki se pri dobavitelju vodijo evidenčno.

Če plačilo za opravljeni promet blaga ali storitev ni v celoti izplačano v denarju, je davčna osnova enaka tržni vrednosti, ki velja v kraju in času, ko je promet opravljen.

Ob morebitni zavrnitvi blaga oziroma preklicu dobav in ob delnem ali popolnem neplačilu se tudi davčna osnova ustrezno zmanjša, vendar morata biti izpolnjena dva pogoja:

- davčni zavezanec, ki mu je bil opravljen promet blaga ali storitev, zmanjša znesek DDV, ki ga je odbil,
- o popravku mora pisno obvestiti svojega dobavitelja.

Davčni zavezanec lahko popravi oziroma zmanjša znesek obračunanega DDV, za tisti del, ki ni bil plačan v celoti, če pridobi:

- pravnomočni sklep sodišča o zaključenem stečajnem postopku ali postopku prisilne poravnave in terjatev ni bila poplačana ali ni bila plačana v celoti,
- pravnomočen sklep sodišča o ustavitvi izvršilnega postopka zoper njegovega dolžnika oziroma drugo listino, iz katere je razvidno, da DDV ni bil poplačan,
- listino, na podlagi katere je razvidno, da je bil dolžnik izbrisan iz sodnega oziroma ustreznega registra ter DDV ni bil poplačan.

Seveda pa, v kolikor davčni zavezanec naknadno prejme plačilo v celoti ali pa delno za opravljene storitve oziroma dobavljeno blago, za katero je uveljavljal popravek davčne osnove, zaradi neplačila, je dolžan od prejetega zneska obračunati DDV.

### **6.2.2 Uvoz**

Obdavčljivi dogodek nastane, ko je blago iz tretje države ali ozemlja uvoženo, oziroma takrat, ko po carinskih predpisih nastane obveznost obračuna carinskega dolga. Ob slednjem nastane tudi obveznost obračuna DDV.

Davčna osnova pri uvozu blaga je carinska vrednost, ki je določena v skladu z veljavnimi predpisi Skupnosti.

V davčno osnovo se všttevajo (ZDDV-1, UPB3, 38. člen):

- trošarine in drugi davki, prelevmani in druge dajatve, ki se plačajo zunaj države članice uvoza, in tiste dajatve, ki se plačajo zaradi uvoza, razen DDV;
- postranski stroški, kot so provizije, stroški pakiranja, prevoza in zavarovanja, ki nastanejo od prvega namembnega kraja na ozemlju države članice uvoza oziroma do namembnega kraja na ozemlju Skupnosti, če je ta znan v trenutku nastanka obdavčljivega dogodka. Kraj je praviloma naveden na tovornem listu ali drugem ustreznem dokumentu, če pa namembni kraj ni navedene, se šteje kraj prvega pretovora blaga i državi uvoznici.

Pri ponovnem uvozu blaga, ki je bilo začasno izvoženo iz Skupnosti, zaradi oplemenitenja, je davčna osnova vrednost popravila, predelave, obdelave oziroma obnove in je seveda določena v skladu s carinskimi predpisi.

### ***6.2.3 Pridobitev blaga znotraj Evropske skupnosti***

Obdavčljivi dogodek nastane, ko je blago iz Skupnosti pridobljeno. Kriteriji za določitev trenutka pridobitve so večinoma enaki kot veljajo za domače dobave. Zavezanec v Sloveniji mora obračunati DDV, ko mu je izdan račun s strani dobavitelja iz druge države članice. Hkrati si obračuna tudi svoj vstopni DDV.

Davčna osnova pri pridobivanju blaga znotraj Skupnosti se določa enako kot pri domačih dobavah in sicer predstavlja jo kupnina za dobavljeno blago ali opravljeno storitev, oziroma vse kar je plačano, dano ali storjeno.

## **6.3 Stopnje davka na dodano vrednost**

Davčna teorija zagovarja stališče, da se z eno samo davčno stopnjo bistveno bolj ohranja nevtralnost davka kot z več stopnjami. Pri davku z enotno davčno stopnjo je tudi izvajanje cenejše. Vendar kljub temu države v praksi večinoma uporabljajo vsaj dve stopnji in sicer splošno in znižano stopnjo. V Evropski uniji je predpisana splošna stopnja najmanj v višini 15% ter znižana v višini najmanj 5 %. Preveč različne stopnje namreč lahko povzročijo selitev prometa v tiste države, kjer je obdavčitev ugodnejša (Ošljaj 2004, 37).

V praksi vsi davčni sistemi poznajo vsaj dve davčni stopnji in sicer splošno in znižano. Razlog je tako političen kot socialen. DDV je posreden davek in kot tak regresiven, pri čemer skuša politika osnovne življenjske potrebščine razbremeniti davka. Tako v praksi vse države obdavčujejo nekatere dobrine po znižanih stopnjah. Med te sodi predvsem hrana, obleka, stanovanja in javni transport, ponekod tudi komunalne dobrine kot so elektrika, plin in voda.

V Sloveniji sta predpisani dve stopnji DDV, splošna 20 % ter nižja 8,5 %.

Z nižjo davčno stopnjo 8,5 % je obdavčeno:

- hrana,<sup>10</sup> žive živali, semena, rastline in primesi, ki so namenjene za pripravo hrane,
- dobava vode,
- zdravila, vključno z izdelki za nadzorovanje rojstev in z izdelki za higiensko zaščito,
- medicinska oprema, pripomočki in druga sredstva, ki so namenjena za lajšanje ali zdravljenje okvare ali invalidnosti in so namenjena izključno za osebno uporabo,
- prevoz oseb in njihove osebne prtljage,
- knjige, časopisi in periodične publikacije,
- vstopnine za razstave, gledališča, muzeje, za ogled naravnih znamenitosti, kinematografske in glasbene prireditve cirkuse, sejme, zabaviščne parke, živalske vrtove in podobne kulturne in športne prireditve,
- avtorske pravice književnikov in skladateljev ter storitev izvajalskih umetnikov,
- dobava določenih umetniških predmetov, zbirk in starin,
- stanovanja, stanovanjski in drugi objekti, namenjeni za trajno bivanje, ter deli teh objektov, če so del socialne politike, vključno z gradnjo, obnovo in popravili,
- živali za pitanje, semena, sadike, gnojila, fitofarmacevtska sredstva ter storitve, ki so namenjene izključno uporabi v kmetijstvu, gozdarstvu in ribištvu,
- dajanje nastanitvenih zmogljivosti v najem v hotelih in podobnih nastanitvenih obratih, vključno z nastanitvenimi zmogljivostmi v domovih in drugih nastanitvenih obratih ter oddajanjem prostorov za šotore, prikolice in podobne premične predmete,
- uporaba športnih objektov,
- storitve pokopa in upepelitve, skupaj s prometom blaga, ki je z njimi neposredno povezan in ga opravi izvajalec pogrebnih storitev,
- storitve javne higiene.

#### **6.4 Oprostitve davka na dodano vrednost**

Večina davčnih sistemov zavrača uporabo davčnih oprostitev, saj le te povzročajo državi večjo davčno administracijo in stroške. Ne glede na to davčne oprostitve znižujejo nevtralnost davka na dodano vrednost, pri čemer je dolgoročna posledica gospodarsko izkrivljanje<sup>11</sup> (Škof 1999, 64).

Pri oprostivah razlikujemo med nepravimi in pravimi oprostivami. Neprave oprostitve v sistemu DDV pomenijo, da davčni zavezanci, ki opravljajo oproščeno dejavnost, od svojih dobav ne obračunavajo davka, s tem pa tudi nimajo pravice do odbitka vstopnega davka, ki jim ga zaračunajo dobavitelji. Plačila DDV so oproščene določene dejavnosti, ki so v javnem interesu kot so zdravstvo, socialno varstvo, izobraževanje, verske skupnosti, šport in športna

---

<sup>10</sup> Vključno s pijačo, razen alkoholnih pijač.

<sup>11</sup> Osnovni cilj razvitih držav je ohraniti davčno nevtralnost, kar tudi pomeni vsem gospodarskim subjektom omogočiti enake davčne možnosti za poslovanje.

vzgoja ter kultura. Plačila DDV so oproščene tudi zavarovalne in pozavarovalne transakcije, najem oziroma zakup nepremičnin, finančne storitve, dobava znamk, igre na srečo, dobava objektov ali delov objektov in zemljišč razen novogradenj oziroma novo vseljenih zgradb ter dobava zlata Banki Slovenije.

Prava oprostitev pa pomeni, da davčni zavezanec DDV ne obračuna in plača, hkrati pa ima pravico do odbitka vstopnega davka. Tako so popolnoma brez obremenitve z DDV izvoz blaga, dobave blaga v druge države članice, dobave blaga, ki so izenačene z izvozom blaga ali dobavami blaga v druge države članice, in storitve, ki so opravljene in porabljene v tretjih državah oziroma v drugih državah članicah, v kolikor je prejemnik davčni zavezanec, identificiran za namene DDV.

Plačila DDV so oproščene tudi dobave blaga in storitev v carinskih in davčnih skladiščih. Davčna skladišča delujejo podobno kot carinska skladišča. Od slednjih se razlikujejo po tem, da se v davčnih skladiščih lahko hrani blago, pridobljeno iz drugih držav članic EU oziroma blago, ki je namenjeno dobavi v druge države članice. Z vnosom blaga v davčno skladišče se odloži nastanek davčne obveznosti za obračun DDV do trenutka iznosa blaga iz davčnega skladišča.

Oprostitve DDV so predvidene za aktivnosti v javnem interesu, ki ne povzročijo izogibanja plačila davka in davčne utaje (Pirc 1999, 34).

Davčne oprostitve so številne. V Zakonu o davku na dodano vrednost so razvrščene v *devet skupin*:

- oprostitve za določene dejavnosti, ki so v javnem interesu,
- oprostitve za določene druge dejavnosti,
- oprostitve za transakcije znotraj Skupnosti,
- oprostitve pri uvozu,
- oprostitve pri izvozu,
- oprostitve v zvezi z mednarodnim prevozom,
- oprostitve v zvezi z nekaterimi transakcijami, ki se obravnavajo kot izvoz,
- oprostitve za storitve posrednikov,
- oprostitve za transakcije, povezane z mednarodnim trgovanjem.

## 7 OBRAČUN DAVKA NA DODANO VREDNOST

Davčni zavezanec prodaja blago oziroma opravlja storitve proti plačilu. Da bi prejel plačilo od svojega kupca, mora sestaviti obračun in izstaviti račun. Račun je najpomembnejši dokument pri DDV. Davčni zavezanec ga mora izdati za vsak promet blaga oziroma opravljeno storitev, ne glede na to, če gre za oproščen promet. Prav tako ga mora izdati za vsak prejeti predujem ter tudi za vsako kasnejšo spremembo davčne osnove (Zalokar 2008, 78).

### 7.1 Račun

Račun je osnovni dokument na podlagi katerega lahko davčni zavezanec uveljavlja znižanje davčne obveznosti za znesek vstopnega davka, ki ga je plačal za nabavljeno blago oziroma opravljeno storitev drugemu davčnemu zavezancu.

Račun lahko v imenu in za račun davčnega zavezanca izda tudi kupec blaga ali naročnik storitve ali pa tretja oseba ob izpolnjevanju določenih pogojev.

Davčni zavezanec lahko izda poenostavljen račun na ozemlju Slovenije drugim osebam, ki niso davčni zavezanci.

Račun za namene DDV se lahko pošlje tudi na elektronski način ob predpostavki, da izdajatelj zagotovi avtentičnost izvora in integriteto vsebine.

Račun mora vsebovati naslednje podatke (ZDDV-1, UPB3, 82. člen):

- datum izdaje računa,
- zaporedno številko, ki omogoča identifikacijo računa,
- identifikacijsko številko za DDV, pod katero je davčni zavezanec dobavil blago ali storitev,
- identifikacijsko številko za DDV kupca, pod katero je prejel blago ali storitev in za katero je dolžan plačati DDV,
- ime in naslov davčnega zavezanca in njegovega kupca,
- količino in vrsto dobavljenega blaga oziroma obseg in vrsto opravljenih storitev,
- datum, ko je bila opravljena dobava blaga oziroma ko je bila opravljena storitev ali pa datum predplačila, če je ta datum določljiv in različen od datuma računa,
- davčno osnovo, od katere se DDV obračuna po posamezni stopnji oziroma na katero se nanaša oprostitvev, ceno na enoto brez DDV ter znižanja cen in popuste, ki niso vključeni v ceno enote,
- stopnjo DDV,
- znesek DDV, razen v primerih, ko ZDDV ta podatek izključuje.

Če davčni zavezanec opravlja dobavo blaga ali storitev po različnih stopnjah, mora prodajno vrednost izkazati ločeno po davčnih stopnjah in izkazati tudi vrednost DDV.

Če davčni zavezanec opravi dobavo blaga ali storitev, za katero je predpisana oprostitvev plačila DDV, se mora na računu sklicevati na veljavno določbo Šeste direktive Sveta 77/3388/EGS, ustrezeni člen ZDDV ali drugi sklic, ki kaže na to, da je dobava oproščena plačila DDV.

Prejemnik blaga ali storitev pa ne glede na to ali je zavezanec za DDV ali ne, lahko zahteva, da se mu izda račun, ki vsebuje vse podatke potrebne za uveljavljanje ugodnosti v skladu z ZDDV.

## **7.2 Odbijanje vstopnega davka na dodano vrednost**

Vsak davčni zavezanec, identificiran za namene DDV, je upravičen, da svojo davčno obveznost zmanjša za vstopni DDV. Vstopni DDV je vsota tistih zneskov, ki so izkazani na računih o nabavi blaga oziroma opravljeni storitvi in jih zavezanec praviloma prejme od svojih dobaviteljev.

Pravico do odbitka vstopnega DDV pa ima davčni zavezanec le za nabavo blaga in storitev, ki jih uporabi pri opravljanju svoje dejavnosti za namene svojih obdavčenih transakcij in določenih davka oproščenih transakcij ter v primeru občasne dobave novega prevoznega sredstva v drugo državo članico.

Davčni zavezanec si lahko odbije DDV v tistem davčnem obdobju, ko je prejel blago oziroma mu je bila opravljena storitev, če razpolaga z računom oziroma s carinsko deklaracijo.

Če davčni zavezanec hkrati opravlja obdavčeno kot tudi oproščeno dejavnost, določi znesek DDV, ki si ga sme odbiti, z odbitnim deležem. Le ta se lahko določi za vse transakcije ali pa ločeno za vsako področje dejavnosti. Pri temu je potrebno zagotoviti ustrezno knjigovodsko evidenco.

V primeru, ko je znesek odbitka vstopnega DDV višji ali nižji od tistega, do katerega je davčni zavezanec upravičen in če se spremenijo dejavniki, ki so merodajni za odbitek vstopnega DDV,<sup>12</sup> je treba prvotni odbitek davka popraviti.

Odbitka pa ni potrebno popraviti v primeru uradno dokazanega uničenja ali izgube, kot tudi pri dajanju daril manjše vrednosti ter vzorcev.<sup>13</sup>

---

<sup>12</sup> Primer je odpoved nakupa ali znižanje cene.

<sup>13</sup> Za darila manjše vrednosti se štejejo darila, pri katerih vrednost posameznega darila ne preseže 20 EUR.



### 7.3 Obračun davka, evidence ter poročanje davčnemu organu

Za davčnega zavezanca so podlaga za knjigovodsko evidentiranje davčno pomembnih dogodkov listine, kot so: prejeti in izdani računi, knjigovodske listine o plačilih in izplačilih, odločbe carinskega organa, uvozne in izvozne carinske deklaracije ter druge listine, ki so pomembne za obračun in plačilo DDV ter njegov odbitek (Pravilnik o izvajanju ZDDV, 147. člen).

Vsak davčni zavezanec mora davčnemu organu do zadnjega delovnega dne naslednjega meseca po poteku davčnega obdobja predložiti obračun DDV, ki mora vsebovati vse zahtevane podatke, potrebne za izračun davka. Davčno obdobje je praviloma koledarski mesec. V kolikor je davčni zavezanec v preteklem koledarskem letu dosegel obdavčljivi promet nižji od vključno 210.000 evrov, je davčno obdobje koledarsko tromesečje (ZDDV-1, UPB3, 88.–89. člen).

Pozitivna razlika med obračunanim in vstopnim davkom za obračunsko obdobje, predstavlja znesek, ki ga je zavezanec dolžan plačati v proračun. V kolikor je v določenem obdobju vstopni davek višji od obračunanega, gre za ustvarjen presežek, za katerega sme zavezanec zahtevati vračilo.<sup>14</sup>

Davčni zavezanec lahko vse informacije, potrebne za izračun davčne obveznosti, zagotavlja v svojem knjigovodstvu. Posebej mora voditi evidenco o določenih prenosih blaga v drugo državo članico ter evidenco prejetega blaga od zavezanca iz druge države članice, v zvezi s katerim je bila opravljena cenitev ali delo na tem blagu.

Prejete in izdane račune je potrebno hraniti deset let, razen računov glede nepremičnin, ki jih je potrebno hraniti dvajset let. Za hrambo je predpisano ozemlje Slovenije, za elektronske račune z on-line dostopom, pa je dovoljen kraj hrambe izven Slovenije.

V kolikor zavezanec dobavlja blago v drugo državo članico, osebam identificiranim za DDV, mora do 20. dne naslednjega meseca po poteku davčnega obdobja, davčnemu organu predložiti rekapitulacijsko poročilo, in sicer za pretekli koledarski mesec (ZDDV-1, UPB3, 90.–92. člen).

Za blago, ki ga v Slovenijo uvaža iz tretjih ozemelj oziroma ga izvaža v države, ki niso članice EU, vse formalnosti opravi pri pristojnem carinskem organu.

Nadzor nad obračunavanjem in plačevanjem DDV nadzoruje davčni organ v skladu z zakonom, ki ureja davčni postopek in z zakonom, ki ureja davčno službo (Mayr 1999, 135).

---

<sup>14</sup> Davčna uprava izvede vračilo presežka v enaindvajsetih dnevih od predložitve zahtevka zavezanca za vračilo.

## 8 DAVČNA UTAJA

Z vstopom Republike Slovenije v Evropsko unijo so se odpravile carinske meje, kjer se je izvajal tudi davčni nadzor nad pretokom blaga med Slovenijo in ostalimi državami članicami. To je povzročilo tudi bistvene spremembe v sistemu davčnega nadzora obračunavanja in plačevanja DDV pri prometu blaga znotraj EU. Zaradi bistvene širitve skupnega trga ter s tem povečanim svobodnim in nenadzorovanim pretokom blaga in storitev znotraj EU, so se poleg pozitivnih učinkov pojavili tudi negativni, ki se kažejo v povečanem obsegu davčnih utaj.

S tem dejstvom so se soočile tudi vse ostale države članice EU, zato je Evropska komisija že sprejela priporočila glede ukrepov, ki jih je potrebno izvajati za učinkovitejši nadzor nad izvajanjem obdavčitve z DDV, ter ukrepov za preprečevanje utaj DDV z zlorabo identifikacijskih številok za DDV, s ciljem zavarovanja javnega interesa. Glede na to, da je pojav davčni utaj na skupnem evropskem trgu v porastu, se na ravni Evropske komisije razpravlja o temeljiti prenovi oziroma spremembi sistema obdavčitve z davkom na dodano vrednost.

Davčna uprava Republike Slovenije, ki izvaja nadzor nad obračunavanjem in plačevanjem davka na dodano vrednost je že izvedla številne ukrepe, vendar ugotavlja, da se zlorabe sistema obdavčitve z DDV nadaljujejo z vse drznejšimi goljufijami. V določenih primerih gre že za prave kriminalne združbe, ki izsiljujejo davčne zavezance ter jih silijo v določene poslovne transakcije. Poslovanje s tovrstnimi družbami oziroma osebami je tudi s stališča osebne varnosti lahko nevarno. V praksi so se pojavile različne oblike navedenih utaj z različnim obsegom poslovanja in številom udeležencev (Davčni nadzor 2007, 57).

Davčne utaje na eni strani povzročajo neposredno oškodovanje proračuna, na drugi strani pa hkrati povzročajo nelojalno konkurenco poštenim davčnim zavezancem in s tem posledično gospodarsko škodo.

Na splošno so tvegane dejavnosti z vidika nastanka utaje DDV vse dejavnosti, ki so delovno intenzivne in kjer je večja potreba po ceneni delovni sili, pri čemer gre večinoma za izplačila neobdavčenih prejemkov za opravljeno delo na črno v gotovini. Slednje je na primer možno zaslediti pri podjetjih, ki se ukvarjajo s čiščenjem notranjih poslovnih prostorov.

V nekaterih državah članicah so bile opravljene preiskave o obsegu utaj DDV in goljufij. V skladu z ugotovitvami je bilo objavljenih več ocen, pri čemer Mednarodno združenje za DDV navaja, da so po ocenah izgube DDV v Evropski uniji od 60 do 100 milijard EUR na leto. Carinski in davčni organi Združenega kraljestva ocenjujejo, da so le v Združenem kraljestvu v davčnem letu 2005–2006 izgube prihodkov od DDV znašale 18,2 milijarde EUR. V Nemčiji je ministrstvo za finance ocenilo izgubo DDV v letu 2005 na 17 milijard EUR. Poleg tega Računsko sodišče opozarja, da utaja DDV in goljufije vplivajo tudi na financiranje proračuna

EU, saj morajo tako države članice prispevati več lastnih sredstev iz naslova bruto nacionalnega dohodka (Evropski parlament 2008, 5).

## **8.1 Sistemske utaje davka na dodano vrednost**

Utaje DDV imajo različne oblike znotraj držav članic. Tako se soočamo z delom na črno, z nezakonitim odbitkom vstopnega davka, z nepredloženimi obračuni DDV ali z napačnimi obračuni in podobnim.

Med raznimi oblikami utaj DDV, ki izkoriščajo sistem obdavčitve z DDV, zaseda prav posebno mesto tipična utaja DDV, ki je internacionalna in ni omejena na posamezno državo članico. To je tako imenovana davčna utaja »missing trader«, ki predstavlja transakcije znotraj države v kombinaciji s transakcijami v drugi državi članici znotraj Skupnosti.

Glavni generator tovrstne utaje je kreditna metoda obračunavanja DDV ter mehanizem oprostitve plačila DDV za dobave blaga znotraj Skupnosti ter ukinitve mejne kontrole pretoka blaga med članicami EU.

Ko govorimo o davčnih utajah, praviloma vedno pomislimo na oškodovanje proračuna, s čimer je v prvi vrsti oškodovana država oziroma njeni prihodki. S širšega vidika, lahko ugotovimo, da so posledice neplačevanja davkov daljnosežne. V prvi vrsti smo žrtve utaj prav davčni zavezanci, ki pošteno izpolnjujemo svoje davčne obveznosti, medtem pa se »davčni utajevalec« okorišča za našim hrbtom in na naš račun. Žrtev je tudi tako imenovani terciarni sektor, v katerega spadajo banke, zavarovalnice, lizing hiše ter podobno in vsekakor širša družba, zaradi manjših sredstev, ki se jih lahko nameni v javno dobro.

Za davčne zavezance, ki pošteno izpolnjujejo davčne obveznosti, so davčni zavezanci, ki davkov ne plačujejo, nelojalna konkurenca, saj si na račun neplačanih davkov zmanjšujejo svoje stroške poslovanja in tako ustvarjajo nelojalno konkurenčno prednost ter extra dobičke.

Terciarni sektor je prizadet predvsem v smislu dobrega imena, kajti velikokrat so banke ali leasing hiše vir denarja, ki je vključen v goljufive transakcije in s tem posredno omogočajo izvajanje tovrstnih transakcij. Zaradi sodelovanja v večjih davčnih goljufijah, so lahko banke ali druge finančne institucije, katerih temelj poslovanja je zaupanje, ob dobro ime.

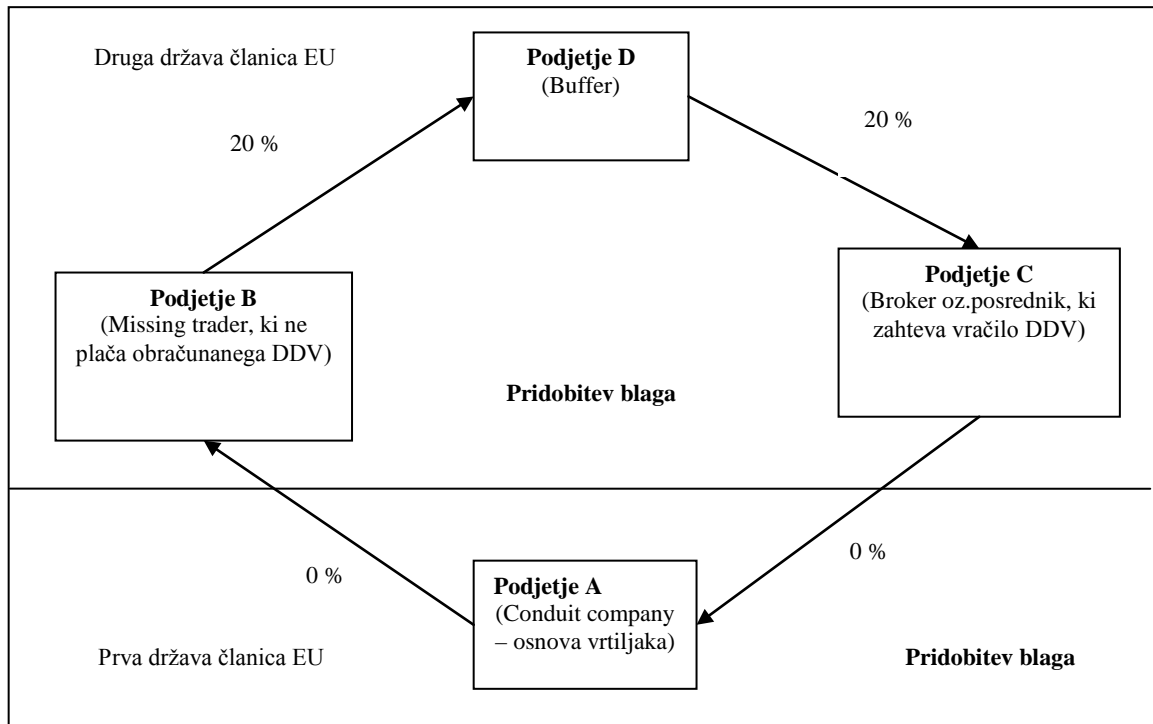
### **8.1.1 Davčni vrtiljak**

Organizirane davčne utaje DDV se v strokovni terminologiji imenujejo »davčni vrtiljak« oziroma »missing trader« utaje.

V bistvu gre za načrtovane organizirane zatajitve plačila davka na dodano vrednost. Utajevalci pri tem uporabijo pravno osebo brez realnega premoženja, ki pa si pridobi veljavno

identifikacijsko številko za namene DDV. V zelo kratkem časovnem obdobju, ki pretežno traja od dveh do treh mesecev opravijo večje število obdavčljivih transakcij, za katere sicer obračunajo davek na dodano vrednost, vendar ga državi ne plačajo.

Izkoriščanje sistema obdavčitve z DDV se kaže v obliki ponavljajočih nakupov in prodaj med sodelujočimi davčnimi zavezanci, od katerih je vedno eno »missing trader« podjetje. Transakcije so večinoma navidezne, pri čemer pride do nezakonitega uveljavljanja odbitka vstopnega davka na dodano vrednost, ki v verigi dobav »missing trader« družbe ni bil plačan.



**Slika 2: Shema davčnega vrtiljaka**

Vir: DURS b. 1.

Vrtiljak praviloma vsebuje naslednje udeležence (DURS b. 1.):

- podjetje A (conduit company): registrirano v prvi državi članici opravi oproščeno dobavo blaga podjetju B, ki je registrirano v drugi državi članici;
- podjetje B (missing trader): registrirano v drugi državi članici opravi pridobitev blaga znotraj Skupnosti brez obračunanega DDV;
- podjetje C (broker): registrirano v drugi državi članici, kateremu podjetje B dobavi blago z obračunanim DDV (promet znotraj druge države članice), podjetje C dobavi to blago podjetju A, ki je registrirano v prvi državi članici.
- podjetje D (buffer): registrirano v drugi državi članici se v vrtiljaku pogosto pojavi z namenom prikriti povezavo med podjetjema B in C ter tako otežiti delo preiskovalcem.

Sam mehanizem utaje poteka tako, da podjetje B obračuna DDV od prodaje opravljene podjetju C, vendar pa obračunanega DDV ne vplača v proračun. Za podjetjem B se v roku enega do treh mesecev izgubi vsaka sled. Dobesedno izgine. Podjetje C, ki opravi dobavo blaga znotraj Skupnosti podjetju A v prvi državi članici, si od svojih nakupov od podjetja B, čeprav prejeti računi kažejo na to, da je bila dobava blaga opravljena s strani podjetja D, odbije vstopni DDV, ki pa ga podjetje B ni plačalo. Izguba oziroma utaja DDV je tako enaka znesku DDV, ki ga podjetje C plača podjetju B oziroma ga uveljavlja kot vračilo vstopnega davka na dodano vrednost.

Da bi se prikrija povezava med podjetjem B in podjetjem C, se v vrtiljaku pogosto pojavi tudi podjetje D v vlogi posrednika.

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

V praksi so, v nasprotju s prikazano shemo, ki je dokaj enostavna, lahko sheme davčnega vrtiljaka tako razvejane, da zajemajo nekaj deset udeležencev in več držav članic, tako da je odkrivanje ter dokazovanje povezanosti med udeleženci davčnega vrtiljaka, velikokrat izredno težko, če ne celo nemogoče.

Z davčnim vrtiljakom povezana sistemska utaja DDV je torej prikazovanje navidezne dobave blaga znotraj Skupnosti. Dobava blaga znotraj skupnosti je namreč oproščena plačila DDV in če je le ta navidezna, se s tem zavezanec nezakonito izogne plačilu DDV za promet blaga, ki ga kasneje proda po nižji ceni brez DDV na domačem tržišču, na črnem trgu oziroma preko missing trader družb. Trenutno je ta problematika najbolj izpostavljena na področju trgovine z motornimi vozili, kjer so določena nova vozila pred registracijo v Republiki Sloveniji navidezno dobavljena v drugo državo članico, pri čemer se zavezanec nezakonito izogne plačilu DDV in hkrati nezakonito zahteva vračilo plačanega davka na motorna vozila.

Zaradi navedenega je DDV utaja tipa »vrtiljak« najnevarnejša oblika utaje, ker z določeno omejeno količino blaga in denarja »investiranega v vrtiljak«, lahko ustvarja neomejene dobičke z neplačilom DDV, če se veriga davčnega vrtiljaka ne prekine.

Na področju obdavčitve z DDV je bilo v postopkih davčnega inšpekcijskega nadzora v letu 2007 razkritih večje število nepravilnosti, povezanih z načrtovanimi zatajitvami plačila DDV (Davčni nadzor 2007, 56).

Davčna uprava je ugotovila na podlagi informacij s terena kot tudi z zbiranjem in analiziranjem podatkov v inšpekcijskem nadzoru, da so dejavnosti, ki so najbolj prizadete s sistemskimi davčnimi utajami, naslednje:

- promet z nafto in naftnimi derivati,

- prodaja motornih vozil (novih in rabljenih),
- promet z odpadnimi surovinami (železo in barvne kovine),
- dejavnost gradbeništva in prometa z nepremičninami,
- promet s tekstilom.

Naštete dejavnosti so trenutno v Sloveniji najbolj tvegane glede utaj DDV, seveda pa se lista sčasoma spreminja.

Po izkušnjah držav članic EU so za nastanek davčnih utaj tipa »davčni vrtiljak« potencialno nevarne še sledeče dejavnosti:

- trgovina z mobilnimi telefoni,
- trgovina s telefonskimi karticami,
- trgovina z lesom,
- trgovina z računalniškimi komponentami
- trgovina z alkoholom in tobačnimi izdelki.

### **8.1.2 »Missing trader« družba oziroma »neplačujoči gospodarski subjekt«**

Missing trader družbo Uredba Komisije (ES) št. 1925/2004 z dne 29. oktobra 2004 poimenuje neplačujoči gospodarski subjekt in jo v drugem členu opredeljuje:

Neplačujoči gospodarski subjekt pomeni gospodarski subjekt, registriran kot davčni zavezanec za DDV, ki morebiti z goljufivim namenom pridobi blago ali storitve ali to simulira, brez plačila DDV in dobavlja to blago ali storitve z DDV, vendar ne plača dolgovanega DDV ustreznemu državnemu organu. Poneveriti številko registracije DDV pomeni nezakonito uporabljati DDV registracijsko številko drugega gospodarskega subjekta (Uredba komisije (ES) št. 1925/2004, člen 2).

Pri tem je možnih več različnih tipov ravnanj, ki se pojavijo izključno z namenom, da bi čim bolj otežili odkritje, da gre za »missing trader« družbo. Tako je mogoče, da »missing trader« družba:

- ne predloži obračuna,
- predloži obračun z ničlami ali lažni obračun,
- obračun predloži, vendar obveznosti iz naslova DDV ne plača.

V bistvu gre za navidezne družbe, ki so si z lažno izjavo, da bodo začele opravljati gospodarsko dejavnost, pri davčnem organu pridobile veljavno identifikacijsko številko za namene DDV, ki jo potem zlorabijo za namene davčne utaje. Tovrstne družbe ponavadi vodijo tako imenovani »slamnati direktorji«, ki dejansko po navodilu nekoga drugega izdajajo račune, na podlagi katerih prejemniki računov uveljavljajo odbitek vstopnega DDV. Večinoma gre za fiktivni nakup. V praksi »missing trader« družba pomeni samo davčno

številko, brez premičnega in nepremičnega premoženja, vendar z odprtim transakcijskim računom. Na transakcijski račun prejemniki izstavljenih računov, nakazujejo denarna sredstva, ki pa se potem z računa dvigujejo z gotovinskimi dvigi, s tem da se gotovina ne uporabi za poslovanje družbe ampak za druge neznane namene.

»Missing trader« podjetje je ključni člen v verigi systemske utaje DDV, kajti brez njega tovrstna utaja ni možna. Pri tem je ključnega pomena to, da »missing trader« podjetje samo brez drugih udeležencev utaje DDV ne more izvesti.

Zato gre v teh primerih vedno za organizirano davčno utajo, kjer sodeluje eno ali več poslujočih podjetij, pri čemer so lahko določena podjetja v utajo vključena nevede. Gre za to, da se podjetja obnašajo tržno in vstopajo v določene posle, ki so na prvi pogled dobičkonosni, pri tem pa ne preverijo vseh okoliščin in prezrejo očitne indikatorje, ki kažejo na to, da gre za sumljive transakcije, ki so povezane z utajo.

### **8.1.3 Siva ekonomija**

Tako imenovana siva ekonomija predstavlja po vsem svetu resno težavo. Gre za neregistrirano opravljanje dejavnosti neposredno v korist posameznika ali gospodinjstva, ki se skuša izogniti predpisom in plačilu dajatev in kar povzroča ogromno škodo domačemu gospodarstvu, pri čemer trpijo poštena podjetja in zaposleni. Porast sive ekonomije je izrazitejši in opaznejši ravno v času gospodarske krize.

Po nekaterih podatkih sodi Slovenija v sam vrh evropskih držav po deležu sive ekonomije v bruto družbenem proizvodu, ki naj bi v letu 2007 znašal 15,6 % (Rehberger Ujčič 2009, 15).

Pojav sive ekonomije se zlasti kaže na področju prometa z motornimi vozili. Davčni zavezanec se pri nabavi vozila v drugi državi članici ne izkaže s svojo identifikacijsko številko, temveč se tujemu prodajalcu predstavi kot fizična oseba. Prodajalec kupcu – fizični osebi izda račun na kateremu obračuna DDV po pravilih države, katere rezident je. Kupec – davčni zavezanec pripelje vozilo v Slovenijo, kjer pridobi za vozilo homologacijo ter ga dalje proda končnemu kupcu - potrošniku.

Končni kupec registrira vozilo na podlagi prejetega računa, na katerem je obračunan DDV in na katerem je navedba, da je davek na motorna vozila obračunan in plačan. Navedeni promet seveda v davčnih evidencah družbe ni evidentiran, prav tako za ta promet ni predložen obračun DDV. Kot fizične osebe nastopajo v večini primerov sorodniki oziroma znanci in prijatelji zakonitega zastopnika družbe – davčnega zavezanca, pri čemer delujejo, kakor da bi bili pri družbi zaposleni.

Davčna uprava je prav tako pri prodaji motornih vozil naletela na večje število ponarejenih listin kot tudi ponarejenih potrdil davčnega organa o plačilu davka na promet motornih vozil.

V letu 2009 so v projektu siva ekonomija nadzore davčni inšpektorji in preiskovalci koordinirano opravljali v dejavnostih, v katerih je ocenjeno, da je tveganje za sivo ekonomijo največje:

- osebne storitve,
- individualne gradnje,
- gostinstvo,
- promet,
- storitve varovanja ter
- v drugih rizičnih dejavnostih in sicer predvsem po prejetih prijavah, in različnih informacijah iz medijev, okolja ipd.

V letu 2009 je bilo v projektu zaključenih 1.530 nadzorov. V 36,6 % nadzorov so bile ugotovljene kršitve zakonodaje. Ugotovljeno je bilo, da zavezanci ne izdajajo računov, da račune brišejo, da izdani računi ne vsebujejo potrebnih podatkov, da zavezanci ne vodijo in ne hranijo predpisanih evidenc, nimajo prijavljenih poslovnih enot, v katerih dejansko opravljajo dejavnost, ugotovljene so bile razlike med prešteto gotovino in izdanimi računi ter menjalnim denarjem. Ugotovljeno je bilo tudi delo in zaposlovanje na črno. V okviru projekta je bilo pri 137 fizičnih osebah ugotovljeno, da opravljajo delo na črno. Izdanih je bilo 101 odločb o prepovedi opravljanja dejavnosti na črno (DURS 2010, 45).

Davčna uprava se zaveda, da sam nadzor nad sivo ekonomijo ni dovolj. Za uspešno zajezitev sive ekonomije so ustreznejši ukrepi sistemske narave, zato je davčna uprava že v letu 2009 pripravila predloge za spremembo Zakona o preprečevanju dela in zaposlovanja na črno. Predlagane spremembe se navezujejo na povišanje glob za prekrške in možnost izrekanja glob v razponu. Poleg tega predlog vključuje uvedbo dodatnih sankcij – npr. prepoved pridobitve socialnih transferjev in onemogočanje pri sodelovanju pri javnih razpisih (DURS 2010, 45).

#### **8.1.4 Navidezni računi**

Večja nepravilnost, ki se zlasti pojavlja v gradbeništvu, je uporaba navideznih računov. Slednji se glasijo na visoke zneske, na podlagi katerih prejemniki računov dosežejo občutno znižanje davčne osnove in neupravičen odbitek DDV. Dejansko izkazujejo neupravičeno terjatev do države za navedeni DDV.

Davčna uprava pri ugotavljanje tovrstnih goljufij ukrepa sistemsko. Ko v inšpekcijske nadzoru ugotovi goljufijo, pri vseh teh prejemnikih ne prizna vstopnega DDV ter iz tega naslova ne prizna odhodkov.

Posebej zanimiva so tudi odkritja pri navidezni preprodaji nepremičnin, ki jo navadno izvedejo zavezanci, ki so se odločili, da obračunajo DDV po plačani realizaciji. Gre za to, da obračunajo DDV šele tedaj, ko naj bi prejeli plačilo za izvršeno prodajo. Seveda izvedejo le



navidezno prodajo nepremičnine, za katero nikoli ne prejmejo plačila, prejemnik računa oziroma kupec pa v obračunu DDV uveljavlja vstopni DDV. Torej terja državo za vračilo davka, ki s strani prodajalca ni bil odveden v državno blagajno.

## **8.2 Ukrepi Davčne uprave republike Slovenije**

Davčne utaje v Sloveniji so v porastu. Slovenija kot del evropskega trga ni imuna na davčne goljufije, ki se pojavljajo v vseh državah članicah EU. Tesno sodelovanje med državami članicami kot tudi hiter pretok informacij o dobavah blaga in storitev, doprinesejo k uspešnemu odkrivanju goljufij.

Zlasti so pomembne aktivnosti Davčne uprave v smeri preprečevanja davčnih zatajitev, zlasti na področju DDV, z instrumentom odvzema Identifikacijske številke za DDV kot tudi v smeri pregona storilcev kaznivih dejanj s področja davčnih zatajitev.

Strateško delovanje inšpekcije ni usmerjeno le na nadzor izpolnjevanja davčnih obveznosti, ampak tudi v povečevanje stopnje prostovoljnega plačevanja davčnih obveznosti zavezancev za davek, pri čemer se DURS vedno bolj pogosto poslužuje preventivnih inšpekcijski pregledov.

Ena od pomembnih strategij davčne uprave je informiranje zavezancev za davek o odkritih goljufijah, pri čemer se morajo davčni zavezanci zavedati, da so lahko v nekaterih primerih celo odgovorni za plačilo utajenega DDV. Sklepanje večjih poslov z dobavitelji, ki so neznani, je enako tvegano kot sklepanje poslov s kupci, za katere ni znano ali so plačilno sposobni.

Dejstvo je tudi, da so zavezanci za davek premalo pozorni pri preverjanju davčne številke poslovnega subjekta in se ne pozanimajo o plačilni sposobnosti, premoženju oziroma o njegovem obstoju na sploh. Ali ima poslovni prostor, ali razpolaga z osnovnimi sredstvi, ali je dosegljiv na stacionarni telefon, je znan okolju in podobno.

### ***8.2.1 Preventivni ukrepi***

#### *Postopek izvajanja pred registracijskega nadzora*

Pomemben preventivni ukrep Davčne uprave, s katerim se preprečujejo davčne utaje, davčni prekrški in druga kazniva dejanja, je postopek izvajanja pred registracijskega nadzora ob izdaji identifikacijske številke za DDV. Preventivni nadzor se izvaja tako, da se identifikacijska številka ne izda zavezancem, ki dejansko nimajo namena opravljati dejavnosti in se na ta način prepreči morebitna zloraba identifikacijske številke za DDV.

### *Sistematični nadzor*

Naslednji preventivni ukrep je davčna uprava uvedla že leta 2003 in sicer sistematični nadzor nad zavezanci, ki so se na novo identificirali kot zavezanci za DDV.<sup>15</sup> Na področju davčne inšpekcije je v ta namen uveden tako imenovani prvi davčni pregled, katerega namen je obisk davčnega zavezanca na sedežu dejavnosti in pridobitev dejanskih informacij o njegovi gospodarski aktivnosti, ne pa le inšpiciranje pravilnosti in pravočasnosti obračunavanja davčnih obveznosti. Osnovni cilj sistematičnega nadzora novo registriranih davčnih zavezancev je pravočasno odkrivanje zavezancev za DDV, ki poslujejo kot »missing trader« družba in posledično izvedba ukrepa preklica identifikacijske številke za DDV.

### *Postopek odvzema identifikacijske številke*

Postopek odvzema identifikacijske številke po uradni dolžnosti tako imenovanim »missing trader« družbam, je davčna uprava začela izvajati že leta 2006. Posamezni primeri so se sicer izvajali že prej, vendar niso še bili ustrezno sistemsko podprti z operativnimi navodili, ki sedaj zagotavljajo enotno in učinkovitejše vodenje navedenih postopkov.

Z odvzemom identifikacijske številke se skušajo doseči naslednji cilji:

- prepreči se nadaljnja zloraba identifikacijske številke za DDV in s tem prekine nadaljevanje davčne utaje,
- nadoknadi se morebitna neučinkovitost nadzora pri dodeljevanju identifikacijskih števil,
- zmanjša se število davčnih zavezancev, ki jih je treba nadzirati.

Ukrep odvzema identifikacijske številke po uradni dolžnosti je zelo učinkovit. Z analizo podatkov je bilo ugotovljeno, da je bilo v letu 2007 po uradni dolžnosti odvzetih skupaj 245 identifikacijskih števil za DDV zavezancem, za katere se je v inšpekcijskem nadzoru ugotovilo, da so tako imenovane »missing trader« družbe (Maček 2008, 13).

V naslednjem letu 2008 je bilo po uradni dolžnosti odvzetih 217 identifikacijskih števil, leta 2009 pa 215 davčnim zavezancem, za katere se je v inšpekcijskih postopkih ugotovilo, da so t. i. »missing trader« družbe. Gre za družbe, ki so izdajale fiktivne račune oziroma ponarejene račune s katerimi so se prikrivali drugi pravni posli. Z navedenim postopkom preprečujemo nadaljnje zlorabe oziroma nezakonito uporabo identifikacijskih števil za namene DDV in s tem tudi utaje DDV (DURS 2010, 42).

---

<sup>15</sup> Za potrebe nadzora se štejejo kot novo registrirani davčni zavezanci za DDV tisti, pri katerih:

- od datuma zavezanosti za DDV, še ni poteklo eno leto in
- od datuma zavezanosti za DDV, še ni poteklo dve leti, hkrati pa je bila zavezancu v tem obdobju že izdana odločba o prenehanju registracije in
- pri katerih še ni bil opravljen inšpekcijski pregled.

## 8.2.2 Represivni ukrepi

### *Poenotena metodologija inšpekcijskega nadzora pri utajah DDV*

Uvedba enotne metodologije nadzora pomeni zagotavljanje enotnosti postopkov nadzora v primeru utaj DDV, predvsem pa vrste »missing trader« kot tudi zagotavljanje enotnosti ter pravilnosti obdavčitve posameznikov, ki so vključeni v verigo transakcij, ki so del utaje DDV. DURS mora v postopkih davčnega inšpekcijskega nadzora, pri odkritju poslovanja z »missing trader« podjetji, storiti vse za povrnitev neplačanega davka. Osnovni princip obdavčitve v teh postopkih je zagotavljanje enkratnosti obdavčitve v primeru davčnih goljufij in s tem upoštevanje sistema nevtralnosti DDV ter uporaba stališča sodišča Evropske skupnosti, da 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.

### *Uporaba postopkov mednarodne pomoči pri davčnem inšpekcijskem nadzoru*

Ta ukrep se je začel uporabljati z vstopom Slovenije v EU, pri čemer gre za izmenjave informacij ter pridobivanje dokazov v zvezi z utajami DDV z drugimi državami članicami.

V prvi polovici leta 2009 je DURS analizirala 25 zahtevkov prejetih iz Evropske unije, hkrati pa je bilo 127 zahtevkov za podatke posredovanih v ostale države članice (Rehberger Ujčič 2009, 15).

### *Uporaba instrumenta sočasnih mednarodnih inšpekcijskih pregledov*

S temi ukrepi je Slovenija začela v letu 2007. Glede na to, da po vključitvi Slovenije v EU naša podjetja vse bolj trgujejo v drugih državah članicah, je pomembno, da se nacionalne davčne uprave zavedajo tveganja, ki jih čezmejno poslovanje prinaša ter ga vključijo v svoje programe davčnega nadzora. Cilj sočasnega mednarodnega inšpekcijskega pregleda je zagotoviti, da se plačujejo davki v skladu z zakonodajo EU in nacionalno zakonodajo, z učinkovitim upravnim sodelovanjem držav članic. Pravna podlaga je v Uredbi Komisije (ES) 1798/2003, ki ureja postopka sodelovanja in izmenjave informacij v sočasnih mednarodnih pregledih.<sup>16</sup>

---

<sup>16</sup>Slovenija je v letu 2007 sodelovala pri sočasnem mednarodnem inšpekcijskem pregledu z Italijo, Avstrijo, Nemčijo in Nizozemsko pri obdavčitvi z DDV pri trgovini z avtomobili. V letu 2008 pa je Slovenija podala predlog za sočasni nadzor, ki bi vključil še Italijo in Avstrijo, pri obdavčitvi z DDV mednarodne trgovine s plovili.

### *Sodelovanje z ostalimi organi*

Eden izmed ključnih elementov učinkovitega odkrivanja in pregona kaznivih dejanj davčne zatajitve in drugega gospodarskega kriminala, je sodelovanje Davčne uprave z ostalimi pristojnimi organi in sicer Policijo, Vrhovnim državnim tožilstvom, Carinsko upravo republike Slovenije, Uradom za preprečevanje pranja denarja in ostalimi inšpekcijskimi službami ter Računskim sodiščem. V določenih primerih gre za usklajene skupne akcije nadzora ali pa za posredovanje informacij drugim organom za potrebe izvajanja njihovih nalog v skladu s predpisi.

### *Nadzor in preprečevanje dela na črno*

Po zadnji spremembi zakona o preprečevanju dela na črno in zaposlovanju na črno, je DURS postala pristojna tudi za izvajanje nadzora nad delom na črno. V kolikor davčni inšpektor ugotovi, da nekdo opravlja delo na črno, mora izdati odločbo o prepovedi opravljanja dejavnosti ter odločbo o prekršku. Primarna naloga DURS je sicer še vedno odmera davka od dohodkov iz dejavnosti in DDV ter zavezanca prepričati, da se ustrezno registrira, če namerava z dejavnostjo nadaljevati, ki jo je pred tem opravljal na črno.

### *Postopek zavarovanja izpolnitve davčne obveznosti*

Zakon o davčnem postopku (ZdavP-2, UPB4, Ur. l. RS, 13/2011) omogoča zavarovanje izpolnitve davčne obveznosti na dva načina, in sicer z začasnim sklepom za zavarovanje, s katerim davčni organ zavezancu prepove razpolagati z njegovim premoženjem ter z instrumentom zavarovanja, katerega je na podlagi sklepa davčnega organa zavezanec dolžan predložiti sam za zavarovanje svoje obveznosti. Ker je z začasnim sklepom za zavarovanje mogoče doseči zavarovanje brez sodelovanja davčnega zavezanca, je v postopkih, ki ga DURS vodi po uradni dolžnosti, ta način zavarovanja učinkovit.

Inšpekcija v čedalje večji meri že med postopkom davčnega inšpekcijskega nadzora uporablja inštrument zavarovanja oziroma od zavezanca zahteva garancijo, kadar ugotovi obstoj utemeljenih okoliščin, da gre za utajo DDV in da bo plačilo davčne obveznosti oteženo, če že ne onemogočeno. Zavezancu se prepove razpolaganje z motornimi vozili z izdajo sklepa za zavarovanje motornih vozil, kar se vpiše v register neposestnih zastavnih pravic in zarubljenih nepremičnin.<sup>17</sup>

Poseben primer zavarovanja je zavarovanje v postopku vračila davka na dodano vrednost, zaradi ugotovljenega presežka vstopnega davka nad davčno obveznostjo. V tem primeru

---

<sup>17</sup> Register neposestnih zastavnih pravic in zarubljenih nepremičnin je javna knjiga, namenjena vpisu in objavi podatkov o zastavnih pravicah na premičninah, ki so zarubljene oziroma neposestno zastavljene. Register vodi agencija Republike Slovenije za javnopravne evidence in storitve.

lahko davčni organ od zavezanca zahteva predložitev ustreznega instrumenta zavarovanja, s katerim se zavaruje izpolnitev davčne obveznosti, ki bi morebiti nastala na podlagi naknadne ugotovitve davnega organa, da zahteva za vračilo davka ni bila upravičena. Ker je navedena predložitev zavarovanja s strani zavezanca prostovoljna, lahko davčni organ v primeru, da zavezanec ne želi predložiti instrumenta zavarovanja, z izvršitvijo zahtevka za vračilo počaka do ugotovitev davčnega inšpekcijskega nadzora. Seveda zavezancu na podlagi upravičenega zahtevka pripada povračilo zamudnih obresti, če se davek vrne po izteku zakonsko določenega roka.

### 8.3 Davčni inšpekcijski nadzor rizičnih dejavnosti

Delovanje davčne inšpekcije je bilo v letu 2008 usmerjeno v nadzor izpolnjevanja davčnih obveznosti, prav tako pa tudi v preventivno delovanje z namenom povečanja prostovoljnega plačevanja davčnih obveznosti zavezancev za davek. Povečana prisotnost inšpektorjev na terenu je odraz zaznanih organiziranih utaj DDV, zaradi česar je davčna uprava v letu 2008 uspešno vodila ciljno usmerjene inšpekcijske nadzore na področju gradbeništva in prometa z motornimi vozili (DURS 2009, 61).

Pri gradbeništvu gre za dejavnost, ki je bila v letu 2008 poleg prometa z motornimi vozili identificirana kot najbolj rizična z vidika zaznanih davčnih utaj. Nadzor je bil vedno opravljen brez vnaprejšnje napovedi ter je poleg rednih aktivnosti zajemal tudi skupno akcijo nadzora poslovanja na gradbiščih. V polni meri je zaživel sodelovanje med različnimi organi kot so Policija, gradbena inšpekcija in Inšpektorat RS za delo. V obdobju od maja do decembra 2008 je bilo izvedenih 75 akcij na terenu (DURS 2009, 61).

Postopki nadzora so pri prometu z motornimi vozili dolgotrajnejši, saj so pretežno povezani z mednarodno izmenjavo informacij.

#### **Preglednica 3: Dodatno ugotovljene obveznosti v nadzoru v 2008**

Področje dejavnosti	Število nadzorov	Ugotovljene obveznosti v EUR
Gradbeništvo	2.911	20.300.000
Promet z motornimi vozili	758	8.000.000
Nadzor skupaj	7.827	90.549.332

Vir: DURS 2009, 61.

Preglednica prikazuje število nadzorov davčnega organa opravljenih v letu 2008 ter dodatno ugotovljene davčne obveznosti, ki so jih zavezanci poskušali utajiti.

## **8.4 Ukrepi zakonodajalca**

Na področju davka na dodano vrednost so v Republiki Sloveniji s 1. januarjem 2010 začele veljati pomembne novosti.

Z direktivo Sveta 2008/117/ES o skupnem sistemu davka na dodano vrednost za boj proti davčnim goljufijam, povezanim s transakcijami znotraj Skupnosti, je v zakonu na novo urejena določba o roku za pošiljanje rekapitulacijskih poročil za transakcije znotraj Skupnosti. Za razliko od sedaj veljavnih pravil glede poročanja, je predpisano hitrejše zbiranje informacij o transakcijah znotraj Skupnosti. Zavezanec bo namreč moral transakcije znotraj skupnosti prijaviti vsak koledarski mesec.

Pred izvršitvijo vračila DDV na podlagi obračuna DDV davčni organ od davčnega zavezanca lahko zahteva predložitev ustreznega instrumenta zavarovanja potrebnega za zavarovanje izpolnitve davčne obveznosti. Ukrep je potreben zaradi skrajšanja roka za vračilo iz dosedanjih 60 dni na 21 dni in je potreben le v primerih, ko mora davčni organ dodatno raziskati oziroma ugotoviti dejansko stanje.

Davčni organ lahko zahteva predložitev ustreznega dokumenta zavarovanja tudi v primeru suma davčne utaje v postopku izdaje identifikacijske številke za DDV in pri prijavi pridobitve prevoznega sredstva iz druge države članice EU še pred vpisom v evidenco davčnega organa. Oba ukrepa se zahtevata le v določenih primerih in sta sorazmerna s preprečevanjem davčnih utaj in vlivom na proračun RS.

Obsežne goljufije je prav tako možno zajezi z uvedbo inštituta solidarne odgovornosti. Gre za ukrep, ko v določenih primerih za plačilo DDV, poleg dobavitelja blaga oziroma storitev, odgovarja tudi kupec blaga oziroma storitve.

### **8.4.1 Dodatni ukrepi**

Poleg prenosa določb iz Direktive Sveta 2008/117/ES se s spremembami in dopolnitvami ZDDV-1 uvajajo določeni dodatni ukrepi za boj proti davčnim goljufijam.

#### *Uvedba mehanizma obrnjene davčne obveznosti v določenih sektorjih*

Direktiva Sveta 2006/112/ES s prilogo VI omogoča uporabo tega mehanizma v tistih gospodarskih sektorjih, za katere je ugotovljeno, da jih je zaradi njihove narave oziroma njihovega delovanja še zlasti težko nadzirati. Sam mehanizem pomeni, da so DDV dolžni obračunati in plačati prejemniki dobav namesto dobavitelji, pri čemer so hkrati pridobili tudi pravico do odbitka DDV. Pravilo obrnjene davčne obveznosti se uporablja za:

- storitve v gradbenem sektorju,
- storitve najemanja osebja za opravljanje storitev v gradbenem sektorju,

- dobave zgradb in zemljišč, za katere je dobavitelj uporabil opcijo obdavčitve,
- dobave odpadkov, ostankov in rabljenih materialov, ki jih je mogoče reciklirati skupaj z nekaterimi izdelki, ki izhajajo iz njihove obdelave in skupaj s storitvami obdelave.

### *Vračila DDV v posebnih primerih*

S skrajšanjem roka za vračilo DDV od dosedanjih 60 oziroma 30 dni na 21 dni, davčni organ ne bo mogel v vseh primerih opraviti ustreznega nadzora obračuna DDV, zato lahko pred izvršitvijo vračila DDV na podlagi obračuna od zavezanca zahteva predložitev ustreznega instrumenta zavarovanja izpolnitve davčne obveznosti, seveda če dvomi v upravičenost zahtevka.

### *Določitev tržne vrednosti kot davčne osnove pri prometu med povezanimi osebami*

Pri slednji rešitvi gre za določitev davčne osnove pri dobavah blaga in storitev, ko med dobaviteljem in prejemnikom obstajajo tesne povezave kot so na primer sorodstvene vezi, upravne, lastniške, članske, finančne ali pravne. V teh primerih se kot davčna osnova upošteva tržna vrednost opravljene transakcije vendar le če je za opravljeno dobavo določena vrednost, ki je nižja od tržne vrednosti in naročnik nima pravice do odbitka celotnega DDV ali pa dobavitelj nima pravice do celotnega odbitka DDV ter za dobavo velja oprostitev, ali pa še v primeru če je vrednost višja od tržne, dobavitelj pa nima pravice do celotnega odbitka DDV.

V 80. členu Direktive Sveta 2006/112/ES je tako opredeljeno ponovno vrednotenje transakcije v primeru, ko spreminjanje vrednosti dobave vodi do neposredne izgube DDV preko povečanega vračila ali zaradi znižanega neodbitnega DDV.

### *Sistem solidarne odgovornosti*

V zvezi z izpolnjevanjem obveznosti davčnih zavezancev se uvaja institut solidarne odgovornosti. V določenih primerih poleg dobavitelja blaga ali storitev odgovarja za plačilo davka tudi oseba, kateri je bilo blago dobavljeno oziroma storitev opravljena.

V primerih ugotovitve davčnih utaj tipa »davčni vrtiljak« je najučinkovitejša možnost za povračilo neplačanega DDV v proračun ta, da se odgovornost za plačilo obveznosti preusmeri iz primarnega davčnega zavezanca na ostale subjekte, ki so v shemi za izogibanje plačilu DDV sodelovali. Če bo na primer v tako shemo vključenih več davčnih zavezancev, bo lahko davčni organ celotno plačilo DDV zahteval od kateregakoli v shemo vključenega zavezanca. Uvedba instituta solidarne odgovornosti pomeni lažje uveljavljanje terjatev iz naslova DDV.

### *Zavarovanje izpolnitve davčne obveznosti*

Davčni organ lahko od zavezanca zahteva predložitev ustreznega instrumenta zavarovanja za plačilo DDV v dveh primerih. Prvič ob dodeljevanju identifikacijske številke za DDV davčnemu zavezancu, ko davčni organ utemeljeno pričakuje, da bo izpolnitev davčne obveznosti otežena ali celo onemogočena. In drugič v primeru pridobivanja motornih vozil iz drugih držav članic EU in obstaja utemeljeni sum, da bo plačilo davka onemogočeno ali oteženo.

### *Odvzem identifikacijske številke za DDV*

V primeru suma zlorabe identifikacijske številke za namene DDV z namenom, da se drugemu davčnemu zavezancu neupravičeno omogoči odbitek DDV, davčni organ sme hitro odvzeti identifikacijsko številko za DDV in s tem preprečiti nadaljevanje utaje DDV.

### *Rok predložitve obračuna ter rok plačila na podlagi odločitve davčnega organa*

Če davčni organ dvomi o upravičenosti dodelitve identifikacijske številke za DDV, se lahko v utemeljenih primerih odloči, da mora davčni zavezanec predložiti obračun DDV pred zakonsko določenim rokom kot tudi za obdobje, ki je krajše od koledarskega meseca oziroma trimesečja. V tem primeru bo moral davčni zavezanec plačati davek v osmih dneh po poteku roka za predložitev obračuna DDV, kot se določi s sklepom davčnega organa.

### *Davčni zavezanci, ki prvič predlagajo obračun DDV*

Davčni zavezanec, ki prvič predlaga obračun DDV, mora k obračunu predložiti tudi seznam prejetih in izdanih računov, ki so podlaga za sestavo obračuna. S tem ukrepom se želi davčnim zavezancem otežiti predlaganje navideznih obračunov DDV. Gre za izpise, ki so jih dolžni zagotoviti zavezanci že na podlagi Pravilnika.<sup>18</sup> Iz predloženih podatkov o prejetih in izdanih računih pa davčni organ pridobi osnovno informacijo o dejavnosti novega davčnega zavezanca.

---

<sup>18</sup> Pravilnik o vsebini, obliki in rokih za predložitev izpisa podatkov iz elektronsko vodenih poslovnih knjig in evidenc zavezanca za davek (Uradni list RS, št. 59/07 in 126/07).



#### **8.4.2 Druge rešitve**

##### *Povišanje praga posebne ureditve obračunavanja DDV po plačani realizaciji*

Za uporabo sheme po plačani realizaciji se dviga prag z 208.000,00 evrov na 400.000,00 evrov.

##### *Povišanje pavšalnega nadomestila za kmete*

Delež pavšalnega nadomestila se je od 1. 1. 2010 s 4 % zvišal na 8 %.

##### *Nižje stopnje davka*

Za nekatere kategorije blaga in storitev se uvaja nižja 8,5 % stopnja DDV in sicer: dobava knjig na vseh fizičnih nosilcih vključno s knjižnično izposajo, čiščenje oken in čiščenje zasebnih gospodinjstev, manjša popravila koles, čevljev in usnjenih izdelkov, oblačil in gospodinjanskega perila, storitve domačega varstva in frizerske storitve. Po nižji stopnji so obdavčena tudi biotična sredstva za varstvo rastlin.

#### **8.5 Predlog uvedbe davčnih blagajn**

V okviru projekta sive ekonomije je v postopkih nadzora pri zavezancih, ki poslujejo z gotovino, ugotovljeno neevidentiranje prometa, zaposlovanje in delo na črno, načini in metode pri prirejanju podatkov o ustvarjenem prometu (DURS 2010, 46).

Z metodo fotografiranja računov v gostinskih lokalih je ugotovljeno, da je bilo po posameznih računih v poslovnih knjigah od 60 % do 70 % premalo izkazanega prometa. Da bi učinkovito zajezili to obliko davčne zatajitve, so v davčni upravi vzpostavili projekt »davčne blagajne«. V Sloveniji se je že uveljavil izraz davčne blagajne, ki pomeni fiskalno varno blagajno. Taka blagajna omogoča bistveno bolj učinkovit nadzor na vseh prodajnih mestih, kjer se uporablja gotovina. Blagajne bi namreč bile neposredno povezane s strežniki davčne uprave, ki bi omogočala sprotno spremljanje podatkov ter določanje rizičnih davčnih zavezancev z vidika gotovinskega poslovanja. Davčna uprava aktivno pripravlja in spodbuja uveljavitev davčnih blagajn že od leta 2005. Z aktivnostmi so v januarju 2010 podrobneje ponovno seznanili tudi ministrstvo za finance in se dogovorili o sodelovanju v projektu davčnih blagajn (DURS 2010, 46).

Razloge za uvedbo fiskalno varnih davčnih blagajn, kot systemskega ukrepa, ki bi posledično prispeval k povečevanju javnofinančnih prihodkov, lahko strnemo v naslednje (DURS 2010, 46):

- bistvena zajezitev sive ekonomije v Republiki Sloveniji,

- preprečevanje dela in zaposlovanja na črno ter
- preprečevanje nelojalne konkurence.

## 9 SKLEP

Uvedba sistema obdavčitve prometa blaga in storitev z Davkom na dodano vrednost v Sloveniji in s katerim smo nadomestili stari sistem obdavčenja s prometnim davkom, je povzročila veliko sprememb, ki se kažejo tako v samem sistemu vodenja evidenc pri davčnih zavezancih kakor tudi pri davčnem organu, ki nadzira pravilnost obračunavanja in plačevanja davščin. Uvedbo so zlasti spremljale dileme za in proti glede samih učinkov in bojaznijo pred morebitno inflacijo kot spremljajoče posledice.

Ob uvedbi sistema obdavčitve DDV so tako zlasti prevladale optimistične napovedi glede razlogov in posledic uvedbe kot je nevtralnost davka, enakomerna obdavčitev in obremenitev, višji proračunski prihodki, preprostejše pobiranje davkov. V nasprotju z napovedmi pozitivnih učinkov, pa smo žal soočeni z globalnim pojavom utaj s strani subjektov, ki nimajo namena spoštovati zakonodajo in je njihov cilj polniti le lastne žepe. Za zaježitev tega pojava smo v obdobju od uvedbe DDV do danes določene rešitve sprejeli s spremembo predpisov po katerih se moramo ravnati, vendar je zlasti pomembno, da vsi ozavestimo, kako globoke negativne posledice prinaša davčna utaja tako za nas kot za naše potomce, zato je zlasti pomembno, da pravočasno preprečimo njen nastanek.

Obsežne utaje davka na dodano vrednost in goljufije v vseh državah članicah izkrivljajo delovanje enotnega trga in vplivajo na finančne interese držav članic ter na prihodke nacionalnih proračunov in s tem na financiranje proračuna Evropske skupnosti. Države članice si zato prizadevajo za zmanjšanje davčnih utaj oziroma goljufij in v ta namen sprejemajo ustrezne ukrepe v okviru obstoječe nacionalne zakonodaje in zakonodaje Evropske skupnosti.

Tovrstne utaje je možno preprečevati ali zaustaviti z uvedbo inštituta solidarne odgovornosti in uvedbo inštituta zavarovanja plačila davčne obveznosti.

Do vse večjih goljufij, v katerih so udeležena fiktivna podjetja oziroma se izdajajo fiktivni računi, prihaja v določenih rizičnih sektorjih. V teh primerih je državam članicam z Direktivo Sveta 2006/112/ES omogočena uporaba mehanizma obrnjene davčne obveznosti.

Zaradi učinkovitega boja proti davčnim goljufijam so dodatne spremembe in dopolnitve ZDDV-1 nujne, zato so vključeni tudi ukrepi za boj proti davčnim goljufijam, ki so se v Sloveniji izkazale za najpogostejše. Predvsem gre za utaje na področju trgovanja z motornimi vozili, izdaja fiktivnih računov, zloraba oziroma nezakonita uporaba identifikacijske številke za DDV.

V primeru suma davčne utaje lahko davčni organ od zavezanca zahteva predložitev ustreznega dokumenta zavarovanja izpolnitve davčne obveznosti in sicer v postopku izdaje

identifikacijske številke za DDV kot tudi pri prijavi pridobitve prevoznega sredstva iz druge države članice EU še pred vpisom v evidenco davčnega organa.

Zlasti pomembno je preventivno delovanje davčne uprave, ki se kaže v zgodnjem odkrivanju sive ekonomije in zaposlovanja na črno kakor tudi pri vzpodbujanju zavezancev k registraciji in legalizaciji opravljanja dejavnosti, k samoprijavi neplačanih davščin, dvigu davčne morale in v končni fazi tudi k preprečevanju nelojalne konkurence.

V letu 2009 in 2010 pa se javnost sooča tudi s pojavom neplačevanja prispevkov za socialno varnost zaposlenim s strani podjetij, kar seveda vodi v dodaten izpad prihodkov proračuna predvsem pa pomeni poglobljanje gospodarske krize kot tudi globalni izpad sredstev za zdravstvene storitve, izplačilo pokojnin ter ostale socialne transferje.

Davčna uprava je v okviru slednjega že omogočila upravičencem dostop do podatkov o plačanih oziroma neplačanih prispevkih za socialno varnost, kar vsekakor pripomore k pravočasnemu odkrivanju tako imenovanega »izogibanja plačevanja obveznih dajatev« in pravočasnemu ukrepanju s strani represivnih organov.

Skrb vzbuja predvsem dejstvo, da se kot neplačujoči gospodarski subjekti pojavljajo družbe, za katere se je predvidevala gospodarska stabilnost in uspešnost poslovanja.

Vsekakor je naloga vodilnih v državi, da hitro ukrepajo in zajeziijo pojav. Hkrati je to naloga tudi vsakega posameznika – poštenega davkoplačevalca, kot člana skupnosti, da pravočasno odkrije morebitnega goljufa ter mu prepreči polnjenje žepov s sredstvi, ki jih skupaj ustvarjamo.

V zaključnem delu bi želela poudariti, da so davčne goljufije v nasprotju z načelom poštenega obdavčenja, da lahko povzročijo izkrivljanje konkurence, s čimer vplivajo na delovanje notranjega trga, predvsem pa povzročajo hude posledice za nacionalne proračune. Izkrivljanje zaradi goljufij na področju DDV vpliva na splošno ravnovesje sistema virov, ki mora biti pošten in pregleden, da se zagotovi dobro delovanje skupnosti.

## LITERATURA

- Čok, Mitja. 2006. *Javne finance v Sloveniji*. Ljubljana: Ekonomska fakulteta.
- Davčna uprava Republike Slovenije. 2009. *Poročilo o delu Davčne uprave Republike Slovenije v letu 2008*. Ljubljana: Davčna uprava Republike Slovenije, Generalni davčni urad
- Davčna uprava Republike Slovenije. 2010. *Poročilo Davčne uprave Republike Slovenije o pobiranju dajatev in boju proti davčnim utajam s predlogi ukrepov*. Ljubljana: Davčna uprava Republike Slovenije, Generalni davčni urad.
- Davčni nadzor. Nepravilnosti, ugotovljene v inšpekcijskih nadzorih, najpogostejša tveganja zavezancev, ki izhajajo iz davčnih inšpekcijskih nadzorov v letu 2007, ukrepi davčnega organa v boju zoper davčne goljufije in strategija davčnega organa v prihodnjih davčnih inšpekcijskih nadzorih. 2007. *Davčni bilten* 8 (11): 56–63.
- DURS. B. I. *Davčni vrtiljak*. [Http://www.ericunovodstvo.org/blog/finance-davki/kaj-je-utaja-davcni-vrtiljak-ozroma-missing-trader-druzba/](http://www.ericunovodstvo.org/blog/finance-davki/kaj-je-utaja-davcni-vrtiljak-ozroma-missing-trader-druzba/) (15. 12. 2009).
- Evropski parlament. 2008. *Poročilo o usklajeni strategiji za izboljšanje boja proti davčnim goljufijam (2008/2033(INI))*. [Http://socialistgroup.org](http://socialistgroup.org) (6. 12. 2008).
- Kranjec, Marko. 2003. *Davki in proračun*. Ljubljana: Fakulteta za upravo.
- Maček, Marjan. 2008. Davčna uprava Republike Slovenije v boju proti utajam DDV. V *Zbornik referatov: 2. davčni dnevi*, 5–21. Ljubljana: Ministrstvo za finance, Davčna uprava Republike Slovenije.
- Maver, Leonida, Mojca Zupančič in Nada Dončič. 2003. *Davek na dodano vrednost: novosti, spremembe in dopolnitve ter sodna praksa*. Lesce: Oziris.
- Mayr, Branko. 1999. *Davek na dodano vrednost: priročnik o uporabi*. Ljubljana: Gea college.
- Ošljaj, Biserka. 2004. *Davek na dodano vrednost v EU*. Ljubljana: MFB Consulting.
- Pirc, Antonija. 1999. *Davek na dodano vrednost*. Ljubljana: Novi Forum.
- Računsko sodišče Republike Slovenije. 2008. *Učinkovitost pobiranja DDV v Republiki Sloveniji*. Revizijsko poročilo, Računsko sodišče Republike Slovenije.
- Rehberger Ujčič, Irena. 2009. Projekt siva ekonomija in ostale aktivnosti preiskav. V *Zbornik referatov: 3. davčni dnevi*, 12–17. Ljubljana: Ministrstvo za finance, Davčna uprava Republike Slovenije.
- Stanovnik, Tine. 2008. *Javne finance*. Ljubljana: Ekonomska fakulteta.
- Škof, Bojan. 1999. *O davku na dodano vrednost*. Ljubljana: Gospodarski vestnik.
- Zalokar, Nuša. 2008. DDV – račun in kupčeva ID-številka. *IKS* 35 (12): 78–79.
- Žibert, Franc. 2003. *Davčna teorija in politika*. Novo mesto: Visoka šola za upravljanje in poslovanje.

## VIRI

Direktiva Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost. *Uradni list L 347* z dne 11. 12. 2006.

Direktiva Sveta 2008/117/ES z dne 16. decembra 2008 o spremembi Direktive 2006/112/ES o skupnem sistemu davka na dodano vrednost zaradi boja proti davčnim goljufijam, povezanim s transakcijami znotraj Skupnosti. *Uradni list L 14* z dne 20. 1. 2009.

Pravilnik o izvajanju Zakona o davku na dodano vrednost. *Uradni list RS*, št. 141/06, 52/07, 120/07, 21/08, 123/08, 105/09, 27/10, 104/10 in 110/2010.

Pravilnik o vsebini, obliki in rokih za predložitev izpisa podatkov iz elektronsko vodenih poslovnih knjig in evidenc zavezanca za davek. *Uradni list RS*, št. 59/07 in 126/07.

Šesta smernica Sveta 77/3388/EGS z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih Skupni sistem davka na dodano vrednost: enotna osnova za odmeri. *Uradni list L 145* z dne 13. 6. 1977.

Uredba Komisije (ES) 1798/2003. *Uradni list L 264* z dne 15. 10. 2003.

Uredba Komisije (ES) št. 1925/2004 z dne 29. oktobra 2004 o določitvi podrobnih pravil za izvajanje nekaterih določb Uredbe Sveta (ES) št. 1798/2003 o upravnem sodelovanju na področju davka na dodano vrednost. *Uradni list L 331* z dne 5. 11. 2004.

Zakon o davčnem postopku (ZdavP-2, UPB4). *Uradni list RS*, št. 13/2011.

Zakon o davku na dodano vrednost (uradno prečiščeno besedilo) (ZDDV-1-UPB3). *Uradni list RS*, št. 13/2011.