

**UNIVERZA V LJUBLJANI  
EKONOMSKA FAKULTETA**

**MAGISTRSKO DELO**

**MARTINA ERZETIČ**



UNIVERZA V LJUBLJANI  
EKONOMSKA FAKULTETA

MAGISTRSKO DELO

**DAVČNE UTAJE PRI PROMETU Z MOTORNI MI VOZILI ZNOTRAJ  
EVROPSKE SKUPNOSTI IN NJIHOVO PREPREČEVANJE**

Ljubljana, junij 2010

MARTINA ERZETIČ

## **IZJAVA**

Študentka MARTINA ERZETIČ izjavljam, da sem avtorica tega magistrskega dela, ki sem ga napisala v soglasju s svetovalcem prof. dr. Mitjo Čokom, in da v skladu s 1. odstavkom 21. člena Zakona o avtorskih in sorodnih pravicah dovolim njegovo objavo na fakultetnih spletnih straneh.

V Ljubljani, dne 22.06.2010

Podpis: \_\_\_\_\_

## KAZALO

UVOD .....	1
<b>1 OPREDELITEV DAVČNIH UTAJ .....</b>	<b>3</b>
<b>1.1 Kazenska obravnava davčnih utaj.....</b>	<b>5</b>
<b>1.2 Utaje davka na dodano vrednost .....</b>	<b>6</b>
1.2.1 Izračunavanje DDV primanjkljaja oziroma DDV vrzeli.....	7
1.2.2 Izračunavanje DDV primanjkljaja v Sloveniji .....	10
<b>2 OBDAVČITEV PROMETA S KOPENSKIMI MOTORNI MI VOZILI .....</b>	<b>12</b>
<b>2.1 Obdavčitev po Zakonu o davku na dodano vrednost .....</b>	<b>12</b>
2.1.1 Pridobitve novega motornega vozila znotraj Evropske skupnosti .....	13
2.1.1.1 Nastanek obveznosti za DDV od pridobitve prevoznega sredstva .....	14
2.1.1.2 Davčna osnova in stopnja pri pridobivanju blaga znotraj Evropske skupnosti.....	15
2.1.2 Pridobitve rabljenega motornega vozila znotraj Evropske skupnosti .....	15
2.1.3 Dobave novih motornih vozil znotraj Evropske skupnosti .....	16
2.1.4 Dobave rabljenih motornih vozil.....	17
<b>2.2 Obdavčitev po Zakonu o davku na motorna vozila .....</b>	<b>18</b>
2.2.1 Davčna osnova in stopnje davka .....	20
2.2.2 Preprečevanje dvojne obdavčitve.....	21
2.2.3 Utaje pri dajatvah na motorna vozila v Avstriji .....	21
<b>3 NAJPOGOSTEJŠE DAVČNE UTAJE PRI PROMETU Z MOTORNI MI VOZILI .....</b>	<b>22</b>
<b>3.1 Missing trader družba .....</b>	<b>22</b>
3.1.1 Nakupna goljufija.....	24
3.1.2 Davčni vrtljak.....	25
<b>3.2 Zloraba posebne sheme obdavčitve pri pridobitvah iz Evropske skupnosti .....</b>	<b>27</b>
<b>3.3 Nezakonito znižanje osnove za plačilo DMV pri pridobitvah.....</b>	<b>28</b>
<b>3.4 Uporaba fizičnih oseb – slamnatih lastnikov kot vmesnih členov pri preprodaji vozil .....</b>	<b>29</b>
<b>3.5 Lažno prikazovanje rabljenih motornih vozil kot novih.....</b>	<b>29</b>
<b>3.6 Navidezna dobava motornega vozila znotraj Evropske skupnosti.....</b>	<b>30</b>
<b>3.7 Delo na črno .....</b>	<b>30</b>
<b>3.8 Nezakonita uporaba identifikacijske številke za DDV drugega davčnega zavezanca.....</b>	<b>30</b>
<b>4 UKREPI EVROPSKE UNIJE V ZVEZI Z DAVČNI MI UTAJAMI NA PODROČJU DDV .....</b>	<b>30</b>
<b>4.1 Dolgoročni ukrepi.....</b>	<b>33</b>
<b>4.2 Konvencionalni ukrepi.....</b>	<b>35</b>
4.2.1 Ukrepi, ki zajemajo davčni sistem in sodelovanje, pomenijo preprečevanje DDV utaj.....	36
4.2.2 Ukrepi glede učinkovitosti davčnih administracij z namenom odkrivanja utaj .....	37

<b>5</b>	<b>UKREPI ZA PREPREČEVANJE DAVČNIH UTAJ NA PODROČJU MOTORNIH VOZIL V SLOVENIJI .....</b>	<b>42</b>
<b>5.1</b>	<b>Preventivni ukrepi.....</b>	<b>42</b>
5.1.1	Predregistracijski nadzor pri izdaji identifikacijske številke za DDV .....	43
5.1.2	Sistematični nadzor novoregistriranih zavezancev za DDV .....	43
5.1.3	Postopek odvzema DDV po uradni dolžnosti .....	43
<b>5.2</b>	<b>Zakonodajni ukrepi – do sedaj implementirani.....</b>	<b>44</b>
5.2.1	Obdobje obračunavanja DDV za novoregistrirane zavezance.....	44
5.2.2	Instrument zavarovanja izpolnitve davčne obveznosti pred izdajo odločbe ali potekom roka za predložitev davčnega obračuna .....	44
5.2.3	Potrdilo o plačanem DMV kot pogoj za pridobitev potrdila o skladnosti, ki je pogoj za registracijo vozila.....	45
5.2.4	Ukrepi, ki izhajajo iz novele Zakona o davčnem postopku – ZdavP-2B.....	46
5.2.5	Ukrepi, ki izhajajo iz novele ZDDV-1B .....	46
5.2.6	Ukrepi, ki izhajajo iz novele ZDMV-C.....	50
<b>5.3</b>	<b>Represivni ukrepi .....</b>	<b>51</b>
5.3.1	Sodelovanje z drugimi organi .....	51
5.3.2	Nadzor in preprečevanje dela na črno .....	54
5.3.3	Izvajanje medsebojne upravne pomoči pri izmenjavi informacij med državami članicami .....	55
5.3.4	Uvedba poenotene metodologije inšpekcijskega nadzora pri <i>missing trader</i> goljufijah .....	56
<b>5.4</b>	<b>Ukrepi za izboljšanje prostovoljnega plačevanja davčnih obveznosti .....</b>	<b>57</b>
<b>5.5</b>	<b>Organizacijski ukrepi .....</b>	<b>58</b>
<b>6</b>	<b>UČINKOVITOST IZVEDENIH UKREPOV .....</b>	<b>62</b>
<b>6.1</b>	<b>Ugotovljene nepravilnosti v postopkih nadzora .....</b>	<b>62</b>
<b>6.2</b>	<b>Slabosti in predlogi izboljšav.....</b>	<b>66</b>
	<b>SKLEP.....</b>	<b>67</b>
	<b>LITERATURA IN VIRI.....</b>	<b>71</b>
	<b>PRILOGE</b>	

## KAZALO TABEL

Tabela 1: Skupna ocena DDV vrzeli kot delež teoretične DDV * obveznosti v obdobju 2000–2006 v %.....	9
Tabela 2: Ocena DDV vrzeli v Sloveniji v obdobju 2000–2006 .....	9
Tabela 3: Izračun teoretičnega DDV in DDV utaj v obdobju 2002–2006.....	11
Tabela 4: Primerjava različnih ocen DDV primanjkljaja v Sloveniji v letu 2006 .....	12
Tabela 5: Dobave novih prevoznih sredstev znotraj Evropske skupnosti.....	17
Tabela 6: Dobave rabljenih prevoznih sredstev znotraj Evropske skupnosti.....	18
Tabela 7: Ocena DDV izgube zaradi davčnih vrtiljakov v Evropski skupnosti leta .. 2005/2006.....	24
Tabela 8: Odgovori anketiranih držav glede učinkovitosti aplikacij VIES in EUROCANET v %.....	41
Tabela 9: Aktivnosti DURS-a na področju preprečevanja dela na črno in področju trgovine z motornimi vozili.....	54
Tabela 10: Število samoprijav in znesek samoprijavljenega DMV v .....	58
Tabela 11: Skupno število opravljenih nadzorov in ugotovljenih obveznosti v letih 2008 in 2009 v okviru projekta »Motorna vozila« oziroma »Prevozna sredstva«.....	63
Tabela 12: Odmera DDV, DMV in drugi davki v skupnem znesku dodatno ugotovljenih obveznosti v okviru projekta »Motorna vozila« oziroma »Prevozna sredstva«v letih 2008 in 2009.....	63
Tabela 13: Dodatno odmerjen DDV v projektih »Motorna vozila« in » Prevozna sredstva« v skupnem obračunanem DDV* v letih 2008 in 2009 .....	64
Tabela 14: Učinek ugotovljenih nepravilnosti – dodatno odmerjen DMV v EUR v Oddelkih kontrole DURS-a v letih 2006-2009 .....	65

## KAZALO SLIK

Slika 1: Vzroki za nastanek DDV primanjkljaja.....	8
Slika 2: Primerjava ocenjene DDV vrzeli v obdobju 2000–2006 za države članice EU .....	10
Slika 3: Ponazoritev dobave novega prevoznega sredstva v drugo državo članico .....	15
Slika 4: Poenostavljena shema davčnega vrtiljaka.....	26
Slika 5: Pridobitev motornega vozila preko komisionarja, ki obračunava DDV od razlike v ceni .....	28
Slika 6: Postopek izdaje potrdila o plačanem DMV .....	45
Slika 7: Shema delovanja odkritega primera missing trader družbe.....	53
Slika 8: Model procesa analize tveganja .....	60





## UVOD

Svobodni pretok blaga in storitev na skupnem evropskem trgu ter vsesplošne zahteve po poenostavljanju postopkov plačevanja davčnih obveznosti so tudi Slovenijo pripeljali v situacijo, ko se mora soočiti z naraščanjem obsega davčnih utaj. Z uvedbo sistema prostega trga blaga, storitev, ljudi in kapitala je prišlo do ekspanzije transakcij med državami članicami EU, med katerimi je vse več goljufivih transakcij.

Davčna uprava Republike Slovenije (v nadaljevanju DURS) ugotavlja, da so nekatere dejavnosti bolj podvržene davčnim utajam kot druge, med njimi pa je zagotovo med najbolj rizičnimi dejavnost prometa z motornimi vozili, pri kateri se v zadnjih letih ugotavlja naraščanje utaj na področju davka na dodano vrednost (v nadaljevanju DDV) in davka na promet motornih vozil (v nadaljevanju DMV). V zvezi s prometom z motornimi vozili nastaja seveda tudi obveznost plačila okoljske dajatve ter neposrednih davkov – davka od dohodkov iz dejavnosti oziroma davka od dohodka pravnih oseb, vendar se bom v tej nalogi omejila na prometna davka – DDV in DMV.

Organizirane, velike davčne utaje se pojavljajo predvsem na področju DDV, saj sta kreditna metoda obračunavanja DDV in sistem oprostitve plačila DDV pri dobavah blaga znotraj Evropske skupnosti dala prosto pot goljufijam v povezavi s transakcijami znotraj Skupnosti, med njimi je zagotovo na prvem mestu goljufija tipa »manjkajoči trgovec« (angl. *missing trader* – v nadaljevanju) oz. »davčni vrtiljak«. Dejavnost prometa z motornimi vozili znotraj Skupnosti je zelo primerna za uporabo goljufije tipa *missing trader* zaradi specifičnega načina obdavčitve vozil in zaradi velike občutljivosti kupcev na spremembo cen vozil, ki je s pomočjo teh goljufij praviloma nižja.

Leta 2007 je Evropska komisija neuradno ocenila izgubo iz naslova DDV goljufij v višini 250 milijard letno, kar bi po grobih ocenah pomenilo približno 2-2,5 % bruto domačega produkta. Obseg DDV utaj naj bi znašal približno toliko, kot znašajo stroški delovanja celotne Evropske skupnosti – njen celotni proračun za leto 2006 je znašal le 120 milijard EUR, kar pomeni, da gre za ogromne finančne izgube (Baldwin, 2007a, str. 3). Po nekaterih analizah naj bi goljufije tipa *missing trader* znašale največ 2 % vseh prihodkov iz naslova DDV, goljufije tipa davčni vrtiljak pa najverjetneje okoli 1 % vseh DDV prihodkov (Bernik, 2008, str. 22).

Problem utaj tako ni le problem Slovenije, ampak problem delovanja skupnega evropskega trga. Pri tem moramo upoštevati, da ne gre le za oškodovanje nacionalnega in evropskega proračuna, ampak je na problematiko potrebno gledati širše. Prve »žrtve« davčnih utaj so davčni zavezanci, ki pošteno izpolnjujejo davčne obveznosti, saj jim zavezanci, ki tega ne storijo, predstavljajo nelojalno konkurenco. V drugi vrsti so tu banke, zavarovalnice, leasing hiše ipd., ki so oškodovane predvsem v smislu dobrega imena, saj so one vir denarja, ki je vključen v goljufive transakcije, ki jih tako posredno omogočajo. Nenazadnje pa smo tu še vsi

- širša družba, ki je deležna manjših sredstev, namenjenih v javno dobro (Maček, 2008a, str. 8).

Evropska komisija je zato kot zaščitnik interesov Evropske skupnosti in skrbnik izvajanja evropskega prava prevzela pobudo za sprejetje skupne evropske strategije boja zoper davčne utaje. Ta problematika je na skupnem evropskem prostoru tako pereča, da se na ravni Evropske komisije razpravlja celo o temeljiti prenovi oziroma spremembi celotnega sistema DDV. Na drugi strani pa so utaje na področju DMV bolj »enostavne« (npr. ponarejeni računi, delo na črno, neoddajanje davčnih obračunov, obračunavanje DMV od prenizke osnove ipd.) saj na ravni Evropske skupnosti še ni sprejete zakonodaje, ki bi enotno uredila področje obdavčitve prometa z motornimi vozili. Tako se znotraj Evropske skupnosti srečujemo z različnimi sistemi obdavčitev (davek na promet, registracijski davek, ...), kar pomeni, da se tudi vsaka država na svoj način spopada z utajami na tem področju.

Namen magistrskega dela je preučiti stanje na področju tovrstnih utaj v Sloveniji in kako se z njimi spopadamo. V prvem poglavju so teoretično opredeljene davčne utaje. V drugem poglavju je predstavljena obdavčitev motornih vozil iz vidika DDV in DMV, v tretjem poglavju pa so predstavljene in analizirane najpogostejše utaje pri prometu z motornimi vozili, ki se pojavljajo pri nas. Namen naloge je tudi ugotoviti, kakšni so ukrepi Evropske skupnosti v boju zoper utaje (četrti poglavje) in kakšni so dosedanji ukrepi Slovenije v boju zoper utaje na področju prometa motornih vozil (peto poglavje). V zadnjem poglavju je analizirano, v kolikšni meri Slovenija upošteva in tudi uspešno izvaja priporočila Evropske komisije v boju zoper DDV goljufije ter kako uspešna je v boju zoper goljufije na področju »nacionalnega« davka na motorna vozila. Ker države članice ne razkrivajo, kako učinkovite so v boju zoper utaje (na voljo ni javnih podatkov drugih držav članic), ni možna neposredna primerjava učinkovitosti Slovenije z drugimi državami članicami na področju prometa z motornimi vozili, ampak lahko primerjamo le podatke o t.i. davčnem primanjkljaju na področju DDV.

Temeljna hipoteza je, da je na področju boja zoper davčne utaje pri prometu z motornimi vozili Slovenija uspešna, da uvaja priporočene ukrepe Evropske skupnosti, da pa bi na izvedbeni ravni lahko bilo storjeno več.

Jasno je, da enotnega zdravila za čimbolj uspešen davčni nadzor ni mogoče predpisati, saj mora vsaka država članica nadzor izvajati v skladu s svojimi posebnostmi in organizacijo davčne uprave. Poleg tega tudi ni za pričakovati, da se lahko davčne utaje na področju motornih vozil in nasploh izkoreninijo, saj so goljufi vedno korak pred državo (s časom se pojavljajo vedno nove in nove vrste goljufij). Realno pa je pričakovati in si prizadevati za čim manjši obseg davčnih utaj. Cilj naloge zato ni dobiti recept za boj proti utajam na področju motornih vozil, ampak je cilj ugotoviti:

- kakšne so najpogostejše nepravilnosti, odkrite v davčnem nadzoru pri prometu z motornimi vozili,
- kakšni so ukrepi Evropske skupnosti za boj proti utajam,
- kakšni so ukrepi Slovenije v boju zoper tovrstne utaje v primerjavi z ukrepi Evropske skupnosti,
- kako učinkoviti so ti ukrepi glede na odkrite nepravilnosti v davčnem nadzoru in kako bi se jih dalo izboljšati.

Metoda raziskovanja je deskriptivna metoda preučevanja vsebine – predpisov, na katerih temelji obdavčitev prometa motornih vozil, dokumentov in predpisov Evropske skupnosti v zvezi s preprečevanjem davčnih utaj in ukrepov, ki jih je do sedaj uvedla Slovenija v boju proti tovrstnim utajam. Pri preučevanju, kako so ti ukrepi usklajeni z ukrepi Evropske skupnosti ter kako so učinkoviti, bo uporabljena primerjalna in analitična metoda.

## 1 OPREDELITEV DAVČNIH UTAJ

Davek je sredstvo, preko katerega pride država oziroma samoupravna lokalna skupnost do potrebnih dohodkov, s katerimi bo pokrivala javne potrebe oziroma vse tiste potrebe, ki ustrezajo interesom države (Pernek, 1997, str. 106).

Ljudje imamo do prisile običajno odpor, zato imajo tudi davčni zavezanci, ne glede na svoj materialni položaj, do davkov kot oblike prisilne dajatve, odpor, ki pa se pojavlja v različnih oblikah. Skrajna oblika odpora je davčna utaja, ki je tako iz socialnega kot narodno gospodarskega vidika nezaželen pojav, saj povzroča škodo (Čokelc, 2007, str. 1):

- vodi do izpada prihodkov v proračunu, kar je v nasprotju s ciljem obdavčenja<sup>1</sup>, zato se morajo prihodki pokriti z drugimi prejemki, najetjem posojil ali z varčevanjem,
- davčna utaja krši načelo pravičnosti, če izhajamo iz načela, da morajo tisti z višjimi dohodki plačevati več davkov,
- davčna utaja ruši družbene vrednote, ker ima ne le pravne, ampak tudi moralne posledice.

V praksi se pogosto srečamo z različnimi izrazi, kot so davčna zatajitev, davčna utaja, davčno zaobidenje, davčna evazija in podobno. Ti pojmi v zakonodaji niso opredeljeni, zato se izrazi uporabljajo poljubno, odvisno od avtorja. Lahko bi tudi rekli, da sta davčno izogibanje in

---

<sup>1</sup> Cilji obdavčitve so odvisni od številnih dejavnikov, v glavnem pa obstajata dve skupini ciljev: fiskalni in nefiskalni cilji. V Sloveniji so bili oziroma so še cilji obdavčitve naslednji:

- davki imajo fiskalni cilj takrat, če so v sistem prihodkov uvedeni predvsem zato, da se z njimi zagotovi nova finančna sredstva za financiranje javnih potreb,
- davki imajo lahko za cilj vplivanje na socialno politiko – korekcija socialnih razmer,
- davki so instrument ekonomske politike – uspešno in operativno sredstvo za vodenje narodnega gospodarstva,
- nenazadnje imajo lahko davki za cilj vplivanje na celotno notranjo gospodarsko politiko kot tudi na zunanjo gospodarsko politiko (Pernek, 1997, str. 118–119).

davčno načrtovanje dve plati istega kovanca – načrtovanje vidik davčnega zavezanca, izogibanje pa vidik davčne uprave.

Pri izbiri primernega izraza gre v bistvu za pravno opredelitev davčnih utaj, tako lahko dejanja zavezanca, ki jih počne, da bi zmanjšal davčno obveznost, delimo na tri skupine (Čokelc, 2007, str. 2):

- **izognitev davku**; gre za vse zakonsko dovoljene poskuse davčnega zavezanca za zmanjšanje davčne obveznosti (izraba davčnih olajšav, neposredno zmanjšanje davčne obveznosti s spremembo dejavnosti, kraja prebivanja oziroma sedeža zavezanca ali s posrednim zmanjšanjem davčne obveznosti, ko zavezanec ne uporablja več proizvodov z visoko davčno stopnjo ali jih zamenja s takimi z nižjo davčno stopnjo, sprememba statusa davčnega zavezanca, kot so ločitev, poroka, sprememba pravne oblike družbe in drugo).
- **zaobidenje davka**; je zakonsko dopustno dejanje, ki kljub temu, da ni kaznivo, nasprotuje smislu davčnih zakonov. Tak primer je na primer ustanovitev družbe v tujini z namenom davčnega varčevanja. Če na primer v Nemčiji davčni organ dokaže davčno zaobidenje, je lahko zavezanec obdavčen, ne plača pa kazni.
- **davčna utaja** (Bayer & Reichl, 1997, str. 15–17); kadar se davčni zavezanec na osnovi napačnih ali opuščenih navedb popolnoma ali delno izogne davčni obveznosti oziroma ga davčni organ kasneje z odločbo pozove k plačilu. Davčna utaja je bila storjena namerno in tako je davčna obveznost nedvoumno dokazana.

Selinšek (2003, str. 73–107) pa ravnanja davčnega zavezanca, ki jih namerno počne, zato da bi zmanjšal davčno obveznost, deli na zakonito in nezakonito:

- zakonito (dopustno) izmikanje plačilu davka oziroma zaobidenje davka obsega prvi dve zgoraj navedeni alineji. Teoretično pojem davčna izognitev označuje zakonito legitimno (upravičeno) izognitev plačilu davka, pojem zaobidenje pa zakonito, a nelegitimno (neupravičeno) izmikanje plačilu davka. Če davčni zavezanec izkorišča zakonske praznine tako, da dosega povsem druge cilje, kot jih je imel v mislih zakonodajalec, je potrebno razmisliti o spremembi predpisa.
- nezakonito (nedopustno) izmikanje plačilu davka oziroma davčna utaja pomeni kaznivo kršitev davčne zakonodaje, da bi se zavezanec popolno ali delno izognil plačilu davka (davčna utaja tipa »davčni vrtiljak«, siva ekonomija, napačno obračunavanje DDV, če je namerno, neregistracija za DDV, če je namerna ipd.).

V Sloveniji Davčna in Carinska uprava pojava davčnega zaobidenja ne spremljata sistematično, se pa na podlagi ugotovitev v inšpekcijskih nadzorih zaznavajo primeri zakonitega davčnega zaobidenja, na podlagi katerih se pripravlja predloge za spremembo zakonodaje (Računsko sodišče Republike Slovenije, 2008, str. 20).

V anglosaksonskem pravnem redu se pogosto uporabljata izraza »*tax avoidance*« in »*tax evasion*«, kar še dodatno prispeva k pravi terminološki zmedi na tem področju. »*Tax avoidance*« je v spletni terminološki zbirki izrazov Evroterm (Evroterm, 2010) opredeljen kot davčno izogibanje, »*tax evasion*« pa kot namerna utaja davka, storjenega z napačno prijavo ali z zamolčanjem posebnih informacij v zvezi z obdavčljivim dohodkom.

Evropska skupnost si prizadeva za enotno definicijo davčnih utaj. S tem namenom je že nekdanji Pododbor Evropske komisije za boj proti utajam (*Anti-fraud Sub Committee - SCAF*) definiral pojem »*tax evasion*« kot izogib plačila davka z uporabo nezakonitih metod, medtem ko je »*tax avoidance*« definiral kot zmanjšanje davčnih obveznosti na zakonit način, na primer tako, da se poišče pravne praznine. Kljub jasni definiciji obstaja vrsta razlik med državami članicami EU, kar je posledica različnih davčnih sistemov. Omenjeni Pododbor je razvijal pojem davčne utaje kot generični pojem za obe vrsti zlorabe davčnih pravil (Rozman, 2002, str. 46).

Tako lahko zaključim, da o davčni utaji govorimo le takrat, kadar gre za namensko preziranje ali namensko napačno uporabo zakonskih pravil in pri tem je davčna obveznost nedvoumno opredeljena. Davčni zavezanec želi in ve, da krši zakon. V tej nalogi bom zato uporabljala izraz davčna utaja, saj bom obravnavala le namenske kršitve materialnih in postopkovnih predpisov, ki opredeljujejo promet z motornimi vozili znotraj Evropske skupnosti.

## **1.1 Kazenska obravnava davčnih utaj**

Zakon o prekrških (Ur.l. RS, št. 3/2007 – UPB 4, 109/2009, v nadaljevanju ZP-1) opredeljuje prekršek kot dejanje, ki pomeni kršitev zakona, uredbe vlade ali odloka samoupravne lokalne skupnosti, ki je kot tako določeno kot prekršek in je zanj predpisana sankcija za prekršek. Predvidene kazni za prekrške so globe, ki se na področju davkov predpišejo v razponu, za hujše prekrške s področja davkov (kamor uvrščamo tudi davčne utaje) pa se lahko z zakonom predpiše globa v večkratniku oziroma v odstotku od davka, ki bi ga bilo treba plačati, kar je implicirano tako v Zakonu o davku na dodano vrednost (Ur.l. RS, št. 10/10 – UPB2, v nadaljevanju ZDDV-1) kot v Zakonu o davku na motorna vozila (Ur.l. RS, št. 72/06 – UPB2, 9/2010, v nadaljevanju ZDMV).

O kaznivem dejanju pa govorimo takrat, ko je dejanje koncipirano kot goljufiga s preslepitvijo davčnega organa, zato ne zadostuje le dejstvo, da zavezanec davka ne plača. Kazenski zakonik (Ur.l. RS, št. 55/2008 in 66/08 – popr., v nadaljevanju KZ-1) v 249. členu opredeljuje kot kaznivo dejanje davčno zatajitev, ki se kaže v treh pojavnih oblikah: kot storitveno – dajanje lažnih podatkov o davčno pomembnih dejstvih, opustitveno – neprijava davčno pomembnih dejstev davčnemu organu, kadar je ta obvezna in kot novost – kršitev pojasnilne dolžnosti – z namenom, da bi bila preprečena ugotovitev dodatne davčne obveznosti (Preserl, 2009, str. 30).

Ob tem je potrebno poudariti, da storitveno dejanje obsega tudi neutemeljeno zahtevo za vračilo vstopnega davka na dodano vrednost, kar je bilo uvedeno z zadnjo spremembo KZ-1 kot tudi nezakonito pridobljeni dohodki, ki vplivajo na ugotovitev davkov, prispevkov in drugih predpisanih obveznosti. S tem Slovenija sledi drugim članicam Evropske skupnosti, ki v kazensko zakonodajo vnašajo pregon davčnih goljufij, ki imajo posledico v drugih državah članicah (to so že storile Nemčija, Velika Britanija, Nizozemska). V 5. odstavku navedenega člena je opredeljena t.i. hudodelska združba, kamor bi lahko uvrstili npr. udeležence davčne goljufije tipa davčni vrtiljak. Za doseganje velike premoženjske koristi (več kot 50.000 evrov) je predvidena tudi zaporna kazen od enega do osmih let (brez avtorja, Denar, 2008, str. 16–19).

Kot jasna ločnica med kaznivima ravnanjema davčnim prekrškom in kaznivim dejanjem davčne zatajitve je postavljen kriterij višine zneska dajatve, ki se mu storilec izogiba, in sicer gre za kaznivo dejanje davčne zatajitve, če je znesek utajenih dajatev večji od pet povprečnih mesečnih neto plač na zaposleno osebo pri nas. Zaradi navedene določbe se kaznivi dejanji davčnega prekrška in davčne zatajitve ne prekrivata popolnoma (Preserl, 2008, str. 30).

## **1.2 Utaje davka na dodano vrednost**

DDV je zaradi svoje kreditne metode obračunavanja DDV ter zaradi nezadostno razvitih mehanizmov prostega pretoka blaga in storitev med državami znotraj Evropske skupnosti še bolj kot drugi davki podvržen različnim utajam. DDV med viri prihodkov proračunov držav članic Evropske unije (v nadaljevanju EU) zaseda vodilno vlogo. Iz spletne strani Ministrstva za finance (Bilten javnih financ, Državni proračun 1992-2009, 2010) je razvidno, da je bilo v Sloveniji v letu 2008 pobranega 3.144.500.933 evrov, kar predstavlja 36,8 % prihodkov državnega proračuna (8.535.070.002 evrov), zato je ranljivost DDV na utaje še posebej zaskrbljujoča.

Izkušnje držav članic kažejo pomembno zmanjšanje DDV prihodkov po vstopu držav članic v Evropski skupnosti zaradi oteženega nadzora opravljenega prometa med državami članicami (odprava nadzora mej) in zaradi začasnega poslovanja brez vračunanega DDV (v obdobju med prodajo blaga v drugo državo članico EU in nakazilom DDV kupca v drugi državi članici).

Da bi lahko ugotovili dejansko težo problema DDV utaj, je potrebno oceniti višino izpada dohodka davčnih prihodkov zaradi utaj. Zaradi prikaza obsega problematike in primerjave Slovenije z drugimi državami članicami, je v nadaljevanju prikazan način izračunavanja DDV primanjkljaja na splošno in pri nas.

### 1.2.1 Izračunavanje DDV primanjkljaja oziroma DDV vrzeli

Evropska komisija je že leta 1998 sprejela odločitev<sup>2</sup>, da morajo države članice izračunavati obseg izogibanja plačila DDV. Davčni primanjkljaj (angl. *tax gap*) je definiran kot izračunana razlika med teoretičnimi prihodki in dejanskimi (pobranimi) prihodki DDV, pri čemer teoretični DDV pomeni izračunano vrednost DDV, ki bi bil pobran, če bi vsi davčni zavezanci plačali pravilno višino DDV v skladu z veljavno zakonodajo. Sam izračun je nekoliko kompleksnejši, ker je potrebno izločiti časovne zamike in t.i. sokrivdo zavezancev (kadar kupec prodajalcu ne plača DDV). Takšen način izračunavanja davčnega primanjkljaja se je v praksi poimenoval v pristop »od zgoraj navzdol« (angl. *top down*). Gre v bistvu za makroekonomski pristop. Prednosti tega pristopa so, da je tako izračunan primanjkljaj neodvisen od državnih davčnih organov, zato ne obstajajo pritiski po ponarejanju podatkov. Slabost pa je, da zagotovi le oceno o izgubi DDV, nič pa ne pove o naravi izgube, zato ni dobro orodje za izbiro ukrepov zoper DDV utaje.

Drug pristop je pristop »od spodaj navzgor« (angl. *bottom up*), ki temelji na podatkih rezultatov davčnega nadzora zavezancev in na ostalih virih podatkov (ankete potrošnikov, raziskave trga ipd.), ki se potem po posebnih statističnih metodah modelirajo in ekstrapolirajo na celotno populacijo davčnih zavezancev. Lahko bi rekli, da gre za mikroekonomski pristop. Ta pristop se uporablja za oceno izgub DDV po posameznih tipih utaj (npr. utaje tipa *missing trader*, izogibanje, neregistriranje za DDV, ...). Ta pristop je manj natančen od pristopa »od zgoraj navzdol«, saj ne zagotavlja natančnih ocen primanjkljaja, predvsem kadar države ne poznajo vseh možnih vzrokov zanj, je pa bolj primeren za izdelavo strategij za boj proti posameznim vrstam utaj (Računsko sodišče Republike Slovenije, 2008, str. 25–26).

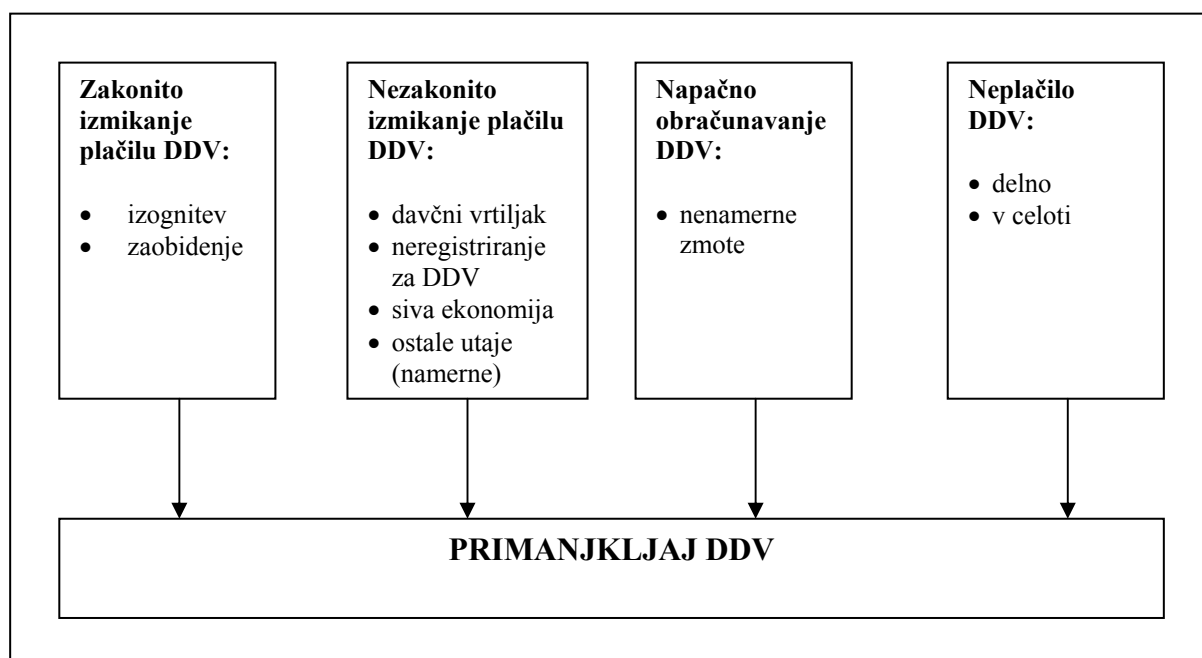
Evropska organizacija vrhovnih revizijskih institucij, katere član je tudi naše Računsko sodišče, priporoča, da države članice izračunavajo višino DDV primanjkljaja po obeh metodah, da s tem zagotovijo zanesljivost izračunov in mednarodno primerjavo ocenjene višine primanjkljaja DDV.

Potrebno je poudariti, da DDV primanjkljaja ne moremo enačiti z DDV utajami, saj so le-te samo eden izmed vzrokov za njegov nastanek, kar je razvidno iz Slike 1.

---

<sup>2</sup> V skladu z odločbo Komisije ES 98/527/EC z dne 24. julija 1998 o ravnanju z goljufijami DDV pri nacionalnih računih morajo države članice EU pri nacionalnih računih izračunavati teoretični DDV za analiziranje zajetja in popolnosti izračunanih agregatov nacionalnih računov.

Slika 1: Vzroki za nastanek DDV primanjkljaja



Vir: Računsko sodišče Republike Slovenije, Revizijsko poročilo Učinkovitost pobiranja davka na dodano vrednost, 2008, str. 19.

Ob upoštevanju navedenega lahko DDV primanjkljaj, predvsem zaradi težav pri ocenjevanju DDV utaj (gre za nezakonito, skrito dejanje), uporabimo kot pokazatelj učinkovitosti pobiranja tega davka, zato se bom tudi sama pri ocenjevanju uspešnosti naše države sklicevala nanj.

Kljub temu, da so davčne utaje pereč problem v vseh državah članicah EU, do nedavnega ni bilo moč priti do zanesljivih ocen o višini izgub DDV. Dejanski znesek utaj na področju DDV je zelo težko oceniti, saj veliko držav zaradi občutljive tematike<sup>3</sup> ne zbira in ne objavlja teh podatkov, zato je na razpolago zelo malo realnih ocen o DDV utajah. V javnosti je obstajalo več različnih ocen, predvsem raznih strokovnih organizacij o izgubah DDV, šele oktobra 2009 pa je Evropska komisija v sklopu strategije boja proti davčnim goljufijam objavila analizo o DDV vrzeli v 25-tih državah članicah v obdobju 2000–2006<sup>4</sup>, ki temelji na pristopu »od zgoraj navzdol«.

Analiza je pokazala, da znaša ocenjeni DDV primanjkljaj v tem obdobju za 25 držav članic Evropske skupnosti (EU-25) med 90 in 113 milijard evrov, kar predstavlja 12-14 % teoretičnega DDV (Tabela 1), s pomembnimi razlikami med posameznimi državami članicami, kar je, če vzamemo za ponazoritev le leto 2006, razvidno iz Slike 2 (Study to quantify and analyse the VAT gap in the EU-25 Member States, 2009, str. 8–9).

<sup>3</sup> Z objavo bi javnost opozorili na pereč problem davčnih utaj, možno bi bilo primerjati uspešnost posameznih držav, saj višina DDV primanjkljaja odseva stopnjo davčne kulture države in učinkovitost davčnega nadzora, kar bi pomenilo, da bi se slabše države morale zagovarjati pred javnostjo, zakaj so tako neuspešne ipd.

<sup>4</sup> Analizo je opravil zasebni izvajalec – podjetje Reckon LLP iz Velike Britanije.



*Tabela 1: Skupna ocena DDV vrzeli kot delež teoretične DDV \* obveznosti v obdobju 2000–2006 v %*

	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006
<b>EU-10**</b>	20	22	20	19	19	16	14
<b>EU-15</b>	12	13	13	14	13	13	12
<b>EU-25**</b>	13	14	14	14	14	13	12

**Legenda:**

\* Teoretični DDV je izračunana vrednost DDV, ki bi bila prejeta v obračunskem obdobju, če bi vsi ekonomski subjekti obračunali in plačevali DDV v skladu z veljavno zakonodajo. Dejanska vrednost vplačanega DDV se od teoretičnega razlikuje zaradi namernih ali nenamernih napak pri vplačilih, ki tvorijo t.i. davčne utaje. V nacionalnih računih se spremlja dejansko prejeti DDV, ki se nanaša na obračunsko obdobje, t.j. obračunski DDV. Teoretični DDV pa se izračunava za analiziranje zajetja izračunanih agregatov nacionalnih računov (odločba Komisije ES 98/527/EC z dne 24. 7. 1998)

\*\* EU-10 in EU-25 ne vključujeta Cipra.

*Vir: Study to quantify and analyse the VAT gap in the EU-25 Member States, 2009, str. 9.*

Omenjena analiza (Study to quantify and analyse the VAT gap in the EU-25 Member States, 2009, str. 12) je pokazala, da znotraj EU ne obstaja skupni trend gibanja DDV primanjkljaja. Opazen je le rahel padajoči trend, ki je bolj izrazit v obdobju med 2003 in 2006. Padec je v omenjenem obdobju najbolj izrazit v Luksemburgu (iz 12 % leta 2000 na 1 % leta 2006), na Poljskem (iz 22 % leta 2000 na 7 % leta 2006) in v Sloveniji (iz 16 % leta 2000 na 4 % leta 2006). DDV vrzel, ki so jo izvajalci raziskave ocenili za Slovenijo, je razvidna iz Tabele 2.

*Tabela 2: Ocena DDV vrzeli v Sloveniji v obdobju 2000–2006*

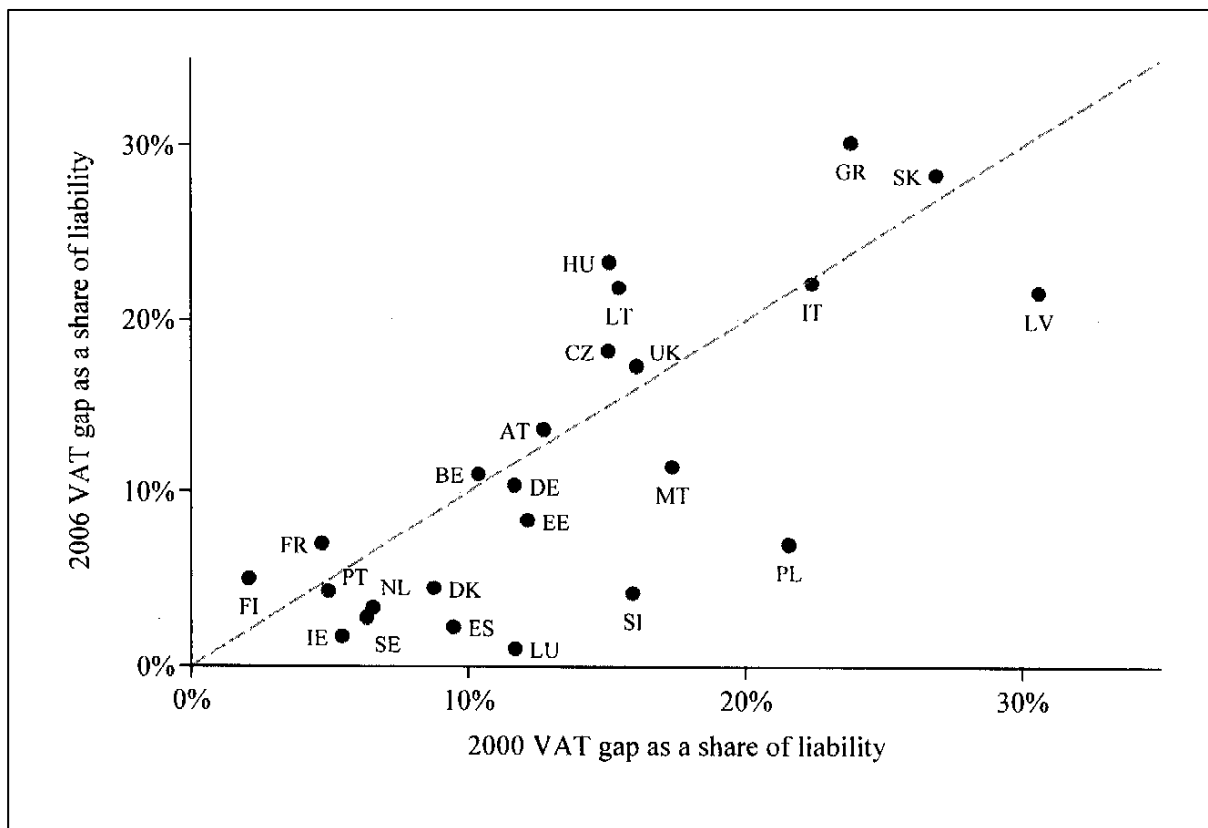
	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006
<b>A) Teoretični DDV, Mio EUR</b>	1902	2055	2268	2336	2508	2699	2764
<b>B) Dejansko vplačani DDV, Mio EUR</b>	1599	1718	1982	2140	2311	2472	2647
<b>C) DDV vrzel, Mio EUR</b>	303	337	287	195	197	227	116
<b>D) DDV vrzel kot delež teoretičnega DDV v %</b>	<b>16</b>	<b>16</b>	<b>13</b>	<b>8</b>	<b>8</b>	<b>8</b>	<b>4</b>

*Vir: Study to quantify and analyse the VAT gap in the EU-25 Member States 2009, str. 44.*

Da bi ugotovili, kaj gibanje teh števil o DDV vrzeli v obdobju 2000–2006 pomeni v primerjavi z drugimi državami članicami, pogledajmo na Sliko 2, ki prikazuje, kako se je DDV

vrzel spremenila od leta 2000 do leta 2006. Države, ki so DDV vrzel zmanjšale, se nahajajo pod premico pod kotom 45 stopinj in vidimo, da je med njimi tudi Slovenija.

Slika 2: Primerjava ocenjene DDV vrzeli v obdobju 2000–2006 za države članice EU



Vir: Study to quantify and analyse the VAT gap in the EU-25 Member States 2009, str. 13.

Za namene te naloge bi bil bolj uporaben izračun DDV vrzeli po metodi »od spodaj navzgor«, saj bi na ta način videli, kakšna je ocena posameznih vrst utaj.

Omenjena analiza navaja, da so med izdelavo svoje raziskave našli le dve uradni oceni DDV vrzeli po tej metodi - ocena Carinskega in trošarinskega urada Velike Britanije (*angl. Her Majesty Customs & Excise – HMCE*, kasneje preoblikovan v *Her Majesty Revenue & Customs - UK HMRC*) iz leta 2002 in ocena Švedske davčne uprave iz leta 2008. Slednja je za namene te naloge bolj zanimiva, ker ocenjuje tudi utaje na področju internacionalnih transakcij - motornih vozil. Te utaje so ocenjene v višini 1,1 milijard švedskih kron, kar predstavlja 3,1 % celotnega DDV primanjkljaja, ki znaša 35,3 milijard švedskih kron (Study to quantify and analyse the VAT gap in the EU-25 Member States, 2009, str. 99–102).

### 1.2.2 Izračunavanje DDV primanjkljaja v Sloveniji

V Sloveniji le Statistični urad Republike Slovenije (v nadaljevanju SURS) kontinuirano izvaja izračunavanje primanjkljaja, in sicer v delu, ki se nanaša na utaje DDV in po metodi od zgoraj

navzdol. Niti Ministrstvo za finance (v nadaljevanju MF) niti DURS do sedaj še nista izvedla ocene primanjkljaja DDV zaradi davčnih utaj in ne analizirata primanjkljaja po vrstah vzrokov, po vrsti dejavnostih, po velikosti davčnih zavezancev, prav tako ne izvajata primerjave z ostalimi državami članicami EU. Carinska uprava Republike Slovenije (v nadaljevanju CURS) je prvo oceno primanjkljaja na področju, ki ga pokriva, opravila tekom revizijskega postopka Računskega sodišča po podatkih za leto 2006.

DDV primanjkljaj, ki odpade na trgovino z motornimi vozili, je iz teh razlogov nemogoče prikazati, zato bom v nadaljevanju z namenom primerjave Slovenije z drugimi državami članicami prikazala podatke, ki so na razpolago.

*Tabela 3: Izračun teoretičnega DDV in DDV utaj v obdobju 2002–2006*

	<b>2002</b>	<b>2003</b>	<b>2004</b>	<b>2005</b>	<b>2006</b>
<b>A) TEORETIČNI DDV, Mio EUR</b>	2020	2180	2353	2528	2721
<b>B) DDV UTAJE brez privolitve, Mio EUR</b>	24	27	31	39	41
<b>C) DDV UTAJE s privolitvijo, Mio EUR</b>	27	29	25	33	51
od tega NEIZTERLJIVI DDV, Mio EUR	13	14	16	17	18
<b>D) DEJANSKO VPLAČANI OBRAČUNSKI DDV (A-B-C)</b>	1968	2124	2297	2456	2629
<b>TEORETIČNI DDV/DEJANSKO VPLAČANI OBRAČUNSKI DDV, %</b>	<b>102,6</b>	<b>102,7</b>	<b>102,4</b>	<b>102,9</b>	<b>103,5</b>

*Vir: Izračun teoretičnega davka na dodano vrednost 2006 – dopolnjena serija podatkov o davčni vrzeli za obdobje 2002–2006, 2009, str. 2.*

SURS izračunava primanjkljaj DDV po metodi od zgoraj navzdol izključno zaradi utaj DDV, kar pomeni, da je dejanski primanjkljaj višji, kar je potrdila tudi raziskava Evropske komisije, čeprav bistvenih razlik dejansko ni. Iz Tabele 3 vidimo, da znaša primanjkljaj DDV v letih 2002–2006 med 2-3,5 % dejansko vplačanega obračunskega DDV, pri čemer je primanjkljaj v letu 2006 nekoliko višji zaradi upoštevanja neizterljivih davkov, ki ne bodo nikoli vplačani v proračun in so v letu 2006 znašali 0,7 % obračunskega DDV (Izračun teoretičnega davka na dodano vrednost 2006 – dopolnjena serija podatkov o davčni vrzeli za obdobje 2002–2006, 2009, str. 3).

Na podlagi ekstrapolacije rezultatov iz davčnih inšpekcijskih nadzorov (metoda od spodaj navzgor) je Računsko sodišče Republike Slovenije v Revizijskem poročilu o učinkovitosti pobiranja davka na dodano vrednost (2008, str. 33) ocenilo višino DDV primanjkljaja za leto 2006 v višini 6,4 % od potencialnih prihodkov iz naslova DDV oziroma 184 milijonov evrov (izračun za DDV v pristojnosti DURS in CURS). Pri tem odpade na DURS 168 mio evrov

oziroma 7,3 % od potencialnih prihodkov iz naslova DDV, ki so v pristojnosti DURS (Računsko sodišče Republike Slovenije, 2008, str. 28).

*Tabela 4: Primerjava različnih ocen DDV primanjkljaja v Sloveniji v letu 2006*

<b>IZVAJALCI OCENE DDV PRIMANJKLJAJA</b>	<b>DDV PRIMANJKLJAJ KOT DEL TEORETIČNEGA DDV V %</b>
Računsko sodišče	6,4
SURS	3,5
Evropska komisija (izvajalec Reckon LLP)	4,0

Iz Tabele 4 vidimo, da so vse ocene DDV primanjkljaja v Sloveniji vključno z zadnjo oceno s strani analize Evropske komisije za leto 2006 nižje od povprečja ocenjene DDV vrzeli za 25 držav članic EU (12 %), kar lahko pripišemo majhnosti države (lažja obvladljivost), nizkemu pragu za vstop v sistem DDV (malo zavezancev izven sistema), pa tudi večjim naporom, ki jih Slovenija po vstopu v EU vlaga v preprečevanje davčnih utaj, kar glede na rezultate drugih držav (npr. Češka, Slovaška, Litva, Latvija), ki so prav tako vstopile v EU leta 2004, ni samo po sebi umevno.

## **2 OBDAVČITEV PROMETA S KOPENSKIMI MOTORNIMI VOZILI**

Za razumevanje načina delovanja različnih vrst utaj pri prometu z motornimi vozili je potrebno predstaviti obdavčitev prometa motornih vozil pri nas. Ker je obdavčitev motornih vozil odvisna od tega ali se štejejo za nova ali rabljena, je v nadaljevanju prikazana obdavčitev ločeno za ti dve področji.

Obdavčitev motornih vozil z davki in taksami urejajo naslednji predpisi:

- Zakon o davku na dodano vrednost – ZDDV-1,
- Pravilnik o izvajanju ZDDV-1 (v nadaljevanju Pravilnik),
- Zakon o davku na motorna vozila – ZDMV,
- Uredba o okoljski dajatvi za onesnaževanje okolja zaradi nastajanja izrabljenih motornih vozil, ki pa jo zaradi majhne pomembnosti ne obravnavam v tej nalogi.

### **2.1 Obdavčitev po Zakonu o davku na dodano vrednost**

Sistem obdavčitve pridobitev in dobav novih in rabljenih prevoznih sredstev znotraj Skupnosti je nekoliko drugačen od sistema obdavčitve teh na ozemlju Slovenije. Načeloma velja, da dobave, ki jih opravijo fizične osebe, ki niso identificirane za namene DDV, niso predmet obdavčitve z DDV. Vendar pa se (po vstopu Slovenije v EU) za davčnega zavezanca šteje vsaka oseba, ki občasno dobavi novo prevozno sredstvo in ga odpošlje ali odpelje v drugo državo članico EU. Dobava takšnega prevoznega sredstva je v Sloveniji oproščena plačila DDV, obdavčena pa je v državi pridobitve. Iz navedenega izhaja, da nekatere določbe

ZDDV-1 veljajo tudi za fizične osebe, ki pridobivajo ali dobavljajo nova prevozna sredstva iz ali v druge države članice EU.

V primeru torej, da je država pridobitve novega prevoznega sredstva Slovenija, je ta pridobitev, ki jo opravi katerakoli oseba (tudi fizična oseba) z DDV vedno obdavčena v Sloveniji.

### **2.1.1 Pridobitve novega motornega vozila znotraj Evropske skupnosti**

Pridobitev novega vozila iz držav članic EU je obdavčena po splošnih pravilih - po načelu destinacije oziroma namembne države. To pomeni, da kupec (ne glede na to ali je identificiran za namene DDV ali ne), ki nabavi novo vozilo v državi članici EU, plača DDV v Sloveniji in ne v državi članici nakupa.

Pri ugotavljanju ali je pridobitev vozila iz druge države članice EU s strani oseb, ki niso identificirane za namene DDV, obdavčena z DDV v Sloveniji, je treba predhodno ugotoviti ali gre za novo ali rabljeno prevozno sredstvo kot ga opredeljuje ZDDV-1 oziroma še pred tem, kaj se sploh šteje za »prevozna sredstva«.

»Prevozna sredstva« kot jih določa ZDDV-1 so prevozna sredstva, namenjena za prevoz oseb ali blaga – v primeru kopenskih motornih vozil s prostornino motorja nad 48 kubičnih centimetrov ali močjo motorja nad 7,2 kilovata<sup>5</sup>. Kopenska motorna vozila iz drugega odstavka 3. člena pa se štejejo za nova, če je izpolnjen eden od naslednjih pogojev: da s kopenskimi motornimi vozili ni prevoženih več kot 6000 kilometrov in da so kopenska motorna vozila dobavljena pred potekom šestih mesecev po datumu, ko so bila prvič dana v uporabo. Opredelitev novih prevoznih sredstev po ZDDV-1 se uporablja le pri pridobitvah ali dobavah iz drugih držav članic EU.

Prevozna sredstva, ki ne izpolnjujejo zgoraj navedenih pogojev, se obdavčujejo po načelih, ki veljajo za ostalo blago. Če torej fizična oseba iz Slovenije nabavi npr. kopensko motorno vozilo, ki ima prostornino motorja pod 48 kubičnih centimetrov, je to vozilo obdavčeno z DDV v državi članici nakupa (ne pa v Sloveniji).

Podrobnosti obdavčitve pridobitev novih prevoznih sredstev opredeljuje Pravilnik, ki določa, da je plačnik DDV od pridobitev novega prevoznega sredstva vsaka oseba, ki pridobi novo prevozno sredstvo iz druge države članice EU ne glede na to ali je identificirana za namene DDV ali ne. Pravilnik nadalje v tem členu opredeljuje postopek plačila DDV za različne

---

<sup>5</sup> Za prevozna sredstva se štejejo tudi plovila, daljša od 7,5 metrov, razen plovil za plovbo na odprtem morju, ki prevažajo potnike za plačilo in plovil za namene opravljanja komercialne, industrijske ali ribiške dejavnosti ali za reševanje ali pomoč na morju ali za priobalni ribolov ter zrakoplovi, katerih vzletna teža presega 1550 kilogramov, razen zrakoplovov, ki jih uporabljajo letalske družbe predvsem na mednarodnih poteh za plačilo (2. odstavek 3. člena ZDDV-1).

osebe v povezavi z namenom pridobivanja vozila (identificirane za DDV, neidentificirane za DDV, identificirane za DDV za namene nadaljnje prodaje). Za vse osebe velja, da se brez dokazila o plačilu DDV oziroma brez ustreznega potrjenega obrazca s strani DURS, vozilo ne sme registrirati.

#### 2.1.1.1 Nastanek obveznosti za DDV od pridobitve prevoznega sredstva

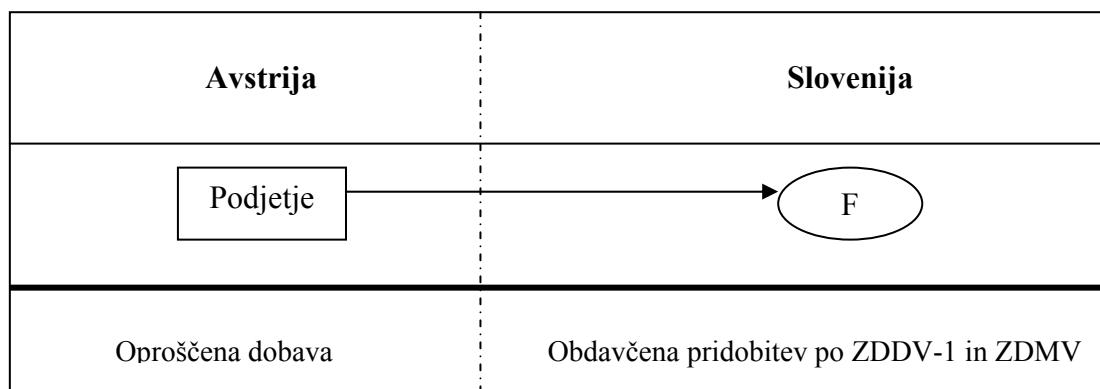
Obračunavanje DDV pri pridobitvi novega prevoznega sredstva je odvisno od tega, kdo to prevozno sredstvo pridobiva in s kakšnim namenom. Tako imamo **tri možne situacije**:

- Davčni zavezanec, identificiran za namene DDV, ki pridobi novo prevozno sredstvo zaradi nadaljnje prodaje, obračuna DDV v skladu s splošno ureditvijo in izkaže DDV v obračunu DDV. Obdavčljiv dogodek nastane, ko je opravljena pridobitev blaga znotraj Skupnosti (34. čl ZDDV-1). Za pridobitev blaga znotraj Skupnosti obveznost obračuna DDV nastane 15. dan v mesecu, ki sledi mesecu, v katerem nastane obdavčljivi dogodek. Ne glede na to, obveznost obračuna DDV nastane, ko je izdan račun, če je ta račun izdan pred 15. dnem v mesecu, ki sledi mesecu, v katerem nastane obdavčljivi dogodek.
- Oseba, ki je identificirana za namene DDV in pridobi novo prevozno sredstvo, ki ni namenjeno nadaljnji prodaji, mora to pridobitev prijaviti davčnemu organu v 15 dneh od dneva pridobitve. Pridobitev novega prevoznega sredstva prijavi na obrazcu DDV-NPS-P2. DDV izkaže v obračunu DDV. Brez predložitve obrazca DDV-NPS-P2, ki ga potrdi pristojni davčni organ, se prevoznega sredstva, ki je pridobljeno iz druge države članice, ne sme registrirati.
- Fizična oseba nezavezanka za namene DDV, mali davčni zavezanec (davčni zavezanec, za katerega ne obstaja zakonska dolžnost identifikacije za namene DDV) in pravna oseba nezavezanka (npr. občine), ki pridobi novo prevozno sredstvo, mora to pridobitev prijaviti davčnemu organu v kraju sedeža, stalnega oziroma običajnega prebivališča v 15 dneh od dneva pridobitve. Pridobitev novega prevoznega sredstva prijavi na obrazcu DDV-NPS-P1. DDV odmeri davčni organ.

*Primer:* podjetje s sedežem v Avstriji dobavi novo vozilo fizični osebi s stalnim prebivališčem v Sloveniji.

Dobava novega vozila je v državi članici odhoda oproščena, obdavčena z DDV pa je v državi kupca, in sicer kot pridobitev vozila znotraj Skupnosti, kot je ponazorjeno v Sliki 3.

Slika 3: Ponazoritev dobave novega prevoznega sredstva v drugo državo članico EU



### 2.1.1.2 Davčna osnova in stopnja pri pridobivanju blaga znotraj Evropske skupnosti

V 37. členu ZDDV-1 je v prvem odstavku navedeno, da se splošne določbe glede davčne osnove iz 36. člena tega zakona smiselno uporabljajo tudi za pridobivanje blaga znotraj Skupnosti. Davčna osnova za obračun DDV je načeloma vse, kar predstavlja plačilo. Tako se v davčno osnovo všttevajo tudi drugi davki (tudi DMV), takse (tudi taksa za obremenjevanje okolja zaradi nastajanja izrabljenih motornih vozil), posredni stroški in podobno, ter vrednost dodatne opreme, ki je bila vgrajena v novo prevozno sredstvo, preden je bilo novo prevozno sredstvo dobavljeno kupcu v Slovenijo.

DDV se za blago, pridobljeno znotraj Skupnosti, obračunava in plačuje po stopnji, ki velja, ko nastane obveznost obračuna davka. Za blago, pridobljeno znotraj Skupnosti, se uporablja enaka stopnja DDV, kot če bi enako blago dobavil drug davčni zavezanec na ozemlju Slovenije.

### 2.1.2 Pridobitve rabljenega motornega vozila znotraj Evropske skupnosti

Rabljenega vozila, kupljena v drugi državi članici EU, so z DDV praviloma obdavčena v državi članici nakupa, razen če vozilo kupi davčni zavezanec, identificiran za namene DDV, ko je vozilo obdavčeno v državi, v kateri ima sedež kupec. Tako imamo **tudi pri rabljenih vozilih več možnih situacij:**

- DDV se ne obračunava in ne plačuje od pridobitve rabljenega prevoznega sredstva, če je prodajalec davčni zavezanec s sedežem v drugi državi članici in je od dobave rabljenega prevoznega sredstva obračunal DDV od razlike v ceni po posebni ureditvi za rabljeno blago. To torej pomeni, da bo kupec, ki je identificiran za namene DDV v Sloveniji, in bo nabavil rabljeno vozilo od preprodajalca v drugi državi članici EU, plačal DDV v tej državi članici (po njenih predpisih) in ne v Sloveniji. Od takšne pridobitve rabljenega vozila pa bo moral v Sloveniji plačati DMV.

- DDV se ne obračuna in ne plačuje tudi od pridobitve rabljenega prevoznega sredstva iz druge države članice, če je prodajalec fizična oseba, mali davčni zavezanec ali pravna oseba, ki ni davčni zavezanec, ki pri nabavi prevoznega sredstva, ki ga dobavijo v Slovenijo, niso imeli pravice do odbitka vstopnega DDV v svoji državi.
- Če kupec, ki nabavi rabljeno vozilo v drugi državi članici, ni identificiran za namene DDV v Sloveniji in bo torej nastopal kot končni potrošnik, bo takšno vozilo obdavčeno po načelu porekla, torej v državi nakupa vozila. To torej pomeni, da bo kupec, ki ni identificiran za namene DDV v Sloveniji, in bo nabavil rabljeno vozilo v drugi državi članici EU, plačal DDV v tej državi članici (po njenih predpisih in stopnjah) in ne v Sloveniji; pri tem le-ta ne bo več mogel zahtevati vračila DDV v tej državi članici. Od takšne pridobitve rabljenega vozila pa bo moral v Sloveniji plačati DMV, ki mu ga bo na podlagi njegove napovedi odmeril pristojen davčni organ.
- Če kupec, ki je identificiran za namene DDV v Sloveniji, nabavi rabljeno prevozno sredstvo od prodajalca, ki je identificiran za namene DDV v svoji državi članici in je rabljeno prevozno sredstvo dobavil pod pogojem iz 46. člena ZDDV-1, se bo takšno vozilo obdavčilo po načelu destinacije, torej po predpisih države kupca. Oseba, ki pridobi rabljeno prevozno sredstvo, na ta način izkaže DDV v obračunu DDV kot obračunani DDV ter (če ima pravico do odbitka vstopnega DDV) hkrati tudi kot vstopni DDV. Ker iz obračuna ni moč razbrati, da vključuje tudi pridobitev rabljenega prevoznega sredstva, je kot dokazilo, da je bil davek plačan, potrebno izpolniti in predložiti še obrazec DDV-RPS. Brez predložitve tega obrazca, ki ga potrdi DURS, se prevozno sredstvo ne sme registrirati. V Sloveniji bo moral plačati tudi DMV. Osebi, identificirani za namene DDV, ki pridobi rabljeno vozilo iz druge države članice z namenom nadaljnje prodaje, pa tega obrazca ni potrebno predložiti, saj navedeno pridobitev prikaže v obračunu DDV, podatki iz obračunov pa se primerjajo s podatki iz rekapitulacijskih poročil dobaviteljev iz drugih držav članic.

### **2.1.3 Dobave novih motornih vozil znotraj Evropske skupnosti**

Dobave novih prevoznih sredstev v drugo državo članico so vedno oproščene plačila DDV, saj za te dobave velja t.i. pravilo namembne države - davek se plača v državi, kjer se vozilo registrira. To izhaja iz 46. čl. ZDDV-1, ki med drugim določa, da so plačila DDV oproščene dobave novih prevoznih sredstev, ki jih odpošlje ali odpelje prodajalec ali kupec ali druga oseba za njun račun z ozemlja Slovenije v drugo državo članico, če se opravijo davčnim zavezancem ali pravnim osebam, ki niso davčni zavezanci, katerih pridobitve blaga znotraj Skupnosti niso predmet DDV, ali katerikoli drugi osebi, ki ni davčni zavezanec.

Ker med državami članicami ni več carinskega organa, ki bi nadzoroval dejanski promet blaga, davčni zavezanec dokazuje, da je bilo blago odposlano ali odpeljano v drugo državo članico z računom in prevozno listino ali drugim ustreznim dokumentom, iz katerega mora biti jasno razvidno, da se nanaša na prevoz blaga iz računa. Če pa blago odpošlje ali odpelje iz Slovenije oseba, ki pridobi blago ali druga oseba za njen račun, lahko dobavitelj blaga poleg



računa in namesto dokumenta iz 1. odstavka tega člena, kot dokazilo uporabi tudi izjavo o prevozu blaga v drugo državo članico, ki jo podpiše prejemnik blaga (79.čl. Pravilnika).

Ker je dobava novih prevoznih sredstev v drugo državo članico torej vedno oproščena plačila DDV, obstajata dva načina poročanja DURS o opravljeni dobavi, poročanje služi opravljanju postopka nadzora – pri nas, še bolj pa v državi članici pridobitve, kjer nastane obveznost obračuna DDV.

Tako davčni zavezanec, ki dobavi novo prevozno sredstvo katerikoli osebi, ki ni identificirana za namene DDV, predloži DURS obrazec DDV-NPS-D1 in sicer v 8 dneh od dneva opravljene dobave. DURS vodi evidenco o teh predloženih obrazcih, saj je o njih potrebno poročati drugim državam članicam. V kolikor pa promet poteka med dvema identificiranima zavezancema za DDV, je dobava vključena v obračun DDV, za namene poročanja drugim državam članicam preko informacijskega sistema VIES (angl. *VAT Information Exchange System*), pa je vključena tudi v rekapitulacijsko poročilo (RP-O). To poročilo je zelo pomembno za namene odkrivanja utaj na področju DDV. Rekapitulacijsko poročilo se od 1. 1. 2010 dalje sestavi za vsak koledarski mesec, predložiti pa ga mora davčni zavezanec davčnemu organu do 20. dne naslednjega meseca.

V Tabeli 5 je povzeta pravna podlaga za oprostitev dobav novih prevoznih sredstev in obveznosti predložitve obrazcev za poročanje.

*Tabela 5: Dobave novih prevoznih sredstev znotraj Evropske skupnosti*

<b>PRODAJALEC IZ SLOVENIJE</b>	<b>KUPEC IZ DRUGE DRŽAVE ČLANICE</b>	<b>DDV V SLOVENIJI</b>	<b>PREDLOŽITEV OBRAZCEV</b>
Identificiran za DDV	Identificiran za DDV	Oprostitev (1. točka 46. čl. ZDDV-1)	Rekapitulacijsko poročilo
Identificiran za DDV	Neidentificiran za DDV	Oprostitev (2. točka 46. čl. ZDDV-1)	DDV-NPS-D1
Neidentificiran za DDV	Identificiran za DDV	Oprostitev (2. točka 46. čl. ZDDV-1)	DDV-NPS-D1
Neidentificiran za DDV	Neidentificiran za DDV	Oprostitev (2. točka 46. čl. ZDDV-1)	DDV-NPS-D1

*Vir: Zakon o davku na dodano vrednost, 2010; Pravilnik o izvajanju zakona o davku na dodano vrednost, 2010.*

#### **2.1.4 Dobave rabljenih motornih vozil**

Obdavčitev dobav rabljenih motornih vozil je enaka kot za vse druge dobave v drugo državo članico – to pomeni, da je obdavčitev odvisna od osebe, ki opravi dobavo (ali je identificirana za namene DDV ali ne) ter od pridobitelja. Za vse dobave v druge države članice velja t.i. načelo porekla blaga – dobava je obdavčena v državi, kjer ima sedež dobavitelj, razen za

primere, ko se dobava opravi kupcu, ki je prav tako identificiran za namene DDV v drugi državi članici. V tem primeru se obdavčitev prenese v to drugo državo članico (gre za t.i. obrnjeno davčno obveznost - angl. *reverse charge mechanism*, ki je opredeljena v 46. čl. ZDDV-1). Možne situacije obdavčitev rabljenih motornih vozil pri dobavah v drugo državo članico in zahtevani obrazci so prikazane v Tabeli 6.

*Tabela 6: Dobave rabljenih prevoznih sredstev znotraj Evropske skupnosti*

<b>PRODAJALEC IZ SLOVENIJE</b>	<b>KUPEC IZ DRUGE DRŽAVE ČLANICE</b>	<b>DDV V SLOVENIJI PO STOPNJI 20 %</b>	<b>DAVČNA OSNOVA</b>	<b>PREDLOŽITEV OBRAZCEV</b>
Identificiran za DDV	Identificiran za DDV	Oprostitev (46. čl. ZDDV-1)	–	Obračun DDV, Rekapitulacijsko poročilo (RP-O)
Identificiran za DDV	Neidentificiran za DDV	Da	36. čl. ZDDV-1	Obračun DDV
Neidentificiran za DDV	Identificiran za DDV	–	–	–
Neidentificiran za DDV	Neidentificiran za DDV	–	–	–
Preprodajalec <sup>6</sup> – identificiran za DDV	Katerikoli osebi	Da	104. čl. ZDDV-1	Obračun DDV

*Vir: Zakon o davku na dodano vrednost, 2010; Pravilnik o izvajanju zakona o davku na dodano vrednost, 2010.*

## **2.2 Obdavčitev po Zakonu o davku na motorna vozila**

Davek na motorna vozila med domačimi davki na blago in storitve ne zaseda pomembnejše vloge – v letu 2008 je predstavljal njihov 1,5 % delež (Bilten javnih financ, Državni proračun 1992–2009, 2010), njegova realizacija pa se giblje sorazmerno z gospodarsko aktivnostjo.

DMV je nacionalen davek, razen Direktiv Sveta 83/182/EGS in 83/183/EGS, s katerimi je bilo določenih nekaj določb o obdavčitvi osebnih avtomobilov, so države članice svobodne pri predpisovanju nacionalnih določb na tem področju ob upoštevanju načel pogodbe Evropskih skupnosti in prepovedi povzročanja dodatnih formalnosti pri prehodu meje. Komisija je sicer že leta 2005 predlagala sprejetje Direktive o obdavčitvi osebnih avtomobilov, vendar do njenega sprejetja do sedaj še ni prišlo. Namen predlagane Direktive je bil dvojen (Predlog Direktive Sveta o obdavčitvi osebnih avtomobilov, 2005, str. 2–3):

- zaradi obstoječih različnih davčnih sistemov po državah članicah prihaja do dvojnega obdavčevanja, kar pomeni moteno delovanje enotnega trga,

<sup>6</sup> Preprodajalec pomeni preprodajalca, ki obračunava DDV od dosežene razlike v ceni.

- uresničevanje strategije Skupnosti za zmanjšanje emisije CO<sub>2</sub> iz osebnih avtomobilov.

Države članice v splošnem poznajo pri obdavčenju avtomobilov tri vrste davkov, in sicer: davek na dodano vrednost, davek ob registraciji vozil in premoženjski davek oziroma davek na lastništvo vozil. Davek na lastništvo osebnih vozil oziroma premoženjski davek na vozila poznajo v 20 državah članicah in davčna osnova je določena na podlagi moči motorja v kubičnih centimetrih (ccm), kilovatov (kW), teže oziroma konjskih moči (KM). Davek ob registraciji vozil pa ima 18 držav članic EU, v Sloveniji je to davek na motorna vozila (Predlog Zakona o spremembah in dopolnitvah zakona o davku na motorna vozila, 2009, str. 4).

Zadnja novela Zakona o davku na motorna vozila (Ur.l. RS, št. 9/2010, v nadaljevanju ZDMV-C), ki je bila po nekaj zapletih sprejeta konec januarja 2010, sledi vsebini predlagane Direktive, ker uvaja obdavčitev v odvisnosti od izpušnih plinov, celoviteje zajema v obdavčitev večji del osebnih motornih vozil (tudi motorna kolesa in kolesa z motorjem), ureja določbe za preprečitev dvojne obdavčitve (odprava obdavčitve rabljenih vozil in možnost vračila davka pri iznosu ali izvozu vozila iz Slovenije), vsebuje pa tudi ukrepe za zmanjšanje davčnih utaj, o čemer pišem v poglavju 5.2.6.

Z vstopom v Evropsko skupnost so se tudi rabljena vozila, ki so bila pridobljena iz EU in so se prvič registrirala na območju Slovenije, štela kot nova vozila, za katera je bilo potrebno plačati DMV po lestvici – stopnja davka je bila odvisna od vrednosti vozila. Trgovci, ki so pridobivali vozila iz drugih držav članic (nova ali rabljena), so davčno obveznost ugotavljali v obračunu DMV, ki so ga morali DURS predložiti za koledarski mesec. Šlo je za sistem samoobdavčitve, ki so ga nekateri seveda začeli izkoriščati, tako da sploh niso predlagali obračunov DMV, ali pa so v obračunih prikazovali prirejene vrednosti vozil – nižjo davčno osnovo. Če govorimo le o DMV, so se ostale utaje nanašale predvsem na poskuse zniževanja davčne osnove na različne načine, o čemer pišem v poglavju 3. V glavnem pa se velike utaje dogajajo v povezavi z utajami na področju DDV.

Davčna obveznost iz naslova DMV se ugotavlja na dva načina:

- **Plačilo DMV na podlagi obračuna (8. člen ZDMV):** davčni zavezanec, proizvajalec motornih vozil ali oseba, ki zaradi opravljanja dejavnosti trgovine z motornimi vozili pridobi iz druge države članice EU motorno vozilo, ki še ni bilo predhodno začasno ali trajno registrirano v drugi državi in katerega tip je bil homologiran v skladu s predpisi o ES-homologaciji ter zanj izdano potrdilo o skladnosti tipa SA, mora obračunati davčno obveznost za koledarski mesec (gre za proizvajalce motornih vozil in trgovce z motornimi vozili – generalne zastopnike). Zavezanec na podlagi svojih evidenc sestavi mesečni davčni obračun DMV, ki ga mora predložiti davčnemu organu do zadnjega dne naslednjega meseca po poteku meseca, za katerega se sestavlja obračun. Davčni

zavezanec mora davčnemu organu predložiti obračun davka ne glede na to, ali je za obdobje, za katerega predloži obračun, dolžan plačati davek ali ne.

- **Plačilo DMV na podlagi odmere (8.a in 10. člen ZDMV):** vsem drugim davčnim zavezancem (razen tistim iz 8. člena ZDMV) odmeri davek davčni organ na podlagi napovedi, ki jo je potrebno predložiti v 15 dneh od dneva pridobitve vozila. Pred letom 2006 se je tudi pri pridobitvah rabljenih vozil s strani preprodajalcev davčna obveznost ugotavljala s samoobdavčitvijo na podlagi obračuna DMV. Ker so zaradi pomanjkanja nadzora na mejah, zadeve v zvezi z utajami začele uhajati iz rok, se je z novelo ZDMV-B<sup>7</sup> leta 2006 ta možnost ukinila. Z novelo ZDMV-C pa se ukinja še možnost obračunavanja DMV za nova motorna vozila, ki jih ne pridobivajo generalni uvozniki.

V Prilogi 1 je prikazan povzetek obdavčitve pridobitev novih motornih vozil z vidika DDV in DMV, v Prilogi 2 pa povzetek obdavčitve v primeru pridobitve rabljenih motornih vozil.

### 2.2.1 Davčna osnova in stopnje davka

Osnova za davek je prodajna cena posameznega motornega vozila, ki ne vključuje tega davka in davka na dodano vrednost. Kot prodajna cena se pri pridobitvi motornega vozila iz druge države članice EU šteje nakupna cena. Če prodajna cena ne ustreza prometni vrednosti ali če plačila ni, je davčna osnova prometna vrednost teh motornih vozil, ki jo ugotovi davčni organ. Davčni organ ugotavlja davčno osnovo na podlagi vseh okoliščin posameznega primera, pri čemer kot izhodišče za ugotavljanje prometne vrednosti razen v primeru uvoza motornega vozila, uporabi orientacijske vrednosti motornih vozil iz katalogov za vrednotenje vozil.

Stopnje davka so do sprejetja ZDMV-C znašale od 1 do 13 % prometne vrednosti vozila, za rabljena vozila nabavljena v Sloveniji, pa je stopnja znašala 5 %. Po ZDMV-C se davčna stopnja veže na izpust CO<sub>2</sub> in posredno (preko kriterija Euro stopenj izpusta oziroma emisijskih stopenj) tudi na izpuste drugih onesnaževalcev (predvsem delcev in dušikovih oksidov), ki imajo negativen učinek na kakovost zunanjega zraka. Slovenija je namreč 2. februarja 2009 prejela uradni opomin Evropske komisije zaradi prekomernih preseganj mejnih vrednosti za delce PM10 v zunanjem zraku v preteklih letih. S tem se zasleduje drugi bistveni cilj zakona, okoljska naravnost. Zato so davčne stopnje za motorna vozila iz tarifne oznake 8703 (razen tarife 8703 10) določene progresivno glede na izpust CO<sub>2</sub> posameznega vozila, ločeno za bencinske in dizelske motorje. Za bencinski pogon ter za električni pogon ali za hibridno vozilo znašajo stopnje od 0,5 do 28 %, za dizelski pogon pa so stopnje zaradi negativnih učinkov zaradi dodatnih izpustov drugih onesnaževalcev nekoliko višje in znašajo od 1 do 31 % (Predlog Zakona o spremembah in dopolnitvah zakona o davku na motorna vozila, 2009, str. 3).

---

<sup>7</sup> Ur.l. RS, št. 47/2006.

### **2.2.2 Preprečevanje dvojne obdavčitve**

ZDMV-C ukinja obdavčitev rabljenih motornih vozil, ki so bila v Sloveniji že registrirana. V skupnih prihodkih od davka na motorna vozila pomeni davek od prometa z rabljenimi motornimi vozili le nekaj odstotkov in se iz leta v leto zmanjšuje predvsem zaradi vse večjega deleža prodaje rabljenih motornih vozil, ki so že bila registrirana v Sloveniji z davčno ugodnejšo posredniško prodajo skozi sistem DDV. V letu 2008 je ta delež znašal le še 1,8 % ali skupno 1,3 milijona evrov prihodka tega davka, zato odprava obdavčitve prometa z rabljenimi motornimi vozili ne pomeni bistvenega izpada prihodka oziroma bo ta nadomeščen z dodatnim prihodkom iz obdavčitve motornih koles in koles z motorjem (Predlog Zakona o spremembah in dopolnitvah zakona o davku na motorna vozila, 2009, str. 6).

Sodišče Evropskih skupnosti je Slovenijo že v nekaj sodbah posredno opozorilo na neprimernost davčne prakse, na podlagi katere se ob prometu z blagom med državami članicami kopiči dajatev na dajatev. Zaradi ureditve problematike dvojne obdavčitve motornih vozil pri dobavi oziroma prenosu motornega vozila v drugo državo članico ali pri izvozu motornega vozila se v 11. členu dodaja določba, ki bo v takih primerih omogočila uveljavljanje vračila sorazmernega dela davka, ki je bil ob registraciji motornega vozila plačan v Sloveniji (Predlog Zakona o spremembah in dopolnitvah zakona o davku na motorna vozila, 2009, str. 4).

Le nekoliko pa se spreminja določba, da se davek za motorna vozila, ki so bila izvožena ali dobavljena v drugo državo članico EU, preden so bila registrirana v Republiki Sloveniji in za motorna vozila, ki so bila v Republiki Sloveniji začasno registrirana z namenom izvoza ali dobave v drugo državo članico EU in so bila registrirana največ 30 dni, davek vrne v celoti.

### **2.2.3 Utaje pri dajatvah na motorna vozila v Avstriji**

Avstrijski davek ob registraciji je enkratna dajatev, ki se obračuna v odstotku od neto cene vozila ob prvi sprostitev vozila v promet. Davčna osnova je neto nabavna cena vozila. Davčna stopnja je izpeljana iz povprečne porabe goriva in je navzgor omejena na 16 % cene vozila. Za osebna motorna vozila z bencinskim motorjem je davčna stopnja izpeljana iz formule:  $2 \% \times (\text{povprečna poraba goriva v litrih} - 3 \text{ l})$ , pri dizelskih motorjih pa iz formule:  $2 \% \times (\text{povprečna poraba goriva v litrih} - 2 \text{ l})$ . Tako je določena najvišja standardna davčna stopnja v višini do 16 % od neto cene vozila, tej davčni stopnji pa se prišteje še določen odstotek davka glede na izpuste CO<sub>2</sub>. Od 1. januarja 2007 velja nova določba, da je mogoče uveljaviti vračilo davka, kadar posamezen lastnik motornega vozila to vozilo odpelje v drugo državo zaradi stalne preselitve. Osnova za vračilo je nakupna cena vozila brez prometnega in registracijskega davka, ki je ustrezna vrednosti po EUROTAX v trenutku odjave vozila oz. konca registracije tega vozila. Pri vračilu davka se zahteva podatek o številki motorja in šasijskega motornega vozila. Tudi v Avstriji ima ta davek okoljsko komponento, saj od 1. julija 2008 velja t. i. sistem BONUS/MALUS glede na stopnje izpustov ogljikovega dioksida, natrijevega

oksida ter prašnih delcev (Predlog Zakona o spremembah in dopolnitvah zakona o davku na motorna vozila, 2009, str. 4–5).

Tudi v Avstriji so od leta 2005 dalje odkrivali različne oblike utaj na področju pridobitev novih in rabljenih vozil. S poostrenimi preverjanji so v Avstriji začeli leta 2006, kjer so pri 2.400 vozilih ugotovili obsežne utaje davkov. Zaradi tega so pri Združenju zavarovalnic Avstrije vzpostavili lastno bazo podatkov o dovoljenju za registracijo za vsa vozila registrirana od 1. 7. 2007. Prva registracija je na podlagi te spremembe v Avstriji možna le, če obstaja za vozilo v tej bazi podatkov zapis podatkov o dovoljenju in v to bazo ni vpisana prepoved registracije. Na ta način so delno zaježili goljufije pri registracijski dajatvi (Wakounig, 2008a, str. 20). Poleg tega pa je Zvezno ministrstvo za finance v letu 2004 izvedlo obsežno organizacijsko reformo svoje finančne in carinske uprave. Ustanovilo je pet regionalnih uprav, ki vključujejo 41 davčnih uradov, 8 inšpekcijskih hiš za velika podjetja in 9 carinskih uradov. Že leta 2003 so začeli s pripravljanjem in izvajanjem svežnjeve ukrepov boja proti goljufijam: določitev koordinatorjev za boj proti goljufijam na posameznih davčnih uradih in v regionalnem uradu, ustanovitev centra za tveganja, informacije in analize, ustanovitev oddelka za davčni pregon, uvedba akcijskih dni za inšpiciranje, mednarodno sodelovanje (Wakounig, 2008b, str. 18–20).

### **3 NAJPOGOSTEJŠE DAVČNE UTAJE PRI PROMETU Z MOTORNIMI VOZILI**

Dejavnost prodaje novih in rabljenih motornih vozil je v Sloveniji med najbolj prizadetimi s sistemskimi utajami DDV. O sistemskih utajah govorimo, ker gre za utaje, ki izkoriščajo sam sistem DDV: kreditno metodo obračunavanja in sistem oprostitve pri dobavah znotraj skupnosti. Utaje se pojavljajo tudi na področju nacionalnega davka – DMV, vendar pri organiziranih utajah bolj kot »posledične utaje« primarnih utaj na področju DDV.

Lahko bi rekli, da na področju motornih vozil obstajajo trije veliki problemi, ki se pogosto prekrivajo – organizirana utaja ima lastnosti več različnih utaj – to pa so:

- poslovanje preko *missing trader* družb,
- ponarejeni (dvojni) računi,
- delo na črno.

Najbolj znana utaja, ki je pogosto osnova, na katero se »prilepijo« še druge vrste utaj, je seveda utaja tipa *missing trader*, zato ji v nadaljevanju namenjam največ prostora.

#### **3.1 Missing trader družba**

Goljufije, kjer se pojavlja gospodarski subjekt, ki mu pravimo *missing trader*, z angleško besedo imenujemo VAT Missing trader Intra-Community fraud (v nadaljevanju *missing trader* goljufija). V dejavnosti trgovine z motornimi vozili znotraj Skupnosti se pogosto

pojavnjajo kot pridobitelji novih ali rabljenih motornih vozil, ki po opravljeni transakciji izginejo in ne plačajo niti DDV niti DMV. Z utajo davkov lahko dosežejo nižje cene na trgu, kar je v dejavnosti prometa z motornimi vozili zelo pomembno, saj so kupci na cene zelo občutljivi. Poznamo dva osnovna tipa goljufij znotraj Skupnosti, kjer pride do pojava manjkajočega trgovca (Bernik, 2008, str. 20):

- nakupna goljufija (angl. *acquisition fraud*): gre za dobavo dobrin iz ene članice EU na domači trg s strani trgovca, ki blago dobavi drugemu zavezancu na domačem trgu, vendar ne odda obračuna DDV in ne plača prejetega DDV državi, saj ponavadi že pred tem izgine, zato mu pravimo tudi »manjkajoči trgovec«.
- davčni vrtiljak (angl. *carousel fraud*): v začetni fazi je podobna nakupni goljufiji, vendar dobrine niso prodane z namenom potrošnje na domačem trgu, ampak se preko verige podjetij preprodajajo na domačem trgu in kasneje ponovno dobavljene v drugo državo članico (ali celo v več držav), tako da dobrine krožijo.

Izraza »*missing trader*« in »davčni vrtiljak« se v praksi pogosto istovetita, v resnici pa je davčni vrtiljak nekakšna nadgradnja nakupne goljufije, sestavljena tudi iz *missing trader* podjetja, kot bistvenega člena verige.

Zelo malo držav članic objavlja ocene obsega *missing trader* goljufij, Evropska komisija meni, da naj bi le-te v nekaterih državah znašale okoli 10 % DDV prihodkov (Stopping the Carousel, 2007, str. 12). Utaje tega tipa je namreč zaradi njihove kompleksnosti izredno težko meriti, zato obstajajo le ocene posameznih držav članic, ne pa tudi ocene za celotno Evropsko skupnost.

Po raziskavi, ki jo je naročila Evropska komisija obstajata le dve pomembnejši raziskavi glede ocen *missing trader* goljufij: ocena Davčne uprave Velike Britanije – angl. Her Majesty Revenue & Customs, v nadaljevanju UK HMRC, ki izračunava utaje tipa *missing trader* od leta 2001, ter ocena Belgijske davčne uprave, ki temelji na ekstrapolaciji podatkov, pridobljenih v EUROCANET<sup>8</sup>. Namen slednje je bil predvsem prikazati razlike med posameznimi državami članicami glede občutljivosti na davčne vrtiljake, zato je za namene te naloge bolj zanimiva. V raziskavi se je potrdilo, da so večje države zaradi večje domače ekonomije bolj zanimive za davčne vrtiljake. Tako so bile največje utaje tega tipa odkrite v Veliki Britaniji z uporabo blaga, ki je potovalo preko Dubaja (Study to quantify and analyse the VAT gap in the EU-25 Member States, 2009, str. 103–106).

Na tej podlagi je bila ocenjena tudi razporeditev izgub DDV iz naslova davčnih vrtiljakov po posameznih državah EU, kot je prikazano v sledeči tabeli:

---

<sup>8</sup> Glej poglavje 4.2.2.

Tabela 7: Ocena DDV izgube zaradi davčnih vrtiljakov v Evropski skupnosti leta 2005/2006

DRŽAVA ČLANICA EU	OCENA SKUPNE DDV IZGUBE ZARADI DAVČNIH VRTILJAKOV V EU V %
Velika Britanija	25,4
Španija	17,3
Italija	15,7
Nemčija	13,2
Francija	10,2
vse ostale države	<5,0

Vir: Study to quantify and analyse the VAT gap in the EU-25 Member States, 2009, str. 106.

Po tej raziskavi so glavni igralci davčnih vrtiljakov večje države zahodne Evrope, vprašanje pa je, če so večje države srednje in vzhodne Evrope res tako zanemarljive ali pa jih ta raziskava (še) ne zajema, glede na to, da se je večina od njih pridružila EU leta 2004, zato leta 2005/06 ta tip utaj v teh državah še ni bil tako izrazit. Najbrž bi bila situacija danes drugačna.

Slovenija je za davčne vrtiljake majhna država, a vsakršna izguba iz tega naslova pomeni veliko izgubo za slovenski proračun, zato se je potrebno zavedati, da so davčni vrtiljaki tudi slovenska realnost. Bernik (2008, str. 22) meni, da lahko situacijo glede *missing trader* goljufij v Sloveniji primerjamo s situacijo v Nemčiji<sup>9</sup>, kjer je bilo v isti raziskavi ocenjeno, da znašajo tovrstne goljufije okoli 2 % vseh prihodkov iz naslova DDV, medtem ko znašajo izgube zaradi davčnih vrtiljakov najverjetneje okoli 1 % vseh prihodkov iz naslova DDV, kar je manj kot ocenjenih 10 % s strani Evropske komisije. Če navedeno ponazorimo in apliciramo v leto 2008, ko so celotni DDV prihodki znašali 3.145.093.125 evrov, bi izguba iz naslova *missing trader* goljufij v Sloveniji znašala 62.901.862,5 evrov, kar pomeni 0,52 % celotnih javnofinančnih prihodkov, ki jih pobira DURS.

### 3.1.1 Nakupna goljufija

Prvi tip goljufije, kjer pride do pojava *missing trader* družbe, je nakupna goljufija, ki je povezana s prikazovanjem navidezne dobave blaga znotraj Skupnosti in je značilna prav za področje trgovine z motornimi vozili. Dobava blaga znotraj Skupnosti je namreč oproščena plačila DDV in če je le-ta navidezna, se s tem zavezanec nezakonito izogne plačilu DDV za promet blaga, ki ga potem običajno proda po nižji ceni (brez DDV) na domačem tržišču na "črnem" trgu oziroma preko *missing trader* družb v sferi legalnega poslovanja.

*Missing trader* družbe še vedno predstavljajo največji problem pri dejavnosti trgovine z motornimi vozili. Vse velike do sedaj odkrite organizirane utaje na področju motornih vozil

<sup>9</sup> Primerjava je narejena na podlagi predhodne primerljivosti podatka o vseh DDV izgubah v odstotku BDP v letih 2000-2003 v Nemčiji in Sloveniji (Slovenija – 3,1 %, Nemčija – 3,2 %), ki jo je opravil Dunajski inštitut za mednarodne ekonomske študije (WIIW) leta 2006. Primerjava je podkrepljena še z dejstvom, da je Nemčija največja poslovna partnerica Slovenije (Bernik, 2008, str. 21–22).



so bazirale na tem tipu goljufije, ki se ji potem posledično pridružijo še goljufije na področju DMV. *Missing trader* podjetje je ključni člen v verigi utaje DDV, saj je njegova glavna naloga izstavljanje fiktivnih računov z obračunanim DDV, ki si ga nato naslednji člen v verigi prizna kot vstopni DDV, sama pa davka nikoli ne plača.

Takšne navidezne družbe z lažno izjavo, da bodo začele opravljati gospodarsko aktivnost, preslepijo davčni organ in pridobijo veljavno identifikacijsko številko za namene DDV, ki jo potem zlorabijo za namene davčne utaje. V praksi *missing trader* družba pomeni samo davčno številko brez premičnega oziroma nepremičnega premoženja in z odprtim transakcijskim računom, na katerega prejemniki računov nakazujejo denarna sredstva, ki se potem z računa dvigujejo z gotovinskimi dvigi, pri čemer se navedena gotovina ne uporabi za poslovanje družbe ampak druge (neznane) namene. Tovrstne »družbe« ponavadi vodijo t.i. »slamnatih direktorji« npr. tujci, ki niso dosegljivi in sami dejansko ne opravljajo funkcije zakonitega zastopnika družbe in ne sklepajo poslov po svoji volji.

Predvideva se, da so nakupne goljufije bolj pogoste v večjih državah (Nemčija, Velika Britanija, Italija, Španija, Francija), saj so zaradi večjega domačega trga bolj ranljive. V teh državah naj bi znašal delež teh goljufij 10–25 % vseh goljufij tega tipa v Evropski skupnosti, medtem ko naj bi na druge države ne odpadlo več kot 5 % teh goljufij (Study to quantify and analyse the VAT gap in the EU-25 Member States, 2009, str. 106).

DURS je februarja 2010 objavil konkreten podatek (Poročilo DURS o pobiranju dajatev in boju proti davčnim utajam s predlogi ukrepov, 2010, str. 43), da je v postopkih inšpekcijskih nadzorov v letu 2009 dodatno obračunala 24,6 milijona evrov DDV, od tega:

- 16 milijonov evrov nezakonitega odbitka DDV od *missing trader* družb in
- 10 milijonov evrov premalo plačanega DDV pri prodaji motornih vozil preko *missing trader* družb, kar predstavlja 8,6% DDV vrzeli, ocenjene za leto 2006<sup>10</sup>

Primer odkrite goljufije tega tipa v Sloveniji s shemo delovanja je predstavljen v poglavju 5.3.1.

### 3.1.2 Davčni vrtiljak

Drugi tip goljufij, kjer se še pojavlja *missing trader* družba, je davčni vrtiljak, kjer se take družbe pojavljajo kot pridobitelji blaga, ki nato blago prodajo končnim kupcem ali pa *bufferjem* in *brokerjem* (glej Sliko 4). Gre za nadgradnjo nakupne goljufije, kjer prihaja do ponavljajočih se nakupov in prodaj (resničnih ali fiktivnih) med sodelujočimi davčnimi zavezanci, od katerih je vedno eno *missing trader* podjetje. Namen davčnega vrtiljaka je izogniti se plačilu DDV, drugim členom v verigi pa omogočiti odbitek fiktivnih zneskov

---

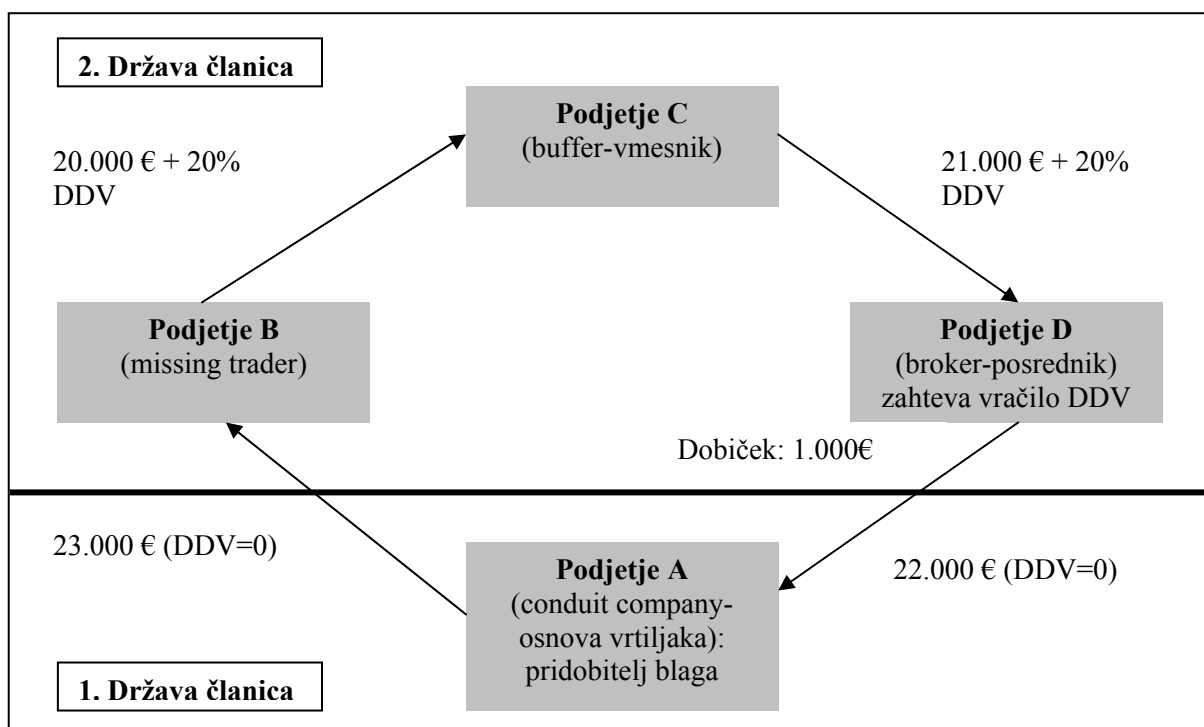
<sup>10</sup> Primerjava je narejena z zadnjo znano oceno DDV vrzeli, ki je za leto 2006 (glej Tabelo 2 na strani 9).

DDV, da se doseže povračilo DDV ali zmanjšanje zneska DDV, ki ga je potrebno plačati. 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 (Čokelc, 2008, str. 20).

Metode davčnega vrtiljaka so različne. Ustanavljajo se podjetja s slamnatimi lastniki, prek nepreglednih prepletanj podjetij se izdajajo navidezni računi in opravljajo navidezne transakcije, zlorablja se tuje identifikacijske številke, pogosto se uporablja podjetja v stečaju. Znotraj te verige podjetij prihaja tudi do pranja denarja (Wakounig, 2008a, str. 18).

Pri prometu z motornimi vozili je bolj verjetno, da se utaje pojavljajo le s pomočjo *missing trader* družb, saj je za davčne vrtiljake bolj primerno poceni in manjše blago, ki ga je lažje transportirati, s čimer se prikaže posel kot dejanski posel, kljub temu, da blago le kroži. Pri prometu z motornimi vozili je bolj verjetno, da se vrtiljaki pojavljajo bolj kot fiktivni posli: krožijo le računi, ne pa tudi avtomobili. Davčne vrtiljake je tudi izjemno težko odkriti, če že, se običajno odkrije le del vrtiljaka. V Sliki 4 je prikazana osnovna shema davčnega vrtiljaka, pri čemer so se v praksi pojavile različne variacije shem, ki lahko vključujejo več držav in več vmesnih podjetij, katerih naloga je zakriti sled, v osnovi pa sledijo osnovnemu konceptu, ki vsebuje *missing trader* podjetje.

Slika 4: Poenostavljena shema davčnega vrtiljaka



Vir: S. Čokelc, *Davčne utaje: učno gradivo pri predmetu Davčno in računovodsko svetovanje*, 2008, str.21.

V davčnih vrtiljkih so poleg *missing trader* družbe ključni igralci praviloma še:

- vmesnik (angl. *buffer*): je vmesni člen med *missing trader* družbo, drugim *bufferjem* in *brokerjem*, njegova naloga pa je zakriti povezavo med *missing trader* družbo in davčnim zavezancem, ki zahteva vračilo DDV. *Buffer* je na videz ugleden davčni zavezanec, njegova značilnost pa je, da v zelo kratkem času doseže velik promet, ne uporablja običajnih distribucijskih poti in ima kratko življenjsko dobo. Praviloma posluje z majhnimi maržami in ni obremenjen s komercialnim rizikom. Njihovo število je odvisno od kompleksnosti vrtiljaka.
- posrednik (angl. *broker*): je končni člen v verigi, ki proda blago končnemu potrošniku. Je vedno ustanovljen v isti državi kot *missing trader* družba. Opravi dobavo blaga v drugo državo članico in zahteva vračilo DDV, ki ga *missing trader* podjetje ni plačalo.
- osnova vrtiljaka ali t.i. kanalsko podjetje (angl. *conduit company*): deluje vedno v drugi državi članici in ima vlogo dobavitelja *missing trader*-ju. Izgub DDV v državi članici, kjer deluje to podjetje, ni. *Conduit company* je ponavadi ustanovljena za potrebe servisiranja mehanizma vrtiljaka utaje, lahko pa je to podjetje grosist, ki se zaveda, da je del mehanizma utaje (Čokelec, 2008, str. 20–21).

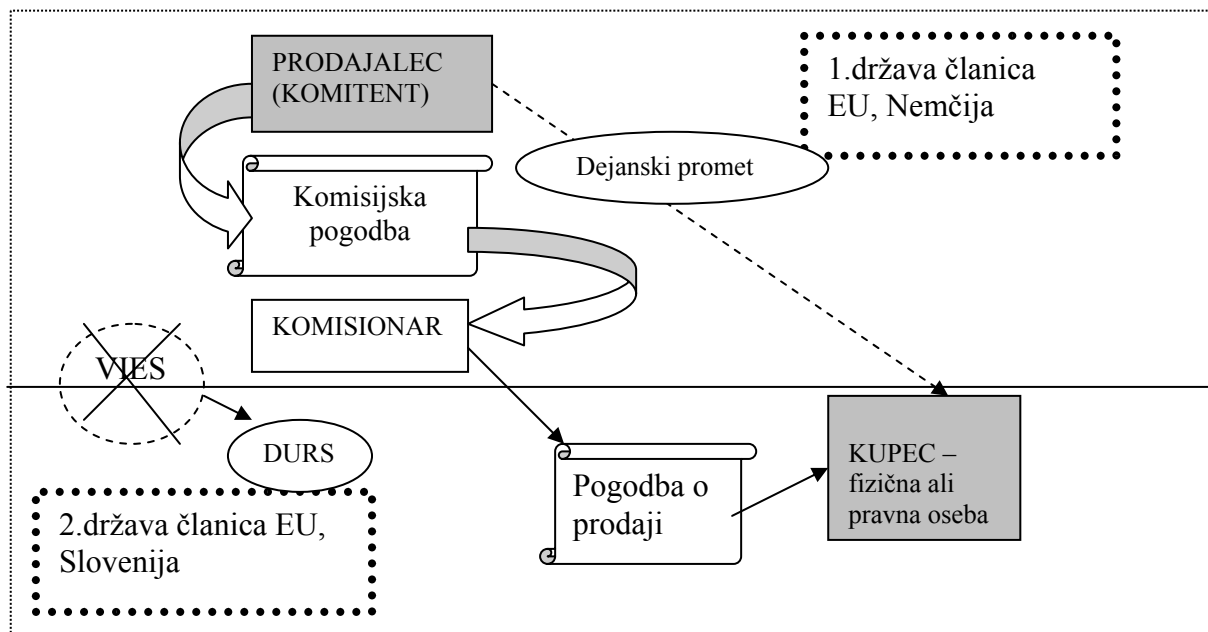
Vrtiljak deluje tako, da podjetje - trgovec B nabavi avtomobil od podjetja A na primer po ceni 23.000 evrov po sistemu samoobdavčitve – blago je po tem sistemu prosto DDV, ker podjetje B predloži svojo identifikacijsko številko za DDV v državi članici 2. Nato ta avto proda podjetju C po ceni 24.000 evrov z obračunanim DDV. Ker trgovec B ne odda obračuna DDV oziroma ne prikaže tega prometa v obračunu, kljub nižji ceni zasluži 4.000 evrov (davčna izguba 4.000 evrov). Trgovec B po opravljeni prodaji izgine in ker ne poroča o pridobitvi vozila znotraj Skupnosti, davčni urad države članice 2 ne razpolaga s podatki o takšni pridobitvi. Trgovec C ima nalogo zakriti povezavo med B in D. Trgovec D proda avtomobil naprej trgovcu A z minimalno maržo (22.000 EUR) brez obračunanega DDV, saj gre za dobavo v drugo državo članico, odda obračun DDV in rekapitulacijsko poročilo, v katerem prikaže dobavo znotraj Skupnosti ter zahteva vračilo DDV v svojem obračunu, ki pa ga trgovec B ni plačal (davčna izguba 4.200 evrov). Davčni urad države članice 2 tako razpolaga s podatki o dobavi znotraj Skupnosti, ne pa tudi s podatkom o pridobitvi znotraj Skupnosti, zato je trgovinska bilanca države članice 2 nerealna. Trgovec A nato zopet proda avtomobil trgovcu B in tako se vrtiljak vrti. Samo en krog vrtiljaka je povzročil izgubo v državi članici 2 v višini 8.200 evrov, s ponavljanjem »vrtenja« vrtiljaka pa se te izgube zvišujejo v neomejene razsežnosti. Država članica 1 tako ne utрпи neposredne škode, ampak samo omogoča utajo v drugi državi članici, zato je sodelovanje med državami v smislu medsebojnega obveščanja, ki lahko prekine ta krog, ključnega pomena.

### **3.2 Zloraba posebne sheme obdavčitve pri pridobitvah iz Evropske skupnosti**

Naslednji problem so ponarejeni in t.i. dvojni računi, ki se pojavljajo z namenom zlorabe t.i. posebne sheme obdavčitve pri preprodajalcih rabljenih vozil, kjer se DDV obračuna le od

razlike v ceni, ne pa od davčne osnove v skladu s 37.čl. ZDDV-1. V skladu z navedenim se izda ponarejen račun za dobavo motornega vozila preko preprodajalca – npr. komisionarja, čeprav pogoji za uporabo posebne sheme obdavčitve niso izpolnjeni. Ta obračuna DDV od razlike v ceni, kar pomeni, da DDV ni potrebno plačati v Sloveniji niti s strani pridobitelja zavezanca, ki ni identificiran za namene DDV (ta bi sicer plačal DDV v Sloveniji le, če bi se vozilo štelo za novo), niti če je pridobitelj zavezanec, ki je identificiran za namene DDV (glej Prilogo 2). Na tak način se zavezanci nezakonito izognejo plačilu DDV v Sloveniji. Ker se transakcije v okviru komisijске prodaje ne poročajo v VIES, je nepravilnost teže odkriti.

Slika 5: Pridobitev motornega vozila preko komisionarja, ki obračunava DDV od razlike v ceni



Komisionarji takega računa ne zavedejo v evidence (utaja DDV in davka od dohodkov), fizične osebe, ki pridobijo vozilo in se ukvarjajo s preprodajo vozil pa je teže odkriti, saj se s preprodajo preko komisionarjev zabriše sled prometa z vozilom.

### 3.3 Nezakonito znižanje osnove za plačilo DMV pri pridobitvah

Pri pridobitvah rabljenih motornih vozilih, kjer DMV odmeri davčni organ na podlagi napovedi, se pogosto zgodi, da zavezanci poskušajo zniževati davčne osnove na podlagi ponarejenih računov z navedbo nižje prodajne cene, večjim številom prevoženih kilometrov, navedbo, da je avtomobil poškodovan, čeprav v resnici ni ipd. Najverjetneje gre v teh primerih za dvojne račune. Odmera DMV se lahko izvede v skrajšanem ali posebnem ugotovitvenem postopku. Posebni ugotovitveni postopek pride v poštev, ko je podan sum, da dejansko stanje ni tako, kot izhaja iz predložene dokumentacije, zato je potrebno izvesti dodatne dokaze. V fazi ugotavljanja davčne osnove v posebnem ugotovitvenem postopku davčni zavezanci predložijo ponarejena cenitvena poročila, ki so pogosto »naročena« in nimajo zveze z dejanskim stanjem vozila (poplavljenega vozila, povsem razbita vozila ipd.),

fotografije poškodovanih vozil, ki se ne nanašajo na dejansko vozilo ipd. V teh primerih ima davčni organ možnost, da opravi ogled na terenu, kjer se največkrat izkaže, da podatki na računu niso pravi. Odmera DMV tako zahteva več časa in lahko traja do 30 dni.

### **3.4 Uporaba fizičnih oseb – slamnatih lastnikov kot vmesnih členov pri preprodaji vozil**

Davčni zavezanec se pri nabavi vozila v drugi državi članici ne izkaže s svojo identifikacijsko številko za DDV, ampak se tujemu prodajalcu predstavi kot fizična oseba. Gre za uporabo fizičnih oseb kot domnevnih lastnikov vozil, saj pri prodaji rabljenega vozila fizični osebi v drugo državo članico obveznost plačila DDV nastane v državi članici porekla blaga. V teh primerih pa gre dejansko za ponarejene račune, ko DDV v državi članici porekla ni bil plačan, avto pa je dejansko namenjen drugemu davčnemu zavezancu - večinoma so v ozadju originalni računi izdani slovenski *missing trader* družbi. Z uporabo fizične osebe kot vmesnega člana, se davčni zavezanci izognejo kontrolnemu mehanizmu preko sistema VIES, glede na to, da se v ta sistem poročajo le dobave med davčnimi zavezanci. Uporaba slamnatih lastnikov je v Sloveniji zelo pogost način utaje, zaznana je bila predvsem pri dobavah avtomobilov iz vzhodnih držav, kjer se je za posamezne dobavitelje pojavljala vedno ena in ista slovenska fizična oseba kot kupec vozila. V zadnjem času pa so se tudi goljufi že prilagodili in uporabljajo različne fizične osebe. Napoved za odmero DMV tako vloži druga oseba in ne dejanski zavezanec, tako se DMV odmeri nepravi osebi. Te fizične osebe so praviloma del verige, ki organizira in izvaja davčne utaje, vendar običajno o ničemer »ne vedo nič«. Na podlagi potrdila o plačnem DMV, se vozilo homologira. Pogosto se dejanski lastniki ali osebe, povezane z dejanskimi lastniki, pojavljajo kot pooblaščenca »slamnatih lastnikov«, ki zanje na davčnem uradu vložijo napoved za odmero DMV, ta DMV tudi plačajo, dejansko pa so vozila namenjena drugi osebi, ki potem ta vozila proda na črno (utaja davka od dohodkov in DDV). Dejanski kupec vozila na podlagi računa, izdanega od dejanskega pridobitelja (lahko *missing trader*), vozilo registrira. Če bi tak kupec preverjal ali je DMV plačan ali ne (glej poglavje 5.2.4), ne bi opazil nič sumljivega (DMV je bil dejansko plačan).

V postopku nadzora je tako potrebno ugotoviti dejanskega organizatorja trgovine z motornimi vozili in obdavčiti dejansko transakcijo, kar pomeni, da so postopki izredno zahtevni in dolgotrajni. V ta namen lahko davčni organ pride do informacij o dejanskem prodajalcu in dejanskem kupcu vozila preko mednarodne izmenjave informacij.

### **3.5 Lažno prikazovanje rabljenih motornih vozil kot novih**

Gre za izogibanje plačila DMV pri pridobitvah, ki se odmeri na podlagi napovedi, medtem ko se DMV za »novo« vozilo, ki bi moral biti obračunan v obračunu DMV, nikoli ne plača. Na isti način se lahko izogne tudi plačilu DDV, le da v nasprotni smeri – pri dobavah v EU, kot

je obrazloženo v poglavju 2.1.3. Pri dobavah v EU se lahko zahteva tudi vračilo plačanega DMV za nova vozila, ki še niso bila registrirana v Sloveniji. Tako so bile pri nekaterih generalnih uvoznikih ali pooblaščenih prodajalcih ugotovljene nepravilnosti, da so vozila prikazovali kot nova, zahtevali vračilo plačanega DMV, vozila pa so dejansko že bila registrirana v Sloveniji.

### **3.6 Navidezna dobava motornega vozila znotraj Evropske skupnosti**

Navidezna dobava znotraj Skupnosti pomeni, da se ponaredijo računi in spremljajoči dokumenti o dobavi v drugo državo članico – tako se doseže nezakonito vračilo DMV in (ali) nezakonito uveljavljanje oprostitve DDV. Utaja je pravzaprav lahko tudi del organizirane utaje tipa *missing trader*. Utajo je mogoče odkriti s pomočjo mednarodne izmenjave informacij, ko se poročila o dobavah v eni državi članici ne ujemajo s poročili o pridobitvah v drugi državi članici (za DDV), s stališča DMV pa se običajno ugotovi, da je vozilo še vedno registrirano v Sloveniji.

### **3.7 Delo na črno**

Sprememba ZDMV v delu, ki se nanaša na odpravo krajevne pristojnosti pri odmeri DMV na podlagi napovedi zavezanca, je odprla vrata preprodaji motornih vozil s strani fizičnih oseb, ki ne prijavijo opravljanje dejavnosti, saj takšne osebe načrtno krožijo po Sloveniji in vlagajo napovedi za odmero davka na različnih davčnih uradih in tako zakrijejo dejstvo, da dejansko že opravljajo dejavnost trgovine z motornimi vozili. Na takšen način se izogibajo plačilu DDV in davku od dohodkov iz dejavnosti.

### **3.8 Nezakonita uporaba identifikacijske številke za DDV drugega davčnega zavezanca**

Gre za krajo identifikacijske številke za DDV oz. kloniranje identifikacijske številke, kar pomeni da se uporabi identifikacijska številka drugega davčnega zavezanca. Ko kupec vozila npr. zahteva vračilo vstopnega DDV, mu davčni organ tega ne vrne, ker uporablja napačno davčno številko. Na drugi strani pravi davčni zavezanec pod »klonirano« številko dobi zahtevek za plačilo DDV in pri tem težko dokaže, da so bile fakture lažne ter da jih je izdal nekdo drug (Prezelj, 2006, str. 12–13). Podobno kot pri delu na črno, se s tem utaji DDV in dohodek iz dejavnosti oz. davek od dohodka pravnih oseb.

## **4 UKREPI EVROPSKE UNIJE V ZVEZI Z DAVČNIMI UTAJAMI NA PODROČJU DDV**

Trenutni sistem DDV, ki velja znotraj Evropske skupnosti, je t.i. prehodni oziroma začasni sistem (angl. *transitional system*), ki je bil odgovor na odpravo davčnih in carinskih meja leta

1993 in ki naj bi bil nadomeščen s t.i. načelom porekla (angl. *definitive system* ali *the origin principle*) leta 1997. V začasnem sistemu DDV je bila zato, da bi se izognili motnjam konkurence (prehajanja davčnih zavezancev v druge države članice zaradi neharmoniziranih davčnih stopenj) pri dobavah v druge države članice drugim davčnim zavezancem uvedena stopnja 0 – transakcije so obdavčene po t.i. načelu destinacije pri prejemniku v drugi državi članici po mehanizmu obrnjene davčne obveznosti. To pomeni, da prejemnik obračuna izstopni DDV in hkrati odbije vstopni DDV, če ima pravico do odbitka. Prav ta možnost oprostitve DDV, ki je bila uvedena kot odgovor na odpravo mej med članicami, je najšibkejša točka trenutnega sistema DDV, ki je omogočila nastanek in razcvet davčnih utaj tipa *missing trader*.

Problem davčnih utaj na področju DDV je bil zaznan že sredi 90-tih let prejšnjega stoletja. Evropska komisija je v tistem času sprejemala ukrepe zgolj na deklarativni ravni v smislu, da je potrebno sprejeti ukrepe za zaježitev problema, da je potrebno ustaviti rast obsežnih DDV utaj, konkretnih ukrepov pa je bilo premalo, da bi zadeli bistvo problema (Baldwin, 2007a, str. 3). Na tem mestu je torej upravičena kritika na račun Evropske komisije, da je o težavi davčnih utaj začela resno ukrepati šele skoraj deset let po zaznavi problema, ko so utaje že dobile kritične razsežnosti.

Vedno bolj je postajalo jasno, da je za uspešen boj proti tovrstnim utajam potreben skupen in koordiniran boj vseh držav članic, saj poskusi in ukrepi posamezne države članice za zaježitev utaj niso mogli doseči zelenega učinka pri utajah, ki izkoriščajo značilnosti sistema DDV pri poslovanju med državami članicami. Vlogo koordinatorja v tem boju je leta 2006 končno prevzela Evropska komisija, ki je maja s Sporočilom Evropske komisije Evropskemu svetu glede Evropske strategije za preprečevanje davčnih utaj (Commission of the European Communities, COM (2006) 254 z dne 31. 5. 2006) začela razpravo o skupni koordinirani strategiji boja proti davčnim utajam. Namen Sporočila je bil sprožiti razpravo z vsemi udeleženci (Evropski svet, Evropski parlament, poslovni sektor) o vzpostavitvi skupne strategije boja proti utajam na ravni EU. Zaradi najbolj perečega problema utaj na področju DDV so aktivnosti sedaj v glavnem usmerjene na to področje (Combating tax fraud, 2009, str. 1).

Glede posameznih rizičnih dejavnosti kot je trgovina z motornimi vozili, Evropska komisija ni razpravljala o posebnih ukrepih, ki bi veljali le za to področje, ampak je pri posameznih dejavnostih potrebno izhajati iz vseh možnosti in izbrati tisto, ki je za neko dejavnost najprimernejša.

Evropski svet je potrebo po vzpostavitvi skupne strategije boja proti davčnim goljufijam na nivoju Evropske skupnosti, ki bi pomenila dopolnjevanje in podpiranje prizadevanj posameznih držav članic v tem boju, predstavil novembra 2006 in junija 2007. Evropski svet je spoznal, da je bil boj proti DDV utajam v celoti prepuščen posameznim državam članicam, kar je za učinkovitost odkrivanja utaj premalo, saj velike, sistemske utaje zahtevajo skupen

pristop tako na zakonodajni kot na izvedbeni ravni. Razlike na operativni ravni namreč lahko spodbudijo goljufe, da prenesejo svoje aktivnosti v države, kjer ukrepi preprečevanja utaj še niso uvedeni, poleg tega pa povzročajo tudi administracijske stroške (Commission of the European Communities, COM (2008) 807 final, 2008, str. 4).

Pri iskanju ustreznih rešitev je zato Komisija iskala ravnotežje med potrebo EU po skupnem pristopu ter različnimi pristopi in organizacijami nacionalnih davčnih uprav, poleg tega pa je morala upoštevati tudi druge evropske politike, še posebej pa skupni cilj Evropskega sveta glede 25 % zmanjšanja obstoječih administrativnih bremen<sup>11</sup>. Ukrepi naj ne bi bili nesorazmerni z nacionalnimi ukrepi držav članic, saj bi to pomenilo zmanjšanje konkurenčnosti notranjega evropskega trga v primerjavi z nacionalnimi trgi držav članic (Commission of the European Communities, COM (2007), 758, 2007, str. 6). Prvemu sporočilu Komisije je potem sledila vrsta razprav tako na nivoju Evropskega sveta (ECOFIN Council), Evropske komisije<sup>12</sup> kot na nivoju poslovne javnosti (organiziranje DDV konferenc z namenom dati priložnost poslovni javnosti za izražanje mnenj glede potencialnih ukrepov oziroma dajanja svojih predlogov).

Temeljno vprašanje, ki se je izpostavilo, je, ali je možno zmanjšati obseg davčnih utaj brez nesorazmernih administrativnih stroškov in z ohranjanjem temeljnih načel skupnega evropskega trga (skupen trg, lojalna konkurenca, prepoved ukrepov, prosti pretok blaga, storitev, kapitala in ljudi). Predpogoj vsakršne spremembe v sedanjem sistemu DDV je, da se z njo doseže naslednje cilje (Commission of the European Communities, COM 2006 (254) final, 2006, str. 9):

- znatno zmanjšati možnosti za utaje in izključiti možnost za nastanek novih vrst utaj,
- ne povzročati nobenih znatnih administrativnih stroškov davčnim zavezancem in davčnim administracijam,
- zagotoviti davčno nevtralnost kot temeljne značilnosti DDV sistema in zagotoviti enakopravno obravnavo davčnih zavezancev po posameznih državah članicah.

Iskanje vseh izpostavljenih rešitev je do sedaj potekalo v dveh smereh: ena je spreminjanje sistema obdavčitve z DDV (strukturne spremembe), druga pa je iskanje rešitev v davčnem administriranju. Slednjo Komisija vidi kot konvencionalne ukrepe, katerih cilj je utrditev obstoječega sistema DDV, strukturne spremembe pa kot dolgoročne ukrepe, ki vključujejo (Combating tax fraud, 2009, str. 1) opcijo državam članicam za uvedbo splošnega sistema obrnjene davčne obveznosti in spremembo obdavčitve transakcij znotraj Skupnosti.

---

<sup>11</sup> Gre za cilj prenovljene Lizbonske strategije, ki mora biti uresničen do leta 2012 in je opredeljen v »Action programme for reducing Administrative Burdens in the European Union« (EU, COM (2007) 23 final, 24. 1. 2007).

<sup>12</sup> Komisija je kot odgovor na zaključke ECOFIN sveta iz novembra 2006 oblikovala novo ekspertno skupino z državami članicami – Anti Tax Fraud Strategy (ATFS) z namenom vodenja razprave glede konvencionalnih ukrepov.



Iz ravnanja Komisije do sedaj izhaja, da se Komisija bolj zavzema za administrativne ukrepe kot pa za strukturne rešitve, saj slednje pomenijo še večje drobljenje DDV sistema po posameznih državah članicah in povečanje »svobode« pri obračunavanju DDV, poleg tega pa bi take spremembe pomenile nepričakovano visoke stroške prilagoditve za poštene davčne zavezance. Evropska komisija je zato bila vseskozi bolj naklonjena administrativnim rešitvam.

## 4.1 Dolgoročni ukrepi

Februarja 2008 je Komisija predstavila Sporočilo Svetu in Evropskemu parlamentu (Commission of the European Communities, COM (2008) 109 final, 2008) glede dveh ukrepov, ki pomenita spremembo DDV sistema:

- **Sprememba obdavčitve transakcij znotraj Evropske skupnosti** (Commission of the European Communities, COM (2008) 109 final, 2008, str. 4–7):

Komisija si je že od leta 1987 prizadevala za sistem porekla (obdavčitev v državi izvora) kot edine prave poti k doseganju enotnega notranjega trga. Za odpravo konkurenčnih motenj bi bila seveda potrebna harmonizacija davčnih stopenj ali vsaj tesno zблиžanje letih, za kar pa niti leta 1987 niti ob naslednjem predlogu leta 1995 in niti danes ni potrebne politične volje. Zato je Komisija v tem Sporočilu predlagala sistem, ki ne potrebuje tako drastičnih posegov v davčne stopnje: domače davčne stopnje bi ostale enake, ničelna stopnja pri dobavah v drugo državo članico pa bi se nadomestila s stopnjo 15 %. Kadar država članica predpisuje višjo (nižjo) stopnjo od 15, bi davčni zavezanec – kupec razliko plačal (zahteval vračilo) v tej svoji državi članici. Naveden ukrep bi zagotovo rešil težave z *missing trader* utajami, vendar povzročil tudi naslednje probleme:

- konkurenčni vidiki,
- stroški za davčne zavezance,
- delovanje »klirinškega sistema«: za zagotovitev, da DDV pobere država, kjer se odvija končna potrošnja, bi države članice postale »odvisne« od davčnih transferjev druge države, ne glede na to ali je bil davek v eni državi dejansko plačan ali ne in kar glede na obseg transakcij znotraj Skupnosti (10-20 % transakcij znotraj Skupnosti med vsemi transakcijami) ne bi bil majhen znesek.

Zaradi navedenega se Komisija bolj zavzema za uvedbo enotnih davčnih stopenj, ki bi pomenile odpravo ali bistveno zmanjšanje vseh teh pomanjkljivosti, vendar se države članice nočejo odpovedati nadzoru nad svojo fiskalno suverenostjo.

- **Opcija državam članicam za uvedbo splošnega sistema obrnjene davčne obveznosti**

Pri modelu obrnjene davčne obveznosti DDV obračuna in plača kupec, ne pa dobavitelj kot v trenutnem sistemu DDV. Kupec bi tako v obračunu DDV obračunal in ob predpostavki obstoja pravice do odbitka DDV, v obračunu tega tudi odbil. Davčni organ tako ne dobi DDV v vsaki fazi produkcijsko – distribucijske verige, ampak bi celotni DDV plačal zadnji člen v verigi, to je prodajalec na drobno, ki bi proizvod ali storitev prodal končnemu potrošniku (Combating tax fraud, 2007, str. 22).

Model obrnjene davčne obveznosti je bil z Direktivo Sveta 2006/69/EC z dne 24. julija 2006 iz neobveznega mehanizma razširjen na določene dobave (gradbeništvo – storitve v zvezi z zgradbami, dobave osebja v zvezi z gradbenimi storitvami, dobave zemljišč in zgradb, za katere je bila uporabljena možnost za obdavčitev, dobava odpadkov, ostankov in materiala, ki ga je moč reciklirati), za katere so države članice ugotovile, da jih je težko nadzirati in je v njih prisotnost utaj tipa davčni vrtiljak velika. Model obrnjene davčne obveznosti pa je kot izjemo dovolila tudi v sektorju mobilnih telefonov in integriranih vezij (v Veliki Britaniji). Ta možnost je bila kasneje vključena v 199. člen Direktive Sveta 2006/112/ES. Ker ta možnost ne vključuje tudi dobave motornih vozil, v nadaljevanju predstavljam možnost, da bi ta model veljal za vse dobave in storitve kot t.i. model splošne obrnjene davčne obveznosti.

Komisija je mnenja, da bi uvedba splošne obrnjene davčne obveznosti (angl. *general reverse charge*) znatno zmanjšala *missing trader* goljufije, poleg tega tudi odpravlja terjatve davčnih zavezancev do države glede povračila preveč plačanega vstopnega DDV ter razlikovanje med zavezanci, ki opravljajo obdavčeno in oproščeno dejavnost (ti v zvezi z opravljanjem oproščene dejavnosti nimajo pravice do odbitka DDV od nabav od drugih davčnih zavezancev). Vendar je uvedba splošne obrnjene davčne obveznosti povezana tudi z velikimi tveganji, zato ji Komisija ni naklonjena (Commission of the European Communities, COM (2008) 109 final, 2008, str. 8–11):

- **breme za davčne zavezance;** davčni zavezanec mora sam ugotavljati status kupca glede identifikacije za DDV – DDV se obračuna le, če je kupec končni potrošnik. Davčne uprave bi v ta namen morale uvesti in vzpostavljati pravno zavezujoč sistem preverjanja identifikacijskih števil in sistem obveznih poročil o dobavah drugim davčnim zavezancem z namenom vzpostavitve navzkrižne kontrole med dobavitelji in kupci. Če bi bil ta sistem uveden kot izbira, bi morali upoštevati še dejstvo, da bi zavezanci morali vzporedno uporabljati oba sistema. Vse to bi povzročilo visoke dodatne stroške davčnim zavezancem, po ocenah bi letni sproti strošek davčnega zavezanca po vzpostavitvi sistema znašal med 6.000 in 9.300 evrov.
- **večji stroški nadzora za davčne uprave;** v obstoječem sistemu DDV majhno število velikih davčnih zavezancev plačuje večji del DDV, kar bi se v predlaganem sistemu obrnilo, saj je sektor prodaje na drobno, ki bi plačeval DDV državi kot končni člen v verigi, bolj razdrobljen, kar pomeni tudi razdrobljenost davčnega dolga, ki bi ga bilo težje nadzirati. Davčne uprave bi morale vzpostaviti nove modele obvladovanja

tveganj z namenom nadzora nad veliko količino informacij o davčnih transakcijah, še bolj kot sedaj bi bil pomemben nadzor nad identifikacijo novih davčnih zavezancev, predvsem z vidika sive ekonomije.

- **pojavnih novih oblik in vzorcev goljufij**; s premikom plačila DDV na zadnjega davčnega zavezanca v verigi, bi se tveganje izginotja premaknilo na konec verige, poleg tega pa je zavezancu v interesu, da nabavlja blago »na črno«, saj mora plačati celoten DDV verige in ne več le DDV na dodano vrednost, ki jo je sam ustvaril. Zaradi nabave brez plačila DDV bi se tudi povečale zlorabe identifikacijskih števil. Za zmanjšanje tveganja sive ekonomije bi bila zato nujna uvedba neke mejne vrednosti za uporabo obrnjene davčne obveznosti, kar bi pomenilo dodatno obremenitev za davčne zavezance.
- **ogrožanje nadaljnega procesa harmonizacije**; uvedba sistema splošne obrnjene davčne obveznosti kot izbire posamezne države članice bi pomenila paralelni sistem DDV, ki bi ogrozil delovanje skupnega enotnega trga in nadaljnjo harmonizacijo sistema kot celote, zato se Komisija, če že, zavzema za uvedbo obvezne splošne obrnjene davčne obveznosti.

Model obrnjene davčne obveznosti torej ne rešuje bistva problema DDV, ampak le preusmerja spodbudo za utaje na drugi konec DDV verige in še to s posledico visokih stroškov predvsem za majhne trgovce na drobno (Baldwin, 2007b, str. 4). Komisija si je kljub temu nekaj časa še prizadevala, da bi model zaradi pomanjkanja empiričnih podatkov glede njegovih finančnih posledic preizkusila v praksi, zato je podala predlog Evropskemu svetu po potrditvi možnosti uvedbe pilotnega projekta sistema splošne obrnjene obveznosti v državi prostovoljki – Avstriji. Vendar pa Evropski svet do sedaj ni zagotovil potrebnega vodenja Komisije glede ocenjevanja zaželenosti pilotnega projekta, zato se je Komisija odločila, da ne bo več ukrepala v tej smeri (Combating tax fraud, 2009, str. 1).

## 4.2 Konvencionalni ukrepi

Da bi davčnim oblastem v državah članicah zagotovili modernejše in učinkovitejše orodje v boju zoper goljufije, je Komisija razmišljala (in kasneje tudi ukrepala) v smeri t.i. konvencionalnih ukrepov, s katerimi bi utrdili obstoječ sistem DDV. Ključni elementi navedenih ukrepov so bili (Commission of the European Communities, COM (2007) 758 final, 2007, str. 6–11):

- potreba davčnih oblasti v državah članicah po hitrih in natančnih informacijah,
- vzpostavitev skupnega evropskega pristopa boja proti DDV goljufijam, ki bo del delovanja DDV sistema, kar bo pomenilo optimizacijo uporabe izmenjanih informacij in večjo stopnjo zaščite davčnih prihodkov za vse države članice,
- pomembnost ažurnih informacij glede identifikacije davčnih zavezancev za DDV,
- potreba po vzpostavitvi zmožnosti davčnih oblasti, da poberejo neplačani davek v primerih goljufij.

Komisija je v začetku leta 2007 ustanovila ekspertno skupino držav članic (angl. *Anti Tax Fraud Strategy – ATFS*), ki je igrala ključno vlogo v vsesplošni razpravi v zvezi s konvencionalnimi ukrepi boja proti DDV goljufijam, njeno delo je marca 2008 vodilo do prvega predloga Komisije za spremembo DDV Direktive in Uredbe (ES) št. 1798/2003 o upravnem sodelovanju na področju davka na dodano vrednost zaradi boja proti davčnim goljufijam, povezanim s transakcijami znotraj Skupnosti z namenom pospešitve izmenjave informacij v zvezi s transakcijami znotraj Skupnosti od 1. 1. 2010 dalje.

Direktiva Sveta 2008/117/ES z dne 16. decembra 2008 o spremembi Direktive Sveta 2006/112/ES o skupnem sistemu davka na dodano vrednost za boj proti davčnim goljufijam, povezanim s transakcijami znotraj Skupnosti in Uredba Sveta (ES) št. 37/09 z dne 16. decembra o spremembi Uredbe (ES) št. 1798/2003 o upravnem sodelovanju na področju davka na dodano vrednost zaradi boja proti davčnim goljufijam, povezanim s transakcijami znotraj Skupnosti, sta tako trenutno ključna dokumenta v boju zoper DDV utaje.

Komisija je decembra 2008 v Sporočilu Evropskemu svetu, Evropskemu parlamentu in evropskemu ekonomskemu in socialnemu svetu (Commission of the European Communities, COM (2008) 807 final, 2008, str. 5–13) predstavila predvidene ukrepe strategije skupnega koordiniranega boja proti DDV utajam, ki jih lahko razdelimo v tri skupine. V nadaljevanju sta predstavljeni dve skupini teh ukrepov, ki so relevantni za namene te naloge<sup>13</sup>. Nekateri od teh ukrepov so že implementirani v evropski zakonodaji.

#### **4.2.1 Ukrepi, ki zajemajo davčni sistem in sodelovanje, pomenijo preprečevanje DDV utaj**

##### **– Skupni minimalni standardi za identifikacijo in prenehanje identifikacije davčnih zavezancev**

Zanesljivost informacij o identifikaciji davčnih zavezancev v sistemu VIES je ključnega pomena tako za poslovni sektor kot za davčne administracije. Trenutni sistem pa glede tega ni ravno najboljši, saj nekatere države članice v sistemu ohranjajo veljavno identifikacijsko številko za DDV še takrat, ko je že dokazano, da je davčni zavezanec sodeloval v davčni goljufiji in ga ni več mogoče najti. Poleg prenehanja veljavnosti aktivne identifikacijske številke je enako pomemben tudi sam začetek veljavnosti identifikacijske številke za DDV, saj je potrebno potencialnim goljufom preprečiti, da sploh vstopijo v sistem DDV. Zaupanje v informacije v sistemu VIES se lahko poveča z uvedbo minimalnih standardov za identifikacijo in prenehanje davčnih zavezancev (predložitev objektivnih podatkov o nameravani ekonomski aktivnosti pred identifikacijo za DDV, obveznost izbrisa številke iz sistema VIES ob določenih ugotovitvah in določeni

---

<sup>13</sup> Izpuščeni so ukrepi, ki so namenjeni povečevanju učinkovitosti pobiranja davkov (davčni izvršbi).

objektivni kriteriji, ki jih morajo davčni zavezanci izpolnjevati med registracijskimi in deregistracijskimi postopki), za katere je potrebno spremeniti Uredbo o administrativnem sodelovanju med državami članicami 1798/2003. Predlog njene spremembe je Komisija sprejela avgusta 2009.

– **Potrjevanje informacij**

Trenutno davčni zavezanci lahko preverjajo veljavnost identifikacijskih števil za DDV števil na spletni strani Evropske komisije, vendar le malo držav članic ob tem zagotavlja tudi ime in naslov subjekta, ki ga preverja. Zaradi večje pravne varnosti je potrebno poslovnim subjektom omogočiti dostop tudi do teh informacij (potrebna bo sprememba Uredbe 1798/2003).

– **Pravila glede izdajanja računov**

Glede na to, da je izdajanje računov ključen element trenutnega sistema DDV, so potrebne poenostavitve in harmonizacija trenutnih pravil glede tega: hramba računov, pravila glede trenutka, do katerega mora biti račun izdan, kar bo olajšalo postopke nadzora v državah članicah in imelo učinek na zmanjševanje utaj.

– **Obdavčljiv dogodek pri transakcijah znotraj Evropske skupnosti**

Enotna pravila glede nastanka obdavčljivega dogodka pri dobavah in pridobitvah med državami članicami so ključnega pomena za uporabnost izmenjanih informacij o dobavah oziroma pridobitvah v sistemu VIES. Komisija bo zato pripravila predlog za odpravo teh razlik (potrebna sprememba DDV Direktive 2006/112/EC).

#### **4.2.2 Ukrepi glede učinkovitosti davčnih administracij z namenom odkrivanja utaj**

Odkrivanje utaj DDV pri transakcijah znotraj Evropske skupnosti je skoraj v celoti odvisno od učinkovite izmenjave informacij med posameznimi državami članicami, ki je do nedavnega potekala na podlagi dogovorov iz leta 1993. Evropsko računsko sodišče, ki je na podlagi obiska sedem držav članic ocenilo delovanje administrativnega sodelovanja v letu 2006 na podlagi Uredbe 1798/2003, je ugotovilo, da glavni cilj sodelovanja – boj proti davčnim goljufijam – ni bil dosežen (Commission of the European Communities, COM (2009) 428, 2009, str. 2). Ti ukrepi so:

– **Zakonodajni ukrepi: zmanjšati časovne okvire**

Direktiva 2008/117/EC o spremembi Direktive 2006/112/EC (uporaba od 1. 1. 2010) je prinesla skrajšanje roka za oddajo rekapitulacijskega poročila – oddaja za koledarski mesec in ne več za tromesečje. Rekapitulacijsko poročilo je potrebno predložiti davčnemu

organu najkasneje do 20. dne naslednjega meseca po poteku davčnega obdobja. Ti davčni zavezanci bodo morali obračun DDV predložiti za koledarski mesec in v roku, ki je enak roku za predložitev rekapitulacijskega poročila. Uskladitev roka za predložitev rekapitulacijskega poročila z rokom za predložitev obračuna DDV je potrebna zaradi navzkrižne kontrole podatkov, ki jih mora davčni organ preko VIES-a poslati v druge države članice EU, in sicer v enem mesecu po koncu obdobja, na katerega se te informacije nanašajo. Rekapitulacijska poročila bodo po novem vsebovala tudi informacije o storitvah v državi članici prejemnika, za katere bo prejemnik dolžan plačati DDV. Prej je trajalo obdobje med trenutkom, ko se transakcija izvede in trenutkom, ko je informacija na voljo državi članici pridobitelja, od tri do šest mesecev, po sedanji ureditvi pa se bo ta razpon skrajšal na en do dva meseca.

S to ureditvijo se ne samo skrajšuje čas, v katerem so podatki na razpolago davčnim oblastem, ampak se tudi poenoti obdobje, za katerega se predlaga rekapitulacijska poročila, kar je v preteklosti povzročalo veliko preglavic pri primerjavi posredovanih informacij v VIES-u.

Uredba Sveta (ES) št. 37/09 z dne 16. decembra 2008 o spremembi Uredbe (ES) št. 1798/2003 o upravnem sodelovanju na področju davka na dodano vrednost pa prinaša skrajšanje roka za odgovor na zahtevano zaprosilo iz treh mesecev (v praksi traja odgovor 3-6 mesecev ali še dlje) na en mesec. To bo omogočilo, da bo davčna administracija države članica, kamor bo blago/storitev namenjeno, prej obveščena o pridobitvi, za katero nastane obveznost plačila DDV, zato bo lahko prej ukrepala v primerih nepravilnosti.

#### – **Oprostitev DDV pri uvozu**

Zloraba ureditve predvsem s strani *missing trader* družb, ki omogoča oprostitev DDV pri uvozu v državo članico, ki ni končna država članica blaga in ji zato sledi dobava oziroma prenos v drugo državo članico, kjer nastane obveznost obračuna DDV, je narekovala spremembe pri določitvi pravil za uporabo te oprostitve. Spremembe, po katerih bo oprostitev veljala le v primeru, ko bo uvoznik državi članici uvoza predložil svojo številko za DDV, številko za DDV kupca in dokazno dokumentacijo o nameravanem transportu blaga v drugo državo članico, so bile implementirane v spremembi Direktive, ki jo je Evropski svet sprejel junija 2009, Direktiva pa bo veljala s 1. 1. 2011.

#### – **Izboljšanje sodelovanja med državami članicami**

Administrativno sodelovanje med državami članicami je ključni element uspešnega boja proti davčnim utajam glede na trenutni sistem DDV, zato ga je potrebno maksimalno izboljšati. Trenutna situacija glede tega pa ni najbolj rožnata. Izmenjava informacij se še vedno ne obravnava kot prioriteta, časovni roki za odgovor na zaprosila se ne spoštujejo, najbolj zaskrbljujoč podatek pa je, da je število neodgovorjenih zaprosil za podatke zraslo

čez vso dovoljeno mero (Commission of the European Communities, COM (2009) 428, 2009, str. 3). Glavne ugotovitve iz Poročila Evropskega računskega sodišča o učinkovitosti administrativnega sodelovanja so bile (Commission of the European Communities, COM (2009) 428, 2009, str. 2–9) :

- neustrezna organizacija Centralnega urada za zvezo (angl. *Central Liaison Office*, v nadaljevanju CLO), ki je ustanovljen na podlagi Uredbe Sveta 218/92/EGS in katerega glavna odgovornost so stiki z drugimi državami članicami na področju upravnega sodelovanja,
- nespoštovanje časovnih rokov,
- neustrezna kvaliteta odgovorov,
- pomanjkanje zavedanja o podpori drugim državam članicam glede odkrivanja davčnih utaj,
- neizmenjevanje avtomatičnih ali strukturirano avtomatičnih informacij brez predhodne zahteve<sup>14</sup>, kot so informacije o davčnih zavezancih brez sedeža, informacije o novih prevoznih sredstvih (vir so obrazci NPS-D1), o transakcijah znotraj Skupnosti, ki so domnevno nepravilne, informacije o domnevnih *missing trader* podjetjih (obrazec SCAC 383),
- pomanjkanje povratnih informacij o tem, ali so bile posredovane informacije koristno uporabljene,
- neažurni podatki o identifikacijskih številkah za DDV v sistemu VIES,
- slabo sodelovanje uradnikov ene države članice v davčnih postopkih drugih držav članic (ovire: jezik, specifični pogoji v nacionalni zakonodaji, pomanjkanje časa in človeških resursov, pomanjkanje izkušenj).

Izboljšanje teh pomanjkljivosti je ključna naloga vseh držav članic, za kar je potrebno ne le dopolniti ustrezne pravne podlage, ampak predvsem spremeniti način razmišljanja v državah članicah – potrebna je politična volja držav članic za varovanje skupnih evropskih fiskalnih interesov, za kar pa mora poskrbeti vsaka država zase z usposobljenimi človeškimi resursi ter ustrezno notranjo organizacijo.

Navedene pomanjkljivosti se skušajo odpravljati tudi preko usposabljanja uradnikov v programu FISCALIS. Program je namenjen spodbujanju tesnejšega sodelovanja med državami članicami ter pristopnicami kandidatkami na področju davčnih sistemov, izboljšanje administrativnih postopkov, izobraževanju uradnikov ter preprečevanju davčnih zlorab. Trenutno je v izvajanju program FISCALIS 2013. Komisija tudi poskuša vzpodbuditi države članice za izvajanje več sočasnih multilateralnih nadzorov, organizira

---

<sup>14</sup> Z avtomatično izmenjavo je mišljeno sistematično sporočanje vnaprej opredeljenih informacij drugi državi članici brez predhodne zahteve v rednih časovnih intervalih. Na tak način se posreduje informacije v primerih, ko se šteje, da je obdavčitev izvedena v namembni državi članici in je učinkovitost kontrolnega sistema nujno odvisna od informacij, ki jih zagotovi država članica porekla; kadar ima država članica razloge za domnevo, da je bila v drugi državi članici kršena zakonodaja o DDV ali obstaja verjetnost take kršitve; kadar obstaja tveganje izgube davka v drugi državi članici.

seminarje, delavnice, ustanavlja projektne skupine, vse z namenom izmenjave izkušenj, znanja in dobrih praks ter tehnik analiz in obvladovanja tveganj.

#### – **Avtomatski dostop do podatkov**

Komisija bo predlagala ustrezno zakonodajo, ki bo omogočala avtomatski dostop do podatkov o poslovnih subjektih, ki se nanašajo na njihovo identifikacijo in določene aktivnosti v drugih državah članicah. Trenutno mora biti taka zahteva posredovana ustreznemu organu države članice, kar je časovno zamudno in obremenjujoče za države članice. Predlog v zvezi s spremembo Uredbe o administrativnem sodelovanju med državami članicami 1798/2003 je Komisija sprejela avgusta 2009.

#### – **Mreža EUROCANET oz. AUTOCANET**

S pomočjo aplikacije EUROCANET (angl. *European Carousel Fraud Network*) se spontano izmenjujejo informacije o podjetjih, ki so osumljeni sodelovanja v goljufijah vrste »davčni vrtiljak«. Aplikacija AUTOCANET je v bistvu enaka EUROCANET-u, le da je namenjena izmenjavi informacij na področju prevoznih sredstev (zaradi specifičnega načina obdavčitve). Projekt se je začel izvajati leta 2005 na podlagi pobude Belgije in je sponzoriran s strani Evropske komisije. Belgija deluje tudi kot koordinator projekta, kar omogoča hitro zbiranje informacij. Informacije se izmenjujejo preko istih kanalov kot informacije med organi CLO na podlagi Uredbe Sveta ES 1798/2003, saj je ista Uredba pravna podlaga tudi za to izmenjavo (kot spontana izmenjava informacij). Podatki se posredujejo operativnim službam za boj proti goljufijam posameznih držav članic (v Sloveniji Preiskovalno analitskemu oddelku na Generalnem davčnem uradu). Namen projekta je bil povečati hitrost izmenjanih informacij, ki v sistemu VIES ni zadoščala za pravočasno ukrepanje. Ker je eden glavnih ciljev projekta zaustaviti transakcije v verigi utajevalcev, je bistvenega pomena konstantno iskanje zavezanca, ki je osnova vrtiljaka in deluje kot dobavitelj *missing trader* družbi. Zato vsaka država članica na nacionalnem nivoju na podlagi zaprosila druge države članice prispeva v projekt tako, da izvede nadzor nad kanalskimi podjetji (*conduit company*), pri katerih njihovi največji *missing trader*-ji kupujejo, in o tem obvestijo ustrezne države članice (Driesen & Philipsen, *Challenges of Preventing and Prosecuting VAT Fraud*, 2008, str. 1–13). Nadzor nad zavezanci pa se opravlja tudi na podlagi lastne presoje države članice (analiza rizika), informacija se potem posreduje drugim državam članicam. Omrežje EUROCANET je torej orodje za odkrivanje *missing trader* podjetij, kanalskih podjetij, odkrivanje novih pojavnih oblik goljufij in orodje za ovrednotenje obsega izvedenih goljufij.

V projektu se čim prej ko je to možno, izmenjujejo naslednje informacije: podatki o izmenjanih transakcijah v znotraj skupnostnih dobavah, poizvedbe po identifikaciji za namene DDV (angl. *clearance*) – kanalska podjetja pogosto povprašujejo po identifikacijski številki v drugi državi članici, podatki o odvzetih identifikacijskih



številkah (v državah, kjer obstajajo), ugotovitve na podlagi ogledov poslovnih prostorov davčnih zavezancev, informacije o lastnostih trgovca, o računih, povratne informacije.

V projektu trenutno uradno sodelujejo vse države članice z izjemo Nemčije, vendar poročevalec Evropskega računskega sodišča Bart Staes (Osnutek poročila o posebnem poročilu Evropskega računskega sodišča št. 8/2007 o upravnem sodelovanju na področju davka na dodano vrednost, 2008, str. 9) ugotavlja, da v praksi dejansko sodeluje le 24 držav članic, tri pomembne države z vidika obsega trgovine znotraj Skupnosti – Nemčija, Velika Britanija in Italija - pa pri tem ne sodelujejo. Po navedbah parlamenta Velike Britanije (UK Parliament, 2007, str. 1) se je to zgodilo zaradi zahtev Evropskega urada za preprečevanje goljufij, da bi postal zunanji partner Eurocanet-a, ki bi mu bil omogočen dostop do izmenjanih informacij, s čemer se Vlada Velike Britanije ne strinja, saj bi po njenem mnenju to pomenilo zamude pri posredovanju informacij in dodatno obremenjevanje držav članic. Slovenija je do leta 2009 sodelovala le kot prejemnica informacij, od leta 2009 dalje pa sodeluje tudi kot posredovalka informacij.

Večina držav torej uporablja tako VIES kot EUROCANET za izmenjavo informacij glede davčnih utaj. V Tabeli 8 so razvidni odgovori držav članic, ki so sodelovali v anketi<sup>15</sup>, ki jo je izvedla delovna skupina za informacijsko tehnologijo Evropske organizacije vrhovnih revizijskih institucij (angl. *European Organization of Supreme Audit Institutions* ali *EUROSAI*).

*Tabela 8: Odgovori anketiranih držav glede učinkovitosti aplikacij VIES in EUROCANET v %*

	<b>PRAVOČASNO?</b>	<b>NATANČNO?</b>	<b>ZADOVOLJIVO?</b>
<b>VIES – DA</b>	35	59	65
<b>EUROCANET – DA</b>	93	79	57

*Vir: Combating fiscal fraud by making use of IT, 2008, str. 5.*

Iz odgovorov je razvidno, da anketirani ločujejo kvaliteto informacij pridobljeno v obeh aplikacijah, pri čemer ima vodilno vlogo EUROCANET, po drugi strani pa ta ne nudi zadovoljive informacije na takem nivoju kot VIES, saj je bolj parcialen. Uporaba obeh aplikacij v kombinaciji bi torej lahko bilo priporočilo za izboljšanje rezultatov v boju proti utajam tega tipa.

#### – **EUROFISC**

Zaradi velike pomanjkljivosti EUROCANET mreže, ki izhaja iz tega, da v njej ne sodelujejo glavne evropske države, Evropska komisija pripravlja novo evropsko mrežo,

<sup>15</sup> Delovna skupina organizacije EUROSAI je bila ustanovljena v Moskvi leta 2002, predseduje ji Švicarska federacija. Anketa je bila izvedena septembra 2007 – vprašalniki so bili poslani članom delovne skupine glede boja proti davčnim vrtiljakom: od 28 poslanih vprašalnikom, se je vrnilo 19 izpolnjenih.

sestavljeno iz predstavnikov nacionalnih davčnih administracij, ustanovljeno z namenom tesnejšega sodelovanja držav članic v boju zoper davčne utaje. Glavni namen mreže bi bil vzpostaviti sistem multilateralnega zgodnjega odkrivanja in opozarjanja v primerih suma davčne utaje. Dolgoročni namen sistema bi lahko bil tudi vzpostavitev skupnih mehanizmov analiz tveganja na ravni Skupnosti ter koordinacija izmenjave informacij in dela sodelujočih držav članic v načinu ukrepanja na podlagi prejetih opozoril. Trenutna razmišljanja potekajo v smeri, da bi ena država članica postala centralni koordinator mreže, čemur pa poročevalec Evropskega računskega sodišča Bart Staes (Osutek poročila o posebnem poročilu Evropskega računskega sodišča št. 8/2007 o upravnem sodelovanju na področju davka na dodano vrednost, 2008, str. 10) nasprotuje in meni, da bi bila za to funkcijo bolj primerna Komisija sama. Poleg tega tudi meni, da bi moralo biti članstvo v EUROFISC-u obvezno, saj drugače ne bi odpravili pomanjkljivosti EUROCANET mreže, katere članstvo je sedaj prostovoljno. Sistem bo namreč temeljil na sistemu EUROCANET, ki ga je ustanovila belgijska davčna uprava ob podpori Evropske komisije in Evropskega urada za preprečevanje goljufij. Za vzpostavitev delovanja mreže EUROFISC, je potrebna sprememba Uredbe o administrativnem sodelovanju med državami članicami 1798/2003, predlog te spremembe je Komisija sprejela avgusta 2009.

## **5 UKREPI ZA PREPREČEVANJE DAVČNIH UTAJ NA PODROČJU MOTORNIH VOZIL V SLOVENIJI**

DURS je v letu 2008 med vsemi DDV prihodki pobrala 76,31 % DDV, ostali DDV je realizirala CURS ob uvoženega blaga in storitev (Poročilo o delu DURS v letu 2008, 2009, str. 13). Glede na dejstvo, da DURS nadzira obračunavanje DDV pri prometu blaga znotraj Evropske skupnosti, se bom v tej nalogi omejila na ukrepe, ki jih izvaja ta organ.

DURS je že do leta 2008 izvajala vrsto ukrepov v boju zoper utaje, vendar so bili ti glede na povečevanje obsega in kompleksnosti davčnih goljufij očitno nezadostni. DURS je zato leta 2008 sistematično pristopila k spremembi letnega načrta za davčni inšpekcijski nadzor, ki je vključil znatno povečanje nadzora na področju tveganih dejavnosti – tudi na področju prometa z motornimi vozili. Za zagotavljanje enotnosti postopkov in večje učinkovitosti je v letu 2008 začela s projektnim vodenjem inšpekcijskega nadzora na področju trgovine z motornimi vozili in izvajala ciljno usmerjene davčne inšpekcijske nadzore. Poleg tega pa je izvajala še druge ukrepe, ki so predstavljeni v nadaljevanju, saj se je začela zavedati, da je za uspešen boj proti utajam potrebna celovitost izvajanja ukrepov, kar pomeni koordinirano izvajanje preventivnih in represivnih ukrepov ob ustrezni podpori zakonodajnih in organizacijskih ukrepov (Poročilo o delu DURS v letu 2008, 2009, str. 31).

### **5.1 Preventivni ukrepi**

Namen preventivnih ukrepov je primarno preprečevanje davčnih utaj, sekundarno pa čim hitrejše odkrivanje davčnih utaj. Na ta način se doseže zmanjšanje števila davčnih

zavezancev, ki jih je potrebno nadzirati, nadoknadi se morebitno neučinkovitost nadzora pri dodelitvi identifikacijskih številke za DDV in prepreči se nadaljnje zlorabe oziroma nezakonito uporabo identifikacijskih številke in s tem se tudi prekine davčna utaja.

### **5.1.1 Predregistracijski nadzor pri izdaji identifikacijske številke za DDV**

Preventivni nadzor pri izdaji DDV številke vključuje vse nadzorne aktivnosti, ki jih DURS opravi do izdaje identifikacijske številke, katerih glavni namen je preprečitev, da bi v sistem DDV vstopil *missing trader* oziroma druga fiktivna podjetja. Prispelle vloge se na osnovi različnih indikatorjev tveganja ocenijo s stopnjo tveganja glede na možnosti zlorabe identifikacije za namene DDV in na podlagi te ocene se identifikacijska številka za DDV ne izda zavezancem, ki nimajo namena opravljati ekonomske dejavnosti.

S pomočjo indikatorjev tveganja se oceni realnost vloge glede namena izvajanja ekonomske dejavnosti – trgovine z motornimi vozili in določi stopnjo tveganja, glede na to pa se posledično določijo tudi nadaljnje nadzorne aktivnosti pri posameznem zavezancu (npr. ogled registriranega sedeža, zahtevana dodatna dokumentacija ipd.). Navedeni ukrep se je v praksi pokazal za zelo učinkovitega, saj poleg tega, da prepreči vstop v sistem zavezancem, ki nimajo poštenih namenov, predstavlja tudi signal potencialnim goljufom, da se bo njihov poskus zlorabe preverjal (Maček, 2008, str. 12). Po vstopu Slovenije v EU so tuji zavezanci glede na majhnost naše države v dokaj velikem številu vlagali zahteve za pridobitev identifikacijskih številke na različnih davčnih uradih po Sloveniji in tako preverjali način delovanja nadzora na tem področju.

### **5.1.2 Sistematični nadzor novoregistriranih zavezancev za DDV**

Njegov namen je čimprejnjše odkritje zavezanca za DDV, ki posluje kot *missing trader* in posledično odvzem identifikacijske številke za DDV. V ta namen je DURS na področju inšpekcijskega nadzora že v letu 2003 uvedel preventivne preglede: inšpektor obišče zavezanca na sedežu dejavnosti in s tem pridobi dejanske podatke o gospodarski aktivnosti zavezanca. V oddelkih kontrole pa se davčnim zavezancem pošlje poseben vprašalnik, ki ga zavezanec izpolni in vrne (izpolnjevanje vprašalnika je prostovoljno, ker za to DURS nima zakonske podlage) in predstavlja vir dodatnih informacij, ki so potrebne za oceno stopnje tveganja. Poleg tega se v oddelkih kontrole uveljavlja praksa, da vse novo registrirane zavezance prvo leto nadzoruje en kontrolor, ki je specializiran za to področje.

### **5.1.3 Postopek odvzema DDV po uradni dolžnosti**

DURS je ta postopek začel izvajati junija 2006, za kar je bila potrebna dopolnitev ZDDV-1<sup>16</sup>.

---

<sup>16</sup> 80. člen ZDDV-1 določa, da o prenehanju identifikacije za namene DDV davčni organ odloči po uradni dolžnosti, če ugotovi, da ne obstajajo več razlogi za identifikacijo za namene DDV. Pravilnik natančneje določa,

Gre za ukrep, ki je preventivni in zakonodajni hkrati, s katerim se doseže cilj zmanjšanja števila zavezancev, ki jih je potrebno nadzirati, nadoknadi se morebitna neučinkovitost nadzora pri dodeljevanju števil in prepreči se nadaljnja zloraba identifikacijske številke. Leta 2007 je bil vzpostavljen centraliziran sistem spremljanja preklicanih DDV števil po vzroku preklica. Za zavezance, ki se ukvarjajo s trgovino z motornimi vozili, je bil v letu 2008 predlagan odvzem identifikacijske številke v 23 primerih, v letu 2009 pa v 19 primerih<sup>17</sup>.

Za primerjavo - v letu 2008 je bilo skupno odvzetih 217 identifikacijskih števil, v letu 2009 pa 215 števil zavezanecem, za katere se je v inšpekcijskem postopku ugotovilo, da gre za *missing trader* družbe (Poročilo DURS o pobiranju dajatev in boju proti davčnim utajam s predlogi ukrepov, 2010, str. 42). Zmanjšano število lahko pripišemo povečani aktivnosti DURS na tem področju – manjši obseg registracije takih družb na ozemlju Slovenije.

## **5.2 Zakonodajni ukrepi – do sedaj implementirani**

### **5.2.1 Obdobje obračunavanja DDV za novoregistrirane zavezance**

Za davčnega zavezanca, ki šele začne opravljati obdavčljivo dejavnost, je ne glede na vrednost pričakovanega prometa, ki je drugače kriterij za razvrstitev zavezancev med mesečne oziroma trimesečne, prvih 12 mesecev davčno obdobje koledarski mesec. S tem se doseže krajši reakcijski čas za odkritje *missing trader* družb. Isti ukrep pozna tudi Nemčija.

### **5.2.2 Instrument zavarovanja izpolnitve davčne obveznosti pred izdajo odločbe ali potekom roka za predložitev davčnega obračuna**

Navedeni ukrep izhaja iz Zakona o davčnem postopku (Ur. L. RS, št. 117/06, 24/08-ZDDKIS, 125/08, 20/09- Zdoh-2D, 110/09, 1/10 popr., 43/10, v nadaljevanju ZDavP-2) in omogoča davčnemu organu hitrejšo reakcijo in možnost zavarovanja bodočih davčnih obveznosti, če se utemeljeno pričakuje, da bo izpolnitev davčne obveznosti otežena, če že ne onemogočena. V trgovini z motornimi vozili se pogosto srečujemo z davčnimi zavezanci (slamnatimi družbami, brezposelnimi osebami), ki nimajo premoženja, zato je izterjava dodatno otežena. V kolikor pa se ugotovi, da zavezanec razpolaga s premoženjem, se z začasnim sklepom prepove razpolaganje s tem premoženjem. Tako se obveznost lahko zavaruje na različne načine: z nepremičnino, terjatvijo, vrednostnimi papirji, denarnimi sredstvi na transakcijskem računu, najbolj pogosto je zavarovanje kar z avtomobili. V slednjem primeru se ta omejitev

---

da se to zgodi v primeru, če zavezanec ne odda obračuna za zadnjih 6 mesecev oziroma če gre za tujega davčnega zavezanca v zadnjih 3 mesecih.

<sup>17</sup> Podatki se nanašajo na predlagane odvzeme ID za DDV števil v okviru projekta »motorna vozila« in »prevozna sredstva«, zato so na razpolago od februarja 2008 dalje. Predlagani odvzem ne pomeni, da je do dejanskega odvzema tudi prišlo – nepravnomočnost odločb o odvzemu zaradi pritožb.

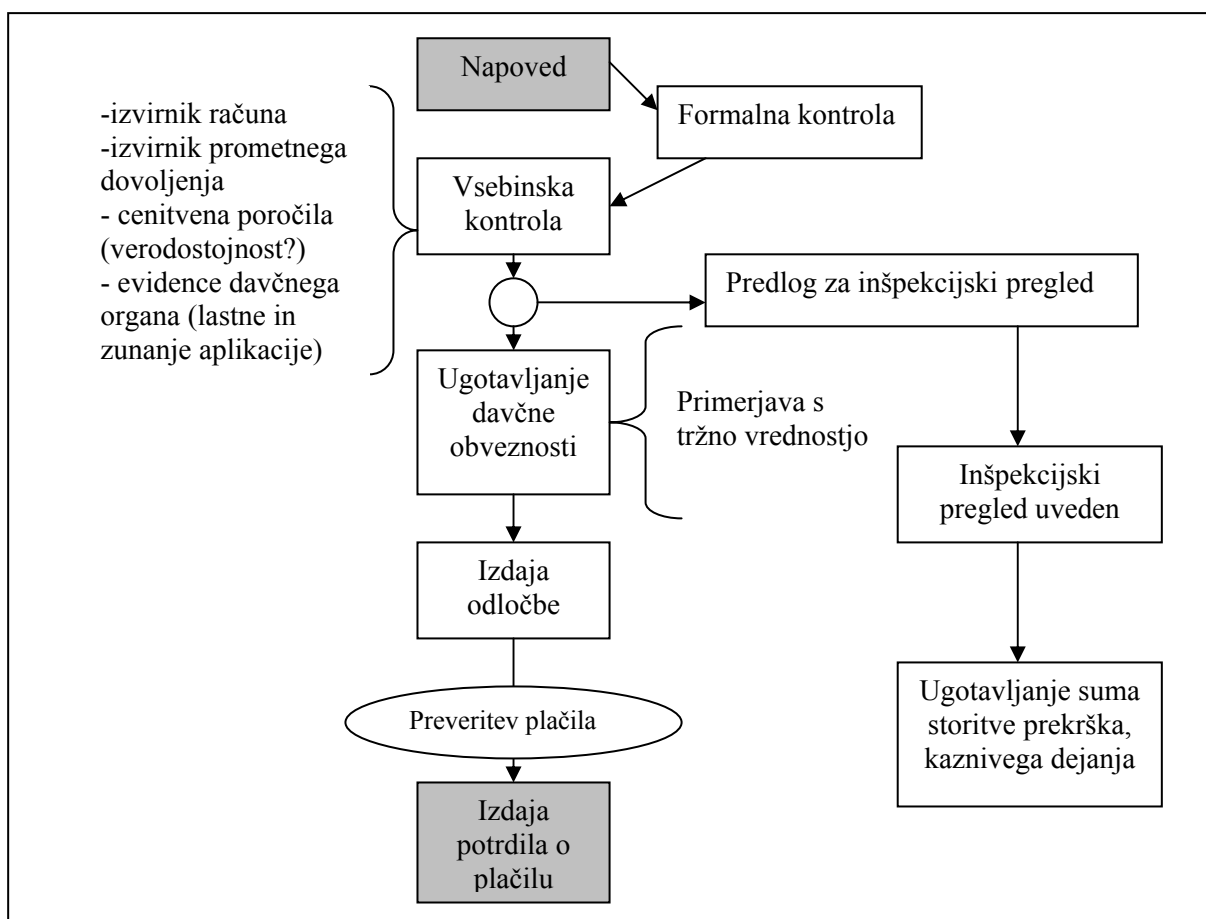
oziroma prepoved na podlagi sklepa vpiše v Register zastavnih pravic in zarubljenih premožnin<sup>18</sup>. Praviloma gre za vozila, ki še niso registrirana in še niso dana v promet.

Na področju trgovine z motornimi vozili je bilo v letu 2008 skupaj izdanih 47 začasnih sklepov za zavarovanje (zavarovalo se je 76 vozil), v letu 2009 pa je bilo izdanih 40 začasnih sklepov (zavarovanih 60 vozil). V posameznih sklepih je bilo zajeto tudi do 8 motornih vozil, praviloma višjega cenovnega razreda (Interno gradivo DURS, 2010).

### 5.2.3 Potrdilo o plačanem DMV kot pogoj za pridobitev potrdila o skladnosti, ki je pogoj za registracijo vozila

DMV ob pridobitvi rabljenega vozila iz EU (tudi s strani preprodajalcev) je potrebno plačati pred izdajo potrdila o skladnosti vozila, s čimer se je sistemsko zagotovilo plačevanje DMV pri davčnem organu, saj brez potrdila o plačilu DMV ni mogoče pridobiti potrdila o skladnosti, ki je pogoj za registracijo vozila.

Slika 6: Postopek izdaje potrdila o plačanem DMV



<sup>18</sup> Register neposestnih zastavnih pravic in zarubljenih premožnin je javna knjiga, namenjena vpisu in objavi podatkov o zastavnih pravicah na premožninah, ki so zarubljene oziroma neposestno zastavljene in ki imajo s to uredbo (Ur. List RS, št. 23/2004) določen enolični identifikacijski znak. Register vodi in vzdržuje Agencija Republike Slovenije za javnopravne evidence in storitev (AJPES).

Ugotovitveni postopki pred odmero DMV postajajo vse daljši in kompleksnejši, saj je potrebno v vsebinski kontroli preverjati verodostojnost predloženih listin, obstoj prodajalcev preko podatkov, dostopnih v sistemu VIES, preveritev podatkov v lastnih aplikacijah.

V primerih, ko se v postopku odmere posumi, da je račun ponarejen (npr. navedba, da je vozilo poškodovano), se poda predlog za ogled vozila na terenu, kar opravi inšpektor. Tako je bilo v letu 2008 opravljenih 182 ogledov vozil, od katerih so bile ugotovljene nepravilnosti v 43 primerih (23,6 %), v letu 2009 pa je bilo ogledov kar 198, pri čemer so bile ugotovljene nepravilnosti v 77 ogledih (38,9 %) (Interno gradivo DURS, 2010).

#### **5.2.4 Ukrepi, ki izhajajo iz novele Zakona o davčnem postopku – ZdavP-2B<sup>19</sup>**

Oseba, ki razpolaga z identifikacijsko številko motornega vozila (VIN kodo), lahko pridobi podatek o tem, ali so za to vozilo plačane obvezne dajatve v skladu z zakonom o davku na motorna vozila, ki so zapadle v plačilo po 1. 1. 2010. Potrošniki namreč ne želijo kupiti vozila, za katerega se kasneje izkaže, da zanj davek ni bil plačan. Zagotovitev preverjanja podatka o plačanem DMV je ukrep, ki naj bi pripomogel k boljšemu konkurenčnemu okolju prodaje rabljenih vozil motornih vozil. Ta možnost je omogočena preko odprtega spletnega portala eDavkov, kar pomeni, da digitalno potrjeno za dostop do teh podatkov ni potrebno.

#### **5.2.5 Ukrepi, ki izhajajo iz novele ZDDV-1B<sup>20</sup>**

Zaradi ugotovitve, da se kljub vsem sprejetim ukrepom obseg davčnih utaj na področju trgovine z motornimi vozili ni zmanjšal, je DURS v letu 2008 predlagal dopolnitve ZDDV-1 in ZDMV, ki bi preprečevale nastanek davčnih utaj, po drugi strani pa omogočale učinkovitejši davčni nadzor. DURS je namreč prišel do zaključka, da se samo z večanjem števila davčnih inšpekcijskih nadzorov ne da zajezi naraščajočega obsega utaj, saj so le-te ne samo številčneje, ampak predvsem vse bolj zapletene (v njih sodeluje več pravnih in tudi fizičnih oseb, ki predstavljajo navidezne kupce oziroma lastnike vozil). Do sedaj si je DURS pomagal z določbo 74. člena ZDavP-2 glede navideznih poslov, ki določa, da če se ugotovi, da je bil posel navidezen, se obdavčitev izvede na podlagi dejanskega posla, vendar so bili ti postopki dolgotrajni in delno učinkoviti zaradi pomanjkanja dokazov (dejanski organizatorji utaje – profiterji – so skriti za *missing trader* družbami in jim je težko dokazati sodelovanje v utaji), in zaradi nesodelovanja zavezancev (nedosegljivost odgovornih oseb) (Gornik, Maček & Furlič, 2009, str. 23).

Novela ZDDV-1 tako vsebuje določbe, ki jih je bilo potrebno vnesti v nacionalno zakonodajo zaradi sprejetja Direktive 2008/117/ES kot tudi dodatne ukrepe za boj proti davčnim goljufijam, ki temeljijo na že do sedaj veljavni Direktivi 2006/112/EC ali pa so popolnoma nacionalne narave in kot taki niso v neskladju z obstoječo Direktivo.

---

<sup>19</sup> Ur.l. RS, št. 110/2009.

<sup>20</sup> Ur.l. RS, št. 85/2009.

Bistvene rešitve ZDDV-1 na področju ukrepov v zvezi z davčnimi goljufijami, ki se lahko uporabijo na področju trgovine z motornimi vozili, predstavljam v nadaljevanju:

– **Uvedba sistema solidarne odgovornosti za plačilo DDV (nov 76.b člen ZDDV-1)**

Rešitev temelji na določbah 205. člena Direktive Sveta 2006/112/ES, kjer je določeno, da države članice lahko v določenih primerih določijo, da je poleg osebe, ki je dolžna plačati davek, še druga oseba solidarno odgovorna za plačilo DDV. DURS je predlog za uvedbo tega instituta posredovala Ministrstvu za finance tako v letu 2004 kot tudi v letu 2005, v postopku sprejemanja zakonodajnega paketa iz leta 2006 pa te možnosti ni ponovno posredovala (Računsko sodišče, 2008, str. 78). Ministrstvo za finance kljub temu, da je ta institut v svojih zakonodajah že uveden v 10 državah članicah (Avstrija, Belgija, Bolgarija, Nemčija, Nizozemska, Portugalska, Danska, Velika Britanija, Slovaška in Italija), v tej smeri ni hotelo ukrepati do sprejetja Strategije boja proti davčnim goljufijam na ravni EU.

S to določbo sedaj v določenih primerih za plačilo DDV poleg dobavitelja blaga oziroma storitev odgovarja tudi oseba, kateri je dobavljeno blago oziroma kateri je storitev opravljena. To bo prišlo v poštev pri utajah tipa davčni vrtiljak, kjer je najučinkovitejša možnost za povračilo neplačanega DDV v proračun ta, da se odgovornost za izostalo davčno obveznost preusmeri iz primarnega davčnega zavezanca na ostale subjekte, ki so v shemi za izogibanje plačilu DDV sodelovali. To so subjekti, ki so uveljavljali odbitek vstopnega DDV na podlagi računov, prejetih s strani *missing trader* podjetij. Davčni zavezanec, identificiran za namene DDV v Sloveniji, ki mu je bila opravljena dobava blaga oziroma storitev, bo odgovarjal za plačilo DDV, če bo iz okoliščin primera izhajalo, da je vedel oziroma bi moral vedeti, da z nakupom sodeluje pri transakciji, ki je del sheme za izogibanje plačilu DDV. Če bo v takšno shemo vključenih več davčnih zavezancev, se zaradi lažjega uveljavljanja terjatve iz naslova DDV vzpostavlja sistem solidarne odgovornosti, ki pomeni, da bo lahko davčni organ celotno plačilo DDV zahteval od kateregakoli zavezanca, ki je v takšni shemi sodeloval.

Ker so lahko v sistem davčnega vrtiljaka vključeni tudi zavezanci, katerih poslovanje z davčnega vidika sicer ni problematično, jih lahko davčni organ ob ugotovitvi okoliščin, ki so sestavni del dejanskega stanja sheme, o takšnih okoliščinah obvesti. Hkrati je določeno, da se z dnem vročitve obvestila šteje, da je davčni zavezanec vedel, da z nakupom blaga oziroma storitev v določenem delu poslovanja sodeluje pri transakciji, ki je del sheme. Če bo zavezanec kljub obvestilu nadaljeval s spornimi transakcijami, bo tako dokazovanje odgovornosti za davčni organ olajšano. Tak ukrep je sprejet zaradi prakse Evropskega sodišča, ki je že večkrat razsodilo, da kadar je dobava blaga opravljena davčnemu zavezancu, ki ni vedel ali ni mogel vedeti, da je bila zadevna transakcija del goljufije prodajalca, to ne povzroči izgube pravice do odbitka davka, ki ga je plačal davčni

zavezanec (Sodbe Sodišča ES C-439/04 in 440/04 - Axel Kittel/Recolta, C- 409/04 – Teleos, C 354/03 – Optigen, C-255/02 Halifax).

Čeprav si od tega instituta vsi veliko obetamo, pa izkušnje držav članic, ki so ga že uvedle, kažejo na to, da je kljub obstoju pravne podlage težko dokazati, da je neki zavezanec v verigi vedel ali bi moral vedeti, da gre za davčno utajo in da DDV ni bil plačan (Računsko sodišče, 2008, str. 78). Sam obstoj tega ukrepa torej ne more prinesiti rezultatov, če se zavezancu predhodno ne dokaže, da je sodeloval pri utaji oziroma da je zanjo vedel.

– **Hitrejša izmenjava podatkov o transakcijah znotraj Evropske skupnosti**

V ZDDV-1 se vnaša spremembe na podlagi Direktive 2008/117/ES, opisane že v poglavju 4.2.2.

– **Rok za plačilo DDV in rok predložitve obračuna DDV na podlagi odločitve davčnega organa (77. člen in nov 88.a člen)**

S tem ukrepom bo lahko davčni organ v utemeljenih primerih odločil, da mora davčni zavezanec predložiti obračun DDV pred zakonsko določenim rokom za predložitev obračuna DDV in za davčno obdobje, ki je krajše od koledarskega meseca oziroma trimesečja. V tem primeru bo moral davčni zavezanec davek plačati v 8 dneh po poteku roka za predložitev obračuna DDV, kot bo določen s sklepom davčnega organa. Za preostanek davčnega obdobja pa bo moral predložiti obračun DDV v roku, ki je sicer predpisan za predložitev obračuna DDV.

– **Pritožba ne zadrži izvršitev odločbe o prenehanju identifikacije za namene DDV in odvzem DDV številke tudi pri sumu zlorabe le-te (nov 80. člen ZDDV-1)**

Eden od ključnih elementov za delovanje davčnih goljufij *missing trader* je identifikacijska številka za DDV, ki mora biti v primeru zaznave goljufije davčnemu zavezancu nemudoma odvzeta, zato je predvideno tudi, da pritožba zoper odvzem številke za DDV ne bo zadržala izvršitve odločbe o prenehanju identifikacije za namene DDV. Ta odločba mora biti izvršljiva takoj po vročitvi, da se zavezanca izbriše iz sistema DDV.

Sprememba je bila s strani DURS predlagana zaradi težav, ki so se pojavljale v praksi, ko se identifikacijska številka za DDV zaradi pritožbe na več ravneh (nepravnomočna odločba o prenehanju identifikacije za namene DDV) ni dala odvzeti kljub veliki verjetnosti, da je odvzem utemeljen, in tako se izkoriščanje identifikacijske številke za DDV za namene utaje davka ni dalo prekiniti.

Navedeni člen ZDDV-1 pa je bil spremenjen tudi v delu, kjer govori o pogojih za odvzem identifikacijske številke za DDV. To je sedaj možno odvzeti ne samo, ko zavezanec ne bo



oddajal obračunov DDV, ampak tudi ko bo obstajal sum zlorabe identifikacijske številke za DDV, kar do sedaj ni bilo mogoče in je moral DURS dokazovati, da zavezanec ne posluje. Ta ukrep daje DURS-u kar veliko moč, zato ga bo potrebno izvajati previdno, saj se drugače zavezancem lahko povzroči velika poslovna škoda.

Podatki o odvzetih identifikacijskih številkah po 1. 1. 2010 se objavljajo tudi na spletni strani DURS-a, s čimer se omogoča davčnim zavezancem, da ne vstopajo v poslovni odnos s partnerjem, ki mu je bila odvzeta identifikacijska številka. Do 3. junija 2010 je bilo po uradni dolžnosti zaradi neoddaje obračunov DDV odvzetih 246 identifikacijskih števil, zaradi suma zlorabe identifikacijske številke pa je bila ta odvzeta 48 zavezancem (Seznami davčnih zavezancev, 2010).

– **Obvezne priloge prvemu predloženemu obračunu DDV (nov 88. člen ZDDV-1)**

Davčni zavezanec, ki prvič predlaga obračun DDV, mora k obračunu DDV predložiti tudi seznam prejetih in izdanih računov, ki so bili podlaga za sestavo obračuna DDV. Za ta namen bo davčni zavezanec predložil strukturirani računalniški datoteki »IZPIS ODBITKA DDV« in »IZPIS OBRAČUNANEGA DDV.TXT«. Gre za izpise, ki so jih dolžni zagotoviti davčni zavezanci že na podlagi Pravilnika o vsebini, obliki in rokih za predložitev izpisa podatkov iz elektronsko vodenih poslovnih knjig in evidenc zavezanca za davek, zato predlagatelj ocenjuje, da ne gre za nesorazmerno dodatno obremenitev davčnih zavezancev. S tem ukrepom bo davčnim zavezancem oteženo predlaganje navideznih obračunov DDV, s katerimi zavajajo davčni organ in tako onemogočajo zgodnje odkritje davčnega zavezanca, ki je *missing trader* družba. Iz predloženih podatkov o prejetih in izdanih računih bo davčni organ pridobil osnovno informacijo o dejavnosti novo registriranega davčnega zavezanca, kar je še posebej pomembno, ker so podatki o prijavljeni (registrirani) dejavnosti pogosto netočni. Seveda bo lahko davčni zavezanec ponaredil tudi za izpis, vendar se bo moral za to dodatno potruditi, kar je zopet pomembno sporočilo za potencialne goljufe.

– **Določili o zavarovanju izpolnitve davčne obveznosti (nov 77. a člen ZDDV-1)**

Instituta zavarovanja Direktiva Sveta ES 2006/112/ES ne ureja, prepuščeno je posameznim državam članicam. Z dopolnitvijo zakona se določajo posebni primeri, ko davčni organ lahko zahteva predložitev instrumenta zavarovanja za plačilo DDV. Zakon predvideva dve takšni posebni situaciji.

Prva situacija je povezana z možnostjo davčnega organa, da pred dodelitvijo identifikacijske številke za DDV davčnemu zavezancu oz. kadarkoli po dodelitvi identifikacijske številke za DDV od davčnega zavezanca zahteva zavarovanje izpolnitve davčne obveznosti ob izpolnitvi določenih pogojev. Zahtevek za zavarovanje se lahko nanaša za obdobje največ 12 mesecev, pritožba ne zadrži izvršitve.

Gre za široko pooblastilo davčnemu organu, saj zakon ne pojasnjuje, kdaj dvom obstaja, zato bo moral davčni organ kot verjetno izkazati, da davčni zavezanec ne bo izpolnil davčne obveznosti oziroma bo plačilo davčne obveznosti onemogočeno ali precej oteženo. To bo ob samem dodeljevanju identifikacijskih številke za DDV relativno težavno, po dodelitvi številke pa bo dvom praviloma izkazan v davčnem nadzoru (Jerman, 2009, str. 6). Ta možnost je v Sloveniji res širokega dosega, saj je v drugih državah članicah, ki tudi poznajo ta institut (Velika Britanija, Ciper) bolj ali manj vezana na predhodno neplačevanje DDV obveznosti. Podobno kot v Sloveniji je zavarovanje urejeno na Irskem (Predlog zakona o spremembah in dopolnitvah zakona o davku na dodano vrednost, 2009, str. 18–19).

Druga situacija pa se nanaša na posebne primere predložitve instrumenta zavarovanja, ko lahko davčni organ od davčnega zavezanca, ki opravi pridobitev prevoznega sredstva iz druge države članice, pred vpisom vozila v davčno evidenco, zahteva predložitve zavarovanja izpolnitve DDV, če davčni organ pričakuje, da bo izpolnitev davčne obveznosti onemogočena oziroma precej otežena.

– **Vračilo DDV v posebnih primerih – 13. člen (nov 73.a člen) in 43. člen – prehodna določba**

V posebnih primerih je predviden tudi instrument zavarovanja za zavarovanje izpolnitve obveznosti v postopku odločanja o vračilu DDV na podlagi obračuna DDV. Davčni organ lahko pred izvršitvijo vračila DDV na podlagi obračuna DDV, od davčnega zavezanca zahteva predložitve ustreznega zavarovanja za zavarovanje izpolnitve obveznosti, če dvomi v upravičenost zahtevka. S skrajšanjem roka za vračilo DDV od 60 oziroma 30 dni na 21 dni, davčni organ namreč ne bo mogel v vseh primerih opraviti ustreznega nadzora obračunov DDV. Gre za primere, ko davčni organ ugotovi, da je potrebno dejansko stanje v postopku odločanja o vračilu DDV dodatno raziskati. Na podlagi predložitve zavarovanja davčni organ vrne DDV na podlagi obračuna DDV, dejansko stanje pa dodatno razišče v postopku davčnega inšpekcijskega nadzora.

### 5.2.6 Ukrepi, ki izhajajo iz novele ZDMV-C<sup>21</sup>

– **Odprava obdavčitve motornih vozil, ki so bila v Sloveniji že registrirana**

Gre za odpravo obdavčitve z DMV rabljenih motornih vozil, ki se ji je v praksi do sprejetja novele ZDMV dalo izogniti s prodajo rabljenega motornega vozila preko komisijarja, ki je od prodaje obračunal DDV od razlike v ceni. Ta določba bo odpravila zlorabo komisijskih poslov za davčne namene in prispevala k bolj preglednemu trgu z rabljenimi motornimi vozili.

---

<sup>21</sup> Ur. l. RS, št. 9/2010.

- **Razširitev odmere DMV na podlagi napovedi tudi na nova motorna vozila, pridobljena iz EU (potrdilo o skladnosti tipa SB)**

Način odmere DMV z napovedjo pri davčnem organu se je razširil še na področje posamičnih pridobitev novih vozil zaradi naraščajočega trenda oziroma premika utaj iz rabljenih na nova vozila, kjer je prej še vedno veljal sistem samoobračuna DMV. Samoobdavčitev na podlagi obračuna je tako sedaj možna le pri generalnih zastopnikih oziroma uvoznikih proizvajalcev, kjer je predpisano potrdilo o skladnosti tipa SA, saj tu ni bilo zaznani večjih nepravilnosti pri plačevanju DMV.

- **Uvedba elektronske evidence motornih vozil**

Uvedla se je centralno vodena elektronska evidenca vozil, za katera je bil plačan DMV, uveljavljena oprostitev oziroma je bil zanje predložen instrument zavarovanja izpolnitve davčne obveznosti. Strokovna organizacija, pristojna za ugotavljanje skladnosti vozila, ne sme izdati potrdila o skladnosti motornega vozila, če to ni vpisano v evidenco motornih vozil. Enak kontrolni mehanizem imajo tudi v Avstriji. Prav tako se vozilo ne sme registrirati, če ni vpisano v to evidenco. Ta evidenca bo zagotovo bistveno prispevala k zmanjševanju utaj, ki temeljijo na ponarejenih dokumentih in k izboljšanju postopkov davčnega nadzora.

- **Kazenske določbe**

K zmanjševanju utaj bodo prispevale tudi novo predpisane kazenske določbe za organizacije, ki izdajajo potrdila o skladnosti oziroma registraciji motornih vozil. Z globo se namreč kaznuje organizacija, pristojna za ugotavljanje skladnosti, če izda potrdilo o skladnosti za motorno vozilo in pooblaščen organizacija pri registraciji vozil, če registrira motorno vozilo v nasprotju z 8. a členom tega zakona. Globa je predpisana tudi za odgovorno osebo te organizacije.

## **5.3 Represivni ukrepi**

Namen represivnih ukrepov je odkrivanje in kaznovanje davčnih utaj, zato gre za ukrepe, ki so kompleksnejši in pomenijo vzpostavitev sistema, ki bo omogočal ta cilj.

### **5.3.1 Sodelovanje z drugimi organi**

Sodelovanje z drugimi organi spada med najpomembnejše represivne ukrepe, mednje pa bi lahko uvrstili predvsem sodelovanje z drugimi organi, pristojnimi za odkrivanje in pregon kaznivih dejanj davčne zatajitve in druge gospodarske kriminalitete. Republike Slovenija je leta 2007 sprejela Resolucijo o nacionalnem programu preprečevanja in zatiranja kriminalitete za obdobje 2007–2011 (Ur.l. RS, št. 40/2007), v kateri je obravnavan tudi posebni del

gospodarske kriminalitete. Ena izmed ključnih rešitev je prav izboljšanje medsebojne komunikacije in koordinacije vseh institucij, katerih delovno področje je gospodarska kriminaliteta. Za izvajanje navedene resolucije je bilo ustanovljeno medresorsko delovno telo – Komisija za preprečevanje in zatiranje kriminalitete, v kateri sodelujejo tudi predstavniki DURS. V postopkih nadzora DURS redno sodeluje z ostalimi državnimi organi in sicer Policijo, Vrhovnim državnim tožilstvom, Carinsko upravo, Uradom za preprečevanje pranja denarja, Računskim sodiščem in ostalimi inšpekcijskimi službami. V določenih primerih gre za koordinirane skupne akcije nadzora oziroma za posredovanje informacij drugim organom za potrebe izvajanja njihovih z zakonom predpisanih pristojnosti. S Policijo ima DURS sklenjen tudi poseben sporazum o medsebojnem sodelovanju, s katerim je določen način in vrsta sodelovanja, kar naj bi prispevalo k večji učinkovitosti dela obeh organov.

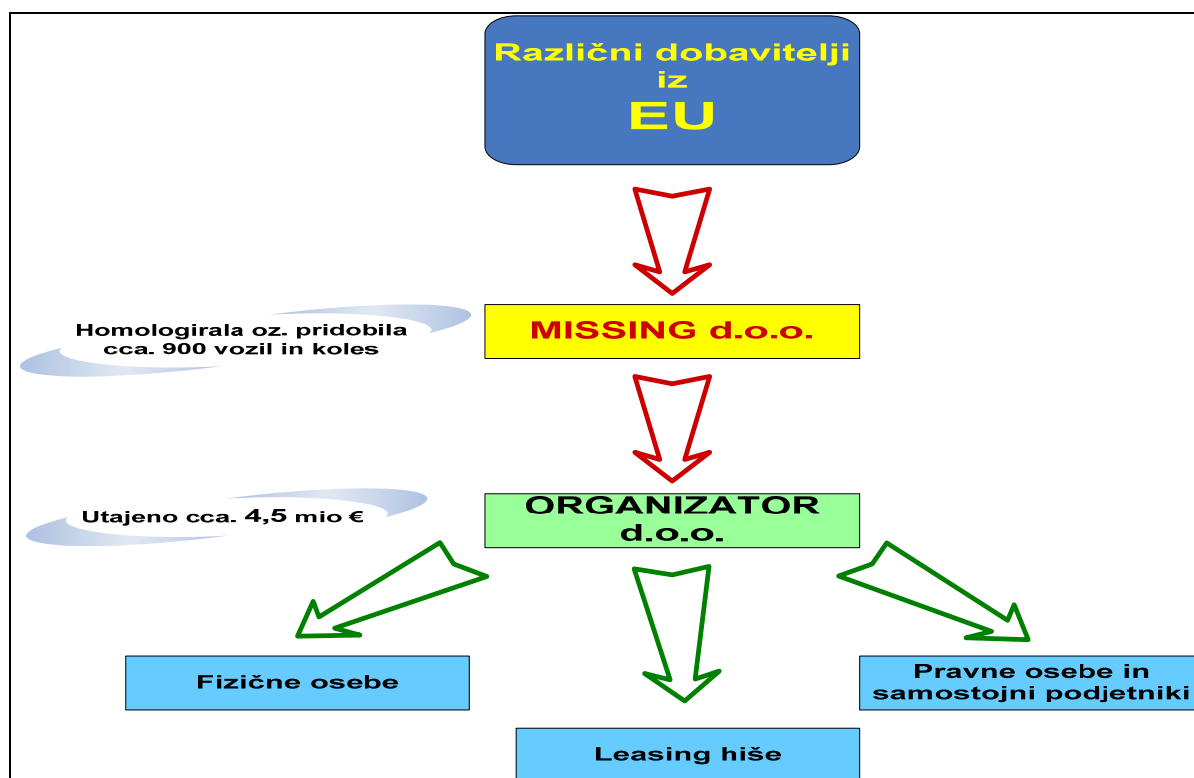
Stalno sodelovanje poteka tudi z Ministrstvom za promet – s strokovnimi organizacijami za homologacijo vozil, za katere je na DURS-u odprt poseben elektronski predal, preko katerega lahko strokovne organizacije pošiljajo sporočila in vprašanja glede problematike pravilnosti obračunanih dajatev na predloženih računih v vlogi za izdajo potrdila o skladnosti vozil.

Primer odkritja velike utaje na področju trgovine z motornimi vozili, ki je plod sodelovanja s Policijsko upravo, je DURS predstavil maja 2009 na novinarski konferenci. Na podlagi informacij iz okolja, predvsem pa na podlagi prijav generalnih uvoznikov in drugih prodajalcev o nelojalni konkurenci na trgu prevoznih sredstev, anonimnih prijav in člankov v časopisih, ki so opozarjali na prodajo motornih vozil in koles po najmanj 20 % nižjih cenah od uradnih zastopnikov in prodajalcev, je DURS odkril davčnega zavezanca iz Ljubljane, ki je v preteklosti že sodeloval pri utajah DDV na področju prometa z motornimi vozili in posloval s slamnatimi družbami. Ugotovljeno je bilo, da je ustanovil novo družbo, ki se je ukvarjala s prodajo prevoznih sredstev. Na podlagi zbranih podatkov je bil potrjen sum, da je bila nova družba ustanovljena z namenom pridobivanja protipravne premoženjske koristi, zato je bil izdan nalog za davčno preiskavo zoper preiskovanca – družbo ORGANIZATOR d.o.o. (pravo ime družbe je seveda zakrito – zaradi zakonskega določila o varovanju davčnih tajnosti) in s tem tudi formalno uvedena davčna preiskava. Odkrita prodajna veriga je prikazana v Sliki 7. Na podlagi davčne preiskave je bilo ugotovljeno naslednje (Davčna uprava Republike Slovenije, Ukrepi Davčne uprave pri nadzoru prodaje motornih vozil in drugih prevoznih sredstev – gradivo za novinarje, 2009, str. 5–7):

- ORGANIZATOR d.o.o. je postajal eden večjih ponudnikov motornih vozil in motornih koles v Sloveniji, oglaševal je na spletu, se pojavljal na znanih sejmih ipd.,
- poslovanje je širil z odpiranjem novih poslovnih enot,
- najbolj aktiven je bil pri vozilih znamke BMW, AUDI, VW, FORD, TOYOTA in motornih koles HONDA ter KAWASAKI,
- ekskluzivni »dobavitelj« družbi ORGANIZATOR d.o.o. je postala slamnata družba (imenujmo jo MISSING d.o.o.), ki je do decembra 2007 redno oddajala obračune za DDV, ki pa so bili neresnični,

- z oddajanjem obračunov je MISSING d.o.o. preprečil odvzem identifikacijske številke za DDV,
- ogled sedeža družbe MISSING d.o.o. je potrdil, da nima poslovnih prostorov, ima slamnatega direktorja, ne posluje preko transakcijskega računa,
- poslovanje med družbama ORGANIZATOR d.o.o. in MISSING d.o.o. je potekalo pretežno v gotovini.

Slika 7: Shema delovanja odkritega primera missing trader družbe



Vir: Davčna uprava Republike Slovenije, Ukrepi Davčne uprave pri nadzoru prodaje motornih vozil in drugih prevoznih sredstev – gradivo za novinarje, 2009, str. 6.

V času od 1. 1. 2007 do 31. 8. 2008 je bilo iz EU pridobljenih okoli 900 motornih vozil in motornih koles, po opravljenih prodajah v Republiki Sloveniji je prišlo do oškodovanja proračuna v višini 4.500.000 evrov (DMV in DDV). Generalni davčni urad – Preiskovalno analitski oddelek je o poteku in trenutnih ugotovitvah davčne preiskave obvestil Generalno policijsko upravo. Skupaj so organizirali delovne sestanke in se dogovorili za usklajeno delovanje. Poglavitne aktivnosti so bile usmerjene v poslovanje družb, ki so v času, ko se je izvajala davčna preiskava, aktivno poslovale. Oblikovana je bila skupina in določili so izvajalce, ki so usklajeno delovali pri razkritju davčne utaje. Pridobljena je bila odredba za izvedbo hišnih preiskav, na katerih je kot strokovni sodelavec sodeloval tudi davčni inšpektor DURS-a. Policija je pri hišnih preiskavah uspela pridobiti dovolj kvalitetne dokaze, ki so potrjevali, da so se vsi posli vodili iz enega centra – iz družbe ORGANIZATOR d.o.o., ki je iz ozadja izvajala nakup in prodajo motornih vozil in koles, medtem ko je bilo poslovanje preko slamnate družbe zgolj fiktivno in namenjeno temu, da so bile utajene obvezne dajatve. Skupne aktivnosti DURS-a in Policije so torej potrdile, da se za poslovanjem družbe

MISSING d.o.o. skriva direktor iz Ljubljane in njegova družba ORGANIZATOR d.o.o. V okviru medsebojnega sodelovanja med članicami EU je DURS prejel odgovor avstrijske davčne službe, kjer so priložili dokaze, ki potrjujejo, da je naročila v imenu družbe MISSING d.o.o. izvajal direktor družbe ORGANIZATOR d.o.o.

Na tak način je bila pretrgana ena največjih prodajnih verig za nova in rabljena vozila ter motorna kolesa v Sloveniji. Uradni prodajalci so sporočili takojšen rast njihove prodaje po izvedenih aktivnostih DURS-a in Policije, družba ORGANIZATOR d.o.o. pa ni prejela vstopnega DDV, ki ga je zahtevala v predloženih obračunih DDV, naložena ji je bila še dodatna obveznost za DDV in DMV.

### 5.3.2 Nadzor in preprečevanje dela na črno

V skladu s spremembo Zakona o preprečevanju dela na črno v letu 2006 (Ur.l. RS, št. 36/2000, 118/2006), ki je določil, da je davčna inšpekcija pristojna za izvajanje neposrednega nadzora nad delom na črno, izda davčni inšpektor, ko naleti na navedeno kršitev, odločbo o prepovedi opravljanja dejavnosti in odločbo o prekršku. Primarna dejavnost DURS-a je seveda še vedno odmera davkov od dohodkov iz neregistrirane dejavnosti in DDV ter pozivanje zavezancev, da se ustrezno registrirajo.

Aktivnosti nadzora in preprečevanja dela na črno so na področju motornih vozil potekala v okviru projekta »motorna vozila« oziroma »prevozna sredstva«, o čemer pišem v poglavju 5.5 Organizacijski ukrepi .

Leta 2008 je davčna inšpekcija na področju motornih vozil izvajala večje koordinirane aktivnosti nadzora dela na črno, kjer so bile ugotovljene tudi večje kršitve, ki pomenijo utajo DDV, DMV in davka od dohodkov iz dejavnosti. Podatki v okviru projekta »motorna vozila oz. »prevozna sredstva« so prikazani v Tabeli 9.

*Tabela 9: Aktivnosti DURS-a na področju preprečevanja dela na črno in področju trgovine z motornimi vozili*

	<b>2008</b>	<b>2009</b>
<b>Odločba o prepovedi dela na črno</b>	122	75
<b>Popisi vozil (število vozil)</b>	132 (1249)	78 (1230)
<b>Odstopi drugim organom po Zakonu o inšpekcijskem nadzorstvu</b>	22	41

*Vir: Interno gradivo DURS, 2010.*

Fizične osebe, ki se ukvarjajo s preprodajo vozil, se ugotovi s pomočjo uradnih evidenc, vpogledov v računalniško vodeno evidenco registriranih vozil – MRVL<sup>22</sup>, evidenc homologacij, registracij pri registrskih organih, najemov pri leasing hišah, odmere DMV. Pri izvajanju nadzora dela na črno se v Sloveniji ugotavlja porast t.i. kupovanja vozil »za en dan« oziroma posojanja imena za druge prodajalce. Ob tem je DURS velikokrat v situaciji, ko dela na črno fizičnim osebam ni mogoče dokazati, saj so se do sedaj že prilagodili tako, da ena fizična oseba ne vlaga več sama večjega števila napovedi o pridobitvah motornih vozil, ampak v ta namen izkoriščajo sorodnike, znance, prijatelje, celo študente in dijake, ki jim plačajo simbolično ceno za izposajo imena, pri tem pa se sami velikokrat pojavljajo le kot njihovi pooblaščenca. Popisi vozil se opravljajo s preventivnim namenom – identificirati prodajalce na črno. V praksi se ugotavlja, da nekateri kljub izdani odločbi o prepovedi opravljanja dela na črno, s to dejavnostjo nadaljujejo.

### **5.3.3 Izvajanje medsebojne upravne pomoči pri izmenjavi informacij med državami članicami**

Medsebojna upravna pomoč pri izmenjavi informacij se je začela z vstopom Slovenije v Evropsko skupnost, na področju DDV je njena pravna podlaga že omenjena Uredba Sveta 1793/2003, in poteka kot:

- izmenjava na zahtevo – nanaša se na konkretni davčni primer, natančno je navedeno, katere informacije je potrebno posredovati. V ta namen je s strani Stalnega odbora za administrativno sodelovanje (angl. *Standard Committee for Administrative Cooperation – SCAC*) predpisan standardiziran in enoten obrazec t.i. SCAC 2004,
- izmenjava brez predhodne zahteve, ki zajema avtomatično izmenjavo ali strukturirano avtomatično izmenjavo, sem spada tudi spontana izmenjava informacij, ko se med državami članicami posreduje informacije, kar lahko drugi državi pomaga, da pravilno odmeri DDV (kot omenjeno v poglavju 4.2.2).

Zahteve za informacije in posredovane spontane informacije se v Sloveniji izmenjujejo preko službe CLO, ki je na Generalnem davčnem uradu organizirana kot Služba za mednarodno izmenjavo informacij. V okviru te službe poteka tudi spontana izmenjava informacij o preklicanih identifikacijskih številkah, ki se mesečno posredujejo ostalim članicam EU za potrebe nadzora utaj DDV pri transakcijah znotraj Skupnosti.

Na področju motornih vozil se informacije večinoma izmenjujejo preko obrazca SCAC 383, ki se uporablja za informacije v zvezi z *missing trader* družbami (približno 90 % vseh SCAC 383 obrazcev se nanaša na motorna vozila).

---

<sup>22</sup> Evidenca vozil po določbah Zakona o varnosti cestnega prometa in njegovih podzakonskih predpisih o vpisanih, evidentiranih in objavljenih motornih in priklopnih vozilih, ki jo vodi Ministrstvo za notranje zadeve.

V letu 2009 je bilo iz Slovenije poslanih 243 SCAC 383 obrazcev - zaprosil za posredovanje podatkov in 22 spontanih informacij, prejetih pa je bilo 47 zaprosil za posredovanje podatkov in 8 spontanih informacij (Interno gradivo DURS, 2010).

#### **5.3.4 Uvedba poenotene metodologije inšpekcijskega nadzora pri *missing trader* goljufijah**

Navidezni posli, kamor spadajo tudi tovrstne utaje, so v ZdavP-2 urejeni le na načelni ravni. Noben predpis ne določa postopka in načina odmere obveznosti za plačilo DDV pri davčni utaji tipa *missing trader*, zato je bilo z namenom zagotovitve enotnosti postopkov nadzora pri utajah tega tipa in tudi enotnost in pravilnost obdavčitve zavezancev, ki so vključeni v takšne transakcije, s strani DURS-a o tem izdano posebno navodilo.

Države v teoriji uporabljajo dve možnosti, in sicer, da zavezancu:

- ki opravlja dobavo znotraj Skupnosti (*missing trader* družba) ne priznajo, da gre za oproščeno dobavo in ga tako obremenijo za neplačani DDV,
- ki nabavlja blago od *missing trader* družbe po prejetih računih z obračunanim DDV, ne priznajo pravice do odbitka DDV.

V Sloveniji smo se odločili za drugi princip, saj je potrebno izhajati iz temeljnega načela davčnega postopka – ugotoviti dejansko stanje in obdavčiti dejansko transakcijo. V utajah tipa *missing trader* pa sama *missing trader* družba praviloma ne opravlja nobene gospodarske dejavnosti, taka družba ne ustreza definiciji davčnega zavezanca, zato praviloma ni podlage za naložitev obveznosti iz naslova DDV (obdavčljivi dogodek ni nastal). V teh primerih se zato izvede preklic identifikacijske številke za DDV, da se prepreči nadaljnje utaje ter izreče ustrezne ukrepe v postopku o prekršku oziroma se vloži kazenska ovadba. Potrebno pa je najti davčnega zavezanca, ki s pomočjo *missing trader* družbe profitira – si odbija DDV, ki ga *missing trader* ni plačal.

Osnovni princip obdavčitve v teh postopkih je zagotavljanje enkratnosti obdavčitve v primerih goljufij in s tem upoštevanje sistema nevtralnosti sistema DDV, ter uporaba že omenjene sodne prakse Evropskega sodišča, ki je podano v več sodbah, da je odbitek vstopnega DDV na podlagi goljufije nezakonit, če je prejemnik vedel oziroma bi na podlagi objektivnih okoliščin moral vedeti, da sodeluje v transakciji, ki je del utaje DDV.

Po mnenju Simiča (2009, str. 6–7) se navedena paradigma pri nas uporablja preveč šablonsko – pri vseh prejemnikih blaga od dobavitelja, ki mu je dokazano, da je *missing trader*, se avtomatično ne prizna odbitek vstopnega DDV, ne glede na to, ali je ta dejansko vedel ali ne, da sodeluje v nedovoljenem poslu. Po njegovem mnenju bi se lahko davčni organ skliceval na navedeno predpostavko šele od 11. 1. 2008 dalje (takrat so bili z novico na spletni strani DURS-a obveščeni o obstoju in indikatorjih za odkrivanje *missing trader* podjetij), za



obdobja pred tem datumom pa je potrebno prevaro davčnemu zavezancu objektivno dokazati in ne le predpostavljati.

#### **5.4 Ukrepi za izboljšanje prostovoljnega plačevanja davčnih obveznosti**

Najboljši pokazatelj kvalitete davčnega nadzora in delovanje davčne uprave je zagotovo prostovoljno plačevanje davčnih obveznosti. Raven prostovoljne izpolnitve davčnih obveznosti je odraz fiskalne discipline davčnih zavezancev in pomemben pokazatelj davčne kulture nekega okolja. Davčna uprava mora biti zato usmerjena ne le v povečevanje učinkovitosti davčnega nadzora ampak (predvsem dolgoročno) tudi v dvigovanje splošne ravni prostovoljnega plačevanja davčnih obveznosti. S tem zmanjšamo tudi konkurenčne prednosti davčnih zavezancev, ki ne plačujejo svojih davčnih obveznosti in tako dosežemo enakopravnost zavezancev na trgu.

V ta namen se DURS poslužuje obveščanja zavezancev za davek o svojih ukrepih z namenom dvigovanja splošne davčne kulture. Tako je DURS v letu 2008 začel z večjim medijskim obveščanjem glede utaj DDV, katerega namen je bil seznaniti širšo javnost z zaznanimi utajami in posledicami, ki jih prinaša sodelovanje v poslih, ki so vpleteni v davčno goljufijo. Pri tem je zavezance seznanila z indikatorji, ki kažejo na *missing trader* družbe in jih opozorila: »da ko posel izgleda preveč dobro, da bi bilo res, je to verjetno tudi res« (Poslovanje z »neplačujočimi gospodarskimi subjekti« in odgovornost gospodarskih subjektov za plačilo utajenih davčnih obveznosti, 2008, str. 12–13).

Na področju trgovine z motornimi vozili je DURS objavil več informacij za davčne zavezance in za potrošnike, ki so bile objavljene v tiskanih medijih, televiziji in na internetu (nelojalna konkurenca - nižja cena vozil, odkritje utaje *missing trader* ipd). Izvedeno je bilo tudi več predavanj in sestankov z reprezentativnimi predstavniki skupin davčnih zavezancev – Gospodarsko zbornico Slovenije, Trgovinsko zbornico in drugimi interesnimi združenji in društvi, s katerimi se pripravljajo izobraževanja in seznanjanja s problematiko davčnih utaj, z ukrepi DURS v področju davčnega nadzora in morebitnimi posledicami za davčne zavezance, ki sodelujejo v transakcijah, ki so del utaje DDV (Gornik et al., 2009, str. 21).

Učinke ukrepov povečevanja prostovoljnega plačevanja davčnih obveznosti bi lahko preverili z razpoložljivimi podatki o številu in učinkih samoprijav<sup>23</sup>.

V letu 2008 je bilo zabeleženih 9.191 primerov samoprijav z učinkom dodatnega davka 13 milijonov evrov, leta 2009 pa že 19.446 primerov z učinkom dodatnega davka 15,6 milijonov

---

<sup>23</sup> Gre za institut, ki je možen od leta 2007 v skladu s 55. členom ZdavP-2, na podlagi katerega lahko davčni zavezanci do začetka davčnega inšpekcijskega nadzora oziroma do vročitve odmerne odločbe oziroma do začetka postopka o prekršku oziroma kazenskega postopka predložijo davčni obračun oziroma popravljen davčni obračun.

evrov (Poročilo DURS o pobiranju dajatev in boju proti davčnim utajam s predlogi ukrepov, 2010, str. 25).

Na področju motornih vozil pa glede na razpoložljivost podatkov lahko primerjamo predložene napovedi oziroma obračune DMV kot samoprijave v Oddelkih kontrole DURS-a v letih od 2007 do 2009, v projektnem inšpekcijskem nadzorstvu so bile samoprijave prejete samo v letu 2009.

*Tabela 10: Število samoprijav in znesek samoprijavljenega DMV v Oddelkih kontrole in v postopkih inšpekcijskega nadzora*

	ŠTEVILO SAMOPRIJAV			UČINEK SAMOPRIJAV – DODATNO ODMERJENI DAVEK V EUR		
	2009	2008	2007	2009	2008	2007
<b>DMV (predložene napovedi oz. obračuni v oddelkih kontrole)</b>	179	72	11	71.376	242.958	423
<b>Samoprijave v okviru projekta »motorna vozila« oz. »prevozna sredstva«*</b>	22			111.431		
<b>SKUPAJ</b>	<b>201</b>	<b>72</b>	<b>11</b>	<b>184.816</b>	<b>242.958</b>	<b>423</b>

**Legenda:** \*samoprijave v okviru projekta so se začele realizirati šele v letu 2009

*Vir: Poročilo o delu DURS-a v letu 2008, 2009, str. 49, 55 in str. 67; Interno gradivo DURS, 2010.*

Iz Tabele 10 vidimo, da so se število in učinki samoprijav v letu 2008 tudi pri DMV drastično povečali, kar bi lahko pripisali povečani aktivnosti DURS-a na področju obveščanja javnosti glede boja proti davčnim utajam in tudi promoviranju tega načina izpolnjevanja obveznosti, ki se je vsekakor izkazal kot pozitiven. V letu 2009 se je učinek iz naslova predloženih obračunov oz. napovedi kot samoprijave sicer zmanjšal, se je pa njihovo število povečalo za več kot dvakrat, kar pomeni, da je promoviranje samoprijav uspešno.

## 5.5 Organizacijski ukrepi

Zaradi hitrega spreminjanja načina delovanja davčnih utajevalcev in zaradi težnje po čimbolj učinkovitem davčnem nadzoru je potrebno stalno spremljati in prilagajati način in organizacijo dela znotraj DURS-a in še posebej znotraj inšpekcijskega nadzorstva. Organizacijski ukrepi pa so potrebni, da zagotovijo tudi dejansko realizacijo vseh prej navedenih ukrepov, saj brez prave razporeditve kadrov in organizacije dela kljub dobrim idejam rezultatov ni.

Ukrepi, ki so bili na tem področju sprejeti do sedaj, so:

## – **Specializacija inšpektorjev**

Vzpostavljena je bila specializacija inšpektorjev po posameznih področjih: gradbeništvo, motorna vozila, transferne cene ipd. Specializirani inšpektorji so pomembni zaradi zagotavljanja usklajenosti in enotnosti delovanja nadzora na predmetnih področjih, saj delujejo kot koordinatorji in vir informacij pri komunikaciji znotraj organizacije. Po podatkih iz načrta davčnega inšpekcijskega nadzora za leto 2008 je specializiranih približno 20 % inšpektorjev. Na področju motornih vozil so specializirani inšpektorji sedaj vključeni v projekt »prevozna sredstva« (glej tretjo alinejo).

## – **Preiskovalno analitski oddelek**

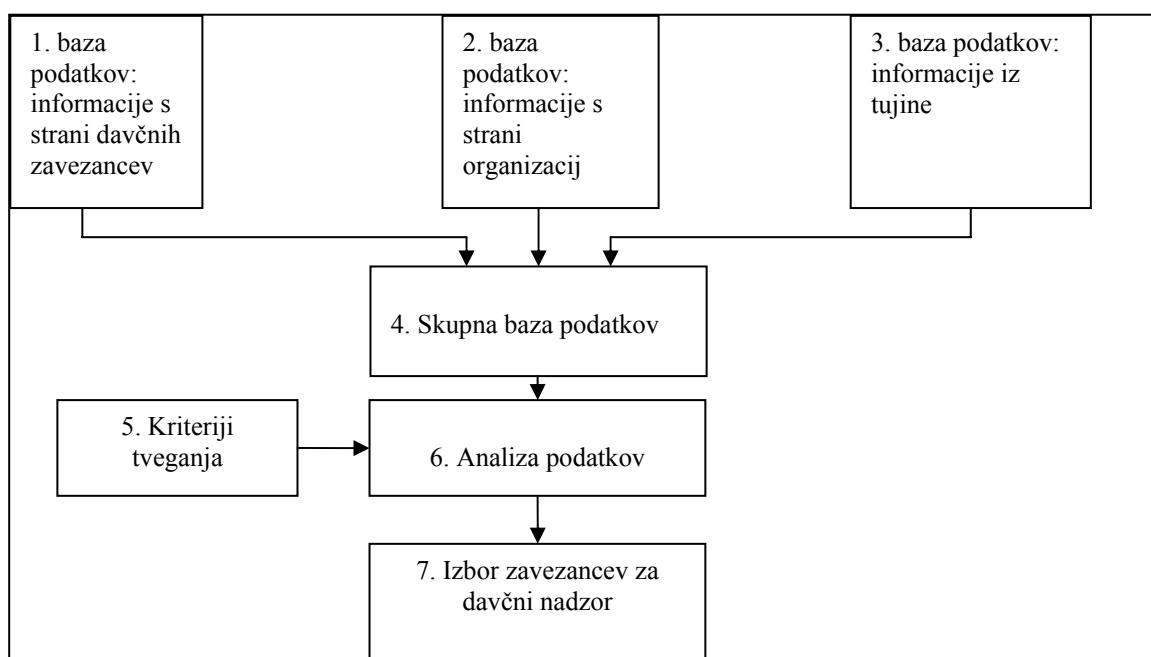
Preiskovalno analitski oddelek (v nadaljevanju PAO) je bil na Generalnem davčnem uradu DURS-a ustanovljen na podlagi spremenjenega Zakona o davčni službi (Ur.l. RS, št. 57/2004, 139/2004, 17/2005 – UPB1, v nadaljevanju ZDS-1), ki se je začel uporabljati s 1. 1. 2005 in je v naš pravni red uvedel pojem davčne preiskave.

Za uvedbo davčne preiskave zadostuje že sum, da je bilo storjeno dejanje, s katerim so bili kršeni predpisi o obdavčenju ali razlog za izvedbo dejanj in ukrepov za zagotovitev medsebojne pomoči organom Skupnosti, drugim državam članicam ali tretjih držav. V teh primerih se davčna preiskava začne z izdanim nalogom za preiskavo, kjer se navede, katere okoliščine naj se v preiskavi raziščejo in subjekt oziroma krog subjektov, ki bodo predmet preiskave. V postopku preiskave se nato za posameznega zavezanca ali za skupino zavezancev zbirajo informacije, dokumenti, dokazi, s katerimi se dopolnijo podatki, ki jih je davčni organ že predhodno zbral oziroma se raziščejo okoliščine, zaradi katerih je nastal sum kršitve predpisov. Po opravljeni preiskavi se izdelata zaključno poročilo in če so razlogi za sum kršitve predpisov o obdavčenju utemeljeni, predlaga uvedbo davčnega inšpekcijskega nadzora.

PAO je na področju motornih vozil v letu 2008 okrepil svoje delovanje na področju identifikacije rizičnih davčnih zavezancev in pri izboru zavezancev za davčni inšpekcijski nadzor, zato naj na tem mestu omenim še uporabo informacijske tehnologije pri izvajanju t.i. analiz tveganja, kjer je potrebno na podlagi vnaprej določenih kriterijev prepoznati rizične zavezance.

Zaradi nenehnega spreminjanja načina delovanja utaj, morajo davčne uprave stalno posodabljati svoje kriterije tveganosti, česar pa vse države ne počnejo sistematično (Combating fiscal fraud by making use of IT, 2008, str. 5). Tudi na tem področju jim je lahko v največjo pomoč prav sodelovanje z drugimi davčnimi upravami. V Sliki 8 je prikazan model procesa analize tveganja.

Slika 8: Model procesa analize tveganja



Vir: *Combating fiscal fraud by making the use of IT*, 2008, str. 4

Iz te slike je razvidno, da je potrebno v procesu analize tveganja obdelati veliko količino informacij. V prvem koraku je potrebno te informacije zbrati – od davčnih zavezancev in različnih organizacij, kot so banke, trgovinska zbornica, različni nacionalni uradi in od tujih davčnih administracij. Praktično je, da se vse informacije, preden se obdelajo, zbere v eni bazi podatkov (številka 4). Izbira kriterijev tveganja (številka 5) bazira na dejanskih odkritih pojavnih oblikah utaj in na individualni presoji, ki temelji na izkušnjah davčnih administracij. S kriteriji tveganja se potem analizira zbrane informacije (številka 6). Primeri, ki se izluščijo v analizi, predstavljajo izbor zavezancev za izvedbo davčnega nadzora (številka 7) (*Combating fiscal fraud by making the use of IT*, 2008, str. 4–6).

Na področju trgovanja s prevoznimi sredstvi se izkoriščajo vse tri baze podatkov, predstavljene v Sliki 8 npr. prijave generalnih uvoznikov in drugih prodajalcev o neloyalni konkurenci na trgu prevoznih sredstev, anonimne prijave – pisne ali preko brezplačne telefonske številke, ki je bila vzpostavljena aprila 2007, članke v časopisih, ki so opozarjali na prodajo motornih vozil in koles po najmanj 20 % nižjih cenah od uradnih zastopnikov in prodajalcev, prijave drugih organov (Urad za preprečevanje pranja denarja, Policijska uprava ipd.), podatke, prejete preko mednarodne izmenjave informacij - SCAC 383 obrazcev, baze AUTOCANET, neskladja o pridobitvah in dobavah v VIES sistemu, podatke iz obračunov DDV, ki kažejo na tveganje ipd. Vsako prijavo se ovrednoti na podlagi analize iz podatkov registra davčnih zavezancev, podatkov evidenc inšpekcije, podatkov podatkovnega skladišča ter na podlagi zunanjih baz, kot so: podatki iz baze MRVL, Baze Direkcije Republike Slovenije za ceste - PSO homologacije, baza bonitetnih

poročil družbe i d.o.o. Na podlagi rezultatov izvedene analize se PAO odloči ali bo uvedel davčni inšpekcijski nadzor ali ne.

Nimamo pa še skupne baze podatkov in informacijsko podprte analize tveganja (koraka 4 in 6), kar je predvideno z novim davčno informacijskim sistemom. Pri analizah tveganja v trgovini z motornimi vozili se zato uporablja parcialne lastne aplikacije (Maček, 2008a, str. 15–16).

#### – **Vzpostavitev projektnega vodenja nadzora na področju prometa motornih vozil**

Menim, da gre za enega najbolj učinkovitih ukrepov DURS-a na tem področju, ki ga je vzpostavil februarja 2008 s projektom »Motorna vozila«. Njegov primarni cilj je zmanjšanje utaj na tem področju, poleg tega pa se s projektom zagotavlja še:

- učinkovitejši nadzor v smislu povečanja števila pregledanih zavezancev in v smislu enotnosti in zakonitosti vodenja postopkov davčnega nadzora,
- učinkovitejše preprečevanje dela na črno na področju preprodaje vozil,
- povečanje prisotnosti inšpektorjev na terenu – enakomeren in kontinuiran inšpekcijski nadzor zavezancev v tej dejavnosti,
- povečanje prisotnosti na terenu, kar je tudi signal davčnim zavezancem, da je DURS na tem področju aktiven, kar bo dolgoročno vplivalo na dvig prostovoljnega plačevanja davčnih obveznosti,
- na podlagi ugotovitev v nadzoru pripravo ustrezne predloge spremembe zakonodaje, ki bi s sistemskega vidika onemogočale take utaje oziroma bi omogočale učinkovitejši davčni nadzor,
- preprečevanje nadaljnjega sodelovanja zavezancev z *missing trader* družbami preko načina obveščanja javnosti o izvajanju projekta.

Projekt je bil sprva vzpostavljen za časovno obdobje 12 mesecev, ker pa se je izkazalo, da je projekt nujno nadaljevati, je bil projekt »Motorna vozila« po enem letu zaključen, namesto njega pa s 1. 3. 2009 vzpostavljen nov projekt »Prevozna sredstva«, kjer je prišlo do razširitve predmetov nadzora na druga prevozna sredstva (plovila, letala, ...).

Projekt ima projektni svet, ki zagotavlja jasno opredeljen obseg in cilje projekta, daje soglasje k načrtom projekta in vsem odstopanjem od dogovorjenih načrtov faze projekta ter pomaga vodji projekta reševati probleme in razsoja pri morebitnih nesoglasjih pri izvajanju projekta. Vodja projekta dela na projektu 70 % svojega časa, njegove glavne naloge so: odgovornost za izvedbo projekta po projektne načrtu, vodenje in koordinacija projektnih skupin, zagotavljanje informiranja projektnega sveta, izdelava poročil o izvajanju nadzora, nudenje pomoči pri posameznih težjih primerih, zagotavljanje enotnosti in zakonitosti postopkov nadzora v okviru projekta, organiziranje usklajevalnih sestankov z izvajalci projekta.

Projekt deluje tako, da se je na vsakem davčnem uradu vzpostavila skupina inšpektorjev, pri čemer eden izmed njih opravlja naloge koordinatorja nadzora na davčnem uradu. Na posameznem davčnem uradu se je določilo 15 % davčnih inšpektorjev – skupaj je vseh inšpektorjev 46, od tega je 15 koordinatorjev. Koordinatorji se mesečno srečujejo, predstavijo primere, s katerimi so se srečali, izmenjajo mnenja, izpostavijo težave, svoje poglede na določene zakonodajne rešitve ipd. Davčni uradi sami in s pomočjo PAO na Generalnem davčnem uradu tekoče pripravljajo izbore davčnih zavezancev – preprodajalcev motornih vozil.

## **6 UČINKOVITOST IZVEDENIH UKREPOV**

Skupno učinkovitost vseh predstavljenih ukrepov lahko preverjamo posredno preko ugotovljenih nepravilnosti na področju nadzora trgovine z motornimi vozili.

### **6.1 Ugotovljene nepravilnosti v postopkih nadzora**

Davčni nadzor se v DURS-u izvaja na področju davčnega inšpekcijskega nadzora, v manjši meri pa na področju kontrole in odmere davkov. Nepravilnosti na področju DDV se po dejavnostih spremljajo v inšpekcijskem nadzoru, na področju DMV pa poleg podatkov iz projekta lahko primerjamo še podatke o ugotovljenih nepravilnostih v oddelkih kontrole. Večina davčnih inšpekcijskih nadzorov je potekala oz. poteka v okviru projektov »Motorna vozila« in »Prevozna sredstva«, zato nam najbolj jasno sliko o učinkovitosti preprečevanja davčnih utaj na področju motornih vozil kažejo prav ti podatki. Iz Tabele 11 so razvidni podatki o številu opravljenih nadzorov, ugotovljenih dodatnih davčnih obveznostih v projektu in v celotni dejavnosti preprodaje prevoznih sredstev.

Tabela 11: Skupno število opravljenih nadzorov in ugotovljenih obveznosti v letih 2008 in 2009 v okviru projekta »Motorna vozila« oziroma »Prevozna sredstva«

NADZOR	LETO 2008		LETO 2009		INDEKS ŠTEVILO 2009/2008	INDEKS OBVEZNOSTI 2009/2008
	Število	Dodatno ugotovljene obveznosti v EUR	Število	Dodatno ugotovljene obveznosti v EUR		
Nadzor pod projektom »Motorna vozila« oziroma »Prevozna sredstva«	618	4.775.994	758	9.197.409	122,6	192,6
Nadzor v dejavnosti preprodaje prevoznih sredstev (projekt že vključen)	758	7.195.608	978	15.344.680	129,0	213,2

Vir: Interno gradivo DURS, 2010.

Iz Tabele 12 pa so razvidne ugotovljene obveznosti po vrstah davkov v projektu »Motorna vozila« oz. »Prevozna sredstva«.

Tabela 12: Odmera DDV, DMV in drugi davki v skupnem znesku dodatno ugotovljenih obveznosti v okviru projekta »Motorna vozila« oziroma »Prevozna sredstva« v letih 2008 in 2009

dajatve	LETO 2008		LETO 2009*		INDEKS 2009/2008	SPREMEMBA ODSTOTNIH TOČK 09/08
	EUR	%	EUR	%		
DDV	3.412.925	71,46	7.738.253	84,13	226,73	12,67
DMV	903.618	18,92	339.580	3,70	37,58	-15,22
drugi davki**	454.674	9,52	1.119.575	12,17	246,23	2,65
<b>Skupaj***</b>	<b>4.775.994</b>	<b>100,00</b>	<b>9.197.408</b>	<b>100,00</b>	<b>192,60</b>	

Legenda:

- \* po izdanih delovnih nalogih v okviru projekta »Prevozna sredstva« v letu 2009
- \*\* drugi davki: davek od dohodkov pravnih oseb, davek od dohodkov iz dejavnosti, dohodnina od dohodkov fizičnih oseb
- \*\*\* znesek ni popolnoma točen zaradi zaokroževanja

Vir: Interno gradivo DURS, 2010.

Iz Tabel 11 in 12 vidimo, da se je projektni pristop k davčnemu nadzoru izkazal za zelo učinkovitega. Dodatne ugotovljene obveznosti v okviru obeh projektov so se v skupnem znesku povečale, skoraj podvojile (Indeks 2009/2008 znaša 192,6), vse ugotovljene

obveznosti v dejavnosti preprodaje motornih vozil pa so se več kot podvojile. Ker se je v letu 2009 povečalo tudi število opravljenih nadzorov, si pogledjmo še koliko so znašale dodatno ugotovljene obveznosti v dejavnosti trgovine z motornimi vozili na opravljeni nadzor: v letu 2008 je inšpektor v inšpekcijskem pregledu dodatno odmeril v povprečju 9.492 evrov, v letu 2009 pa že 15.689 evrov, kar lahko kaže na boljšo usposobljenost inšpektorjev (specializacija) in na boljši izbor zavezancev za pregled.

Levji delež ugotovljenih obveznosti na področju nadzora motornih vozil predstavlja DDV, sledi DMV ter ostali davki. V letu 2009 pa se nepravilnosti v primerjavi z letom 2008 niso povečevale sorazmerno po vrstah davkov. Največji napredek je bil dosežen na področju DDV (delež nepravilnosti v letu 2009 večji za 12,6 odstotnih točk), povečal se je tudi delež nepravilnosti pri drugih davkih, zmanjšal pa se delež nepravilnosti na področju DMV.

V razmerju do skupnega obračunanega DDV se je dodatni DDV povečal za 0,15 odstotnih točk, kar je prikazano v Tabeli 13.

*Tabela 13: Dodatno odmerjen DDV v projektih »Motorna vozila« in »Prevozna sredstva« v skupnem obračunanem DDV\* v letih 2008 in 2009*

LETO	SKUPNI ZNESEK OBRAČUNANEGA DDV V EUR	DELEŽ DODATNO ODMERJENEGA DDV V OKVIRU PROJEKTA »MOTORNA VOZILA« IN »PREVOZNA SREDSTVA« GLEDE NA CELOTNI OBRAČUNANI DDV V %
2008	2.400.087.344	0,14
2009	2.289.102.000	0,29

**Legenda:** \* skupni obračunani DDV pomeni DDV neto obračunan DDV (vplačila-vračila) v obračunih DDV in ne vključuje vplačila DDV od uvoženega blaga in storitev, ki je v pristojnosti CURS

*Vir: Poročilo o delu DURS v letu 2008, 2009, str. 12; Poročilo o delu DURS v letu 2007, 2008, str. 18; Bilten javnih financ – februar 2010 (spletna stran MF <http://www.mf.gov.si/slov/tekgib/bilten/bilten.htm>), str. 33.*

Na področju DMV poleg podatkov iz projekta lahko primerjamo še podatke o ugotovljenih nepravilnosti v oddelkih kontrole DURS-a, kar je razvidno iz Tabele 14.



*Tabela 14: Učinek ugotovljenih nepravilnosti – dodatno odmerjen DMV v EUR v Oddelkih kontrole DURS-a v letih 2006-2009*

<b>UGOTOVLJENE NEPRAVILNOSTI V EUR</b>	<b>LETO 2009</b>	<b>LETO 2008</b>	<b>LETO 2007</b>	<b>LETO 2006</b>	<b>INDEKS 2008/2006</b>	<b>INDEKS 2009/2006</b>
Učinek samoprijav	71.376	242.958	423	/	/	/
Učinek dodatno odmerjenih obveznosti	477.413	779.565	409.454	195.739	398,26	243,90
<b>SKUPAJ</b>	<b>548.789</b>	<b>1.022.523</b>	<b>409.877</b>	<b>195.739</b>	<b>522,39</b>	<b>280,38</b>

*Vir: Poročilo o delu DURS v letu 2008, 2009, str. 55; Poročilo o delu DURS v letu 2007, 2008, str. 60; Interno gradivo DURS, 2010.*

Iz Tabele 14 vidimo, da se je učinek davčnega nadzora v kontroli z upoštevanimi samoprijavami od leta 2006 do 2008 povečal za več kot petkrat. Bistvenega pomena je tu namreč način vodenja postopkov odmere DMV, saj je potrebno biti pri odmerah DMV pri pridobitvah iz drugih držav članic pozoren na veliko faktorjev, ki posamezno ali skupaj nakazujejo na sum utaje, zato je pri tem izjemnega pomena strokovna usposobljenost kontrolorjev, saj so prvi, ki zaznajo možno nepravilnost, kar kasneje potrdi oziroma zavrže inšpektor. V Poročilu o delu DURS za leto 2008 (2009, str. 56) je navedeno, da DURS strokovnemu izobraževanju kontrolorjev na tem področju namenja veliko pozornosti, kar se pozna tudi v realizaciji. Iz Predloga zakona o spremembah in dopolnitvah ZDMV (2009, str. 6) je razvidno, da se je dodatni ugotovljeni davek tudi v postopkih davčnega inšpekcijskega nadzora iz tega naslova bistveno povečal šele v letu 2008, ko je DURS začel s sistematičnim bojem proti tem utajam s kopico predstavljenih ukrepov: v letu 2005 je bilo odkritih utaj v višini 714.000 evrov, v letu 2006 v višini 1.719.000 evrov, v letu 2007 v višini 1.664.000 evrov in v letu 2008 že 2.275.206 evrov.

V letu 2009 so bili rezultati na področju DMV tako na področju nadzora v kontroli kot v davčnem inšpekcijskem nadzoru nekoliko slabši. Glede na to, da se utaje pri DDV niso zmanjšale, ampak celo povečale, je ta podatek nekoliko nelogičen. Zmanjšanje utaj na tem področju bi mogoče lahko pripisali dejstvu, da so se davčni zavezanci začeli zavedati, da se na tem področju opravlja poostren nadzor (zmanjšanje neorganiziranih utaj).

Predstavljeni rezultati kažejo, da je premišljen in kompleksen pristop k odkrivanju in preprečevanju utaj na področju motornih vozil, ki vključuje sočasno izvajanje ukrepov iz različnih vidikov, obrodil sadove. Kot zelo uspešen se je zlasti izkazal projektni pristop opravljanja davčnega inšpekcijskega nadzora, zato ga namerava DURS razširiti tudi na druge davke.

## 6.2 Slabosti in predlogi izboljšav

Največja odkrita slabost pri preprečevanju utaj na tem področju je splošno znana - **slab informacijski sistem**, ki ne omogoča sodobnih, učinkovitih analiz rizika davčnih zavezancev, nadzor nad učinki izvedenih ukrepov in spremljanje utaj po posameznih vrstah utaj. Zastarel informacijski sistem ne omogoča centralne analize tveganja zavezancev za davek, kar je zelo velika pomanjkljivost, ki bi morala biti že zdavnaj rešena. Kljub temu so rezultati inšpekcijskih nadzorov na podlagi »ročnih« analiz dobri, saj se v zadnjih letih v več kot 60 % primerov ugotovi nepravilnosti. To pa zahteva veliko časovno angažiranje inšpektorjev, kontrolorjev in preiskovalcev, ki se s tem ukvarjajo (Poročilo DURS o pobiranju dajatev in boju proti davčnim utajam s predlogi ukrepov, 2010, str. 51–52). Ta slabost pride še posebej do izraza pri odkrivanju preprodajalcev (lahko *missing trader*), ki zabrišejo sled med njimi in prodajalcem v drugi državi članici s pomočjo fizičnih oseb, saj se taka transakcija v sistem VIES ne poroča. Prav tako ga ne odkrijejo pristojne organizacije za homologacijo in registracijo vozil, saj je tako vozilo vpisano v evidenco vozil, za katero je bil davek plačan. Edina pot, da se najde takega zavezanca je zato analiza rizika na skupni bazi podatkov, kjer se upošteva vse kriterije tveganja. Ta slabost je v fazi odpravljanja (nov informacijski sistem).

V prihodnje velik problem še vedno ostajajo utaje tipa *missing trader*, saj izhajajo iz samega bistva delovanja DDV in tu Slovenija ni nobena izjema. Menim, da bi na tem najbolj rizičnem področju pri prometu z motornimi vozili lahko naredili več. Tu igrata ključno vlogo:

- **znanje zaposlenih** – da znajo najprej prepoznati možno utajo in potem tudi uporabiti vse možnosti za njeno dokazovanje ter
- **aktivno sodelovanje tudi drugih držav članic** – da nam hitro posredujejo informacije o potencialnem sodelovanju slovenskega podjetja pri goljufiji *missing trader*, ki so jo zaznali v njihovi državi oziroma da nam hitro in točno odgovorijo na našo poizvedbo o določeni transakciji.

Pri usposobljenosti inšpektorjev je pomemben faktor in hkrati slabost **kadrovsko pomanjkanje** na področju inšpekcijskega nadzora, ki ne dovoljuje take specializacije posameznega inšpektorja, kot bi si jo želeli. Iz Poročila DURS o pobiranju dajatev in boju proti davčnim utajam s predlogi ukrepov (2010, str. 51– 52) izhaja, da se število inšpektorjev v DURS se iz leta v leto zmanjšuje. Po analizah DURS-a bi glede na število zavezancev potrebovali 723 inšpektorjev, dejansko število na dan 31. 12. 2009 pa je znašalo le 355 inšpektorjev. Povečanje števila inšpektorjev na terenu bi imelo tudi preventivni učinek. Poleg tega je neustrezna tudi starostna struktura inšpektorjev (tretjina je starejših od 50 let). Nujno je torej potrebno kadrovsko okrepiti davčno službo, potem pa jo še **usposobiti** - potrebno je izboljšati in se naučiti bolje uporabljati ustrezna informacijska orodja za prepoznavanje utaj kot so npr. aplikativne rešitve, izdelane s pomočjo podatkov v sistemu VIES. Prav tako je potrebno izboljšati usposobljenost zaposlenih na področju možnosti, ki jih ponuja mednarodno sodelovanje.

Edino učinkovito orodje, ki ga na področju DDV v trenutnem sistemu imamo, je učinkovito sodelovanje držav članic pri posredovanju podatkov. Na žalost pa so te administrativne rešitve prepuščene sposobnostim tehnološke prilagodljivosti posameznih članic in pripravljenosti za mednarodno sodelovanje (Ainsworth, 2006, str. 445). Povečati bi bilo potrebno izmenjevanje podatkov v sistemih AUTOCANET in VIES oziroma čim prej **vzpostaviti sistem EUROFISC**, kjer bi obvezno sodelovale vse države članice in v katerem bi določili obvezen način reagiranja vseh držav članic ob prejemu opozorila s strani druge države. Trenutno v sistemu AUTOCANET ne sodelujejo ravno tiste države, kjer je ocena DDV izgub zaradi davčnih vrtiljakov največja (glej Tabela 7). Tu je edina, ki lahko vzpostavi neki red, Evropska komisija, ki bi morala tiste države članice, ki ne spoštujejo pravil, denarno kaznovati. Trenutno je namreč pri nekaterih članicah opazno pomanjkanje zavedanja o pomembnosti sodelovanja za skupne fiskalne cilje vseh držav, tako nekatere države sploh ne sodelujejo pri posredovanju podatkov ali pa so odgovori na zaprosila preko SCAC obrazcev nekvalitetni, nepravočasni ipd. Tega se, kot je bilo pojasnjeno v poglavju 4.2.2, zaveda tudi Evropska komisija, ki se v zvezi s tem trudi izboljšati situacijo na različne načine, vendar se kakovostnega in ažurnega sodelovanja na tak način, kot obstaja sedaj, žal ne da predpisati z nobenim predpisom. Gre za osvojitvev načina razmišljanja, ki gre preko skrbi le za lastne nacionalne fiskalne interese. Za to davčno ozaveščenost med davčnimi organi držav članic pa je potreben čas, ki ga v bistvu nimamo. Glede na konstantno širitev Evropske skupnosti, ki postaja pravi konglomerat različnih davčnih kultur in s katero se širijo tudi možnosti za davčne utaje, pa menim, da prihodnost na področju DDV utaj ni rožnata. Nove države članice vedno potrebujejo nekaj časa, da se začnejo uspešno spopadati s tem problemom, v tovrstnih utajah pa je čas ključen.

## SKLEP

Dejavnost prometa z motornimi vozili spada med najbolj rizične dejavnosti z vidika utaj pri DDV in DMV. Dejavnost trgovine z motornimi vozili med različnimi državami članicami je zaradi specifičnega načina obdavčitve za utaje še posebej občutljiva, predvsem pri rabljenih vozilih. Na eni strani je tu kreditna metoda obračunavanja DDV, ki omogoča izvedbo davčnih vrtiljakov, na drugi strani pa se vsa rabljena vozila, ki v Sloveniji še niso bila registrirana, štejejo kot nova, zato zanje velja obveznost plačila DMV, kot da gre za nova vozila.

Vse velike do sedaj odkrite organizirane utaje na področju motornih vozil so bazirale na tipu goljufije *missing trader* oziroma davčni vrtiljak. Poleg te vrste utaj so za to dejavnost pomembne tudi utaje s pomočjo ponarejenih računov oziroma dvojnih računov. V to skupino lahko uvrstimo zlorabo posebne sheme obdavčitve pri preprodajalcih rabljenih motornih vozil, predložene ponarejene račune v postopkih odmere DMV, ponarejene račune izdane t.i. »slamnatemu lastniku«, ponarejene račune, kjer se rabljena vozila prikaže kot nova, ponarejene račune, ki vsebujejo »ukradeno« identifikacijsko številko. Poznamo tudi utaje, kjer gre za navidezne posle, kot je navidezna dobava motornega vozila znotraj Skupnosti, ki

omogoča vračilo DMV in nezakonito uveljavljanje oprostitve DDV. Pogosto se utaje med seboj prepletajo oziroma so del organizirane utaje davčnega vrtiljaka. Zaradi spremembe ZDMV v delu, ki se nanaša na odpravo krajevne pristojnosti pri odmeri DMV na podlagi napovedi zavezanca, so se odprla vrata preprodaji motornih vozil s strani fizičnih oseb, ki ne prijavijo opravljanja dejavnosti in tako dejansko opravljajo delo na črno in povzročajo utaje davka od dohodkov iz dejavnosti in DDV.

V boju proti utajam na tem področju je Slovenija na področju DDV kot članica EU zavezana k spoštovanju evropskih Direktiv. Iskanje vseh izpostavljenih rešitev je na ravni EU do sedaj potekalo v dveh smereh: ena je spreminjanje sistema obdavčitve z DDV - gre za t.i. dolgoročne ukrepe, druga pa je iskanje rešitev v davčnem administriranju – gre za t.i. konvencionalne ukrepe, katerih cilj je utrditev in izboljšanje obstoječega sistema DDV. Ukrepi Evropske komisije so bili do sedaj na ravni administrativnih rešitev – predvsem gre za poenotenje davčnega sistema in izboljšanje medsebojnega sodelovanja med državami članicami. Glede posameznih rizičnih dejavnosti kot je trgovina z motornimi vozili, Evropska komisija ni razpravljala o posebnih ukrepih, ki bi veljali le za to področje, ampak je pri posameznih dejavnostih potrebno izhajati iz vseh možnosti in izbrati tisto, ki je za neko dejavnost najprimernejša.

Slovenija je na področju preprečevanja tovrstnih utaj leta 2008 sistematično pristopila k tej problematiki, tako da je začela izvajati ukrepe, ki jih lahko razdelimo v pet skupin: preventivne, zakonodajne, represivne, ukrepe za izboljšanje prostovoljnega plačevanja davčnih obveznosti ter organizacijske. Čeprav se zdi to razmeroma pozno, pa se v luči dejstva, da je Evropska komisija začela z razpravo o skupni koordinirani strategiji boja proti davčnim utajam na področju DDV šele leta 2006, temu ne zdi več tako. Skupna evropska strategija boja proti utajam na področju DDV je trenutno v osrednji fazi izvajanja – postopoma se sprejemajo pravne podlage, potrebne za implementacijo ukrepov, ki gredo v smeri dodatnega poenotenja davčnega sistema in izboljšanja sodelovanja med državami članicami. Evropska komisija ima tako v boju zoper utaje na področju DDV kot edino pravo orodje povečanje administrativnega sodelovanja med državami članicami, saj bi kakršnakoli korenitejša sprememba sistema DDV pomenila prevelike stroške davčnim zavezancem. Iz vidika DDV mora biti slovenska zakonodaja usklajena z evropsko, zato smo ukrepe, ki izhajajo iz evropskih Direktiv, morali vnesti tudi v našo zakonodajo. Vprašanje, ki se postavlja, je, ali smo v Sloveniji v zakonodajo in organizacijo dela pristojnih služb vnesli dodatne - svoje ukrepe, ki nam bodo pri cilju zmanjševanja davčnih utaj v največji meri v pomoč in kako učinkovito jih izvajamo. Isto vprašanje si lahko postavimo na področju preprečevanja utaj nacionalnega davka - DMV, saj smo tu prepuščeni sami sebi.

Na področju DDV so zagotovo bistvenega pomena preventivni ukrepi – *missing trader* družbam je v prvi vrsti potrebno preprečiti, da sploh vstopijo v sam sistem DDV. V ta namen je bistven predregistracijski nadzor. Čeprav Evropska skupnost še ni sprejela predpisa, s katerim bi uvedla skupne minimalne standarde za identifikacijo in prenehanje davčnih

zavezancev, je Slovenija standarde glede identifikacije (indikatorji tveganja) in glede hitrega izbrisa identifikacijske številke za DDV iz sistema že vnesla v svoje postopke dela. Ker je na stopnji predregistracijskega nadzora odkrivanje »potencialnih« *missing traderjev* težavno, je uvedla tudi spremljanje novoregistriranih zavezancev za DDV, obveznost predložitve seznama prejetih, izdanih računov k prvemu obračunu DDV, določitev roka za predložitev obračuna DDV.

V nov ZDDV-1 so vneseni tudi ukrepi, ki nimajo podlage v evropski zakonodaji in so bili v zakon vključeni na predlog DURS-a (predlog že leta 2007 in 2008) kot odgovor na zaznane težave v praksi. Med njimi se mi zdi najpomembnejši postopek odvzema identifikacijske številke za DDV po uradni dolžnosti, pri čemer pritožba na odločbo ne zadrži izvršitve, saj se na ta način lahko hitro prepreči nadaljnje utaje. Za odvzem številke pa je potreben vsaj utemeljen sum zlorabe, zato je mednarodno sodelovanje na tem področju ključno. V ta namen Slovenija aktivno sodeluje v vseh aktivnostih EU (izmenjava informacij v sistemu VIES, izmenjava informacij preko zahtevkov SCAC, Fiscalis, Autocanet), česar, kot je bilo predstavljeno, ne moremo reči ravno za vse države članice.

Naslednji najpomembnejši zakonodajni ukrep se mi zdi možnost zavarovanja plačila DDV. To je kot poseben primer zavarovanja v ZDDV-1 možno v primeru pridobitve prevoznega sredstva iz druge države članice, če davčni organ pričakuje, da bo izpolnitev davčne obveznosti onemogočena. Poleg tega pa ima davčni organ tudi pri prevoznih sredstvih možnost izbire še širše palete zavarovanj: pred izdajo odločbe, pred rokom za predložitev obračuna, pred dodelitvijo in kadarkoli po dodelitvi identifikacijske številke za DDV, v postopkih odločanja o vračilu DDV na podlagi obračuna. To je v trgovini z motornimi vozili zelo pomembno, saj se pogosto srečujemo s subjekti brez premoženja (navidezni lastniki, *missing trader* družbe), katerih edino premoženje so pogosto prav avtomobili na zalogi. Ker zakon na tem področju DURS-u pušča zelo široko odprta vrata za njegovo uporabo, ga bo potrebno uporabljati zelo premišljeno.

Lahko rečemo, da sedaj ZDDV-1 vsebuje veliko dobrih in koristnih ukrepov, ki gredo čez povzemanje ukrepov iz evropske zakonodaje, kar je pohvalno, vprašanje pa je, kako jo bomo znali tudi izrabiti. Ker se je začel nov ZDDV-1 uporabljati šele s 1. 1. 2010, teh učinkov v tej nalogi še ne morem presoјati.

Žal bi lahko bili nekateri ukrepi, najbrž zaradi pomanjkanja politične volje, sprejeti že veliko prej kot je npr. institut solidarne odgovornosti za plačilo – možnost na podlagi 205. člena Direktive 2006/112/EC od leta 2006, po kateri se solidarna odgovornost lahko uvede za domače transakcije, kot tudi če je blago pridobljeno iz Evropske skupnosti.

Tudi na področju DMV smo s 1. 3. 2010 uvedli več predstavljenih zakonodajnih ukrepov, ki naj bi reševali težave, odkrite v preteklosti. Pri teh je po mojem mnenju najpomembnejša uvedba elektronske evidence o plačanem davku, ki je preprosta varovalka za preprečevanje

utaj na tem področju zaradi ponarejenih dokumentov o plačilu davka. Tudi ta ukrep bi lahko bil sprejet bistveno prej. Druga pomembna sprememba pa je omejitev samoobdavčitve le na nova vozila, ki so pridobljena s strani generalnih zastopnikov, saj utaje tu praktično niso bile zaznane. Pri posamičnih pridobitvah novih vozil, ki niso bila pridobljena s strani generalnih uvoznikov, so do sedaj preprodajalci lahko oddajali obračun DMV (vozilo se je lahko homologiralo in registriralo brez dokazila o plačilu DMV). Na ta način se je zmanjšala možnost utaj na tem področju na minimum, zato je pri DMV v prihodnje za pričakovati več odstotno povečanje prihodkov.

Učinki ukrepov, ki jih je uvedla Slovenija, kažejo na povečanje obsega ugotovljenih nepravilnosti na področju motornih vozil, kar pomeni, da je DURS na tem področju na dobri poti. Uspešen boj proti utajam na sploh je DURS izvajal že do leta 2006, kar nam kažejo izračuni o DDV vrzeli v primerjavi z drugimi državami članicami. Slabosti se kažejo v zastarelem informacijskem sistemu, pomanjkanju kadrov, njihovi usposobljenosti in v pomanjkljivem administrativnem sodelovanju ostalih držav članic EU. Rezerve so še predvsem pri odkrivanju utaj tipa *missing trader*, ki ostajajo splošni evropski DDV problem tudi v prihodnje. V prihodnje se pričakuje tudi nadaljevanje uporabe »slamnatih« lastnikov pri pridobitvah iz Skupnosti, saj so goljufi ugotovili, da je to način utaje, ki se ga ne da odkriti s pomočjo VIES kontrole, poleg tega pa tudi ne preprečiti le s kontrolo vpogleda v evidenco motornih vozil, saj je DMV v takih primerih plačan.

Lahko zaključim, da je Slovenija na področju motornih vozil dobro oborožena s kopico različnih ukrepov, ki jih izvaja sočasno. Tisti najbolj pomembni so zagotovo projektni pristop nadzora na tem področju in zakonodajni ukrepi, ki izhajajo iz dosedanje zakonodaje ter iz zadnjih sprememb ZDDV-1 in ZDMV. Slovenija na področju DDV v celoti upošteva priporočila Evropske komisije in je aktivna pri sodelovanju z drugimi državami članicami. Tudi na področju DMV je s spremembo zakonodaje bistveno omejila možnosti utajevalcem. Žal zakonodajno kolesje melje počasi, zato se je velik obseg utaj do implementacije te zakonodaje že zgodil in to je največji problem preprečevanja vseh utaj, ne le pri motornih vozilih. Predvsem novele obeh zakonov po 1. 1. 2010 znatno zmanjšujejo manevrski prostor goljufom, saj s svojimi določbami sledijo tistemu, kar se je v preteklosti izkazalo za pomanjkljivo. Te ukrepe pa izvajajo ljudje, zato je izobraževanje zaposlenih in njihova organizacija sedaj ključna. Ker so za utaje pri prometu z motornimi vozili pomembne predvsem velike organizirane utaje, kjer so na delu prave kriminalne združbe, si na tem področju DURS veliko obeta tudi od ustanovitve Nacionalne preiskovalne agencije, saj je sodelovanje med različnimi strokovnimi službami pri teh vrstah utaj zelo pomembno. Žal to zopet pomeni potencialni odliv inšpektorjev in preiskovalcev.

Zagotovo pa se bodo utaje sedaj, ko nam je v zakonodajo končno uspelo vnesti varovalke, za katere se pričakuje, da bodo zmanjšale obseg utaj na tem področju, selile na druga področja.

## LITERATURA IN VIRI

1. Ainsworth, T.R. (2006). Carousel fraud in the EU: A Digital VAT Solution. *Tax notes international*, 42 (5), 443–448.
2. Baldwin, R. (2007a, 17. junij). EU VAT fraud part 3. *VOX Research based policy analysis and commentary from leading economists*. Najdeno 8. avgusta 2008 na spletnem naslovu <http://www.voxeu.org/index.php?q=node/273>
3. Baldwin, R. (2007b, 22. junij). EU VAT fraud part 5. *VOX Research based policy analysis and commentary from leading economists*. Najdeno 8. avgusta 2008 na spletnem naslovu <http://www.voxeu.org/index.php?q=node/290>
4. Bayer, R. & Reichl N. (1997). *Ein Verhaltensmodell zur Steuerhinterziehung*. Berlin: Duncker & Humblot GmbH.
5. Bernik, D. (2008). Kaj so davčni vrtiljaki in kaj ne? *Davčno- finančna praksa*, 9 (3), 20-22.
6. *Combating fiscal fraud by making use of IT* (2009). Najdeno 15. oktobra 2009 na spletnem naslovu [http://www.eurosai.org/VIIC/Comabt\\_Fiscal\\_Fraud\\_IT\\_group\\_EN.pdf](http://www.eurosai.org/VIIC/Comabt_Fiscal_Fraud_IT_group_EN.pdf)
7. *Combating tax fraud*. (2009). Najdeno 15. oktobra 2009 na spletnem naslovu [http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/taxation/tax\\_cooperation/reports/index\\_en.htm](http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/tax_cooperation/reports/index_en.htm)
8. Commission of the European Communities (2006). *Communication from the Commission to the Council, the European Parliament, the European Economic and Social Committee concerning the need to develop a co-ordinated strategy to improve the fight against fiscal fraud* (COM (2006) 254 final). Najdeno 15. julija 2009 na spletnem naslovu [http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/taxation/tax\\_cooperation/reports/index\\_en.htm](http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/tax_cooperation/reports/index_en.htm)
9. Commission of the European Communities (2007). *Communication from the Commission to the Council concerning some key elements contributing to the establishment of the VAT anti-fraud strategy within the EU* (COM (2007) 758 final). Najdeno 15. julija 2009 na spletnem naslovu [http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/taxation/tax\\_cooperation/reports/index\\_en.htm](http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/tax_cooperation/reports/index_en.htm)
10. Commission of the European Communities (2007). *Communication from the Commission to the Council, the European Parliament, the European Economic and Social Committee and the Committee of tge Regions Action Programme for Reducing Administrative Burdens in the European Union* (COM (2007) 23 final). Najdeno 15. julija 2009 na spletnem naslovu <http://eur-lex.europa.eu/COMYear.do?year=2007>
11. Commission of the European Communities (2008). *Communication from the Commission to the Council and the European Parliament on measures to change the VAT system to fight fraud* (COM (2008) 109 final). Najdeno 15. julija 2009 na spletnem naslovu [http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/taxation/tax\\_cooperation/reports/index\\_en.htm](http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/tax_cooperation/reports/index_en.htm)
12. Commission of the European Communities (2008). *Communication from the Commission to the Council, the European Parliament, the European Economic and Social Committee on the coordinated strategy to improve the fight against VAT fraud in the European union* (COM (2008) 807 final). Najdeno 15. julija 2009 na spletnem naslovu [http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/taxation/tax\\_cooperation/reports/index\\_en.htm](http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/tax_cooperation/reports/index_en.htm)

13. Commission of the European Communities (2009). *Communication from the Commission to the Council and the European Parliament on the application of Council regulation (EC) no 1798/2003 concerning administrative cooperation in the field of value added tax* (COM (2009) 428). Najdeno 3. decembra 2009 na spletnem naslovu [http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/taxation/tax\\_cooperation/reports/index\\_en.htm](http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/tax_cooperation/reports/index_en.htm)
14. Čokelc, S. (2008). *Davčne utaje: učno gradivo pri predmetu Davčno in računovodsko svetovanje*. Ljubljana: Ekonomska fakulteta.
15. Davčna uprava Republike Slovenije (2008). *Poročilo o delu DURS v letu 2007*. Najdeno 15. septembra 2009 na spletnem naslovu [http://www.durs.gov.si/fileadmin/durs.gov.si/pageuploads/Davcni\\_uradi\\_in\\_uradne\\_ure/Letna\\_poročila\\_o\\_delu\\_DURS/LETNO-POROCILO-2007.pdf](http://www.durs.gov.si/fileadmin/durs.gov.si/pageuploads/Davcni_uradi_in_uradne_ure/Letna_poročila_o_delu_DURS/LETNO-POROCILO-2007.pdf).
16. Davčna uprava Republike Slovenije (2008). *Poslovanje z »neplačujočimi gospodarskimi subjekti« in odgovornost gospodarskih subjektov za plačilo utajenih davčnih obveznosti (2008)*. Ljubljana: Davčna uprava Republike Slovenije.
17. Davčna uprava Republike Slovenije (2009). *Poročilo o delu DURS v letu 2008*. Najdeno 15. septembra 2009 na spletnem naslovu [http://www.durs.gov.si/fileadmin/durs.gov.si/pageuploads/Davcni\\_uradi\\_in\\_uradne\\_ure/Letna\\_poročila\\_o\\_delu\\_DURS/LETNO-POROCILO-2008.pdf](http://www.durs.gov.si/fileadmin/durs.gov.si/pageuploads/Davcni_uradi_in_uradne_ure/Letna_poročila_o_delu_DURS/LETNO-POROCILO-2008.pdf).
18. Davčna uprava Republike Slovenije (2009). *Ukrepi Davčne uprave pri nadzoru prodaje motornih vozil in drugih prevoznih sredstev – gradivo za novinarje* Ljubljana: Davčna uprava Republike Slovenije.
19. Davčna uprava Republike Slovenije (2010). *Interno gradivo*. Ljubljana: Davčna uprava Republike Slovenije.
20. Davčna uprava Republike Slovenije (2010). *Poročilo Davčne uprave Republike Slovenije o pobiranju dajatev in boju proti davčnim utajam s predlogi ukrepov*. Ljubljana: Davčna uprava Republike Slovenije.
21. Direktiva Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost. *Uradni list EU* L 347/2006.
22. Direktiva Sveta 2008/117/ES z dne 16. decembra 2008 o spremembi Direktive Sveta 2006/112/ES o skupnem sistemu davka na dodano vrednost zaradi boja proti davčnim goljufijam, povezanim s transakcijami znotraj Skupnosti. *Uradni list EU* L 14/2007.
23. Driesen, D. & Philipsen F. (2008, 27-28. november). *Challenges of preventing and prosecuting VAT fraud in the Enlarging EU Market*. Najdeno 3. novembra 2009 na spletnem naslovu <http://www.rai-see.org/component/content/article/154-rai/468-southeast-european-regional-workshop-on-challenges-of-preventing-and-prosecuting-vat-fraud-in-the-enlarging-eu-market.html>
24. Evropski parlament, Odbor za proračunski nadzor (2008). *Osnutek poročila o posebnem poročilu Evropskega računskega sodišča št. 8/2007 o upravnem sodelovanju na področju davka na dodano vrednost*. Strasbourg: Evropski parlament.



25. Gornik, S., Maček, M. & Furlič, I. (2009). Aktualno s področja davčnega inšpekcijskega nadzora. *Zbornik referatov 3. davčnih dni* (str. 19–30). Brdo pri Kranju: Davčna uprava Republike Slovenije.
26. Hafner, K. (2007). *Harmonizacija davka na dodano vrednost v EU in njen vpliv na davčne utaje DDV* (magistrsko delo). Ljubljana: Ekonomska fakulteta.
27. International VAT Association. (2007). *Combating VAT fraud – the way forward, Report presented to the European Commission*. Bruselj: International VAT Association.
28. Jerman, S. (2009). Aktualne spremembe in dopolnitve ZDDV-1. *Davčno-finančna praksa*, 10, (10), 2–8.
29. Kazenski zakonik. *Uradni list RS* št. 55/2008 in 66/2008 – popr.
30. Maček, M. (2008a). Davčna uprava Republike Slovenije v boju proti utajam DDV. *Zbornik referatov 2. davčnih dni* (str. 5–21). Portorož: Davčna uprava Republike Slovenije.
31. Maček, M. (2008b). Projekt »Motorna vozila«. *Zbornik referatov 2. davčnih dni* (str. 22–24). Portorož: Davčna uprava Republike Slovenije.
32. Ministrstvo za finance. (b.l.). *Bilten javnih financ, Državni proračun 1992–2009*. Najdeno 6. marca 2010 na spletnem naslovu <http://www.mf.gov.si/slov/tekgib/bilten/bilten.htm>
33. Nov kazenski zakonik, spremembe tudi za davčne utaje (2008). *Denar*, 18 (17), 16–19.
34. Pernek, F. (1997). *Finančno pravo in javne finance* (druga izdaja). Maribor: Pravna fakulteta.
35. Pravilnik o izvajanju Zakona o davku na dodano vrednost. *Uradni list RS* št. 141/06, 52/07, 120/07, 21/08, 123/08, 105/09, 27/10.
36. Predlog Zakona o spremembah in dopolnitvah zakona o davku na dodano vrednost. (2009). *Poročevalec Državnega zbora RS*, 102.
37. Predlog Zakona o spremembah in dopolnitvah zakona o davku na motorna vozila. (2009). *Poročevalec Državnega zbora RS*, 88.
38. *Press release: Commission publishes a study on the VAT gap in the EU*. Najdeno 5. decembra 2009 na spletnem naslovu <http://europa.eu/rapid/pressReleasesAction.do?reference=IP/09/1655&format=HTML&aged=0&language=en&guiLanguage=en>
39. Računsko sodišče Republike Slovenije (2008). *Revizijsko poročilo Učinkovitost pobiranja DDV*. Ljubljana: Računsko sodišče Republike Slovenije.
40. Rozman, U. (2002). *Utaja davka na dodano vrednost ter ukrepi preprečevanja v državah članicah EU* (magistrsko delo). Maribor: Pravna fakulteta.
41. Selinšek, L. (2007). Kazensko pravni in prekrškovni vidik neplačevanja davčnih obveznosti. *Revizor*, 17 (1), 86–114.
42. *Seznam davčnih zavezancev, katerim je bila preklicana identifikacija za DDV po uradni dolžnosti po 2. odstavku 80. člena ZDDV-1*. Najdeno dne 3. junija 2010 na spletnem naslovu [http://www.durs.gov.si/si/seznami\\_davcnih\\_zavezancev/](http://www.durs.gov.si/si/seznami_davcnih_zavezancev/)
43. Simič, I. (2009). Vedel ali mogel vedeti, da je missing trader. *Denar*, 19, (4), 5–7.
44. *Slovar EVROTERM*. (b.l.) Najdeno 20. marca 2010 na spletnem naslovu <http://evroterm.gov.si/>

45. Statistični urad Republike Slovenije. (2009). *Izračun teoretičnega davka na dodano vrednost 2006, dopolnjena serija podatkov o davčni vrzeli za obdobje 2002–2006*. Najdeno 15. septembra 2009 na spletnem naslovu <http://www.stat.si/doc/vsebina/03/Teoreticni%20davek%20na%20dodano%20vrednost%202006,%20dopolnjena%20serija%202002-2006.pdf>
46. *Stopping the Carousel: Missing trader Fraud in the EU*. (2007). London: Authority of the House of lords.
47. *Study to quantify and analyse the VAT gap in the EU-25 Member States (2009)*. Najdeno 5. decembra 2009 na spletnem naslovu [http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/taxation/tax\\_cooperation/reports/index\\_en.htm](http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/tax_cooperation/reports/index_en.htm)
48. Svet Evropske unije (2005). *Predlog Direktive Sveta o obdavčitvi osebnih avtomobilov – Proposal staff working document: Proposal for a Council Directive on passenger car related taxes – Impact Assessment/COM (2005) 261, SEC (2005) 809*. Najdeno 15. septembra na spletnem naslovu [http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/site/sl/com/2005/com2005\\_0261sl01.pdf](http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/site/sl/com/2005/com2005_0261sl01.pdf)
49. UK Parliament (2007). *UK involvement in the EUROCANET project*. Najdeno 5. decembra 2009 na spletnem naslovu <http://www.publications.parliament.uk/pa/ld200607/ldselect/ldecom/101/7020615.htm>
50. Uredba o okoljski dajatvi za onesnaževanje okolja zaradi nastajanj izrabljenih motornih vozil. *Uradni list RS* št. 87/05, 118/05.
51. Uredba Sveta (ES) št. 37/2009 z dne 16. decembra 2008 o spremembi Uredbe (ES) št. 1798/2003 o upravnem sodelovanju na področju davka na dodano vrednost zaradi boja proti davčnim goljufijam, povezanim s transakcijami znotraj Skupnosti. *Uradni list EU L* 14/2009.
52. Uredba Sveta št. 1798/2003. *Uradni list EU L* 264/2003.
53. *Vlada sprejela predlog Zakona o spremembah in dopolnitvah Zakona o davku na motorna vozila (2009)*. Najdeno 15. julija 2009 na spletnem naslovu [http://www.mf.gov.si/slov/mediji/2009/2009-06-24\\_11.htm](http://www.mf.gov.si/slov/mediji/2009/2009-06-24_11.htm)
54. Wakounig, M. (2008a). Boj proti davčnim in carinskim goljufijam v Avstriji (1. del). *Davčno-finančna praksa*, 9, (11), 18–20.
55. Wakounig, M. (2008b). Boj proti davčnim in carinskim goljufijam v Avstriji (2. del). *Davčno-finančna praksa*, 9, (12), 17–21.
56. Zakon o davčnem postopku. *Uradni list RS* št. 117/06, 24/08-ZDDKIS, 125/08, 20/09-Zdoh-2D, 110/09, (1/10 popr.), 43/10.
57. Zakon o davčni službi. *Uradni list RS* št. 1/2007 – UPB2, 40/2009.
58. Zakon o davku na dodano vrednost. *Uradni list RS* št. 10/2010 - UPB2.
59. Zakon o davku na motorna vozila. *Uradni list RS* št. 72/06 – UPB2, 9/2010.
60. Zakon o prekrških. *Uradni list RS* št. 3/2007 – UPB 4, 109/2009.
61. Zakon o preprečevanju dela na črno v letu 2006. *Uradni list RS* št. 36/2000, 118/2006, 12/2007 – UPB1, 29/2010.

## **PRILOGE**

### **KAZALO PRILOG**

Priloga 1: Pridobitev novih prevoznih sredstev znotraj Evropske skupnosti.....	1
Priloga 2: Pridobitev rabljenih prevoznih sredstev znotraj Evropske skupnosti.....	2



*Priloga 1: Pridobitev novih prevoznih sredstev znotraj Evropske skupnosti*

PRODAJALEC IZ DRUGE DRŽAVE ČLANICE EU	KUPEC IZ SLOVENIJE	DDV V SLOVENIJI PO STOPNJI 20 %			DMV V SLOVENIJI PO LESTVICI	
		Način plačevanja	Davčna osnova	Obrazci, ki jih je potrebno predložiti	Način plačevanja	Davčna osnova
Identificiran za DDV v drugi državi članici EU	Identificiran za namene DDV v Sloveniji	Na podlagi obračuna DDV	Vse, kar predstavlja plačilo (tudi DMV in takse)	DDV-NPS-P2 <sup>24</sup>	Na podlagi <sup>25</sup> - obračuna DMV ali - odmerne odločbe	Nabavna cena
Identificiran za DDV v drugi državi članici EU	Neidentificiran za namene DDV v Sloveniji	Na podlagi odmerne odločbe	Vse, kar predstavlja plačilo (tudi DMV in takse)	DDV-NPS-P1	Na podlagi - obračuna DMV ali - odmerne odločbe	Nabavna cena
Neidentificiran za v drugi državi članici EU DDV	Identificiran za namene DDV v Sloveniji	Na podlagi obračuna DDV	Vse, kar predstavlja plačilo (tudi DMV in takse)	DDV-NPS-P2	Na podlagi - obračuna DMV ali - odmerne odločbe	Nabavna cena
Neidentificiran za DDV v drugi državi članici EU	Neidentificiran za namene DDV v Sloveniji	Na podlagi odmerne odločbe	Vse, kar predstavlja plačilo (tudi DMV in takse)	DDV-NPS-P1	Na podlagi - obračuna DMV ali - odmerne odločbe	Nabavna cena

<sup>24</sup> Pridobitelj izpolni obrazec DDV-NPS-P2 le, če pridobljeno novo prevozno sredstvo ni namenjeno nadaljnji prodaji.

<sup>25</sup> Oseba, ki pridobi novo motorno vozilo iz druge države članice EU, za katero je zahtevano potrjeno skladnosti tipa SA, zaradi opravljanja dejavnosti trgovine z motornimi vozili (generalni zastopniki), obračuna DMV sama in obračun predloži davčnemu organu. V vseh drugih primerih odmeri davek pristojni davčni organ.

**Priloga 2: Pridobitev rabljenih prevoznih sredstev znotraj Evropske skupnosti**

Motorna vozila, ki se po določbah ZDDV štejejo za rabljena, se po ZDMV štejejo za nova motorna vozila, če so dana prvič v promet oziroma se prvič registrirajo v Sloveniji. Vsaka pridobitev motornega vozila iz druge države članice EU je zato v Sloveniji obdavčena z DMV, razen v primeru oprostitev, izrecno navedenih v ZDMV.

PRODAJALEC IZ DRUGE DRŽAVE ČLANICE EU	KUPEC IZ SLOVENIJE	DDV V SLOVENIJI PO STOPNJI 20 %			DMV V SLOVENIJI PO LESTVICI	
		Način plačevanja	Davčna osnova	Obrazci, ki jih je potrebno predložiti	Način plačevanja	Davčna osnova
Identificiran za DDV v drugi državi članici EU	Identificiran za namene DDV v Sloveniji	Na podlagi obračuna DDV	Vse, kar predstavlja plačilo (tudi DMV in takse)	DDV-RPS <sup>26</sup>	Na podlagi odmerne odločbe	Nabavna cena
Identificiran za DDV v drugi državi članici EU	Neidentificiran za namene DDV v Sloveniji	-	-	-	Na podlagi odmerne odločbe	Nabavna cena
Neidentificiran za DDV v drugi državi članici EU	Identificiran za namene DDV v Sloveniji	-	-	-	Na podlagi odmerne odločbe	Nabavna cena
Neidentificiran za DDV v drugi državi članici EU	Neidentificiran za namene DDV v Sloveniji	-	-	-	Na podlagi odmerne odločbe	Nabavna cena
Preprodajalec <sup>27</sup> – identificiran za DDV v drugi državi članici EU	Preprodajalec	-	-	-	Na podlagi odmerne odločbe	Nabavna cena
Preprodajalec - identificiran za DDV v drugi državi članici EU	Katerikoli osebi	-	-	-	Na podlagi odmerne odločbe	Nabavna cena

<sup>26</sup> Pridobitelj izpolni obrazec DDV-RPS le, če pridobljeno novo prevozno sredstvo ni namenjeno nadaljnji prodaji.

<sup>27</sup> Preprodajalec je oseba, ki uporablja posebno ureditev obdavčevanja od dosežene razlike v ceni.