

2012

UNIVERZA NA PRIMORSKEM
FAKULTETA ZA MANAGEMENT

MAGISTRSKA NALOGA

MAGISTRSKA NALOGA

SIMONA LAPORNIK

SIMONA LAPORNIK

KOPER, 2012

UNIVERZA NA PRIMORSKEM
FAKULTETA ZA MANAGEMENT

Magistrska naloga

PREPOZNAVANJE SISTEMSKIH DAVČNIH UTAJ
DAVKA NA DODANO VREDNOST

Simona Lapornik

Koper, 2012

Mentor: izr. prof. dr. Franko Milost

POVZETEK

V magistrski nalogi dajemo poudarek »missing trader« utajam davka na dodano vrednost, ki so v času gospodarske krize še toliko bolj pereča tema. Ker so davčni zavezanci v utajo davka na dodano vrednost lahko tudi zapeljani, na osnovi teoretičnih izhodišč in delovnih izkušenj na tem področju oblikujemo model za prepoznavanje »missing trader« utaj in predlagamo ukrepe v boju zoper njih. Ugotavljamo, da podjetja sama in DURS lahko veliko storijo v boju zoper njih. Na osnovi analize učinkov davčnih inšpekcijskih nadzorov v obdobju od leta 2007 do leta 2010 pa ugotavljamo, da je DURS na tem področju zaradi spremenjene organizacije in načinov dela vedno bolj uspešna.

Ključne besede: Davčne uprave Republike Slovenije, davek na dodano vrednost, identifikacijska številka za davek na dodano vrednost, davčni inšpekcijski nadzor, »missing trader« utaje davkov.

SUMMARY

This masters' degree thesis points out systematic VAT tax evasions which have become even more evident due to economic crisis. Since taxpayers might be misled to commit tax evasion, the model of unveiling »missing trader« evasions has been created based on theoretical positions as well as work experiences. Furthermore, effective actions are being given on proposal. We do find companies and DURS able to fight tax evasions more effectively by themselves. Based on analyses of tax inspectors effects from 2007 to 2010 DURS has been realized more and more successful as a result of modified organisation and ways of work operations.

Keywords: Tax Administration of the Republic of Slovenia, value added tax, value added tax identification number, tax inspection and surveillance, »missing trader« tax evasions.

UDK: 336.228.34(043.2)

ZAHVALA

V največji meri se zahvaljujem možu Andreju, ki me je vzpodbujal in mi stal ob strani, ko sem s študijem nadaljevala.

Prav tako hčerama Evi in Emi, ki sta potrpežljivo čakali vse do zadnjega izpita.

Zahvaljujem se tudi mentorju izr. prof. dr. Franku Milostu za vse usmeritve pri izdelavi magistrske naloge.

VSEBINA

| | | |
|----------|--|-----------|
| 1 | Uvod | 1 |
| 1.1 | Opredelitev obravnavanega problema in teoretična izhodišča | 1 |
| 1.2 | Namen, cilji raziskave in raziskovalna vprašanja | 4 |
| 1.3 | Metode raziskovanja za doseganje ciljev naloge | 5 |
| 1.4 | Predvidene omejitve in predpostavke pri obravnavanju problema | 6 |
| 2 | Organizacija, naloge, cilji ter vloga Davčne uprave Republike Slovenije pri pobiranju davkov..... | 8 |
| 2.1 | Organizacija Davčne uprave Republike Slovenije | 8 |
| 2.2 | Organizacijska shema davčnih uradov in nekatere značilnosti le-teh..... | 9 |
| 2.3 | Naloge Davčne uprave Republike Slovenije | 10 |
| 2.4 | Vpliv globalizacije in poslovna strategija Davčne uprave Republike Slovenije | 11 |
| 2.5 | Strateški cilji Davčne uprave Republike Slovenije..... | 12 |
| 2.6 | Vloga Davčne uprave Republike Slovenije pri pobiranju davkov..... | 13 |
| 3 | Davek na dodano vrednost | 15 |
| 3.1 | Splošne značilnosti davka na dodano vrednost..... | 15 |
| 3.2 | Pravna ureditev davka na dodano vrednost | 16 |
| 3.2.1 | Predpisi v Sloveniji..... | 16 |
| 3.2.2 | Povezava s predpisi Evropske unije | 17 |
| 3.3 | Davčni zavezanci | 18 |
| 3.3.1 | Davčni zavezanec z identifikacijsko številko za davek na dodano vrednost | 19 |
| 3.3.2 | Mali davčni zavezanec..... | 19 |
| 3.4 | Obdavčljive transakcije – promet | 20 |
| 3.5 | Neobdavčljiv promet..... | 24 |
| 3.6 | Identifikacijska številka za davek na dodano vrednost | 24 |
| 3.7 | Davčna osnova | 27 |
| 3.8 | Davčne stopnje v Sloveniji in Evropski uniji | 28 |
| 3.8.1 | Davčni stopnji v Sloveniji | 28 |
| 3.8.2 | Davčne stopnje v Evropski uniji..... | 29 |
| 4 | Utaje davkov in davčne oaze..... | 32 |
| 4.1 | Pojem davčnih utaj..... | 32 |
| 4.2 | Davčne oaze | 32 |
| 4.2.1 | Izsušitev davčnih oaz..... | 33 |
| 4.2.2 | Davčna amnestija v ZDA | 35 |
| 5 | Goljufije na področju davka na dodano vrednost..... | 36 |
| 5.1 | Zgodovinski razvoj goljufij na področju davka na dodano vrednost..... | 36 |
| 5.2 | Oblike goljufij na področju davka na dodano vrednost | 37 |
| 5.2.1 | Enostavne oblike goljufij na področju davka na dodano vrednost..... | 37 |

| | | |
|----------|--|-----------|
| 5.2.2 | Kompleksnejše oblike goljufij na področju davka na dodano vrednost | 38 |
| 6 | »Missing trader« utaje davka na dodano vrednost | 40 |
| 6.1 | Značilnosti »missing trader« podjetja oziroma kako ga prepoznati | 41 |
| 6.2 | Tvegane dejavnosti z vidika nastanka utaje davka na dodano vrednost | 43 |
| 6.3 | Pravna varnost poštenih davčnih zavezancev, vpletenih v utaje davka na dodano vrednost | 43 |
| 6.4 | Posledice poslovanja z »missing traderji« | 44 |
| 7 | Ukrepi Davčne uprave Republike Slovenije v boju zoper utaje davka na dodano vrednost..... | 46 |
| 7.1 | Splošne usmeritve | 46 |
| 7.2 | Organizacijski ukrepi zoper utaje | 47 |
| 7.3 | Ukrepi za izboljšanje davčnega nadzora | 48 |
| 7.3.1 | Preventivni ukrepi na področju nadzora dodeljevanja in preklica identifikacijskih števil za davek na dodano vrednost | 48 |
| 7.3.2 | Uporaba postopkov mednarodne pomoči | 49 |
| 7.3.3 | Uporaba poenotene metodologije inšpekcijskega nadzora pri utajah davka na dodano vrednost | 49 |
| 7.3.4 | Sodelovanje z drugimi organi | 49 |
| 7.3.5 | Uvedba postopkov zavarovanja | 50 |
| 7.3.6 | Računalniško podprto inšpiciranje | 50 |
| 7.4 | Zakonodajni ukrepi zoper utaje davka na dodano vrednost..... | 50 |
| 7.5 | Institut solidarne odgovornosti davčnih zavezancev za plačilo davka na dodano vrednost | 51 |
| 7.6 | Večstranski davčni nadzor pri mednarodnem sodelovanju..... | 52 |
| 7.6.1 | Izmenjava informacij na zahtevo prosilca | 53 |
| 7.6.2 | Izmenjava informacij brez predhodne zahteve | 53 |
| 7.6.3 | Elektronska izmenjava informacij | 53 |
| 7.7 | Mreža za hitro izmenjavo informacij Eurofisc | 54 |
| 7.8 | Ukrepi za izboljšanje prostovoljnega plačevanja davčnih obveznosti..... | 54 |
| 8 | Model za prepoznavanje »missing trader« utaj..... | 56 |
| 8.1 | Preverjanje identifikacijskih števil za davek na dodano vrednost | 56 |
| 8.2 | Preverjanje osnovnih podatkov novih poslovnih partnerjev | 56 |
| 8.3 | Preverjanje dokumentacije novih poslovnih partnerjev | 57 |
| 8.4 | Ostala priporočila pri poslovanju z novimi poslovnimi partnerji | 57 |
| 8.5 | Oblikovanje opomnika za poslovanje z novimi poslovnimi partnerji | 57 |
| 9 | Predlogi v boju zoper utaje davka na dodano vrednost..... | 59 |
| 9.1 | Pogoji ustanavljanja novih podjetij..... | 59 |
| 9.2 | Znižanje davčnih stopenj | 59 |
| 9.3 | Ostali predlogi..... | 59 |

| | |
|--|-----------|
| 10 Analiza učinkov davčnih inšpekcijskih nadzorov v boju zoper davčne utaje v obdobju od leta 2007 do leta 2010 | 61 |
| 10.1 Analiza učinkov davčnih inšpekcijskih nadzorov v letu 2007 v primerjavi s preteklim letom | 61 |
| 10.2 Analiza učinkov davčnih inšpekcijskih nadzorov v letu 2008 v primerjavi s preteklim letom | 62 |
| 10.3 Analiza učinkov davčnih inšpekcijskih nadzorov v letu 2009 v primerjavi s preteklim letom | 62 |
| 10.4 Analiza učinkov davčnih inšpekcijskih nadzorov v letu 2010 v primerjavi s preteklim letom..... | 63 |
| 10.5 Celotna analiza učinkov davčnih inšpekcijskih nadzorov v obdobju od leta 2007 do leta 2010 | 64 |
| 11 Sklep..... | 66 |
| Literatura | 69 |
| Viri | 71 |

PREGLEDNICE

| | |
|--|----|
| Preglednica 1: Mejni zneski DDV | 20 |
| Preglednica 2: Vrednostni limiti po posameznih državah članicah EU | 23 |
| Preglednica 3: Struktura ID številka za DDV v državah članicah EU..... | 25 |
| Preglednica 4: Seznam stopenj DDV v EU..... | 30 |
| Preglednica 5: Opomnik/obrazec za poslovanje z novimi poslovnimi partnerji | 58 |
| Preglednica 6: Učinki DIN v letu 2007 v primerjavi z letom 2006 | 61 |
| Preglednica 7: Učinki DIN v letu 2008 v primerjavi z letom 2007 | 62 |
| Preglednica 8: Učinki DIN v letu 2009 v primerjavi z letom 2008 | 63 |
| Preglednica 9: Učinki DIN v letu 2010 v primerjavi z letom 2009 | 63 |
| Preglednica 10: Učinki DIN v obdobju od leta 2007 do leta 2010 | 65 |

SLIKE

| | |
|---|----|
| Slika 1: Organigram organiziranosti DU Celje, Kranj, Maribor..... | 10 |
| Slika 2: Prikaz delitve davčnih zavezancev | 19 |
| Slika 3: Prikaz delitve prometa v Sloveniji | 21 |
| Slika 4: Izračun zneska DDV | 29 |
| Slika 5: Izračun preračunane davčne stopnje | 29 |
| Slika 6: Poenostavljena shema davčnega vrtiljaka | 41 |

KRAJŠAVE

| | |
|-------|--|
| CLO | Služba za zvezo |
| DIN | Davčni inšpekcijski nadzor |
| DDV | Davek na dodano vrednost |
| DDV-O | Obračun davka na dodano vrednost |
| DU | Davčni urad |
| DURS | Davčna uprava Republike Slovenije |
| EGS | Evropska gospodarska skupnost |
| EU | Evropska unija |
| EUR | Euro |
| ES | Evropska skupnost |
| GDU | Generalni davčni urad |
| ID | Identifikacijska številka |
| MCL | Večstranski nadzor |
| OECD | Organisation for Economic Co-operation and Development – Organizacija za gospodarsko sodelovanje in razvoj |
| PDU | Posebni davčni urad |
| PZDDV | Pravilnik o izvajanju Zakona o davku na dodano vrednost |
| SCAC | Standing Committee for Administrative Cooperation – Stalni odbor za administrativno sodelovanje |
| ZDavP | Zakon o davčnem postopku |
| ZDDV | Zakon o davku na dodano vrednost |
| VIES | Vat Information Exchange System – Sistem za izmenjavo podatkov |

1 UVOD

V času svetovne gospodarske krize so utaje davkov še toliko bolj pereča tema. Ko je Slovenija postala enakopravna članica EU, so se odprle carinske meje, trg poslovanja podjetij pa se je povečal. To pa je po drugi strani pomenilo tudi, da se je povečal tudi prostor oziroma trg davčnih utajevalcev.

Utaje na področju DDV so v zadnjih letih dosegle takšno razsežnost, da je z vidika podjetja zelo pomembno poznavanje davčne zakonodaje, davčnih utaj ter prepoznavanje indikatorjev, ki nakazujejo na »missing trader« utaje, da sama ne bodo nehote in nevede zapeljana v tovrstne utaje davka in bi tako morala nositi posledice, ki jih le-te prinašajo.

V zadnjih letih je tako ena pomembnejših nalog DURS nadzor nad davčnimi zavezanci v obliki kontrole in davčnih inšpekcijskih nadzorov, odkrivanje davčnih utaj ter skrb za preprečevanje le-teh (Gornik, Žnidaršič in Babič 2010, 36).

Davčni zavezanci uporabljajo vse bolj izpopolnjeno računalniško tehnologijo, internet in elektronsko poslovanje. DURS mora tem spremembam neprestano slediti in se prilagajati v največji možni meri, in sicer s spremembami tako v organizaciji, načinih in postopkih dela. Danes se davčni inšpektorji pri svojem delu srečujejo z obsežnimi in raznovrstnimi računalniško podprtimi bazami podatkov, vedno bolj izpopolnjeno informacijsko podporo, kar omogoča lažje nadziranje izpolnjevanja obveznosti davčnih zavezancev, povezavo s podatki in evidencami ostalih držav članic Evropske unije ter s tem večji učinek pri odkrivanju nepravilnosti obračunavanja in plačevanja davčnih obveznosti (Gornik, Žnidaršič in Babič 2010, 36).

1.1 Opredelitev obravnavanega problema in teoretična izhodišča

Problemi na področju utaj davkov v času gospodarske krize zajemajo večinoma vse države. Država in davki sta tesno povezana pojma. Odkar obstaja država, obstajajo tudi davki in odkar obstajajo davki, obstajajo tudi utajevalci davkov. Davkov nihče ne plačuje z veseljem, zato jih veliko išče različne načine za neobračunavanje in neplačevanje.

Davki kot eden pomembnejših virov sredstev javnega financiranja predstavljajo temelje za delovanje države in občin. Plačujejo jih tako fizične osebe, fizične osebe z dejavnostjo in pravne osebe, z eno besedo davčni zavezanci. Davki so nekakšna prisilna dajatev, zato se nekateri davčni zavezanci na različne načine izogibajo obračunavanju oziroma plačevanju le-teh. S tehnološkim razvojem in že skoraj neizogibnim računalniškem poslovanjem v podjetjih, med podjetji ter z DURS se povečujejo tudi možnosti in načini izogibanja obračunavanja in plačevanja davkov. Po drugi strani to pomeni, da so tudi možnosti in načini odkrivanja davčnih utaj s strani davčnih inšpekcijskih nadzorov uspešnejši, saj davčni inšpektorji pri svojem delu uporabljajo vedno bolj izpopolnjeno informacijsko podporo, ki

omogoča povezave med raznovrstnimi bazami podatkov znotraj organov in med različnimi organi na domačem ozemlju, kakor tudi med drugimi državami članicami Evropske unije.

V zadnjih letih DURS posveča veliko pozornost nadzoru nad davčnimi zavezanci s kontrolo in inšpekcijskimi nadzori ter odkrivanjem davčnih utaj. S tem skrbi za preprečevanje davčnih utaj, s čimer pripomore k višjim prihodkom v proračun, enakovrednejšemu položaju podjetij na trgu, preprečevanju nadaljevanja utaj, in s tem zavaruje pravice poštenih davčnih zavezancev. Podjetja oziroma davčni utajevalci z davčnimi utajami dosegajo nižje cene na trgu in s tem spravljajo ostala podjetja v neenak, nekonkurenčen položaj (Franc 2008, 135).

Eden izmed pomembnejših davkov, ki jih pobira DURS, je DDV. Z njim se v vsakdanjem življenju srečujemo tako rekoč vsi. DDV sodi med domače davke na blago in storitve in je bil v Sloveniji uveden s 1. julijem 1999. Večje vsebinske spremembe je sistem DDV doživel z vstopom Slovenije v EU, in sicer s 1. majem 2004, ko je bilo potrebno nacionalno zakonodajo uskladiti z zakonodajo EU. Odpravljene so bile carinske meje med državami članicami, kar je pomenilo začetek prostega pretoka blaga in storitev. Z vstopom Slovenije v EU pa se ni povečal samo prostor poslovanja, temveč tudi prostor davčnih utajevalcev. Povečalo se je število davčnih utajevalcev, vpletenih v davčne utaje, ter načini davčnih utaj. Vse članice v EU si zelo prizadevajo za učinkovit boj zoper davčne utaje.

Pomemben ukrep med članicami EU je izmenjava podatkov o davčnih zavezancih preko VIES sistema za izmenjavo podatkov (DATA 2008).

Slovenija mora pri obračunavanju DDV po vstopu v EU poleg Zakona o davku na dodano vrednost in Pravilnika o izvajanju Zakona o davku na dodano vrednost upoštevati tudi pravo ES, ki se uporablja primarno in neposredno, kar pomeni, da ima prednost pred državnim pravom, vendar je uporaba vezana na vrsto pravnega akta:

- uredba ES je zavezujoča v celoti in se neposredno uporablja v vseh državah članicah;
- direktiva ES zavezuje države članice, da njeno vsebino prenesejo v svoj pravni red;
- odločba ES je v celoti zavezujoča in je lahko naslovljena na državo članico ali na posameznika; mnogo jih je izdanih v povezavi z DDV;
- sodba sodišča pa je dokončna razlaga spornih besedil pravnih aktov ES (Zalokar, Prislan in Dubokovič Dolinar 2007, 5).

Sistem DDV nekako temelji na zaupanju in glavni problem takšnega sistema je dovzetnost za davčne utaje. Takšen koncept omogoča:

- obsežen sistem obračunavanja, plačevanja in vračil DDV, ki dnevno sproža milijone transakcij, od katerih je lahko katera koli namerno ali nenamerno napačna;
- vsefazni davek, saj se DDV obračunava v vseh fazah v proizvodnji in distribuciji;
- pravica do odbitka DDV ne glede na to, ali ga je dobavitelj obračunal in plačal;

- izpade davčnih prihodkov pri plačilno nesposobnih davčnih zavezancih, ki so v stečajnem postopku ali prisilni poravnavi;
- izjeme v nacionalnih zakonodajah;
- rabo različnih višin davčnih stopenj;
- različne meje za identificiranje za namene DDV (Franc 2008, 125-126).

Sistemske oziroma organizirane davčne utaje DDV se v strokovni literaturi pogosto imenujejo »davčni vrtiljaki« oziroma »missing trader« utaje. Gre v bistvu za izkoriščanje sistema obdavčitve z DDV v obliki ponavljajočih se nakupov in prodaj med sodelujočimi davčnimi zavezanci, od katerih je vedno eno »missing trader« podjetje. V verigi dobav tako vedno pride do nezakonitega uveljavljanja odbitka vstopnega DDV oziroma do nezakonitega zahtevka za vračilo DDV, ki s strani »missing trader« družbe ni bil plačan (DURS 2011a).

Poznavanje davčne zakonodaje, davčnih utaj ter indikatorjev, ki nakazujejo na »missing trader« utaje, je pomembno tako z vidika podjetja kot z vidika DURS.

V utaje davka so davčni zavezanci lahko zapeljani, zato v magistrski nalogi oblikujemo model za prepoznavanje »missing trader« utaj kot nekakšna priporočila tudi v obliki opomnika/obrazca podjetjem, da v tovrstne utaje davka ne bodo zapeljana in da ne bodo nehote postala del teh. Podjetja se pri svojem poslovanju lahko znajdejo v različnih situacijah, predvsem kadar poslujejo z novimi poslovnimi partnerji, zato je zelo pomembno prepoznavanje indikatorjev, ki nakazujejo na tovrstne utaje davka, da jim ne bo potrebno nositi posledic, ki jih prinašajo.

Posledice, ki jih lahko za podjetje prinaša ignoriranje indikatorjev, ki kažejo na davčne utaje, so:

- lahko so del kriminalnih aktivnosti določenih kriminalnih združb, kar prinaša tveganje za odgovorno osebo podjetja, njegove družinske člane in tudi za dejavnost podjetja;
- lahko se znajdejo na sodišču zaradi sodelovanja pri utaji DDV;
- morda bodo morali plačati davčni dolg, ki je nastal z utajo;
- morda bodo deležni večje in natančnejše preveritve poslovnih knjig in davčnih evidenc v zvezi z zahtevki vstopnega DDV in stroškov poslovanja;
- lahko se zgodi, da ne dobijo vrnjenega zahtevanega vračila DDV oziroma bodo morali pred izvedbo vračila predložiti ustrezno zavarovanje (DURS 2011a).

Ukrepi DURS v boju zoper davčne utaje pripomorejo k zmanjšanju obsega davčnih utaj in s tem tudi h konkurenčnejšemu položaju podjetij na trgu ter zmanjševanju neposredne škode za proračun zaradi neplačanih davkov. Na osnovi proučenih teoretičnih izhodišč v zvezi z ukrepi DURS zoper »missing trader« utaje podajamo tudi predloge ukrepov v boju zoper njih. Na osnovi kazalcev uspešnosti, ki jih objavlja DURS na svojih spletnih straneh, pa analiziramo

učinke davčnih inšpekcijskih nadzorov v boju zoper davčne utaje v obdobju od leta 2007 do leta 2010 in ugotavljamo njihovo uspešnost.

Dobovšek (2009, 429) je mnenja, da so visoke davčne stopnje, nizek življenjski standard, inflacija in upadanje davčne morale vzroki sive ekonomije. Ker so potrebe ljudi po materialnih in drugih dobrinah večje od njihovih zmožnosti, si želijo do cilja priti po najkrajši možni poti, mimo davčnih obveznosti, mimo vrste, kjer drugi čakajo na potrebna dovoljenja, mimo etičnih in moralnih načel menedžerskega kodeksa.

O utaji davka govorimo takrat, kadar ge za nezakonito izogibanje prijave ali plačila katerekoli vrste davka (Poslovni bazar.si 2008a).

1.2 Namen, cilji raziskave in raziskovalna vprašanja

Za obravnavani problem »missing trader« utaj smo se odločili predvsem zaradi neenakega položaja tistih davčnih zavezancev, ki poslujejo v skladu z zakonodajo in s predpisi, ter tistimi, ki predpisov in zakonodaje ne spoštujejo, bogatenja peščice posameznikov ter škode za proračun v obliki neplačanih davkov. Podjetja, ki poslujejo v skladu z zakoni, niso v enakem položaju na trgu v primerjavi z davčnimi utajevalci, saj davčni utajevalci dosegajo nižje konkurenčnejše cene.

DURS izvaja v boju zoper utaje davkov veliko aktivnosti in ukrepov, saj vsaka utaja pomeni primanjkljaj v proračunu in neenak položaj podjetij na trgu.

Glede na obravnavana teoretična izhodišča želimo skozi analizo raziskovalnih vprašanj pridobiti poglobljen vpogled v »missing trader« utaje, na osnovi ugotovljenega pa oblikovati model za njihovo prepoznavanje, predlagati ukrepe v boju zoper njih ter ugotoviti uspešnost davčnih inšpekcijskih nadzorov v boju zoper davčne utaje v obdobju od leta 2007 do leta 2010, vse kot priporočila tako podjetjem kot tudi DURS, se pravi, kot priporočila za stroko.

Namen raziskave je tako z vidika podjetja predstaviti pomen prepoznavanja indikatorjev, ki nakazujejo na »missing trader« utaje, ter opozoriti na posledice, ki jih prinaša ignoriranje le-teh. V raziskavi s proučevanjem »missing trader« utaj davkov oblikujemo model za prepoznavanje »missing trader« utaj v obliki priporočil in opomnika/obrazca ter s tem odgovorimo na eno izmed zastavljenih raziskovalnih vprašanj, ki kaže na pomembnost poznavanja le-teh tako z vidika DURS kot z vidika podjetja.

Namen je proučiti tudi ukrepe DURS zoper »missing trader« utaje ter na osnovi delovnih izkušenj na tem področju predlagati ukrepe zoper njih ter na osnovi analize kazalnikov uspešnosti davčnih inšpekcijskih nadzorov v boju zoper davčne utaje v obdobju od leta 2007 do leta 2010 predstaviti njihovo uspešnost.

Cilj raziskave je opredeliti, kateri so tisti indikatorji, na katere morajo biti podjetja pozorna pri poslovanju predvsem s svojimi novimi poslovnimi partnerji, da v »missing trader« utaje ne bodo zapeljana in bi tako morala v primeru odkritja le-teh nositi tudi finančne in druge posledice, na katere v nalogi tudi opozarjamo.

Prav tako je cilj raziskave predstaviti ukrepe, s katerimi bi lahko poleg ukrepov DURS preprečevali »missing trader« utaje.

Na osnovi analize kazalcev uspešnosti DURS pa je cilj ugotoviti uspešnost davčnih inšpekcijskih nadzorov v boju zoper davčne utaje v obdobju od leta 2007 do leta 2010.

Tako smo si za raziskavo problema zastavili tri raziskovalna vprašanja:

- *Raziskovalno vprašanje 1:* Na kaj morajo biti podjetja pozorna pri poslovanju predvsem s svojimi novimi poslovnimi partnerji, da v »missing trader« utaje ne bodo zapeljana?
- *Raziskovalno vprašanje 2:* S katerimi ukrepi, poleg ukrepov DURS, bi lahko pripomogli k preprečevanju »missing trader« utaj?
- *Raziskovalno vprašanje 3:* Kako uspešni so bili davčni inšpekcijski nadzori v boju zoper davčne utaje v obdobju od leta 2007 do leta 2010?

1.3 Metode raziskovanja za doseganje ciljev naloge

Magistrska naloga je sestavljena nekako iz dveh delov – iz teoretičnega in empiričnega dela, ki pa nista strogo ločena, ampak se deloma že skozi nalogo prepletata.

Raziskavo izvajamo z deskriptivno (opisno) in eksplanatorno (razlagalno) metodo študija primera. Uporabljamo značilno metodo zbiranja podatkov, in sicer analizo sekundarnih dokumentov. Srečujemo se s študijem literature in virov. Proučujemo vire, monografske publikacije, letna poročila, prispevke, objavljene v zbornikih referatov in na spletu, članke v serijskih publikacijah, kazalnike uspešnosti, jih povzemamo, primerjamo ter razlagamo. Zbrane podatke analiziramo, interpretiramo in utemeljujemo.

V teoretičnem delu z metodo deskripcije sekundarnih virov opredeljujemo teoretična izhodišča in temeljna spoznanja s področja organizacije, nalog, ciljev in vloge DURS pri pobiranju davkov, osnovnih značilnosti sistema DDV, davčnih oaz, zgodovinskega razvoja utaj DDV, značilnosti »missing trader« utaj ter ukrepov DURS v boju zoper njih. Na osnovi Zakona o davku na dodano vrednost in Pravilnika o izvajanju zakona o davku na dodano vrednost ter Zakona o davčnem postopku, monografskih publikacij, prispevkov, objavljenih v zbornikih in na spletu, ter člankov, objavljenih v revijah, opisujemo in razlagamo teoretična izhodišča, s čimer pridobimo poglobljen vpogled v »missing trader« utaje.

V empiričnem delu pa na osnovi opisov in razlag teoretičnih izhodišč značilnosti »missing trader« utaj oblikujemo model za prepoznavanje le-teh, in sicer v obliki priporočil in

opomnika/obrazca, kar bo podjetjem v pomoč pri poslovanju predvsem z novimi poslovnimi partnerji, da v tovrstne utaje ne bodo zapeljana, predvsem zaradi posledic, ki jih prinašajo. Na te posledice v nalogi tudi opozarjamo. Seveda pa velja nameniti pozornost tudi obstoječim poslovnim partnerjem in ne samo novim, saj ni pravila, kdaj podjetje lahko postane »missing trader« podjetje. Z oblikovanjem modela za prepoznavanje »missing trader« utaj tako odgovorimo na prvo zastavljeno raziskovalno vprašanje: Na kaj morajo biti podjetja pozorna pri poslovanju predvsem s svojimi novimi poslovnimi partnerji, da v »missing trader« utaje ne bodo zapeljana? Z odgovorom na to vprašanje podajamo priporočila za stroko.

Ker skozi teoretična izhodišča proučujemo ukrepe, s katerimi DURS preprečuje »missing trader« utaje, na osnovi njihove analize ter delovnih izkušenj na tem področju predlagamo ukrepe v boju zoper njih ter s tem odgovorimo na drugo zastavljeno raziskovalno vprašanje: S katerimi ukrepi, poleg ukrepov DURS, bi lahko pripomogli k preprečevanju »missing trader« utaj? Z odgovorom na to vprašanje prav tako podajamo priporočila za stroko.

Da dobimo odgovor na tretje zastavljeno raziskovalno vprašanje glede uspešnosti davčnih inšpekcijskih nadzorov zoper davčne utaje v obdobju od leta 2007 do leta 2010, na osnovi kazalcev uspešnosti, objavljenih na spletni strani DURS, analiziramo njihove učinke v zgoraj navedenem obdobju in ugotavljamo njihovo uspešnost.

1.4 Predvidene omejitve in predpostavke pri obravnavanju problema

Ker imamo v Sloveniji veliko vrst davkov, je posledično tudi področje utaj davkov zelo veliko, zato se osredotočamo predvsem na utaje na področju DDV – tako imenovane »missing trader« utaje oziroma utaje tipa davčni vrtiljak.

Glede na obravnavano temo in področje imamo pri pisanju magistrske naloge seveda več omejitev. Določeni podatki in informacije zaradi varovanja davčne tajnosti širši javnosti niso dostopni, zato jih ni mogoče uporabiti in predstaviti, oziroma nekatere samo izjemoma s posebnim dovoljenjem vodstva DURS, kar nam predstavlja seveda največjo omejitev. Imen podjetij in samostojnih podjetnikov ne smemo navajati s konkretnimi podatki, ampak jih je potrebno navajati z neznankami, kot npr. podjetje x, y ali a, b.

Naslednja omejitev so zakoni, predvsem na področju DDV kot tudi drugi, ki so zelo obsežni in se nenehno spreminjajo. Velikokrat so težko berljivi in težko razumljivi, zato so za pomoč pri razumevanju potrebne dodatne obrazložitve in pojasnila, tudi s strani Ministrstva za finance in drugih strokovnih služb DURS. Poleg poznavanja nacionalne zakonodaje je zelo pomembno poznavanje prava Evropske skupnosti, saj se mora ta uporabljati primarno in neposredno, kar pomeni, da ima prednost pred nacionalno zakonodajo.

Pri pisanju magistrske naloge so nam v veliko pomoč spoznanja, interesi in delovne izkušnje na tem področju. Kot smo že omenili, smo se za obravnavan problem »missing trader« utaj

odločili predvsem zaradi neenakega položaja tistih davčnih zavezancev, ki poslujejo v skladu z zakonodajo in s predpisi, ter tistimi, ki predpisov in zakonodaje ne spoštujejo, bogatenja peščice posameznikov ter škode za proračun v obliki neplačanih davkov.

Pri pisanju naloge izhajamo iz naslednjih predpostavk:

- Potrebno je poslovati v skladu z zakonodajo in predpisi.
- Slovenija je ena mlajših članic EU, zato je bolj izpostavljena mednarodnim utajam kot ostale članice, ki že imajo oblikovane mehanizme za preprečevanje tovrstnih utaj.
- Slovenija šele pridobiva izkušnje na tem področju in neprestano izpopolnjuje mehanizme v boju zoper davčne utaje, tako organizacijsko kot zakonodajno.

2 ORGANIZACIJA, NALOGE, CILJI TER VLOGA DAVČNE UPRAVE REPUBLIKE SLOVENIJE PRI POBIRANJU DAVKOV

V nadaljevanju magistrske naloge predstavljamo osnovne značilnosti, organizacijo, naloge in cilje ter vlogo DURS pri pobiranju davkov. Pripominjamo, da je organizacija DURS kot živ organizem, ki se nenehno spreminja in prilagaja potrebam poslovanja, kar pa je objavljeno na njihovi spletni strani.

DURS je organ v sestavi Ministrstva za finance. Sedež DURS je v Ljubljani. Sestavljajo jo GDU in DU. DU so organizacijske enote davčne uprave, ki se ustanavljajo za opravljanje nalog davčne službe na določenem območju ali za določeno področje dela. Izpostave in referati so teritorialne organizacijske enote davčnih uradov. Vodi jo generalna direktorica oziroma generalni direktor, ki vodi tudi GDU. Generalni direktor je za svoje delo in delo službe odgovoren ministru, pristojnemu za finance. Generalni direktor ima lahko dve namestnici oziroma namestnika, ki mu pomagata pri vodenju. Generalni direktor določi namestnika, ki ga nadomešča v primeru odsotnosti ali zadržanosti z vsemi pooblastili. DU vodi direktorica oziroma direktor. Direktor odloča v davčnem postopku na prvi stopnji. Direktor je za svoje delo in delo DU odgovoren generalnemu direktorju. Direktor ima namestnika. Namestnik nadomešča direktorja, kadar je ta odsoten ali zadržan (DURS 2011b).

2.1 Organizacija Davčne uprave Republike Slovenije

GDU organizira in usmerja delo službe, spremlja in proučuje njen razvoj ter ustrezno ukrepa za njeno pravilno delovanje; organizira delo davčnih uradov; nadzira delo davčnih uradov v poslovnih prostorih davčnih uradov in pri zavezancih za davek; zagotavlja enotno izvajanje predpisov s področja obdavčevanja in drugih predpisov z delovnega področja službe; organizira in skrbi za enotno izvajanje postopkov davčnega nadzora in davčne izvršbe; opravlja davčne preiskave in razvija metode in tehnike preprečevanja in odkrivanja davčnih prekrškov in dejanj v zadevah iz pristojnosti službe; odloča v upravnem postopku na prvi stopnji, kadar ta pristojnost izhaja iz zakonov ali drugih predpisov; vzpostavi, organizira, vzdržuje in vodi davčni register; zbira, obdeluje, hrani, daje na razpolago in razkriva podatke s področja dela službe; vzpostavi, vodi, vzdržuje in povezuje zbirke podatkov in evidenc s področja dela službe; določa vsebino informacijskega sistema, ga upravlja in skrbi za njegov razvoj, vključno z upravljanjem in razvijanjem sistema za elektronsko davčno poslovanje; predlaga obliko in vsebino obrazcev s področja dela službe; določa in izvaja programe za kadrovske, strokovne in tehnične razvoj službe; pripravlja, organizira in izvaja programe za izobraževanje, izpopolnjevanje in usposabljanje uslužbencev službe; skrbi za izvajanje predpisov Skupnosti, sodeluje in izmenjuje podatke z organi Skupnosti in pristojnimi organi držav članic EU; skrbi za izvajanje mednarodnih pogodb, ki obvezujejo Slovenijo, in sodelujejo z davčnimi organi drugih držav in mednarodnimi organizacijami ter strokovnimi organizacijami s področja davčnega sistema; sodeluje z državnimi organi in drugimi

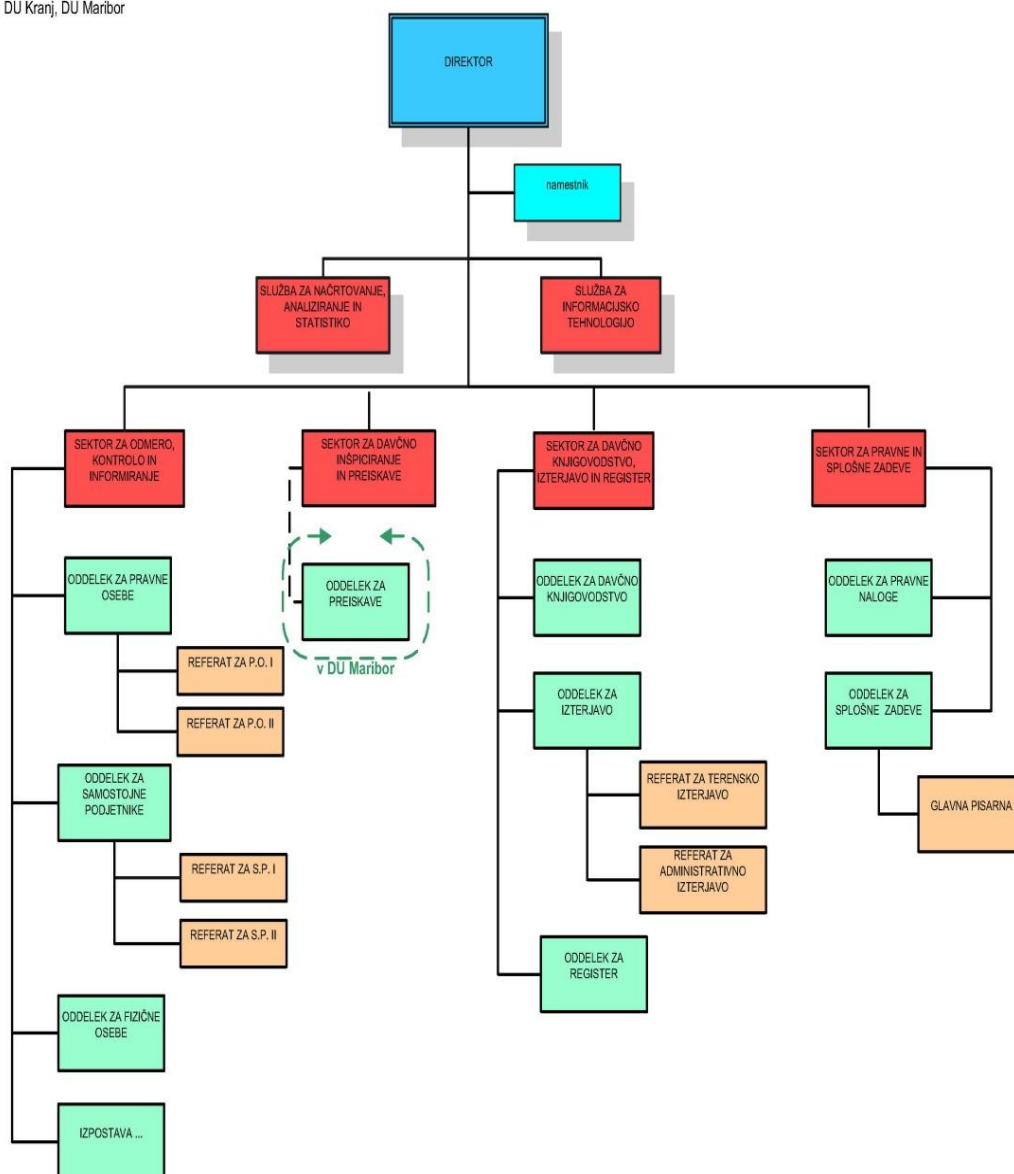
strokovnimi organizacijami; skrbi za obveščanje javnosti o delu službe; opravlja druge naloge, določene s tem zakonom ali drugimi predpisi (DURS 2011b).

DU opravlja odmero davkov in davčno izvršbo odmerjenih davkov; opravlja davčni nadzor in izvaja postopke davčne izvršbe; vodi davčne evidence; neposredno izvaja naloge davčnih preiskav; odloča v davčnem postopku na prvi stopnji, če ni z zakonom pristojnost odločanja prenesena na Generalni davčni urad ali na ministrstvo, pristojno za finance; izvaja postopke davčne izvršbe denarnih terjatev države in samoupravnih lokalnih skupnosti v skladu z zakonom, ki ureja splošni upravni postopek, in zakonom, ki ureja prekrške; izvaja vračila preveč plačanih davkov in pripadajočih obresti; odloča v postopku o davčnih prekrških in o prekrških po tem zakonu na prvi stopnji; opravlja določene naloge s področja delovnih razmerij, strokovnega usposabljanja in izpopolnjevanja delavcev službe; sodeluje z drugimi inšpekcijskimi organi ter organi policije; daje strankam potrebne informacije o izvajanju predpisov o obdavčevanju in davčnem postopku; opravlja naloge v zvezi z vzdrževanjem davčnega registra; opravlja druge naloge, določene s tem zakonom ali drugimi predpisi (DURS 2011b).

PDU opravlja naloge davčnega urada za banke, hranilnice, zavarovalnice, družbe, ki prirejajo trajne klasične igre na srečo in posebne igre na srečo, ter družbe, ki prirejajo posebne igre na srečo v igralnih salonih, borze, borzoposredniške družbe, investicijske družbe, družbe za upravljanje, pokojninske družbe in klirinško depotne družbe ter gospodarske družbe, katerih skupni prihodki so v preteklem davčnem letu preseгли 50.000.000,00 EUR (DURS 2011b).

2.2 Organizacijska shema davčnih uradov in nekatere značilnosti le-teh

Iz v nadaljevanju prikazane slike 1, povzete s spletne strani DURS 2011a, predstavljamo organizacijsko shemo večjih DU, kot so Maribor, Celje in Kranj. Vidne so značilnosti birokratske organizacije: vrh – streha, ki leži na močnih stebrih – sektorjih. Razvidna je obstoječa organiziranost in hierarhičnost DU. Nad vsemi nalogami ima pregled direktorica/direktor s svojo namestnico/namestnikom. Sledijo vodje štirih sektorjev, ki se nadalje delijo v oddelke, le-ti pa v referate ter izpostave. Kot podporni službi sta službi za načrtovanje, analiziranje in statistiko ter služba za informacijsko tehnologijo. Kot smo že omenili, se organizacija DURS nenehno spreminja in prilagaja potrebam poslovanja. Tako je na primer na DU Maribor z namenom učinkovitega boja zoper davčne utaje bil ustanovljen posebni oddelek za preiskave.



Slika 1: Organigram organiziranosti DU Celje, Kranj in Maribor

Vir: DURS 2011b.

2.3 Naloge Davčne uprave Republike Slovenije

Čok idr. (2007, 14) ugotavljajo, da je vsebinsko najpomembnejša naloga DURS tako imenovani davčni nadzor, ki se deli na:

- davčno kontrolo – formalni nadzor pravilnosti in pravočasnosti obračunavanja in plačevanja davkov;
- inšpekcijske preglede – naknadni vsebinski nadzor inšpektorjev.

DURS opravlja naslednje naloge davčne službe:

- pobiranje davkov in drugih obveznih dajatev;
- opravljanje nadzora nad zakonitostjo, pravilnostjo in pravočasnostjo izpolnjevanja davčnih obveznosti, določenih s predpisi o obdavčenju;
- preprečevanje in odkrivanje davčnih prekrškov ter drugih kaznivih ravnanj, določenih v predpisih, za katerih nadzor nad izvajanjem je pristojna služba, ter vodenje postopka za prekrške;
- prisilna izterjava denarnih terjatev države in samoupravnih lokalnih skupnosti na osnovi zakona, ki ureja splošni upravni postopek, in na osnovi zakona, ki ureja prekrške; izvajanje predpisov Evropske skupnosti in mednarodnih pogodb, ki obvezujejo Slovenijo z delovnega področja službe, sodelovanje in izmenjava podatkov z organi Skupnosti, pristojnimi organi držav članic EU in s pristojnimi organi drugih držav;
- sodelovanje z mednarodnimi organizacijami in strokovnimi združenji s področja davkov;
- proučevanje in analiziranje delovanja davčnega sistema in ukrepov davčne politike ter dajanje pobud za reševanje zadev s tega področja;
- opravljanje drugih nalog, določenih z zakonom ali s predpisom na osnovi zakona (DURS 2011b).

Naloge DURS izvaja v skladu z zakoni, ki urejajo obdavčevanje in postopek v zvezi z obdavčevanjem, zakonom, ki ureja inšpekcijski nadzor, z drugimi predpisi ter mednarodnimi pogodbami, ki obvezujejo Slovenijo, in v skladu z Zakonom o davčni službi (DURS 2011b).

DURS poleg vseh državnih dajatev odmerja, pobira, izterjuje, nadzira in evidentira plačevanje davkov in drugih dajatev tudi za lokalne skupnosti, zavode in sklade, če tako določa zakonodaja ali pa je s takimi naročniki tako pogodbeno dogovorjeno. S pogodbo je določeno tudi nadomestilo za storitve DURS (Čok idr. 2007, 15).

Ena izmed nalog, ki jih DURS opravlja, je tudi vzpostavitev in vzdrževanje enotnega registra davčnih zavezancev. Tako velja obveznost prijave za vse zavezance, razen za fizične osebe s stalnim prebivališčem v RS, ki jih DURS po uradni dolžnosti vpiše sama. Osnova za vpis so podatki iz centralnega registra prebivalstva (Čok idr. 2007, 14).

2.4 Vpliv globalizacije in poslovna strategija Davčne uprave Republike Slovenije

Generalna direktorica DURS je ga. Mojca Centa Debeljak. Napoveduje, da si bo DURS še naprej prizadevala vzpostaviti enega najbolj poštenih in učinkovitih sistemov za prostovoljno izpolnjevanje davčnih obveznosti v EU. Okolje, v katerem deluje, se neprestano spreminja in davčna uprava se mora prilagajati. Globalizacija in razvoj novih poslovnih modelov davčni upravi nalagata, da bodo res vsi zavezanci plačali davke, ki jih dolgujejo. Davčni zakoni so vedno bolj zapleteni, zato je vloga davčnih svetovalcev in posrednikov vse pomembnejša.

Zaradi hitrega razvoja tehnologij so se povečala tudi pričakovanja davčnih zavezancev, in sicer po novih načinih sodelovanja z davčno upravo. S tem so se pomembno povečala varnostna tveganja, zato mora DURS povečati tudi pozornost in nadzor. Davčni sistem je kljub vsemu zelo učinkovit, tudi v primerjavi z davčnimi sistemi drugih držav. Ima visoko motivirane uslužbenke in uslužbence, ki jasno razumejo njegovo poslanstvo. (DURS 2011c).

2.5 Strateški cilji Davčne uprave Republike Slovenije

Po napovedih direktorice bo poslovna strategija DURS za obdobje od leta 2010 do leta 2013 osredotočena na štiri strateške cilje:

- Prvi strateški cilj je zagotoviti še *kakovostnejše in inovativnejše storitve davčnim zavezancem*, da bi le-ti lažje prostovoljno izpolnjevali svoje davčne obveznosti. Še bolj si bo prizadevala ustreči pričakovanjem odjemalcev. Pospešila bo reševanje pritožb davčnih zavezancev in jim zagotavljala pravočasno in kakovostno pomoč, da bodo lahko pravočasno plačevali odmerjene davčne obveznosti. Okrepila bo tudi sodelovanje z davčnimi svetovalci, računovodskimi servisi in drugimi, ki lahko prispevajo k natančnemu in pravočasnemu obračunavanju in plačevanju davkov ter drugih dajatev (DURS 2011c).
- Drugi strateški cilj je zagotoviti *dosledno izvajanje davčnih zakonov*. To pomeni zagotoviti, da bodo vsi posamezniki in vse pravne osebe v celoti izpolnjevali svoje davčne obveznosti. Povečala bo nabor metod in ukrepov na področju davčnega nadzora in preiskav, sankcionirala nezakonita ravnanja in dosledno ukrepala pri izterjavi davčnega dolga. Z izzivi globalizacije se bo soočila tako, da bo okrepila znanja in strokovnost ter izboljšala sodelovanje z davčnimi upravami v EU in v svetu (DURS 2011c).
- DU bo pri izpolnjevanju svojega poslanstva uspešna le, če bo *tesno sodelovala z drugimi institucijami v državi in v mednarodnem prostoru*. To sodelovanje je zapisala v tretji strateški cilj. Takšno sodelovanje lahko prispeva h gospodarskemu in družbenemu razvoju ožje in širše skupnosti (DURS 2011c).
- Če želi uresničevati svoje poslanstvo, si mora prizadevati za odličnost tako na področju izvajanja storitev kakor na področju zagotavljanja izpolnjevanja davčnih obveznosti. Uspešnost je odvisna od zaposlenih in tehnologije. Namen četrtega strateškega cilja pa je *razvoj ljudi - zaposlenih, procesov in tehnologije*, da DURS postane in ostane inovativna, usposobljena, odzivna in k rezultatom usmerjena organizacija. Prizadeva si, da bo najboljše okolje za delo v državni upravi. Uslužbenkam in uslužbencem bo zagotovila tehnologijo, ki jo potrebujejo za izboljšanje svoje uspešnosti, za zagotavljanje tajnosti in varnosti informacij in za osredotočanje na tista področja davčnih zlorab in goljufij, kjer so tveganja največja (DURS 2011c).

2.6 Vloga Davčne uprave Republike Slovenije pri pobiranju davkov

DURS davčnim zavezancem zagotavlja storitve najvišje kakovosti in jim tako pomaga pri izpolnjevanju njihovih davčnih obveznosti s pošteno in nepristransko uporabo davčnih predpisov (DURS 2011c).

DURS svoje naloge opravlja v skladu z zakoni in drugimi predpisi, mednarodnimi pogodbami ter pogodbami, sklenjenimi z zavodi, občinami in zbornicami. Prizadeva si povečati učinkovitost pobiranja davkov ter izboljšati kakovost opravljanja svojega dela (Milost in Milunovič 2001, 9).

Pomembno pa je tudi sodelovanje DURS s članicami EU, ki poteka predvsem preko izmenjave podatkov s pomočjo sistema VIES. To je informacijski sistem izmenjave podatkov na področju DDV znotraj držav članic. Za izvajanje mednarodnega sodelovanja vsaka članica določi en centralni urad za zvezo. V okviru DURS je v ta namen imenovana »služba za zvezo« oziroma CLO, preko katere poteka celotna izmenjava informacij z drugimi državami članicami (DATA 2008).

Ena izmed novosti ZDavP, ki je v veljavi od 1. januarja 2006, je aktivna vloga davčnega zavezanca in njegovo sodelovanje pri postopku. Davčni zavezanec tako ni več pasivna stranka v postopku, ampak ima ves čas postopka možnost predlagati izvedbo posameznih dokazov ter navajati dejstva, kar pa mora davčni inšpektor po uradni dolžnosti seveda tudi upoštevati. Glede dokaznega bremena v davčnem postopku velja pravilo, da mora davčni zavezanec za svoje trditve v davčnem postopku predložiti dokazila, praviloma v pisni obliki. Dokazati mora vsa dejstva, ki so mu v prid (npr. zmanjšanje davčne obveznosti ali pa da obveznost ni nastala), in sicer v roku, ki mu ga določi davčni organ. (Kruhar Puc in Galič 2006, 21-22).

Trenutno je v veljavi ZDavP-2, objavljen v Uradnem listu RS, št 13/2011-UPB4.

Naslednja novost pa je bila tudi ta, da na obdavčenje ne vplivajo niti fiktivni pravni posli, saj se v primeru sklepanja le-teh upošteva dejanska volja strank in se za obdavčenje šteje, kot da je bil sklenjen pravni posel, ki ga stranke prikrivajo. Za ugotavljanje dejstev naj bi veljalo naslednje pravilo:

- Davčni organ je dolžan ugotoviti vsa dejstva, ki so pomembna za sprejem zakonite in pravilne odločitve, pri čemer je dolžan z enako skrbnostjo ugotoviti tudi tista dejstva, ki so v korist zavezanca za davek, če z ZDavP ni drugače določeno. Na osnovi verjetno izkazanih dejstev lahko odloči le v primeru, če tako določa ZDavP ali zakon o obdavčenju.
- Predmet obdavčitve in okoliščine ter dejstva, ki so bistveni za obdavčenje, se vrednotijo po svoji ekonomski vsebini.
- Če se z nekim dejanjem ali ravnanjem krši zakon, s katerim se prepoveduje ali nalaga neko dejanje ali ravnanje, to ne vpliva na obdavčenje.

- Če je pravni posel neveljaven ali postane neveljaven, to ne vpliva na obdavčenje, če udeleženci dopuščajo, da ekonomske posledice tega pravnega posla kljub njegovi neveljavnosti nastanejo in obstojijo, če z zakonom o obdavčenju ni drugače določeno.
- Navidezni pravni posli ne vplivajo na obdavčenje. Če navidezni pravni posel prikriva drug pravni posel, je za obdavčenje merodajen prikrit pravni posel.
- Z izogibanjem ali zlorabo drugih predpisov se ni mogoče izogniti uporabi predpisov o obdavčenju. Če se ugotovi takšno izogibanje ali zloraba, se šteje, da je nastala davčna obveznost, kakršna bi nastala ob upoštevanju razmerij, nastalih na osnovi ekonomskih dogodkov.
- Podatki, ki jih davčni zavezanci in druge osebe predložijo ali dajejo davčnemu organu po tem zakonu oziroma po zakonu o obdavčenju, morajo biti točni, popolni in resnični ter ne smejo spraviti davčnega organa v zmoto (Kruhar Puc in Galič 2006, 22-23).

Če so pri davčnem zavezancu med inšpekcijskim pregledom ugotovljena dejanja, ki vzbujajo sum, da bi lahko bilo z utajitvijo davka storjeno tudi kaznivo dejanje davčne zatajitve, je davčni organ o tem dolžan obvestiti kriminalistično policijo in tožilstvo. Tako davčni organ omogoči pristojnim organom pregona pravočasno vključitev v postopek odkrivanja kaznivih dejanj davčne zatajitve ali morebiti katerih drugih. V primeru, da je davčni organ pri davčnem pregledu sam zbral in zavaroval ustrezne dokumente o morebitnem kaznivem dejanju, lahko pravna služba davčnega organa o tem sama poda kazensko ovadbo na kriminalistično policijo ali pristojno tožilstvo. Kriminalistična policija je v okviru Ministrstva za notranje zadeve pristojna za raziskavo kaznivih dejanj v predkazenskem postopku. Prav tako je potrebno obratno sodelovanje. DURS lahko na predlog kriminalistične policije začne pregled poslovne dejavnosti pravne ali fizične osebe. V obeh primerih se po opravljenih dejavnostih predkazenskega postopka in utemeljenem sumu storitve kaznivega dejanja davčne zatajitve poda na pristojno Okrajno tožilstvo kazenska ovadba zoper osebo, ki je za storitev kaznivega dejanja odgovorna (Lamberger 2009, 114-115).

3 DAVEK NA DODANO VREDNOST

Ker v nadaljevanju magistrske naloge dajemo poudarek utajam na področju DDV, najprej predstavljamo nekaj osnovnih značilnosti tega davka.

Danes praktično nobena reforma davčnega sistema v državah v razvoju ne mine brez uvedbe DDV. Uvedba sistema DDV je za vse bodoče članice EU pogoj za članstvo. Izmed pomembnejših držav edino ZDA ne uporabljajo DDV, predvsem zaradi političnih razlogov, ker med zveznimi državami ni soglasja o prenosu pristojnosti pri posrednih davkih na federacijo (Kranjec 2003, 119).

Slovenija se je s 1. julijem 1999 pridružila državam, ki obdavčujejo promet z DDV. V angleščini se imenuje Value Added Tax (VAT), v nemščini Mehrwertsteuer (MwSt), v italijanščini Imposta sulvalore aggiunto (IVA), v francoščini Taxe à la valeur ajoutée (TVA) in španščini Impuesto al valor añadido (IVA). DDV ni nove vrste davek, ampak je le ena izmed oblik prometnega davka (Ošljaj 1999, 7).

Prometni davki so posredni davki, saj se obvezno dodajajo ceni blaga ali storitve. Za prometne davke je značilno, da se obračunavajo v odstotku od prodajne vrednosti, lahko pa so določeni tudi v znesku na mersko enoto. Prometni davki so najpomembnejši prihodek proračuna Slovenije, saj presegajo polovico vseh prihodkov. V Sloveniji imamo poleg DDV še naslednje prometne davke:

- davek na promet nepremičnin,
- davek na motorna vozila,
- trošarine,
- davek od prometa zavarovalnih poslov in
- davek od iger na srečo (Zalokar idr. 2007, 15).

Z DDV sta tesno povezana davek na promet nepremičnin in davek na motorna vozila, saj je njuno obračunavanje in plačevanje odvisno od obračunavanja in plačevanja DDV (Zalokar idr. 2007, 15).

3.1 Splošne značilnosti davka na dodano vrednost

V Sloveniji je bil sistem DDV uveden s 1. julijem 1999. Obračunava in plačuje se po splošni stopnji 20% od davčne osnove in je enaka za dobavo blaga in storitev. V skladu s 40. in 41. členom ZDDV-1 se DDV obračunava in plačuje tudi po nižji stopnji 8,5%, in sicer od davčne osnove za dobave blaga in storitev iz priloge I Zakona o davku na dodano vrednost (ZDDV-1, Uradni list RS, št. 13/11-UPB3, 18/11 in 78/11).

Največjo vsebinsko spremembo je sistem doživel ob vstopu Slovenije v EU, ko je bilo potrebno zakonodajo prilagoditi zahtevam EU.

Slovenija je s 1. majem 2004 z vstopom v EU postala del evropskega trga. Na mejah z Italijo, Avstrijo in Madžarsko ni več carinske kontrole, saj je temeljno načelo EU, da je promet blaga in storitev, oseb in kapitala med državami članicami pri trgovanju na skupnem evropskem trgu prost. Z vstopom Slovenije v EU pa se je drastično spremenilo obračunavanje DDV, saj se po novem srečujemo s tremi vrstami prometa blaga in storitev, in sicer:

- promet blaga in storitev na območju Slovenije,
- promet blaga in storitev, opravljen na ozemlju EU, ter
- promet blaga in storitev v povezavi s kupci in dobavitelji iz tretjih držav in s tretjimi ozemlji (Zalokar 2004, 7).

Te novosti so pri obračunavanju DDV zelo vplivale na delo v prodaji, nabavi in računovodstvu podjetij, saj so bile potrebne prilagoditve računalniških programov (Zalokar 2004, 7).

3.2 Pravna ureditev DDV

Slovenija je članica EU, zato mora pri obračunavanju DDV upoštevati pravo ES, ki se uporablja *primarno* in *neposredno*, kar pomeni, da ima prednost pred državnim pravom, vendar je obveznost uporabe vezana na vrsto pravnega akta:

- uredba ES je zavezujoča v celoti in se neposredno uporablja v vseh državah članicah;
- direktiva ES zavezuje države članice, da njeno vsebino prenesejo v svoj pravni red;
- odločba ES je v celoti zavezujoča in je lahko naslovljena na državo članico ali na posameznika; mnogo jih je izdanih v povezavi z DDV;
- sodba sodišča pa je dokončna razlaga spornih besedil pravnih aktov ES (Zalokar, Prislan in Dubokovič Dolinar 2007, 5).

3.2.1 Predpisi v Sloveniji

Obdavčitev prometa blaga in storitev z DDV v Republiki Sloveniji urejata:

- Zakon o davku na dodano vrednost (ZDDV-1, Uradni list RS, št. 13/11-UPB3, 18/11 in 78/11) in
- Pravilnik o izvajanju Zakona o davku na dodano vrednost (PZDDV-1, Uradni list RS, št. 141/06, 52/07, 120/07, 21/08, 123/08, 105/09, 27/10, 104/10, 110/10, 82/11, 106/11, 108/11).

Zakon o DDV, ki je bil sprejet leta 1999, je temeljil na šesti smernici Sveta 77/388/EGS z dne 17. maja 1977, ki pa je bila z uveljavitvijo direktive Sveta 2006/112/ES o skupnem sistemu DDV s 1. januarjem 2007 v celoti nadomeščena oziroma razveljavljena. Razveljavljena ja bila tudi direktiva 67/227/EGS (Zalokar idr. 2007, 15–16).

Za posamezne dejavnosti pa so na osnovi ZDDV-1 bili izdelani še pravilniki o stopnjah običajnega odpisa blaga (kalo, razsip, razbitje, okvara) (Zupančič 2007, 47).

Predpisi o DDV zajemajo:

- obračunavanje in plačevanje DDV pri prometu blaga in storitev na ozemlju Republike Slovenije;
- obračunavanje in plačevanje DDV pri prometu (dobavi in pridobitvi) z EU in z njim povezane storitve. EU je ozemlje Skupnosti držav članic, kakor je opredeljeno v zakonodaji evropskih skupnosti;
- obračunavanje in plačevanje DDV pri prometu blaga (izvozu in uvozu) s tretjimi državami in z njimi povezanimi storitvami; tretja država je katero koli drugo ozemlje, razen ozemlja Slovenije in ozemlja drugih držav članic oziroma Skupnosti (Zupančič 2007, 47).

Določeni pa so posebni obračuni DDV za promet rabljenih prevoznih sredstev, rabljenega blaga, umetniških predmetov, zbirk in starin, pri tem pa posebej obravnava prodajo prek posrednikov na javni dražbi (Zupančič 2007, 47).

3.2.2 Povezava s predpisi Evropske unije

EU je edinstvena nadnacionalna politično-gospodarska struktura. Pravo EU je tako poseben mednarodni pravni sistem, ki deluje vzporedno s pravom držav članic EU. Ima neposreden učinek v pravnih sistemih držav članic in ima na mnogih področjih, predvsem na področju ekonomske in socialne politike, primarnost. Primarnost pomeni, da pravila, sprejeta na ravni EU, prevladajo nad pravili, vsebovanimi v pravnih redih držav članic. Pravo EU je avtonomno pravo, saj svoje veljavnosti ne črpa iz morebitne poznejše odobritve nacionalnih organov držav članic, temveč se opira na zakonodajne pristojnosti organov EU (Vladni portal z informacijami o življenju v Evropski uniji 2011).

Pravni red EU ima naslednja glavna vira:

- primarna zakonodaja – ustanovne pogodbe, na katerih temeljijo ES, ES za atomsko energijo in EU; ter vse spremembe in dopolnitve ustanovitvenih pogodb in pogodbe o pristopu držav k EU;
- sekundarna zakonodaja – pravni akti ES, Evropske skupnosti za atomsko energijo in EU, ki jih sprejemajo institucije EU (uredbe, direktive, odločbe, priporočila in mnenja) po posebnih v ustanovnih pogodbah predpisanih zakonodajnih postopkih (Vladni portal z informacijami o življenju v Evropski uniji 2011).

Glede na veljavne evropske pravne akte s področja DDV je od 1. julija 2007 potrebno za poznavanje evropskega sistema DDV upoštevati predvsem:

- Direktivo Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu DDV, z vsemi spremembami in dopolnitvami.

- Osmo direktivo Sveta z dne 6. decembra 1979 o uskladitvi zakonov držav članic o prometnih davkih – postopki za vračilo davka na dodano vrednost davčnim zavezancem, katerih sedež ni na ozemlju države.
- Trinajsto direktivo Sveta 86/560/EGS z dne 17. novembra 1986 o usklajevanju zakonodaje držav članic glede prometnih davkov – Postopki vračila davka na dodano vrednost davčnim zavezancem, ki nimajo stalnega prebivališča ali sedeža na ozemlju Skupnosti.
- Direktivo Sveta 69/169/EGS z dne 28. maja 1969 o usklajevanju zakonov in drugih predpisov o oprostitvi prometnega davka in trošarin na uvoz pri mednarodnih potovanjih (že leta 2006 je Svet sprejel novo direktivo, ki bo nadomestila to, skoraj petdeset let staro ureditev).
- Direktivo Sveta 83/181/EGS z dne 28. marca 1983 o določitvi področja uporabe člena 14(1)(d) Direktive 77/388/EGS glede oprostitve DDV na končni uvoz določenega blaga.
- Direktivo Sveta 2006/79/ES z dne 5. oktobra 2006 o oprostitvi davkov na uvoz manjših pošiljk blaga nekomercialnega značaja iz tretjih držav.
- Uredbo Sveta (ES) št. 1777/2005 z dne 17. oktobra 2005 o določitvi izvedbenih ukrepov za Direktivo 77/388/EGS o skupnem sistemu davka na dodano vrednost.
- Uredbo Sveta (ES) št. 1798/2003 z dne 7. oktobra 2003 o upravnem sodelovanju na področju davka na dodano vrednost in razveljavitvi Uredbe (EGS) št. 218/92.
- Direktiva Sveta 76/308/EGS z dne 15. marca 1976 o vzajemni pomoči pri izterjavi terjatev za določene prelevmane, carine, davke in druge ukrepe (Vraničar in Beč 2007, 53-54, 66).

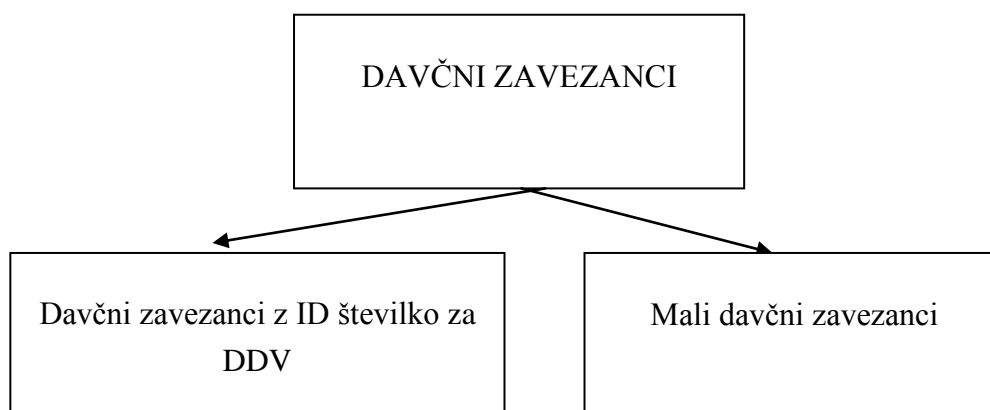
Za poslovanje s posameznimi državami članicami EU so pomembne tudi odločbe, ki posameznim državam dopuščajo odstopanja od dogovorjenih skupnih pravil. Za Slovenijo je v povezavi s tem najpomembnejša Odločba Sveta 2007/133/ES z dne 30. januarja 2007 o dovoljenju Estoniji, Sloveniji, Švedski in Združenemu kraljestvu, da uporabijo posebni ukrep, ki odstopa od 167. člena Direktive Sveta 2006/112/ES o skupnem sistemu davka na dodano vrednost (Vraničar in Beč 2007, 54).

Seveda pa poleg vseh naštetih predpisov davčni zavezanci za pojasnjevanje obračunavanja in plačevanja DDV uporabljajo pojasnila Ministrstva za finance Republike Slovenije, DURS in Carinske uprave Republike Slovenije (Zalokar idr. 2007, 16).

3.3 Davčni zavezanci

Davčni zavezanec je vsaka domača ali tuja pravna ali fizična oseba, ki kjer koli na ozemlju Slovenije neodvisno opravlja ekonomsko dejavnost, ne glede na namen ali izid, in pri tem ni pomembno, ali je vpisana v ustrezn register ali evidenco ali ne (Zalokar idr. 2007, 21).

V sliki 2 prikazujemo delitev davčnih zavezancev, ki se delijo na davčne zavezance z ID številko za DDV in male davčne zavezance.



Slika 2: Prikaz delitve davčnih zavezancev

3.3.1 Davčni zavezanec z identifikacijsko številko za davek na dodano vrednost

Obveznosti davčnih zavezancev z ID številko za DDV so:

- izdajanje računov s predpisanimi podatki,
- obračunavanje DDV od obdavčenega prometa,
- obračunavanje DDV ob pridobitvi blaga iz EU (samoobdavčitev),
- obračunavanje DDV kot prejemnik storitev od tujcev (samoobdavčitev),
- plačevanje DDV carinskemu organu ob uvozu blaga iz tretje države,
- pravica do odbitka vstopnega DDV (zaračunanega zneska pri nabavah blaga in storitev),
- vodenje knjigovodstva za potrebe DDV v skladu s predpisi o DDV,
- sestavljanje obračuna DDV za davčna obdobja in plačevanje DDV (Zupančič 2007, 50).

3.3.2 Mali davčni zavezanec

Mali davčni zavezanec pa:

- izdaja račune s predpisanimi podatki brez DDV;
- obračunava DDV ob pridobitvi blaga iz EU, če skupna vrednost pridobljenega blaga v preteklem in tekočem letu preseže 10.000,00 EUR; pred pridobitvijo blaga, ki preseže predpisani prag, mora pridobiti ID številko za DDV;
- plačuje DDV carinskemu organu ob uvozu blaga iz tretje države;
- nima pravice do odbitka vstopnega DDV;
- ne vodi knjigovodstva za potrebe DDV v skladu s predpisi o DDV;

- sestavlja obračune DDV in plačuje DDV, kadar je kot prejemnik blaga od tujcev dolžan sam obračunati DDV (Zupančič 2007, 50).

Vsebina obdavčljivega prometa, ki je osnova za vpis davčnih zavezancev v register DDV, je bila s 1. januarjem 2007 spremenjena. Ta sprememba je pripomogla, da so se davčni zavezanci, ki opravljajo pretežno promet, oproščen obračuna DDV brez pravice do vstopnega DDV, lahko izbrisali iz davčnega registra (Zalokar, Prislan in Dolinar Dubokovič 2007, 55).

S 1. januarjem 2007 so bili zaradi prehoda na EUR spremenjeni mejni zneski, ki so povezani z obračunavanjem DDV.

V preglednici 1 prikazujemo primerjavo mejnih zneskov DDV, ki so bili spremenjeni s 1. januarjem 2007. Prikazani zneski so izraženi v SIT in v EUR. Primerjava je narejena glede na Zakon o davku na dodano vrednost, ki je veljal do 1. januarja 2007, prikazan kot stari zakon, in po 1. januarju 2007, ko so mejni zneski bili spremenjeni in je označen kot novi zakon.

Preglednica 1: Mejni zneski DDV

| Mejni zneski | ZDDV-stari v SIT | ZDDV-1-novi v (SIT) | ZDDV-1 v EUR |
|--|------------------|---------------------|--------------|
| Identifikacija po zaračunani realizaciji | 5.000.000,00 | (5.991.000,00) | 25.000,00 |
| Identifikacija kmetov (katastrski dohodek) | 1.500.000,00 | (1.797.300,00) | 7.500,00 |
| Darila | 2.000,00 | (4.793,00) | 20,00 |
| Popravek vstopnega DDV pri opremi | 1.500,00 | (2.396,00) | 10,00 |
| Obračun DDV za trimesečje | 20.000.000,00 | (50.324.400,00) | 210.000,00 |
| Obračunavanje DDV po plačani realizaciji | 50.000.000,00 | (49.845.120,00) | 208.000,00 |
| Vračila DDV tujim fizičnim osebam | 15.000,00 | (11.982,00) | 50,00 |

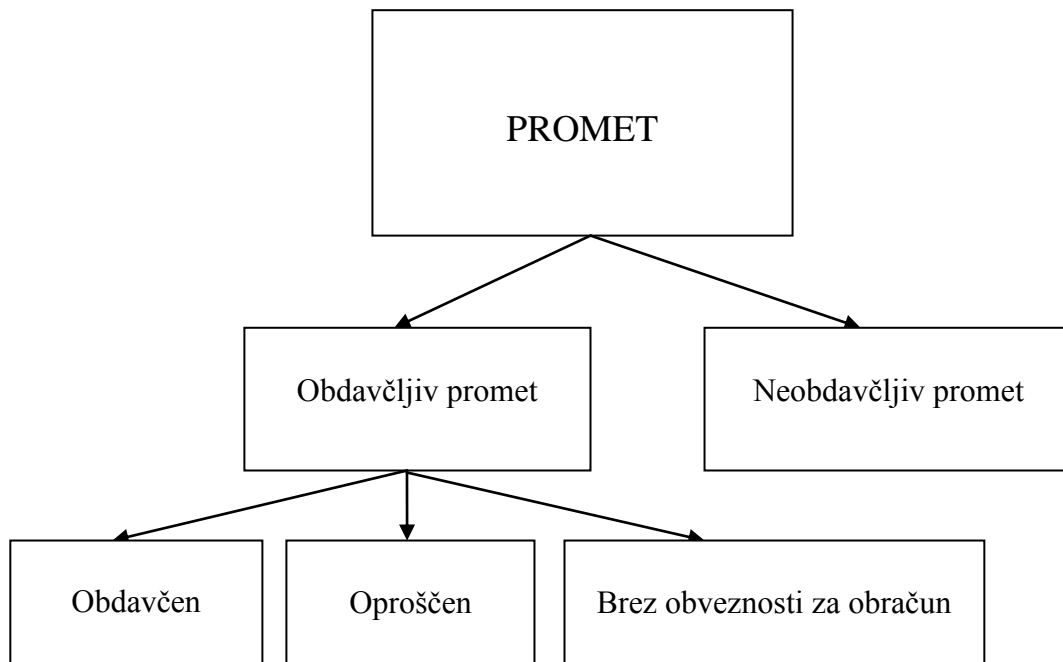
Vir: Zalokar, Prislan in Dolinar Dubokovič 2007, 55.

Iz preglednice 1 je razvidno, da so se večinoma vsi mejni zneski z uvedbo EUR precej povečali, razen mejnega zneska za vračilo DDV tujim fizičnim osebam, ki se je znižal s 15.000,00 SIT na 50,00 EUR (11.982,00 SIT) in mejnega zneska za obračunavanje DDV po plačani realizaciji, ki se je znižal s 50.000.000,00 SIT na 208.000,00 EUR (49.845.120,00 SIT).

3.4 Obdavčljive transakcije – promet

Promet blaga in storitev, opravljen v okviru ekonomske dejavnosti, ki obsega vsako proizvodno, trgovinsko in storitveno dejavnost, vključno z rudarsko, kmetijsko in poklicno, je obdavčen z DDV. Zajema tudi izkoriščanje premoženja in premoženjskih pravic, če je namenjeno trajnemu doseganju dohodka. Potrebno pa je ločiti obdavčljiv in neobdavčljiv promet oz. transakcije, ki niso predmet obdavčitve z DDV (Zupančič 2007, 48).

V sliki 3 prikazujemo delitev prometa v Sloveniji in ga v nadaljevanju tudi opisujemo.



Slika 3: Prikaz delitve prometa v Sloveniji

Vir: Zupančič 2007, 48.

Iz slike 3 je razvidno, da se promet deli na obdavčljiv promet in neobdavčljiv promet. Obdavčljiv promet se nadalje deli na obdavčen in oproščen promet ter na promet brez obveznosti za obračun.

Vsaka dobava blaga in storitev, ki jo davčni zavezanec opravi za plačilo v okviru svoje dejavnosti na območju Slovenije, pridobitev blaga iz EU za plačilo ter uvoz blaga v Slovenijo, so obdavčeni z DDV (obdavčljiv promet). Obdavčljiv promet pa je lahko:

- obdavčen,
- oproščen obračuna DDV ali
- brez obveznosti za obračun DDV (Zupančič 2007, 48).

Obdavčen promet

Davčni zavezanec pri obdavčenem prometu obračuna slovenski DDV (Zupančič 2007, 48).

Oproščen promet

Pri oproščenem prometu poznamo dve glavni vrsti oprostitev:

- prave (pri katerih davčni zavezanec ne izgubi pravice do odbitka vstopnega DDV) in

- neprave (pri katerih davčni zavezanec izgubi pravico do odbitka vstopnega DDV) (Zupančič 2007, 48).

Prave davčne oprostitve zajemajo predvsem promet blaga in storitev, povezan z EU ter tretjimi državami in tretjimi ozemlji (izvoz blaga, dobava blaga v EU, drugo). Neprave davčne oprostitve pa so predpisane za dejavnosti, ki so v javnem interesu (42. čl. ZDDV-1), zavarovalniške in finančne storitve ter promet z nepremičninami (44. čl. ZDDV-1) (Zupančič 2007, 48).

Promet brez obveznosti za obračun DDV

Davčni zavezanci lahko opravljajo tudi promet, pri katerem nimajo obveznosti za obračun DDV. To je promet blaga in storitev, ki je opravljen zunaj ozemlja Slovenije (seveda je pri določanju kraja prometa treba upoštevati načela iz ZDDV-1) in katerega vrednost je prenizka za identifikacijo DDV (Zalokar idr. 2007, 19).

Obdavčljiv promet brez obveznosti za obračun se nanaša na male davčne zavezance in druge (male kmete in pravne osebe nezavezanke). Pri pridobitvah blaga iz EU, kadar njihov skupni znesek pridobitev v tekočem koledarskem letu preseže 10.000,00 EUR in je v preteklem koledarskem letu presegel 10.000,00 EUR, so dolžni obračunati DDV (Zupančič 2007, 49).

V preglednici 2 prikazujemo vrednostne limite po posameznih državah članicah EU, in sicer pri dobavah blaga v posamezne države članice EU in vrednostne limite pri pridobitvah znotraj EU.

Preglednica 2: Vrednostni limiti po posameznih državah članicah EU

| Naziv države | Koda države | Vrednostni limit pri dobavah blaga v posamezne članice v EU – v EUR | Vrednostni limit pri pridobitvah blaga znotraj EU – v EUR |
|------------------|-------------|---|---|
| Avstrija | AT | 100.000,00 | 11.000,00 |
| Belgija | BE | 35.000,00 | 11.200,00 |
| Bolgarija | BG | 35.000,00 | 10.000,00 |
| Ciper | CY | 34.220,00 | 10.226,00 |
| Češka | CZ | 35.000,00 | 10.000,00 |
| Danska | DK | 37.528,00 | 10.772,00 |
| Estonija | EE | 35.151,00 | 10.226,00 |
| Finska | FI | 35.000,00 | 10.000,00 |
| Francija | FR | 100.000,00 | 10.000,00 |
| Grčija | EL | 35.000,00 | 10.000,00 |
| Irska | IE | 35.000,00 | 41.000,00 |
| Italija | IT | 27.889,00 | 8.263,00 |
| Latvija | LV | 36.952,00 | 10.778,00 |
| Litva | LT | 36.207,00 | 10.138,00 |
| Luksemburg | LU | 100.000,00 | 10.000,00 |
| Madžarska | HU | 35.000,00 | 10.000,00 |
| Malta | MT | 35.000,00 | 10.000,00 |
| Nemčija | DE | 100.000,00 | 12.500,00 |
| Nizozemska | NL | 100.000,00 | 10.000,00 |
| Poljska | PL | 35.000,00 | 10.000,00 |
| Portugalska | PT | 31.424,00 | 8.978,00 |
| Romunija | RO | 35.000,00 | 10.000,00 |
| Slovaška | SK | 35.000,00 | 10.000,00 |
| Slovenija | SI | 35.000,00 | 10.000,00 |
| Španija | ES | 35.000,00 | 10.000,00 |
| Švedska | SE | 35.809,00 | 10.071,00 |
| Velika Britanija | GB | 109.598,00 | 86.112,00 |

Vir: Računovodja.com 2009.

Iz preglednice 2 je razvidno, da v vrednostnih limitih tako pri dobavah kot pri pridobitvah blaga najbolj izstopa Velika Britanija. Limiti pri dobavah ostalih držav članic EU znašajo

okrog 35.000,00 EUR ali 100.000,00 EUR, limiti pri pridobitvah pa v večini primerov znašajo okrog 10.000,00 EUR.

3.5 Neobdavčljiv promet

Neobdavčljiv promet pa je vsak drug promet, ki ne sodi v ureditev DDV. V ta promet so uvrščeni:

- prenos podjetja, statusno preoblikovanje in stvarni vložki,
- izročitev materiala v oplemenitenje,
- vračila in zamenjava blaga v garancijskem roku,
- odškodnine ter
- plačila v tujem imenu in za tuj račun (Vraničar in Beč 2007, 49).

Za določanje obdavčljivosti sta v 32. čl. ZDDV-1 dve novi določbi, in sicer:

- opredeljen je obdavčljiv dogodek in
- obveznost za obračun DDV (Zalokar, Prislan in Dolinar Dubokovič 2007, 55).

3.6 Identifikacijska številka za davek na dodano vrednost

Od 1. maja 2004 dalje tudi pri nas uporabljamo v sistemu DDV ID številko za DDV. Slednja je sestavljena iz predpone SI in obstoječe osem mestne davčne številke (na primer: SI12345678). ID številka za DDV loči davčne zavezance na tiste, ki so vključeni v sistem DDV, in tiste, ki v sistem DDV niso vključeni. ID številka za DDV predstavlja eno pomembnejših sestavin v sistemu DDV. Na osnovi ID številke za DDV, ki mora biti razvidna iz vseh izdanih računov, lahko davčne oblasti in davčni zavezanci kontrolirajo, da DDV na računih izkazujejo le zavezanci za DDV (Petauer in Urbanija 2004, 130-131).

Davčni zavezanci z ID številko za DDV (v nadaljevanju zavezanci za DDV) so osebe, ki so imele v zadnjih 12 mesecih več kot 25.000,00 EUR obdavčljivega prometa. ID število za DDV pridobijo na DURS. Statusa zavezanca za DDV ne dobi tisti (mali davčni zavezanec), ki v zadnjih 12 mesecih ne preseže obdavčljivega prometa 25.000,00 EUR. Lahko pa se prostovoljno prijavi za namene DDV, vendar mora ostati identificiran za namene DDV 60 mesecev, ne glede na velikost prometa v tem času (Zupančič 2007, 49–50).

V odločbi o identifikaciji za DDV, izdani s strani DURS, je določen tudi datum, s katerim davčni zavezanec, ki mu je odločba izdana, postane identificiran za DDV. V odločbi je poleg imena in sedeža davčnega zavezanca napisana tudi njegova ID številka za DDV. Davčni zavezanec uporablja ID številko za DDV za vsak promet blaga in storitev, opravljen na ozemlju Slovenije, in v razmerjih s tujci. Če slovenski davčni zavezanec opravlja promet blaga in storitev v državi EU in se mora tam registrirati za zavezanca za DDV, DU te države

izda ID številko za DDV. Tako lahko ima slovenski davčni zavezanec več ID številke za DDV, in sicer slovensko in tuje (Zalokar idr. 2007, 23).

Odločbo mora DURS izdati najkasneje do zadnjega dne meseca, ki sledi mesecu vložitve zahtevka za izdajo ID številke za DDV (Zalokar idr. 2007, 25).

V preglednici 3 prikazujemo strukturo ID številke za DDV v posameznih državah članicah EU.

Preglednica 3: Struktura ID številke za DDV v državah članicah EU

| Naziv države | Koda države | Številka za DDV (brez kode) | Oblika |
|------------------|-------------|-----------------------------|---|
| Belgija | BE | 999.999.999 | 3 skupine 3 številke |
| Danska | DK | 99 99 99 99 | 4 skupine 2 številki |
| Nemčija | DE | 999999999 | 1 skupina 9 številke |
| Grčija | EL | 999999999 | 1 skupina 9 številke |
| Španija | ES | X9999999X | 1 skupina 9 znakov (prvi in zadnji znak je lahko črka ali številka; oba ne moreta biti številka) |
| Francija | FR | XX 999999999 | 1 skupina 2 znaka 1 skupina 9 številke |
| Irski | IE | 9S99999L | 1 skupina 8 znakov |
| Italija | IT | 99999999999 | 1 skupina 11 številke |
| Luksemburg | LU | 99999999 | 1 skupina 8 številke |
| Nizozemska | NL | 99999999B99 | 1 skupina 12 znakov (na 10. mestu je vedno črka B) |
| Avstrija | AT | U999999999 | 1 skupina 9 znakov (na 1. mestu je vedno črka U) |
| Portugalska | PT | 999999999 | 1 skupina 9 številke |
| Švedska | SE | 999999999999 | 1 skupina 12 številke |
| Finska | FI | 99999999 | 1 skupina 8 številke |
| Velika Britanija | GB | 999 9999 99 999 | 1 skupina 3 številke 1 skupina 4 številke 1 skupina 2 številki, ali 1 skupina 5 številke |
| | | 9999 99 999 | - identificira trgovce/stroko |
| | | GD999 | - identificira organe vlade |
| | | HA999 | - identificira zdravstvene oblasti |
| Ciper | CY | 99999999L | 1 skupina 9 znakov |
| Češka | CZ | 99999999 | 1 skupina 8 številke |
| | | 999999999 | 1 skupina 9 številke |
| | | 9999999999 | 1 skupina 10 številke |
| Estonija | EE | 999999999 | 1 skupina 9 številke |
| Latvija | LV | 99999999999 | 1 skupina 11 številke |
| Litva | LT | 999999999 | 1 skupina 9 številke |
| | | 999999999999 | 1 skupina 12 številke |
| Madžarska | HU | 99999999 | 1 skupina 8 številke |
| Malta | MT | 99999999 | 1 skupina 8 številke |

| Naziv države | Koda države | Številka za DDV (brez kode) | Oblika | |
|--------------|-------------|-----------------------------|---------------|----------------|
| Poljska | PL | 999-99-99-999 | 1 skupina | 3 številke |
| | | | 2 skupini | 2 številki |
| | | | 1 skupina | 3 številke |
| | | | 1 skupina | 3 številke |
| | | | 999-999-99-99 | 2 skupina |
| Slovaška | SK | 999999999 | 2 skupini | 2 številke |
| | | | 1 skupina | 9 številki ali |
| | | | 999999999 | 1 skupina |

Vir: Petauer in Urbanija 2004, 28–29.

Po 1. juliju 2007 sta dodani še dve članici, in sicer:

| Naziv države | Koda države | Številka za DDV (brez kode) | Oblika | |
|--------------|-------------|-----------------------------|--|----------------|
| Bolgarija | BG | 999999999 | 1 skupina | 9 številki ali |
| | | 999999999 | 1 skupina | 10 številki |
| Romunija | RO | 999999999 | 1 skupina (minimalno 2 številki in maksimalno 10 številki) | |

Vir: e-Računovodstvo 2010.

Poznavanje strukture ID številke za DDV je pomembno, saj nam omogoča, da ugotovimo ali nam je partner iz EU posredoval davčno številko ali ID številko za DDV. Pomembna pa je tudi preveritev dobljenih ID številki za DDV, saj nas lahko v primeru navedbe napačne ID številke za DDV doleti naknadno obračunan DDV. ID številke za DDV lahko na prvi stopnji preverjamo na pristojnem ali glavnem davčnem uradu ter preko spletne strani http://ec.europa.eu/taxation_customs/vies/lang.do (Petauer in Urbanija 2004, 29).

Preverjanje ID številki za DDV je možno na več nivojih, in sicer:

- preverjanje na prvi stopnji, kjer dobimo odgovor, ali ID številka za DDV sploh obstaja;
- preverjanje na drugi stopnji, kjer dobimo odgovor, ali se določena ID številka za DDV ujema z nazivom davčnega zavezanca;
- preverjanje na tretji stopnji, kjer dobimo odgovor, ali je določeni davčni zavezanec v določenem trenutku identificiran za DDV ali ne (tudi za leta nazaj) (Petauer in Urbanija 2004, 138).

"Seznam zavezancev za DDV objavlja DURS na spletni strani <http://www.sigov.si/durs/index.php?lg=sl&f=09.html>." (Zalokar idr. 2007, 25)

Zaradi vse pogostejših utaj na področju DDV in izkoriščanja dodeljenih ID številki za DDV DURS dodeljevanju in preklicu ID številki za DDV namenja vedno večjo pozornost, kar v magistrski nalogi tudi razložimo.

3.7 Davčna osnova

Pri ugotavljanju davčne osnove moramo upoštevati, da je davčna osnova vse, kar je plačilo (v denarju, stvareh ali storitvah), ki ga je ali ga bo davčni zavezanec prejel od kupca, naročnika ali tretje osebe za promet blaga oziroma storitev, brez DDV. Za opredelitev davčne osnove torej ni pomembno, kdo plača dobavljeno blago oziroma opravljene storitve, prav tako tudi ne, kdaj je oziroma bo plačilo opravljeno. V davčno osnovo se tudi ne všteje DDV, kar pomeni, da se DDV obračuna od davčne osnove po predpisani stopnji (20% ali 8,5%) in da ga je treba zato v posameznih primerih (na primer pri prejetih predplačilih, ki vsebujejo DDV), če želimo ugotoviti davčno osnovo, izračunati z uporabo preračunanih davčnih stopenj (16,6667% in 7,8341%), ki sta predpisani s PZDDV-1 (Zalokar idr. 2007, 31).

Davčna osnova so lahko:

- plačila za blago in storitve,
- uvozna vrednost blaga oziroma vrednost blaga, ki se pridobi iz EU,
- tržne cene blaga in storitev (osnova za DDV od neporabljenega materiala, ki ga obdrži proizvajalec po končanem postopku predelave, obdelave, dodelave ali izdelave, je tržna vrednost obdržanega blaga),
- nabavna ali lastna cena blaga (pri uporabi blaga za neposlovne namene, pri rabi blaga lastne izdelave ter pri spremembi namembnosti in obdržanju blaga ob prenehanju opravljanja dejavnosti je davčna osnova nabavna cena ali lastna cena zadevnega ali podobnega blaga brez DDV. Prav tako je lastna cena osnova za obračun DDV pri prenosu blaga, ki je del sredstev zavezanca, v drugo državo članico EU),
- stroški storitev (pri storitvah se kot davčna osnova v posebnih primerih, ko gre za uporabo storitev za neposlovne namene, upoštevajo stroški za opravljeno storitev),
- prejeta predplačila ter
- razlika med prodajno in nabavno vrednostjo (Zalokar idr. 2007, 31).

V davčno osnovo se poleg vrednosti dobavljenega blaga oziroma storitve vštevajo tudi:

- subvencije, neposredno povezane s ceno prometa,
- trošarine in drugi davki, takse, uvozne (tudi carina) in druge dajatve brez DDV,
- postranski stroški, kot so provizije, stroški embalaranja (Zalokar idr. 2007, 31).

V davčno osnovo se ne vštevajo:

- cenovni popusti za predčasno plačilo,
- cenovni popusti in rabati, ki so naročniku odobreni, in obračuni v trenutku dobave,
- zneski, ki jih davčni zavezanec prejme od svojega naročnika kot povračilo za izdatke, ki jih je plačal v imenu za račun naročnika in jih vodi v svojem knjigovodstvu kot prehodne postavke (Vraničar in Beč 2007, 242).

Davčni zavezanec mora zagotoviti dokazila o dejanskem znesku teh izdatkov in ne sme odbiti morebiti zaračunanega DDV od teh transakcij (Vraničar in Beč 2007, 242).

Davčna osnova se lahko spremeni. Lahko se zmanjša ali poveča. Vanjo se ne všttevajo zneski, ki jih davčni zavezanec zaračuna, prejme ali da v imenu naročnika (prefakturira) (Zalokar idr. 2007, 31).

3.8 Davčne stopnje v Sloveniji in Evropski uniji

Faza usklajevanja za doseg enotnosti notranjega trga EU je obsegala tri tehnične probleme: število stopenj DDV, višino stopenj ter uvrstitev izdelkov in storitev v obseg nižjih stopenj. Leta 1992 je bila sprejeta sedanja struktura stopenj po Direktivi o DDV kot del svežnja ukrepov, ki so bili potrebni za odpravo nadzora na mejah in za vzpostavitev notranjega trga. Čeprav bi bil sistem DDV z eno stopnjo najenostavnejši in najučinkovitejši, takšnega pristopa države članice EU niso podprle, zato je bilo sprejeto izhodišče, da se sprejme večstopenjski sistem (Vraničar in Beč 2007, 289).

3.8.1 Davčni stopnji v Sloveniji

V Sloveniji poznamo oziroma uporabljamo dve stopnji DDV, in sicer splošno ter nižjo. Stopnji DDV urejajo 40. in 41. člen ZDDV-1, priloga I ZDDV-1 ter 45. do 59. člen PZDDV-1. V letu 1999 sta bili v veljavi stopnji 19% in 8%, s 1. januarjem 2002 pa sta se zvišali, tako da danes uporabljamo 20% (splošna stopnja) in 8,5% (nižja stopnja). DDV se obračuna in plačuje po stopnji 20% od vsakega prometa blaga, storitev, pridobitev blaga znotraj EU in uvoza blaga, razen:

- od prometa, za katerega je v prilogi I ZDDV-1 posebej določena nižja stopnja 8,5%,
- od prometa, ki je DDV oproščen po drugih določbah ZDDV-1,
- od prometa, gradnje obnove in popravil stanovanjskih objektov, kot določa 3. odstavek 41. čl. ZDDV-1 (Zalokar idr. 2007, 34).

DDV se obračuna po stopnji, ki velja v trenutku nastanka obdavčljivega dogodka. Ne glede na to pa se DDV obračuna po stopnji, ki velja ob nastanku obveznosti obračuna DDV, pri:

- predplačilih,
- uvozu in
- pridobitvah blaga znotraj Skupnosti (Zalokar idr. 2007, 34).

V sliki 4 prikazujemo način izračuna zneska DDV.

$$\text{znesek DDV} = \text{davčna osnova} \times \text{stopnja}$$

Slika 4: Izračun zneska DDV

Vir: Zupančič 2007, 52.

Iz slike 4 je razvidno, da znesek DDV dobimo tako, da pomnožimo davčno osnovo in davčno stopnjo (20% ali 8,5%).

Pri izračunu zneska DDV, vsebovanega npr. v predplačilih, se uporablja preračunana davčna stopnja, kar pa prikazujemo v sliki 5.

$$\text{preračunana davčna stopnja} = \frac{\text{stopnja DDV} \times 100}{100 + \text{stopnja DDV}}$$

Slika 5: Izračun preračunane davčne stopnje

Vir: Zalokar idr. 2007, 34.

Preračunana splošna davčna stopnja znaša 16,6667%, preračunana nižja davčna stopnja pa znaša 7,8341% (Zupančič 2007, 52).

Faktorja za izračun davčne osnove sta 0,833333 in 0,92165 (Zalokar idr. 2007, 34).

3.8.2 Davčne stopnje v Evropski uniji

Glede na to, da zakonodaja EU zahteva samo to, da morajo standardne stopnje DDV biti najmanj 15% in znižane stopnje najmanj 5% (samo za dobave blaga in storitev, navedenih v izčrpnem seznamu), med državami članicami EU obstajajo razlike v stopnjah DDV, razlike so tudi v vrstah proizvodov. Poleg tega imajo nekatere države članice posebna pravila za nekatera področja. Najbolj zanesljiv vir informacij o trenutnih stopnjah DDV za določen proizvod v posamezni državi članici je pridobljen iz ustreznih predpisov o DDV posameznih držav članic (European Commission 2011a).

V preglednici 4 prikazujemo stopnje DDV po državah članicah v EU.

Preglednica 4: Seznam stopenj DDV v EU

| Države članice EU | Koda | Super znižana stopnja | Znižana stopnja | Standardna Stopnja |
|-------------------|------|-----------------------------|--------------------|-----------------------|
| Belgija | BE | | 6/12 | 21 |
| Bolgarija | BG | | 9 | 20 |
| Češka | CZ | | 10 | 20 |
| Danska | DK | | | 25 |
| Nemčija | DE | | 7 | 19 |
| Estonija | EE | | 6,5/13 | 23 |
| Grčija | EL | 4,5 | 9 | 19 |
| Španija | ES | 4 | 8 | 18 |
| Francija | FR | 2,1 | 5,5 | 19,6 |
| Irska | IE | 4,8 | 9/13,5 | 21 |
| Italija | IT | 4 | 10 | 20 |
| Ciper | CY | | 5/8 | 15 |
| Latvija | LV | | 12 | 22 |
| Litva | LT | | 5/9 | 21 |
| Luxemburg | LU | 3 | 6/12 | 15 |
| Madžarska | HU | | 5/18 | 25 |
| Malta | MT | | 5/7 | 18 |
| Nizozemska | NL | | 6 | 19 |
| Avstrija | AT | | 10/12 | 20 |
| Poljska | PL | 3 | 5/8 | 23 |
| Portugalska | PT | | 6/13 | 23 |
| Romunija | RO | | 5/9 | 24 |
| Slovenija | SI | | 8,5 | 20 |
| Slovaška | SK | | 10 | 19 |
| Finska | FI | | 9/13 | 23 |
| Švedska | SE | | 6/12 | 25 |
| Velika Britanija | UK | | 5 | 20 |

Vir: European Commission 2011b.

Iz preglednice 4 je razvidno, da imajo določene države poleg znižane in standardne davčne stopnje tudi super znižane davčne stopnje, ki so nižje od 5%. Danska je edina država, ki ima samo eno davčno stopnjo. Kar osemnajst držav od sedemindvajsetih pa ima splošno davčno stopnjo 20% ali več. Davčne stopnje lahko države spreminjajo v okviru predpisov EU. Prilagajajo jih razmeram na trgu.

V Veliki Britaniji so se tako odločili, da so s 4. januarjem 2011 povišali stopnjo DDV s 17,5% na 20%. Konec leta 2008 so sicer stopnjo DDV začasno znižali s 17,5% na 15% do 31. decembra 2009. Ta ukrep je bil namenjen za ohranjanje povpraševanja potrošnikov v času kreditnega krča. Nova stopnja DDV v Veliki Britaniji je sedaj primerljiva z njenima glavnima trgovinskima partnericama – Nemčijo in Francijo, kjer znaša 19% oziroma 19,6%. Za zvišanje stopenj DDV v zadnjih dveh letih so se poleg Velike Britanije odločile tudi Španija, Portugalska, Grčija, Madžarska, Češka in Finska. Španija je povišala stopnjo DDV s 1. julijem 2010, in sicer za 2% s 16% na 18% (International VAT in IPT Services 2010).

Kot smo že omenili, je Dobovšek (2009, 429) mnenja, da je vzrokov sive ekonomije več. Med njimi so visoke davčne stopnje, nizek življenjski standard, inflacija in upadanje davčne morale. Potrebe ljudi po materialnih in drugih dobrinah so večje od njihovih zmožnosti. Največkrat iščejo najkrajšo in najlažjo pot do cilja, mimo davčnih obveznosti, mimo vrste, kjer drugi čakajo na potrebna dovoljenja, mimo etičnih in moralnih načel menedžerskega kodeksa.

4 UTAJE DAVKOV IN DAVČNE OAZE

4.1 Pojem davčnih utaj

O utaji davka govorimo takrat, kadar ge za nezakonito izogibanje prijave ali plačila katerega koli davka. Če davčni organ ugotovi, da davčni zavezanec ni plačeval obračunanega DDV, ga praviloma za plačilo naloži z odločbo. »Missing trader« podjetja so največkrat takšne vrste davčnih zavezancev, katerih namen ustanovitve ni bil opravljanje določene gospodarske dejavnosti, temveč vzpostavitev verige, ki omogoča utajevanje DDV. Praviloma nimajo nobenega premoženja, nimajo dejanskega sedeža, nimajo zaposlenih delavcev in ne poslujejo. Lastniki in zakoniti zastopniki so največkrat osebe, ki prav tako ne razpolagajo z nobenim premoženjem, običajno pa niti niso slovenski državljani in ne bivajo v Sloveniji. Pridobijo si ID številko za DDV in imajo odprt transakcijski račun, na katerega prejemajo plačila. Pri takšnem davčnemu zavezancu skoraj ni mogoče opraviti postopka inšpekcijskega nadzora, še manj pa mu naložiti plačilo neplačanega DDV. V trenutku, ko davčni organ odkrije takšnega neplačujočega zavezanca, le-ta ne posluje več oziroma nima nikakršnega premoženja, lastnika ali zakonitega zastopnika pa ni mogoče nikjer najti. V takšnih primerih se davčni organ sklicuje na sodbo Evropskega sodišča v združenih zadevah C-439/04 in C-440/04 z dne 6. julija 2006, ki je odločilo, da se davčnemu zavezancu ne prizna odbitek vstopnega DDV, kadar se glede na objektivne razloge ugotovi, da je le-ta vedel ali bi moral vedeti, da z nakupom sodeluje pri transakciji, ki je del utaje davka na dodano vrednost (Poslovni bazar.si 2008a).

Utaje davkov so stare toliko kot pobiranje davkov. V času pospešene globalizacije je problem utaj davkov dobil samo še nove razsežnosti. Odprte meja in prost pretok kapitala na globalni ravni, je denarni tok spremenila v deroče reke. Organizacij in oblik za utajo davkov je veliko, med njimi so tudi davčne oaze (Razgledi net 2009).

4.2 Davčne oaze

Ker so po mnenju nekaterih davčne oaze ena izmed organizacij in oblik za utajo davkov, po mnenju drugih pa ne, ter ker se jim tudi v Sloveniji namenja vedno večji poudarek, ne moremo mimo tega, da jih v magistrski nalogi ne bi predstavili, prav tako pa tudi ukrepov v boju zoper njih.

Davčne oaze ponujajo manjše davke in ne pa utaje davkov. Posamezniki in podjetniki velikokrat pomislijo na davčne oaze ali tako imenovana »off shore« območja, ki za dohodke, dobičke in premoženje ne zaračunavajo davkov ali pa je njihova obdavčitev bistveno nižja kot v večini drugih držav. Pri veliki količini denarja se pozna vsak, na tako lahek način privarčevan evro. To ni vseč velikim državam, ki so tako ob znaten priliv v svoj proračun. Davčni sistem v teh državah je zelo preprost, ugoden in tujcem privlačen. Države s statusom

davčne oaze predstavljajo nesprejemljivo konkurenco državam, ki ne morejo delovati brez pobiranja davkov. Slednje na njih izvajajo nenehne pritiske, saj njihovi državljani in kapital vse bolj bežijo v davčno prijaznejše države, kar pa za te države predstavlja izgubo zaradi manj pobranih davkov. Najbolj znane davčne oaze so na Karibih, tudi v nekaterih zveznih državah ZDA in na Bližnjem vzhodu. Med najbolj znanimi v Evropi so Gibraltar, Malta, otok Man (ki spada pod Veliko Britanijo) in kanalska otoka Jersey in Guernsey. Med druga evropska območja sodijo tudi Nizozemska, Luksemburg, Ciper, Gibraltar, Madeira, Andora ter Monaco, ki pa so, kot rečeno, v zadnjem času podvržena hudim pritiskom zaradi neoljalne davčne konkurence. Na Arabskem polotoku so med bolj znanimi Dubaj, Abu Dhabi, Bahrein in Katar. Na azijsko oceanskem območju so najbolj znane davčne oaze Hongkong, posamezne pokrajine Kitajske, Singapur ter tudi Tajvan. Najbolj znano pa je ameriško-karibsko območje, kamor sodijo Kajmanski otoki, Bahamski otoki, Slovencem poznana Panama ter tudi ameriška zvezna država Delaware (Finančni trgi 2010).

Vsaka od davčnih oaz ima svoje posebnosti. Svetovalci za vsakega posameznika poiščejo rešitev, ki je zanj najbolj ustrezna. Izvedenca Dhammika Dharmapala in James R. Hines ml. sta po vsem svetu našela 40 davčnih oaz. Večinoma gre za režime vladanja s trdo roko ter geopolitično nepomembne države in območja. Davčne oaze večinoma z drugimi državami nimajo sklenjenih sporazumov o izogibanju dvojnega obdavčevanja (Razgledi net 2009).

V tedniku Der Spiegel je bilo objavljeno, da nikoli doslej ni bilo tako enostavno prenesti denar na kateri koli konec sveta. Zasebniki naj bi v davčnih oazah imeli šest bilijonov dolarjev premoženja. V bankah država, kot so Singapur, Bermudi, pa tudi Monako, Luksemburg, Švica, Liechtenstein in ZDA je naložena kar šestina vseh bančnih depozitov na svetu. Priljubljena davčna oaza je tudi Delaware, kjer imajo sedež Google, Coca-Cola in Citybank. Nemški sociolog Michael Hartman meni, da mora oblast jasno povedati, da država potrebuje določen znesek davkov, ki jih morajo plačati tudi premožni. Prav tako mora jasno povedati, kakšna je davčna obremenitev v primerjavi s tujimi državami, in z izračuni dokazati, komu in kako je konkretno znižala davke, namesto da obljublja vedno nove olajšave in znižanja. Oblast mora državljanu tudi prepričati, da z njihovim denarjem ne ravna slabše kot zasebniki (Razgledi net 2009).

Kot ukrepi v boju proti davčnim oazam so navedeni izsušitev davčnih oaz in davčna amnestija.

4.2.1 Izsušitev davčnih oaz

Ena od glavnih tem v marcu 2009 vrha EU v Bruslju je bila izsušitev davčnih oaz. Nekaj držav, tudi Avstrija in Švica, so napovedale, da bodo zrahljale pravila za bančno tajnost. Prav tako je bila tema izsušitev davčnih oaz med najpomembnejšimi temami na vrhu G20. Po zgledu nekaterih evropskih držav, zlasti Nemčije in Francije, bodo tudi Američani z

izsušitvijo teh oaz poskušali pritegniti domov kapital, ki so ga pred davčno upravo skrili njihovi bogataši (Razgledi net 2009).

G20 je neuradni forum, ki spodbuja odprto in konstruktivno razpravo med industrijskimi državami in državami z nastajajočimi trgi o ključnih vprašanjih, povezanih z gospodarsko stabilnostjo v svetu. Forum G20 je nastal kot odziv na finančne krize v drugi polovici devetdesetih letih 20. stoletja in čedalje večje zavedanje, da ključne države z nastajajočimi trgi niso bile ustrezno vključene v temeljne svetovne razprave na področju gospodarstva in v upravljaljske forume. Člani G20 so finančni ministri in guvernerji centralnih bank 19 držav in Evropske unije, ki jo zastopata predsedstvo Sveta po načelu rotacije in Evropska centralna banka (Evropska komisija 2010).

OECD je finančne centre, ki delujejo na osnovi pravil o bančni tajnosti, obtožila skrivanja od 5 do 7 trilijonov ameriških dolarjev, profit, ki se ustvari (7,5 – 10,5 trilijonov dolarjev) pa se izogne davkom. Carl Levin, senator zvezne države Michigan ugotavlja, da Združene države na leto izgubijo 100 milijard dolarjev davkov. Predlagal je zakonske spremembe za boj proti utajam davkov v tujini. Pravi, da naj bi države v razvoju letno preko davčnih oaz izgubile za 160 milijard dolarjev davkov (Černi 2009).

Švicarski finančni minister Hans-Rudolf Merz je nedavno oznanil, da bo Švica omilila pravila o bančni tajnosti in upoštevala pravila OECD. To pa ne pomeni spreminjanja temeljnih načel bančne tajnosti, ki veljajo v državi. Zasebnost komitentov bodo še naprej ščitili pred neutemeljenimi zunanjimi posegi. Na švicarskem finančnem ministrstvu poudarjajo, da Švica ohranja bančno tajnost in odločno zavračajo vsakršno avtomatično posredovanje podatkov. Tudi Združenje švicarskih bančnikov vztraja, da bo zasebnost tujih komitentov, ki se jih ne sumi davčne utaje ali pranja denarja še naprej zaščitena, zato avtomatična izmenjava podatkov ne pride v poštev. Švicarska banka UBS je tako že napovedala, da bo ameriškemu finančnemu ministrstvu posredovala zgolj imena 300 komitentov, medtem ko imena in finančni podatki ostalih 47 tisoč ameriških komitentov, ki jih ZDA tudi sumijo utaje davkov, ostajajo bančna tajnost. Takšna politika švicarskih bank bi to državo znala postaviti na vrh črne liste nekooperativnih držav, posledice pa že čutijo vodilni bankirji švicarskih zasebnih bank, ki po novem ne smejo več potovati. Potovati ne smejo niti v sosednjo Francijo ali Nemčijo, saj se bojijo, da bi jih oblasti v Evropi ali v ZDA priprle in jih izpraševale o podatkih komitentov (Černi 2009).

Ameriško pravosodno ministrstvo je v letu 2009 doseglo s švicarsko banko UBS dogovor glede razkritja podatkov o ameriških imetnikih računov v tujini. Ameriška vlada je zahtevala podatke o bogatih državljanih, ki jih sumi utaje davkov (IUS-INFO 2010).

Tako je banka predala podatke o 250 računih in plačala kar 780 milijonov dolarjev kazni. Za ameriško vlado to ni bilo dovolj, saj je zahtevala podatke o okrog 52.000 računih. Pritisk na banko se je nadaljeval s tožbo na zveznem sodišču v Miamiu. Pogajanja med banko in

vladama so se nadaljevala, saj UBS banka ni mogla uresničiti zahteve Američanov zaradi švicarske zakonodaje o tajnosti bančnih podatkov in bila potem izpostavljena pregonu v Švici. Dogovor med vladama Švice in ZDA lahko ameriški davkarji sčasoma priskrbi podatke o 10.000 računih. Švica bo ustanovila posebno delovno skupino 30 specialistov za revizije in 40 pravnikov ter davčnih strokovnjakov, ki bodo odločali o tem, kaj bodo predali Američanom. ZDA zahtevajo nekaj podobnega tudi od bančne skupine LTG iz Liechtensteina (Rojc 2009).

4.2.2 Davčna amnestija v ZDA

Kot enega izmed ukrepov v boju zoper davčne oaze so ZDA uporabile tudi možnost davčne amnestije.

Ameriška davčna uprava je za svoje državljane, ki so imeli račune v tujini, ponudila prvo davčno amnestijo do 23. septembra 2009, da so lahko prijavili račune in plačali davke, v nasprotnem primeru jih je čakal civilni in kazenski pregon (Rojc 2009).

V času predsedovanja Baracka Obame v ZDA je v letu 2011 potekala že druga davčna amnestija. Davčni organi naj ne bi preganjali tistih, ki bi do konca avgusta 2011 prijavili račune v tujini. Seveda pa bodo morali plačati davke in obresti, ki jih dolgujejo, skupaj s kaznijo, ki lahko znaša tudi do 25% najvišjega stanja na računu med letoma 2003 in 2010. Za tiste, ki imajo na računih manj kot 75 tisoč dolarjev, je kazen nekoliko nižja, 12,5% najvišjega stanja na računu in se v določenih primerih lahko zniža tudi na 5%. Rok za prijavo je bil 31. avgust 2011. Po tem datumu pa je ameriška davčna uprava za davčne utajevalce napovedala še strožje ukrepe in višje kazni (Dakić 2011, 3).

Cilj davčne amnestije v tujini ni nagrajevanje davčnih utajevalcev, temveč dodaten denar v proračunski blagajni in omogočanje manjšim kršiteljem, da začnejo poslovati v skladu z zakoni (Finance.si 2011).

5 GOLJUFIJE NA PODROČJU DAVKA NA DODANO VREDNOST

DDV je zaradi svojih sistemskih rešitev zelo zanimiv za davčne goljufije, in sicer zaradi:

- množice poslovnih dogodkov pri prometu blaga in storitev, kar je težko kontrolirati, ter
- možnosti odbitka vstopnega DDV, preden prodajalec plača obračunan DDV (Franc 2008, 123-124).

Evropska Komisija ugotavlja, da znaša obseg goljufij na področju DDV že 250 milijard EUR letno (Wakounig 2007, 22). Ocenjujejo, da znašajo davčne goljufije od 2% do 2,5% bruto domačega proizvoda EU. V nekaterih državah članicah EU so škodljive posledice goljufij na področju DDV ocenjene na 10% in več njihovega neto dohodka iz DDV. Največ goljufij naj bi bilo pri prometu majhnega, vrednega blaga, kot so mobilni telefoni, računalniške komponente in seveda tudi avtomobili (Franc 2008, 124).

5.1 Zgodovinski razvoj goljufij na področju davka na dodano vrednost

Da evropski sistem DDV ni imun na davčne goljufije, se je pokazalo že zelo zgodaj. V EU nekako razlikujejo oziroma ločujejo dve obdobji v intenzivnosti goljufanja na področju DDV. Prvo obdobje je bilo obdobje sredi devetdesetih let, ko so goljufije bile enostavne. Ena najbolj razširjenih oblik je bila vključitev domačih navideznih davčnih zavezancev v goljufive posle, ki so izstavljali fiktivne račune. Na osnovi teh si je prejemnik računa odbil vstopni DDV, izdajatelj računa pa obračunanega DDV ni plačal. Ti davčni zavezanci pravne ali fizične osebe, tako imenovani »missing traderji«, so se pojavili v povezavi med tujim dobaviteljem in domačim kupcem blaga. Davčne uprave so jih izsledile šele po kakšnem letu delovanja (Franc 2008, 124-125).

Z leti pa so se metode davčnih goljufij izpopolnile. V vmesnem obdobju so poznani tako imenovani »brokerji« ali »traderji«. Zaradi pogostosti davčnih pregledov so v goljufive verige vključevali nove člane, ki so se za DDV identificirali v drugi državi članici EU. Nastale so goljufije, imenovane manjkajoči gospodarski subjekt, davčni vrtiljaki. Vanje pa so v EU vključene tudi banke, davčni svetovalci, odvetniki in drugi strokovnjaki (Franc 2008, 124).

Sistem DDV nekako temelji na zaupanju in glavni problem takšnega sistema je dovezetnost za davčne goljufije. Takšen koncept omogoča:

- obsežen sistem obračunavanja, plačevanja in vračil DDV, ki dnevno sproža milijone transakcij, od katerih je lahko katera koli namerno ali nenamerno napačna;
- vsefazni davek, saj se DDV obračunava v vseh fazah v proizvodnji in distribuciji;
- pravica do odbitka DDV ne glede na to, ali ga je dobavitelj obračunal in plačal;
- izpade davčnih prihodkov pri plačilno nesposobnih davčnih zavezancih, ki so v stečajnem postopku ali prisilni poravnavi;
- izjeme v nacionalnih zakonodajah;

- rabo več in različne višine davčnih stopenj;
- različne meje za identificiranje DDV (Franc 2008, 125-126).

5.2 Oblike goljufij na področju davka na dodano vrednost

Glede na finančni učinek ter število sodelujočih v davčni goljufiji ločimo enostavne in kompleksne oblike goljufij na področju DDV (Franc 2008, 127).

5.2.1 Enostavne oblike goljufij na področju davka na dodano vrednost

Glavne oblike enostavnih goljufij na področju DDV so:

- Ne evidentiranje prodaje. To je najpreprostejša in zelo pogosta oblika goljufije na področju DDV, ko davčni zavezanec ne predloži davčnega obračuna ali predloži nepopolne podatke o prodaji. Le-te za davčni organ niso tako problematične, saj vključujejo le enega zavezanca, ki ne deluje organizirano, povezano in kateremu lahko ocenijo dejanski promet obdavčljivih transakcij (Franc 2008, 127).
- Nepopolno evidentiranje prodaje. Tovrstne goljufije so pogoste v dejavnostih, kjer se posluje z gotovino ali s končnimi kupci. Prav tako je mogoče, da se znesek ne ujma z dejansko vrednostjo prejetega denarja ali pa sploh računa za opravljen promet ne izdajo. Tako si davčni zavezanec zniža davčno obveznost ali pa se zadržuje pod mejo, ko je potrebna identifikacija za DDV, ter se ji tako izogne (Prezelj 2006, 11-12).
- Uporaba napačnih davčnih stopenj. Tovrstne goljufije so pogoste predvsem pri manjših gostinskih obratih, kot so kioski in menze, saj je hrana obdavčena z nižjo davčno stopnjo, pijača pa z višjo (Franc 2008, 127).
- Neupravičeno sklicevanje na oprostitev. V tem primeru zavezanec sicer neto vrednost prodanega blaga izkaže v pravilni višini, vendar zaradi sklicevanja na oprostitev DDV ne obračuna, čeprav pogoji za oprostitev niso izpolnjeni (Franc 2008, 127).
- Sprememba statusa novih osebnih vozil iz novih v rabljena. V Nemčiji so razširjene goljufije pri intrakomunitarni prodaji novih vozil. Nova vozila so obdavčena z DDV v namembni državi. Z izdajanjem več zaporednih računov domnevnim kupcem v različnih državah članicah goljufi dosežejo, da se novo vozilo končnemu kupcu proda kot rabljeno vozilo, za katerega velja za davčno osnovo le razlika v ceni. DURS poudarja naslednje dejavnike, ki nakazujejo na dejstvo, da gre za davčno goljufijo:
 - podatki o davčnem zavezancu, ki oglašuje prodajo, niso v skladu s podatki na izdanem računu;
 - praviloma dogovori o nakupu potekajo z eno družbo, listine pa se glasijo na drugo;
 - dejanski znesek plačila je višji od zneska navedenega na računu (Franc 2008, 128).
- Fiktivno povečanje zneska vstopnega DDV. Davčni zavezanec poveča znesek vstopnega DDV tako, da uporablja fiktivne račune za neobstoječe nabave ter tako zmanjšuje obveznost DDV (Franc 2008, 128).

- Nepravilno obračunavanje odbitnega deleža. Če davčni zavezanec opravlja obdavčljivo in oproščeno dejavnost, je višina vstopnega DDV, ki ga sme odbiti, odvisna od deleža obdavčljivih dobav v primerjavi z vsemi dobavami. Pravila za ugotavljanje odbitnega deleža najpogosteje zlorabljajo tako, da je izračunani odbitni delež večji od tistega, do katerega je zavezanec upravičen (Franc 2008, 128).
- Ustanavljanje podjetij in opredelitev DDV zgolj zaradi odbijanja vstopnega DDV. Obstoječi sistem DDV omogoča registriranim davčnim zavezancem, da priznajo vstopni DDV, če izpolnjujejo formalne zakonske pogoje. Prejemnik blaga si lahko vstopni DDV odbije predvsem neodvisno od tega, ali ga je prodajalec plačal oziroma si ga je izkazal v davčnem obračunu. Davčni goljufi se tako registrirajo zgolj zaradi povrnitve vstopnega DDV (Franc 2008, 128).
- Odbijanje DDV na osnovi fiktivnih ali ponarejenih računov. To je razširjena oblika davčnih goljufij, kjer prejeti račun, ki je osnova za odbitek vstopnega DDV, ne temelji na dejanskem prometu blaga ali storitev. Na osnovi enega računa si lahko večkrat odbije vstopni DDV (Franc 2008, 129).
- Večkratno identificiranje za DDV. V tem primeru se davčni zavezanec večkrat identificira za DDV in terja vračilo vstopnega DDV preko več davčnih števil (Franc 2008, 129).
- Neidentificiranje za DDV. Davčni zavezanec se lahko plačilu DDV izogne tudi tako, da vzporedno ustanovi več podjetij in navidezno razdeli svojo dejavnost na manjše enote, ki ne dosejajo praga za identifikacijo DDV. (Franc 2008, 129).

5.2.2 Kompleksnejše oblike goljufij na področju davka na dodano vrednost

Med tovrstne goljufije na področju DDV pa sodijo:

- Manjkajoči gospodarski subjekt. Tovrstna goljufija temelji na izkoriščanju principa obdavčenja intrakomunitarnih dobav blaga po kraju pridobitelja (Franc 2008, 129). Manjkajoči trgovski subjekt se registrira za DDV v določeni državi EU in nabavi blago v drugi državi znotraj EU, proda pa ga v tisti državi, v kateri je identificiran za DDV. Ko prejeme plačilo za blago z vključenim DDV, izgine prej, preden ga plača. Tovrstne goljufije so načeloma zelo zapletene, vključujejo večje število davčnih zavezancev in več držav (Prezelj 2006, 12).
- Kloniranje ID številke za DDV. Tovrstno goljufijo zasledimo tudi pod nazivom kraja identifikacijskih števil, kar pomeni, da goljuf uporabi davčno številko drugega davčnega zavezanca. Dejavnost opravlja, ne da bi se registriral. Po uporabi tuje davčne številke pa izgine, ne da bi predložil obračune DDV. Kupcu, ki želi uveljavljati vstopni DDV, davčni organ to zavrne, saj zavezanec uporablja napačno davčno številko. Zavezanec, čigar davčna številka je bila neupravičeno uporabljena, pa dobi zahtevek za plačilo DDV, saj težko dokaže, da so fakture bile lažne in da jih je izdal nekdo drug (Prezelj 2006, 12-13).
- Odstop terjatev. Pri tej obliki goljufije pa sta v davčno goljufijo vključena tako posojilodajalec kot posojilojemalec. Posojilojemalec za namene zavarovanja posojila

odstopi posojilodajalcu svoje obstoječe in bodoče terjatve. Goljufije te vrste kombinirajo tudi s finančnimi najemi (Franc 2008, 130).

- Finančni najemi. Tu gre za finančne najeme drage proizvodne opreme, kjer z namerno povzročitvijo plačilne nesposobnosti kupca opreme dosežejo, da ta preveč odbitega vstopnega DDV ne vrne državi. Lizingodajalec lahko nato vrnjeno opremo proda drugemu lizingojemalcu. Z eno opremo je tako mogoče narediti številne goljufive transakcije (Franc 2008, 131-132).
- Zloraba plačilno nesposobnih podjetij pri goljufijah na področju DDV. Davčni zavezanci pred insolventnim postopkom kot zadnje dejanje odbijejo vstopni DDV, ki ga niso sposobni plačati. Da pride do goljufije sta vključena plačilno nesposobna tako kupec kot prodajalec. V veliko primerih gre za trgovanje z nepremičninami, predvsem zemljišči (Franc 2008, 132).
- Goljufije v gradbeni dejavnosti. V tem primeru gre za najemanje podizvajalcev iz tujine ali najemanje neresnih domačih podizvajalcev, ki zaradi neplačevanja davkov ponujajo storitve pod tržno ceno. Podizvajalci izstavlajo račune za domnevno opravljene storitve z obračunanim DDV, ki si ga naročniki storitev priznajo kot vstopni DDV. Podizvajalci pa obračunanega DDV ne plačajo ali pa sploh obračuna ne predložijo. Verižne goljufije v gradbeni dejavnosti zaradi nelojalne konkurence ne škodijo le trgu dela, ampak povzročajo tudi velike izpade davkov (Franc 2008, 133).
- Goljufije imenovane »missing trader« utaje oz. utaje tipa davčni vrtiljak. Bistveni del goljufij na področju DDV poteka v tako imenovanih davčnih vrtiljkih, ki so se začeli pojavljati po 1. januarju 1993, ko so med državami članicami bile odpravljene carinske meje in so uvedli sistem plačevanja DDV po načelu obrnjenega davčnega bremena v namembni državi (Franc 2008, 133-134).

6 »MISSING TRADER« UTAJE DAVKA NA DODANO VREDNOST

V strokovni literaturi »missing trader« utaje predstavljajo sistemske oziroma organizirane davčne utaje. Imenovane so tudi kot utaje tipa davčni vrtiljak, kjer se izkorišča sistem obdavčitve DDV v obliki ponavljajočih se nakupov in prodaj (resničnih ali fiktivnih) med sodelujočimi davčnimi zavezanci, od katerih je eno vedno »missing trader« podjetje. To pomeni, da podjetje znotraj EU od matične države zahteva subvencijo oziroma povračilo davkov, za storitve, ki naj bi se izvršile v bivših državah SFRJ, Kitajski ali celo znotraj EU (Dobovšek 2009, 421).

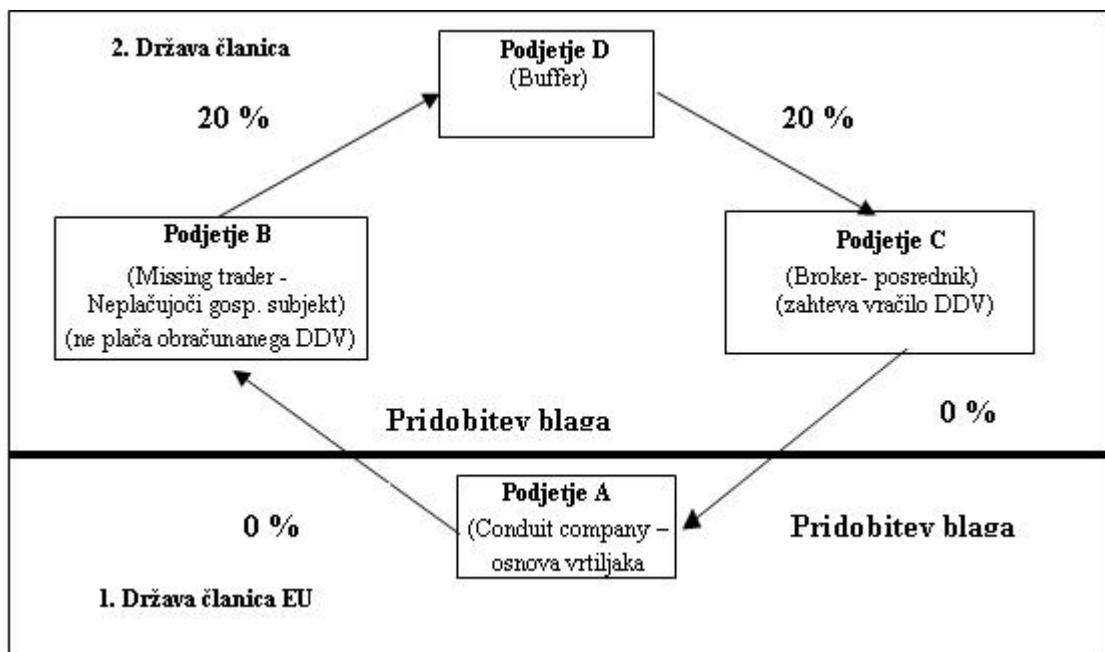
Franc (2008, 134) ugotavlja: »Osnovna ideja tovrstne goljufije je na hitro doseči dobiček z neplačevanjem DDV v mednarodnem trgovanju in doseči prodajo blaga pod normalno tržno ceno. Pri pravih davčnih vrtiljaki dejanskega prometa blaga praviloma ni. Med davčnimi zavezanci, vključenimi v verigo, krožijo le računi.«

Tovrstnih goljufij se poslužujejo organizirane kriminalne združbe, ki izkoriščajo sistemsko določilo v zakonodaji o oproščenih intrakomunitarnih dobavah blaga kupcu v drugi državi članici EU. Zavezanci, vpleteni v goljufijo, dobavljajo blago iz ene države v drugo, pogosto pa se dobave zaključijo v državi porekla pri prvem dobavitelju ali pri kupcu, ki ponikne in dolgovanega DDV ne obračuna in ne plača (Franc 2008, 134).

Pojav davčnega vrtiljaka pa ne vpliva samo na odnos med državo in podjetjem, ki je nezakonito prejelo sredstva s strani države, ampak tudi na ostala konkurenčna podjetja na trgu. Zaradi neupravičenih vračil DDV takšno podjetje lahko prodaja blago po nižjih cenah in si s tem pomaga pri prevladi na trgu. Udeleženci davčnega vrtiljaka so trije, in sicer:

- »missing trader« (podjetje, ki ne izpolnjuje davčnih obveznosti);
- »buffer« (vez med obema) in
- »broker« (kupi in proda blago na domačem trgu ali v drugo državo članico EU) (Dobovšek 2009, 421-422).

V sliki 6 prikazujemo poenostavljeno shemo davčnega vrtiljaka oziroma »missing trader« utajo z udeleženci, ki so sestavni del takšne utaje, in sicer: osnovno podjetje v eni državi; »missing trader« v drugi državi, ki obračunanega DDV ne plača; »buffer«, ki je posrednik med vsemi, in »broker«, ki zahteva povračilo vstopnega DDV.



Slika 6: Poenostavljena shema davčnega vrtljaka

Vir: DURS 2011a.

6.1 Značilnosti »missing trader« podjetja oziroma kako ga prepoznati

Za takoimenovani neplačujoči gospodarski subjekt oziroma »missing trader« podjetje so značilni naslednji pokazatelji oziroma indikatorji:

- je tipična »papirna« družba, ki obstaja samo na papirju,
- praviloma nastane iz »speče« družbe, ki si pridobi ID številko za DDV. V večini primerov je to novo registrirani zavezanec za DDV,
- v določenih primerih družba formalno sploh ne obstaja, ampak za namene utaje DDV zlorabi ID številko DDV drugega davčnega zavezanca,
- resnični lastnik (ustanovitelj) družbe oziroma zakoniti zastopnik je skrit za tako imenovanim »slamnatim« lastnikom oziroma direktorjem,
- zakoniti zastopnik družbe je tujec,
- sedež družbe je na naslovu večstanovanjskega bloka ali hiše na poštnem nabiralniku,
- nima primernih poslovnih prostorov oziroma skladišč za svojo dejavnost,
- na prijavljenem sedežu poslovanja ne obstaja nobena označba družbe oziroma se ne izvaja nobena aktivnost,
- praviloma se pojavljajo v večjih urbanih središčih (mestih), kjer je manjša možnost odkritja goljufije,
- deluje na področju tveganih dejavnosti, kot so promet z nafto in naftnimi derivati, prodaja motornih vozil (rabljenih in novih), promet z odpadnimi surovinami (železo in barvne

kovine), dejavnost gradbeništva in prometa z nepremičninami, promet s tekstilom oziroma izvaja vse možne oziroma zelene dejavnosti,

- ne oglašuje svoje dejavnosti – ni znan širši javnosti (ni podatkov na internetu, v časopisih, telefonskih imenikih ...) in nima nobenih referenc na določenem področju delovanja (npr. gradbeništvo),
- nima zaposlenih delavcev,
- zakoniti zastopnik je največkrat mlajša oseba, od 20 do 28 let, in tudi nima nobenih profesionalnih znanj oziroma izkušenj s produkti, ki jih kupuje in prodaja,
- osebe, ki sklepajo posle s strani »issing trader« podjetja, se predstavljajo samo z imenom (včasih tudi lažnim),
- hiter in močan porast prometa v zelo kratkem času v začetku poslovanja (nenormalni poslovni cikel podjetja),
- življenjska doba družbe je kratka, in sicer od 3 do 6 mesecev (registracija za DDV),
- nenadna sprememba dejavnosti podjetja, lastnikov oziroma direktorjev družbe,
- velike vrednosti na izdanih računih (primer pri fiktivnih računih),
- veliki in hitri transferji denarja na obstoječih transakcijskih računih,
- poslovanje z gotovino – gotovinsko plačevanje in dvigovanje visokih zneskov gotovine s transakcijskih računov,
- obstaja samo mobilna številka telefona (ni stacionarne telefonske številke), ki po določenem času ni več dosegljiva (ne obstaja več),
- sumljivo nizka vrednost blaga, za katerega je znana tržna cena in ga je mogoče prodati na trgu po tržni ceni (motorna vozila),
- glavnino blaga nabavlja oziroma pridobiva iz drugih držav članic oziroma je blago neznanega izvora (motorna vozila, odpadne surovine, naftni derivati),
- nenavadna metoda naročanja in fakturiranja blaga (gradbeništvo),
- plačevanje tretji stranki (papirne kompenzacije, asignacije),
- račun, plačilo in prevoz blaga se ne ujemajo,
- ne vodi poslovnih knjig in davčnih evidenc,
- ne predlaga obračunov DDV in ga tudi ne plačuje (Poslovni bazar.si 2008b).

Ugotavljamo, da je veliko število indikatorjev, ki nakazujejo na »missing trader« podjetje, na katera morajo ostala podjetja biti pozorna, predvsem pri začetku poslovanja z novimi poslovnimi partnerji, da ne bodo zapeljana v utaje DDV, kar obravnavamo v nadaljevanju magistrske naloge. Pripominjamo pa tudi, da ni pravila, kdaj neko podjetje postane »missing trader« podjetje, zato je smiselno preverjati tudi že obstoječe poslovne partnerje.

6.2 Tvegane dejavnosti z vidika nastanka utaje davka na dodano vrednost

Davčna uprava ugotavlja, da so dejavnosti, ki so v Sloveniji najbolj prizadete s sistemskimi davčnimi utajami, naslednje:

- promet z nafto in naftnimi derivati,
- prodaja motornih vozil (rabljenih in novih),
- promet z odpadnimi surovinami (železo in barvne kovine),
- dejavnost gradbeništva in prometa z nepremičninami,
- promet s tekstilom (DURS 2011a).

Seznam zgoraj navedenih dejavnosti seveda ni dokončen, so pa našteje dejavnosti trenutno v Sloveniji nas najbolj tvegane glede utaj DDV. Po izkušnjah drugih držav članic EU, pa so za nastanek tovrstnih davčnih utaj potencialno nevarne tudi naslednje dejavnosti:

- trgovina z mobilnimi telefoni,
- trgovina s telefonskimi karticami,
- trgovina z računalniškimi komponentami (CPU),
- trgovina z lesom,
- trgovina z alkoholom in tobačnimi izdelki (DURS 2011a).

Tvegane dejavnosti z vidika nastanka utaje DDV so vse dejavnosti, ki so delovno intenzivne panoge, kjer je potreba po »ceneni« delovni sili večja in obstoji večja potreba po »prosti« gotovini za izplačilo neobdavčenih prejemkov za opravljeno delo na črno (npr. tudi podjetja, ki se ukvarjajo s čiščenjem notranjosti poslovnih prostorov). V tem smislu DURS davčne zavezance opozarja, naj bodo pri sklepanju poslov na navedenih področjih poslovanja posebej pazljivi na obstoj indikatorjev, ki kažejo na to, da gre za transakcijo, ki bi lahko bila povezana z goljufijo oziroma je del verige transakcij, ki predstavljajo goljufijo (DURS 2011a).

6.3 Pravna varnost poštenih davčnih zavezancev, vpletenih v utaje davka na dodano vrednost

Franc (2008, 135) ugotavlja, da davčne goljufije ovirajo nemoteno delovanje trga in tako škodijo prostemu pretoku blaga in storitev ter tako onemogočajo svobodno konkurenco med davčnimi zavezanci iz različnih držav EU. Prav tako škodijo nacionalnemu gospodarstvu, saj pošteni davčni zavezanci niso konkurenčni davčnim goljufom, ki na račun davčne goljufije zaradi nižje cene blaga pridobijo konkurenčno prednost pred ostalimi.

Prav tako meni, da je poleg poslovnih nevarnosti, veliko tveganje poštenih davčnih zavezancev, da so nevede vključeni v transakcije, ki so del goljufivih verig.

Temeljni cilj skupnega sistema DDV je zagotavljanje pravne varnosti, pri kateri pa se upošteva objektivnost posamezne transakcije. Davčni organi morajo pri presoji transakcij

upoštevati oziroma presojeti transakcije posamično in ne kot del določene proizvodno-distribucijske verige. Na pravico davčnega zavezanca do odbitka vstopnega DDV ne vpliva okoliščina, ali je bil DDV za transakcije, ki se nanašajo na zadevno blago, v proračunu nakazan ali ne (Franc 2008, 139).

6.4 Posledice poslovanja z »missing traderji«

DURS je pri izvajanju davčnega inšpekcijskega nadzora dolžna uporabljati sodbe Evropskega sodišča. DURS napoveduje poostren boj proti goljufijam in bo v postopkih davčnega inšpekcijskega nadzora, kjer bo ugotovljeno poslovanje z »missing trader« podjetji, dosledno uporabljala sodbe Evropskega sodišča in bo v svojih postopkih izvajala ugotovitveni postopek za razkritje objektivnih okoliščin oziroma elementov, ki bi dokazovali, da je davčni zavezanec vedel ali bi moral vedeti, da se je pravica do odbitka vstopnega DDV uveljavljala z goljufijo. DURS mora v takem primeru zbrati dovolj različnih dokazov oziroma okoliščin, da je davčni zavezanec vedel, da sodeluje v transakciji, ki je del goljufije na področju DDV in na osnovi tega davčnemu zavezancu v davčnem inšpekcijskem nadzoru zavrniti odbitek vstopnega DDV. Davčna uprava se zaveda, da bodo navedeni postopki davčnega inšpekcijskega nadzora, v smislu dokazovanja vedenja zavezanca o sodelovanju v davčni utaji oziroma o obstoju objektivnih okoliščin, ki bi dokazovale, da je davčni zavezanec vedel, ali bi moral vedeti, da se je pravica do odbitka vstopnega DDV uveljavljala z goljufijo, predmet presoje drugostopnega organa in potem tudi sodišča. Zato, dokler se na tem področju ne bo izoblikovala določena sodna praksa, bo uspeh dokaznega postopka v tovrstnih primerih vedno negotov in bo končna odločitev odvisna od tega, ali so dokazi zbrani v ugotovitvenem postopku davčnega inšpekcijskega nadzora zadostni, da dokažejo sodelovanje oziroma vedenje davčnega zavezanca o goljufiji na področju DDV (DURS 2011a).

Pri pridobivanju dokazov v postopku nadzora davčni inšpektor sodeluje tudi s preiskovalno analitsko službo davčne uprave, ki se specializirano ukvarja z davčnimi utajami in pridobiva različne informacije s terena in različnih baz podatkov. Hkrati davčna uprava v tovrstnih primerih sodeluje tudi s predstavniki Državnega tožilstva, policije in Urada za preprečevanje pranja denarja ter predstavniki drugih državnih organov (DURS 2011a).

V skladu z zakonom, ki ureja davčni postopek, mora davčni zavezanec za svoje trditve v postopku predložiti dokaze. Svoje trditve dokazuje zavezanec praviloma s pisno dokumentacijo ter poslovnimi knjigami in evidencami, ki jih je dolžan voditi. Hkrati so pa davčni zavezanci dolžni davčnemu organu dati na razpolago vso dokumentacijo, ki jo vodijo, in zbirke podatkov, ne glede na to, ali so z zakonom predpisane kot obvezne, in informacije, ki so pomembne pri odmeri davka. V tem smislu je torej za davčne zavezance zelo pomembno, da sprejmejo vse ukrepe, ki jih je od njih mogoče zahtevati, da zagotovijo, da njihove transakcije niso del goljufije, pa naj gre za utajo DDV ali druge goljufije, da tako ne bi tvegali izgube pravice do odbitka vstopnega DDV in da so v tem smislu tudi sposobni

predložiti ustrezne dokaze davčnemu organu. Gre torej za vprašanje, ali je davčni zavezanec pri sklepanju poslov ravnal razumno, kot se to od njega lahko upravičeno pričakuje, glede na to, da je strokovnjak na področju, s katerim se ukvarja, in je s tem ravnal v dobri veri, da transakcija, ki jo je opravil oziroma v njej sodeluje, ni del davčne utaje (DURS 2011a).

Posledice za posameznika oziroma podjetje, ki jih prinaša ignoriranje indikatorjev, ki kažejo na goljufijo oziroma davčno utajo so lahko naslednje:

- lahko so del kriminalnih aktivnosti določenih kriminalnih združb, kar prinaša tveganje za posameznike in njihove družinske člane in tudi za dejavnost podjetja;
- lahko se znajdejo na sodišču zaradi sodelovanja pri goljufiji na področju DDV;
- lahko, da bodo morali plačati davčni dolg, ki je nastal z goljufijo;
- lahko, da bodo deležni večje in natančnejše preveritve poslovnih knjig in davčnih evidenc v zvezi z zahtevki vstopnega DDV in stroškov poslovanja;
- lahko se zgodi, da ne dobijo vrnjenega zahtevanega vračila DDV oziroma bodo morali pred izvedbo vračila predložiti ustrezno zavarovanje (DURS 2011a).

Zato si je potrebno zapomniti rek, da v primeru, ko je posel videti preveč dobro, da bi bilo res, je to verjetno tudi res (DURS 2011a).

7 UKREPI DAVČNE UPRAVE REPUBLIKE SLOVENIJE V BOJU ZOPER UTAJE DAVKA NA DODANO VREDNOST

7.1 Splošne usmeritve

V skladu s priporočili Komisije Evropske skupnosti je Slovenija sprejela nekaj ukrepov za učinkovitejši nadzor DDV in s tem zavarovanje javnega interesa v smislu preprečevanja utaj DDV z zlorabami ID številka za DDV (DURS 2011a).

S 1. januarjem 2010 je za preprečevanje goljufij na področju DDV (z Direktivo Sveta 2008/117/ES z dne 16. decembra 2008 o spremembi Direktive Sveta 2006/112/ES) bil *skrajšan rok za pošiljanje rekapitulacijskih poročil* za transakcije znotraj Skupnosti s treh mesecev na en mesec. Uveden je bil tudi *institut solidarne odgovornosti*. V okviru slednjega so tako v določenih primerih poleg dobaviteljev blaga oziroma storitev glede plačila DDV odgovorni tudi prejemniki tega blaga oziroma storitev. Vsak davčni zavezanec, identificiran za namene DDV v Sloveniji, kateremu je opravljena dobava blaga ali storitev, je namreč solidarno odgovoren za plačilo DDV, če iz objektivnih okoliščin izhaja, da je vedel oziroma bi moral vedeti, da z nakupom sodeluje pri transakcijah, katerih namen je izogibanje plačilu DDV (Heinzer 2010).

V lanskem letu je bila ustanovljena tudi medresorska delovna skupina za pripravo ukrepov za preprečevanje davčnih utaj pri gotovinskem poslovanju, ki je pripravila *predlog zakona o davčnih blagajnah*, ki naj bi začel veljati s 1. januarjem 2012. Gre za običajne registrske blagajne z dodatno fiskalno kontrolno napravo, ki beleži izdane račune. Po oceni DURS utajijo davčni zavezanci, ki poslujejo z gotovino, okoli 130 mio EUR DDV letno. Z uvedbo davčnih blagajn bi lahko zmanjšali to davčno vrzel za okoli 21 mio EUR letno (Morozov 2011).

DURS je z aprilom 2007 na svoji internetni strani <http://www.durs.gov.si/> uvedla 24-urno brezplačno telefonsko linijo 080 30 60, na katero lahko posamezni davčni zavezanci povsem anonimno in zaupno davčni upravi posredujejo kakršne koli informacije v zvezi z davčnimi nepravilnostmi. Davčne zavezance zato poziva, da za zaščito svojih interesov in v izogib plačilu neplačanih davčnih obveznosti v okviru davčnih goljufij ter v izogib morebitni kazenski odgovornosti, v primeru suma, da njihov poslovni partner posluje na način, kot je to značilno za »missing trader« podjetja oziroma, da obstoja sum, da so določene transakcije z določenim podjetjem povezane z utajo DDV, to prijavijo na navedeno številko (DURS 2011a).

V postopkih davčnega nadzora in pridobivanja ter zbiranja podatkov je DURS pridobila precej podatkov o »missing trader« podjetjih in njihovem poslovanju z obstoječimi gospodarskimi subjekti. Na osnovi navedenih podatkov je pri davčnih zavezancih že uvedla

določene postopke nadzora in jih bo tudi nadaljevala, kar pa lahko glede na razširjenost problema traja nekaj časa (DURS 2011a).

V boju proti utajam je zelo pomembno *preverjanje veljavnosti ID številke za namene DDV*. Če ID številka za namene DDV ni več veljavna in je bila veljavna manj kot eno leto, je zelo velika verjetnost, da gre za »missing trader« podjetje. Veljavnost ID številke za DDV posameznega davčnega zavezanca lahko preverite na davčni upravi, kjer je mogoče pridobiti tudi zgodovinske podatke o DDV zavezancu (evidentirane so vse spremembe), in sicer na tel. št. 01 478 27 91, elektronski pošti [clo.durs\(at\)gov.si](mailto:clo.durs(at)gov.si), po faxu 01 478 27 70. Sami pa lahko neposredno za slovenske davčne zavezance preverite veljavnost ID številke za DDV po seznamih davčnih zavezancev. Veljavnost ID številke za DDV za davčne zavezance iz vseh držav članic Skupnosti pa lahko sami neposredno preverite preko spletne povezave: http://ec.europa.eu/taxation_customs/vies/lang.do?fromWhichPage=vieshome&selectedLanguage=SL. Preko navedene spletne povezave dobimo le informacijo o tem, ali je določena davčna številka trenutno veljavna za namene DDV (DURS 2011a).

V tem smislu DURS poziva davčne zavezance, ki so mogoče že sami podvomili v pravilnost transakcij, ki so jih izvedli z določenimi podjetji, in so pri tem zanemarili osnovne preveritve, kot so tukaj navedene in ki bi jih vsaka razumna oseba pri sklepanju poslov tudi izvedla, da izkoristijo možnost samoprijave in predložijo popravljene davčne obračune. V skladu s 55. členom ZDavP-2 lahko davčni zavezanci, najpozneje do vročitve sklepa o začetku davčnega inšpekcijskega nadzora oziroma do začetka postopka o prekršku ali kazenskega postopka, predložijo davčni obračun oziroma popravljen davčni obračun (DURS 2011a).

Kot smo že omenili je eden izmed najpomembnejših ciljev davčne uprave zmanjšanje obsega utaj davka predvsem na področju DDV (navidezni posli, fiktivni računi, ponarejeni računi, »missing trader« družbe ...). Nekako lahko ukrepe, ki jih DURS izvaja v boju zoper davčne utaje razdelimo na organizacijske ukrepe, ukrepe za izboljšanje davčnega nadzora in zakonodajne ukrepe (Gornik, Žnidaršič in Babič 2010, 36-40).

Razsežnost, oblike in načini davčnih utaj so se z vstopom Slovenije v EU bistveno spremenili, zato so se morale spremeniti tudi oblike in načini DIN, saj klasični načini v boju proti davčnim utajam niso bili več učinkoviti (Gornik, Žnidaršič in Babič 2010, 38).

7.2 Organizacijski ukrepi zoper utaje

Da bi zagotovili čim bolj učinkovit nadzor nad obračunavanjem in plačevanjem davčnih obveznosti in s tem učinkovit boj proti davčnim utajam, DURS neprestano spreminja in prilagaja način in organizacijo na področju nadzora, saj se tudi utajevalci prilagajajo različnim situacijam in mehanizmom utajevanja, ki se prav tako nenehno spreminjajo glede na različne dejavnike. Z notranje organizacijskimi ukrepi so bile uvedene naslednje spremembe:

- Specializacija davčnih inšpektorjev za nadzor posameznih področij kot so npr.: gradbeništvo, gostinstvo, transferne cene, prodaja avtomobilov in drugih prevoznih sredstev.
- Ustanovljena je bila posebna skupina za DDV na centralni ravni davčne uprave, ki s pomočjo metod zagotavlja enotnost in zakonitost odločanja v davčnem inšpekcijskem nadzoru.
- Ustanovljene so bile hitre reakcijske enote inšpektorjev in preiskovalcev z namenom učinkovitejšega odkrivanja »missing trader« družb in čim prejšnje preprečitve nadaljnjih davčnih utaj ter enotnega odločanja v postopkih nadzora na tem področju (Gornik, Žnidaršič in Babič 2010, 36-37).

7.3 Ukrepi za izboljšanje davčnega nadzora

Tu gre za preventivne ukrepe na področju nadzora dodeljevanja in preklica ID številka za DDV, uporabo mednarodne pomoči pri DIN, uvedbo poenotene metodologije inšpekcijskega nadzora pri utajah DDV, sodelovanje z ostalimi organi in uvedbo postopkov zavarovanja, računalniško podprto inšpiciranje (Gornik, Žnidaršič in Babič 2010, 37-40).

7.3.1 Preventivni ukrepi na področju nadzora dodeljevanja in preklica identifikacijskih številka za davek na dodano vrednost

Preventivni ukrepi na področju nadzora dodeljevanja in preklica ID številka za DDV so:

- Predregistracijski nadzor ob izdaji ID številke za DDV, kar pomeni vse kontrolne in nadzorne aktivnosti do izdaje ID številke za DDV, kjer se vse prispele vloge ocenijo s stopnjo tveganja glede na možnost zlorabe identifikacije za namene DDV. ID številka za DDV se ne izda zavezancem, ki v resnici nimajo namena opravljati dejavnosti oziroma tega namena ne podkrepijo z dokazi.
- Sistematični nadzor nad novo registriranimi zavezanci za DDV, ki je bil uveden že po letu 2003 in po vstopu v EU še zaostren, čigar namen je čimprejšnje odkritje »missing traderjev«, preklic in odvzem ID številka za DDV.
- Postopek odvzema ID številke za DDV po uradni dolžnosti, ki se sistematično izvaja od junija 2006 naprej, zaradi česar so bile potrebne spremembe ZDDV. V letu 2007 je bil vzpostavljen centraliziran sistem spremljanja »missing trader« družb, katerim je bila ID številka za DDV preklicana, kar je od leta 2010 objavljeno tudi na spletnih straneh DURS (Gornik, Žnidaršič in Babič 2010, 37-38).

Davčna inšpekcija z vidika preventivnega delovanja izvaja poostren nadzor nad izdajo ID številka za DDV, in sicer tako, da preverja dejansko stanje na sedežu zavezanca. Tako je v prvem polletju 2010 bilo po uradni dolžnosti preklicanih 60 ID številka za DDV, kar pa je 50% manj kot v enakem obdobju leta 2009 (Gornik, Žnidaršič in Babič 2010, 48).

7.3.2 Uporaba postopkov mednarodne pomoči

Uporaba postopkov mednarodne pomoči se je začela v vstopom Republike Slovenije v EU in je sedaj že utečen postopek pri pridobivanju dokazov in informacij v inšpekcijskih nadzorih DDV (Gornik, Žnidaršič in Babič 2010, 38).

Ti postopki tečejo na načine, ki smo jih že predstavili v poglavjih 8.2 in 8.3.

Njihov poglavitni cilj pa je zagotoviti plačilo davkov v skladu z zakonodajo EU in nacionalno zakonodajo (Gornik, Žnidaršič in Babič 2010, 38-39).

7.3.3 Uporaba poenotene metodologije inšpekcijskega nadzora pri utajah davka na dodano vrednost

DURS je v postopkih inšpekcijskih nadzorov v boju proti utajam DDV tipa »missing trader« uvedla poenoteno metodologijo, s katero skuša zagotoviti enotnost postopkov nadzora tovrstnih utaj ter s tem zagotoviti enotnost in pravilnost obdavčitve posameznikov, ki so vključeni v verige transakcij, ki so del utaje DDV. Upoštevati mora sistem nevtralnosti DDV in stališča Sodišča Evropskih skupnosti, ki so bila podana že v nekaj sodbah, med drugim tudi v C-439/04 in C-440/04 – Kittel ter C-255/02 – Halifax, da je na osnovi goljufije odbitek vstopnega DDV nezakonit, če je prejemnik računa vedel oziroma bi na osnovi objektivnih okoliščin moral vedeti, da sodeluje v transakciji, ki je del utaje DDV (Gornik, Žnidaršič in Babič 2010, 39).

7.3.4 Sodelovanje z drugimi organi

Eden izmed ključnih elementov za učinkovito odkrivanje in pregon kaznivih dejanj davčne zatajitve in druge gospodarske kriminalitete je sodelovanje tudi z drugimi organi, pristojnimi za odkrivanje le-teh. V letu 2007 je Slovenija sprejela Resolucijo o nacionalnem programu preprečevanja in zatiranja kriminalitete, in sicer za obdobje od 2007 do 2011, v kateri je obravnavan tudi posebni del gospodarske kriminalitete. Pomembno je izboljšanje medsebojne koordinacije vseh institucij, katerih delovno področje je gospodarska kriminaliteta. Predstavniki DURS tako sodelujejo v Komisiji za preprečevanje in zatiranje kriminalitete, sodelujejo s policijo, Vrhovnim državnim tožilstvom, Carinskim Uradom Republike Slovenije, Uradom RS za preprečevanje pranja denarja, ostalimi inšpekcijskimi službami ter Računskim sodiščem RS. V nekaterih primerih gre za skupne akcije nadzora in za posredovanje informacij drugim organom. Poseben sporazum o medsebojnem sodelovanju ima DURS sklenjen s policijo, kjer sta določena način in vrsta sodelovanja (Gornik, Žnidaršič in Babič 2010, 39).

7.3.5 Uvedba postopkov zavarovanja

V primerih, ko obstaja sum, da gre za utajo, in da bo plačilo davčne obveznosti oteženo ali celo onemogočeno, se inšpekcija že med samim postopkom davčnega inšpekcijskega nadzora poslužuje uporabe postopkov zavarovanja oz. zahteve po dani garanciji (Gornik, Žnidaršič in Babič 2010, 39).

7.3.6 Računalniško podprto inšpiciranje

Na DURS izvajajo analize tveganja z uporabo različnih standardnih računalniških orodij kot so: ACL, MS, Excel, MS Access, Oracle Discoverer, SQL Analyser, kar zahteva veliko dodatnega dela in človeških resursov. Približno ena tretjina inšpektorjev je usposobljenih za izvajanje računalniško podprtega inšpiciranja. Po metodologiji je potrebno vse inšpekcijske nadzore velikih in srednjih družb izvajati s pomočjo orodja ACL (Gornik, Žnidaršič in Babič 2010, 40).

S pomočjo računalniškega orodja ACL je bilo v prvem polletju 2010 opravljenih 361 inšpekcijskih postopkov (Gornik, Žnidaršič in Babič 2010, 49).

7.4 Zakonodajni ukrepi zoper utaje davka na dodano vrednost

S 1. januarjem 2010 so v slovensko zakonodajo bili implementirani določeni instituti, ki omogočajo zmanjšanje davčnih goljufij in učinkovitejši nadzor nad pobiranjem DDV, in sicer:

- Za novo registrirane zavezanca za DDV je za prvo leto registracije določeno mesečno obdobje obračunavanja DDV, s čimer naj bi dosegli hitrejši reakcijski čas za odkrivanje »missing trader« družb.
- Vzpostavitev centraliziranega sistema spremljanja preklicanih ID števil »missing trader« družb.
- Možnost zavarovanja izpolnitve davčne obveznosti pred izdajo odločbe oziroma pred potekom roka za predložitev davčnega obračuna omogoča davčnemu organu hitrejšo reakcijo in možnost zavarovanja bodočih davčnih obveznosti, če utemeljeno pričakuje, da bo izpolnitev davčne obveznosti otežena oziroma onemogočena (Gornik, Žnidaršič in Babič 2010, 40-41).

Prav tako pa so s 1. januarjem 2010 začele veljati poglavitne spremembe ZDDV, s ciljem preprečevanja davčnih goljufij:

- Določitev tržne vrednosti kot davčne osnove v zvezi z dobavami, ki se opravijo med povezanimi osebami (družinske ali druge tesne osebne vezi, upravne, lastniške, članske, finančne ali pravne vezi).

- Možnost davčnega organa, da pred izvršitvijo vračila DDV na osnovi predloženega obračuna DDV-O od davčnega zavezanca zahteva predložitev ustreznega instrumenta zavarovanja izpolnitve obveznosti, če dvomi v upravičenost zahtevka. Namreč, zaradi skrajšanega roka za vračilo DDV s 60 oz. 30 dni na 21 dni, davčni organ v vseh primerih ne mora opraviti ustreznega nadzora obračunov (Gornik, Žnidaršič in Babič 2010, 41).
- Uvedba mehanizma obrnjene davčne obveznosti v določenih, z vidika utaj tveganih sektorjih (gradbena dejavnost, promet z odpadnim materialom), kar pomeni, da so namesto dobaviteljev DDV dolžni obračunati in plačati prejemniki dobav, ki imajo hkrati tudi pravico do odbitka DDV (Gornik, Žnidaršič in Babič 2010, 41).
- Uvedba sistema solidarne odgovornosti, v skladu s katerim v določenih primerih za plačilo DDV poleg dobavitelja blaga oziroma storitev odgovarja tudi oseba, ki ji je blago dobavljeno oz. storitev opravljena. Odgovornost za izostalo davčno obveznost se tako preusmeri s primarnega davčnega zavezanca na druge subjekte, ki so sodelovali v shemi za izogibanje plačilu DDV in je tako pri »missing trader« utajah najučinkovitejša možnost za povračilo neplačanega DDV v proračun (Gornik, Žnidaršič in Babič 2010, 41).
- Možnost davčnega organa, da se v primeru, če dvomi v upravičenost dodelitve ID številke za DDV, davčnemu zavezancu s sklepom določi davčno obdobje, ki je krajše od zakonsko prepisanega (koledarskega meseca ali trimesečja), in s tem ukrepom izboljša plačilo davčnih obveznosti, za katere obstaja sum, da po poteku roka za predložitev obračuna ne bodo plačane (Gornik, Žnidaršič in Babič 2010, 42).
- Davčni organ lahko v dveh situacijah zahteva predložitev instrumenta zavarovanja za plačilo DDV, in sicer ob dodeljevanju ID številke za DDV in ob pridobivanju motornih vozil iz drugih držav članic EU, če pričakuje, da bo izpolnitev davčne obveznosti onemogočena oziroma precej otežena.
- Davčnemu organu je v primeru suma zlorabe ID številke za DDV omogočen hiter odvzem le-te (neplačujočemu gospodarskemu subjektu), z namenom nadaljevanja oziroma preprečitve utaje DDV. Pritožba ne zadrži izvršitve odločbe (Gornik, Žnidaršič in Babič 2010, 42).
- Davčni zavezanci, ki prvič predlagajo obračun DDV, morajo le-temu priložiti tudi seznam prejetih in izdanih računov, s čimer je oteženo predlaganje navideznih obračunov DDV (Gornik, Žnidaršič in Babič 2010, 42).

7.5 Institut solidarne odgovornosti davčnih zavezancev za plačilo davka na dodano vrednost

Za preprečevanje »missing trader« goljufij oziroma goljufij tipa davčni vrtiljak so nekatere države v nacionalni zakonodaji sprejele določbe, v skladu s katerimi je kupec pri nakupu določene vrste blaga solidarno odgovoren za neplačani DDV dobavitelja, če je prodajna cena nižja od tržne vrednosti. Npr. nacionalna ureditev v zakonodaji Velike Britanije določa, da lahko davčni organ kot pogoj za odobritev ali vračilo vstopnega davka kateri koli osebi

zahteva predložitev dokazila v zvezi z navedenim DDV. Kot pogoj za dodelitev kakršnega koli dobropisa DDV lahko zahteva zagotovitev varščine, če meni, da je to za zaščito prihodka nujno. Od davčnega zavezanca lahko kot pogoj za opravljanje ali prejemanje obdavčljive dobave blaga ali storitev zahteva varščino ali drugo zavarovanje za plačilo celotnega DDV, ki ga je ali ga bo dolžan plačati, in sicer davčni zavezanec ali katera koli oseba, ki je dobavila ali so ji bili dobavljeni blago ali storitve. Domneva, da je oseba imela razloge za utemeljen sum, obstaja, če je bila cena, ki jo je plačala za blago, manjša od najnižje cene, ki se jo lahko upravičeno pričakuje za plačilo tega blaga na trgu, ali je cena manjša od cene, plačane za enako blago ob eni izmed prejšnjih dobav. To domnevo je mogoče izpodbijati na osnovi dokaza, da je nizka cena, ki se je plačala za blago, posledica okoliščin, ki niso povezane z neplačanim DDV. Tako so osebe, ki niso neposredni davčni zavezanci, solidarno odgovorne za plačilo DDV, in sicer po načelu sorazmernosti. Kupec je lahko skupaj z drugo osebo solidarno odgovoren za plačilo DDV, če je ob dobavi tej drugi osebi vedel ali je imel razloge za utemeljen sum, da del ali celoten DDV ne bo plačan (Franc 2008, 135-136).

7.6 Večstranski davčni nadzor pri mednarodnem sodelovanju

Po vključitvi Slovenije v EU podjetja vedno več trgujejo z drugimi podjetji iz EU in seveda tudi obratno, zato je zelo pomemben nadzor čezmejnega poslovanja s tako imenovanimi sočasnimi mednarodnimi inšpekcijskimi pregledi oz. MCL (Gornik, Žnidaršič in Babič 2010, 38).

MCL je opredeljen kot usklajen nadzor dveh ali več držav za preverjanje davčne obveznosti, in sicer enega ali več podjetij. V akcijskem programu skupnosti je opredeljen kot ena ključnih prioritet vseh držav članic EU. To je opredeljeno v akcijskem programu Skupnosti za obdobje 1. januarja 2008 do 31. decembra 2013 zaradi izboljšanja sistema obdavčitve na notranjem trgu. Njegov uspeh pa je odvisen od dobrega načrta nadzora in dobrega komuniciranja med inšpektorji sodelujočih držav članic ter enotnega poročanja Komisiji. Učinkovit pa je v primeru, da obstaja sum za mednarodno davčno izogibanje ali utajo (Štemberger 2008, 145-146).

Prenovljena je bila tudi Uredba Sveta EU št. 904/2010 o upravnem sodelovanju in boju proti goljufijam na področju DDV (v nadaljevanju uredba), ki je začela veljati s 1. novembrom 2010. Boj proti goljufijam je ena od prednostnih nalog Skupnosti. Pri nas pa je to področje urejeno v Zakonu o davku na dodano vrednost (Cigrovski 2010).

Cigrovski (2010) pravi, da davčne goljufije, med katerimi so v Sloveniji najpogosteje izražene z izdajanjem fiktivnih računov, goljufij na področju trgovanja z motornimi vozili ter zlorabi oziroma nezakoniti uporabi ID številke za DDV, povzročajo proračunske izgube in kršitve načela poštenega obdavčevanja, lahko pa tudi izkrivljanje pretoka kapitala in pogojev konkurence. Prenovljena uredba tako teži k uvedbi skupnega sistema za sodelovanje med

državami članicami v zvezi z izmenjavo informacij, s katerimi pristojni organi držav članic pomagajo drug drugemu, ter hkrati zagotavlja popolno nacionalno suverenost glede vrst in ravni davkov.

V II. in III. poglavju zgoraj navedene uredbe je urejena izmenjava informacij, ki se nanašajo na pravilno uporabo davka v zvezi z dejavnostjo, ki se opravlja na njihovem ozemlju, dolgovan pa je v drugi državi članici. Informacije se lahko posredujejo na zahtevo ter brez predhodne zahteve (Cigrovski 2010).

7.6.1 *Izmenjava informacij na zahtevo prosilca*

Na zahtevo prosilca, ki mora biti oddana na standardnem obrazcu, mora zaproseni organ v določenem roku, ki ne sme biti daljši od treh mesecev, posredovati informacije ter po potrebi izvesti uradne preiskave. Zaradi učinkovitega sodelovanja velja načelo, da se zahtevane informacije posredujejo nemudoma, v uredbi navedeni roki pa so najdaljša obdobja, ki se ne smejo prekoračiti (Cigrovski 2010).

V letu 2009 je bilo obravnavanih 586 zadev na zahtevo, in sicer:

- prejetih 255 zaprosil za posredovanje podatkov preko stalnega SCAC, od tega je bilo rešenih 222;
- poslanih 331 zaprosil za pridobitev podatkov SCAC (rešenih 178) (DURS 2010, 76).

7.6.2 *Izmenjava informacij brez predhodne zahteve*

Le v primerih, ki jih določa 13. člen zgoraj navedene uredbe, lahko pristojen organ zahteva posredovanje informacij *brez predhodne zahteve*, in sicer:

- kadar so informacije nujne za učinkovitost kontrolnega sistema namembne države članice,
- kadar ima država članica razloge za domnevo, da je bila v drugi državi članici kršena zakonodaja o DDV ali obstaja verjetnost take kršitve ter,
- kadar obstaja tveganje izgube davka v drugi državi članici (Cigrovski 2010).

V letu 2009 je bilo obravnavanih 117 zadev za spontano izmenjavo, in sicer:

- prejetih 42 spontanih informacij SCAC (odgovorjenih 27),
- poslanih 75 spontanih informacij SCAC (prejetih 6 odgovorov) (DURS 2010, 76).

7.6.3 *Elektronska izmenjava informacij*

V uredbi so določena tudi pravila in postopki za elektronsko izmenjavo informacij o DDV, kar omogoča hitro izmenjavo informacij in avtomatičen dostop do informacij. Države članice morajo v elektronskem sistemu hraniti npr. podatke o identiteti, dejavnosti, pravni obliki in

naslovu oseb, ki so jim bile izdane ID številke za DDV ter datum izdaje številke, podatki o neveljavnih ID številkah za DDV in drugi podatki (17. člen uredbe). Informacije morajo biti sprotno posodobljene, popolne in točne, kar zagotavlja njihovo kakovost in povečuje zanesljivost, prav tako pa so določeni pogoji za izmenjavo in avtomatičen dostop do elektronsko shranjenih podatkov (23. člen uredbe) (Cigrovski 2010).

V letu 2009 so tako bili medsebojno izmenjani podatki o:

- novih prevoznih sredstvih (poslanih 622 podatkov, prejetih 41 podatkov),
- vračilih DDV davčnim zavezancem brez sedeža na ozemlju države (poslanih 8.980 podatkov, prejetih 4.959 podatkov),
- potencialnih »missing traderjih« (poslanih 50 podatkov),
- davčnih zavezancih, katerim je bila odvzeta ID številka za DDV (poslanih 236 podatkov, prejetih 5.936 podatkov),
- dodelitvi ID številke za DDV davčnim zavezancem s sedežem v drugi državi članici (poslanih 119 podatkov, prejetih 28 podatkov) (DURS 2010, 76).

7.7 Mreža za hitro izmenjavo informacij Eurofisc

Za olajšanje večstranskega sodelovanja v boju proti z DDV uredba vzpostavlja mrežo za hitro izmenjavo ciljnih informacij med državami članicami, imenovano Eurofisc. V okviru tega države članice vzpostavijo večstranski sistem zgodnjega opozarjanja za boj proti goljufijam na področju DDV, usklajujejo hitro večstransko izmenjavo ciljnih informacij na tematskih področjih, kjer bo deloval Eurofisc, ter usklajujejo delo uradnikov Eurofisca za zvezo sodelujočih držav članic pri ukrepanju na osnovi prejetih opozoril (33. člen) (Cigrovski 2010).

Med drugimi rešitvami za učinkovito nadziranje DDV pri čezmejnih transakcijah uredba v VIII. poglavju ureja možnost sočasnih kontrol držav članic in prisotnost uradnikov ene države članice na ozemlju druge države članice v okviru upravnega sodelovanja, v XI. poglavju pa je opredeljena posebna ureditev iz 6. poglavja Direktive št. 2006/112/ES (Cigrovski 2010).

7.8 Ukrepi za izboljšanje prostovoljnega plačevanja davčnih obveznosti

Poleg ukrepov za preprečevanje oziroma zmanjševanje utaj davkov so prav tako zelo pomembni ukrepi za izboljšanje prostovoljnega plačevanja davčnih obveznosti.

Zelo pomembno je, kako davkoplačevalci zaznavajo davčne zakone, kako jih ocenjujejo, kako z njimi soglašajo, odnos do davkov, davčne politike, davčne inšpekcije ter pravičnosti in učinkovitosti davčne uprave. Ugotavljanje stopnje prostovoljnega plačevanja davčnih obveznosti naj bi bil najboljši pokazatelj kvalitete davčnega nadzora in na splošno delovanja davčne uprave. Z dvigovanjem ravni prostovoljnega plačevanja davčnih obveznosti se zagotavlja enakopravnost zavezancev na trgu in hkrati tudi večja in poštena konkurenca.

Davčni organ lahko v skladu z določili ZDavP obvešča zavezance za davek in širšo javnost o svojih ukrepih, če tako zagotovi večje varstvo pravic strank in javne koristi. Tako je v letu 2008 davčna uprava začela z večjo medijsko kampanjo glede utaj DDV. Preko tiskanih medijev, televizije in interneta je želela opozoriti davčne zavezance in širšo javnost seveda v okviru zakonskih možnosti (omejitev glede davčne tajnosti), o utajah na področju DDV ter jih seznaniti z vsemi morebitnimi posledicami, ki jih sodelovanje v poslih, ki so povezani z davčno goljufijo, prinaša. Dala je napotke, kako prepoznati sumljive posle oziroma sumljive zavezance, ki so povezani z davčno goljufijo. Prav tako pa se je DURS z namenom izboljšanja prostovoljnega plačevanja davčnih obveznosti usmerila na sodelovanje z reprezentativnimi predstavniki skupin davčnih zavezancev in sicer z Gospodarsko zbornico Slovenije, Trgovinsko zbornico Slovenije, Zbornico davčnih svetovalcev Slovenije in drugih interesnih združenj ter v dogovoru z njimi izvedla izobraževanja zavezancev (Gornik, Žnidaršič in Babič 2010, 41-42).

8 MODEL ZA PREPOZNAVANJE »MISSING TRADER« UTAJ

V boju zoper davčne utaje in v izogib temu, da bi podjetja nevede ali nehote postala del le-te, nekako povzemamo in predlagamo, da podjetja, ki začnejo poslovati z novimi poslovnimi partnerji, preverjajo v nadaljevanju navedene podatke in si le-te evidentirajo v obrazcu, predstavljenem v preglednici 5, v določenih časovnih intervalih, npr. trikrat letno. Preverjati je priporočljivo ID številko za DDV, ostale osnovne podatke poslovnega partnerja, dokumentacijo itd. Smiselno je te podatke preverjati tudi že pri obstoječih poslovnih partnerjih, ker ni pravila, katero podjetje in kdaj postane »missing trader« podjetje. Podjetja lahko tako sama poskrbijo za ustrezne dokaze pri sklepanju določenih transakcij oziroma preprečijo tudi marsikatero davčno utajo in se s tem izognejo morebitni solidarni odgovornosti za posledice, ki jih prinašajo ugotovljene davčne utaje s strani DURS. DURS se namreč pri ugotavljanju vpletenosti v davčno utajo sklicuje tudi na institut solidarne odgovornosti – podjetje je vedelo oz. bi moralo vedeti, da je transakcija del utaje davka, oziroma, da posluje z »missing trader« družbo.

8.1 Preverjanje identifikacijskih številke za davek na dodano vrednost

Kot smo že navedli, je pomembno preverjanje obstoja in veljavnosti ID številke za DDV. Pozornost je potrebno nameniti datumu pridobitve ID številke za DDV, ki je razviden iz odločbe o identifikaciji za DDV, zato je priporočljivo, da si podjetja od poslovnih partnerjev pridobijo kopijo le-te. Iz odločbe o identifikaciji za DDV je razvidno tudi, ali gre za prostovoljnega zavezanca za DDV, pri katerem zavezanost traja 60 mesecev. Priporočljivo je tudi, da nadalje v določenih časovnih intervalih preverjajo še veljavnost ID številke za DDV, in sicer na spletni strani http://ec.europa.eu/taxation_customs/vies/vieshome.do?selected ali pa na spletni strani DURS http://www.durs.gov.si/si/storitve/seznami_davcnih_zavezancev/. Že na osnovi poznavanja strukture ID številke za DDV, katere predstavljamo v preglednici 3, pa je mogoče ugotoviti, ali je novi poslovni partner posredoval samo davčno številko ali ID številko za DDV. Pri preverjanju ID številke za DDV je potrebno nameniti pozornost tudi ujemanju ID številke za DDV in naziva zavezanca, saj prihaja tudi do zlorab ID številke za DDV v tem smislu, da zavezanec na dokumente navede ID številko za DDV drugega zavezanca in nato izgine. DURS namreč v tem primeru zahtevke za vračilo vstopnega DDV kupca zavrne.

8.2 Preverjanje osnovnih podatkov novih poslovnih partnerjev

Danes, v času poplave najrazličnejših tehnoloških možnosti, medijev in raznovrstnih baz podatkov ter tako imenovanega e-poslovanja, je veliko možnosti za preverjanje oziroma iskanje najrazličnejših podatkov.

Preko interneta in drugih medijev je priporočljivo, da podjetja preverjajo osnovne podatke novih poslovnih partnerjev, kot so: datum ustanovitve oziroma registracije družbe, obliko družbe (osebna ali kapitalska), dejavnost podjetja, sedež podjetja in morebitnih poslovnih enot, obstoj stacionarne telefonske številke in ne samo mobilne številke in podatke o odgovornih osebah (ali so morebiti tujci). Pomembna je tudi pridobitev oziroma preverjanje podatkov o boniteti podjetja in referencah podjetja. Z vsemi pridobljenimi podatki si podjetje o novem poslovnem partnerju ustvari nekakšno sliko in se tako odloči, ali bo začelo z njim poslovati z njim ali ne.

8.3 Preverjanje dokumentacije novih poslovnih partnerjev

Ko podjetja že poslujejo z novimi poslovnimi partnerji pa je priporočljivo, da temeljito preverjajo tudi popolnost in pravilnost ostale vse dokumentacije, ki jo od njih prejmejo, npr. predračune, račune, naročilnice, blagajniške prejeme, dobavnice, prevzemnice in ostale dokumente.

8.4 Ostala priporočila pri poslovanju z novimi poslovnimi partnerji

Poleg že vsega naštetega je pomembno tudi poznavanje vseh ostalih znakov, ki nakazujejo na morebitno »missing trader« podjetje, katere opisujemo v poglavju 6.1. Če podjetja opazijo katerega koli v poglavju 6.1 naštetih znakov za »missing trader« podjetje pri svojem novem nepoznanem poslovnem partnerju, s katerim nameravajo skleniti posel, naj na vse možne načine preverijo, ali bo njihova transakcija del goljufije pri utaji davka. V podjetju naj bo opredeljena odgovornost posameznikov pri sklepanju poslov in pri izvajanju navedenega preverjanja podatkov, zaposleni pa naj bodo seznanjeni s problematiko davčnih utaj na svojem področju delovanja ter posledicami, ki jih le-te prinašajo.

8.5 Oblikovanje opomnika za poslovanje z novimi poslovnimi partnerji

Kot smo že omenili, smo zaradi transparentnosti oziroma preglednosti podatkov o novih poslovnih partnerjih oblikovali opomnik/obrazec, v katerem lahko sistematično zapisujemo preverjene oziroma zbrane podatke in morebiti priložimo tudi ostale priloge. To podjetjem lahko služi kot nekakšen »dosje« novega, pa tudi že obstoječega poslovnega partnerja in kot morebitni dokaz za sklepanje določenih transakcij, za katere se lahko kasneje v postopkih davčnih inšpekcijskih nadzorov ugotovi, da so del utaje. Tako v izvorno oblikovani preglednici 5 predstavljamo podatke, katere je priporočljivo sistematično preverjati in jih zapisovati, čeprav zakonodaja tega ne zahteva.

Pomembno je, da se davčni zavezanci zavedajo, da tudi če zakonodaja vodenje določene dokumentacije ne zahteva, je le-to dobro oziroma priporočljivo voditi, saj so vsi davčni

zavezanci po 138 čl. ZDavP-2 dolžni sodelovati pri ugotavljanju dejanskega stanja, ki je pomembno za obdavčenje.

V podjetju naj bo jasno dogovorjeno, kdo je/bo odgovoren za zbiranje oziroma preverjanje ter evidentiranje teh podatkov.

Preglednica 5: Opomnik/obrazec za poslovanje z novimi poslovnimi partnerji

| NAZIV POSLOVNEGA PARTNERJA: | | | |
|--------------------------------------|----------------------------|---------------------------|---------------------------|
| LETO: | PREVERJENO DNE , PODPIS | PREVERJENO DNE, PODPIS | PREVERJENO DNE, PODPIS |
| NASLOV: | | | |
| DAVČNA ŠTEVILKA/ID: | | | |
| TELEFONSKA ŠTEVILKA: | | | |
| SEDEŽ PODJETJA/POSLOVNE ENOTE: | | | |
| BONITETE PODJETJA: | | | |

9 PREDLOGI V BOJU ZOPER UTAJE DDV

Glede na proučena teoretična izhodišča utaj DDV ter na osnovi delovnih izkušenj na tem področju, bi podali še nekaj ostalih predlogov v boju zoper utaje DDV, katere v nadaljevanju tudi predstavljamo.

9.1 Pogoji ustanavljanja novih podjetij

Posebno pozornost bi bilo potrebno nameniti že pri samem ustanavljanju podjetij in ne šele pri dodeljevanju ID številka za DDV. Pogoji ustanavljanja podjetij so zelo nezahtevni, kar nakazuje tudi dejstvo, da so podjetja zadnjih dvajset let rasla kot gobe po dežju. Danes veliko podjetij ne posluje, so v mirovanju, stečajnih postopkih, prisilnih poravnava, likvidacijah in izbrisih. Davčni zavezanci podjetja v določenih primerih kupujejo in prodajajo, tudi z namenom davčnih utaj. Veliko odgovornih oseb v podjetjih so družbeniki – tujci, predvsem državljani bivše SFRJ. Največkrat so telefonsko kot tudi za dostavo pošte nedosegljivi. Pošta se pogosto vrača z navedbo »neznan« ali »preseljen«. Za ustanovitev podjetja bi predlagali npr. višji ustanovitveni kapital kapitalskih družb oz. preverjanje premoženja ustanoviteljev osebnih družb in zaostri pogoje pri ustanavljanju in nakupu podjetij. Predlagali bi tudi preverjanje sedeža/naslova podjetja, ker je veliko podjetij prijavljenih na istem naslovu brez poslovnih prostorov, samo s poštnim nabiralnikom. Postavljeni naj bi bili tudi nekakšni okviri glede izobrazbe ustanoviteljev in soustanoviteljev.

9.2 Znižanje davčnih stopenj

Nadalje bi predlagali znižanje davčnih stopenj, saj se previsoke davčne stopnje odražajo v neobračunavanju in neplačevanju davkov, prenosov poslov v države z nižjimi davčnimi stopnjami ali celo v davčne oaze. V primerih, ko so vračila DDV neupravičena, to tudi pomeni, da so zneski neupravičeno vrnjenega DDV višji, kot bi bili v primeru nižjih davčnih stopenj. Morebiti pa so lahko nižje davčne stopnje tudi višja motivacija za obračunavanje in plačevanje davkov oziroma za tako imenovano prostovoljno izpolnjevanje davčnih obveznosti.

9.3 Ostali predlogi

Prav tako bi predlagali še večjo pozornost pri dodelitvi in odvzemu ID številke za DDV, ter da bi pred vračilom določenih višjih zneskov DDV zavezanci morali prilagati npr. tudi dokazilo o obračunu in plačilu le-tega s strani dobaviteljev.

Kazenske določbe naj ne bi bile same sebi namen in bi se jih državni organi posluževali bolj dosledno in v vseh možnih oblikah sistematično, kot so opominjanje, plačilni nalogi in odločbe.

Seveda pa niso samo ukrepi tisto, s čimer se lahko borimo proti davčnim utajevalcem, ampak so tudi ostali dejavniki, kot so ugled DURS, morala in vrednote davčnih zavezancev tisto, kar lahko vpliva na prostovoljno izpolnjevanje davčnih obveznosti, čemur bi po našem mnenju morali nameniti več pozornosti.

10 ANALIZA UČINKOV DAVČNIH INŠPEKCIJSKIH NADZOROV V BOJU ZOPER DAVČNE UTAJE V OBDOBJU OD LETA 2007 DO LETA 2010

Kot smo predhodno omenili, se organizacija in načini dela davčnih inšpekcijskih nadzorov neprestano spreminjajo in prilagajajo, saj se tudi utajevalci prilagajajo različnim situacijam in mehanizmom utajevanja. Z računalniško podprtim nadzorom in sodobno informacijsko tehnologijo, ki se iz leta v leto izpopolnjuje, je iz kazalcev uspešnosti davčnih inšpekcijskih nadzorov za obdobje od leta 2007 do leta 2010 ugotoviti, da je DURS na tem področju vse bolj uspešna.

10.1 Analiza učinkov davčnih inšpekcijskih nadzorov v letu 2007 v primerjavi preteklim letom

V preglednici 6 prikazujemo število opravljenih davčnih inšpekcijskih nadzorov, učinke inšpekcije ter plačila obveznosti iz naslova zapisnikov in samoprijav, in sicer v letu 2007, in jih primerjamo z letom 2006.

Preglednica 6: Učinki DIN v letu 2007 v primerjavi z letom 2006

| | Leto 2007 | Leto 2006 | Indeks 07/06 |
|---|---------------|---------------|-----------------|
| Število opravljenih davčnih inšpekcijskih nadzorov | 6.278 | 5.069 | 123,9 |
| Učinki inšpekcije – dodatno ugotovljene neposredne obveznosti po zapisnikih in samoprijavah v EUR | 87.067.610,00 | 69.058.740,00 | 126,1 |
| Plačila obveznosti iz naslova zapisnikov in samoprijav v EUR | 30.584.350,00 | 51.574.111,00 | 59,3 |

Vir: DURS 2011d.

Iz preglednice 6 je razvidno, da se je število davčnih inšpekcijskih nadzorov v letu 2007 v primerjavi z letom 2006 povečalo za 1.209 oziroma 23,9%. Prav tako so se glede na povečano število opravljenih davčnih inšpekcijskih nadzorov povečali tudi učinki inšpekcije, in sicer za 18.008.870,00 EUR oziroma za 26,10%. Davčni zavezanci pa so v letu 2007 plačali za 20.989.761,00 EUR oziroma 40,70 % manj obveznosti iz naslova zapisnikov in samoprijav v primerjavi z letom 2006.

10.2 Analiza učinkov davčnih inšpekcijskih nadzorov v letu 2008 v primerjavi s preteklim letom

V preglednici 7 prikazujemo plačila obveznosti iz naslova zapisnikov in samoprijav, in sicer v letu 2008, in jih primerjamo z letom 2007.

Preglednica 7: Učinki DIN v letu 2008 v primerjavi z letom 2007

| | Leto 2008 | Leto 2007 | Indeks 08/07 |
|---|---------------|---------------|-----------------|
| Število opravljenih davčnih inšpekcijskih nadzorov | 7.827 | 6.278 | 124,7 |
| Učinki inšpekcije – dodatno ugotovljene neposredne obveznosti po zapisnikih in samoprijavah v EUR | 90.549.332,00 | 87.067.610,00 | 104 |
| Plačila obveznosti iz naslova zapisnikov in samoprijav v EUR | 55.916.915,00 | 30.584.350,00 | 182,8 |

Vir: DURS 2011d.

Iz preglednice 7 je razvidno, da se je število davčnih inšpekcijskih nadzorov v letu 2008 v primerjavi z letom 2007 povečalo za 1.549 oziroma za 24,7%. Prav tako so se glede na povečano število opravljenih davčnih inšpekcijskih nadzorov povečali tudi učinki inšpekcije, in sicer za 3.481.722,00 EUR oziroma za 4%. Davčni zavezanci pa so v letu 2008 plačali za 25.332.565,00 EUR oziroma 82,8 % več obveznosti iz naslova zapisnikov in samoprijav v primerjavi z letom 2007.

10.3 Analiza učinkov davčnih inšpekcijskih nadzorov v letu 2009 v primerjavi s preteklim letom

V preglednici 8 prikazujemo število opravljenih davčnih inšpekcijskih nadzorov, učinke inšpekcije ter plačila obveznosti iz naslova zapisnikov in samoprijav, in sicer v letu 2009, in jih primerjamo z letom 2008.

Preglednica 8: Učinki DIN v letu 2009 v primerjavi z letom 2008

| | Leto 2009 | Leto 2008 | Indeks 09/08 |
|---|---------------|---------------|-----------------|
| Število opravljenih davčnih inšpekcijskih nadzorov | 7.544 | 7.827 | 96,4 |
| Učinki inšpekcije – dodatno ugotovljene neposredne obveznosti po zapisnikih in samoprijavah v EUR | 80.344.565,00 | 90.549.332,00 | 88,7 |
| Plačila obveznosti iz naslova zapisnikov in samoprijav v EUR | 38.852.932,00 | 55.916.915,00 | 69,5 |

Vir: DURS 2011d.

Iz preglednice 8 je razvidno, da se je število davčnih inšpekcijskih nadzorov v letu 2009 v primerjavi z letom 2008 nekoliko zmanjšalo, in sicer za 283 oziroma za 3,6%. Prav tako so se glede na zmanjšano število opravljenih davčnih inšpekcijskih nadzorov zmanjšali tudi učinki inšpekcije, in sicer za 10.204.767,00 EUR oziroma za 11,3%. Davčni zavezanci pa so v letu 2009 plačali za 17.063.983,00 EUR oziroma 30,5% manj obveznosti iz naslova zapisnikov in samoprijav v primerjavi z letom 2008.

10.4 Analiza učinkov davčnih inšpekcijskih nadzorov v letu 2010 v primerjavi s preteklim letom

V preglednici 9 prikazujemo število opravljenih davčnih inšpekcijskih nadzorov, učinke inšpekcije ter plačila obveznosti iz naslova zapisnikov in samoprijav, in sicer v letu 2010, in jih primerjamo z letom 2009.

Preglednica 9: Učinki DIN v letu 2010 v primerjavi z letom 2009

| | Leto 2010 | Leto 2009 | Indeks 10/09 |
|---|----------------|---------------|-----------------|
| Število opravljenih davčnih inšpekcijskih nadzorov | 7.760 | 7.544 | 102,9 |
| Učinki inšpekcije – dodatno ugotovljene neposredne obveznosti po zapisnikih in samoprijavah v EUR | 146.430.811,00 | 80.344.932,00 | 182,3 |
| Plačila obveznosti iz naslova zapisnikov in samoprijav v EUR | 71.484.810,00 | 38.852.932,00 | 184 |

Vir: DURS 2011d.

Iz preglednice 9 pa je razvidno, da se je število davčnih inšpekcijskih nadzorov v letu 2010 v primerjavi z letom 2009 ponovno nekoliko povečalo, in sicer za 216 oziroma za 2,9%. Prav tako so se glede na povečano število opravljenih davčnih nadzorov povečali tudi učinki davčne inšpekcije, in sicer za 66.085.879,00 EUR oziroma kar za 82,3%. Davčni zavezanci pa so v letu 2010 plačali za 32.631.878,00 EUR oziroma 84% več obveznosti iz naslova zapisnikov in samoprijav v primerjavi z letom 2009.

10.5 Celotna analiza učinkov davčnih inšpekcijskih nadzorov v obdobju od leta 2007 do leta 2010

V preglednici 10 pa prikazujemo število opravljenih davčnih inšpekcijskih nadzorov, učinke inšpekcije ter plačila obveznosti iz naslova zapisnikov in samoprijav, in sicer v letih 2007, 2008, 2009 in 2010 ter primerjamo leto 2007 z letom 2010.

Preglednica 10: Učinki DIN v obdobju od leta 2007 do leta 2010

| | Leto 2007 | Leto 2008 | Leto 2009 | Leto 2010 |
|---|---------------|---------------|---------------|----------------|
| Število opravljenih davčnih inšpekcijskih nadzorov | 6.278 | 7.827 | 7.544 | 7.760 |
| Učinki inšpekcije – dodatno ugotovljene neposredne obveznosti po zapisnikih in samoprijavah v EUR | 87.067.610,00 | 90.549.332,00 | 80.344.932,00 | 146.430.811,00 |
| Plačila obveznosti iz naslova zapisnikov in samoprijav v EUR | 30.584.350,00 | 55.916.915,00 | 38.852.932,00 | 71.484.810,00 |

Vir: DURS 2011d.

Iz preglednice 11 je razvidno, da je v letu 2009 v primerjavi z letoma 2008 in 2010 sicer zaslediti nekoliko manjše število tako opravljenih inšpekcijskih nadzorov, kot učinkov inšpekcije ter plačil obveznosti. Vendar, če primerjamo leto 2010 z letom 2007, ugotovimo, da se je število opravljenih davčnih inšpekcijskih nadzorov povečalo za 1.482. Učinki inšpekcije so se povečali za 59.363.201,00 EUR. Prav tako so zavezanci v letu 2010 v primerjavi z letom 2007 plačali več obveznosti iz naslova zapisnikov, in sicer za 40.900.460,00 EUR.

Iz podatkov leta 2007 v primerjavi z letom 2010 je razvidno, da je delo davčnih inšpekcijskih nadzorov v boju zoper davčne utaje vse bolj uspešno. Vse ugotovljeno nakazuje na dejstvo, da so spremembe v organizaciji in načinih dela davčnih inšpekcijskih nadzorov glede na analizirano obdobje od leta 2007 do leta 2010 doprinesle k uspešnejšemu boju zoper davčne utaje.

11 SKLEP

Teme davkov in utaj davkov so v času svetovne gospodarske krize toliko bolj občutljive in pereče. Kaj določene zavezance privede do tega, da se zavestno odločijo za tovrstna dejanja utaj davkov, natanko ne vemo. Zavedamo pa se, da lahko tako podjetja sama, kot tudi DURS veliko storijo v boju zoper njih.

Davek na dodano vrednost je eden pomembnejših davkov, ki jih pobira DURS. Z njim se vsakodnevno srečujemo dejansko vsi. Temelji nekako na zaupanju. Glavni problem takšnega sistema pa je dovzetnost za davčne utaje, med drugim tudi systemske.

Systemske oziroma organizirane davčne utaje DDV so v literaturi pogosto imenovane tudi kot »missing trader« utaje ali »davčni vrtiljaki«.

Zavezanci, ki poslujejo v skladu z zakonodajo, niso v enakem položaju s tistimi, ki zakonodaje ne spoštujejo. Tako imenovani davčni utajevalci na trgu dosegajo nižje, konkurenčnejše cene, zato je toliko bolj pomembno prepoznavanje indikatorjev, ki nakazujejo na »missing trader« utaje, tako z vidika podjetja, kot z vidika DURS.

Podjetja imajo veliko možnosti, da sama prepoznajo indikatorje, ki nakazujejo na »missing trader« utaje, predvsem pri poslovanju z novimi poslovnimi partnerji. Priporočljivo je, da so podjetja na te indikatorje pozorna, predvsem zaradi posledic, ki jih prinaša ignoriranje le-teh. Oblikovali smo model za prepoznavanje »missing trader« utaj v obliki priporočil in obrazca/opomnika, kjer smo opozorili, na kaj vse morajo biti podjetja pozorna, predvsem pri poslovanju s svojimi novimi poslovnimi partnerji, da v utaje davka ne bodo zapeljana. DURS se namreč pri vpletenosti v davčno utajo lahko sklicuje tudi na institut solidarne odgovornosti – podjetje je vedelo oziroma bi moralo vedeti, da je transakcija del utaje davka oziroma, da posluje z »missing trader« družbo. Pri poslovanju oziroma že pred samim začetkom poslovanja predvsem z novimi poslovnimi partnerji je priporočljivo, da podjetja preverijo ID številko za DDV (veljavnost, strukturo in ujemanje z nazivom), osnovne podatke podjetja (datum ustanovitve, obliko družbe, dejavnost, sedež, obstoj stacionarne telefonske številke, odgovorne osebe) ter bonitete in reference podjetja ter se na osnovi zbranega odločijo za poslovno sodelovanje ali ne. Nadalje je priporočljivo, da si te zbrane podatke tudi sistematično zapisujejo, ne glede na to, da zakonodaja tega ne zahteva. Tako smo oblikovali obrazec/opomnik za vpisovanje preverjenih podatkov, saj lahko kasneje služijo kot dokaz pri ugotavljanju dejanskega stanja v davčnih inšpekcijskih postopkih oziroma nadzorih.

Z oblikovanjem modela za prepoznavanje »missing trader« utaj smo tako odgovorili na prvo zastavljeno raziskovalno vprašanje, ki se glasi: Na kaj morajo biti podjetja pozorna pri poslovanju predvsem s svojimi novimi poslovnimi partnerji, da v »missing trader« utaje ne bodo zapeljana?

Poleg podjetij, ki tako rekoč sama lahko veliko storijo v boju zoper davčne utaje in s tem poskrbijo za svojo konkurenčnost oziroma položaj ne trgu, na tem področju seveda največ aktivnosti izvaja DURS. V boju zoper utaje davkov izvaja veliko aktivnosti in ukrepov, predvsem po vstopu Slovenije v EU, ko se je razširil tako trg oziroma prostor poslovanja, kot tudi možnosti in načini utajevanja. Sodobna informacijska podpora, računalniški programi in najrazličnejša računalniška orodja omogočajo povezavo, obdelavo in primerjavo z najrazličnejšimi bazami podatkov v Sloveniji in v povezavi z EU ter s tem kvalitetnejši in učinkovitejši davčni inšpekcijski nadzor nad davčnimi zavezanci. Poleg vseh ukrepov, ki jih izvaja DURS v boju zoper utaje davkov, smo predstavili tudi nekaj predlogov ukrepov, ki bi lahko pripomogli k preprečevanju »missing trader« utaj. Tako smo predlagali, da bi bilo potrebno večjo pozornost nameniti pogojem že pri samem ustanavljanju, prodaji in nakupu podjetij, in ne šele kasneje pri dodelitvi oziroma odvzemu ID številke za DDV. Predlagali smo tudi znižanje davčnih stopenj. Morala in vrednote davčnih zavezancev ter ugled davčne uprave pa so tisto, kar lahko vpliva na prostovoljno izpolnjevanje davčnih obveznosti, čemur bi po našem mnenju morali nameniti več pozornosti, kot nekakšni preventivi v boju zoper utaje davkov.

S temi predlogi smo odgovorili na drugo zastavljeno vprašanje, ki se glasi: S katerimi ukrepi, poleg ukrepov DURS, bi lahko pripomogli k preprečevanju »missing trader« utaj?

Z analizo davčno inšpekcijskih nadzorov v obdobju od leta 2007 do leta 2010 smo dobili odgovor na tretje zastavljeno raziskovalno vprašanje: Kako uspešni so bili davčni inšpekcijski nadzori v boju zoper davčne utaje v obdobju od leta 2007 do leta 2010?

Ker se organizacija in načini dela davčnih inšpekcijskih nadzorov neprestano spreminjajo in prilagajajo različnim situacijam in mehanizmom utajevanja, je na osnovi kazalcev uspešnosti davčnih inšpekcijskih nadzorov v obravnavanem obdobju od leta 2007 do leta 2010 razvidno, da je DURS na tem področju vedno bolj uspešna. Povečuje se tako število opravljenih nadzorov, dodatno ugotovljene obveznosti in plačila iz naslova zapisnikov in samoprijav.

Glede na obravnavana teoretična izhodišča smo skozi analizo raziskovalnih vprašanj dobili poglobljen vpogled v »missing trader« utaje, na osnovi ugotovljenega pa smo oblikovali model za njihovo prepoznavanje le-teh, predlagali ukrepe v boju zoper njih ter ugotovili uspešnost davčnih inšpekcijskih nadzorov v obdobju od leta 2007 do 2010, vse kot priporočila podjetjem kot tudi DURS, se pravi, kot priporočila za stroko.

Dejansko si je priporočljivo zapomniti rek, da v primeru, ko posel je posel videti preveč dobro, da bi bilo res, je verjetno to tudi res (DURS 2011a).

LITERATURA

- Cigrovski, Jasmina. 2010. *Odslej učinkovitejše preprečevanje utaje davka*.
[Http://www.findinfo.si/DnevneVsebine/Aktualno.aspx?id=60405](http://www.findinfo.si/DnevneVsebine/Aktualno.aspx?id=60405) (9. 9. 2011).
- Černi, Lidija P. 2009. *Bo G20 zadal smrtni udarec davčnim oazam?*
[Http://www.mladina.si/80495/02-04-2009-bo_g20_zadal_smrtni_udarec_davcnim_oazam/](http://www.mladina.si/80495/02-04-2009-bo_g20_zadal_smrtni_udarec_davcnim_oazam/)? (6. 9. 2011).
- Čok, Mitja, Tine Stanovnik, Andreja Cirman, Valentina Prevodnik Rupel in Mojmir Mrak. 2007. *Javne finance v Sloveniji*. Ljubljana: Ekonomska fakulteta.
- Dakić, Lana. 2011. V tujini prek davčnih amnestij do milijardnih davčnih prihodkov. *Finance* 19 (37): 3.
- DATA. 2008. *Izmenjava informacij o DDV v EU*. [Http://data.si/sl-SI/a-75/izmenjava-informacij-o-ddv-v-eu](http://data.si/sl-SI/a-75/izmenjava-informacij-o-ddv-v-eu) (12. 8. 2011).
- Davčna uprava Republike Slovenije (DURS). 2010. *Poročilo o delu DURS v letu 2009*.
[Http://www.durs.gov.si/si/o_davcni_upravi/letna_porocila_o_delu_durs/](http://www.durs.gov.si/si/o_davcni_upravi/letna_porocila_o_delu_durs/) (10. 9. 2011).
- Davčna uprava Republike Slovenije (DURS). 2011a. *Poslovanje z »neplačujočimi gospodarskimi subjekti in odgovornost gospodarskih subjektov za plačilo utajenih davčnih obveznosti*.
[Http://www.durs.gov.si/si/storitve/kaj_je_dobro_vedeti_o_davcnem_inspekcijskem_nadzoru/poslovanje_z_neplacujocimi_gospodarskimi_subjekti_in_odgovornost_gospodarskih_subjektov_za_placilo_utajenih_davcnih_obveznosti/](http://www.durs.gov.si/si/storitve/kaj_je_dobro_vedeti_o_davcnem_inspekcijskem_nadzoru/poslovanje_z_neplacujocimi_gospodarskimi_subjekti_in_odgovornost_gospodarskih_subjektov_za_placilo_utajenih_davcnih_obveznosti/) (8. 9. 2011).
- Davčna uprava Republike Slovenije (DURS). 2011b. *Organizacija in naloge davčne službe*.
[Http://www.durs.gov.si/si/o_davcni_upravi/organizacija_in_naloge_davcne_sluzbe/](http://www.durs.gov.si/si/o_davcni_upravi/organizacija_in_naloge_davcne_sluzbe/) (11. 8. 2011).
- Davčna uprava Republike Slovenije (DURS). 2011c. *Poslovna strategija DURS 2010-2013*.
[Http://www.durs.gov.si/si/o_davcni_upravi/poslovna_strategija_2010_2013/](http://www.durs.gov.si/si/o_davcni_upravi/poslovna_strategija_2010_2013/) (13. 8. 2011).
- Davčna uprava Republike Slovenije (DURS). 2011d. *Kazalci uspešnosti*.
[Http://www.durs.gov.si/si/o_davcni_upravi/kazalci_uspesnosti/](http://www.durs.gov.si/si/o_davcni_upravi/kazalci_uspesnosti/) (9. 11. 2011).
- Dobovšek, Bojan. 2009. *Transnacionalna Kriminaliteta*. Ljubljana: Fakulteta za varnostne vede, Univerza v Mariboru.
- e-Računovodstvo. 2010. *Struktura identifikacijskih števil za DDV v državah članicah, vključno z njihovimi kodami*.
[Http://www.eracunovodstvo.org/blog/racunovodstvo/struktura-identifikacijskih-stevilk-za-ddv-v-drzavah-clanicah-vkljucno-z-njihovimi-kodami/](http://www.eracunovodstvo.org/blog/racunovodstvo/struktura-identifikacijskih-stevilk-za-ddv-v-drzavah-clanicah-vkljucno-z-njihovimi-kodami/) (7. 9. 2011).
- European commission. 2011a. *VAT Rates*.
[Http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/vat/how_vat_works/rates/index_en.htm](http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/vat/how_vat_works/rates/index_en.htm) (16. 8. 2011).
- European commission. 2011b. *VAT Rates Applied in the Member States of the European Union*.
[Http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/vat/how_vat_works/rates/vat_rates_en.pdf](http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/vat/how_vat_works/rates/vat_rates_en.pdf) (16. 8. 2011).
- Evropska komisija. 2010. *Gospodarske in finančne zadeve*.
[Http://ec.europa.eu/economy_finance/international/forums/index_sl.htm](http://ec.europa.eu/economy_finance/international/forums/index_sl.htm) (6. 9. 2011).

- Finance.si. 2011. *Davčna amnestija*. [Http://www.finance.si/303684/Dav%28na-amnestija](http://www.finance.si/303684/Dav%28na-amnestija) (6. 9. 2011).
- Finančni trgi. 2010. *Davčne oaze počasi izginjajo. Tudi denar?* [Http://www.financnitrji.com/zabava/davcne-oaze-pocasi-izginjajo-tudi-denar](http://www.financnitrji.com/zabava/davcne-oaze-pocasi-izginjajo-tudi-denar) (4. 9. 2011).
- Franc, Brigita. 2008. Zakaj davčni zavezanci v Sloveniji niso neobčutljivi za organizirane davčne utaje DDV? V 8. *davčna konferenca slovenskega inštituta za revizijo Portorož*, ur. Ivan Turk, 123-139. Ljubljana: Slovenski inštitut za revizijo.
- Gornik, Saša, Bojana Žnidaršič in Franc Babič. 2010. Aktivnosti na področju nadzora in ukrepi v boju proti utajam. V 4. *Davčni dnevi*, ur. Tomaž Lavric, 36-54. Ljubljana: Davčna uprava Republike Slovenije.
- Heinzer, Aleksandra. 2010. *Davčni nasvet: Spremembe DDV sivijo lase davčnim zavezancem*. [Http://poslovni.saop.si/novice/aktualno/davcni-nasvet-spremembe-ddv-sivijo-lase-davcnim-zavezancem](http://poslovni.saop.si/novice/aktualno/davcni-nasvet-spremembe-ddv-sivijo-lase-davcnim-zavezancem) (6. 9. 2011).
- International VAT in IPT Services. 2010. *EU VAT Rates 2011*. [Http://www.tmf-vat.com/vat/eu-vat-rates.html](http://www.tmf-vat.com/vat/eu-vat-rates.html) (1. 9. 2011).
- IUS-INFO. 2010. *Švicarski parlament v drugo potrdil dogovor ZDA in Švice glede banke UBS*. [Http://www.ius-info.si/DnevneVsebine/Novice.aspx?id=56232](http://www.ius-info.si/DnevneVsebine/Novice.aspx?id=56232) (6. 9. 2011).
- Kranjec, Marko. 2003. *Davki in proračun*. Ljubljana: Fakulteta za upravo.
- Kruhar Puc, Romana in Jana Galič. 2006. *Najpogostejše ugotovitve davčnih inšpektorjev na terenu: s primeri iz prakse z upoštevanjem stare in nove zakonodaje*. Ljubljana: Založniška hiša Primath.
- Lamberger, Igor. 2009. *Gospodarski kriminal*. Ljubljana: Fakulteta za varnostne vede, Univerza v Mariboru.
- Milost, Franko in Vilma Milunovič 2001. *Obdavčitev podjetij*. Koper: Visoka šola za management.
- Morozov, Sebastjan. 2011. *Predlog zakona o davčnih blagajnah, ki bo omejil davčne utaje, v nekaj mesecih*. [Http://www.dnevnik.si/tiskane_izdaje/dnevnik/1042417348](http://www.dnevnik.si/tiskane_izdaje/dnevnik/1042417348) (7. 9. 2011).
- Ošljaj, Biserka. 1999. *Davek na dodano vrednost: kratko in jedrnato*. Ljubljana: MFB Consulting.
- Petauer, Boštjan in Tanja Urbanija. 2004. *DDV po vstopu Slovenije v Evropsko unijo*. Lesce: Oziris.
- Poslovni bazar.si. 2008a. *Zavedeni v davčno utajo?* [Http://www.poslovni-bazar.si/?mod=articles&article=790](http://www.poslovni-bazar.si/?mod=articles&article=790) (3. 9. 2011).
- Poslovni bazar.si. 2008b. *Kako prepoznati slamnato podjetje*. [Http://www.poslovni-bazar.si/index.php?mod=articles&article=1064&highlite=MISSING%20TRADER](http://www.poslovni-bazar.si/index.php?mod=articles&article=1064&highlite=MISSING%20TRADER) (2. 9. 2011).
- Prezelj, Tamara. 2006. Ko gre denar v neprave roke. Ukrepi za preprečevanje davčnih goljufij. *Denar* 16 (12): 11-13.
- Razgledi net. 2009. *Izsuševanje davčnih oaz ali lov na šest bilijonov dolarjev*. [Http://www.razgledi.net/2009/03/27/izsusevanje-davcnih-oaz-ali-lov-na-sest-bilijonov-dolarjev/](http://www.razgledi.net/2009/03/27/izsusevanje-davcnih-oaz-ali-lov-na-sest-bilijonov-dolarjev/) (4. 9. 2011).

- Rojc, Žare. 2009. *Ameriška zaušnica švicarskim bankirjem*.
[Http://www.novogradnje.com/Novice/Ameriska_zausnica_svicarskim_bankirjem/](http://www.novogradnje.com/Novice/Ameriska_zausnica_svicarskim_bankirjem/)
(6. 9. 2011).
- Računovodja.com. 2009. *Dobava blaga na daljavo*.
[Http://www.racunovodja.com/clanki.asp?clanek=3986/Dobava_blaga_na_daljavo](http://www.racunovodja.com/clanki.asp?clanek=3986/Dobava_blaga_na_daljavo)
(8. 9. 2011).
- Štemberger, Marjetka. 2008. Večstranski davčni nadzor Davčne uprave RS in davčne uprave iz druge države pri mednarodnem sodelovanju davčnih zavezancev. V *8. davčna konferenca slovenskega inštituta za revizijo Portorož*, ur. Ivan Turk, 145-146. Ljubljana: Slovenski inštitut za revizijo.
- Vladni portal z informacijami o življenju v Evropski uniji. 2011. *Pravni red*.
[Http://www.evropa.gov.si/si/pravni-red/](http://www.evropa.gov.si/si/pravni-red/) (13. 8. 2011).
- Vraničar, Mateja in Nevenka Beč. 2007. *Zakon o davku na dodano vrednost: ZDDV-1: s komentarjem*. Ljubljana: GV Založba.
- Wakounig, Marian. 2007. Davčni vrtiljak kot del strateške davčne goljufije v EU pri davku na dodano vrednost. *Davčno-finančna praksa* 8 (6): 22-28.
- Zalokar, Nuša. 2004. Novosti pri obračunavanju DDV po 1. maju 2004. *Revija za računovodstvo in finance IKS* 31 (07):7.
- Zalokar, Nuša, Barbara Prisljan in Maja Dolinar Dubokovič. 2007. DDV- novosti, ki veljajo od 1. januarja 2007. *Revija za računovodstvo in finance IKS* 34 (05): 5,55.
- Zalokar, Nuša, Barbara Prisljan, Matjaž Prušnik in Maja Dolinar Dubokovič. 2007. Davek na dodano vrednost – obračunavanje, evidentiranje in plačevanje. *Revija za računovodstvo in finance IKS* 34 (10-11): 15-34.
- Zupančič, Vera. 2007. *Knjigovodstvo in obdavčitev pri zasebnikih*. Ljubljana: Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije.

VIRI

- Zakon o davku na dodano vrednost (ZDDV-1). *Uradni list RS*, št. 13/11-UPB3, 18/11 in 78/11.