

UNIVERZA V LJUBLJANI
EKONOMSKA FAKULTETA

MAGISTRSKO DELO

**ODGOVORNOST DAVČNIH ZAVEZANCEV ZA DAVČNE UTAJE
»MISSING TRADERJEV«**

Ljubljana, marec 2012

HELENA KRŽIŠNIK

IZJAVA O AVTORSTVU

Spodaj podpisana Helena Kržišnik, študentka Ekonomske fakultete Univerze v Ljubljani, izjavljam, da sem avtorica magistrskega dela z naslovom Odgovornost davčnih zavezancev za davčne utaje »missing traderjev«, pripravljenega v sodelovanju s svetovalcem prof. dr. Brankom Korže.

Izrecno izjavljam, da v skladu z določili Zakona o avtorskih in sorodnih pravicah (Ur. l. RS, št. 21/1995 s spremembami) dovolim objavo magistrskega dela na fakultetnih spletnih straneh.

S svojim podpisom zagotavljam, da

- je predloženo besedilo rezultat izključno mojega lastnega raziskovalnega dela;
- je predloženo besedilo jezikovno korektno in tehnično pripravljeno v skladu z Navodili za izdelavo zaključnih nalog Ekonomske fakultete Univerze v Ljubljani, kar pomeni, da sem
 - poskrbela, da so dela in mnenja drugih avtorjev oziroma avtoric, ki jih uporabljam v magistrskem delu, citirana oziroma navedena v skladu z Navodili za izdelavo zaključnih nalog Ekonomske fakultete Univerze v Ljubljani, in
 - pridobila vsa dovoljenja za uporabo avtorskih del, ki so v celoti (v pisni ali grafični obliki) uporabljena v tekstu, in sem to v besedilu tudi jasno zapisala;
- se zavedam, da je plagiatorstvo – predstavljanje tujih del (v pisni ali grafični obliki) kot mojih lastnih – kaznivo po Zakonu o avtorskih in sorodnih pravicah (Ur. l. RS, št. 21/1995 s spremembami);
- se zavedam posledic, ki bi jih na osnovi predloženega magistrskega dela dokazano plagiatorstvo lahko predstavljalo za moj status na Ekonomski fakulteti Univerze v Ljubljani v skladu z relevantnim pravilnikom.

V Ljubljani, dne 22. marca 2012

Podpis avtorice: _____

KAZALO

UVOD	1
1 DAVČNA UTAJA	4
1.1 Motivi utajevanja davkov	6
1.1.1 Davčna morala.....	9
1.2 Utaja davka na dodano vrednost.....	10
1.2.1 Pravna ureditev davka na dodano vrednost v pravnem redu Republike Slovenije.....	11
1.2.2 Opredelitev pojma missing traderji	15
1.2.3 Utaje davka na dodano vrednost tipa davčni vrtiljak in njihovo preprečevanje	15
1.2.4 Utaje davka na dodano vrednost tipa missing traderji v povezavi z davčnimi načeli	19
1.3 Posledice utajevanja davka na dodano vrednost.....	20
1.3.1 Finančne posledice utajevanja davka na dodano vrednost za davčne zavezance	20
1.3.2 Posledice utajevanja davka na dodano vrednost za ostale deležnike	22
1.4 Razširjenost davčnih utaj	22
1.4.1 Razširjenost davčnih utaj v Evropski uniji.....	24
1.4.2 Razširjenost davčnih utaj v Sloveniji	27
1.4.3 Razširjenost davčnih utaj tipa missing traderji v Sloveniji	30
1.4.4 Analiza prenehanja identifikacij za namene davka na dodano vrednost po uradni dolžnosti za leto 2010	32
2 PRAVNE RAZMEJITVE DOLŽNOSTI IN ODGOVORNOSTI MED DAVČNO UPRAVO, DAVČNIMI ZAVEZANCI TER VLOGA PROJEKTNE SKUPINE ZA FINANČNO UKREPANJE	40
2.1 Pravne ureditve, ki določajo ustrezno poslovanje in sklenitev pogodb.....	40
2.1.1 Obligacijski zakonik.....	40
2.1.2 Standardi gospodarskega pogodbenega prava.....	41
2.1.3 Kazenski zakonik	43
2.2 Pravne razmejitve dolžnosti in odgovornosti davčne uprave	46
2.2.1 Sodba Sodišča EU C-439/04 in C-440/04, na katero se sklicuje davčna uprava pri davčno inšpekcijskem nadzoru	47
2.2.2 Spremembe Zakona o davku na dodano vrednost s 1. januarjem 2010 kot orodje za boj proti davčnim utajam davka na dodano vrednost v Sloveniji	49
2.3 Pravne razmejitve dolžnosti in odgovornosti davčnih zavezancev	53
2.3.1 Pravice in dolžnosti davčnih zavezancev pred davčno upravo	53
2.3.2 Sodba Sodišča EU C 95/07 in C-96/07 glede upoštevanja davčne nevtralnosti pri nalaganju davčne obveznosti	55

2.3.3	Sodba Sodišča EU C-354/03, C-355/03 in C-484/03 odbitek DDV pri davčnih vrtiljkih	56
2.3.4	Objektivne določbe, da je davčni zavezanec vedel oz. bi moral vedeti za poslovanje z missing traderjem.....	57
2.4	Vloga Projektne skupine za finančno ukrepanje pri davčnih utajah davka na dodano vrednost	59
3	RAZMEJITEV ODGOVORNOSTI IN DOLŽNOSTI MED DAVČNO UPRAVO IN DAVČNIMI ZAVEZANCI ZA PREPREČEVANJE POSLOVANJA Z MISSING TRADERJI	59
3.1	Vloga davčne uprave	59
3.1.1	Splošne odgovornosti in dolžnosti davčne uprave pri davčnem inšpekcijskem nadzoru.....	62
3.1.2	Preventivni ukrepi davčne uprave za preprečevanje davčnih utaj missing traderjev	63
3.1.3	Vloga davčne uprave pri izboljšavi odnosa davčnih zavezancev do obdavčitve.....	65
3.2	Vloga davčnih zavezancev	66
3.2.1	Vloga dobrega gospodarstvenika pred sklenitvijo pogodbe v preprečevanju poslovanja z missing traderji.....	66
3.2.2	Odgovornosti in dolžnosti davčnih zavezancev za poslovanje, ki ustreza pravnim in moralnim normam	67
3.2.3	Odgovornosti in dolžnosti davčnih zavezancev za kakovostno računovodenje.....	71
4	PRAKTIČEN PRIKAZ PRIMERA UTAJE DAVKA NA DODANO VREDNOST	72
4.1	Odločba davčne uprave v primeru poslovanja davčnega zavezanca z missing traderjem s kazalci, ki nakazujejo, da je podjetje missing trader	72
4.2	Računski primer	79
	SKLEP.....	80
	LITERATURA IN VIRI.....	85
	PRILOGA	
	KAZALO SLIK	
Slika 1:	Glavni vzroki za nastanek DDV primanjkljaja	5
Slika 2:	Enostavna shema davčne utaje tipa davčni vrtiljak.....	17
Slika 3:	DDV primanjkljaj za Slovenijo v obdobju 2000–2008.....	29
Slika 4:	Enostavna shema davčne utaje tipa missing trader v Sloveniji.....	30
Slika 5:	Odvzete ID številke za namene DDV 108 davčnim zavezancem, razporejene po mesecih in pravnih oblikah.....	34

Slika 6:	Odvzete ID številke za namene DDV po posameznih pravnih oblikah v letu 2010	34
Slika 7:	Odvzete ID številke za namene DDV, časovno razporejene od njihove pridobitve do odvzema	35
Slika 8:	Intenziteta odzemanja ID številke za namene DDV v letu 2010.....	37
Slika 9:	Poreklo kapitala davčnih zavezancev, ki so jim bile odvzete ID številke za namene DDV v letu 2011	38
Slika 10:	Število zaposlenih, ki so jih imeli davčni zavezanci, ki so jim bile odvzete ID številke za namene DDV, v zadnjem letu javno dostopnih podatkov	39
Slika 11:	Število odvzetih ID številke za namene DDV po uradni dolžnosti.....	53

KAZALO TABEL

Tabela 1:	Razmišljanje davčnih zavezancev, ki jih razvršča v pet skupin davčnega obnašanja	7
Tabela 2:	Primer knjižb DDV, obresti in DDPO po opravljenem davčnem pregledu	21
Tabela 3:	Prednosti in slabosti metode od zgoraj navzdol in metode od spodaj navzdol pri ocenjevanju DDV primanjkljaja.....	24
Tabela 4:	Ocene DDV primanjkljaja za 24 držav članic EU za leto 2006 (v mio EUR)	25
Tabela 5:	Ocena DDV primanjkljaja za Veliko Britanijo po metodi od spodaj navzgor in metodi od zgoraj navzdol	26
Tabela 6:	Ocena utajenega DDV preko davčnih vrtljakov za Veliko Britanijo	27
Tabela 7:	DDV primanjkljaj za Slovenijo v obdobju 2000–2008 (v mio EUR)	29
Tabela 8:	Dodatno obračunani DDV po pojavnih oblikah nepravilnosti v letih od 2008 do 2010 in v obdobju od januarja do junija 2011	31
Tabela 9:	Odvzete ID številke za namene DDV 108 davčnim zavezancem, razporejene po mesecih in pravnih oblikah	33
Tabela 10:	Odvzete ID številke za namene DDV, časovno razporejene od njihove pridobitve do odvzema	35
Tabela 11:	Odvzete ID številke za namene DDV v letu 2010 po posameznih davčnih uradih	36
Tabela 12:	Poreklo kapitala davčnih zavezancev, ki so jim bile odvzete ID številke za namene DDV v letu 2010	38
Tabela 13:	Število zaposlenih, ki so jih imeli davčni zavezanci, ki so jim bile odvzete ID številke za namene DDV, v zadnjem letu javno dostopnih podatkov	39
Tabela 14:	Število kaznivih dejanj na področju davčnih utaj ter ponarejanj ali uničenj listin	44
Tabela 15:	Primer izračuna DDV, ko je davčni zavezanec posloval z missing traderjem	79

UVOD

Problematika magistrskega dela. Davki so eden izmed najpomembnejših virov prihodkov države. Davčne utaje zato predstavljajo v svetu in v Sloveniji velik problem, saj z upadom prihodkov v proračunu onemogočajo zadovoljevanje širših družbenih potreb.

Vzroki, ki usmerjajo davčnega zavezanca k utajevanju davkov, so raznovrstni. Ali ima tudi država z državnimi uradniki pomembno vlogo pri davčni morali davkoplačevalcev in kakšne so posledice utajevanja davka na dodano vrednost (v nadaljevanju DDV) tipa missing traderji?

Evropska komisija je v Uredbi 1925/2004 opredelila pojem missing traderji oziroma v slovenskem prevodu neplačujoči gospodarski subjekt kot gospodarski subjekt, registriran kot davčni zavezanec za DDV, ki morebiti z goljufivim namenom pridobi blago ali storitve ali to simulira, brez plačila DDV in dobavlja to blago ali storitve z DDV, vendar ne plača dolgovanega DDV ustreznemu državnemu organu. V Sloveniji se je uveljavil tudi izraz slamnata podjetja, vendar je tovrstnim DDV utajam vsebinsko najbližji izraz missing traderji, saj po davčni utaji izginejo in so praktično neizsledljivi.

Ali je davčni zavezanec, ki je bil udeležen v davčni utaji, upravičen do vstopnega DDV, kot nalaga načelo nevtralnosti, čeprav s strani missing traderja nikoli ni bil vplačan v proračun? Davčna uprava Republike Slovenije (v nadaljevanju DURS) se pri tej dilemi opira na sodbo Sodišča Evropske unije (v nadaljevanju Sodišče EU), po kateri pa je udeleženec davčne utaje bil seznanjen z okoliščinami utaje. Pri tem pa se ne drži osnovnega načela v davčnem postopku, da je v primeru dvoma potrebno odločiti v prid davčnega zavezanca. Pojavi pa se vprašanje, ali je davčni zavezanec opravil svojo dolžnost preverjanja ustreznega poslovnega partnerja in do kje je še smiselno preverjati, za kakšen namen je neko podjetje ustanovljeno.

Ta ista sodba Sodišča EU se uporablja tudi za primere, ko davčni zavezanec trdi, da ni vedel za resnični namen poslov missing traderja in je posel dokazano bil opravljen. Gre tu še vedno za sodelovanje z missing traderjem ali le za delo oziroma zaposlovanje na črno in pranje denarja?

Kakšna je naloga DURS pri boju zoper utaje DDV, ali opravljajo le ukrepe sanacijske in kaznovalne narave, s katerimi poskušajo povrniti neplačan DDV iz davčnih utaj ter sankcionirati kršitelje, kar v praksi pomeni, da davčni zavezanec, ki je v preteklosti DDV uveljavljal kot odbitnega, mora le-tega povrniti skupaj z zamudnimi obrestmi, saj v času ugotovitve davčne utaje, missing trader že davno ne obstaja več. Kako je v resnici opravljena naloga DURS, da opravi preventivne ukrepe, ki preprečujejo nastanek oziroma nadaljevanje davčne utaje missing traderjev, če pa se je šele v letu 2007 aktivno začelo odkrivati in seznanjati z missing traderji za opravljene posle tudi za več let nazaj.

S 1. januarjem 2010 so stopile v veljavo spremembe Zakona o davku na dodano vrednost (Ur. l. RS, št. 13/2011-UPB3, 18/2011, 78/2011, v nadaljevanju ZDDV-1), s katerim se je v slovensko zakonodajo preneslo direktive in uredbe Sveta EU, ki se med drugim nanašajo tudi na boj proti davčnim utajam. S spremembo zakonodaje je bil cilj DURS preprečiti oziroma zmanjšati možnost nastanka davčnih utaj in hkrati omogočiti učinkovitejši davčni nadzor nad njimi.

V magistrskem delu sem za potrebe proučevanja ločila med missing traderji znotraj davčnih vrtiljakov, za katere je značilno, da so vanj vpletena podjetja iz najmanj dveh držav članic Evropske unije (v nadaljevanju EU) in slovenskimi missing traderji. Slovenski missing traderji, na katere je naloga osredotočena, DDV utajijo pri poslovanju z enim ali večimi slovenskimi podjetji in je transakcija davčne utaje omejena zgolj na domače ozemlje.

Namen, cilj in hipoteza magistrskega dela. Namen magistrskega dela je preučiti področje davčnih utaj DDV v Sloveniji in v EU, z osredotočenjem na DDV utaje tipa missing traderji v Sloveniji. S pomočjo literature, raziskav, sodb sodišč in lastnih dognanj bom opredelila razmejitve dolžnosti in odgovornosti DURS in davčnih zavezancev pri preprečevanju poslovanja davčnih zavezancev z missing traderji.

Pri tem bom poskušala odgovoriti na več vprašanj:

- Kateri so motivi, ki vodijo davčnega zavezanca v utajevanje davkov?
- Kakšen je učinek uskladitve nacionalne zakonodaje z Direktivo 2008/117/ES o skupnem sistemu DDV zaradi boja proti davčnim utajam, povezanim s transakcijami znotraj EU?
- Kakšni so kazalci, ki nakazujejo, da naj bi davčni zavezanec kot prejemnik računa vedel oziroma bi na podlagi objektivnih okoliščin moral vedeti, da sodeluje v transakciji, ki je del utaje DDV?
- Kako lahko k zmanjšanju utaj DDV pripomore DURS in kako davčni zavezanci sami, da se oboji izognejo kasnejšim posledicam, ko se tovrstne davčne utaje odkrijejo?

Cilj magistrskega dela je potrditi ali ovreči postavljeno hipotezo, da odgovornosti in dolžnosti DURS in davčnih zavezancev niso jasno opredeljene, kar se v praksi davčnih utaj tipa missing traderji kaže v prelaganju odgovornosti drug na drugega.

Skušala bom ugotoviti, kje je meja, do katere je dolžnost davčnega zavezanca, da opravi svoje delo kot dober gospodarstvenik in preveri, s kom bo v prihodnosti posloval. Kje pa je meja, kjer je dolžnost DURS, da preverja in pravočasno obvešča davčne zavezance o neustreznih poslovnih subjektih na trgu. Pri davčno inšpekcijskih nadzorih mora DURS objektivneje ločiti med davčnimi zavezanci, ki so vedeli, da poslujejo z missing traderji in zavezanci, ki se poslovanja z njimi niso zavedali. Pri dokazovanju se je potrebno opirati ne le na zakone in predpise, ki so v trenutku davčne utaje veljali, ampak upoštevati tudi poslovne običaje.

Opredelitev metod dela in struktura poglavij. Izhodišče za izdelavo magistrskega dela temelji na kombinaciji deduktivnega in induktivnega raziskovalnega pristopa.

Magistrsko delo je razdeljeno na štiri osrednja poglavja. Uvodnemu delu z opredelitvijo problema namena in cilja naloge, sledi prvo poglavje, v katerem je predstavljena teoretično obravnavana problematika davčnih utaj. Teoretični del magistrskega dela je preučen s pomočjo deduktivne metode, s katero so združena spoznanja iz literature in člankov domačih in tujih avtorjev. Sledi opredelitev pojma davčni vrtiljaki in pojma missing traderji. Z metodo prikaza in analize podatkov je predstavljena razširjenost davčnih utaj na območju EU in Slovenije, s poudarkom na razširjenosti DDV utaj missing traderjev, ki utajujejo davke v Sloveniji.

Na podlagi navedenih izhodišč je z analizo kvantitativnih podatkov DURS predstavljena analiza prenehanj identifikacij za namene DDV po uradni dolžnosti za leto 2010. Osnovne značilnosti preučevane populacije davčnih zavezancev so prikazane tabelarično s spremenljivkami in njihovimi vrednostmi v stolpcih in vrsticah ter grafično ilustrirane.

V drugem poglavju magistrskega dela je poudarek na proučevanju pravnih okvirjev, ki razmejujejo dolžnosti in odgovornosti med DURS in davčnimi zavezanci. Obravnavani zakoni, poslovni običaji in praktični primeri sodb Sodišča EU opredeljujejo ureditev področja ustreznega poslovanja, ki poslovnim udeležencem in DURS omogočajo skladno delovanje.

V tretjem poglavju so v kombinaciji z obravnavanim gradivom DURS in prikaza in analize podatkov opredeljene dolžnosti in odgovornosti tako davčnih zavezancev kot DURS pri poslovanju z missing traderji, vlogi, ki naj bi jo imela DURS pri izboljšanju odnosa davčnih zavezancev do obdavčitve in preventivnih ukrepov, da do davčnih utaj tipa missing trader ne bi prihajalo. Enako je obravnavana vloga davčnih zavezancev za odgovorno poslovanje, ki ustreza tako pravnim kot moralnim normam.

V četrtem poglavju je za ilustracijo predstavljena odločba DURS pri davčnem zavezanecu, pri katerem je bilo v davčnem inšpekcijskem nadzoru ugotovljeno, da je posloval z missing traderjem. Našteti so kazalci, ki po mnenju DURS nakazujejo, da je podjetje missing trader ter prikazan računski primer izgube DDV pri davčnem zavezanecu, od katerega je DURS zahteval povračilo DDV. Uporabljene so bile interne informacije podjetja in interne informacije DURS, ki so služile pri izdelavi ugotovitev o poslovanju missing traderjev.

Magistrsko delo je zaključeno s sklepnimi ugotovitvami, ki odgovarjajo na zastavljeno hipotezo.

1 DAVČNA UTAJA

Davki predstavljajo eno izmed najpomembnejših oblik fiskalnih prihodkov. Davčne utaje na področju DDV so pogoste in vedno bolj kompleksne z velikimi finančnimi posledicami. Obsežne davčne utaje v državah članicah izkrivljajo delovanje enotnega trga ter vplivajo na prihodke nacionalnih proračunov in s tem na financiranje proračuna EU (Bukovnik & Čosić, 2010, str. 228).

Države članice se s problemom razširjenih davčnih utaj tipa davčni vrtiljaki, kot tudi ožjega tipa davčnih utaj t.i. missing traderjev, ukvarjajo že več let in iščejo preiskovalne metode njihovega odkrivanja in preprečevanja, da bi se izognile negativnim posledicam oškodovanja svojih davčnih proračunov (Škof, Bernik & Tičar, 2010, str. 39).

Po ocenah Evropske komisije predstavlja letna utaja davka 2–2,5 % bruto domačega proizvoda (v nadaljevanju BDP), kar znaša od 200 do 250 milijard evrov na ravni EU. Utaji DDV se pripisuje 10 % zneskov vseh izdanih računov (Commission proposal on temporary measures for a consistent response to carousel fraud in certain sectors – FAQ, 2011). Slovenija je uvrščena med države z nižjimi DDV izgubami, in sicer ta znesek v povprečju znaša 3,1 % BDP (Bernik, 2008, str. 21).

Po Albrechtu (2004) je davčna utaja materialno napačna navedba dejstev, ki jim davčne oblasti in druge žrtve zaupajo, čeprav so napačna. Navedena dejstva so namerno ali brezbrizno usmerjena proti davčnim oblastem, da utrpijo denarno škodo z izgubo dela davkov (Škof et al., 2010, str. 38). Davkoplačevalci se zavzemajo za čim manjšo davčno obveznost, medtem ko si želijo davčne oblasti čim bolj zavarovati davčno osnovo, na podlagi katere se odmeri davek. Utajevanje davkov je univerzalen pojav, saj je prisotno v vseh družbah, družbenih razredih, poklicih, panogah in tudi v vseh ekonomskih sistemih (Hleb & Rozman, 1998, str. 369).

Davčna utaja pomeni dejanje, s katerim se davčni zavezanec protizakonito izogne plačilu davka. Davni zavezanec, ki je davek utajil in s tem povečal svojo premoženjsko korist, mora plačati utajeni davek skupaj z obrestmi (Selinšek, 2003, str. 77). Poleg tega se kazniva dejanja pravnih oseb v skladu z Zakonom o odgovornosti pravnih oseb za kazniva dejanja kaznuje z denarno kaznijo, odvzemom premoženja in prenehanjem pravne osebe. V skladu z 249. členom Kazenskega zakonika (Ur. l. RS, št. 55/2008, 66/2008, 39/2009, 55/2009 Odl. US: U-I-73/09-19, 56/2011 Odl. US: U-I-262/10-18, v nadaljevanju KZ-1) pa se davčna utaja, ki pomeni večjo premoženjsko korist, kaznuje tudi z zaporno kaznijo (Selinšek, 2003, str. 77; Računsko sodišče Republike Slovenije, 2008, str. 20).

Cooper (1997, str. 53) iz pravnega vidika razlikuje med zakonitim izmikanjem plačila davka (angl. *tax avoidance*) in nezakonitim izogibanjem plačila davka (angl. *tax evasion*). Kadar se davčni zavezanec želi izogniti davku in zato opravi določena dejanja in pri tem ne krši

zakonov, imenujemo to davčno optimiranje. V primeru kršenja zakonov, da bi se izognil davku in zato plača manj davka, imenujemo to davčno utajevanje (Hleb & Rozman, 1998, str. 371).

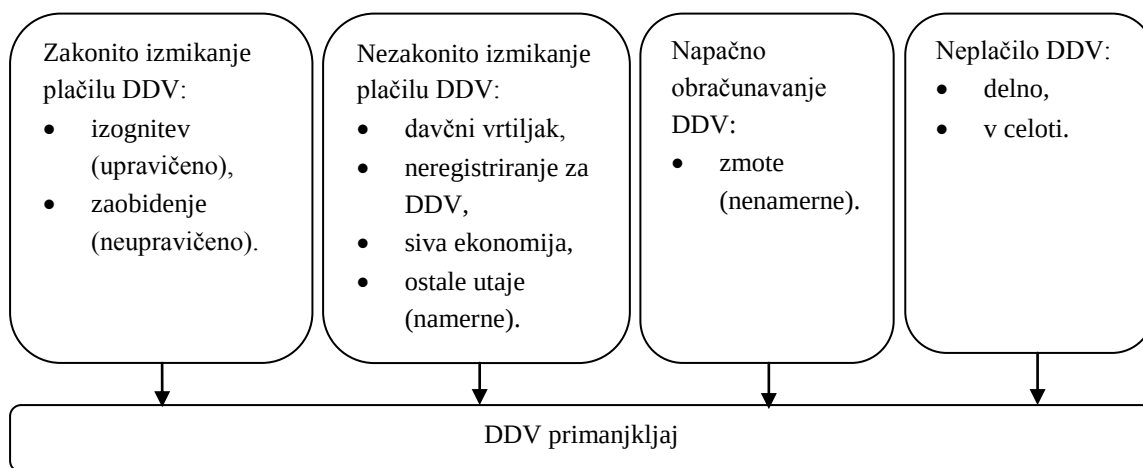
Selinšek (2003, str. 80, 84) izmikanje plačila davka opredeljuje kot:

- zakonito (dopustno) izmikanje plačila davka oziroma zaobidenje davka, ki obsega izrabo ugodnosti, ki so povezane z davčnimi odhodki; podjetje si uredi sedež v državi, ki velja za davčno oazo, da bi čim več dobička obdržalo zase ter
- nezakonito (nedopustno) izmikanje plačila davka oziroma davčna utaja, ki pomeni izmikanje plačila davka, ki je v nasprotju z zakonom.

Ločnica med zakonitim in nezakonitim izmikanjem plačila davka je v praksi nejasna. Vzrok so lahko nejasni pravni predpisi, ki so lahko korektni, vendar davčni zavezanci niso seznanjeni z njimi, morda pa so jasni, vendar si jih davčni organ razlaga in uporablja po svoje (Selinšek, 2003, str. 85).

Slika 1 prikazuje glavne vzroke za nastanek DDV primanjkljaja, med katerimi sta poleg zakonitega izmikanja plačila davka in davčnih utaj tudi napačno obračunavanje DDV in neplačilo DDV.

Slika 1: Glavni vzroki za nastanek DDV primanjkljaja



Vir: Računsko sodišče Republike Slovenije, Revizijsko poročilo: Učinkovitost pobiranja davka na dodano vrednost v Republiki Sloveniji, 2008, str. 19, slika 3.

Med davčno utajo nemški pravni in davčni sistem uvršča tudi zavestno in nezavestno davčno utajo (Hleb & Rozman, 1998, str. 370). Zavestno utajevanje davkov se lahko pojavlja v več oblikah, in sicer kot:

- neprijavljanje dohodkov,

- zmanjševanje višine dohodka, plač in premoženja s prirejanjem dokumentov,
- prijavljanje previsokih odhodkov in stroškov,
- zmanjševanje tržne vrednosti lastnine in premoženja,
- zmanjševanje vrednosti prodaje in povečanje vrednosti nakupov,
- ponarejanje izkaza poslovnega izida,
- izpuščanje določenih virov dohodka.

Čokelc (2002, str. 5) je davčne utaje razdelil v naslednje skupine:

Malomarnost. Davčna utaja iz malomarnosti nastane, kadar davčni zavezanec ve ali bi moral vedeti, da obstaja davčna obveznost, ki je nedvoumno opredeljena z zakonom oziroma drugače objavljena. Davčni zavezanec je obvezan, da pozna davčne predpise.

Pravno nedoločno opredeljene davčne obveznosti. Davčna utaja zaradi pravno nedoločno opredeljene davčne obveznosti izvira iz nedorečenega stališča davčnega organa o davčni obveznosti, ki ni uradno objavljena. Davčni zavezanec kljub skrbi obveznosti ne pozna, ker davčni organ še ni sprejel stališča.

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

1.1 Motivi utajevanja davkov

Nagibi, ki posameznega davčnega zavezanca usmerjajo v njegovo davčno vedenje, so večplastni in raznovrstni. Za boljše razumevanje pojava davčnih utaj moramo preučiti motive, ki davčne zavezance vodijo v kaznivo dejanje davčnega utajevanja (Veršnik, 2004b, str. 14).

Mello (2009, str. 27) je na podlagi teorije avtorjev Allinghama in Sandme (1972) raziskoval vpliv odnosa med davčnimi zavezanci in davčnim organom na plačevanje DDV. Po teoriji so višina davčnega bremena, kompleksnost davčnega sistema in neučinkovitost davčnega organa glavni razlogi za utajevanje davkov. Mello (2009, str. 43) je ugotovil, da višja kot je DDV stopnja, višji kot so stroški davčne administracije, bolj kot so zakoni neugodno naravnani za poslovanje, višja je stopnja DDV utaj.

Veršnik (2004c, str. 36) pri odnosu med davčnim zavezancem in davčnim organom izpostavlja naslednje pomanjkljivosti davčnih uslužbencev, ki so lahko motiv, ki vodi k davčnim utajam davčnih zavezancev:

- nezadostna strokovnost,
- premajhno število davčnih uslužbencev,

- neobjektivnost, če dalj časa delajo z enimi in istimi davčnimi zavezanci,
- hladen odnos,
- veze in poznanstva.

Braithwaite (2003) je obnašanje davčnih zavezancev razporedila v pet skupin. Kriterij razporeditve izhaja iz socialne distance med davčnimi zavezanci in davčnimi organi, torej kako davčni zavezanci sprejemajo oziroma odklanjajo odnos z davčnimi organi (Kirchler & Wahl, 2010, str. 333–336).

Predanost (angl. *commitment*). Predani davčni zavezanci so pozitivno usmerjeni k davčnim organom. Davčni sistem dojemajo kot zaželenega, davčne zakone in pobiranje davkov pa kot poštene. Predani davčni zavezanci čutijo moralno dolžnost plačevanja davkov v interesu družbenega okolja.

Sprejemanje (angl. *capitulation*). Davčni zavezanci še vedno pozitivno dojemajo davčne organe, ki nosijo legitimno moč pobiranja davkov. Dokler davčni zavezanci delujejo v skladu z zakoni, le-ti razumejo davčne organe, kot da delujejo njim v podporo.

Odpor (angl. *resistance*). Davčni zavezanci razumejo ravnanja davčnih organov negativno. Dvomijo v delovanja davčnih organov in jih razumejo kot dominantne in nadzorujoče.

Brezbrižnost (angl. *disengagement*). Obnašanje davčnih zavezancev je povezano z njihovim odporom in zato negativnim razumevanjem delovanja davčnih organov.

Igranje (angl. *game playing*). Davčni zavezanci vidijo davčne zakone kot sredstvo, ki se ga prilagaja glede na njihove potrebe in ne kot nekaj, kar se naj bi spoštovalo kot usmeritev delovanja davčnih zavezancev. Davčni zavezanci igrajo igro »tatov in policajev«, kjer davčni zavezanci iščejo luknje v zakonu in razumejo davčne organe kot policaje, ki lovijo davčne utajevalce.

Tabela 1 prikazuje izjave davčnih zavezancev, ki jih uvrščajo v posamezne skupine obnašanj.

Tabela 1: Razmišljanje davčnih zavezancev, ki jih razvršča v pet skupin davčnega obnašanja

Skupine obnašanj davčnih zavezancev	Izjave davčnih zavezancev
Predanost	- Pravilno je plačevati davke. - Čutim moralno dolžnost plačati svoje davke. - Plačevanje davkov dolgoročno prinese veliko koristi. - Sprejem plačevanje svojega deleža davkov.

se nadaljuje

nadaljevanje

Skupine obnašanj davčnih zavezancev	Izjave davčnih zavezancev
Sprejemanje	- Če sodelujem z davčnimi organi, bodo tudi oni naklonjeni meni. - Če priznam svoje napake, me bo davčni organ obravnaval pravično in spoštljivo. - Davčni sistem ni popoln, vendar deluje za večino davčnih zavezancev. - Ne glede na pripravljenost sodelovanja davčnih organov je najbolje, da sodelujem z njimi.
Odpor	- V primeru nesodelovanja z davčnim organom le-ta postane strožji. - Davčni organ je bolj zainteresiran za ugotavljanje tvojih napak kot nudenju pomoči v določenem primeru. - Ni mogoče popolnoma zadovoljiti zahtev davčnih organov. - Ko me davčni organ enkrat opredeli kot nerednega oziroma neustreznega davkoplačevalca, sem pri njih za vedno zapisan kot tak.
Brezbrižnost	- Davčni organ me ne more prisiliti, da plačujem davke. - Vseeno je, če ne delujem v skladu z zahtevami davčnega organa. - Če davčni organ postane strožji, si ne želim več sodelovati z njim. - Ne vem, kaj davčni organ zahteva od mene in ga tudi ne bom vprašal.
Igranje	- Uživam preračunavati, kako sprememba davčnega zakona vpliva na obračun mojih davkov. - S prijatelji se pogovarjam o luknjah v zakonu. - Vedno minimiziram davke, ki jih moram plačati. - Davčni organ spoštuje težavne davkoplačevalce.

Vir: E. Kirchler in I. Wahl, *Tax compliance inventory TAX-I: Designing an inventory for surveys of tax compliance*, *Journal of Economic Psychology*, 2010, str. 334–335.

Davčna etika je sredstvo, ki spodbuja davčne zavezance k iskanju legalnih načinov za zmanjšanje svoje davčne obveznosti. Moralne vrednote pa davkoplačevalca omejujejo in zmanjšajo trud pri iskanju alternativnih možnosti in izbiri med njimi. Zato imajo zastraševalni dejavniki manjši učinek na zmanjševanje davčnih utaj, kot ga imajo moralne vrednote (Veršnik, 2004b, str. 16).

1.1.1 Davčna morala

Frey in Feld (2002) sta definirala davčno moralo kot notranjo motivacijo k plačilu davkov. Države z nizko davčno moralo imajo višjo stopnjo davčnih utaj in davčnih zaobidenj (Bajada & Schneider, 2005, str. 59).

Prve raziskave o davčni morali je v 1960 in 1970 letih opravljal Schmolders v okviru t.i. šole davčne psihologije. Davčno moralo je opredelil kot odnos davkoplačevalcev do plačevanja davkov. V raziskavah je odkril, da imajo samozaposleni ljudje nižjo davčno moralo kot zaposleni ljudje. Strümpel (1969) je analiziral davčno moralo v različnih evropskih davčnih sistemih in izpostavil, da je odnos države do davčnih zavezancev ključna za pozitivno davčno moralo in zniževanje stroškov neplačevanja davkov (Torgler & Schaltegger, 2005, str. 11).

Vodilo raziskav o davčni morali je vprašanje, zakaj ljudje plačujejo davke? Veliko ljudi plačuje davke tudi v okolju, kjer so možnosti, da se odkrije in kaznuje davčna utaja nizke (Erard & Feinstein, 1994). Rezultati raziskav so ključni za vzpostavitev učinkovitega davčnega sistema (Torgler & Schaltegger, 2005, str. 12).

Pripravljenost davčnih zavezancev za plačevanje davkov je pogojena od (Torgler & Schaltegger, 2005, str. 12–19):

1. socialno-demografskih dejavnikov:

- starost – starejši ljudje imajo večjo davčno moralo. Z leti pridobijo ekonomski in socialni status, zaradi katerega jim mnenje okolice več pomeni in ne želijo več tvegati izgube statusa in kazni za morebitno utajo;
- spol – ženske se manj poslužujejo davčnih utaj, ker niso nagnjene k tveganju, da jih pri dejanju lahko dobijo;
- stopnja izobrazbe – višje izobraženi davkoplačevalci naj bi imeli več znanja o davkih in davčnih sistemih, kar je povezano z razumevanjem javne porabe denarja. Na drugi strani poznavanje davčne zakonodaje povzroči lažje utajevanje davkov.

2. Socialno-ekonomskih dejavnikov:

- zakonski stan – pari imajo višjo davčno moralo kot samski ljudje, ker bi ob morebitnem odkritju davčne utaje izgubili svoj ugled v družbi in soseski, v kateri živijo;
- zaposlitev – samozaposlenim ljudem so davki bolj vidni kot zaposlenim ljudem in jih lažje prikrojijo sebi v prid, temu primerno je njihova davčna morala nižja kot pri zaposlenih;
- verska pripadnost – verska pripadnost in obiskovanje verskih obredov imajo pozitivno korelacijo z davčno moralo;

- ekonomsko stanje – višji dohodek vodi k nižji davčni morali. Ljudje z nižjimi dohodki niso pripravljeni tvegati izgube ugodnosti, ki jih javni sistem ponuja v primeru, da odkrijejo davčno utajo.

Na davčno moralo posameznika vplivajo tudi zaupanje v državo, odnos do davkoplačevalcev in nacionalni ponos posameznika. Zaupanja v državo se ne da vsiliti, davkoplačevalec ga do države čuti ali pa ne. Zatorej je volja do plačevanja davkov zelo odvisna od odnosa države do davkoplačevalcev (Torgler & Schaltegger, 2005, str. 20). Davčna morala za doslednost potrebuje tako podporo družbe kot zakonodaje (Bajada & Schneider, 2005, str. 62).

Moralne vrednote so ponavadi večje od minimalnih zakonskih zahtev. Od posameznika pa je odvisno, za katero moralno vrednoto se bo odločil. Da bi vsaj minimalno opredelili skupno davčno etiko, bi bilo smiselno sprejeti davčno-etična načela. Tako bi presegli pravni formalizem (Čokelec, 2000, str. 356).

1.2 Utaja davka na dodano vrednost

DDV je najbolj razširjen potrošni davek in je uveden v več kot 150 državah po svetu. Je večfazni davek, ki davčnim zavezancem na strani nabav omogoča povračilo odbitnega davka in na strani prodaj obračunanje davka, tako da na koncu država dobi vplačan DDV v višini, kot ga plača končni potrošnik zadnjemu prodajalcu. Plačila in povračila DDV v posameznih fazah omogočajo nevtralnost DDV sistema (The Organisation for Economic Co-operation and Development, 2011, str. 11–12). Tako davek ne vpliva na proizvodne in nabavne odločitve davčnih zavezancev (Žibert, 2006, str. 277).

V Sloveniji se DDV obračunava s kreditno metodo obračuna (Mayr, 1998, str. 3), imenovano tudi indirektna odštevalna metoda oziroma metoda znižanja davka. Kreditno metodo obračunavanja DDV so vpeljale države Zahodne Evrope po drugi svetovni vojni. Od DDV, ki ga podjetje obračuna ob prodajah blaga oziroma opravljenih storitvah, se odšteje DDV plačan pri nabavah blaga oziroma naročilu storitev (Schenk & Oldman, 2007, str. 38).

Utaje na področju DDV vplivajo na davčne prihodke držav članic ter motijo gospodarsko dejavnost na notranjem trgu, s tem ko ustvarjajo neutemeljene blagovne tokove in dajejo na trg blago po neobičajno nizkih cenah (Direktiva 2008/117/ES).

Najbolj razširjene metode DDV utaj so (Prezelj, 2006, str. 12–13):

1. Enostavnejše metode:

- povečanje zneska odbitnega DDV – davčni zavezanec uporabi navidezne račune za neopravljene dobave blaga in storitve in s tem zniža obveznost za plačilo DDV;

- zmanjševanje obračunanega DDV – davčni zavezanec ne evidentira vseh dobav blaga oziroma opravljenih storitev, česar se najpogosteje poslužujejo v dejavnostih, ki poslujejo z gotovino oziroma s končnimi kupci. S tem se zniža obveznost za plačilo DDV, lahko pa se tudi s tem znesek opravljenega prometa zadržuje pod pragom vstopa v sistem DDV;
- neprave registracije – davčni zavezanec se registrira za DDV na podlagi izmišljene dejavnosti in na podlagi navideznih računov za neopravljene dobave blaga oziroma neopravljenih storitev, predlagajo izmišljene davčne obračune in zahtevke za vračilo presežnega DDV.

2. Kompleksnejše metode:

- »kloniranje« DDV številke – oseba uporabi davčno številko drugega davčnega zavezanca in tako opravlja dejavnost, ne da bi se registrirala ter izgine, ne da bi predložila DDV obračun;
- DDV vrtiljak – blago se prodaja v verigi davčnih zavezancev znotraj EU. Davčni utajevalci odbijejo od dobav vstopni DDV oziroma obračunanega ne vplačujejo v proračun (Wakounig, 2007, str. 22).

Wakounig (2007, str. 22) razvršča najpomembnejše utaje v zvezi z DDV v naslednje skupine:

- davčni zavezanec ne plača davčne obveznosti,
- davčni zavezanec ne izda računa ali izda navidezen račun,
- davčni zavezanec uveljavlja odbitni DDV brez potrdil,
- storilci ustanovijo kratko »živo« podjetje, ki po registraciji kmalu izgine.

1.2.1 Pravna ureditev davka na dodano vrednost v pravnem redu Republike Slovenije

Po 5. členu ZDDV-1 je davčni zavezanec vsaka oseba, ki kjerkoli neodvisno opravlja katerokoli gospodarsko dejavnost, ne glede na namen ali rezultat opravljanja dejavnosti. Gospodarska dejavnost obsega proizvodno, predelovalno, trgovsko in storitveno dejavnost, vključno z rudarsko, kmetijsko in poklicno dejavnostjo. Med drugim obsega tudi izkoriščanje premoženja in premoženjskih pravic, če je namenjeno trajnemu doseganju dohodka.

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

Mali davčni zavezanci in člani kmečkega gospodinjstva so posebej urejeni za oprostitve obračunavanja DDV v 94. členu ZDDV-1. Za opravljene transakcije ne smejo izkazovati DDV na izdanih računih in nimajo pravice odbitka DDV pri prejetih računih. Mali davčni

zavezanec se lahko tudi prostovoljno odloči za obračunavanje DDV, kar javi pristojnemu davčnemu organu in ostane v DDV sistemu najmanj 5 let.

Mali davčni zavezanci so oproščeni obračunavanja DDV, v kolikor v obdobju zadnjih 12 mesecev niso presegli oziroma ni verjetno, da bodo (z naslednjo transakcijo) presegli 25.000 evrov obdavčljivega prometa. Obračunavanja DDV je oproščena tudi dobava blaga in storitev v okviru osnovne kmetijske in gozdarske dejavnosti, če se zanjo dohodek ne ugotavlja na podlagi dejanskih prihodkov in odhodkov ali dejanskih prihodkov in normiranih odhodkov in če katastrski dohodek vseh članov kmečkega gospodinjstva za zadnje koledarsko leto ne presega 7.500 evrov.

Obdavčljivi dogodek in s tem obveznost obračuna DDV nastane, ko je blago dobavljeno ali so storitve opravljene (ZDDV-1, 33. člen, 1. odstavek). Če je plačilo izvršeno, preden je blago dobavljeno ali preden so storitve opravljene, nastane obveznost obračuna DDV na dan prejema plačila in od prejetega zneska plačila. Če račun ni izdan, blago pa je bilo dobavljeno oziroma storitev opravljena, se DDV obračuna najpozneje zadnji dan davčnega obdobja, v katerem je nastal obdavčljivi dogodek.

Pojma obdavčljivi dogodek in obveznost obračuna DDV opredeljuje 32. člen ZDDV-1. Obdavčljivi dogodek je dogodek, s katerim so izpolnjeni pravni pogoji, potrebni za nastanek obveznosti obračuna DDV. Obveznost obračuna DDV nastane, ko ima DURS pravico zahtevati davek od osebe, ki ga je dolžna plačati, četudi je plačilo lahko odloženo.

Pri dobavah blaga ali storitev davčna osnova vključuje vse, kar predstavlja plačilo (v denarju, stvareh ali storitvah), ki ga je prejel ali ga bo prejel dobavitelj ali izvajalec od kupca, naročnika ali tretje osebe za te dobave. Osnova vključuje tudi subvencije, ki so neposredno povezane s ceno takih dobav. Pogoji za izračun davčne osnove so opredeljeni od 36. do 39. člena ZDDV-1.

Pravica do odbitka DDV po 62. členu ZDDV-1 nastane v trenutku, ko nastane obveznost obračuna DDV. Davčnemu zavezancu daje ZDDV-1 v 63. členu pravico, da od DDV, ki ga je dolžan plačati, odbije DDV, ki ga je dolžan plačati ali ga je plačal pri nabavah blaga oziroma storitev, če je to blago oziroma storitve uporabil oziroma jih bo uporabil za namene svojih obdavčenih transakcij.

Za uveljavljanje pravice do odbitka DDV mora davčni zavezanec imeti račun, izdan v skladu z 81. do 84. členom ZDDV-1 oziroma izpolnjevati formalnosti, ki jih predpiše minister, pristojen za finance (pri uvozu, izvozu, dobavi, pridobitvi). Davčni zavezanec opravi odbitek tako, da od skupnega zneska DDV, ki ga dolguje za dano davčno obdobje, odšteje skupni znesek DDV, za katerega je v istem obdobju nastala pravica do odbitka (ZDDV-1, 67. člen, 2. odstavek). Bistvene elemente na računih povzema zakonodaja iz Direktive 2006/112/ES, po kateri države članice ne zahtevajo, da so računi podpisani.

Upravno sodišče Republike Slovenije (Sodba U 1066/2006 z dne 15. oktobra 2006) je v primeru o pomanjkljivih podatkih na računu in uveljavljanju odbitka vstopnega DDV razsodilo, da je ključni podatek za identifikacijo davčnega zavezanca njegova davčna številka in ne navedba njegove firme oziroma njegovega sedeža. Pri firmi oziroma sedežu gre zgolj za kontrolna podatka. Do spora je prišlo, ko je DURS v postopku davčnega inšpekcijskega nadzora ugotovila, da davčni zavezanec razpolaga s prejetimi računi, kjer so pomanjkljivi podatki glede izdajatelja ali prejemnika računa (manjkajoča kratica s.p.) in zaradi formalnega neizpolnjevanja pogojev do pravice do odbitka DDV ni dovolil pravice do odbitka DDV. Davčni zavezanec se z mnenjem DURS ni strinjal, upravno sodišče je razsodilo v njegovo korist (Špes, 2010, str. 194–195). Formalno neizpolnjevanje pogojev davčnega zavezanca še ne bi smelo kvalificirati kot davčnega utajevalca in bi se mu moralo zagotoviti davčno nevtralnost.

81. člen ZDDV-1 predpisuje, da mora vsak davčni zavezanec obvezno izdati račun za dobave blaga ali storitev, ki jih je opravil drugemu davčnemu zavezancu ali pravni osebi, ki ni davčni zavezanec. Izdati mora tudi račun za prejeta predplačila, ki ga prejme preden je dobava oziroma so storitve opravljene.

Davčni zavezanec mora v svojem knjigovodstvu zagotoviti dovolj podrobne podatke, da je mogoče pravilno in pravočasno obračunavanje DDV in nadzor DURS nad obračunavanjem in plačevanjem DDV (ZDDV-1, 85. člen, 1. odstavek).

Po 87. členu ZDDV-1 mora vsak davčni zavezanec na obrazcu DDV-O DURS predložiti obračun DDV. Obračun mora vsebovati vse podatke, potrebne za izračun davka, za katerega je nastala obveznost obračuna in odbitka. Izkaže se skupno vrednost transakcij v zvezi z obračunanim davkom in opravljenimi odbitki ter vrednost vseh oproščenih transakcij. Znesek DDV zapade v plačilo v državni proračun najpozneje v roku, v katerem mora davčni zavezanec predložiti obračun DDV.

Obrazec DDV-O davčni zavezanec predloži v elektronski obliki preko sistema eDavki do zadnjega delovnega dne meseca po poteku davčnega obdobja (ZDDV-1, 88. člen, 1. odstavek). Davčni zavezanec, ki opravlja transakcije znotraj EU in je dolžan predložiti rekapitulacijsko poročilo, mora predložiti obračun DDV do 20. dne naslednjega meseca po poteku davčnega obdobja. DDV obračun je potrebno predložiti DURS ne glede na to, ali je za davčno obdobje, za katero se predloži obračun, davčni zavezanec dolžan plačati DDV. Davčni zavezanec, ki prvič predlaga obračun DDV, mora predložiti tudi seznam prejetih in izdanih računov, ki so bili podlaga za sestavo obračuna DDV.

Pogoje za določitev davčnega obdobja davčnega zavezanca predpisuje 89. člen ZDDV-1. Davčni zavezanec, ki je v preteklem koledarskem letu dosegel obdavčljivi promet blaga oziroma storitev v vrednosti do vključno 210.000 evrov, ima davčno obdobje koledarsko trimesečje in oddaja davčni obračun za DDV štirikrat letno. V primeru obdavčljivega prometa nad 210.000 evrov ali opravljanja transakcij znotraj EU, je davčno obdobje

koledarski mesec. Za davčnega zavezanca, ki pridobi identifikacijsko številko za DDV (v nadaljevanju ID številko za DDV), je ne glede na vrednost pričakovanega prometa prvih 12 mesecev davčno obdobje koledarski mesec.

Predložen obračun za DDV se lahko nadomesti z novim popravljanim, v kolikor se še ni iztekel skrajni rok za predložitev davčnega obračuna. Vse naknadno ugotovljene napake, ki se ugotovijo po izteku roka za predložitev obračuna, se evidentirajo v tekočem davčnem obračunu ali se izvršijo popravki na osnovi samoprijave (Špes, 2010, str. 281).

Davčni zavezanec mora zagotoviti tudi naslednje podatke, ki se jih ne prilaga ob oddaji davčnega obračuna za namene DDV, vendar morajo biti na voljo v knjigovodstvu (Špes, 2010, str. 274):

- podatke o popravku zneska obračunanega in zneska odbitka DDV zaradi spremembe davčne osnove,
- podatke o popravku zneska obračunanega in odbitka DDV zaradi napak,
- podatke o znesku odbitka DDV, ki ga davčni zavezanec ni odbil v davčnem obdobju, ko je prejel račun, ampak ga uveljavlja naknadno.

O kaznih za davčne prekrške odloča prekrškovni organ in sodišča. Zraven nadzora nad obračunavanjem in plačevanjem DDV ima DURS skladno z določili Zakona o prekrških tudi vlogo prekrškovnega organa. Za storjeni davčni prekršek lahko DURS izreče predpisano sankcijo ali opozorilo (Špes, 2010, str. 340).

ZDDV-1 predpisuje globo od 1.200 do 41.000 evrov za pravno osebo, samostojnega podjetnika ali posameznika, ki opravlja dejavnost, če:

- DDV ne obračuna takrat, ko nastane obveznost,
- na računu ne izkaže predpisanih podatkov,
- ne obračuna ali nepravilno obračuna DDV za predpisano davčno obdobje,
- davčnemu organu ne sporoči, kdaj se njegova dejavnost, ki jo opravlja davčni zavezanec začne, spremeni ali preneha, itd.

Hujši davčni prekrši se kaznujejo v razponu od 2.000 do 125.000 evrov, če se:

- nepravilno obračuna znesek DDV, ki se ga sme odbiti,
- ne plača oziroma ne plača v predpisanem roku DDV,
- pri davčnem organu ne izpolni obveznosti v zvezi s prijavo, spremembo ali prenehanjem dejavnosti kot davčnega zavezanca oziroma pristojnemu davčnemu uradu ne predloži zahtevka za izdajo ID številke za DDV,
- ne zagotovi, da je izdan račun,
- ne hrani poslovnih knjig in druge dokumentacije v predpisanem roku,

- v svojem knjigovodstvu ne zagotovi dovolj podrobnih podatkov oziroma jih ne zagotovi za predpisano obdobje,
- ne predloži oziroma ne predloži v predpisanem roku obračuna DDV oziroma v obračunu ne izkaže predpisanih podatkov, itd.

Z globo od 200 do 4.100 evrov se kaznuje tudi odgovorna oseba pravne osebe ali odgovorna oseba samostojnega podjetnika posameznika ali odgovorna oseba posameznika, ki samostojno opravlja dejavnost, ki stori zgoraj navedene prekrške.

V primeru, da davčni zavezanec odpravi nastalo napako pri obračunu DDV s samoprijavo, DURS zgoraj navedenih prekrškov ne kaznuje. Zakon o davčnem postopku (Ur. l. RS, št. 13/2011-UPB4, v nadaljevanju ZDavP-2) v 396. členu določa, da se zavezanca, ki DURS predloži resnične, pravilne in popolne podatke ne kaznuje, če jih predloži:

- pred začetkom davčnega nadzora oziroma
- preden je podana ovadba za kaznivo dejanje, povezano z izpolnjevanjem davčnih obveznosti.

1.2.2 Opredelitev pojma missing traderji

Za razumevanje davčne utaje tipa missing traderji je potrebno opredeliti pojem missing traderja. Komisija EU je v Uredbi 1925/2004 opredelila pojem missing trader oziroma v slovenskem prevodu neplačujoči gospodarski subjekt, kot gospodarski subjekt, registriran kot davčni zavezanec za DDV, ki morebiti z goljufivim namenom pridobi blago ali storitve ali to simulira, brez plačila DDV in dobavlja to blago ali storitve z DDV, vendar ne plača dolgovanega DDV ustreznemu državnemu organu (Uredba ES 1925/2004).

Pogosto so missing traderji (v Sloveniji se je uveljavil tudi izraz slamnata podjetja) vođeni s strani t.i. slamnatih direktorjev, ki ne opravljajo funkcije zakonitega zastopnika in ne sklepajo poslov po svoji volji. Največkrat so to osebe z družbenega dna, ki po navodilu nekoga drugega izdajajo račune, na podlagi katerih prejemniki teh računov uveljavljajo znesek odbitnega DDV (Snežič R., & Snežič K., 2011, str. 15).

Missing traderjev ne smemo enačiti s podjetji, ki redno poslujejo in se jim dogodi, da nimajo sredstev za plačilo svojih tekočih obveznosti do dobaviteljev in države in niso zmožni plačati DDV po davčnem obračunu (Zalokar & Prusnik, 2009, str. 52).

1.2.3 Utaje davka na dodano vrednost tipa davčni vrtiljak in njihovo preprečevanje

Obdavčevanje blaga z ničelno stopnjo vodi k priložnosti za DDV utaje. Davčni organi vračajo zneske odbitnega DDV podjetjem, ki blago dobavljajo v drugo državo članico EU. Če se v verigi dobav pojavi DDV utaja, davčni organ lahko celo povrne več DDV, kot pa ga

pobere od zavezancev. Po letu 2000 je DDV utaja tipa davčni vrtiljak (angl. *value added tax missing trader intra-community fraud*, krajše *MTIC fraud*) postala razširjen problem v EU (Adam et al., 2011, str. 185).

Davčni vrtiljak je oblika znotraj-skupnostne utaje DDV, kjer pride do pojava missing traderja. Znana sta dva osnovna tipa znotraj-skupnostnih utaj, kjer pride do pojava missing traderjev (Bernik, 2008, str. 20):

1. nakupna utaja (angl. *acquisition fraud*),
2. vrtiljačna utaja (angl. *carousel fraud*).

Nakupna utaja. Pri nakupni utaji DDV je prodano blago na razpolago za potrošnjo na domačem trgu. Dobavljeno je iz ene izmed članic EU na domači trg s strani trgovca, ki izgine, ne da bi izpolnil in oddal DDV napoved. Missing trader tako kupi blago, ki je prosto DDV in ne plača DDV v proračun (Bernik, 2008, str. 20).

Vrtiljačna utaja. V začetni fazi je ta vrsta utaje podobna nakupni utaji DDV, vendar blago ni prodano z namenom potrošnje na domačem tržišču, ampak kroži znotraj EU (Bernik, 2008, str. 21).

Mehanizem davčnega vrtiljaka deluje tako, da podjetje B (neplačujoči gospodarski subjekt, angl. *missing trader*), ki je registrirano v prvi državi članici, pridobi blago od dobavitelja A, (osnova vrtiljaka, angl. *conduit company*) registriranega v drugi državi članici EU. Pridobitev blaga je oproščena plačila DDV. Ob prodaji blaga podjetju C (posrednik, angl. *broker*) iz druge države članice, podjetje B aplicira domači DDV. Podjetje C zahteva vračilo odbitnega DDV nazaj iz proračuna, ki mu je povrnjen. Problem pri davčni utaji davčni vrtiljak se pojavi, ker podjetje B izgine, ne da bi vplačalo obračunani DDV v proračun. Posledično je finančna izguba na strani proračuna, ker je DDV povrnilo podjetju C, nikoli pa ni dobilo vplačilo DDV od podjetja B (EU coherent strategy against fiscal fraud – FAQ, 2011).

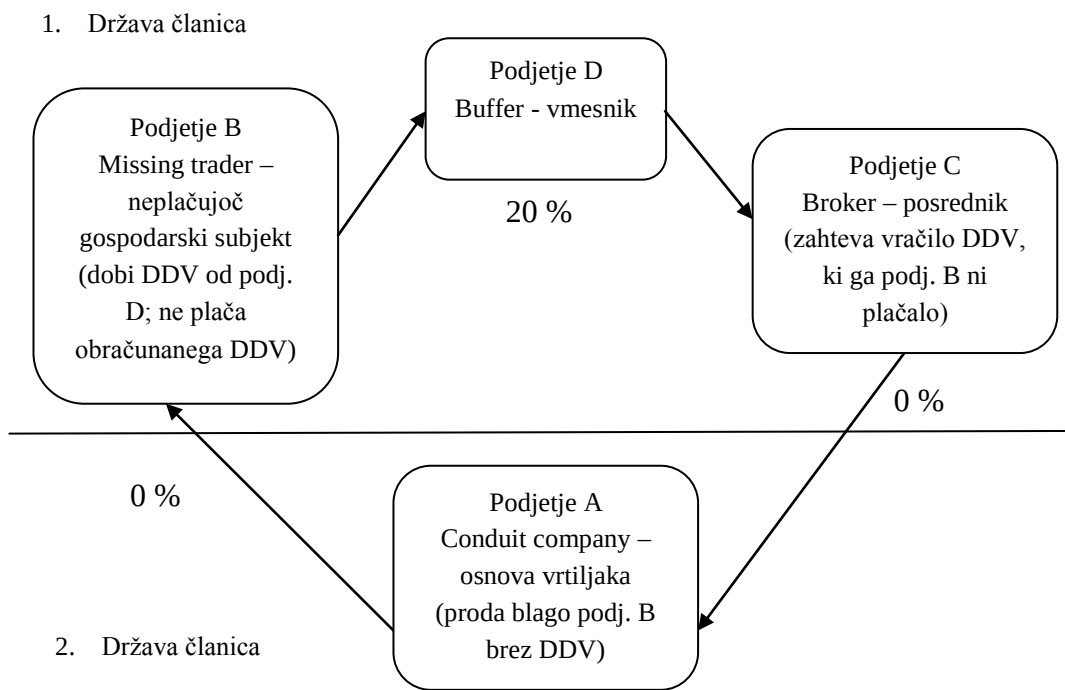
V nadaljevanju podjetje C dobavi to isto blago podjetju A v prvo državo članico EU, ki blago dobavi ponovno podjetju B v drugo državo članico EU. Davčni vrtiljak se lahko ponavlja, dokler podjetje B ne izgine in povzroči veliko finančno izgubo v proračunu.

Gornje meje za primanjkljaj pri davčnih utajah tipa davčni vrtiljak ni, ker se le-ta seštevata, dokler mehanizem davčnega vrtiljaka deluje, kar pomeni, dokler ima missing trader veljavno ID številko za DDV (Računsko sodišče Republike Slovenije, 2008, str. 21).

Davčni vrtiljaki niso organizirani le za blago, kot so do tedaj domnevali. Leta 2009 so se države članice srečale z odkritjem davčnih utaj pri trgovanju z emisijskimi kuponi CO₂, ki se štejejo kot opravljanje storitev. Hitrost trgovanja s kuponi na specializiranem trgu in višina zneskov omogočata utajitev DDV (Commission proposal on temporary measures for a consistent response to carousel fraud in certain sectors – FAQ, 2011).

Shema, predstavljena na Sliki 2 je osnovni model davčnega vrtiljaka. V praksi se pojavljajo bolj zapletene transakcije, ki vključujejo eno ali več vmesnih podjetij D (vmesniki, angl. *buffer*) za prekrivanje sledi do pravega missing traderja (EU coherent strategy against fiscal fraud – FAQ, 2011).

Slika 2: Enostavna shema davčne utaje tipa davčni vrtiljak



Vir: EU coherent strategy against fiscal fraud – Frequently Asked Questions, 2011.

Davčni vrtiljaki so najnevarnejša oblika utaje, saj lahko z določeno omejeno količino blaga oziroma storitev in investiranega denarja v vrtiljak ustvarja neomejene pritoke denarja z neplačilom DDV, če se verige ne prekine (Maček, 2010, str. 122).

Evropska komisija je v letu 2006 za boj proti davčnim utajam predvidela poostreitev obstoječih ukrepov v sodelovanju z državami članicami in predstavila nove ukrepe. Z razvojem informacijske tehnologije se je po mnenju Evropske komisije odprla izboljšava izmenjave podatkov med državami članicami oziroma VIES sistem (angl. *Value Added Tax Information Exchange System*). Hitra in ciljno usmerjena informiranost na ravni EU naj bi pripomogla pri boju s hitro prilagodljivimi davčnimi utajevalci. Zaradi globalnega problema je pomembno tudi sodelovanje držav s tretjimi državami. Evropska komisija je spremembe predvidela tudi v davčni zakonodaji med državami članicami za večjo učinkovitost boja proti davčnim utajam – predvsem obširnejša uporaba mehanizma obrnjene davčne obveznosti (EU coherent strategy against fiscal fraud – FAQ, 2011).

Davčni vrtiljak je mogoče preprečiti, če poznamo okoliščine, ki pomenijo tveganje (Ferlinc, 2009, str. 27). Na prvi stopnji odkrivanja je potrebno razkriti missing traderja, ki je ustanovljen zaradi možnosti povračila odbitnega davka v davčnih obračunih. Tako podjetje

pogosto izgine v treh mesecih in se nato vnovič ustanovi pod drugim imenom. Potrebno je ugotoviti, ali podjetje izpolnjuje pogoje za ustanovitev po nacionalni zakonodaji za njeno registracijo v sodnem registru in za pridobitev ID številke za DDV.

Na drugi stopnji odkrivanja davčnega vrtiljaka je potrebno razkriti finančne transakcije, katerih podlaga ni gospodarska vsebina. Gre za vprašanje razmerja med navideznimi in dejanskimi posli. Preveri se, kako so te transakcije knjižene v knjigovodskih listinah in če je mogoče, tudi v bilanci stanja ter izkazu poslovnega izida.

Tretji del pridobivanja podatkov o davčnih vrtiljakih mora zajeti podatke o strukturi celotne verige dobav, da se ugotovi, kdo je organizator missing trader utaje. Za uspešen postopek pri odkrivanju davčnih utaj potrebujejo državni tožilci informacije ne le o missing traderjih, temveč tudi kaj je na levi in desni strani missing traderja v drugi državi članici. Za take informacije je na razširjenem trgu EU nujno sodelovanje organov odkrivanja in pregona.

Evropska komisija je leta 2008 predstavila dolgoročno strategijo boja proti utaji DDV, predvsem tipa davčni vrtiljak. Predstavila je (Value Added Tax fraud: The European Commission presents possible far-reaching measures on Value Added Tax to better combat fraud, 2011):

1. mehanizem splošne obrnjene davčne obveznosti in
2. obdavčitev dobave blaga znotraj EU.

Mehanizem splošne obrnjene davčne obveznosti. Mehanizem splošne obrnjene davčne obveznosti, ki se je do tedaj uporabljal le za promet znotraj EU, je predvideval uporabo mehanizma tudi za promet na domačih trgih posameznih držav članic. DDV se pri prodaji oziroma opravljeni storitvi ne bi zaračunal, apliciral ga bi prejemnik sam. Predlagani mehanizem bi morale uvesti vse države članice hkrati ali pa popolnoma zavreči koncept, sicer bi prišlo do prevelikega bremena pri tistih podjetjih, ki bi se z mehanizmom splošne obrnjene davčne obveznosti srečale. Evropska komisija je koncept mehanizma splošne obrnjene davčne obveznosti ovrгла, saj kot pravi Grah (2010, str. 13), ni našla politične podpore za poglobljeno razpravo o njegovi smiselnosti uporabe med državami članicami. Kasneje so uvedli mehanizem obrnjene davčne obveznosti, ki cilja le na določene sektorje, ki so bolj podvrženi utaji DDV.

Obdavčitev dobave blaga znotraj EU. Obdavčitev dobave znotraj EU predvideva obdavčitev s 15 % DDV v državi porekla. Prejemnik bi v svoji državi obdavčil razliko, ki manjka do domače stopnje DDV in odvedel DDV v svoji državi. Pri nižjih stopnjah od 15 bi se mu davčna obveznost zmanjšala doma in bi dobil povrnjeno razliko plačanega DDV. Koncept bi zmanjšal utaje tipa davčni vrtiljak, vendar povzročil težave pri pretoku denarja podjetij, ker bi vnaprej financirale DDV, kjer jim ga doslej ni potrebno. V državi izvora vplačani DDV bi se posredoval državi članici, ki je pridobila blago oziroma storitev. Po

izračunu Evropske komisije bi 10 % računov držav članic bilo odvisnih od transferja druge države članice. Koncept trenutno ni sprejet in se v praksi ne uporablja.

1.2.4 Utaje davka na dodano vrednost tipa missing traderji v povezavi z davčnimi načeli

Davčna utaja missing trader je utaja DDV, ki se izvaja prek nakupov in prodaj blaga ali storitev, ki so lahko resnične ali navidezne. Utaja se izvaja med dvema ali več sodelujočimi zavezanci, od katerih je eden izmed vmesnih členov missing trader. Ostali sodelujoči pa so lahko v teh transakcijah davčne utaje udeleženi tako vede kot tudi nevede. Prejemniki računov uveljavljajo odbitek oziroma zahtevajo vračilo plačanega odbitnega DDV, ki pa ni bil vplačan v državni proračun (Sibinčič, 2010, str. 8). Sestavni del davčne utaje so torej neupravičeni zahtevki DURS za povračilo odbitnega DDV (Ferlinc, 2009, str. 26).

Osnovna ideja utaje missing traderji je hitro doseči pritok denarja z neplačevanjem DDV in s tem doseči prodajo blaga oziroma storitev pod normalno tržno ceno (Maček, 2010, str. 121).

Z davčno utajo missing traderjev gre za zlorabo kreditne metode z navideznimi posli. Ob pravilni uporabi te metode davčni zavezanec znesek DDV, ki je bil obračunan pri nabavi blaga ali storitev in ki so mu ga na dodano vrednost za dobavo blaga in opravljene storitve obračunali in v računih prikazali dobavitelji (odbitni DDV), odšteje od zneska davka, ki ga obračuna ob prodajah ali dobavah blaga ali storitev (obračunani DDV), dokler veriga ne privede do končnega potrošnika, ki plača skupni DDV iz vseh prejšnjih faz prometa (Ferlinc, 2008, str. 7).

Ukrepi za reševanje problema utaj missing traderjev morajo države ujeti v okvir Direktive 2006/112/ES (s 1. januarjem 2007 je nadomestila Šesto direktivo) in spoštovati dve temeljni načeli: načelo pravne varnosti in sorazmernosti (Prezelj, 2006, str. 14). Stupica dodaja tudi spoštovanje načela davčne nevtralnosti. Stupica ugotavlja, da so se inšpecirani davčni zavezanci za DDV, ki so poslovali z missing traderjem branili pred stališčem DURS, da je zavezanec vedel oziroma bi moral vedeti, da posluje s takim subjektom s trditvijo, da DURS krši naslednja tri načela (Stupica, 2008, str. 5–7):

Načelo pravne varnosti. V nasprotju s strogim načelom pravne varnosti je, da DURS kadar gre za predpise, ki sprožijo finančne posledice, naknadno obveže zavezanca za davek s predložitvijo nekih drugih posebnih dokazov. Skladno s 67. členom ZDDV-1 mora davčni zavezanec za uveljavljanje pravice do odbitka vstopnega DDV imeti račun. Ko DURS predpisani dokument sprejme v dokaz, naknadno ob sklicevanju na Slovenske računovodske standarde zahteva tudi naročilnico in dobavnico. S tem davčnega zavezanca postavi v položaj negotovosti glede možnosti uporabe pravice ali glede nujnosti vključiti DDV v prodajno ceno. Za dobavo blaga je veljavno ustno naročilo, saj se po 51. členu Obligacijskega zakonika (Ur. l. RS, št. 97/2007-UPB1, v nadaljevanju OZ) za sklenitev pogodbe ne zahteva

nikakršna oblika, razen če zakon drugače določa. Očitki DURS v nasprotju z navedenim naj ne bi bili utemeljeni.

Načelo davčne nevtralnosti. Davčni zavezanec mora za sporni račun sam plačati DDV, ker mu DURS odteguje pravico do odbitka DDV. S tem ni spoštovano načelo davčne nevtralnosti, saj pri ostalih obdavčljivih transakcijah ni obremenjen z izgubo pravice odbijati DDV. Tako je pri transakciji v zvezi s spornim računom davčni zavezanec v manj ugodni situaciji kot pri drugih transakcijah. Enako je v manj ugodnem položaju nasproti drugim zavezancem za davek, saj se njim pravica do odbitka DDV prizna.

Načelo sorazmernosti. DURS vso odgovornost za plačilo DDV prevali na inšpeciranega zavezanca za davek, ne glede na to, ali je vedel ali ne, da je v davčno utajo vpleten. Namesto da bi DURS preprečila davčno utajo, posledice nosi zavezanec za davek, ki je v gospodarskih transakcijah ravnal v dobri veri, ki je ravnal razumno, kolikor je v njegovi moči, ki ni sodeloval pri verigi davčne utaje tretjih oseb in ki ni vedel, ali ni mogel vedeti, da je transakcija del davčne utaje subjektov okoli missing traderja. DURS se ne drži osnovnega načela v davčnem postopku, da je v primeru dvoma potrebno odločiti v prid davčnega zavezanca (ZDavP-2, 6. člen, 2. odstavek).

1.3 Posledice utajevanja davka na dodano vrednost

Namerno utajevanje DDV vpliva na (Hleb & Rozman, 1998, str. 373):

- znižanje proračunskih prihodkov;
- razslojevanje prebivalstva, saj tisti, ki utajujejo, bogatijo na račun prebivalcev, ki tega ne počnejo;
- povečanje davčnih obremenitev poštenih davkoplačevalcev;
- zmanjšanje učinkovitosti davčnega sistema;
- povzročanje nelojalne konkurence, kar zmanjšuje gospodarsko učinkovitost in na koncu povzroča še zmanjšanje gospodarske rasti in bruto domačega proizvoda (BDP) na prebivalca.

V primeru missing traderjev utajevanje DDV na ravni podjetja prinaša finančne posledice udeležnim davčnim zavezancem zaradi plačila zamudnih obresti in povračila oziroma doplačila davka, kot tudi ogroža stabilno delovanje širše skupnosti.

1.3.1 Finančne posledice utajevanja davka na dodano vrednost za davčne zavezance

Najhitreje lahko davčni zavezanci ugotovijo, ali so poslovali z missing traderjem, s preveritvijo veljavnosti ID številke za namene DDV po seznamih davčnih zavezancev. Če ID številka za DDV ni več veljavna in je bila veljavna manj kot eno leto, je zelo velika verjetnost, da gre za missing traderja (DURS, 2008).

Davčni zavezanci, ki sami sumijo, da so bile njihove transakcije del davčne utaje, DURS poziva k samoprijavi in predložitvi popravljenih davčnih obračunov. V skladu s 55. členom ZDavP-2 lahko davčni zavezanec najpozneje do začetka davčnega inšpekcijskega nadzora oziroma do vročitve namerne odločbe oziroma do začetka postopka o prekršku oziroma kazenskega postopka predloži popravljen davčni obračun. V prilogi se prikaže tudi premalo obračunane davke skupaj z obrestmi (DURS, 2008).

V primeru ugotovitve v davčnem inšpekcijskem postopku, da je podjetje sodelovalo z missing traderjem, institut samoprijave ni relevanten. DURS ugotovi višino dolgovanega davka in obresti ter davčnemu zavezancu v skladu s 65. členom ZDavP-2 izda odločbo o odmeri davka (DURS, 2008).

Po izdani odločbi o odmeri davka je v naslednjem primeru podjetje moralo za leto 2007 doplačati 200 evrov DDV. Hkrati se spremeni davčna osnova za leto 2007, iz česar izhaja, da mora podjetje doplačati davek od dobička za 100 evrov. K temu naloži DURS tudi doplačilo obresti do dneva plačila, kar predstavlja 50 evrov (Bezljaj, 2009, str. 3–4).

Poslovni dogodki se knjižijo po primerih predstavljenih v Tabeli 2:

Tabela 2: Primer knjižb DDV, obresti in DDPO po opravljenem davčnem pregledu

Poslovni dogodki	Konto	Debet/ Breme	Kredit/ Dobro
Odločba za DDV 2007	2605		200 EUR
Odločba za DDPO 2007	2640		50 EUR
Obresti od DDV in DDPO po odločbi	2801		100 EUR
Izredni odhodki za davčno nepriznane davke	7590	250 EUR	
Izredni odhodki za davčno nepriznane obresti po odločbi za DDV	7591	100 EUR	
Plačilo DDV DURS po odločbi	2605	200 EUR	
Plačilo DDPO po odločbi	2640	50 EUR	
Plačilo obresti od DDV po odločbi DURS	2801	100 EUR	
Denarna sredstva na računih	1100		350 EUR

Vir: P. Bezljaj, DDV in DDPO po opravljenem davčnem pregledu, 2009, str. 3.

DDV za leto 2007 in obresti, ki se nanašajo na odločbo DURS, se knjižijo na izredne odhodke konta 759/260 in 280. Ti odhodki so davčno nepriznani in se v davčni obračun vpišejo pod nepriznane odhodke za davke in obresti od nepravčasno plačanih davkov in prispevkov.

Izredni odhodek vpliva na poslovanje podjetja v tekočem letu. Zmanjša se poslovni dobiček tekočega leta, na davčni dobiček odhodek nima vpliva. Podjetje tako izkaže večji davčni dobiček kot poslovni. V primeru, da ima podjetje zaradi izrednega odhodka negativen rezultat, ga bo pokrivalo z nerazporejenim dobičkom iz preteklih let. Če bo podjetje vseeno poslovalo z dobičkom, se dobiček prišteje k dobičkom iz preteklih let.

Podjetje bi moralo popraviti poslovni izid za leto 2007 in tudi naslednje leto zaradi popravljenih otvoritvenih stanj. Ker to ni smiselno, se dovoli popravek v tistem letu, v katerem je novo dejstvo nastalo. Poslovni dogodek se prikaže tako v poslovni bilanci kot davčnem obračunu, vendar se ga iz davčnega obračuna izvzame iz odhodkov poslovanja tekočega leta.

1.3.2 Posledice utajevanja davka na dodano vrednost za ostale deležnike

Družbena odgovornost od podjetij zahteva dosledno spoštovanje in izpolnjevanje zakonskih obveznosti, ker morajo v notranjem in zunanjem okolju dejavno spodbujati in podpirati spoštovanje ustavnopravne ureditve. Družbena odgovornost ustvarja povezavo med konkurenčnostjo podjetij in trajnostnim razvojem v nekem okolju. Njen namen je v delovanju za dobrobit vseh trenutnih in prihodnjih prebivalcev družbe ter pomeni delovanje v korist in za razvoj prihodnjih generacij (Letnar, 2009, str. 9).

Odnos podjetja do lokalne in širše skupnosti se nanaša na njen odnos do bližnje in širše okolice. Odgovornost do skupnosti tako vključuje redno poravnavanje davčnih obveznosti, ki se v skupnost povrne v obliki razvoja infrastrukture, izobraževalnih projektov in pomoči pri njenem delovanju (Letnar, 2009, str. 10). Z davčnimi utajami podjetja ne poslujejo družbeno odgovorno in ogrožajo stabilno delovanje skupnosti.

Posredna žrtev davčnih utaj so tudi banke ali druge finančne ustanove, saj so pogosto vir denarja, ki je vključen v transakcije davčnih utaj. Prizadeti so predvsem v smislu dobrega imena, ki temelji na zaupanju komitentov, saj posredno omogočajo tovrstne transakcije (Maček, 2010, str. 120).

1.4 Razširjenost davčnih utaj

Davčne utaje so globalni fenomen. Prost pretok blaga in storitev na trgu EU in globalizacija ekonomije otežujeta posamezni državi članici, da se sama bori proti davčnim utajam. Za reševanje globalnega fenomena davčnih utaj je potrebna koordinacija na nivoju EU. Večina članic postavlja problem davčnih utaj na prvo mesto in se zaveda njegove kompleksnosti, ki se je ne da rešiti na nacionalnem nivoju (EU coherent strategy against fiscal fraud – FAQ, 2011).

Silvani in Baer (1997, str. 5) sta kot najpogostejše uporabljeno orodje za merjenje davčnih utaj v posamezni državi izpostavila davčni primanjkljaj (angl. *tax gap*). V osnovi je davčni primanjkljaj ocenjena razlika med vrednostjo plačanih davčnih prihodkov in vrednostjo davčnih prihodkov, ki bi jih davkoplačevalci morali vplačati v državni proračun. Evropska komisija je tako že leta 1998 sprejela odločitev, da morajo države članice EU izračunavati obseg izogibanja plačilu DDV (Maček, 2010, str. 119).

Vrednosti izračunanega davčnega primanjkljaja ni možno enačiti s tem, koliko tega primanjkljaja je dejansko možno pobrati. V praksi davčna administracija vedno pobere manjšo vrednost, kot je obračunana, saj se vrednost zniža zaradi različnih ugodno rešenih pritožb, nekatere osnove pa so težje določljive (Klun, 2003, str. 366).

Ocenjevanje DDV primanjkljaja je pomembno orodje za odkrivanje in preprečevanje DDV primanjkljaja, vendar na področju ocenjevanja učinkovitosti pobiranja dajatev ni predpisane enotne metodologije, ki bi omogočale ocenjevanje in primerjave učinkovitosti pobiranja DDV. Obseg DDV primanjkljaja iz davčnih utaj in zmot je tako mogoče oceniti na podlagi dveh različnih metod:

1. metode od zgoraj navzdol (angl. *top-down*) in
2. metode od spodaj navzgor (angl. *bottom-up*).

Metoda od zgoraj navzdol. Z metodo od zgoraj navzdol se obseg DDV primanjkljaja oceni kot razliko med teoretičnim DDV in obračunskim DDV. Teoretični DDV je izračunana vrednost DDV, ki bi bila prejeta od davčni zavezancev v obračunskem obdobju, ob upoštevanju veljavne zakonodaje. Dejanska vrednost vplačanega DDV se od teoretičnega razlikuje zaradi utaj, davčnih izogibanj in drugih izgub pri vplačilih, ki skupaj sestavljajo DDV primanjkljaj (Her Majesty's Revenue and Customs, 2011, str. 11). Teoretični DDV se izračuna na podlagi določitve vseh nabav oziroma porab in končnih plačnikov davka v gospodarstvu, nato pa se izvede izračun z upoštevanjem za te transakcije veljavnih davčnih stopenj (Statistični urad Republike Slovenije, 2011, str. 12).

Metoda od spodaj navzgor. Po metodi od spodaj navzgor se DDV primanjkljaj ocenjuje na podlagi operativnih podatkov po specifičnih področjih (Her Majesty's Revenue and Customs, 2011, str. 12). Podatki za oceno se zagotavljajo na podlagi anket potrošnikov, raziskav trga, statističnih analiz podatkov ter modeliranja in ekstrapoliranja rezultatov nadzora davčnih zavezancev (Računsko sodišče Republike Slovenije, 2008, str. 25–26).

Metoda od zgoraj navzdol poda oceno celotnega DDV primanjkljaja, ne pa tudi po posameznih področjih in zato iz nje ne moremo dobiti ocene primanjkljaja DDV zaradi utaj tipa davčni vrtiljak. Za učinkovite strategije za boj proti davčnim utajam je ustreznejša metoda od spodaj navzgor, ki omogoča skupek analiz, ki pokažejo najpomembnejša tveganja (na primer delež primanjkljaja DDV po vrsti dejavnosti v skupnem obsegu DDV primanjkljaja) in s tem omogoča pristojnim organom ustrezno ukrepanje. V Tabeli 3 so

predstavljene prednosti in slabosti posamezne metode (Računsko sodišče Republike Slovenije, 2008, str. 26).

Tabela 3: Prednosti in slabosti metode od zgoraj navzdol in metode od spodaj navzgor pri ocenjevanju DDV primanjkljaja

Metoda od zgoraj navzdol	Metoda od spodaj navzgor
Prednosti	
- Država lahko oceni trend obsega primanjkljaja DDV, - rezultati so mednarodno primerljivi.	- Možnost iskanja neposrednih vzrokov za nastanek primanjkljaja DDV na posameznih področjih, - ustrenejša razporeditev virov pri ukrepanju za zmanjševanje primanjkljaja DDV.
Slabosti	
- Ne razkriva podrobnosti oziroma vzrokov primanjkljaja DDV, - možna napačna interpretacija rezultata zaradi časovnih zamikov plačil DDV.	- Bolj zapletena in manj natančna metoda, - ne zagotavlja dokončne prave ocene obsega primanjkljaja DDV, kadar davčni organ ne pozna vseh možnih vzrokov in področij DDV primanjkljaja.

Vir: Računsko sodišče Republike Slovenije, Revizijsko poročilo: Učinkovitost pobiranja davka na dodano vrednost v Republiki Sloveniji, 2008, str. 26.

Ocena DDV primanjkljaja je narejena na podlagi podatkov, ki jih prispeva posamezna država in je zato odvisna od natančnosti in celovitosti teh podatkov. Vendar zneska DDV primanjkljaja ne moremo enačiti z zneskom utajenega DDV, saj DDV primanjkljaj lahko vsebuje (Reckon, 2009, str. 5, 61–62):

- utajeni DDV in
- DDV, ki ni bi plačan bodisi zaradi insolventnosti, zmote ali zakonitega izmikljanja njegovemu plačilu.

1.4.1 Razširjenost davčnih utaj v Evropski uniji

Z metodo od spodaj navzgor se lahko oceni DDV primanjkljaj tako, da se določi različne vrste davčnih utaj in oceni njihovo višino. Tovrstne podatke držijo davčni uradi posameznih držav članic in so navadno zaupni. Javno dostopno poročilo o DDV primanjkljaju je bilo izdano leta 2002 v Veliki Britaniji. Po ocenah britanske davčne uprave (angl. *Her Majesty's Revenue and Customs – HMRC*) iz leta 2002 so bili že takrat razlogi za DDV primanjkljaj v (Reckon, 2009, str. 99–101):

- davčnih utajah tipa davčni vrtiljak,

- davčnem izogibanju in
- nepravočasnem plačevanju DDV.

Ocena DDV primanjkljaja za EU je narejena po metodi od zgoraj navzdol kot razlika med teoretičnim DDV (kolikor bi ga moralo biti plačanega v proračun, če bi vsi plačevali DDV v skladu s predpisi) in dejansko prejetim DDV. V raziskavo ni bila vključena država članica Ciper (Reckon, 2009, str. 5). Ocena DDV primanjkljaja v Tabeli 4 se nanaša na 24 držav članic EU v letu 2006.

Tabela 4: Ocene DDV primanjkljaja za 24 držav članic EU za leto 2006 (v mio EUR)

Država članica	Teoretični DDV	Vplačan DDV	DDV primanjkljaj	DDV primanjkljaj (%)
Avstrija	22.844	19.735	3.108	14
Belgija	25.360	22.569	2.791	11
Češka	9.216	7.541	1.675	18
Nemčija	164.115	147.150	16.965	10
Danska	23.611	22.560	1.051	4
Estonija	1.325	1.215	111	8
Španija	63.013	61.595	1.418	2
Finska	15.176	14.418	758	5
Francija	140.817	131.017	9.800	7
Grčija	21.746	15.183	6.563	30
Madžarska	8.882	6.813	2.070	23
Irska	14.043	13.802	241	2
Italija	119.197	92.860	26.337	22
Litva	2.335	1.826	510	22
Luksemburg	1.961	1.941	20	1
Latvija	1.751	1.374	378	22
Malta	463	410	53	11
Nizozemska	41.269	39.888	1.381	3
Poljska	23.784	22.127	1.657	7
Portugalska	14.371	13.757	614	4
Švedska	29.294	28.487	807	3
Slovenija	2.764	2.647	116	4
Slovaška	4.632	3.320	1.312	28
Velika Britanija	155.697	128.721	26.976	17
EU	907.667	800.955	106.712	12

Vir: Reckon, Study to Quantify and Analyse the Value Added Tax Gap in the EU-25 Member States, 2009, str. 9, tabela 3.

Zmanjšanje DDV primanjkljaja je opazno predvsem v drugi polovici opazovanega obdobja in je značilno predvsem za države članice, ki so se pridružile EU v letu 2004. V Estoniji je DDV primanjkljaj padel iz 21 % v letu 2004 na 8 % v letu 2006, medtem ko je v istem obdobju v Latviji padel iz 31 % na 22 % in Litvi iz 28 % na 22 %. Razloge padca je moč iskati v reformah nacionalnih DDV zakonodaj zaradi harmonizacije z EU zakonodajo ter s tem večjo davčno učinkovitostjo (Reckon, 2009, str. 13).

Višina DDV primanjkljaja je najbolj odvisna od tega, kako davkoplačevalci dojemajo korupcijo v državi. Nižje kot je dojemanje korupcije v državi, nižji je DDV primanjkljaj (Reckon, 2009, str. 58).

Večja gospodarstva z velikim domačim trgom kot so Nemčija, Velika Britanija, Francija, Italija in Španija so bolj ranljiva za davčne utaje DDV, ko domači dobavitelj pridobi blago od prodajalca znotraj EU, kjer se ob pridobitvi uporabi ničelna davčna stopnja. Dobavitelj nato na domačem trgu proda blago z apliciranim DDV po domači stopnji, tega davka pa državi nikoli ne plača, ker prej izgine (Reckon, 2009, str. 104).

V Tabeli 5 je prikazana ocena DDV primanjkljaja za Veliko Britanijo po metodi od spodaj navzgor in metodi od zgoraj navzdol.

Tabela 5: Ocena DDV primanjkljaja za Veliko Britanijo po metodi od spodaj navzgor in metodi od zgoraj navzdol

	Leto	Spodnja ocena (v mrd GBP)	Zgornja ocena (v mrd GBP)
Metoda od spodaj navzgor			
Davčne utaje tipa davčni vrtiljak	2001/2002	1,75	2,75
Davčno izogibanje	Letno	2,50	3,00
Nepravočasno plačevanje DDV	Letno	2,90	4,50
Skupaj		7,15	10,25
Metoda od zgoraj navzdol	2001/2002	10,4	

Vir: Reckon, Study to Quantify and Analyse the Value Added Tax Gap in the EU-25 Member States, 2009, str. 100.

Po metodi od spodaj navzgor je ocena DDV izgube za leto 2002 v Veliki Britaniji znašala v razponu med 7 in 10 milijard funtov. Z metodo od zgoraj navzdol je znesek ocenjenega primanjkljaja okrog 10 milijard funtov.

V Tabeli 6 je prikaz spodnje in zgornje ocene utajenega DDV preko davčnih vrtiljakov za Veliko Britanijo.

Tabela 6: Ocena utajenega DDV preko davčnih vrtiljakov za Veliko Britanijo

Leto	Spodnja ocena (v mrd GBP)	Zgornja ocena (v mrd GBP)
2000/2001	1,31	2,47
2001/2002	1,72	2,53
2002/2003	1,54	2,34
2003/2004	1,06	1,73
2004/2005	1,12	1,90
2005/2006	3,50	4,75
2006/2007	2,25	3,25
2007/2008	0,50	2,00
2008/2009	1,00	2,00
2009/2010	0,50	1,50

Vir: Reckon, *Study to Quantify and Analyse the Value Added Tax Gap in the EU-25 Member States*, 2009, str. 104; Her Majesty's Revenue and Customs, *Measuring Tax Gaps*, 2011, str.20.

V Veliki Britaniji je bil po raziskavi večji porast utajenega DDV preko davčnih vrtiljakov v letih 2005 in 2006. Po spodnji oceni naj bi znesek utajenega DDV v tem obdobju znašal 3,50 milijard funtov oziroma 4,75 milijard funtov po zgornji oceni. Znesek ugotovljenega utajenega DDV pri tovrstnih utajah se je v naslednjih letih znatno znižal.

Z metodo davčnega vrtiljaka se je večji del blaga prodajal preko Dubaja. V bazi EUROCANET (angl. *European Carousel Network*) je DDV utaja z davčnimi vrtiljaki v letu 2005/2006 za pet največjih EU držav zabeležena takole (Reckon, 2009, str. 106):

- Velika Britanija ima 25,4 % od vseh DDV izgub zaradi davčnih vrtiljakov znotraj EU,
- Španija 17,3 %,
- Italija 15,7 %,
- Nemčija 13,2 %,
- Francija 10,2 %.

Nobena druga država nima več kot 5 % DDV izgub zaradi davčnih vrtiljakov znotraj EU.

1.4.2 Razširjenost davčnih utaj v Sloveniji

Gospodarska kriza se je v letu 2009 odrazila tudi na javnofinančnih prihodkih. V primerjavi z letom 2008 so javnofinančni prihodki v letu 2009 nižji za 923 milijonov evrov oziroma za 7,6 %. Precejšnje zmanjšanje prihodkov gre tudi na račun zmanjšanja prihodkov iz naslova DDV. Neto DDV po obračunu je v letu 2009 znašal 2.288,8 milijona evrov. V primerjavi z letom 2008 je nižji za 4,6 %, pri čemer so vplačila tega davka nižja za 12,8 %, vračila pa kar za 22,4 % (DURS, 2010, str. 11, 14).

DURS je v letih 2007 do 2009 naredila velike razvojne spremembe in rezultati dela dokazujejo, da je DURS učinkovita, opravlja aktivno vlogo pri razvoju davčnega sistema in se hitro prilagaja vsem novim zadolžitvam in pogojem, v katerih deluje (DURS, 2010, str. 5). Dodatno ugotovljene davčne obveznosti inšpekcije so v letu 2009 znašale preko 80 milijonov evrov. V letu 2009 so z davčnimi izvršbami izterjali za 607,5 milijonov evrov oziroma za 106,7 milijonov evrov več kot v letu 2008 oziroma za 48,6 % več kot v letu 2007 (DURS, 2010, str. 11, 53).

Ključna ovira pri še višji učinkovitosti DURS je zastarel informacijski sistem. DURS deluje na kadrovskem in organizacijskem limitu, edini način za učinkovitejše delovanje je nov, prenovljen in sodoben informacijski sistem. Z implementacijo novega informacijskega sistema bo DURS po svojih ocenah pobrala letno okoli 306 milijonov evrov dodatnih javnofinančnih prihodkov (DURS, 2010, str. 11).

Za potrebe ocenjevanja učinkovitosti pobiranja DDV je DURS predstavila dve obstoječi oceni, ki temeljita na enotni metodologiji in tako omogočata ocenjevanje in primerjavo učinkovitosti pobiranja DDV v Sloveniji (DURS, 2010, str. 17):

1. raziskava Evropske komisije in
2. revizija Računskega sodišča Republike Slovenije.

Raziskava Evropske komisije. Evropska komisija je pri britanski družbi Reckon naročila študijo o oceni davčnega primanjkljaja. Podatki se nanašajo na leto 2006, v analizo pa je zajetih 24 evropskih držav. Pri oceni davčnega primanjkljaja so se osredotočili na pristop od zgoraj navzdol, ki se nanaša na objavljen sistem nacionalnih računov. Ta pristop omogoča, da se primanjkljaj oceni v celotnem gospodarstvu. DURS ocenjuje, da sta pripravljenosti zavezancev za davek za prostovoljno izpolnjevanje davčnih obveznosti ter učinkovitost DURS zelo dobra tudi v primerjavi z drugimi državami EU.

Najnižji DDV primanjkljaj je zabeležen v Luksemburgu (1 %), sledita Irska in Španija (2 %) pred Nizozemsko in Švedsko (3 %), enak primanjkljaj kot Slovenija pa beležita še Portugalska in Danska. Najvišji DDV primanjkljaj imajo na Slovaškem (28 %) in v Grčiji (30 %). Povprečje za 24 držav članic EU vključenih v analizo znaša 12 % celotnih prihodkov DDV, kar Slovenijo s 4 % uvršča v vrh evropskih držav po učinkovitosti pobiranja DDV.

Revizija Računskega sodišča Republike Slovenije. Računsko sodišče je pri Ministrstvu za finance Republike Slovenije; DURS, Carinski upravi Republike Slovenije in Statističnem uradu Republike Slovenije opravilo revizijo učinkovitosti pobiranja DDV za obdobje od januarja 2006 do maja 2008 ter ugotovilo, da je sistem pobiranja DDV v Sloveniji zadovoljiv. Pri omenjeni reviziji je Računsko sodišče ocenilo izpad DDV v višini 6,4 % celotnih prihodkov DDV, in sicer na podlagi metode od spodaj navzgor, pri kateri je upoštevala ugotovitve iz inšpekcijskih pregledov pri naključno izbranih zavezancih za DDV.

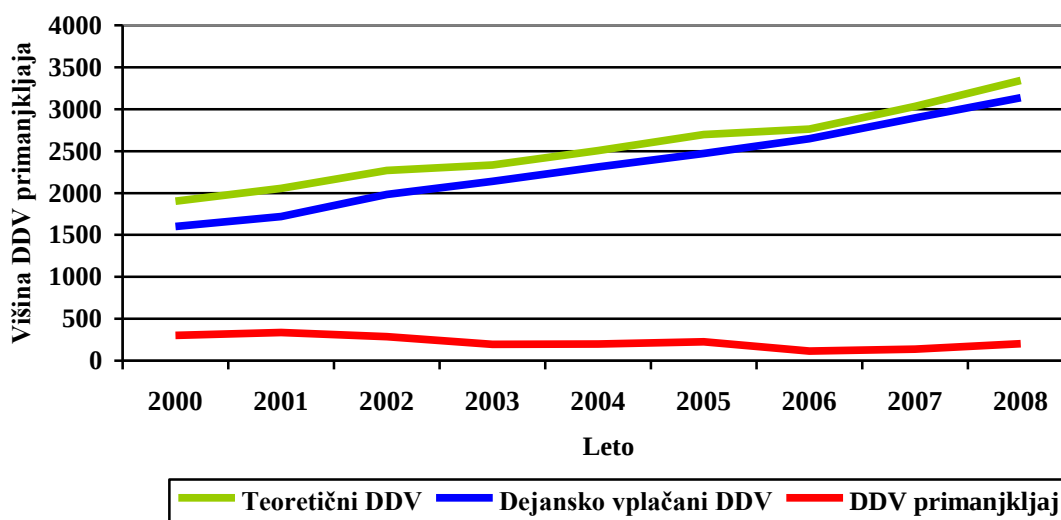
Tabela 7 in Slika 3 prikazujeta DDV primanjkljaj za Slovenijo v obdobju od 2000 do 2008.

Tabela 7: DDV primanjkljaj za Slovenijo v obdobju 2000–2008 (v mio EUR)

	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008
Teoretični DDV	1.902	2.055	2.268	2.336	2.508	2.699	2.764	3.035	3.341
Dejanska vr. prejetega oziroma vplačanega DDV	1.599	1.718	1.982	2.140	2.311	2.472	2.647	2.897	3.138
Znesek DDV primanjkljaja	303	337	287	195	197	227	116	138	203
DDV primanjkljaj %	16	16	13	8	8	8	4	4	6

Vir: Reckon, *Study to Quantify and Analyse the Value Added Tax Gap in the EU-25 Member States*, 2009, str. 44; Statistični urad Republike Slovenije, *Teoretični DDV in podatki o davčni vrzeli za obdobje 2002-2008*, str. 1–2.

Slika 3: DDV primanjkljaj za Slovenijo v obdobju 2000–2008



Vir: Reckon, *Study to Quantify and Analyse the Value Added Tax Gap in the EU-25 Member States*, 2009, str. 44; Statistični urad Republike Slovenije, *Teoretični DDV in podatki o davčni vrzeli za obdobje 2002-2008*, str. 1–2.

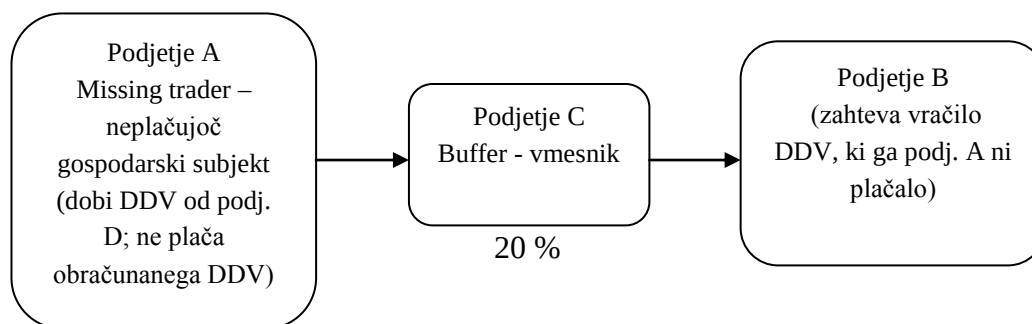
Rezultati študije družbe Reckon kažejo, da je DDV primanjkljaj v Sloveniji v letu 2006 znašal samo 4 % celotnih prihodkov iz DDV. DDV primanjkljaj je v Sloveniji od leta 2000 do 2006 padel iz 16 % na 4 % ter v letu 2008 po podatkih Statističnega urada Republike Slovenije za leti 2007 in 2008, ponovno narasel na 6 %.

1.4.3 Razširjenost davčnih utaj tipa missing traderji v Sloveniji

Vse države, ki imajo uveljavljen sistem DDV, se soočajo s problemom davčnih utaj DDV s pomočjo t.i. missing traderjev. DURS je od leta 2007 ugotavljala, da v določenih poslovnih dejavnostih prihaja do večjih tovrstnih davčnih utaj (DURS, 2010, str. 41).

V nadaljevanju obravnavanih slovenskih missing traderjev je potrebno ločiti od davčnih vrtljakov, za katere je značilno, da so vanj vpletena podjetja iz najmanj dveh držav članic EU. Missing traderji, na katere je naloga osredotočena, davek utajijo pri poslovanju z drugim slovenskim podjetjem (ali večimi) kot prikazuje Slika 4 in je transakcija davčne utaje DDV omejena zgolj na domače ozemlje.

Slika 4: Enostavna shema davčne utaje tipa missing trader v Sloveniji



Vir: Prirejeno po: EU coherent strategy against fiscal fraud – Frequently Asked Questions, 2011.

Missing traderji izkoriščajo sistem obdavčitve z DDV z neplačilom davka, drugo podjetje pa zahteva odbitek oziroma vračilo tega davka od države. V postopkih nadzora je DURS v Sloveniji ugotovila, da so s sistemskimi davčnimi utajami DDV najbolj prizadete naslednje dejavnosti (DURS, 2010, str. 41):

- prodaja motornih vozil (rabljenih in novih),
- dejavnost gradbeništva in prometa z nepremičninami,
- promet z odpadnimi surovinami (železo in barvne kovine),
- promet z nafto in naftnimi derivati,
- promet z računalniškimi komponentami.

V boju zoper davčne utaje missing traderjev je DURS sprejela več ukrepov (DURS, 2010, str. 41):

- ukrepi organizacijske narave – ustanovitev posebnega preiskovalno-analitskega oddelka, specializacija inšpektorjev, ustanovitev skupine za DDV, ustanovitev hitre inšpekcijske enote, projektno vodeni davčni nadzor tveganih dejavnosti;

- ukrepi za izboljšanje postopkov davčnega nadzora – preventivni ukrepi, vezani na postopke preprečevanja registracije missing traderjev;
- represivne ukrepe – izvajanje poostrenega nadzora DDV utaj.

Izredno pomembno je, da davčni organi pravočasno in sproti obveščajo davčne zavezanke o novoodkritih kazalnikih davčnih utaj ter o novoodkritih primerih in načinih delovanja utajevalcev, da bi se nanje lahko pravočasno pripravili in se jim izognili (Škof et al., 2010, str. 40).

Tabela 8 prikazuje dodatno obračunani DDV po pojavnih oblikah nepravilnosti v letih 2008 do 2010 in v obdobju od januarja do junija 2011. V posameznem primeru davčnega inšpekcijskega nadzora je lahko zaznanih več pojavnih oblik, zato zneskov po pojavnih oblikah ni mogoče seštevati, ampak je treba ločeno obravnavati vsako posamezno obliko. Število evidentiranih pojavnih oblik se nanaša na število sodelujočih (vede ali nevede) davčnih zavezancev pri utaji DDV in jim je bila po davčnem inšpekcijskem nadzoru odvzeta pravica do odbitka DDV, ki so ga predhodno uveljavili.

Tabela 8: Dodatno obračunani DDV po pojavnih oblikah nepravilnosti v letih od 2008 do 2010 in v obdobju od januarja do junija 2011

Pojavne oblike povezane z utajami DDV tipa davčni vrtiljak in missing trader	Število evidentiranih pojavnih oblik	Dodatno obračunani DDV (v EUR)
2008		
Vrtiljak DDV	87	6.777.239
Missing trader	198	7.075.220
Odbitek DDV po navideznih računih	548	21.371.167
2009		
Vrtiljak DDV	53	6.442.427
Missing trader	173	1.965.348
Odbitek DDV po navideznih računih	433	16.020.292
2010		
Vrtiljak DDV	55	4.588.675
Missing trader	101	1.576.330
Odbitek DDV po navideznih računih	305	21.080.507
Januar – junij 2011		
Vrtiljak DDV	18	590.536
Missing trader	30	446.872
Odbitek DDV po navideznih računih	187	14.673.886

Vir: Davčna uprava Republike Slovenije, Odgovori na vprašalnik o missing trader družbah, interno gradivo, 2011.

Dodatno obračunani DDV se je od začetkov odkrivanja tovrstnih davčnih utaj v Sloveniji do konca leta 2010 postopno zmanjševal. V prvi polovici leta 2011 je DURS pri nadzoru odkrila manj sodelovanj v davčnih vrtljakih oziroma z missing traderji. Še vedno se odkrije veliko odbijanja DDV po navideznih računih, saj ta pojavna oblika ni povezana le z davčno utajo tipa davčni vrtljak ali utajo missing traderjev. Uporabljajo jo podjetja pri vsakodnevnem poslovanju za zniževanje davka od dobička.

1.4.4 Analiza prenehanja identifikacij za namene davka na dodano vrednost po uradni dolžnosti za leto 2010

ZDavP-2 v 19. členu od 1. januarja 2010 dovoljuje javno objavo zavezancev za DDV, ki jim je po uradni dolžnosti prenehala identifikacija za namene DDV. DURS na svojih spletnih straneh javno objavlja davčno številko, naziv, sedež, datum pridobitve ID številke za DDV, datum prenehanja ID številke za namene DDV in razlog prenehanja identifikacije.

Cilji odvzema ID številke za namene DDV (Maček, 2010, str. 126):

- zmanjšanje števila davčnih zavezancev, ki jih je potrebno nadzirati,
- nadomestitev morebitne neučinkovitosti nadzora pri dodeljevanju ID številke za namene DDV,
- preprečitev nadaljnjih zlorab oziroma nezakonitih uporab ID številke za namene DDV in s tem tudi prekinitev nadaljevanja davčnih utaj.

DURS je od 1. januarja 2010 do 31. decembra 2010 na podlagi 2. odstavka 80. člena ZDDV-1 odvzela veljavnost identifikacije za namene DDV 108. davčnim zavezancem, ker je ugotovila, da obstaja sum zlorabe identifikacije za DDV oziroma je davčni zavezanec identifikacijo za namene DDV uporabljal tako, da je drugim davčnim zavezancem neupravičeno omogočal odbitek DDV. Pri izvršitvi prenehanja identifikacije za namene DDV pritožba zoper odločbo DURS ne zadrži.

DURS ne vodi ločene evidence o davčnih zavezancih, ki jim je bila odvzeta ID številka za DDV po uradni dolžnosti zaradi utaje DDV storjene znotraj Slovenije oziroma na davčne zavezance, ki so utajili DDV v okviru mednarodnih davčnih vrtljakov.

Namen analize je preučiti dejavnosti, ki so podvržene davčnim utajam tipa missing traderji. S pomočjo seznama, ki ga je DURS javno objavila in ga tudi redno posodablja, so proučeni davčni zavezanci, ki so missing traderji oziroma so omogočili drugim zavezancem neupravičeno odbijati DDV. Analiza obsega razčlenbo odvzema ID številke za DDV po pravnih oblikah, časovno razporejenost njihovega odvzema in koliko časa so ti davčni zavezanci pravzaprav obstajali na trgu. Razčlenjeno je, kateri davčni uradi po Sloveniji so odkrivali tovrstne davčne utaje ter učinkovitost odkrivanja zlorab. S pregledom porekla

kapitala in številom zaposlenih analiza prikaže podrobnejše lastnosti davčnih zavezancev, ki jim je bila ID številka za DDV odvzeta v letu 2010.

Na podlagi uradno objavljenega seznama na spletni strani DURS lahko ugotovimo naslednje:

V Tabeli 9 je prikazano število odvzetih ID številke za namene DDV davčnim zavezancem v letu 2010, razporejenih po mesecih odvzema in pravnih oblikah davčnih zavezancev.

Tabela 9: Odvzete ID številke za namene DDV 108 davčnim zavezancem, razporejene po mesecih in pravnih oblikah

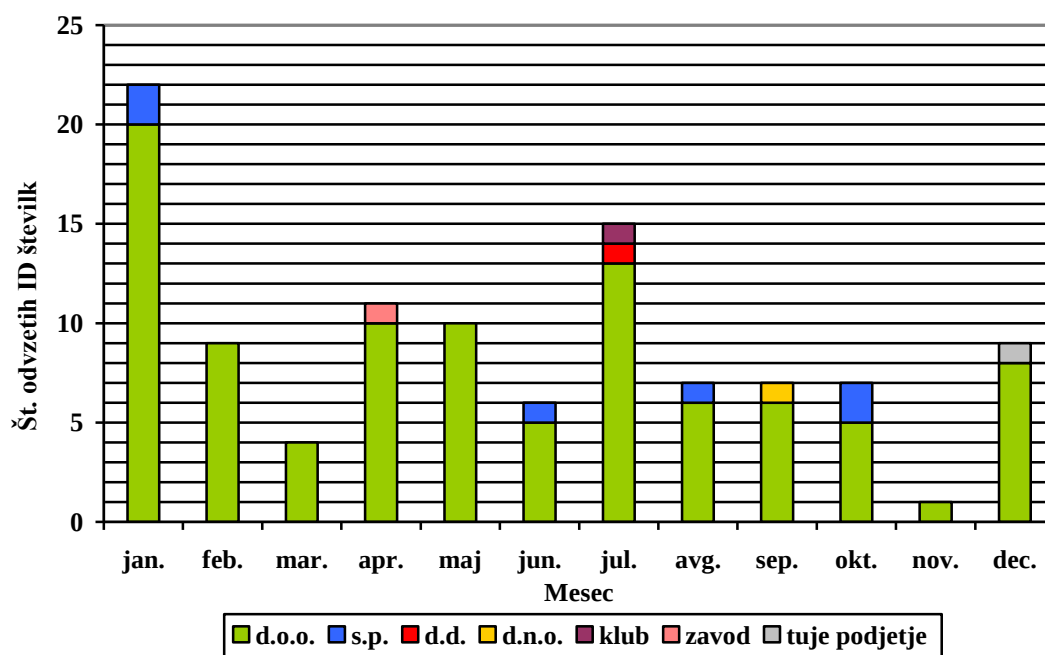
Leto 2010	D.o.o.	S.p.	D.d.	D.n.o.	Klub	Zavod	Tuje podjetje	Skupaj
Januar	20	2						22
Februar	9							9
Marec	4							4
April	10					1		11
Maj	10							10
Junij	5	1						6
Julij	13		1		1			15
Avgust	6	1						7
September	6			1				7
Oktober	5	2						7
November	1							1
December	8						1	9
Skupaj	97	6	1	1	1	1	1	108

Vir: Davčna uprava Republike Slovenije, Sezname davčnih zavezancev, 2011.

V letu 2010 so bile odvzete ID številke za DDV 108. davčnim zavezancem. Najvišje število odvzetih ID številke je bilo pri družbah z omejeno odgovornostjo, in sicer 97. Sledi 6 odvzetih ID številke pri samostojnih podjetnikih in po 1 pri delniških družbah, družbah z neomejeno odgovornostjo, klubih, zavodih ter 1 pri tuji družbi s pridobljeno slovensko ID številko za DDV.

Na Sliki 5 je za ilustracijo grafično prikazano število odvzetih ID številke za namene DDV v letu 2010.

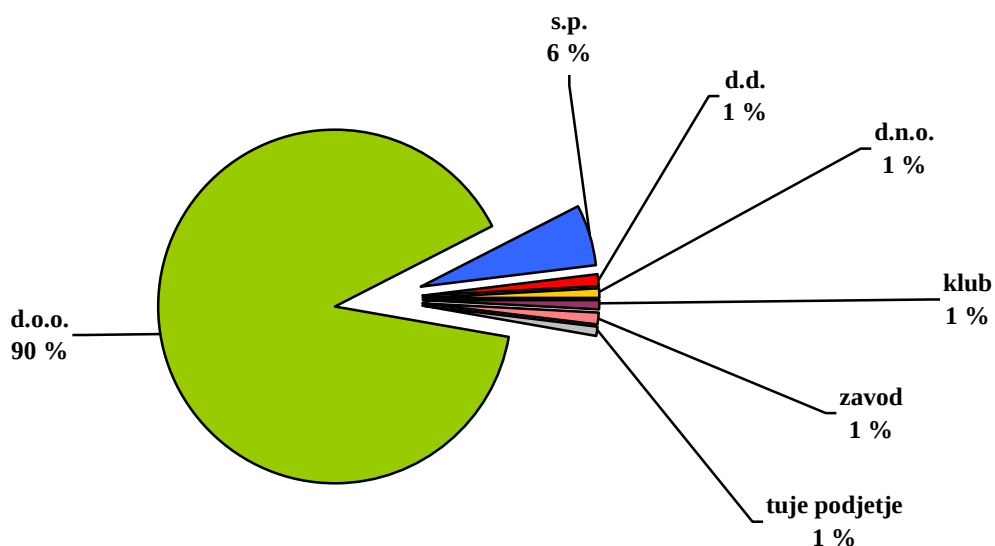
Slika 5: Odvzete ID številke za namene DDV 108 davčnim zavezancem, razporejene po mesecih in pravnih oblikah



Vir: Davčna uprava Republike Slovenije, Seznami davčnih zavezancev, 2011.

Slika 6 prikazuje odvzete ID številke za namene DDV po posameznih pravnih oblikah v letu 2010.

Slika 6: Odvzete ID številke za namene DDV po posameznih pravnih oblikah v letu 2010



Vir: Davčna uprava Republike Slovenije, Seznami davčnih zavezancev, 2011.

Odvzete ID številke za DDV družbam z omejeno odgovornostjo predstavljajo 89 % vseh odvzetih ID števil v letu 2010. 6 % vseh odvzetih ID števil za DDV je pripadalo samostojnim podjetnikom, po 1 % ID števil za DDV so odvzeli delniškim družbam, družbam z neomejeno odgovornostjo, klubom in zavodom ter tujemu podjetju s pridobljeno slovensko ID številko za DDV.

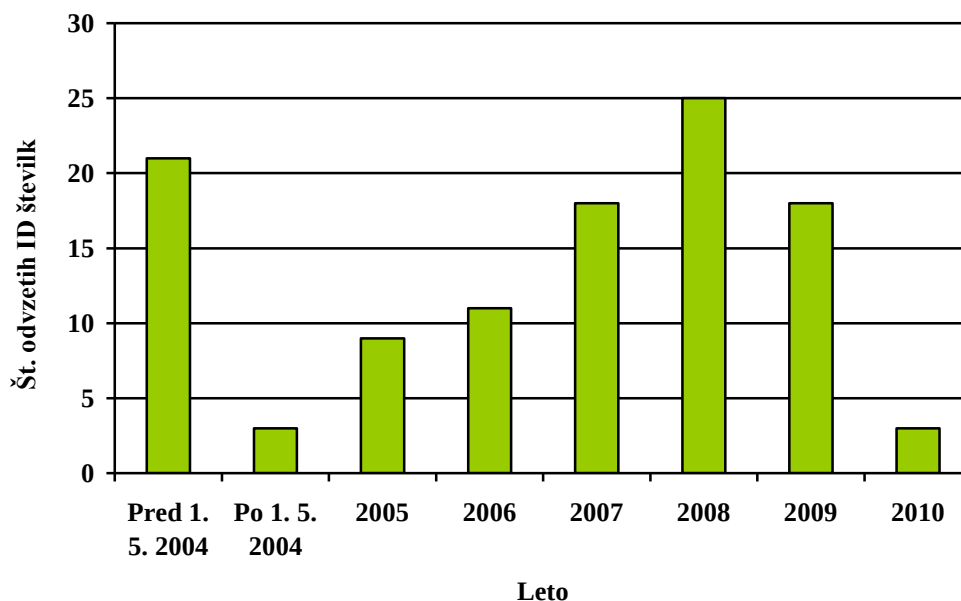
Tabela 10 in Slika 7 prikazujeta časovno razporejenost odvzetih ID števil za namene DDV od njihove pridobitve do odvzema.

Tabela 10: Odvzete ID številke za namene DDV, časovno razporejene od njihove pridobitve do odvzema

	Leto pridobitve ID številke za namene DDV							
	Pred vstopom SLO v EU	Po 1. 5. 2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010
Število odvzetih ID števil za namene DDV v letu 2010	21	3	9	11	18	25	18	3

Vir: Davčna uprava Republike Slovenije, Seznami davčnih zavezancev, 2011.

Slika 7: Odvzete ID številke za namene DDV, časovno razporejene od njihove pridobitve do odvzema



Vir: Davčna uprava Republike Slovenije, Seznami davčnih zavezancev, 2011.

Največ davčnih zavezancev, ki so jim v letu 2010 odvzeli ID številke za DDV, je pridobilo številko v letu 2008, teh je bilo 25, in so poslovali kot zavezanci za DDV približno 2 leti. ID številke za DDV, ki so bile pridobljene pred vstopom Slovenije v EU in odvzete v letu 2010, je bilo 21. Sledi 18 zavezancev, ki so pridobili ID številko za DDV v letu 2009 in 18 zavezancev, ki so jo pridobili v letu 2007 in jim je bila prav tako odvzeta v letu 2010. V letu 2010 so bile odkrite le 3 družbe z omejeno odgovornostjo, ki so v letu 2010 tudi pridobile ID številko, kar lahko pripišemo čedalje večji seznanjenosti javnosti z davčnimi utajami tipa missing traderji in posledično njihov upad ustanavljanj in sodelovanj z ostalimi gospodarskimi subjekti.

Tabela 11 prikazuje število odvzetih ID številke za namene DDV v letu 2010 po posameznih davčnih uradih v Sloveniji.

Tabela 11: Odvzete ID številke za namene DDV v letu 2010 po posameznih davčnih uradih

Davčni urad	Število odvzetih ID številke za DDV
Brežice	0
Celje	21
Kočevje	0
Koper	9
Kranj	0
Ljubljana	31
Maribor	24
Murska Sobota	2
Nova Gorica	4
Novo mesto	3
Postojna	0
Ptuj	3
Hrastnik	5
Velenje	2
Dravograd	3
Skupaj odvzetih ID št. za DDV	107

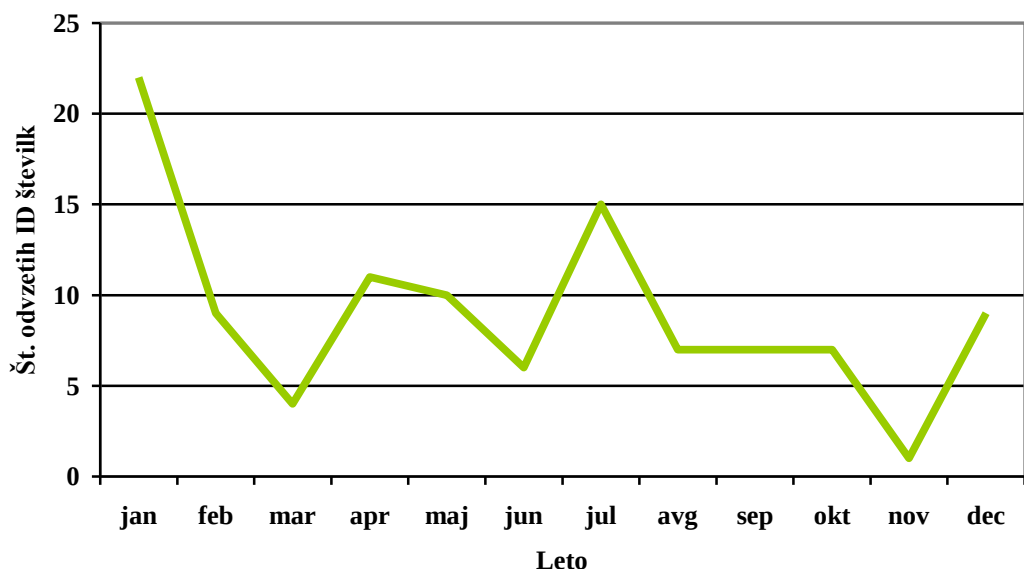
Vir: Bonitete.si, 2011.

Davčni urad Ljubljana je v letu 2010 odvzel 31 ID številke za namene DDV, kar 7 več kot v Davčnem uradu Maribor, kjer so jih odvzeli 24 davčnim zavezancem. Davčnemu uradu Maribor je sledil Davčni urad Celje z 21 odvzetimi ID številkami za DDV. Preostali davčni uradi po Sloveniji so jih odvzeli veliko manj, med 1 in 9 odvzetih ID številke. V Davčnih uradih Brežice, Kranj, Kočevje, Postojna pa davčnim zavezancem niso odvzeli nobene ID številke za namene DDV zaradi suma njene zlorabe. Ni javno dostopnega podatka, na

katerem davčnem uradu so pri tujem podjetju odkrili in odvzeli slovensko ID številko za namene DDV.

Slika 8 prikazuje intenziteto odvzemanja ID številčk za namene DDV davčnim zavezancem iz strani davčnih uradov.

Slika 8: Intenziteta odvzemanja ID številčk za namene DDV v letu 2010



Vir: Bonitete.si, 2011.

Davčne uprave so v letu 2010 odvzele 108. davčnim zavezancem ID številke za namene DDV. Največ ID številčk so odvzele v januarju, in sicer 22, 15 v juliju in 11 v aprilu. Po juliju je trend odvzema ID številčk za namene DDV začel upadati, v novembru so na davčni upravi odvzeli številko le še enemu davčnemu zavezancu (d.o.o.), a so do konca decembra 2010 ponovno odvzeli večje število ID številčk (9).

V Tabeli 1 (glej Prilogo 2) je prikazan odvzem ID številčk za namene DDV po dejavnostih, ki so jih davčni zavezanec imeli registrirane.

Analiza odvzetih ID številčk za namene DDV v letu 2010 je pokazala, da se je največ davčnih zavezancev ukvarjalo z:

- gradbeništvom (29),
- trgovino, vzdrževanjem in popravilom motornih vozil (29),
- strokovnimi, znanstvenimi in tehničnimi storitvami (20),
- prometom in skladiščenjem (10),
- gostinstvom (6),

- predelovalnimi dejavnostmi (5),
- informacijskimi in komunikacijskimi dejavnostmi (2),
- poslovanjem z nepremičninami (2),
- drugimi dejavnostmi (2),
- zdravstvom in socialnim varstvom (1),
- drugimi raznovrstnimi poslovnimi dejavnostmi (1).

Največje število zlorab ID številke za namene DDV je bilo v dejavnosti gradnja stanovanjskih in nestanovanjskih zgradb, kar 12 davčnim zavezancem je bil v letu 2010 ugotovljen sum zlorabe številke in posledično njen odvzem. Znotraj dejavnosti trgovine, vzdrževanja in popravila motornih vozil so odvzemi ID številke bolj razpršeni, največ zlorab (6) pa se je ugotovilo pri dejavnosti nespecializirano posredništvo pri prodaji raznovrstnih izdelkov.

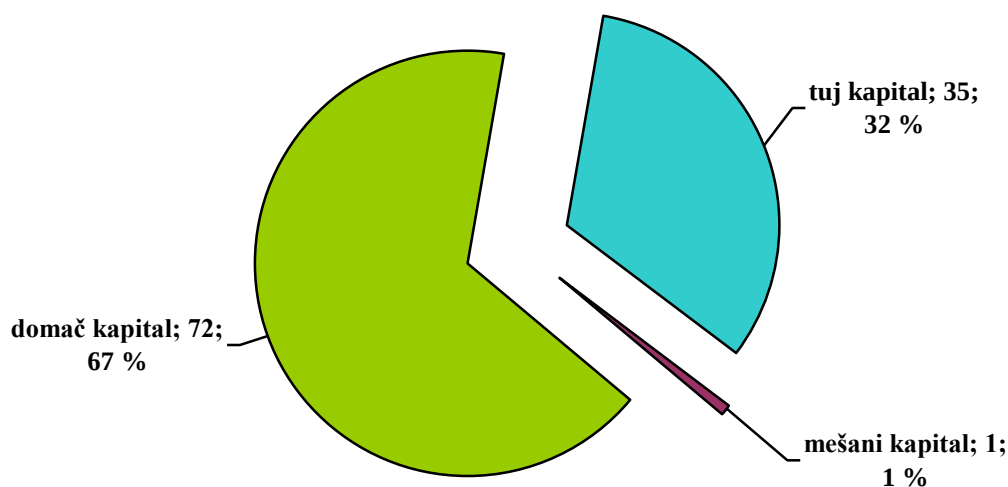
Tabela 12 in Slika 9 prikazujeta poreklo kapitala davčnih zavezancev, ki so jim bile odvzete ID številke za namene DDV v letu 2010.

Tabela 12: Poreklo kapitala davčnih zavezancev, ki so jim bile odvzete ID številke za namene DDV v letu 2010

Poreklo kapitala	Število davčnih zavezancev
Domač kapital	72
Tuj kapital	35
Mešani kapital	1

Vir: Bonitete.si., 2011.

Slika 9: Poreklo kapitala davčnih zavezancev, ki so jim bile odvzete ID številke za namene DDV v letu 2010



Vir: Bonitete.si., 2011.

Večina davčnih zavezancev, ki jim je bila odvzeta ID številka za namene DDV v letu 2010, je imelo slovensko poreklo kapitala, in sicer 72 davčnih zavezancev od 108, le eden med njimi je imel kapital z mešanim poreklom. Preostalih 35 davčnih zavezancev je imelo kapital s tujim poreklom, od tega 1 podjetje iz Velike Britanije, ki je pridobilo slovensko ID številko za namene DDV.

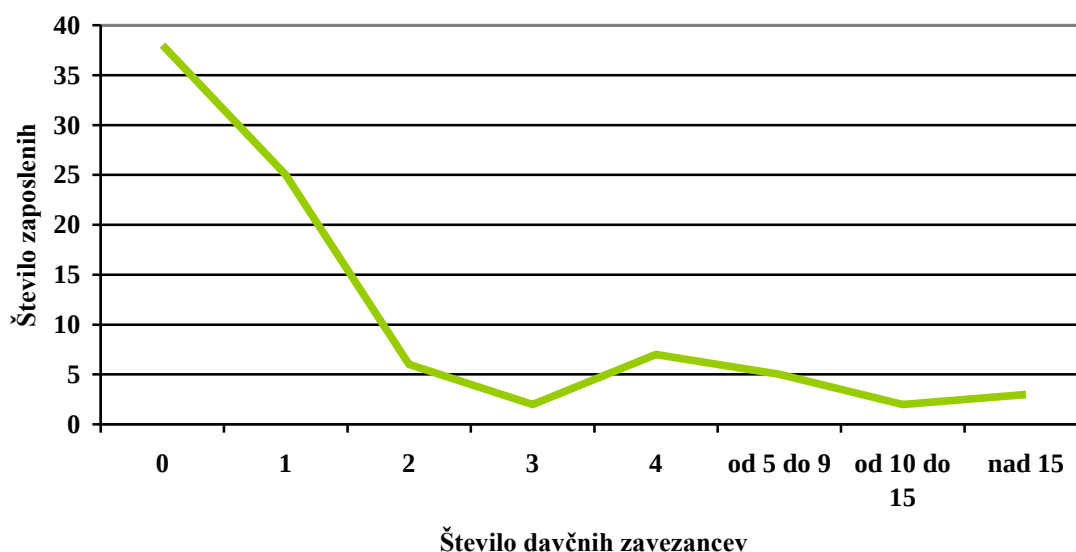
Tabela 13 in Slika 10 prikazujeta število zaposlenih, ki so jih imeli davčni zavezanci, ki so jim bile v letu 2010 odvzete ID številke za namene DDV v zadnjem letu javno dostopnih podatkov.

Tabela 13: Število zaposlenih, ki so jih imeli davčni zavezanci, ki so jim bile odvzete ID številke za namene DDV, v zadnjem letu javno dostopnih podatkov

Število zaposlenih na podlagi delovnih ur	Število davčnih zavezancev
0 zaposlenih	38
1 zaposlen	25
2 zaposlena	6
3 zaposleni	2
4 zaposleni	7
5–9 zaposlenih	5
10–15 zaposlenih	2
Nad 15 zaposlenih	3
Skupaj	88

Vir: Bonitete.si, 2011.

Slika 10: Število zaposlenih, ki so jih imeli davčni zavezanci, ki so jim bile odvzete ID številke za namene DDV, v zadnjem letu javno dostopnih podatkov



Vir: Bonitete.si, 2011.

Po javno dostopnih podatkih kar 38 davčnih zavezancev, ki jim je bila odvzeta ID številka za namene DDV, ni v letu 2010 zaposlovalo nobene osebe, kar predstavlja 43,18 % vseh zavezancev, za katere so podatki javno dostopni. Po 1 osebo je zaposlovalo 25 davčnih zavezancev in lahko sklepamo, da so to bilo večinoma podjetja, kjer so bili lastniki hkrati tudi zaposleni v tem podjetju. 22 davčnih zavezancev je zaposlovalo od 2 do 15 oseb v letu 2010. Le en davčni zavezanec je zaposloval več kot 15 oseb. Za vsa ostala podjetja v javno dostopnih evidencah ni bilo podatkov o številu zaposlenih v letu 2010.

2 PRAVNE RAZMEJITVE DOLŽNOSTI IN ODGOVORNOSTI MED DAVČNO UPRAVO, DAVČNIMI ZAVEZANCI TER VLOGA PROJEKTNE SKUPINE ZA FINANČNO UKREPANJE

Davčne zavezance in DURS pri delovanju omejujejo pravne ureditve in sodbe iz prakse Sodišča EU. Vendar pa kot ugotavlja Simič (2009, str. 6) sodbe Sodišča EU davčni zavezanci in davčni svetovalci velikokrat razumejo drugače kot DURS. Davčni zavezanci morajo za sodelovanje s poslovnimi partnerji hitro sprejemati odločitve o poslu, zato iščejo načine, kako si poenostaviti »papirologijo«. Upoštevajo predpise, ki pa so pogosto zapisani preohlapno in jim dajo na voljo več različnih možnosti. Iz tega nastajajo novi poslovni običaji in praksa, ki se vzpostavi med poslovnimi partnerji. Na drugi strani je DURS, katere naloga je med drugim preverjati, ali se davčni zavezanci držijo predpisov pri poslovanju. S spremembo zakonodaje s 1. januarjem 2010 je zakonodajalec začel z zaježitvijo posledic missing trader utaj in preprečevanjem nadaljnjih missing trader utaj. DURS je za davčne zavezance opredelila objektivne določbe, ki jih razvrščajo v kategorijo, da so vedeli za sodelovanje z missing traderjem oziroma kategorijo, da davčni zavezanci niso vedeli, da poslujejo z missing traderjem. Problem se pojavi, ker je missing traderje praktično nemogoče izslediti in ker davčni zavezanec težko dokaže, da tekom davčne utaje ni vedel za sodelovanje v transakciji missing traderja.

2.1 Pravne ureditve, ki določajo ustrezno poslovanje in sklenitev pogodb

Na področju gospodarskega pogodbenega prava je poglavitni formalni vir prava zakon oziroma v slovenskem pogodbenem pravu je to OZ. Zakonik je predpis, ki celovito ureja določeno pravno področje. Kljub temu posegajo na področje gospodarskega pogodbenega prava še drugi zakoni ali vsaj pravila posameznih zakonov (Kranjc, 2006, str. 44). Vsak predpis pa se da v vsakdanjem življenju uporabljati bolje ali slabše, kot je napisan (Mazi, 2002b, str. 86).

2.1.1 Obligacijski zakonik

OZ vsebuje temeljna načela in splošna pravila za vsa obligacijska razmerja. Za obligacijska razmerja, ki jih urejajo drugi zakoni, se uporabljajo določbe tega zakonika glede vprašanj, ki niso urejena v takem zakonu (OZ, 1. člen, 2. odstavek). Udeleženci prosto urejajo

obligacijska razmerja, ne smejo pa jih urejati v nasprotju z ustavo, s prisilnimi predpisi ali moralnimi načeli (OZ, 3. člen).

Pri sklepanju obligacijskih razmerij in pri izvrševanju pravic in izpolnjevanju obveznosti iz teh razmerij, 5. člen OZ nalaga udeležencem spoštovati načelo vestnosti in poštenja. Udeleženci obligacijskih razmerij morajo v prometu ravnati v skladu z dobrimi poslovnimi običaji.

V 6. členu OZ določa skrbnost dobrega gospodarstvenika oz gospodarja, od katerega se pričakuje, da mora kot udeleženec v obligacijskem razmerju pri izpolnjevanju svoje obveznosti ravnati s skrbnostjo, ki se v pravnem prometu zahteva pri ustrezni vrsti obligacijskih razmerij. V istem členu določa, da mora s skrbnostjo dobrega strokovnjaka izpolnjevati obveznosti iz svoje poklicne dejavnosti, pri tem ravnati z večjo skrbnostjo, po pravilih stroke in običajih.

V obligacijskih razmerjih gospodarskih subjektov se po 12. členu OZ za presojo potrebnih ravnanj in njihovih učinkov upoštevajo poslovni običaji in praksa, vzpostavljena med strankama.

Zakonodajalec omogoči promet blaga in storitev, če uzakoni take rešitve, kot jih zahteva poslovna praksa. Pri povzemanju pravil poslovne prakse v zakonska pravila se pojavijo problemi tako za vprašanja, za katere je poslovna praksa že oblikovala rešitve, kot za razmerja in rešitve, ki se v poslovni praksi šele pričakujejo. Poslovna praksa oblikuje rešitve za konkretne okoliščine, te pa so od primera do primera različne. Zakonodajalec vseh že znanih primerov in primerov, ki jih poslovna praksa šele pričakuje, ne more določno povzeti v pravila zakona. S sklicevanjem na abstraktnejše pravilo oziroma standard pa zakonodajalec zajame te in še številne druge primere. T.i. dinamično normiranje je z vidika poslovne prakse ustrezno, saj s sklicevanjem na standard za konkretni primer določa takšno ravnanje, ki ga poslovna praksa pričakuje. Pravnikom in nepoznavalcem dejanskih razmerij med trgovci pa dinamično normiranje otežuje uporabo in razlago prava (Kranjc, 2006, str. 44–46).

2.1.2 Standardi gospodarskega pogodbenega prava

Za pogodbeno pravo je značilno, da se zakonska pravila sklicujejo na številne standarde. V nadaljevanju predstavljeni standardi v primerjavi z drugimi standardi ne veljajo le takrat, ko se nanje sklicuje konkretno zakonsko pravno pravilo, ampak je njihova uporaba določena tako, da veljajo tudi izven primerov, ko se zakon nanje izrecno sklicuje (Kranjc, 2006, str. 46–54).

Dobri poslovni običaji. Splošno pogodbeno pravo omejuje pogodbeno avtonomijo z dvema standardoma, to je moralno ter vestnostjo in poštenjem.

Morala določa skrajne meje dovoljenega ravnanja pogodbenih strank. Uporablja se za primere, ki jih zakonodajalec ni dovolj opredelil. Prepovedana so ravnanja, ki nasprotujejo morali in s tem varuje temeljne družbene vrednote.

Standard vestnosti in poštenja omejuje svobodo udeležencev pogodbenih razmerij zaradi varstva interesov nasprotne stranke in ne zaradi varstva temeljnih družbenih vrednot. Standard določa, da obstajajo v pogodbenem pravu meje pri uveljavljanju zgolj svojih interesov.

Poslovnim običajem pripisujemo regulativno funkcijo, ker urejajo potrebna ravnanja, to je pravice in obveznosti pogodbenih strank. Služijo za presojo potrebnih ravnanj v obligacijskih razmerjih gospodarskih subjektov. Njihova funkcija ni nadomeščati pravna pravila, tudi če bi bila pravila z vidika poslovne prakse neprimerna.

V OZ, ki opredeljuje razlago pogodb, poslovni običaji niso izrecno navedeni kot razlagalni argument. Določeno pa je, da se pri razlagi spornih določil pogodbe ni treba držati dobesednega pomena uporabljenih izrazov, temveč je treba iskati skupen namen pogodbenikov in določilo razumeti tako, kot to ustreza načelom obligacijskega prava. Poslovni običaj se lahko uporabi kot objektiven kriterij razlage pogodbenih določil in ravnanj pogodbenih strank. Tudi načela pogodbenega prava se sklicujejo na običaje.

Skrbnost dobrega strokovnjaka. Kadar zakon ali stranke ne konkretizirajo potrebnega ravnanja, mora stranka ravnati s skrbnostjo, kot se pričakuje od abstraktne osebe določenih povprečnih lastnosti. Gospodarska dejavnost je poklicna dejavnost. Kadar udeleženci izpolnjujejo obveznosti iz svoje poklicne dejavnosti, morajo ravnati z večjo stopnjo skrbnosti dobrega strokovnjaka.

Najpomembnejša merila za presojo skrbnosti dobrega strokovnjaka so pravila stroke in običaji. Pravila stroke so skupek znanj udeležencev ožjega poslovnega kroga. Merila pravil so abstraktna, le da se potrebno ravnanje ne presoja po povprečni osebi, ampak po povprečni osebi določenega poslovnega kroga na primer povprečen prodajalec določene stroke. Običaji večinoma nastajajo v določenih panogah ali pri poslih določene vrste. Znani morajo biti ali bi morali biti udeležencem tega ožjega področja.

Praksa, vzpostavljena med strankama. Ko stranki v določenem obdobju stalno poslovno sodelujeta, govorimo o praksi, ki se vzpostavi med strankama. Če so poslovni stiki pogosti, je za zadoščanje kriterijev dovolj, da stranki sodelujeta krajše časovno obdobje. Gre za ponavljanje poslov z istovrstno vsebino pogodbenega razmerja.

Praksa, vzpostavljena med strankama, služi za določitev vsebine pogodbenih pravil in za razlago pogodbenih pravil. V primerjavi s poslovnimi običaji je standard praksa, vzpostavljena med strankama individualiziran in zato najustreznejši standard za določitev ravnanj in njihovih učinkov med strankama.

Davčne zavezanke pri sklepanju pogodb omejujejo standardi, ki bi, če bi se jih obe pogodbeni strani držali, lahko preprečili nastanek davčnih utaj. Dobri poslovni običaji ne dovoljujejo, da ena pogodbeni stranka uveljavlja zgolj lastne interese in s tem ogrozi temeljne družbene vrednote in obstoj davčnih zavezancev, ki so nevede bili udeleženi v utaji missing traderja. Pravila stroke davčnemu zavezancu, ki posluje s skrbnostjo dobrega strokovnjaka, ne dovolijo neopravljanja njegovih obveznosti. Navidezno opravljanje poslovanja, izdajanje navideznih računov, neoddajanje DDV obračunov in neplačevanje DDV zrušijo zdravo poslovno okolje ter poštenim davčnim zavezancem in širšemu družbenemu okolju prinesejo zgolj negativne posledice.

Ker pa hiter tempo poslovanja in želja po denarju spreminjata prakso, ki je vzpostavljena med strankama, se je z leti spremenila tudi natančnost davčnih zavezancev pri uporabi spremljajoče poslovne dokumentacije. Slednja pa je pomembna pri dokazovanju resničnosti opravljenega posla pri davčnem inšpekcijskem nadzoru. V praksi se veliko poslov pridobi na podlagi ustnega priporočila zadovoljnih strank. V takem primeru naročnik ne čuti potrebe po zavarovanju z izdajo naročilnice za izvedbo dela.

2.1.3 Kazenski zakonik

V skladu s pravnimi podlagami se kršitve zakonodaje v zvezi z DDV obravnavajo bodisi kot prekrški bodisi kot kazniva dejanja. Pravočasno in učinkovito odkrivanje in sankcioniranje le-teh preprečuje nadaljnje davčne utaje (DURS, 2010, str. 48–50).

Davčni prekrški. Prekrškovno področje je urejeno z enotno usmeritvijo sankcioniranja, po kateri uradne osebe v DURS vodijo in odločajo o prekrškovnih postopkih. Odločanje o prekršku poteka glede na vrsto davkov in strateško pomembnost sankcioniranja. Več pozornosti se usmerja na področja, ki so z vidika DURS večjega pomena ter k že obravnavanim storilcem, ki jih kaznujejo strožje. Primerno cilju povečanja davčne discipline DURS posledično iz leta v leto v prekrškovnih postopkih pogosteje izreka sankcijo globe, izrek sankcije opomina pa se zmanjšuje.

Kazniva dejanja. Pooblašcene uradne osebe v zadnjih letih zaznavajo povečano število suma storitve kaznivih dejanj na področju gospodarskega kriminala. Za učinkovit pregon kaznivih dejanj DURS sodeluje tako pri spreminjanju ustrezne zakonodaje, kot tudi z organi pregona ter zagotavlja prenos znanj med DURS in sodniki, specializiranimi za področje gospodarskega kriminala.

Tabela 14 prikazuje število kaznivih dejanj na področju davčnih utaj ter ponarejanj ali uničenj listin, kot jih opredeljuje KZ-1. Podatki se nanašajo na vse podane kazenske ovadbe, saj DURS za zgolj missing traderje podatkov ne vodi.

Na tem mestu je potrebno opozoriti, da ekonomisti uporabljajo izraz davčna utaja, medtem ko pravniki uporabljajo izraz davčna zatajitev. Davčna zatajitev je tako v KZ-1 primer davčnega utajevanja, ki dosega prag kaznivega dejanja (Selinšek, 2003, str. 79).

Tabela 14: Število kaznivih dejanj na področju davčnih utaj ter ponarejanj ali uničenj listin

Leto	Davčna utaja 249. člen KZ-1	Ponarejanje ali uničenje listin 235. člen KZ-1
2007	9	1
2008	69	33
2009	78	57
2010	38	5
Januar – junij 2011	21	2

Vir: Davčna uprava Republike Slovenije, Poročilo DURS o pobiranju dajatev in boju proti davčnim utajam s predlogi ukrepov, 2010, str. 49; Davčna uprava Republike Slovenije, Odgovori na vprašalnik o missing trader družbah, interno gradivo, 2011.

V letih 2008 in 2009 se je povečalo število primerov, kjer je bilo v upravnem postopku odkrito, da je davčni zavezanec storil kaznivo dejanje in se nato v letu 2010 močno zmanjšalo. Povečanje se je zaznalo predvsem pri kaznivem dejanju davčne utaje ter ponarejanju ali uničenju poslovnih listin. Trend je mogoče povezati z davčnimi utajami tipa missing traderji ter udeleženci pri tovrstnih utajah. DURS meni, da bo represivni učinek odkritih dejanj dosežen takrat, ko bodo sodišča temu segmentu gospodarske kriminalitete namenila posebno pozornost in izrekla ustrezno visoko kazen. V ta namen je DURS skupaj z ministrstvom za pravosodje pripravila osnovne analize in predloge ukrepov za intenzivnejše sodelovanje na tem področju oziroma za uspešnejši kazenski pregon tovrstnih davčnih utaj.

Kaznivo dejanje davčne utaje izhaja iz vzpostavljenega odnosa davčnega zavezanca z davčnim organom v skladu s temeljno zahtevo davčnega postopka, da je izpolnitev davčne obveznosti temeljna obveznost davčnega zavezanca, ki jo mora izpolniti ne glede na svoje druge obveznosti (Ferlinc, 2008, str. 6).

Naklep davčne utaje pri kaznivem dejanju se dokazuje z objektivnimi okoliščinami. Težko je pričakovati, da bo davčni zavezanec sam od sebe priznal udeležbo v davčni utaji. Pravni problem nastane, kadar ni jasno, kdo je temeljni storilec kaznivega dejanja in kdo pomočnik. Odkrivanje in pregon takih kaznivih dejanj pa sta še težja, če podjetja delujejo legalno in poleg legalnih poslov opravljajo še nelegalne. To zahteva ugotavljanje vsakega nelegalnega posla posebej in pri tem sposobnost ločevanja dejanskih od navideznih poslov (Ferlinc, 2008, str. 7–8).

Za storitev kaznivega dejanja davčne utaje je kazensko odgovoren tisti storilec, ki je dejanski nosilec posla in je deležen tudi premoženjske koristi na podlagi dejanskih in ne navideznih denarnih tokov. Navidezni finančni tokovi in nerealni posli, ki v realnosti nimajo finančnih posledic, ne morejo biti podlaga za določanje davčne osnove in tudi ne temeljno kaznivo dejanje davčne utaje (Ferlinc, 2008, str. 8).

Missing trader je sam in samostojno le s težavo kazensko odgovoren za davčno utajo. Njegova vloga je vendarle odločilna pri DDV utaji in je sredstvo za izvršitev kaznivega dejanja davčne utaje. Odgovarjati mora vsaj za storitev kaznivega dejanja po 235. členu KZ-1 ponareditve ali uničenja poslovnih listin, ki so pomembne za davčni nadzor (Ferlinc, 2008, str. 8).

Organizator davčne utaje je torej kazensko odgovoren po 249. členu KZ-1 kot temeljni storilec, drugo udeleženo podjetje (ali več) pa kot pomočnika h kaznivemu dejanju davčne utaje. Člen 38 KZ-1 namreč določa, da se tudi pomočnik kaznuje, kot da bi dejanje, h kateremu pomaga, storil sam (Ferlinc, 2008, str. 8).

Določbe 249. člena KZ-1 o davčnih utajah, ki se upoštevajo pri davčni utaji tipa missing traderji, se glasijo:

- (1) Kdor da, zato, da bi se sam ali kdo drug popolnoma ali deloma izognil plačilu davkov, prispevkov ali drugih predpisanih obveznosti fizičnih ali pravnih oseb ali neupravičeno dobil v celoti ali deloma vrnjen davek v Republiki Sloveniji ali drugih državah članicah EU, lažne podatke o pridobljenih dohodkih, stroških, predmetih, blagu ali drugih okoliščinah, ki vplivajo na ugotovitev davkov ali drugih predpisanih obveznosti, ali kako drugače preslepi organ, pristojen za odmero ali nadzor nad obračunavanjem in plačevanjem teh obveznosti, pa obveznosti, ki se jim je izogibal, ali davek, ki mu je bil neupravičeno vrnjen, pomenijo večjo premoženjsko korist, se kaznuje z zaporom od šestih mesecev do treh let.
- (2) Enako se kaznuje, kdor z namenom iz prejšnjega odstavka ne prijavi pridobljenega dohodka ali drugih okoliščin, ki vplivajo na ugotovitev davkov, prispevkov ali drugih predpisanih obveznosti fizičnih ali pravnih oseb, kadar je prijava obvezna, pa obveznosti, katerim se je nameraval izogniti, pomenijo večjo premoženjsko korist.
- (3) Kdor z namenom, da bi preprečil ugotovitev dejanske davčne obveznosti, na zahtevo pristojnega davčnega organa ne daje podatkov, ne predloži poslovnih knjig in evidenc, ki jih je dolžan voditi, ali so knjige in evidence vsebinsko napačne, ali ne da pojasnil v zvezi s predmetom davčnega nadzora ali ovira davčni nadzor, se kaznuje z zaporom od enega do dveh let.

(4) Če je bila z dejanjem iz prvega ali drugega odstavka tega člena dosežena velika premoženjska korist in je storilec hotel doseči tako premoženjsko korist, se kaznuje z zaporom od enega do osmih let.

(5) Če je bilo dejanje iz prvega ali drugega odstavka tega člena storjeno v hudodelski združbi, se storilec kaznuje z zaporom od treh do dvanajstih let.

KZ-1 v 99. členu definira velikost premoženjske koristi, škode ali vrednosti, in sicer se šteje za:

- majhno, kadar znesek ne presega 500 evrov,
- večjo, kadar znesek presega 5.000 evrov,
- veliko, kadar znesek presega 50.000 evrov.

Ponarejanje ali uničenje poslovnih listin kazensko ureja 235. člen KZ-1, in sicer:

(1) Kdor v poslovne knjige, spise ali druge poslovne listine in evidence, ki jih mora voditi po zakonu ali na podlagi drugih predpisov, izdanih na podlagi zakona, in so pomembne za poslovni promet z drugimi pravnimi ali fizičnimi osebami ali so namenjene za odločitve v zvezi z gospodarsko ali finančno dejavnostjo ali kot podlaga za davčni nadzor, vpiše lažne podatke ali ne vpiše kakšnega pomembnega podatka ali s svojim podpisom potrdi tako knjigo, listino ali spis z lažno vsebino ali omogoči sestavo knjige, listine ali spisa z lažno vsebino, se kaznuje z zaporom do dveh let.

(2) Enako se kaznuje, kdor lažno poslovno knjigo, listino, spis uporabi kot resnično ali kdor uniči, skrije, precej poškoduje ali kako drugače napravi neuporabne poslovne knjige, listine ali spise iz prejšnjega odstavka.

(3) Poskus dejanj iz prvega in drugega odstavka tega člena je kazniv.

Kot ugotavlja Mazi (2002b, str. 84) ob precej razširjeni mentaliteti davčnih zavezancev, da »papir vse prenese«, ni mogoče niti slutiti, koliko poslovnih listin je pri nas verodostojnih, koliko pa jih z lažno vsebino služi izvedbi ali zakritju različnega kriminala.

2.2 Pravne razmejitve dolžnosti in odgovornosti davčne uprave

Poslanstvo davčne službe je zagotavljati davčnim zavezancem storitve najvišje kakovosti in jim tako pomagati pri izpolnjevanju njihovih davčnih obveznosti s pošteno in nepristransko uporabo davčnih predpisov (Organizacija in naloge davčne službe, 2010).

Davčno upravo Republike Slovenije sestavljajo Generalni davčni urad in davčni uradi. Slednji so organizacijske enote davčne uprave, ustanovljene za opravljanje nalog davčne

službe na določenem območju ali za določeno področje dela. Izpostave in referati so teritorialne organizacijske enote davčnih uradov. DURS vodi generalni direktor, ki vodi Generalni davčni urad in je odgovoren ministru, pristojnem za finance. Davčni urad vodi direktor, ki odloča v davčnem postopku na prvi stopnji in je za svoje delo in delo davčnega urada odgovoren generalnemu direktorju.

DURS opravlja naloge davčne službe, kar obsega pobiranje davkov in drugih obveznih dajatev; opravljanje nadzora nad zakonitostjo, pravilnostjo in pravočasnostjo izpolnjevanja davčnih obveznosti, določenih s predpisi o obdavčenju; preprečevanje in odkrivanje davčnih prekrškov in drugih kaznivih dejanj ter vodenje postopka za prekrške prekrškovnega organa; prisilna izterjava denarnih terjatev države in samoupravnih lokalnih skupnosti; izvajanje predpisov EU in mednarodnih pogodb, ki obvezujejo Slovenijo; sodelovanje in izmenjava podatkov z organi EU, pristojnimi organi držav članic EU in drugih držav; sodelovanje z mednarodnimi organizacijami in strokovnimi združenji s področja davkov; proučevanje in analiziranje delovanja davčnega sistema in ukrepov davčne politike ter dajanje pobud za reševanje zadev s tega področja; opravljanje drugih nalog, določenih z zakonom ali s predpisom na podlagi zakona.

Generalni davčni urad organizira in usmerja delo službe, spremlja in proučuje njen razvoj in delovanje; zagotavlja enotno izvajanje predpisov in postopkov davčnega nadzora in davčne izvršbe; opravlja davčne preiskave in razvija metode in tehnike preprečevanja in odkrivanja davčnih prekrškovnih dejanj; odloča v upravnem postopku na prvi stopnji; vzdržuje in vodi davčni register, skrbi za informacijski sistem; predlaga obliko in vsebino obrazcev s področja dela službe; skrbi za kadrovske, strokovne in tehnične razvoj službe ter njihovo izobraževanje in usposabljanje; obvešča javnost o delu službe.

Davčni urad opravlja odmero davkov in z davčno izvršbo odmerjenih davkov; opravlja davčni nadzor in izvaja postopke davčne izvršbe; vodi davčne evidence; neposredno izvaja naloge davčnih preiskav; odloča v davčnem postopku na prvi stopnji (če ni odgovornost prenesena na Generalni davčni urad ali Ministrstvo za finance Republike Slovenije); sodeluje z drugimi inšpekcijskimi organi ter organi policije; daje strankam potrebne informacije o izvajanju predpisov o obdavčenju in davčnem postopku; izvaja vračila preveč vplačanih davkov in pripadajoči obresti; izvaja postopke davčne izvršbe denarnih terjatev države in samoupravnih lokalnih skupnosti.

2.2.1 Sodba Sodišča EU C-439/04 in C-440/04, na katero se sklicuje davčna uprava pri davčno inšpekcijskem nadzoru

Sodbe Sodišča EU so, poleg predpisov EU, obvezujoče za sodišča in vse ostale državne organe. Sodišče EU s svojo sodbo opravi razlago predpisa, ki je v tem primeru Šesta direktiva (od 1. januarja 2007 nadomeščena z Direktivo 2006/112/ES). Ta razlaga postane del predpisa in je obvezujoča za vse, ki ta predpis uporabljajo oziroma se na njega sklicujejo.

DURS jo uporablja pri izvajanju davčno inšpekcijskega nadzora glede poslovanja z missing traderji (DURS, 2008).

Sodba Sodišča EU v združenih zadevah C 439/04 in C 440/04 – Odbitek DDV, utaja vrste davčni vrtiljak z dne 6. julij 2006 (Axel Kittel proti državi Belgiji, država Belgija proti Recolta Recycling SPRL), kjer je vsebina spora nepriznavanje pravice do odbitka DDV s strani davčne uprave, ki je bil plačan v povezavi s transakcijami, ki naj bi bile del davčne utaje davčni vrtiljak.

Belgijski davčni urad je odločil, da je davčni zavezanec, ki je prejel blago, namerno sodeloval pri davčni utaji vrste davčni vrtiljak, katere cilj je bil enkrat ali večkrat dobiti nazaj znesek DDV, ki so ji ga dobavitelji zaračunali za isto blago. Opravljene dobave naj bi bile navidezne. Davčna uprava ni priznala pravice do odbitka DDV, kljub temu, da je kupec plačal račune in posredno tudi DDV obračunan na teh računih.

Sodišče EU je razsodilo, da kadar je dobava opravljena davčnemu zavezancu, ki ni vedel ali ni mogel vedeti, da je bila transakcija del davčne utaje prodajalca, se pogodbo razglasi za absolutno nično kot nasprotno javnemu redu zaradi nedopustne podlage na strani prodajalca. S tem se izgubi pravice do odbitka davka, ki ga je plačal navedeni davčni zavezanec. Glede tega vprašanje ali ničnost pogodbe izhaja iz utaje DDV, ni pomembno.

Če davčna uprava ugotovi, da je bila pravica do odbitka izvedena z davčno utajo, je pooblaščen, da z učinkom za nazaj zahteva vračilo odbitnih zneskov in je naloga nacionalnega sodišča, da zavrne pravico do odbitka, če se ugotovi glede na objektivne elemente, da se je pravica uveljavljala z utajevanjem.

Davčnega zavezanca, ki je vedel ali bi moral vedeti, da z nakupom sodeluje v transakciji, ki je del utaje DDV, je potrebno obravnavati, kot da je sodeloval pri tej utaji in to ne glede na to, ali ima od prodaje tega blaga dobiček ali ne. Dejansko v takem položaju pomaga storilec davčne utaje in postane sotorilec. Poleg tega je verjetno, da bo taka razlaga preprečila transakcije davčnih utaj, ker jih bo težje izvesti.

Naloga nacionalnega sodišča je, da zavrne pravico do odbitka, če se glede na objektivne elemente ugotovi, da je davčni zavezanec vedel ali bi moral vedeti, da z nakupom sodeluje pri transakciji, ki je del utaje DDV. Tudi v primeru, če sporna transakcija ustreza objektivnim merilom, na katerih temeljita pojma dobav blaga.

Po mnenju Damjana Špesa (2010, str. 241) je slovenski davčni organ neustrezno interpretiral sodbo Sodišča EU. Kritiko je sistematično razvrstil:

1. Davčni organ je sodbo v preteklosti večkrat zlorabil, saj sam ni strokovno usposobljen za ugotavljanje objektivnih elementov za dokazovanje, da je davčni zavezanec vedel ali bi moral vedeti, da z nakupom sodeluje pri transakciji, ki je del utaje DDV.

2. Prav tako Sodišče EU nalaga presojo o ugotavljanju objektivne odgovornosti davčnih zavezancev nacionalnemu sodišču in ne samemu davčnemu organu.

2.2.2 Spremembe Zakona o davku na dodano vrednost s 1. januarjem 2010 kot orodje za boj proti davčnim utajam davka na dodano vrednost v Sloveniji

Vlada Republike Slovenije je na seji 23. julija 2009 sprejela predlog novele ZDDV-1, s katerim se je v slovensko zakonodajo preneslo direktive in uredbe Sveta EU in se nanašajo na kraj opravljanja storitev, pravila za vračilo DDV davčnim zavezancem, ki nimajo sedeža v državi članici vračila, uvedbo nižje stopnje DDV za določene kategorije blaga in storitev in na boj proti davčnim utajam (Globočnik & Knez, 2009, str. 1).

Uredba Sveta EU je splošen in v celoti zavezujoč pravni predpis, ki se uporablja neposredno in začne veljati takoj v vseh državah članicah EU in postane del nacionalne zakonodaje, ne da bi nacionalni organi za to morali sprejeti kak zakonodajni ukrep. Evropska direktiva določi cilje, ki jih države članice morajo uresničiti, način uresničevanja pa prepusti njim. V točno določenem roku se s posebnim pravnim aktom prenese direktivo v domače pravo in nacionalno zakonodajo uskladi z njenimi cilji (Uporaba prava Evropske unije, 2011).

S spremembo zakonodaje je bil cilj DURS na sistemski ravni preprečiti oziroma zmanjšati možnost nastanka davčnih utaj in hkrati omogočiti tudi učinkovitejši davčni nadzor. Do leta 2006 je sistem obdavčitve z DDV urejevala Šesta direktiva, po kateri je bilo za vsako spremembo, ki bi predstavljala odmik od pravil, zapisanih v direktivi, potrebno posebno dovoljenje oziroma derogacijo s strani Evropske komisije. S sprejetjem nove DDV Direktive 2006/112/ES, ki je 1. januarja 2007 nadomestila staro Šesto direktivo, se je povečala možnost za hitrejše uveljavljanje sprememb zakonodaje DDV glede ukrepov, ki bi sistemsko preprečevali nastanek davčnih utaj. Direktiva 2006/112/ES tako državam članicam omogoča, da navedene spremembe uveljavijo brez posebnega dovoljenja s strani Evropske komisije (DURS, 2008).

Ukrepi, ki so začeli veljati 1. januarja 2010, vplivajo na dnevno poslovanje davčnih zavezancev. Davčne utaje na področju DDV naj bi tako bile manj privlačne, saj otežujejo njihovo izvedbo, tveganje odkritja pa bistveno večje kot v preteklosti. Vendar pa ostaja vprašanje, ali bo to pomenilo konec utajam na področju DDV ali pa se bodo utajevalci spremembam prilagodili in začeli izrabljati druge mehanizme sistema DDV (Grah, 2010, str. 14).

Cilji sprememb v ZDDV-1, ki so stopile v veljavo 1. januarja 2010, so naslednji (Globočnik & Knez, 2009, str. 1–3):

- Prenos Direktive Sveta 2008/117/ES z dne 16. decembra 2008 o spremembi Direktive Sveta 2006/112/ES o skupnem sistemu DDV zaradi boja proti davčnim utajam, povezanim s transakcijami znotraj EU.

- Uveljavitev dodatnih ukrepov, potrebnih za boj proti davčnim utajam, in sicer:
 1. uvedba mehanizma obrnjene davčne obveznosti v določenih sektorjih,
 2. institut solidarne odgovornosti,
 3. zavarovanje in plačilo davčne obveznosti,
 4. vračilo DDV v posebnih primerih,
 5. izdaja in preklic ID številke za namene DDV po uradni dolžnosti,
 6. davčni zavezanci, ki prvič predlagajo obračun DDV.

Mehanizem obrnjene davčne obveznosti. Z uvedbo mehanizma obrnjene davčne obveznosti (*angl. reverse charge mechanism*) v okviru spremenjenega ZDDV-1 se od 1. januarja 2010 na sistemski ravni poskuša zajezi in odpraviti utaje v zvezi z obračunavanjem in plačevanjem DDV (davčni vrtiljak, missing traderji, izdajanje navideznih računov) ter neupravičen odbitek DDV. Mehanizem, po katerem so namesto dobavitelja zavezanci za plačilo DDV prejemniki opravljenih dobav ali storitev, se uporablja za gradbena dela, vključno s popravili, čiščenjem, vzdrževanjem, rekonstrukcijo in rušenjem v zvezi z nepremičninami in s tem povezano posredovanje osebja, dobavo nepremičnin, če se je dobavitelj odločil za obdavčenje, dobavo odpadkov, ostankov in rabljenega materiala in storitev. Z dopolnitvijo zakona se je v 76.a člen dodala uporaba mehanizma tudi za prenos pravic do emisije toplogrednih plinov, kakor so opredeljene v zakonu, ki ureja varstvo okolja (DURS, 2010, str. 42).

Zavezanci, ki opravijo tovrstne storitve ali dobave, morajo oddajati posebna dodatna mesečna poročila o opravljenih storitvah. Davčni zavezanci, ki opravljajo te dobave oziroma storitve drugim slovenskim davčnim zavezancem na izdanih računih, ne obračunavajo DDV. Po principu samoobdavčitve DDV obračunajo prejemniki blaga oziroma storitev, ki ga hkrati lahko odbijejo (Bukovnik & Čosić, 2010, str. 233). Z uporabo obrnjene davčne obveznosti je DURS omogočena hitra in učinkovita kontrola obračunanega in plačanega DDV od teh dobav. Na tej osnovi se preprečuje neupravičen odbitek in zahtevek za DDV pri prejemniku, kar pomeni, da ne pride do presežka in vračila DDV (DURS, 2010, str. 42).

Adam et al. (2011, str. 189, 192) priznavajo uspešnost mehanizma obrnjene davčne obveznosti za boj proti DDV utajam missing traderjev, vendar na dolgi rok le prestavlja utaje na druge dobrine, ki niso omejene z mehanizmom obrnjene davčne obveznosti. Tudi poostren davčni nadzor je do sedaj pomagal v omejevanju DDV utaj, toda kot dolgoročnejšo rešitev avtorji predlagajo uvedbo učinkovitejše tehnologije. Trenutni sistem se preveč zanaša na dokumente v papirni obliki. Z razvojem elektronskega plačevanja bi podjetja v proračun lahko plačala obračunani DDV vzporedno ob posamezni transakciji.

Sistem solidarne odgovornosti. S 76.b členom ZDDV-1 uvaja institut solidarne odgovornosti, s katerim je za plačilo DDV poleg dobavitelja odgovoren tudi kupec. Davčni zavezanec identificiran za namene DDV v Sloveniji, kateremu je bila opravljena dobava blaga ali storitev, je solidarno odgovoren za plačilo DDV, kadar iz okoliščin izhaja, da je vedel oziroma bi moral vedeti, da z nakupom sodeluje pri transakcijah, katerih namen je

izogibanje plačilu DDV. Institut solidarne odgovornosti omogoča državi, da lahko od katerega koli udeleženca v verigi zahteva plačilo DDV (Simić Mićunović, 2009, str. 16).

Če DURS ugotovi, da je davčni zavezanec del transakcij, katerih namen je izogibanje plačila DDV, lahko obvesti davčnega zavezanca o obstoju teh okoliščin. V primeru nadaljnjega sodelovanja v taki transakciji je davčni zavezanec solidarno odgovoren za plačilo DDV. Z dnem prejema obvestila DURS se šteje, da je davčni zavezanec vedel, da z nakupom sodeluje pri transakcijah, katerih namen je izogibanje plačilu DDV (Simić Mićunović, 2009, str. 16).

DURS davčnemu zavezancu, kateremu je opravljena dobava, na njegovo zahtevo posreduje informacije o tem, ali je njegov dobavitelj predložil obračun DDV. Pred 1. januarjem 2010 teh informacij ni bilo mogoče pridobiti zaradi davčne tajnosti (Simić Mićunović, 2009, str. 16).

Z naštetimi spremembami v določenih primerih naj ne bi bilo več dvoma, ali je zavezanec vedel oziroma bi moral vedeti, da sodeluje pri transakcijah, ki so del utaje DDV (Simić Mićunović, 2009, str. 16).

Že pred uvedbo določbe instituta solidarne odgovornosti v ZDDV-1 s 1. januarjem 2010 je DURS kot podlago za dodatno naloženo davčno obveznost zavezancu uporabljal ta isti institut, le da se je pri tem skliceval na Sodbe sodišča EU, najpogosteje na sodbo v združenih zadevah C-439/04 in C-440 z dne 6. julija 2006, C-384/04 z dne 11. maja 2006, C-255/02 z dne 21. februarja 2006 in nekatere druge. V sodbah je sodišče podalo stališče, da je treba Šesto direktivo razlagati tako, da nasprotuje pravici davčnega zavezanca, da odbije plačani vstopni DDV, če transakcije pomenijo zlorabo (Simić Mićunović, 2011, str. 31).

Zavarovanje in plačilo davčne obveznosti v primeru davčnih utaj. Eden izmed preventivnih ukrepov je, da DURS lahko zahteva zavarovanje izpolnitve davčne obveznosti že pred izdajo odločbe ali potekom roka za predložitev davčnega obračuna. S tem se DURS opira na ZDDV-1 oziroma na podatke iz uradnih evidenc in drugih podatkov, ki jih DURS pridobi o davčnem zavezancu in utemeljeno pričakuje, da bo izpolnitev oziroma plačilo davčne obveznosti onemogočeno ali precej oteženo (DURS, 2008).

V primeru dvoma, da je vračilo davka davčnemu zavezancu upravičeno, lahko DURS zahteva, da davčni zavezanec predloži instrument zavarovanja za zavarovanje izpolnitve davčne obveznosti, ki bi lahko nastala na podlagi naknadne ugotovitve DURS, da zahteva za vračilo davka ni bila upravičena (ZDavP-2, 98. člen).

V določenih primerih lahko DURS z začasnim sklepom zavezancu za davek omeji ali prepove razpolaganje z določenim premoženjem. Pristojnim organom se pošlje začasni sklep za zavarovanje, da po uradni dolžnosti v ustrezni register vpišejo zaznambo v sklepu vsebovane prepovedi. Za nepremičnine je to zemljiška knjiga, vodena pri pristojnem sodišču,

za premičnine pa register neposestnih zastavnih pravic, ki je voden na Agenciji Republike Slovenije za javnopravne evidence in storitve (AJPES) (DURS, 2008).

Vračilo DDV v posebnih primerih. S 1. januarjem 2010 je DURS na podlagi obračuna davka na dodano vrednost dolžan vrniti presežek DDV v 21 dneh (skrajšano iz prejšnjih 60 oziroma 30 dni). V tako kratkem roku je težko opraviti ustrezen nadzor obračuna DDV tam, kjer DURS misli, da je potrebno zadevo dodatno raziskati. V namen zaščite bo DURS zato lahko skladno s 73.a členom ZDDV-1 od davčnega zavezanca zahteval instrument zavarovanja, naknadno pa se bo v davčnem inšpekcijskem nadzoru ugotovilo, ali je bila zahteva upravičena. Zna se zgoditi, da bo DURS iz previdnosti zahteval instrument zavarovanja tudi v primerih, ko zahteva ne bo upravičena (Simić Mićunović, 2009, str. 16–17).

Izdaja in preklic ID številke za namene DDV po uradni dolžnosti. Davčni zavezanci pri zaprošanju ID številke za namene DDV odgovarjajo na množico vprašanj glede opravljanja dejavnosti – namen, kraj, vrsta dejavnosti, itd. Od njih se zahteva tudi različne dokumente, ki bodo uporabljeni kot dokaz, da bo davčni zavezanec opravljal gospodarsko dejavnost v skladu z ZDDV-1 v resnične namene. Če bi bili dokazi o nameri opravljanja dejavnosti nezadostni, bi prišlo do odločitve iz strani DURS o zavrnitvi izdaje ID številke za DDV. Problematično v tej ureditvi je, da se s tovrstnimi pogoji soočajo tako prosilci ID številke za DDV, katerih namen je DDV utajevati, kot tudi tisti, ki imajo resničen in pošten namen opravljanja dejavnosti (DURS, 2008).

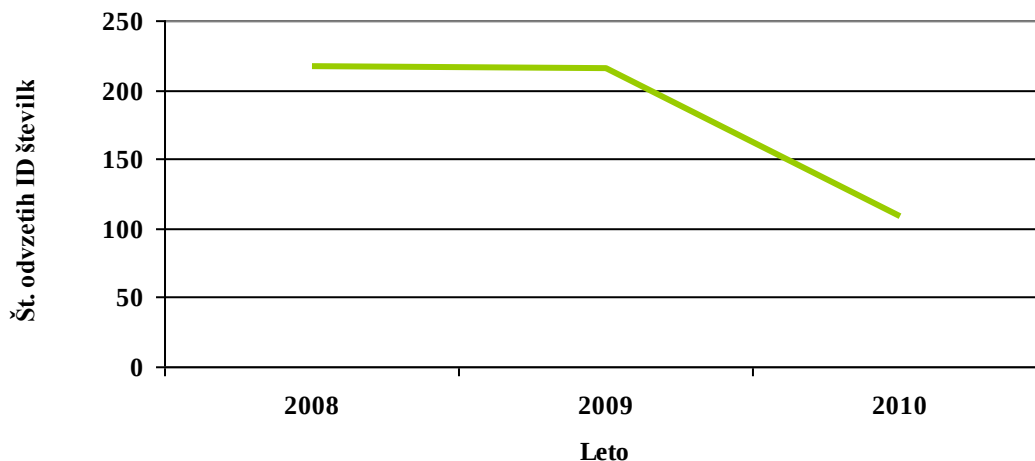
S 1. januarjem 2010 se je v ZDDV-1 uvedel tudi nov 77.a člen, ki dodatno ureja upravičenost dodelitve ID številke za DDV. DURS lahko od davčnega zavezanca zahteva predložitev instrumenta zavarovanja izpolnitve davčne obveznosti iz naslova DDV za najdaljše obdobje 12 mesecev. Če davčni zavezanec ne ravna v skladu s sklepom o zavarovanju, lahko DURS zavrne dodelitev ID številke za DDV oziroma po uradni dolžnosti odloči o prenehanju identifikacije za namene DDV, če je številka že bila dodeljena.

Pomemben ukrep, ki je usmerjen predvsem v preprečevanje nadaljevanja že ugotovljenih utaj DDV, je odvzem identifikacije za namene DDV. V primeru suma zlorabe ID številke za DDV, z namenom, da se drugemu davčnemu zavezancu neupravičeno omogoči odbitek DDV, DURS odvzame ID številko missing traderju in s tem prepreči nadaljnje utajevanje DDV. Pritožba davčnega zavezanca na odločbo DURS ne zadrži izvršitve odvzema ID številke za DDV (DURS, 2010, str. 42).

DURS je v boju proti davčnim utajam okrepila davčni nadzor nad novoregistriranimi davčnimi zavezanci za DDV. Davčnega zavezanca, ki je pred kratkim pridobil ID številko za DDV in po kriterijih DURS kaže znake missing trader podjetja, se obišče na terenu in preveri njegovo poslovanje. Na podlagi izvajanja tovrstnega nadzora je DURS od začetka povečanega nadzora po uradni dolžnosti preklicala že več sto DDV številke missing trader podjetjem in zoper odgovorne osebe izvedla oziroma predlagala ustrezne kazenske sankcije

(DURS, 2008). Leta 2008 je bilo odvzetih 217 ID števil za DDV, leta 2009 pa 215 davčnim zavezancem, za katere se je v inšpekcijskih postopkih ugotovilo, da so t.i. missing traderji (glej Sliko 11). Missing traderji so izdajali navidezne račune oziroma ponarejene račune, s katerimi so se prikrivali drugi pravni posli (DURS, 2010, str. 42).

Slika 11: Število odvzetih ID števil za namene DDV po uradni dolžnosti



Vir: Davčna uprava Republike Slovenije, Poročilo DURS o pobiranju dajatev in boju proti davčnim utajam s predlogi ukrepov, 2010, str. 42; Davčna uprava Republike Slovenije, Seznami davčnih zavezancev, 2011.

Davčni zavezanci, ki prvič predlagajo obračun DDV. Davčni zavezanci, ki prvič predlagajo obračun DDV, morajo po 88. členu ZDDV-1 predložiti tudi seznam prejetih in izdanih računov, ki so podlaga za sestavo obračuna DDV.

2.3 Pravne razmejitve dolžnosti in odgovornosti davčnih zavezancev

Davčni zavezanci imajo določene pravice in dolžnosti, ki opredeljujejo njihovo odgovornost do plačevanja davkov. Z objektivnimi kriteriji DURS določa, kakšne so objektivne okoliščine, da je davčni zavezanec vedel oziroma bi moral vedeti, da posluje z missing traderjem. Hkrati pa je naloga DURS, da davčnim zavezancem zagotavlja davčno nevtralnost pri nalaganju davčne obveznosti.

2.3.1 Pravice in dolžnosti davčnih zavezancev pred davčno upravo

Kot eden glavnih načinov preprečevanja davčnih utaj je informiranje davčnih zavezancev. DURS preko svojega internetnega portala seznani davčne zavezance o novih davčnih predpisih in pojasnilih, objavlja obrazce in druge uporabne informacije za fizične osebe, pravne osebe in fizične osebe, ki opravljajo dejavnost. Namen seznanijanja z novostmi je dvig davčne morale in povečanje davčnih prihodkov proračuna (Janko, 2009, str. 170). Davčni zavezanci pa imajo pri sodelovanju z DURS tudi preostale pravice in dolžnosti (Pravice in dolžnosti zavezancev za davek, 2011):

Pravica do informiranja in seznanjenosti. Davčni zavezanci imajo pravico, da so pravočasno obveščeni o spremembah davčne zakonodaje in predpisov ter do informacij o načinu izračunavanja in plačevanja davkov. Seznanijo se lahko s podatki o stanju svojih davčnih terjatev in obveznosti ter imajo pravico do vpogleda v podatke v davčnih evidencah.

Pravica do izdaje zavezujoče informacije. Ob izpolnjenih pogojih si lahko davčni zavezanec pridobi pisno informacijo o davčni obravnavi nameravanih transakcij.

Pravica do pomoči. Davčni zavezanec ima pravico pomoči pri izpolnjevanju obveznosti in uveljavljanju pravic, ki izhajajo iz davčnih postopkov, da lahko pravilno in pravočasno napove, obračuna in plača davek.

Pravica do nepristranske in poštene obravnave. DURS mora pri izbiri več možnih pooblastil in ukrepov izbrati tiste, ki so za davčnega zavezanca ugodnejši, če se s tem doseže namen zakona.

Pravica do tajnosti podatkov. Davčni zavezanec ima pravico do tajnosti podatkov, ki jih posreduje DURS v zvezi z davčno obveznostjo, razen v primerih, ki jih določa zakon.

Pravica do pravnega sredstva. Če se davčni zavezanec ne strinja z odločitvijo DURS, ima pravico do pravnega sredstva. Prav tako lahko ob ustreznih pogojih predloži davčni obračun po izteku predpisanega roka, ga popravi, če je davčna obveznost izkazana previsoko oziroma ga predloži na podlagi samoprijave.

Pravica do vljudnosti. DURS je v postopkih zoper davčne zavezance dolžan ravnati vljudno in v skladu z načeli etike davčnih delavcev.

Pravica do zakonite izpolnitve davčne obveznosti. Davčni zavezanci imajo pravico napovedati, obračunati in plačati toliko davka na način in v rokih, kot je določeno z zakonom in pripadajočimi predpisi.

Pravica do posebnega načina odplačevanja davčne obveznosti. Možna je uporaba vloge, s katero davčni zavezanec zahteva odpis, delni odpis, odlog oziroma obročno plačevanje davka.

Pravica do vračila preveč plačanega davka. Znesek preveč plačanega davka se davčnemu zavezancu lahko vrne.

Pravice v zvezi z davčno izvršbo. DURS mora pri postopku davčne izvršbe upoštevati osebno dostojanstvo davčnega zavezanca in poskrbeti, da je izvršba zanj čim manj neugodna.

Dolžnost pravočasnega plačevanja davčnih obveznosti. Ne glede na ostale obveznosti morajo davčni zavezanci davčno obveznosti izpolniti pravočasno.

Dolžnost dajanja podatkov in sodelovanja v postopku. Ena izmed osnovnih dolžnosti davčnega zavezanca je dajanje resničnih, pravih in popolnih podatkov v zvezi z odmero in izterjavo davčne obveznosti. Navesti mora tudi dejstva in dokaze ter sodelovati z DURS pri ugotavljanju dejstev v njegovo breme in korist.

Obvezna uporaba davčne številke. Uporaba davčne številke je obvezna na vseh dokumentih, ki so naslovljeni na DURS.

2.3.2 Sodba Sodišča EU C 95/07 in C-96/07 glede upoštevanja davčne nevtralnosti pri nalaganju davčne obveznosti

Davčni zavezanci imajo pravico do davčne nevtralnosti pri nalaganju davčne obveznosti, kar je razsodilo tudi Sodišče EU v sodbi z dne 8. maja 2008, Ecotrade SpA proti italijanskemu davčnemu uradu, v združenih zadevah C-95/07 in C-96/07.

Ecotrade je italijansko podjetje, ki se ukvarja s trgovanjem z granulirano žlindro in drugimi sestavinami. Podjetje je v letih 2000 in 2001 od gospodarskih subjektov, ki nimajo sedeža v Italiji, prejelo storitev prevoza teh materialov iz Italije v druge države članice EU. Na nobenem od računov ni bil naveden znesek DDV in nekateri računi so vsebovali klavzulo, da so bile te transakcije oproščene davka. Podjetje Ecotrade tako ni plačala DDV in računov ni vpisala v knjigo izdanih računov, temveč le v knjigo prejetih računov.

Italijanska davčna uprava je pri davčnem inšpekcijskem nadzoru ugotovila, da gre pri zadevnih transakcijah za storitve pri prevozu blaga znotraj EU, za katere se uporablja mehanizem obrnjene davčne obveznosti.

Vsebina spora med podjetjem Ecotrade in davčno upravo je nastala, ker je davčna uprava zahtevala spremembo davčnih obračunov v zvezi z DDV za leti 2000 in 2001, v katerih je opomnila na neprijavljene dajatve in naložila kazni. Po mnenju davčne uprave je podjetje izgubilo pravico do odbitka DDV, ker je ni uveljavljalo v dveh letih od trenutka, ko je nastala obveznost za obračun odbitnega davka, medtem ko rok, v katerem lahko davčna uprava pobere DDV, še ni potekel, saj so lahko odločbe o spremembi in odmeri davka izdane v štirih letih od predložitve davčnih obračunov v zvezi z izpodbijanimi davki. Podjetje Ecotrade se je pritožilo nad po njihovem mnenju nepravilno razliko med dolžino obdobja, ki ga ima davčni zavezanec in ki ga ima davčna uprava ter nad odvzemom pravice do odbitka DDV zaradi prekoračitve prekluzijskega roka.

Šesta direktiva (veljala v obravnavanem obdobju, od 1. januarja 2007 je v veljavi Direktiva 2006/112/ES) ne nasprotuje nacionalni zakonodaji, ki določa prekluzijski rok za uveljavitev pravice do odbitka, če sta načeli enakovrednosti (roki nacionalne zakonodaje so skladni z

roki Šeste direktive) in učinkovitosti spoštovani. Načelo učinkovitosti (niso postavljeni taki roki, ki bi praktično onemogočili ali čezmerno otežili uveljavljanje pravic) ni kršeno zgolj zaradi dejstva, da ima davčna uprava za odmero neplačanega DDV na voljo rok, ki je daljši od roka, ki je dodeljen davčnim zavezancem za uveljavljanje njihove pravice do odbitka.

Sodišče EU je razsodilo, da kršitev v zvezi z knjigovodskimi obveznostmi, ki jih določa Šesta direktiva glede uveljavljanja pravice do odbitka v primeru mehanizma obrnjene davčne obveznosti, ne more odvzeti njegove pravice do odbitka. Načelo davčne nevtralnosti zahteva, da se odobri odbitek vstopnega DDV, če so izpolnjene vsebinske zahteve, tudi če nekaterih zahtev davčni zavezanec niso izpolnili.

2.3.3 Sodba Sodišča EU C-354/03, C-355/03 in C-484/03 odbitek DDV pri davčnih vrtiljkih

Predstavljena je Sodba Sodišča EU v združenih zadevah C-354/03, C-355/03 in C-484/03 – Odbitek DDV pri davčni vrtiljkih z dne 12. januarja 2006, kjer je v verigi udeležen trgovec, ki ni izpolnil obveznosti iz naslova DDV oziroma je uporabil nepooblaščen ID številko za DDV.

Davčna uprava trgovcu ne priznava pravice do odbitka DDV, ki je bil plačan v povezavi s transakcijami, ki naj bi bile del utaje davčni vrtiljak. Davčni zavezanec po mnenju davčne uprave nima pravice do odbitka DDV, ker naj kupci ne bi bili prejeli nobenega blaga in da ni bila izvršena gospodarska dejavnost, ker je v verigi dobav sodeloval trgovec, ki ni izpolnil obveznosti, čeprav trgovec, ki zahteva vračilo in je uveljavil pravico do odbitka DDV, ni bil vpleten in ni vedel za neizpolnitev obveznosti drugega trgovca v sklopu davčne utaje davčni vrtiljak (Špes, 2010, str. 242).

Sodišče EU je razsodilo, da transakcije, ki same niso prizadete z utajo DDV, pomenijo dobave blaga, ki jih je izvršil davčni zavezanec ter gospodarsko dejavnost po Šesti direktivi (veljala v obravnavanem obdobju, 1. januarja nadomeščena z Direktivo 2006/112/ES). Za trgovca, ki je vključen v verigo dobav, se uporablja enotna osnova za odmero DDV, neodvisno od tega, da se je v tej verigi pred ali po transakciji, ki jo je izvršil ta davčni zavezanec, zgodila davčna utaja in o kateri ni bil ali ni mogel biti ta davčni zavezanec seznanjen. Okoliščina, da je bila DDV utaja storjena v taki verigi, ne more vplivati na pravico davčnega zavezanca, da odbije vstopni DDV, če ni bil seznanjen oziroma ni vedel, da je bila storjena utaja z DDV.

Vsako transakcijo v verigi dobav je potrebno presoјati posebej. Če je v tej verigi tudi davčni zavezanec, ki ni vedel in ni mogel vedeti, da je na podlagi katerekoli druge transakcije prišlo do davčne utaje, ima ta davčni zavezanec pravico do odbitka DDV (Špes, 2010, str. 242).

2.3.4 Objektivne določbe, da je davčni zavezanec vedel oziroma bi moral vedeti za poslovanje z missing traderjem

DURS se pri svojem davčno inšpekcijskem nadzoru sklicuje na dosledno upoštevanje stališča Sodišča EU, da je odbitek vstopnega DDV na podlagi utaje nezakonit, če je prejemnik računa vedel oziroma bi na podlagi objektivnih okoliščin moral vedeti, da sodeluje v transakciji, ki je del utaje DDV. S to sodbo DURS opravičuje svoje ukrepe tudi nad davčnimi zavezanci, ki so nevede oziroma so bili nevede vključeni v verigo transakcij, ki so povezane z utajo DDV. DURS naj bi v postopkih davčno inšpekcijskega nadzora, kjer je bilo ugotovljeno poslovanje z missing trader podjetji, storila vse za povrnitev neplačanih davčnih obveznosti (DURS, 2008).

Z dopolnjenim preventivnim delovanjem DURS naj bi se izterjalo plačilo davka pri davčnih zavezancih, ki so primarno storili davčno utajo, čeprav sami brez ostalih udeležencev tovrstne utaje ne morejo storiti (DURS, 2008).

DURS v davčno inšpekcijskem postopku pri davčnih zavezancih, pri katerih je bil uveljavljen vstopni DDV na podlagi davčne utaje zavrne pravico do odbitka vstopnega DDV, če pri davčnemu zavezancu najde dokaze oziroma ugotovi okoliščine (DURS, 2008):

- da je davčni zavezanec vedel, da je določena transakcija povezana z utajo davka oziroma
- da je davčni zavezanec namenoma prezrl dejstva, ki dokazujejo, da so transakcije povezane z utajo oziroma
- da pri transakciji obstojijo okoliščine oziroma povezane okoliščine, ki bi razumnemu davčnemu zavezancu govorile, da so določene transakcije povezane z utajo davka in
- da davčni zavezanec v tem primeru nepremišljeno ali namenoma ni izvedel nobenih poizvedb ali preveritev oziroma
- da so bile poizvedbe ali preveritve sicer izvedene, vendar se je davčni zavezanec zadovoljil z odgovori, ki ne bi zadovoljili razumnega davčnega zavezanca.

O tem ali je davčni zavezanec vedel oziroma bi moral vedeti za poslovanje z missing trader podjetjem, presodi uradna oseba, pooblaščenca za vodenje postopka oziroma odločanje v upravni zadevi po svojem prepričanju, na podlagi vestne in skrbne presoje vsakega dokaza posebej in vseh dokazov skupaj (10. člen Zakona o splošnem upravnem postopku, Ur. l. RS, št. 24/2006). Predložitev dokaznega bremena v postopku pa je na strani davčnega zavezanca, nad katerim se vrši davčno inšpekcijski nadzor.

Kazalci, ki nakazujejo, da je transakcija povezana z utajo DDV tipa missing trader in se štejejo kot objektivne okoliščine, po katerih je davčni zavezanec vedel oziroma bi moral vedeti, da je posel sklenjen za namene davčne utaje (DURS, 2008; Sodbe Upravnega sodišča Republike Slovenije, 2010):

- Ni sklenjene formalne pogodbe med kupcem in dobaviteljem, v kateri se pogodbeni stranki natančneje dogovorita o pravilih sklepanja poslov in odgovornosti strank.
- Kupec ne nosi nobenega tveganja pri sklenjenem poslu.
- Blago je brez ustrezne specifikacije za tržišče, na katerega se dobavlja.
- Dobavitelj zahteva neobičajne plačilne pogoje:
 - zahteva po takojšnjem plačilu – navidezni računi,
 - zahteva po predplačilu – prodaja avtomobilov,
 - ne zahteva plačila, preden zavezanec ne dobi plačilo od svojega kupca oziroma ne zahteva plačila pred vračilom DDV s strani države – kombinirano s plačevanjem DDV po plačani realizaciji,
 - zahteva po plačilu z gotovino,
 - zahteva po plačevanju tretji osebi oziroma »offshore« podjetju – asignacije.
- Blago, ki je predmet transakcije, je t.i. tvegano blago.
- Ni običajnih količinskih popustov glede na količino dobavljenega blaga.
- Pot blaga in pot računov sta različna.
- Neobičajen način naročanja storitev na naslov podjetij, ki imajo samo poštni nabiralnik.
- Podjetja nimajo zaposlenih delavcev ter osnovnih kadrovskih in materialnih pogojev za opravljanje dejavnosti.
- V davčno inšpekcijskem postopku je predložil pomanjkljive pogodbe in ostale listine, ki ne dokazujejo, kdo je storitev opravil oziroma dobavil blago.
- Obstoj okoliščin posla, ki bi pri pošteni in razumni osebi sprožila poizvedbe oziroma preveritve.
- Davčni zavezanec je z vsakim missing traderjem posloval določen čas, dokler missing trader s strani inšpekcijskih služb ni odkrit oziroma dokler niso nastale težave z nakazovanjem plačil.
- Plačilo računov izdanih iz strani missing traderjev je sledilo še isti dan po prejemu računa oziroma najkasneje v treh dneh, medtem ko je rok pri ostalih dobaviteljih običajno daljši.

DURS želi zaščititi interese neupravičenega odliva zaradi missing traderjev, vendar nastane problem v tem, če to breme pade na poštenega davčnega zavezanca, ki mu DURS uspe dokazati, da je glede na objektivne elemente vedel ali bi moral vedeti, da z nakupom sodeluje pri transakciji, ki je del utaje DDV (Drobež Tomšič, 2008, str. 13).

Pomembno je opozoriti, da so pojasnila DURS oziroma Ministrstva za finance o določenih davčnih problemih predvsem napotila davčnim uslužbencem, da enako obravnavajo enake davčne situacije. Pojasnila zajemajo konkretne situacije, ki jih zakoni težko predvidijo. DURS jih zaradi svoje obveznosti, da informira in pomaga davčnim zavezancem, daje na razpolago tudi javnosti. Pojasnila nimajo statusa zakona, ampak so pojasnjevalni pripomoček, a za končno odločitev so merodajni le zakonski predpisi (Simič, 2012, str. 45).

Zalokar in Prusnik (2009, str. 55) menita, da so pojasnila DURS, v katerih so zapisani zgoraj predstavljeni kazalci (Poslovanje z »neplačujočimi gospodarskimi subjekti« in odgovornost

gospodarskih subjektov za plačilo utajenih davčnih obveznosti) dobrodošla pomoč, vendar jih je mogoče treba razumeti le kot priporočila ter uporabljati glede na okoliščine in običajno poslovno prakso. Odkrivanje in pregon davčnih utajevalcev ni naloga davčnih zavezancev, temveč zakonodajalca, ki ima za to zakonska pooblastila. Slednji mora ureditev DDV prilagoditi tako, da bo zagotovljen tekoč, nevtralen in preprost pretok obračunanega DDV med davčnimi zavezanci, ki niso končni potrošniki.

2.4 Vloga Projektne skupine za finančno ukrepanje pri davčnih utajah davka na dodano vrednost

Verige davčnih utaj missing traderjev s finančnimi tokovi pogosto segajo v t.i. davčne oaze. Leta 1989 ustanovljena Projektna skupina za finančno ukrepanje (angl. *Financial Action Task Force*, v nadaljevanju FATF) je najpomembnejše telo za boj proti pranju denarja in financiranju terorizma. FATF daje državam članicam priporočila in predloge glede možnih učinkovitih protiukrepov za razkrivanje sumljivih finančnih transakcij. Za odkrivanje in preprečevanje davčnih utaj priporočajo obvezno preverjanje podatkov o plačnikih, njihovo identifikacijo, identifikacijo lastnikov stranke in oceno oziroma analizo tveganja sodelovanja s posamično stranko, pri čemer je tveganje večje, če stranka posluje oziroma opravlja transakcije s finančnimi centri »off shore« (Škof et al., 2010, str. 41).

3 RAZMEJITEV ODGOVORNOSTI IN DOLŽNOSTI MED DAVČNO UPRAVO IN DAVČNIMI ZAVEZANCI ZA PREPREČEVANJE POSLOVANJA Z MISSING TRADERJI

V nadaljevanju je namen preučiti, kaj naredi DURS, da prepreči davčnim zavezancem, da bi poslovali z missing traderji in kaj lahko naredijo davčni zavezanci sami, da se zaščitijo pred tovrstnimi davčnimi utajami. Najučinkovitejše reševanje davčnih utaj missing traderjev z minimalnimi posledicami je zagotovo preventivno delovanje tako davčnih zavezancev kot DURS.

3.1 Vloga davčne uprave

Davčne utaje se odkriva, preprečuje in sankcionira z davčnim nadzorom. Davčni nadzor obsega nadzor nad izvajanjem oziroma upoštevanjem zakonov o obdavčenju in ZDavP-2 in vključuje (DURS, 2010, str. 32–36):

1. davčni nadzor davčnih obračunov pri davčnem organu (davčno kontrolo),
2. davčni inšpekcijski nadzor,
3. davčne preiskave.

Davčni nadzor se po ZDavP-2 opravlja tako v korist kot v breme zavezanca za davek in se nanaša na tista dejstva in okoliščine, ki lahko vplivajo na povečanje ali zmanjšanje davčne obveznosti ali ki vplivajo na prenos davčne obveznosti med davčnimi obdobji.

Davčna kontrola. Nadzor obračunov davka pri davčnem organu obsega nadzor nad izpolnjevanjem obveznosti predlaganja obračunov davka in nadzor predloženih obračunov davka (ZDavP-2, 129. člen, 1. odstavek). Postopki kontrole so usmerjeni v sprotni nadzor davčnih zavezancev, zgodnje zaznavanje nepravilnosti in davčnih utaj ter takojšnje ukrepanje, kar se odraža v znesku dodatno obračunanega davka, predvsem pa ima velik preventivni vpliv na ravnanje davčnih zavezancev. Preverjajo se popolnost, pravočasnost in pravilnost obračunov davka ter zahtevkov za vračilo davka na podlagi obračunov davka. Nadzor se izvaja nad velikim številom zavezancev za davek, zato mora biti zagotovljena računalniška obdelava obračunov z vgrajenimi logičnimi kontrolami ter medsebojna primerjava podatkov, ki so na voljo davčnemu organu za izvajanje analize tveganosti zavezancev.

Davčno kontrolo lahko razdelimo na formalno, logično-računsko in vsebinsko (Dešman, 2002, str. 112–113):

- Formalna kontrola:
 - kontrola obračuna ali napovedi – pravilnost obračuna, ali je obračun sploh predložen, pravilnost davčnega obdobja, ujemanje davčne številke z nazivom davčnega zavezanca,
 - kontrola plačevanja davkov – ali je davek plačan pravočasno, ali je davek plačan v celoti.
- Logično-računska kontrola:
 - izvede jo računalnik,
 - odkriva napake pri vnosu podatkov,
 - odkriva napake pri izpolnjevanju obrazca,
 - ugotavlja, ali je uporabljena pravilna davčna stopnja.
- Vsebinska kontrola:
 - preverjanje skladnosti podatkov v obdobju in v primerjavi s prejšnjimi obdobji,
 - skladnost podatkov iz drugih obračunov,
 - skladnost s podatki sorodnih zavezancev – povezana podjetja, podjetja v isti panogi,
 - navzkrižna kontrola računov.

V letu 2009 je bilo v davčni kontroli sprejetih in obdelanih 3,4 milijonov davčnih napovedi, obračunov in drugih obrazcev in v postopkih izdanih 2,9 milijonov odločb, sklepov in obvestil.

Davčni inšpekcijski nadzor. ZDavP-2 nalaga zavezancu za davek sodelovanje pri ugotavljanju dejanskega stanja, ki je pomembno za obdavčenje. Dolžan je dajati podatke,

predložiti poslovne knjige in evidence, poslovno dokumentacijo in druge dokumente na kraju opravljanja davčno inšpekcijskega nadzora in dajati navodila, ki so pomembna za njihovo razumevanje.

Naloga inšpekcijskega pregleda je ugotoviti, ali je obdavčevanje v skladu s predpisi, ter preventivno delovati v preprečevanju nadaljnjih davčnih utaj. Politika delovanja inšpekcije je maksimizirati prostovoljno obdavčevanje in onemogočiti davčnim zavezancem, da se nezakonito izogibajo plačevanju davkov (Dešman, 2002, str. 114). Aktivnosti so poudarjene na projektno vodenih, ciljno usmerjenih inšpekcijskih nadzorih po posameznih tveganih področjih in zmanjšanju davčnega primanjkljaja. Cilj projektnega vodenja je v zmanjšanju obsega utaj na rizičnih področjih in doseganje povečanja stopnje prostovoljnega plačevanja davčnih zavezancev za davek. V ciljne nadzore je bilo v letu 2009 vključenih 70 % vseh aktivnih inšpektorjev.

Davčni inšpekcijski nadzor se lahko izvede do zastaranja pravice do odmere davka, torej pet let od dneva, ko bi bilo treba davek obračunati, odtegniti, odmeriti ali plačati. Vendar pa vsako uradno dejanje DURS, ki je opravljeno z namenom odmere tega davka, pretrga tek do zastaranja te pravice (Snežič & Kostanjevec, 2010, str. 16).

V obdobju od 2007 do 2009 se je opravljeno število inšpekcijskih nadzorov na inšpektorja povečevalo. V letu 2007 je inšpektor v povprečju opravil 18 nadzorov, v letu kasneje 23 nadzorov, v letu 2009 pa 25 nadzorov. Podatki o dodatno ugotovljenih davčnih obveznostih kažejo, da se je v povprečju na inšpektorja znesek dodatno obračunanih davčnih obveznosti iz leta 2007 na leto 2008 povečal za 14.216 evrov, v letu 2009 je v povprečju znašal 253.425 evrov.

Davčne preiskave. V primeru suma dejanja kršitve predpisov o obdavčenju oziroma dejanja in ukrepov po ZDavP-2 in zakonu, ki ureja davčno službo, za zagotovitev medsebojne omoči organom EU, držav članic in tretjih držav, lahko davčni organ začne z davčno preiskavo pri subjektu.

V praksi je davčne utaje nemogoče popolnoma preprečiti, vendar jih je z davčno preiskavo mogoče zgodaj odkriti, ko povzročena škoda še ni zelo visoka. Najpomembnejša je preprečitev nadaljnjega oškodovanja državnega proračuna. Z uporabo novih metod in pristopov pri preiskovanju se lahko zberejo kvalitetni podatki, informacije in dokumentacija, ki dokazujejo, da so bili kršeni predpisi o obdavčenju. Zbrani podatki v davčni preiskavi morajo biti zbrani hitro in brez vednosti zavezanca.

3.1.1 Splošne odgovornosti in dolžnosti davčne uprave pri davčnem inšpekcijskem nadzoru

DURS ima v Kodeksu etike davčnih delavcev predpisana načela obnašanja, ki jih v odnosu z davčnimi zavezanci pri opravljanju nalog davčne službe davčni delavec mora upoštevati (Kodeks etike davčnih delavcev, 2010):

Zakonitost. Davčni delavec mora pri vseh nalogah, ki jih opravlja, upoštevati zakone in predpise.

Strokovnost. Za strokovno opravljanje nalog davčne službe mora imeti davčni delavec ustrezno strokovno znanje in ga tudi ustrezno izpopolnjevati.

Odgovornost. Pri opravljanju dela se mora davčni delavec zavedati posledic svojega ravnanja in je dolžan s svojim dosledno poštenim delom krepiti ugled davčne službe.

Tajnost. Podatki, ki jih davčni zavezanci posredujejo DURS, in podatki, ki jih DURS pridobi v zvezi z davčno obveznostjo davčnega zavezanca, so tajni, razen če ni z zakonom o davčnem postopku drugače določeno.

Nezdružljivost. Davčnemu delavcu je prepovedano v svojem poklicnem delu in zunaj njega opravljati dela in aktivnosti, ki so nezdržljiva s častjo in neodvisnostjo davčne službe.

Enakost. Vsi davčni zavezanci morajo biti s strani davčnega delavca obravnavani enako, ne sme se jih diskriminirati ali privilegirano obravnavati.

Neoporečnost. Davčni delavec mora neoporečno opravljati naloge in se izogibati vsaki dejavnosti, ki bi lahko škodovala ugledu davčne službe. Davčnemu zavezancu ne sme nuditi posebnih uslug ali privilegijev bodisi za odškodnino, odkupnino ali brez nje.

Pomoč. Davčni delavec je dolžan dajati informacije, ki jih potrebujejo davčni zavezanci pri uveljavljanju njihovih pravic in pri izpolnjevanju svojih davčnih obveznosti.

Osebnost. Davčni delavec mora ustvariti in ohranjati ugled in čast pri opravljanju svojega dela in v privatnem življenju. Pri tem mora upoštevati pravila uglajenega obnašanja ter urejenega in dostojnega videza. Ravnati mora humano in ohranjati človekovo dostojanstvo.

Gospodarnost. Davčni delavec si mora prizadevati, da nenehno odkriva in uveljavlja gospodarne in učinkovite načine izvajanja svojega dela.

Izvajanje načel kodeksa. Davčni delavec mora načela kodeksa uporabljati pri svojem delu, jih razvijati in bogatiti ter s svojim osebnim vzgledom vzpodbujati k temu tudi druge davčne delavce.

3.1.2 Preventivni ukrepi davčne uprave za preprečevanje davčnih utaj missing traderjev

DURS nastopa v boju zoper utaj DDV s preventivnimi ukrepi, ki naj bi preprečevali nastanek oziroma nadaljevanje davčne utaje. Za povračilo neplačanega DDV iz davčnih utaj ter sankcioniranje kršiteljev pa izvaja ukrepe sanacijske in kaznovalne narave (DURS, 2008).

Zaradi novih oblik davčnih utaj in cilja, da bi bil davčni nadzor še bolj učinkovit, je DURS ustanovila nov, poseben oddelek – Preiskovalno-analitski oddelek. V letu 2008 je na DURS delovalo 8 davčnih preiskovalcev, v letu 2009 pa že 36 davčnih preiskovalcev, ki so opravili 530 davčnih preiskav in obravnavali 790 raznih prijav in informacij (DURS, 2008).

Ključnega pomena za boj proti davčnim utajam je sodelovanje DURS z ostalimi državnimi organi in sodstvom (Urad za preprečevanje pranja denarja, Policija, Carinska uprava Republike Slovenije, Okrožno sodišče, Ministrstvo za pravosodje Republike Slovenije, Vrhovno državno tožilstvo Republike Slovenije). Za sodelovanje s Policijo je bil pripravljen nov Sporazum o medsebojnem sodelovanju DURS in Policije ter Protokol o posredovanju informacij in podatkov, ki sta bila podpisana dne 24. septembra 2010 (DURS, 2011). Z izobraževanjem kriminalistov in uslužbencev Nacionalnega preiskovalnega urada je DURS povečala uspešnost prepoznavanja davčnih utaj in pregona gospodarskega kriminala ter v letu 2008 in 2009 seznanila z utajami missing traderjev tožilce in preiskovalne sodnike. Izobraževanje s področja davčne zakonodaje zajema tudi sodnike, ki so specializirani za področje gospodarskega kriminala, z namenom učinkovitejšega dela na tem področju (DURS, 2008). Predstavniki DURS so vključeni tudi v medresorske delovne skupine, ustanovljene z namenom preučitve zakonske ureditve ter možnosti in podlag za ustanovitev Urada za odvzem protipravno pridobljene premoženjske koristi (ARO) oziroma institucije, ki bi bila uspešna pri odvzemu nezakonito pridobljenega premoženja (DURS, 2011).

Skladno s cilji Resolucije o nacionalnem programu preprečevanja in zatiranja kriminalitete za obdobje 2007–2011 sodeluje DURS pri aktivnostih v zvezi z ustanavljanjem multidisciplinarnih skupin za odkrivanje in preiskovanje obsežnejših in zahtevnejših kaznivih dejanj s področja gospodarske kriminalitete. DURS načrtuje poleg skupnega dela organov, vzpostavitve sistema obveščanja pristojnih organov in javnosti, vzpostaviti tudi sistem medsebojnega obveščanja pristojnih organov v postopkih odkrivanja in sankcioniranja gospodarskih kaznivih dejanj. DURS je aktivno sodeloval tudi z Evropskim uradom za boj proti goljufijam (DURS, 2011).

V posameznih zadevah zahtevnih kaznivih dejanj, zlasti s področja gospodarstva, ki terjajo dalj časa trajajoče, usmerjeno delovanje več organov in institucij, lahko vodja pristojnega državnega tožilstva po uradni dolžnosti ali na pisno pobudo policije s predstojniki posameznih organov in institucij ustanovi specializirano preiskovalno skupino. Skupino vodi in usmerja pristojni državni tožilec, člane pa imenujejo predstojniki organov in institucij, ki so člani te skupine (DURS, 2011).

Mednarodno sodelovanje je pomembno za odkrivanje utaj na področju DDV, zlasti podjetij, ki so vključena v davčni vrtiljak oziroma utaje missing traderjev, zato je DURS vključen v sistema EUROCANET (angl. *European Carousel Network*) in AUTOCANET. Sistem EUROCANET je namenjen izmenjavi informacij o podjetjih, ki so osumljeni sodelovanja v davčnih utajah vrste davčni vrtiljaki. AUTOCANET je podoben sistem, le da se izmenjujejo informacije s področja prometa z motornimi vozili.

DURS je za boj proti utajam DDV v letu 2009 po vrstah davčnega nadzora uvedla naslednja pomembnejša projekta:

1. »desk audit« pri davčni kontroli,
2. projektno vodeni davčni inšpekcijski nadzori.

»Desk audit« pri davčni kontroli. V letu 2009 je davčna kontrola uvedla sistematično vsebinsko davčno kontrolo – t.i. »desk audit«. Skupni učinek kontrole je v prvem letu znašal 93,3 milijona evrov, kar je za 64,7 % več ugotovljenih nepravilnosti kot v letu 2008 in kar za 84,9 % več kot v letu 2007 (DURS, 2010, str. 30).

Projektno vodeni davčni inšpekcijski nadzori. Z vstopom Slovenije v EU in Schengensko območje so se spremenile oblike in razsežnosti davčnih utaj, ki se pogosto dogajajo v več državah hkrati, kar še posebej velja za davčne utaje DDV tipa davčni vrtiljak, ki so najbolj razširjene v EU oziroma državah, ki poznajo sistem DDV. Inšpekcijske postopke je bilo potrebno prilagoditi novim okoliščinam, saj z dosedanjimi ni bilo mogoče zagotoviti učinkovitega boja proti davčnim utajam. Spremenjena organizacija davčne inšpekcije je že v letih 2008 in 2009 omogočila odvzeti okoli 500 ID številke za DDV, ki so predpogoj za tovrstne zlorabe (DURS, 2010, str. 39).

DURS namerava v prihodnje še naprej izvajati ciljno usmerjene nadzore, saj je to edini način za strateško načrtovanje boja proti davčnim utajam. V okviru projektno vodenih inšpekcijskih nadzorov so zagotovili povečanje števila inšpekcijskih nadzorov na inšpektorja ter specializirali inšpektorje po dejavnosti, vrsti davka in vrsti davčnih utaj. Še posebej so pozorni na davčne utaje DDV tipa davčni vrtiljak oziroma missing traderjev. Izvajajo organizacijske ukrepe, saj je kar 70 % vseh aktivnih inšpektorjev vključenih v boj zoper davčne utaje, ukrepe za izboljšanje postopkov in veljavne zakonodaje ter represivne ukrepe (DURS, 2010, str. 32, 39).

Pomembnejši projektno vodeni nadzori za področje missing trader utaj (DURS, 2010, str. 39–40):

- gradbeništvo – v letu 2009 so bile glavne aktivnosti davčno inšpekcijskih nadzorov usmerjene v nadzor gradbišč v sodelovanju z drugimi inšpektorati, odkrivanje missing traderjev ter podjetij, ki so z njimi sodelovale, preverjanje pravilnosti in pravočasnosti plačevanja davčnih obveznosti. Opravljenih je bilo 1.744 inšpekcijskih nadzorov, dodatno

so obračunali davčne obveznosti v višini 21,5 milijona evrov. Za primerjavo so v letu 2008 morali opraviti kar 2.911 nadzorov, pri katerih so obračunali 21,2 milijona evrov davčnih obveznosti.

- Nadzor prometa s prevoznimi sredstvi – v letu 2009 je bilo opravljenih 978 davčnih nadzorov in ugotovljenih za 15,3 milijona evrov dodatnih davčnih obveznosti. Aktivnosti so bile usmerjene v nadzor prodajalcev prevoznih sredstev, v pridobitve rabljenih in novih motornih vozil, nadzor ogledov in cenitve motornih vozil, odkrivanje missing traderjev, preverjanje pravilnosti in pravočasnosti plačevanja davčnih obveznosti. V letu 2008 so s 758 nadzori ugotovili 8,2 milijona evrov dodatnih davčnih obveznosti.

Dve največji oviri učinkovitejšega boja proti davčnim utajam sta pomanjkanje kadrov in tehnološke omejitve, predvsem v inšpekciji in kontroli. Na področju davčno inšpekcijskega nadzora bi v primeru vzpostavitve kriterija 2/3/5/10 DURS potrebovala 723 inšpektorjev. Frekvenca pregledov po tem kriteriju bi bila za velika podjetja na 2 leti, na 3 leta za srednja podjetja, na 5 let za majhna in na 10 let za mikro podjetja (DURS, 2010, str. 32).

Bernik in Tičar (2011, str. 35) menita, da je primerna metoda za odkrivanje in preprečevanje davčne utaje tudi izvajanje davčnih inšpekcijskih nadzorov brez predhodne najave. Posredno je njihova uvedba že sedaj zapisana v ZdavP-2, vendar je določilo sestavljeno presplošno.

3.1.3 Vloga davčne uprave pri izboljšanju odnosa davčnih zavezancev do obdavčitve

Snežič in Kostanjevec (2010, str. 17) menita, da je za izboljšanje odnosa davčnih zavezancev do davčnih utaj potrebno več kot le višje kazni, ampak tudi jasnost, enostavnost in stabilnost davčnega sistema ter izobraževanje davčnih zavezancev.

Avtorji Eva Jonas, Klaus Heine in Dieter Frey v svoji študiji ponujajo konkretne predloge, s katerimi lahko država izboljša odnos posameznikov do plačevanja davkov in s tem njihovo davčno moralo. V modelu t.i. davčnega zadovoljstva podajajo štiri skupine načel, katerih uresničitev izboljšuje odnos davčnih zavezancev do obdavčitve – pozitivna davčna miselnost (Veršnik, 2004a, str. 22):

Načelo smotrnosti in razumljivosti. Pozitiven odnos do države in do zakonodaje je povezan s pozitivnim odnosom do davkov. Če državljani vedo, čemu so davki namenjeni in zakaj jih plačujejo, so pripravljeni sprejeti tudi velike davčne obremenitve. Pomembno je, da v ta namen davčni zavezanci spoznajo, da je plačevanje prispevkov smotno. Država bi morala davkoplačevalce informirati z namenom pobiranja davkov in porabe javnega denarja ter s tem, da se marsikatera javne potrebe ne da financirati zaradi izgube sredstev kot posledice nezakonitega davčnega izmikanja. Družbeno odgovorni davčni zavezanci se zavedajo, da se brez obdavčitve potrebe skupnosti kot celote ne bi mogle zadovoljiti. Lasten prispevek ima večjo težo v manjših skupinah kot v velikih skupnostih, pozitiven odnos do obdavčitve pa je odvisen od tega, ali posameznik meni, da bo imel kakšno osebno korist.

Načelo preglednosti in predvidljivosti. Preglednost porabe javnega denarja in seznanjenost državljanov z davčno zakonodajo vpliva k pozitivnemu odnosu do obdavčitve. Pomembno je, da državljani vedo, kakšne spremembe jih čakajo v prihodnje, ali se bo njihova davčna obremenitev sčasoma povečala ali zmanjšala.

Načelo participacije. Javni izdatki se štejejo za pravično nadomestilo za plačane davke, če imajo davčni zavezanci možnost sodelovanja v procesu odločanja o porabi pobranih davkov.

Načelo pravičnosti. Davčni zavezanci svojo davčno obremenitev primerjajo z davčno obremenitvijo drugih davčnih zavezancev. Za spodbudo pozitivnega odnosa do davkov morajo biti davčne obremenitve uravnotežene. Rezultati morajo biti sorazmerni z njihovimi vložki, sicer se pojavi težnja k vzpostavitvi stanja, ki bo ustrezalo njihovemu pojmovanju pravičnosti. Interes posameznika za plačevanje davkov bo upadel, če meni, da je njegovo davčno breme večje od bremena drugih davčnih zavezancev.

3.2 Vloga davčnih zavezancev

Od davčnih zavezancev se pričakuje, da bodo pri poslovanju delovali kot dobri gospodarstveniki z namenom dolgoročnega obstoja na trgu. Z davčno utajo utajevalec ogrozi dolgoročnejši obstoj preostalih poštenih udeležencev na trgu, ki so nevede bili udeleženi v utaji.

3.2.1 Vloga dobrega gospodarstvenika pred sklenitvijo pogodbe v preprečevanju poslovanja z missing traderji

Davčni zavezanci v želji, da bi čim bolj znižali stroške poslovanja, iščejo čim cenejše izvajalce storitev oziroma čim cenejše dobavitelje. Veliko poslov se sklepa na podlagi ustnega priporočila in preveri se le, ali je davčni zavezanec registriran za namene DDV, da se lahko odbije DDV pri prejetem računu. Naročnik le ve, da je sklenil pogodbo z izvajalcem ali dobaviteljem, ki je delo opravil z delavci, ki so dejansko delali (če je delo bilo opravljeno), ali ki je dejansko dobavil blago, da je prejel račun ter ga plačal (Simič, 2009, str. 5).

DURS na drugi strani nalaga davčnemu zavezancu, da bi moral pred začetkom poslovanja z neznanim (novim) dobaviteljem poleg preveritve veljavnosti ID številke za DDV, ki jo je preveril, opraviti še naslednja dejanja (Odločba DURS, 2009):

- pridobiti kopije ustanovitve podjetja in sprememb iz sodnega registra,
- pridobiti kopije odločbe o identifikaciji za DDV (kdaj je podjetje pridobilo identifikacijo za namene DDV),
- pridobitev veljavnosti ID številke za DDV,
- pridobiti razpoložljive informacije iz komercialnih baz podatkov o dosedanjem poslovanju podjetja,

- pridobiti informacije o dosedanjih referencah podjetja (na primer prospekt podjetja),
- pridobiti informacije od neodvisnih tretjih oseb o boniteti podjetja,
- preveriti obstoječe podatke o podjetju na internetu in ostalih medijih,
- vztrajati na osebnem kontaktu z odgovorno osebo bodočega dobavitelja in izvesti, če je mogoče, začetni obisk poslovnih prostorov oziroma sedeža podjetja,
- preveriti obstoj stacionarne telefonske številke.

Pravilnik o izvajanju zakona o davku na dodano vrednost (Ur. l. RS, št. 141/2006, 52/2007, 120/2007, 21/2008, 123/2008, 105/2009, 27/2010, 104/2010, 110/2010, 82/2011 v nadaljevanju PZDDV-1) v 147. členu določa, da so za pravilno računovodsko evidentiranje potrebne ustrezne listine, ki bi v primeru, da davčni zavezanec ni vedel za sodelovanje z missing traderjem, veljale kot ustrezno dokazno breme v njegovo korist. DURS v svojem pojasnilu navaja naslednjo dokumentacijo, ki pa eksplicitno v PZDDV-1 ni navedena in torej zakonsko ni predpisana, navaja pa jo tudi Slovenski računovodski standard (Ur. l. RS, št. 118/2005, 10/2006, 112/2006, 90/2010, 80/2011, v nadaljevanju SRS) 21: naročilnice, predračuni, dobavnice, oddajnice, prevzemnice, tehtalni listi, tovarni list, bančni izpiski, itd.

3.2.2 Odgovornosti in dolžnosti davčnih zavezancev za poslovanje, ki ustreza pravnim in moralnim normam

Davčni zavezanci se morajo pri poslovanju držati pravnih in moralnih norm. Iz sodb Upravnega sodišča Republike Slovenije so povzete zakonske določbe, ki so kršene pri davčnih utajah tipa missing traderji in določbe, ki jih davčni zavezanci morajo upoštevati pri vsakdanjem poslovanju, da bi njihovo poslovanje ustrezalo zakonskim okvirjem.

Sodišče ugotavlja, da gre običajno pri poslovanju davčnih zavezancev z missing traderji za navidezne posle oziroma da niso bile v resnici storitve opravljene ali blago dobavljeno. Navedena okoliščina je pomembna, ker je treba dokazati opravljene storitve s strani izdajateljev računov, kar gre v breme davčnega zavezanca, v kolikor uveljavlja davčne ugodnosti iz tega naslova (ZDDV-1, 62. člen: Pravica do odbitka nastane v trenutku, ko nastane obveznost obračuna DDV). Navedenega pa davčni zavezanec ni dokazal, zato gre za zlorabo pravic in posledično za nepriznavanje pravice do odbitka vstopnega DDV, kar je tudi v skladu z navedeno prakso Sodišča EU. Pravica do odbitka vstopnega DDV ne gre v primeru, ko gre za zlorabo pravic in transakcije, katerih edini cilj je pridobitev davčne ugodnosti.

Pri missing traderjih se prekliče veljavnost ID za DDV, s čimer se zloraba missing traderjev za davčne namene zaključi. DURS v postopku zoper missing traderjev poda kazensko ovadbo (za ponarejanje listin, neupravičeno uporabo sredstev družbe, zlorabo položaja, itd.). Izterjava morebiti obračunanih davkov in naloženih kazni od missing traderjev pa je s standardnimi postopki izterjave zelo težka, če že ne nemogoča (DURS, 2011; Maček, 2010, str. 131).

Neverodostojnost listin. Po ugotovitvah DURS so skupne značilnosti missing traderjev, da le-ti niso predložili poslovnih knjig in poslovne dokumentacije v zvezi z izdanimi računi za opravljene storitve oziroma dobave blaga, ki naj bi jih missing traderji opravili za davčnega zavezanca. Davčni zavezanec nikjer nima konkretno navedeno kdo je dejansko izvajal aktivnosti, ki so navedene v sklenjenih pogodbah med zavezancem in missing traderji. V zvezi s poslovanjem z izvajalci storitev je zavezanec predložil neverodostojne listine. Metoda naročanja del je nenavadna, saj zavezanec ne razpolaga s transparentno dokumentacijo v zvezi z opravljenimi naročili, na prejetih računih ni navedenih telefonskih števil, iz prilog računov ni razvidnega datuma opravljenih storitev, ni števil računov, na katere se specifikacije del nanašajo, ni predračunov, ponudb in dobavnic. Podpisana dobavnica s strani prejemnika za izdajatelja pomeni, da je blago predal kupcu, za prejemnika pa, da je blago prejel in je podlaga za izstavitev računa.

Za verodostojnost listin mora davčni zavezanec upoštevati naslednje zakone in standarde:

- 54. člen ZGD-1 – družbe in podjetniki morajo voditi poslovne knjige in jih enkrat letno zaključiti v skladu z Zakonom o gospodarskih družbah (Ur. l. RS, št. 65/2009-UPB3, 83/20009 Odl. US: U-I-165/08-10, Up-1772/08-14, Up-379/09-8, 33/2011, v nadaljevanju ZGD-1) in slovenskimi računovodskimi standardi ali mednarodnimi standardi računovodskega poročanja, če ta zakon ne določa drugače.
- SRS 21 – knjigovodske listine (v papirni obliki ali v obliki elektronskih zapisov) morajo izkazovati poslovne dogodke verodostojno in pošteno. Po SRS 21.6. se knjigovodske listine, ki izkazujejo poslovne dogodke, praviloma sestavljajo na kraju in času njihovega nastanka in to po načelu razbremenjevanja: vse podatke na njih izpisuje tisti, ki se na njihovi podlagi razbremenjujejo, potrjujejo pa tisti, ki se na njihovi podlagi obremenjujejo (manjkajoče dobavnice).
- 31. člen ZDavP-2 – osebe, ki so dolžne voditi poslovne knjige in evidence v skladu z ZDavP-2, drugim zakonom ali računovodskim standardom, so jih dolžne voditi tudi za namene izvajanja zakonov o obdavčenju.
- 76. člen ZDavP-2 – zavezanec za davek mora za svoje trditve v davčnem postopku predložiti dokaze. Zavezanec mora poskrbeti za dokazno breme, na podlagi katerega se davčna obveznost zmanjša. Člen določa tudi, da mora davčni organ dokazati dejstva, na podlagi katerih davčna obveznost nastane ali ne nastane oziroma se poveča ali zmanjša.
- 77. člen ZDavP-2 – v davčnem postopku dokazuje davčni zavezanec za davek svoje trditve s pisno dokumentacijo ter poslovnimi knjigami in evidencami, ki jih vodi v skladu z ZDavP-2 ali zakonom o obdavčenju. Zavezanec pa ima tudi možnost predlagati izvedbo dokazov z drugimi dokaznimi sredstvi.
- 138. člen ZDavP-2 – zavezanec za davek mora v davčnem inšpekcijskem nadzoru sodelovati pri ugotavljanju dejanskega stanja, ki je pomembno za obdavčenje. Dolžan je dajati podatke, predložiti poslovne knjige in evidence, poslovno dokumentacijo in druge dokumente na kraju opravljanja nadzora in dajati pojasnila, ki so potrebna za njihovo razumevanje.

- 67. člen ZDDV-1 – v členu so natančneje določeni pogoji za uveljavljanje pravice do odbitka DDV, pri čemer je tudi določeno, da mora za odbijanje DDV zavezanec izpolnjevati naslednje pogoje: mora imeti račun, ki je izdan v skladu z 81. do 84. členom tega zakona. V 81. členu je določeno, da mora vsak davčni zavezanec izdati račun za dobave blaga ali storitev, ki jih je opravil drugemu davčnemu zavezancu ali pravni osebi, ki ni davčni zavezanec.
- 85. člen ZDDV-1 – davčni zavezanec mora v svojem knjigovodstvu zagotoviti dovolj podrobne podatke, da omogočajo pravilno in pravočasno obračunavanje DDV in nadzor davčnega organa nad obračunavanjem in plačevanjem DDV.
- 147. člen PZDDV-1 – podlaga za knjigovodsko evidentiranje davčno pomembnih dogodkov so ustrezne listine, kot so: izdani in prejeti računi, knjigovodske listine o plačilih in izplačilih, uvozne in izvozne carinske deklaracije ter odločbe carinskega urada in vse druge listine, ki so pomembne za obračun in plačilo DDV ter odbitek DDV.

Navidezni posli. Dokumentacija je pomanjkljiva, saj celotnega toka poslovnih dogodkov ni mogoče preveriti pri nobenem od udeleženih subjektov. Sklenjene pogodbe med naročnikom in izvajalcem so pomanjkljive in niso v skladu z običajno poslovno prakso. Ni obstoja izvirne listine, ki bi dokazovala, kdo je storitve dejansko opravil ter gre v primeru zaračunanih storitev oziroma blaga za navidezen posel, ki dejansko s strani missing traderjev ni bil nikoli opravljen. Izvajalci del niso opravljali storitev davčnemu zavezancu kot poslujoča podjetja in niso opravljali dejavnosti po določbah 5. člena ZDDV-1. Tudi navzkrižni pregledi in postopki davčnih inšpekcijskih nadzorov pri spornih davčnih zavezancih so pokazali, da ne obstaja resnični promet storitev in blaga med izdajatelji računov in zavezancem.

Namen navideznega posla je izključno doseganje neupravičenega odbitka vstopnega DDV oziroma nezakonita korist od neplačanega DDV. DURS v postopkih davčnih inšpekcijskih nadzorov missing traderjem po izdanih računih ni naložila plačila obračunanega DDV, saj gre za navidezen posel, ki dejansko s strani teh missing traderjev ni bil nikoli opravljen in posledično ni obstajala nikakršna zakonska podlaga za obdavčenje, kot tudi ne odbitek vstopnega DDV pri prejemniku takega računa.

Davčni zavezanci, ki so opravljali navidezne posle, so kršili naslednje zakonske določbe:

- 5. člen ZDDV-1 – davčni zavezanec je vsaka oseba, ki kjerkoli neodvisno opravlja katerokoli gospodarsko dejavnost, ne glede na namen ali rezultat opravljanja dejavnosti. Gospodarska dejavnost obsega vsako proizvodno, predelovalno, ekonomsko in storitveno dejavnost, vključno z rudarsko, kmetijsko in poklicno dejavnostjo ter izkoriščanje premoženja in premoženjskih pravic, če je namenjeno trajnemu doseganju dohodka.
- 74. člen ZDavP-2 – navidezni pravni posli ne vplivajo na obdavčenje. Če navidezni pravni posel prikriva drug pravni posel, je za obdavčenje merodajen prikrit pravni posel.
- 1. odstavek 33. člena ZDDV-1 – obdavčljivi dogodek in s tem obveznost obračuna DDV nastane, ko je blago dobavljeno ali storitve opravljene.

- 1. odstavek 63. člena ZDDV-1 – davčni zavezanec ima pravico, da od DDV, ki ga je dolžan plačati, odbije DDV, ki ga je dolžan plačati ali ga je plačal pri nabavah blaga oziroma storitev, če je to blago oziroma storitve uporabil oziroma jih bo uporabil za namene svojih obdavčenih transakcij, in sicer: DDV, ki ga je dolžan plačati ali ga je plačal v Sloveniji za blago ali storitve, ki mu jih je ali mu jih bo dobavil drug davčni zavezanec.

»**Poštni nabiralniki**«. Missing traderji svoje dejavnosti niso nikjer oglaševali in ni razvidno, da bi se na sedežih podjetij opravljale dejavnosti, saj razen poštnega predalčka ni drugih označb, nimajo kadrovskih in materialnih pogojev, nimajo zaposlenih delavcev in nimajo osnovnih sredstev (poslovnih prostorov, skladišč, vozil, delovnih strojev, opreme), da bi lahko opravili navedene storitve oziroma dobave blaga.

Takojšnji dvigi gotovine iz transakcijskega računa in prenakazila na »offshore podjetja«. Poslovne aktivnosti missing traderjev so omejene le na poslovanje s transakcijskimi računi (v nadaljevanju TRR). Plačilu denarnih sredstev istega dne je vedno sledil gotovinski dvig brez dokumentacije za kakšen namen je bila gotovina dvignjena in uporabljena, pooblašenci za dvige pa so bili le direktorji oziroma najeti posamezniki brez statusa. Prilivi, ki so bili nakazani na TRR missing traderjev, so bili še isti dan prenakazani v tujino, na TRR tujih podjetij (»offshore podjetja« z ugodno davčno obravnavo).

Neoddajanje davčnih obračunov. Missing traderji niso izkazovali obveznosti DDV. DURS so predložili največ tri mesečne obračune ter izkazovali obveznost plačila DDV v nizkih zneskih. Na obračunih so izkazovali bistveno nižje zneske dobav blaga in storitev, kot pa so imeli prilivov na TRR. Nekatera podjetja niso bila niti zavezanci za DDV in niso predložila prijave za vpis v register zavezancev za DDV. Oddajala niso niti obračuna za davek od dohodkov pravnih oseb. Missing traderjem je DURS posledično odvzel ID številke.

Neustrezna preveritev podjetij. DURS davčnemu zavezancu očita, da ni opravil ustreznih preveritev o delovanju missing traderjev in v davčno inšpekcijskem postopku ni dokazal, da so zaračunane storitve dejansko opravili izdajatelji računov, torej gre za navidezne posle.

Delo oziroma zaposlovanje na črno. Odgovorne osebe podjetij, ki se pojavljajo kot dobavitelji za davčnega zavezanca, nimajo nobenih kvalifikacij in strokovnih znanj za opravljanje dejavnosti, za katere izstavljajo račune, pa tudi ni podatkov, da bi podjetja najemala podizvajalce, ki bi lahko opravljali morebitne storitve, niti niso izkazovale podatkov o opravljenem prometu oziroma ni razvidno, da bi poravnala obveznosti do podizvajalcev. V primeru opravljanja dela na črno davčni zavezanec pravzaprav ni nujno posloval z missing traderjem, temveč so delo opravili na črno in od nekega drugega podjetja pridobili navidezen račun zaradi prikazovanja stroškov in zniževanja DDV.

3.2.3 Odgovornosti in dolžnosti davčnih zavezancev za kakovostno računovodenje

Delovanje računovodskih servisov naj bi bilo neodvisno od naročnika, kar jim je nekoliko lažje doseči, kot pa računovodjem, ki so zaposleni neposredno v podjetju. V obeh primerih pa računovodja običajno nima vpogleda v celotno poslovanje podjetja in se opira zgolj na papirno dokumentacijo, ki mu je predložena v knjiženje.

V primeru missing trader utaj je potrebno opozoriti, da če nekdo za drugega sestavi DDV napoved z lažnimi podatki, odgovorna oseba pravne osebe pa je to napoved podpisala, odgovarja podpisnik napovedi kot storilec, sestavljalec napovedi pa kot sotorilec. Podobno se obravnava tudi, ko nekdo davčnemu zavezancu izstavlja navidezne račune, da bi ta potem izkazal v davčni napovedi višje stroške (Mazi 2002a, str. 292).

V uvodu v SRS je v temeljnih računovodskih predpostavkah in kakovostnih značilnostih računovodenja določeno, da se pri računovodenju zahtevata resničnost in poštenost predstavljanja.

Med temeljne računovodske predpostavke sodi upoštevanje nastanka poslovnih dogodkov in upoštevanje časovne neomejenosti delovanja:

- Upoštevanje nastanka poslovnih dogodkov – računovodske izkaze je treba sestavljati na podlagi računovodenja, ki je zasnovano na temeljnih poslovnih dogodkih. Poslovni dogodki se prepoznajo, ko se pojavijo in ne šele pri plačilu.
- Upoštevanje časovne neomejenosti delovanja – računovodske izkaze je treba sestavljati, kot da bo podjetje nadaljevalo poslovanje v dogledni prihodnosti in kot da nima niti namena niti potrebe, da bi ga povsem ustavilo ali pomembno skrčilo.

Kakovostne značilnosti celotnega računovodenja so predvsem: razumljivost, ustreznost, zanesljivost in primerljivost. Podrobneje opominjajo, na kaj morajo podjetja biti pozorna pri oblikovanju računovodskih usmeritev, to je pravil in postopkov, ki jih je treba upoštevati in uporabljati pri računovodenju:

- Razumljivost – pomen kontov in knjižb na računovodskih izkazih so razumljivi uporabniku, ki dovolj dobro pozna poslovno in gospodarsko delovanje in računovodstvo.
- Ustreznost – ne le da imajo postavke v računovodskih izkazih zaželeno, potrebne in koristne lastnosti, temveč tudi konti in knjižbe na njih ustrezajo določenemu namenu in pravilom. Na ustreznost postavk vplivata njihova vrsta in bistvenost, bistvenost pa je odvisna od velikosti posamezne postavke ali napake, ocenjene v posameznih okoliščinah oziroma opustitve ali napačne predstavitve posamezne postavke. Informacije so ustrezne, če pomagajo uporabnikom sprejemati oziroma popravljati ali potrjevati poslovne odločitve. Informacije so bistvene takrat, ko lahko njih opustitev ali napačna navedba vpliva na poslovne odločitve uporabnikov, zasnovane na računovodskih izkazih.

- Zanesljivost – pomeni, ne samo da postavke v računovodskih izkazih ne vsebujejo pomembnih napak in pristranskih stališč ter da zvesto predstavljajo tisto, o čemer trdijo, da predstavljajo, ali za kar se upravičeno domneva, da predstavljajo, temveč tudi da so konti in knjižbe na njih popolni in zanesljivi. Informacije morajo biti popolne glede bistvenosti. Zanesljivost zahteva še upoštevanje prednosti vsebine pred obliko in opozarja, da je treba poslovne dogodke obravnavati v skladu z njihovo vsebino in v denarni merski enoti izraženo resničnostjo in ne zgolj na njihovo pravno obliko.
- Primerljivost – konti in knjižbe so enotni v posameznem podjetju in različnih podjetjih. Zaradi metodične enotnosti je mogoče primerjati postavke v računovodskih izkazih istega podjetja za različna leta in v različnih podjetjih.

4 PRAKTIČEN PRIKAZ PRIMERA UTAJE DAVKA NA DODANO VREDNOST

Po doslej obravnavani teoriji lahko sklenemo, da davčne utaje missing traderjev lahko razdelimo v dve skupini (Zalokar & Prusnik, 2009, str. 55):

1. Zaračunano blago ni bilo dobavljeno oziroma storitev ni bila opravljena – prejemnik računa si DDV ne more odbiti, ker je bil posel le navidezno opravljen.
2. Zaračunano blago je bilo dobavljeno oziroma storitev je bila opravljena – v tem primeru se v skladu s prakso Sodišča EU pravica do odbitka DDV presoja glede na okoliščine posla. Če naročnik ni vedel ali ni mogel vedeti, da sodeluje v transakciji z missing traderjem, DDV sme odbiti. Če je naročnik vedel ali bi moral vedeti, da sodeluje v transakciji z missing traderjem, DDV ne sme odbiti.

Kot primer druge skupine davčnih utaj missing traderjev je prikazana Odločba DURS v primeru poslovanja davčnega zavezanca z missing traderjem. V sklopu Odločbe DURS so predstavljeni kazalci, ki nakazujejo, da je neko podjetje missing trader. Predstavljen je tudi računski primer utaje DDV.

4.1 Odločba davčne uprave v primeru poslovanja davčnega zavezanca z missing traderjem s kazalci, ki nakazujejo, da je podjetje missing trader

V nadaljevanju je predstavljena Odločba DURS pri davčnem zavezancu, pri katerem je bilo v davčnem inšpekcijskem nadzoru ugotovljeno, da je posloval z missing traderjem. Davčni zavezanec se je pri nadzoru zagovarjal, da tekom sodelovanja z missing traderjem ni vedel, da posluje s tovrstnim podjetjem. DURS je v namen prihodnjemu izogibanju poslovanja z missing traderjem v odločbi davčnemu zavezancu predstavila kazalce, ki nakazujejo, da je neko podjetje missing trader.

Leta 2009 je DURS v davčnem inšpekcijskem nadzoru za enomesečno obdobje iz leta 2007 preiskovala pravilnost in pravočasnost obračunavanja in plačevanja DDV pri zavezancu za davek. Težišče inšpekcijskega pregleda je bilo na ugotavljanju upravičenosti uveljavljanja odbitnega DDV iz naslova storitev, ki naj bi jih zavezancu za DDV opravil missing trader.

Ravnanje davčnega zavezanca je bilo preverjeno glede na določbe: Zakona o davku na dodano vrednost, Zakona o davčnem postopku, Zakona o davčni službi, Zakona o gospodarskih družbah, Slovenskih računovodskih standardov, Zakona o splošnem upravnem postopku.

Zavezanec za davek je od missing traderja v letu 2007 prejel račun za gradbene storitve v višini 60.000 evrov (osnova 50.000 evrov, DDV 10.000 evrov) in račun tudi plačal na TRR missing traderja. Račun je bil knjižen v letu 2007 kot strošek vzdrževanja nepremičnine.

Zavezanec za davek je v postopku davčno inšpekcijskega nadzora predložil naslednjo dokumentacijo:

- obračun DDV-O za obdobje meseca, v katerem je bil račun prejet,
- knjigo prejetih in izdanih računov za to obdobje,
- prejete in izdane račune v obravnavanem mesecu,
- kartico glavne knjige konta, na katerem je bil prejet račun za gradbene storitve evidentiran,
- gradbene dokumente nepremičnine.

Davčno inšpekcijski nadzor DDV pri missing traderju je bil izvršen v letu 2009 za obdobje, od dne, ko se je zamenjal direktor v začetku leta 2007, do konca leta 2007. Novi direktor je bil hrvaški državljan, registrirana dejavnost podjetja je bila gradnja stanovanjskih in nestanovanjskih stavb s sedežem v Ljubljani.

Iz pridobljenih podatkov s strani poslovne banke je razvidno, da so različne slovenske gospodarske družbe in samostojni podjetniki posamezniki na poslovni račun missing trader podjetja nakazovali finančna sredstva za opravljene storitve.

Zavezanec za davek je izstavljal račune za različne opravljene storitve in prodajo proizvodov, ki niso imele nobene povezave z registrirano osnovno dejavnostjo.

DURS je ugotovila:

- da so bili s strani missing traderjev izdani navidezni računi in da missing trader storitev ali prodaje proizvodov, za katere je izstavil račune, ni opravil;
- računi so se izdajali za raznovrstne storitve;
- da so bile transakcije opravljene zgolj zaradi izogiba davčne obveznosti;

- da gre za navidezno firmo, ki je izdajala račune, tako da so jih kupci le evidentirali v poslovnih knjigah (prejeti računi), si zmanjševali stroške poslovanja v bilancah in neupravičeno odbijali vstopni DDV. Po oceni DURS naj bi bilo v pregledanem obdobju okrog 200.000 evrov neupravičeno odbitega vstopnega DDV;
- trenutni lastnik in direktor je tuj državljan;
- odgovorna oseba – direktor pravne osebe je nedosegljiv;
- iz ogleda na registriranem naslovu sedeža podjetja je DURS ugotovila, da se na tem naslovu dejavnost ne opravlja, niti nima poslovnih prostorov ali poštnega predala;
- dejstvo je, da je podjetje dejansko v tej verigi missing trader.

DURS je tako ugotovila, da obravnavani missing trader:

- sam ni mogel opraviti zaračunane dobave blaga in storitev, saj nima sredstev, poslovnih prostorov, znanja in zaposlenih;
- ni naročil oziroma ni nabavil blaga ali storitev zaračunanih v transakcijah po izdanih računih od nekoga drugega (podjetje ni predložilo nobenih dokazov o tem);
- iz podatkov o TRR izhaja, da ni izvedel nobenega plačila/nakazila iz TRR določljivemu prejemniku sredstev, ki bi lahko opravil transakcije zaračunane v izdanih računih;
- z navidezno izdanimi računi je davčni zavezanec omogočil uveljavljanje odbitnega DDV pravnim osebam, katerim so bili izstavljeni računi z obračunanim DDV;
- podatkov o opravljenem prometu zavezanec ni izkazoval;
- iz uradno pridobljenih podatkov TRR zavezanca za davek je razvidno, da so poslovne aktivnosti omejene le na poslovanje s TRR in sicer plačilu denarnih sredstev je istega dne vedno sledil gotovinski dvig brez dokumentacije, za kakšne namene je bila gotovina dejansko dvignjena in uporabljena;
- ni imel nikakršnih kadrovskih in materialnih pogojev, da bi lahko opravljal storitve, prav tako za le-te ni podatkov, da bi najemal podizvajalce, ki bi opravili morebitne storitve;
- zavezanec za davek ni predložil nikakršnih dokazil o svojem poslovanju.

Zaradi velikega števila izdanih računov v nekaj več kot enem letu (okrog 700 izdanih računov), je DURS sklepala, da obstaja velika verjetnost, da je missing trader izdajal navidezne račune, ki so prejemnikom služili zgolj za uveljavljanje vstopnega DDV.

Na podlagi presoje vseh predhodno navedenih dejstev in dokazov je DURS ugotovila objektivne okoliščine in zavezanca za davek opredelila kot missing traderja, ki storitve ni opravil in je na trgu posloval le navidezno. Davčni zavezanci, prejemniki računov missing traderjev, po določbi 1. odstavka 63. člena ZDDV-1 nimajo pravice do odbitka DDV, ker storitve, ki jih je prejemnik računa morebiti tudi prejel, ni opravilo obravnavano podjetje.

Davčni zavezanec ni predložil nobenih dokazov, da so bile storitve zaračunane na računih, opravljene s strani izdajatelja računa.

Pravna podlaga, da se davčnemu zavezancu prejemniku navideznega računa ne dovoli odbitka vstopnega DDV, je v ZDDV-1, in sicer: 62. člen ZDDV-1 določa, da pravica do odbitka DDV nastane v trenutku, ko nastane obveznost obračuna DDV.

V povezavi z 32. členom ZDDV-1:

- Obdavčljivi dogodek pomeni dogodek, s katerim so izpolnjeni pravni pogoji, potrebni za nastanek obveznosti obračuna DDV.
- Obveznost obračuna DDV nastane, ko ima davčni organ po zakonu pravico zahtevati davek od osebe, ki ga je dolžna plačati, četudi je plačilo lahko odloženo.

Po določbi 1. odstavka 33. člena ZDDV-1 obdavčljivi dogodek in s tem obveznost obračuna DDV nastane, ko je blago dobavljeno ali storitve opravljene.

Iz navedenih določb izhaja, da je pogoj za to, da DURS zahteva plačilo DDV od zavezanca:

- opravljena transakcija blaga ali storitev (tudi če ni plačana oziroma če ni izdan račun), pri tem pa je pomembno,
- da pravica do dobitka vstopnega DDV po določbi 62. člena ZDDV-1 nastopi v trenutku, ko so prej navedeni pogoji izpolnjeni, s čimer se zagotavlja načelo nevtralnosti sistema DDV.

Po 1. odstavku 63. člena ZDDV-1 ima davčni zavezanec pravico, da od DDV, ki ga je dolžan plačati, odbije DDV, ki ga je dolžan plačati ali ga je plačal pri nabavah blaga oziroma storitev, če je to blago oziroma storitve uporabil oziroma jih bo uporabil za namene svojih obdavčenih transakcij, in sicer: DDV, ki ga je dolžan plačati ali ga je plačal v Sloveniji za blago ali storitve, ki mu jih je ali mu jih bo dobavil drug davčni zavezanec.

Podlaga za odbitek vstopnega DDV je torej dobava blaga ali storitev, ki jih je oziroma jih bo opravil drug davčni zavezanec. Če dobavitelj, ki je na računu naveden, dobave blaga ali storitev, kot jih opredeljuje ZDDV-1, dejansko ni opravil, davčni zavezanec nima pravice do odbitka vstopnega DDV po takšnem računu. Če je odbitek DDV že opravil, je v skladu z določbo 68. člena ZDDV-1 dolžan popraviti odbitek vstopnega DDV.

V 67. členu ZDDV-1 so natančneje določeni pogoji za uveljavljanje pravice do odbitka DDV, pri čemer je tudi določeno, da mora za odbijanje DDV zavezanec izpolnjevati naslednje pogoje: mora imeti račun, izdan v skladu z 81. do 84. členom tega zakona. V 81. členu je določeno, da mora vsak davčni zavezanec izdati račun za dobave blaga ali storitev, ki jih je opravil drugemu davčnemu zavezancu ali pravni osebi, ki ni davčni zavezanec.

Zgolj dejstvo, da so bili računi izstavljeni, kot tudi dejstvo, da so bili računi tudi plačani na TRR obravnavanega podjetja (36. člen ZDavP-2 določa obveznost nakazovanja plačil in

prejemkov na TRR), ne pomeni, da je predmetne storitve dejansko tudi opravilo podjetje, spoznano za missing trader podjetje. Pri tem sama oblika računa, ki naj bi bila v celoti pravilna, ne vpliva na odločitev o pravilnosti davčnih obveznosti, če se izkaže, da poslovni dogodek s strani izstavitelja sploh ni nastal – načelo resničnosti.

Račun, ki ga je zavezanec prejel, pri tem pa storitev s strani davčnega zavezanca, missing traderja, ni bila opravljena, ni pravilno izdan v skladu z 81. členom ZDDV-1. V tem primeru prejemnik računa nima ustreznega računa, kot ga predpisuje ZDDV-1, na podlagi katerega bi si lahko odbijal DDV v skladu s 63. členom ZDDV-1.

Zavezanec za davek je v davčno inšpekcijskem postopku pojasnil, da nima dokumentacije, na podlagi katere bi dokazal, da so bile storitve s strani missing traderja tudi opravljene. Pri tem je argumentiral, da je dokumentacija nepotrebna, ker so storitve še danes vidne in fotografirane. Zavezanec se ni spomnil, kako je do kontakta z missing traderjem prišlo, ker je od takrat minilo že dve leti. Prav tako zavezanec ni vedel, ali je komuniciral z direktorjem missing trader podjetja. Pogodba o sodelovanju z missing traderjem ni bila sklenjena in tudi niso priložili naročilnice, ker je v praksi ne uporabljajo. Direktor zavezanca za davek je dal napotke v zvezi z izvedbo naročenih del, vendar poimensko ne ve komu. Strokovnost opravljenega dela je direktor preverjal sam, storitve so bile opravljene kakovostno. Missing traderja v uradnih evidencah niso preverjali, saj preverjajo le podjetja, katerim dobavijo blago oziroma opravijo storitev.

Davčni zavezanec je dolžan pri svojem poslovanju ravnati tako, da kolikor je v njegovi moči, ravna kot dober gospodarstvenik – na primer da poskuša pridobiti vsaj osnovne podatke o svojih dobaviteljih, s katerimi še ni posloval ter s tem zmanjša svoje poslovno tveganje in prepreči, da ne sodeluje pri takih poslih, ki so davčno sporni.

Iz navedenega je DURS zaključila, da storitev missing trader ni opravil oziroma za to ni nobenih dokazov, zato davčni zavezanec – prejemnik računa od missing traderja po določbi 1. odstavka 63. člena ZDDV-1 nima pravice do odbitka vstopnega DDV, ker storitve ni opravil drug davčni zavezanec, to je izdajatelj računa.

DURS se je v tem primeru oprla na sodbo C-342/87 (Genius Holding BV) z dne 13. decembra 1989, ko je Sodišče EU sprejelo stališče, da pravica do odbitka DDV ne nastane samo zato, ker je DDV na računu naveden. Na računu mora biti zaračunana dejanska transakcija, da je DDV resnično dolg do države oziroma da nastane pravica do odbitka vstopnega DDV. Če račun temelji na neresnični transakciji, če promet blaga in storitev ni bil opravljen ali je bil na primer opravljen in zaračunan s strani druge osebe, zavezanec za davek nima pravice do odbitka vstopnega DDV.

DURS torej ni priznala vstopnega DDV, ker missing trader ni mogel opraviti storitev, davčni zavezanec pa v postopku davčnega inšpekcijskega nadzora za to ni predložil nobenih dokazov, kar pomeni, da storitev ni opravil davčni zavezanec, ki je naveden na izdanem

računu, zato inšpeciran davčni zavezanec nima pravice do odbitka vstopnega DDV po izdanem računu missing traderja.

Za čas od poteka roka za plačilo davka do izdaje odločbe so bile na podlagi 95. člena ZDavP-2 obračunane obresti po medbančni obrestni meri za ročnost enega leta, in sicer v višini, ki je veljala na dan poteka roka za plačilo davka.

Na zapisnik, ki ga je izdal davčni inšpektor, je davčni zavezanec za davek v 20 dneh po izročitvi podal pripombe na DURS pri svojem davčnem uradu.

Davčni zavezanec se je v pripombah skliceval na to:

- da je delo opravljeno in tudi fotografirano,
- v letu 2007 še ni vedel, da missing trader podjetja obstajajo,
- pred ustno sklenitvijo posla je preveril le, da je izvajalec zavezanec za DDV,
- dela so potekala normalno in v dogovorjenih časovnih okvirjih, zato kot dober gospodarstvenik ni začutil nobene potrebe po dodatnem preverjanju izvajalca,
- DURS, ki ima dostop do vseh podatkov in lastnih evidenc, v dveh letih ni ukrepal in s tem zavaroval morebitne ostale kupce,
- vesten kontrolor že po nekaj dneh zamude plačila DDV izda sklep o izvršbi.

V odločbi je DURS odgovarjala na pripombe davčnega zavezanca, da ZDavP-2 v 77. členu določa, če ta zakon ali zakon o obdavčenju ne določa drugače, dokazuje zavezanec za davek svoje trditve v davčnem postopku praviloma s pisno dokumentacijo ter poslovnimi knjigami in evidencami, ki jih vodi v skladu s tem zakonom o obdavčenju, lahko pa predlaga izvedbo dokazov z drugimi dokaznimi sredstvi, vendar je dokazno breme vedno na strani zavezanca za davek, ki mora v skladu s prvim odstavkom 76. člena ZDavP-2 za svoje trditve v davčnem postopku predložiti dokaze.

DURS je davčnemu zavezancu podala nekaj kazalcev, ki kažejo na to, da je določena transakcija povezana z utajo DDV:

- dobavitelj je novo registrirani davčni zavezanec za DDV,
- svoje dejavnosti ne oglašuje,
- nima nobenih referenc glede ponujenih poslov,
- zakoniti zastopnik podjetja je mlajša oseba brez ustreznih strokovnih znanj o poslu, ki ga ponuja,
- zakoniti zastopnik je tuj državljan,
- ni registriran oziroma nima ustreznih dovoljenj za izvajanje določenih poslov,
- je brez ustreznih sredstev za izvajanje ponujenih poslov,
 - nima ustreznih poslovnih prostorov,
 - nima osnovnih sredstev za izvajanje takšne dejavnosti,

- nima zaposlenih delavcev oziroma nima ustreznega števila zaposlenih, glede na obseg in vrsto dela.

Značilnost komunikacije oziroma naročanja blaga pri utajah DDV je:

- komunikacija je možna samo preko mobilnega telefona,
- telefonska številka ni objavljena v telefonskem imeniku,
- po določenem času je telefonska številka nedosegljiva (ne obstaja več),
- komunikacija vedno z eno in isto osebo, ki se predstavi samo po imenu,
- nenavadna metoda naročanja in izdajanja računov za blago glede na ustaljeno prakso.

Zavezanec za davek bi se moral po mnenju DURS zavedati, da je v določenih primerih odgovoren za plačilo utajenega DDV in da je sklepanje poslov z »neznanim« dobaviteljem s finančnega stališča lahko enako nevarno kot sklepanje večjih poslov s kupci, za katere nima podatka o njihovi likvidnosti oziroma sposobnosti plačevanja dolgov ob zapadlosti.

Zavezanec bi tako moral pred začetkom poslovanja z neznanim (novim) dobaviteljem poleg preveritve veljavnosti ID številke za DDV, ki jo je preveril, opraviti še preostale preveritve (glej poglavje 3.2.1).

Glede pripombe davčnega zavezanca na delo kontrolorja in nevestno ravnanje DURS, DURS pojasnjuje, da to ni predmet opravljenega davčno inšpekcijskega nadzora.

Ker davčni zavezanec v pripombah ni podal novih dejstev in dokazov, ki bi vplivali na odločitev DURS, se pripombe zavezanca niso upoštevale. DURS je zaključila, da davčni zavezanec po določbi 1. odstavka 63. člena ZDDV-1 ni imel pravice do odbitka vstopnega DDV, ker dobavo storitev, ki jih je prejemnik dejansko celo prejel, ni opravil drug davčni zavezanec, to je izdajatelj računa.

V tem primeru je bila davčnemu zavezancu opravljena gradbeno storitev z delom na črno. Zaradi prikaza stroškov in odbijanja DDV je pridobil navidezen račun s strani drugega davčnega zavezanca, ki pa se je tekom davčno inšpekcijskega postopka izkazal za missing traderja. DURS bi moral primer posredovati naprej ustreznim organom, saj zaradi dela na črno niso bili plačani prispevki za socialno varnost za delavce. Hleb in Rozman (1998, str. 383) menita, da k razširjenosti dela na črno prispeva premajhno sodelovanje tržnega inšpektorata in inšpektorata za delo, kjer je prvi zadolžen za nadzor dela na črno in drugi za nadzor zaposlovanja na črno, z davčnim organom. Sodelovanje teh inštitucij bi pripomoglo k učinkovitejšemu pobiranju davkov.

4.2 Računski primer

V nadaljevanju je v Tabeli 15 predstavljen računski primer, ko davčni zavezanec kupi blago od dobavitelja in nato blago proda končnemu kupcu. V prvem primeru dobavitelj posluje zakonito, v drugem primeru davčni zavezanec kupi blago od dobavitelja, ki se izkaže za missing traderja. Predpostavljamo, da je dobavitelj pridobil blago z 0 % DDV in v nadaljevanju verige se to blago prodaja z 20 % DDV.

Tabela 15: Primer izračuna DDV, ko je davčni zavezanec posloval z missing traderjem

Dobavitelj posluje zakonito	Dobavitelj je missing trader
Prodaja: $5 + 1 = 6$	Prodaja: $5 + 1 = 6$
Dobavitelj plača 1 enoto obračunanega DDV	Dobavitelj plača 0 enot DDV
↓	↓
Davčni zavezanec	Davčni zavezanec
Nabava: $5 + 1 = 6$ (1 enota odbitnega DDV)	Nakup: $5 + 1 = 6$ (1 enota odbitnega DDV)
$5 + 1$ (20 % marža) = 6	$5 + 1$ (20 % marža) = 6
Prodaja: $6 + 1,2 = 7,2$ (1,2 enoti obračunanega DDV)	Prodaja: $6 + 1,2 = 7,2$ (1,2 enoti obračunanega DDV)
Obračunani DDV - odbitni DDV = obveznost za plačilo DDV	Obračunani DDV - odbitni DDV = obveznost za plačilo DDV
$1,2 - 1 = 0,2$ obveznost za DDV do države	$1,2 - 1 = 0,2$ obveznost za DDV do države
↓	↓
Končni kupec	Končni kupec
Nakup: $6 + 1,2 = 7,2$ Kupec plača 1,2 enoti DDV	Nakup: $6 + 1,2 = 7,2$ Kupec plača 1,2 enoti DDV
↓	↓
Država	Država
Dobi $1 + 0,2 + 1,2 = 2,4$ enote DDV	Dobi $0 + 0,2 + 1 + 1,2 = 2,4$ enote DDV

Država z nepriznavanjem odbitka vstopnega DDV davčnemu zavezancu povrne sebi škodo, ki jo je povzročil missing trader z neplačilom obveznosti za DDV. V obeh primerih je pritok DDV v proračun v enaki višini. Davčnemu zavezancu, ki ni vedel, da je bil udeležen v transakciji davčne utaje z missing traderjem, pa je breme vračila DDV veliko, saj je s tem v neenakem položaju z ostalimi udeleženci, kar mu povzroča gospodarsko škodo. Škoda se še

poveča, ker mora plačati obresti in popraviti davek od dohodka pravnih oseb oziroma davek od dohodka iz opravljanja dejavnosti – poveča se dohodek, kar poveča osnovo za plačilo davka od dohodka. Finančno škodo lažje prenesejo udeleženci, ki so vedeli za sodelovanje z missing traderjem, saj jo lahko krijejo iz denarja, ki so ga pridobili med davčno utajo.

SKLEP

Z utajami DDV se soočajo vse države, ki imajo uveljavljen sistem DDV. DURS je od leta 2007 dalje ugotavljala, da v določenih poslovnih dejavnostih prihaja do večjih utaj DDV tipa missing traderji. Analiza odvzetih ID številka za namene DDV v letu 2010, ki je predstavljena v magistrskem delu, je pokazala, da je največ missing traderjev utajevalo DDV v dejavnostih:

- gradbeništva,
- trgovine, vzdrževanja in popravila motornih vozil,
- strokovnih, znanstvenih in tehničnih storitev.

Na podlagi preučitve sodb Upravnega sodišča Republike Slovenije in Odločbe Davčne uprave Republike Slovenije je možno narediti sklep o sodelovanju davčnih zavezancev z missing traderji:

- Davčni zavezanec je vedel, da je posloval z missing traderjem, pri čemer se je missing trader ustanovil sam z namenom utajevanja davkov.
- Davčni zavezanec je vedel, da je posloval z missing traderjem, pri čemer se je missing trader ustanovil na pobudo sodelujočega davčnega zavezanca (missing traderja vodi t.i. slamnati direktor, ki je voden iz strani drugih oseb, pogosto je socialno problematična oseba, ki ne sklepa posle po svoji volji in ne opravlja funkcije zakonitega zastopnika družbe).
- Davčni zavezanec ni vedel, da je posloval z missing traderjem.
- Davčni zavezanec ni vedel, da je posloval z missing traderjem, a bi glede na objektivne okoliščine mogel in moral vedeti, da posluje z njim.
- Storitve so davčnemu zavezancu bile opravljene – pojav dela oziroma zaposlovanja na črno.
- Storitve davčnemu zavezancu niso bile opravljene – cilj je utajitev DDV in zniževanje davčne osnove za plačilo davka od dohodka.

Kadar storitev ni bila opravljena oziroma blago dobavljeno, je missing trader izdal navidezen račun na podlagi navidezno opravljenega posla. Namen navideznega posla je izključno doseganje neupravičenega odbitka vstopnega DDV oziroma nezakonita korist od neplačanega DDV. Posledično ni obstajala nikakršna zakonska podlaga za obdavčenje, kot tudi ne odbitek vstopnega DDV pri prejemniku navideznega računa. Davčni organ na podlagi izstavljenih navideznih listin praviloma ne nalaga obveznosti pri missing traderjih, ampak je zaradi davčne utaje uveljavljanje odbitnega DDV pri davčnih zavezancih, ki so prejeli račun

nezakonit. Le-ti morajo neupravičeno odbiti DDV povrniti v proračun skupaj z zamudnimi obrestmi.

Pri missing traderjih se prekliče veljavnost ID številke za namene DDV, s čimer se zloraba missing traderjev za davčne namene zaključí. Davčni organ zoper missing traderja poda kazensko ovadbo, kakršnakoli izterjava morebiti obračunanih davkov in naloženih kazni od missing traderjev pa je z ustaljenimi postopki izterjave, zaradi njihovega izginotja, zelo težka.

Hipoteza magistrskega dela, da odgovornosti in dolžnosti davčne uprave in davčnih zavezancev niso jasno opredeljene, kar se v praksi davčnih utaj tipa missing traderji kaže v prelaganju odgovornosti drug na drugega, je bila z raziskavo tematike delno potrjena. Tako za davčne zavezance kot DURS veljajo številni zakoni, sodbe sodišč, predpisi, etični kodeksi in standardi, ki pa se v poslovni praksi nemalokrat križajo in vsak udeleženec lahko zavzame stališče, ki mu je v tistem trenutku najugodnejše. Pogosto so predpisi zapisani preohlapno in jih davčni zavezanci ter davčni svetovalci razumejo drugače kot DURS. Posledično prihaja do missing trader utaj. Pomemben dejavnik davčnih utaj je tudi odnos davčnih zavezancev do DURS, saj na določeni stopnji davčni zavezanci vidijo davčne zakone kot sredstvo, ki se ga prilagaja glede na njihove potrebe in ne kot nekaj, kar naj bi se spoštovalo pri poslovanju. Hipotezo torej lahko potrdim za obdobje do 1. januarja 2010. Hipoteza ostaja nepotrjena v obdobju po 1. januarju 2010, ko je zakonodajalec v DDV zakonodajo prenesel Direktivo Sveta 2008/117/ES z dne 16. decembra 2008 o skupnem sistemu DDV zaradi boja proti davčnim utajam, povezanim s transakcijami znotraj EU. S spremembo določenih zakonodajnih določb, so se uveljavili dodatni ukrepi za boj proti missing traderjem, ki so bili do tedaj urejeni s pojasnili DURS in opirani na sodbe Sodišča EU. Še vedno pa spremenjen ZDDV-1 dopušča odprte možnosti razlag, saj je težko v celoti izpopolniti zakonodajo tako, da do davčnih utaj ne bi prihajalo.

Zakonodaja je do 1. januarja 2010 omogočala hitro ustanavljanje podjetij brez posebnega izpolnjevanja pogojev za pridobitev ID številke za DDV. Tako so missing traderji pogosto izginevali v treh mesecih in se nato ustanavljali pod drugim imenom. V tem obdobju je država povrnila odbitni DDV iz davčnega obračuna, ni pa mehanizma, ki bi prisilil davčnega zavezanca k plačilu DDV. DURS ni imela možnosti zavarovanja vračila DDV davčnim zavezancem, ki so se izkazali za missing traderje. Davčni zavezanec, ki je sumil v pravilnost poslovanja poslovnega partnerja pa zaradi tajnosti podatkov ni imel možnosti pridobiti informacije o tem, ali je slednji predložil obračun DDV.

DURS je od leta 2007 dalje poostrila davčno inšpekcijske nadzore, da bi ugotovila, ali je obdavčevanje v skladu s predpisi, ter preventivno delovala v preprečevanju nadaljnjih missing trader utaj. Na podlagi ugotovitev je DURS leta 2008 objavila pojasnilo v zvezi s poslovanjem z missing traderji in odgovornostjo gospodarskih subjektov za plačilo utajenih obveznosti. Pred tem ni bilo pojasnil v povezavi s kazalci, ki bi nakazovali, da je nekdo missing trader. Marsikatero pošteno podjetje se z njimi ni seznanilo, dokler DURS pri njem ni opravil davčno inšpekcijskega nadzora. Pri tem je potrebno opozoriti, da so pojasnila

predvsem napotila davčnim uslužbencem, da enako obravnavajo enake davčne situacije. DURS jih zaradi svoje obveznosti, da informira in pomaga davčnim zavezancem, daje na razpolago tudi javnosti. Pojasnila nimajo statusa zakona, ampak so pojasnjevalni pripomoček, a za končno odločitev so merodajni le zakonski predpisi.

Za nadaljnjo zaježitev missing trader utaj se je s 1. januarjem 2010 začela uporaba novele ZDDV-1, s katerim se je v slovensko zakonodajo preneslo direktive in uredbe Sveta EU. Z dopolnitvijo zakona so se uveljavili dodatni ukrepi, potrebni za boj proti missing trader utajam, med katerimi je najpomembnejša uvedba mehanizma obrnjene davčne obveznosti v določenih poslovnih dejavnostih. Z uporabo mehanizma je DURS omogočena hitra in učinkovita kontrola obračunanega in plačanega DDV od teh dobav. Na tej osnovi se preprečuje neupravičen odbitek in zahtevek za DDV pri prejemniku, kar pomeni, da ne pride do presežka in vračila DDV. Strokovnjaki priznavajo uspešnost mehanizma obrnjene davčne obveznosti za boj proti DDV utajam missing traderjev, vendar obstaja bojazen, da na dolgi rok le prestavlja utaje na druge dobrine, ki niso omejene z mehanizmom obrnjene davčne obveznosti.

Ukrepi DURS za boj proti davčnim utajam missing traderjev imajo določene pomanjkljivosti. DURS želi zaščititi interese neupravičenega odliva DDV zaradi missing traderjev, vendar vso odgovornost prevali na inšpeciranega davčnega zavezanca, ne glede na to, ali je ta vedel ali ne, da je v davčno utajo vpleten. Pri tem se opira na sodbo Sodišča EU, ki z učinkom za nazaj nalaga vračilo odbitega DDV. Po načelu določnosti davkov, morajo davki biti določeni z zakonom, obveznost plačila mora biti jasna, natančna in pregledna. Podzakonski akti ne smejo predpisovati davkov, lahko jih le razlagajo. Z zahtevanjem plačila davka za nazaj se posega v načelo pravne varnosti in s tem v zaupanje davčnega zavezanca v pravno državo, kar pa je v nasprotju z ustavnimi načeli.

Manjka ukrep, ki bi ujel in kaznoval organizatorja missing trader utaje in ne le zahteval odbitni DDV od v verigi sodelujočih davčnih zavezancev, ki so lahko sodelovali vede ali nevede. V primeru, kadar je veriga dobav daljša, bi se morala vsaka transakcija presoјati posebej. Davčni zavezanec, ki ni vedel in ni mogel vedeti, da je prišlo do DDV utaje pri kateri drugi transakciji, bi moral imeti pravico do odbitka DDV. V davčnem postopku se davčni organ torej ne drži osnovnega načela sorazmernosti, da je v primeru dvoma potrebno odločiti v prid davčnega zavezanca. Dober gospodarstvenik pa v skladu z davčnimi načeli ne sme biti prizadet v nasprotju z načeli davčnega prava.

Kot eden glavnih načinov preprečevanja davčnih utaj je informiranje davčnih zavezancev. Za davčne zavezance je pomembno obveščanje s strani davčnih organov o primerih davčnih utaj in načinov utajevanja. Davčni zavezanci, ki delujejo kot dobri gospodarstveniki in imajo cilj dolgoročnega obstoja na trgu, bi se tako lahko pravočasno seznanili z davčnimi utajami in se jim izognili.

Tudi poostren davčni nadzor je do sedaj pomagal v omejevanju DDV utaj. Primerna metoda za odkrivanje in preprečevanje davčne utaje bi lahko bila tudi izvajanje davčnih inšpekcijskih nadzorov brez predhodne najave. Kot dolgoročnejšo rešitev omejevanja missing trader utaj pa nekateri strokovnjaki predlagajo uvedbo učinkovitejše tehnologije. Trenutni sistem se preveč zanaša na dokumente v papirni obliki. Z razvojem elektronskega plačevanja bi podjetja v proračun lahko plačala obračunani DDV vzporedno ob posamezni transakciji.

Vendar v letih, ko so se davčne utaje v Sloveniji obsežneje izvrševale, DURS še ni imela objavljenih smernic za dobrega gospodarstvenika in kazalcev za missing traderje, niti dopolnjenih zakonskih določb, zato je marsikateri davčni zavezanec šele v postopku davčnega inšpekcijskega nadzora ugotovil, da je bil del transakcije z missing traderji.

V praksi se veliko poslov sklepa na podlagi ustnega priporočila in preveri se le, ali je davčni zavezanec registriran za namene DDV, da se lahko odbije DDV pri prejetem računu. Na področju slovenskega gospodarskega pogodbenega prava je pglavitni formalni vir prava Obligacijski zakonik. V 6. členu zakonik določa skrbnost dobrega gospodarstvenika, od katerega se pričakuje skrbno ravnanje pri njegovem poslovanju. Preverjanje poslovnih partnerjev eksplicitno v zakoniku ni zapisano.

Ker pa hiter tempo poslovanja in želja po denarju spreminjata prakso, ki je vzpostavljena med strankama, se je z leti spremenila tudi natančnost davčnih zavezancev pri uporabi spremljajoče poslovne dokumentacije (naročilnice, dobavnice, itd.). Slednja pa je pomembna pri dokazovanju resničnosti opravljenega posla pri davčnem inšpekcijskem nadzoru. Po Obligacijskem zakoniku njena uporaba ni obvezna in je odvisna od vzpostavljene prakse med sodelujočima strankama. Zaradi tega je zadostna dokazila v davčno inšpekcijskem postopku, da davčni zavezanec ni vedel, da sodeluje v missing trader utaji, težko zbrati.

Čeprav pojasnila DURS v povezavi z missing trader utajami niso zavezujoča za davčne zavezance, jih je priporočljivo upoštevati. V njih so zapisani kazalci, ki se jih lahko uporabi okoliščinam in poslovni praksi ustrezno. Kadar davčni zavezanci izpolnjujejo obveznosti iz svoje poklicne dejavnosti, morajo ravnati z večjo stopnjo skrbnosti dobrega strokovnjaka in najpomembnejša merila za presojo njegove skrbnosti so pravila stroke in običaji. S kombinacijo uporabe zakonov, ostalih predpisov ter pojasnil, se tako lahko zagotovi tekoč, nevtralen in pravičen pretok obračunanega DDV med davčnimi zavezanci.

Davčnim zavezancem se zato priporoča, da preverjanje davčnih števil novih poslovnih partnerjev, pridobivanje vseh možnih razpoložljivih informacij o njih in zahtevanje pravilno izdanih računov postane del njihovega poslovnega vsakdanjika. Priporočljiva je uporaba SRS, ZDavP-2 in pojasnila DURS v povezavi z missing trader utajami. Tam je navedena dokumentacija, ki služi za pravilno računovodsko evidentiranje računovodskih listin. Njihova uporaba olajša zbiranje dokaznega gradiva in ne pušča dileme v davčnem inšpekcijskem postopku.

Še vedno ostaja problem, da obstajajo nepopolni zakoni, saj je nemogoče predvideti vse mogoče variacije davčnih utaj, ki nastanejo kot posledica določenega zakonskega ukrepa. V praksi se davčni zavezanci prevečkrat želijo izogniti določeni davčni obveznosti z izgovarjanjem na nezapisanost pravil v zakonu. Navidezno opravljanje poslovanja, izdajanje navideznih računov, neoddajanje DDV obračunov in neplačevanje DDV zrušijo zdravo poslovno okolje ter poštenim davčnim zavezancem in širšemu družbenemu okolju prinesejo zgolj negativne posledice. Zato bi prizadevanja DURS za odkrivanje in preprečevanje missing trader utaj morala biti dobrodošla med davčnimi zavezanci.

Kaj vodi posameznika v davčno utajo, je kompleksen pojav. Za povečanje davčne morale pa je potrebna podpora tako družbe kot zakonodaje. Dokler bodo obstajale »luknje« v zakonu, bodo davkoplačevalci iznašli nove metode za nezakonito povečanje svojega premoženja.

LITERATURA IN VIRI

1. Adam, S., Mirrlees, J., Besley, T., Blundell, R., Bond, S., Chote, R., Gammie, M., Johnson, P., Gareth, M., & Poterba, J. (2011). *Tax by Design*. Oxford: Oxford University Press.
2. Bajada, C., & Schneider, F. (2005). *Size, Causes and Consequences of the Underground Economy*. Aldershot: Ashgate Publishing Company.
3. Bernik, D. (2008). Kaj so davčni vrtljaki in kaj ne? *Davčno-finančna praksa*, 9(3), 20–22.
4. Bernik D., & Tičar, B. (2011). Najprimernejše metode odkrivanja in preprečevanja davčnih vrtljakov v EU in Sloveniji. *Poslovno računovodstvo*, 4(2), 25–39.
5. Bezljaj, P. (2009). DDV in DDPO po opravljenem davčnem pregledu. *Računovodski in davčni nasvet*, 6(18), str. 3–4.
6. Bonitete.si. (b.l.) Najdeno 23. marca 2011 na spletnem naslovu <http://www.bonitete.si/>
7. Bukovnik, M., & Čosić, B. (2010). Sistemske rešitve za preprečevanje utaj na področju DDV. *Poslovne strategije in izzivi sodobnega sveta, konferenčni zbornik*, str. 228–236.
8. Commission proposal on temporary measures for a consistent response to carousel fraud in certain sectors – Frequently Asked Questions. (Predlog Komisije za ukrepe proti davčnim vrtljakom v določenih sektorjih – najpogosteje postavljena vprašanja). Najdeno 14. februarja 2011 na spletnem naslovu <http://europa.eu/rapid/pressReleasesAction.do?reference=MEMO/09/423&format=HTML&aged=0&language=EN&guiLanguage=en>
9. Cooper, S. G. (1997). *Tax Avoidance and the Rule of Law*. Amsterdam: IBFD Publications BV.
10. Čokelc, S. (2000). Davčna morala. V 32. *Simpozij o sodobnih metodah v računovodstvu, financah in reviziji* (str. 353–373). Ljubljana: Zveza ekonomistov Slovenije.
11. Čokelc, S. (2002). *Davčne utaje ter ponaredbe in prevare pri davku od dobička*. Ljubljana: Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije.
12. Davčna uprava Republike Slovenije. (2008). *Poslovanje z »neplačujočimi gospodarskimi subjekti« in odgovornost gospodarskih subjektov za plačilo utajenih davčnih obveznosti*. Najdeno 18. januarja 2010 na spletnem naslovu http://www.durs.gov.si/si/novice/poslovanje_z_neplacujocimi_gospodarskimi_subjekti_i_n_odgovornost_gospodarskih_subjektov_za_placilo_utajenih_davcnih_obveznosti/.
13. Davčna uprava Republike Slovenije. (2010, februar). *Poročilo DURS o pobiranju dajatev in boju proti davčnim utajam s predlogi ukrepov*. Najdeno 11. maja 2010 na spletnem naslovu http://www.durs.gov.si/fileadmin/durs.gov.si/pageuploads/Sporocila_za_medije/Porocilo_Davcne_uprave_Vladi_RS.pdf
14. Davčna uprava Republike Slovenije. (2011). *Odgovori na vprašalnik o missing trader družbah* (interno gradivo). Ljubljana: Davčna uprava Republike Slovenije.
15. Davčna uprava Republike Slovenije. *Seznami davčnih zavezancev*. Najdeno 23. marca 2011 na spletnem naslovu

http://www.durs.gov.si/si/storitve/seznami_davcnih_zavezancev/

16. Dešman, G. (2002). Davčni nadzor kot pomemben dejavnik odkrivanja in zatiranja gospodarske kriminalitete. *Posvet: Problematika odpravljanja in pregona gospodarske kriminalitete* (str. 107–136). Ljubljana: Ministrstvo za notranje zadeve Republike Slovenije.
17. Direktiva Sveta 2006/112/ES z dne 28.11.2006.
18. Direktiva Sveta 2008/117/ES z dne 16.12.2008.
19. Drobež Tomšič, M. (2008). Poslovanje z »missing trader« podjetjem. *Davčno-finančna praksa*, 9(2), 11–14.
20. EU coherent strategy against fiscal fraud – Frequently Asked Questions. (Strategija EU za boj proti davčnim utajam – najpogostejše postavljena vprašanja). Najdeno 14. februarja 2011 na spletnem naslovu <http://europa.eu/rapid/pressReleasesAction.do?reference=MEMO/06/221&format=HTML&aged=0&language=EN&guiLanguage=en>
21. Ferlinc, A. (2008). Nekaj kazenskopравnih vidikov davčnega vrtiljaka. *Pravna praksa*, 27(35), VI–VIII
22. Ferlinc, A. (2009). Davčni vrtiljak na razširjenem trgu EU. *Pravna praksa*, 28(2), 26–27.
23. Grah Whatmough, A. (2010). Novi ukrepi zoper davčne utaje na področju davka na dodano vrednost. *Pravna praksa*, 29(31/32), 13–14.
24. Globočnik, N., & Knez, I. (2009). Predlog zakona o spremembah in dopolnitvah Zakona o davku na dodano vrednost (ZDDV-1B). Ljubljana. Najdeno 18. januarja 2010 na spletnem naslovu www.gzs.si/pripone/24082/oei45937d24082a9550a.doc
25. Her Majesty's Revenue and Customs – HMRC. Measuring Tax Gaps 2011. (Izračun davčnega primanjkljaja). Najdeno 19. decembra 2011 na spletnem naslovu <http://www.hmrc.gov.uk/stats/mtg-2011.pdf>
26. Hleb, D., & Rozman, P. (1998). Utajevanje davkov. *Naše gospodarstvo: revija za aktualna gospodarska vprašanja*, 44(3), 369–384.
27. Janko, M. (2009). Tax Investigation in the Republic of Slovenia. *Tax Tribune*, 12(25), 166–170.
28. Kazenski zakonik. *Uradni list RS* št. 55/2008, 66/2008, 39/2009, 55/2009 Odl. US: U-I-73/09-19, 56/2011 Odl. US: U-I-262/10-18.
29. Kirchler, E., & Wahl, I. (2010). Tax compliance inventory TAX-I: Designing an inventory for surveys of tax compliance. *Journal of Economic Psychology*, 31(3), 331–346.
30. Klun, M. (2003). Merjenje davčne vrzeli in davčni dolg v Sloveniji. *Naše gospodarstvo: revija za aktualna gospodarska vprašanja*, 49(3/49), 365–372.
31. *Kodeks etike davčnih delavcev*. Najdeno 18. januarja 2010 na spletnem naslovu http://www.durs.gov.si/si/o_davcni_upravi_rs/kodeks_etike_davcnih_delavcev/
32. Kranjc, V. (2006). *Gospodarsko pogodbeno pravo*. Ljubljana: GV Založba.
33. Letnar, J. (2009). Družbena odgovornost gospodarskih družb. *Pravna praksa*, 28(9), 9–11.
34. Maček, M. (2010). Sistemske utaje davka na dodano vrednost in ugotovitve Davčne uprave RS. *Pravosodni bilten*, 31(1), 117–136.

35. Mayr, B. (1998). DDV. Najdeno 20. novembra 2011 na spletnem naslovu <http://www.vsr.si/clanki/ddv-clanek.pdf>
36. Mazi, F. (2002a). Obravnavanje kaznivega dejanja davčne zatajitve v primerjavi s prekrškom davčne utaje. *Pravosodni bilten*, 23(3), 291–294.
37. Mazi, F. (2002b). Problematika odkrivanja in pregona gospodarske kriminalitete. *Posvet: Problematika odpravljanja in pregona gospodarske kriminalitete* (str. 83–87). Ljubljana: Ministrstvo za notranje zadeve Republike Slovenije.
38. Mello, L. (2009). Avoiding the Value Added Tax. *Public Finance Review*, 37(1), 27–46.
39. Obligacijski zakonik. *Uradni list RS* št. 97/2007-UPB1.
40. Odločba Davčne uprave Republike Slovenije. (2009). Interno gradivo podjetja.
41. Organisation for Economic Co-operation and Development – OECD. (2011). *Consumption tax trends 2010: VAT/GST and Excise Rates, Trends and Administration Issues*. Pariz: OECD Publishing.
42. *Organizacija in naloge davčne službe*. Najdeno 2. novembra 2011 na spletnem naslovu http://www.durs.gov.si/si/o_davcni_upravi/organizacija_in_naloge_davcne_sluzbe/
43. *Pravice in dolžnosti davčnih zavezancev*. Najdeno 2. novembra 2011 na spletnem naslovu http://www.durs.gov.si/si/zakonodaja_in_dokumenti/pravice_in_dolznosti_zavezancev_z_a_davek/
44. Pravilnik o izvajanju zakona o davku na dodano vrednost. *Uradni list RS* št. 141/2006, 52/2007, 120/2007, 21/2008, 123/2008, 105/2009, 27/2010, 104/2010, 110/2010, 82/2011.
45. Prezelj, T. (2006). Ko gre DDV v neprave roke. *Denar: revija o davkih*, 16(12), 11–16.
46. Računsko sodišče Republike Slovenije (2008, 15. julij). *Revizijsko poročilo: Učinkovitost pobiranja davka na dodano vrednost v Republiki Sloveniji*. Najdeno 11. maja 2010 na spletnem naslovu [http://www.rs-rs.si/rsrs/rsrs.nsf/I/K850D70A9739DE1E6C125748700400768/\\$file/DDV_RSP.pdf](http://www.rs-rs.si/rsrs/rsrs.nsf/I/K850D70A9739DE1E6C125748700400768/$file/DDV_RSP.pdf)
47. Reckon LLP. (2009, 21. september). *Study to Quantify and Analyse the Value Added Tax Gap in the EU-25 Member States*. (Raziskava DDV primanjkljaja v 25 državah članicah EU). Najdeno 5. februarja 2010 na spletnem naslovu http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/tax_cooperation/combating_tax_fraud/reckon_report_sep2009.pdf
48. Schenk, A., & Oldman, O. (2007). *Value Added Tax. A comparative Approach*. Cambridge: Cambridge University Press.
49. Selinšek, L. (2003). Kazenskopravni vidiki izmikanja plačila davka. *Revizor: revija o reviziji*, 14(7/8), 73–107.
50. Sibinčič, J. (2010). Davčne utaje in njih posledice. *Denar: revija o davkih*, 20(11), 8–9.
51. Silvani, C., & Baer, K. (1997). *Designing a Tax Administration Reform Strategy: Experiences and Guidelines*. Najdeno 20. novembra 2011 na spletnem naslovu http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=882266
52. Simič, I. (2009). Vedel ali mogel vedeti. *Denar: revija o davkih*, 19(4), 5–7.
53. Simič, I. (2012). Pojasnila o uporabi davčnih zakonov. *Denar: revija o davkih*, 22(408), 45–47.

54. Simić Mićunović, N. (2009). Ukrepi za boj proti davčnim goljufijam. *Denar: revija o davkih*, 19(16), 16–18.
55. Simić Mićunović, N. (2011). Širitev solidarne odgovornosti pri DDV. *Denar: revija o davkih*, 21(4), 31–32.
56. Škof, B., Bernik, D., & Tičar, B. (2010) Metode odkrivanja, preiskovanja in preprečevanja prepovedanih davčnih vrtiljakov – v Evropski uniji in Republiki Sloveniji. *Revija za kriminalistiko in kriminologijo*, 61(1), 37–50.
57. Slovenski računovodski standardi 2006. *Uradni list RS* št. 118/2005, 10/2006, 112/2006, 90/2010, 80/2011.
58. Snežič, R., & Snežič, K. (2011). Slamnata podjetja in ukrepi proti davčnim utajam. *Davčno-finančna praksa*, 12(2), 15–18.
59. Snežič, K., & Kostanjevec, B. (2010). Splošno o davčnih utajah. *Davčno-finančna praksa*, 11(10), 14–17.
60. Sodba Sodišča EU C 439/04 in C 440/04.
61. Sodba Sodišča EU C 95/07 in C 96/07.
62. Sodba Sodišča EU C 354/03, C-355/03 in C 484/03.
63. Sodba Upravnega sodišča Republike Slovenije, št. I U 193/2010.
64. Sodba Upravnega sodišča Republike Slovenije, št. I U 342/2010.
65. Sodba Upravnega sodišča Republike Slovenije, št. I U 518/2010.
66. Statistični urad Republike Slovenije. (b.l.) *Izračun teoretičnega davka na dodano vrednost*. Najdeno 6. aprila 2011 na spletnem naslovu <http://www.stat.si/doc/vsebina/03/TeoreticniDDV.pdf>
67. Statistični urad Republike Slovenije. (b.l.). *Standardna klasifikacija dejavnosti 2008*. Najdeno 6. aprila 2011 na spletnem naslovu <http://www.stat.si/klasje/tabela.aspx?cvn=4978>
68. Statistični urad Republike Slovenije. (2011). *Teoretični DDV in podatki o davčni vrzeli za obdobje 2002–2008*. Najdeno 19. decembra 2011 na spletnem naslovu <http://www.stat.si/doc/vsebina/03/Teoreticni%20davek%20na%20dodano%20vrednost.pdf>
69. Stupica, Ž. (2008). Neplačujoči gospodarski subjekt. *Denar: revija o davkih*, 18(13), 5–7.
70. Špes, D. (2010). *DDV poznavalec.si, komentar ZDDV-1 s praktičnimi primeri od 1. januarja 2010 naprej*. Maribor: Davčna hiša Bilans d.o.o.
71. Torgler, B., & Schaltegger, C. (2005). Tax Morale and Fiscal Policy. *Center for Research in Economics, Management and the Arts*. Najdeno 22. avgusta 2011 na spletnem naslovu <http://ideas.repec.org/p/cra/wpaper/2005-30.html>
72. *Uporaba prava Evropske unije*. Najdeno 10. junija 2011 na spletnem naslovu http://ec.europa.eu/eu_law/introduction/what_regulation_sl.htm
73. Uredba ES 1925/2004 z dne 29.10.2004.
74. Value Added Tax fraud: The European Commission presents possible far-reaching measures on Value Added Tax to better combat fraud. (DDV utaje: Evropska komisija predstavlja dolgoročne ukrepe za boj proti DDV utajam). Najdeno 14. februarja 2011 na spletnem naslovu

<http://europa.eu/rapid/pressReleasesAction.do?reference=IP/08/291&format=HTML&aged=0&language=EN&guiLanguage=en>

75. Veršnik, N. (2004a, 23. november). Rešitve za izboljšanje davčne morale in miselnosti v državi. *Finance*, str. 22.
76. Veršnik, N. (2004b). Vplivni dejavniki davčnih utaj. *Davčno-finančna praksa*, 5(6), 14–16.
77. Veršnik, N. (2004c). Vplivni dejavniki davčnih utaj. *Davčno-finančna praksa*, 5(7/8), 34–36.
78. Wakounig, M. (2007). Davčni vrtiljak kot del strateške davčne goljufije v EU pri davku na dodano vrednost. *Davčno-finančna praksa*, 8(6), 22–28.
79. Zakon o davčnem postopku. *Uradni list RS* št. 13/2011-UPB4.
80. Zakon o davku na dodano vrednost. *Uradni list RS* št. 13/2011-UPB3, 18/2011, 78/2011.
81. Zakon o gospodarskih družbah. *Uradni list RS* št. 65/2009-UPB3, 83/20009 Odl. US: U-I-165/08-10, Up-1772/08-14, Up-379/09-8, 33/2011.
82. Zakon o splošnem upravnem postopku. *Uradni list RS* št. 24/2006.
83. Zalokar, N., & Prusnik, M. (2009). DDV – nekaj opozoril povezanih z odgovornostjo kupcev pri utaji davčnih obveznosti dobaviteljev. *IKS: revija za računovodstvo in finance*, 36(5), 51–56.
84. Žibert, F. (2006). Tax Policy and Tax Avoidance. *Varstvoslovje*, 8(3/4), 274–282.

PRILOGE

Priloga 1: Seznam kratic

DDV – davek na dodano vrednost

DURS – Davčna uprava Republike Slovenije

ES – Evropska skupnost

EU – Evropska unija

ID številka za DDV – Identifikacijska številka za davek na dodano vrednost

KZ – Kazenski zakonik

PZDDV – Pravilnik o izvajanju zakona o davku na dodano vrednosti

Sodišče EU – Sodišče Evropske unije

SRS – Slovenski računovodski standardi

TRR – transakcijski račun

ZDavP – Zakon o davčnem postopku

ZDDV – Zakon o davku na dodano vrednost

ZGD – Zakon o gospodarskih družbah

Priloga 2: Odvzem ID številka za namene DDV po registriranih dejavnostih v letu 2010*Tabela 1: Odvzem ID številka za namene DDV po registriranih dejavnostih v letu 2010*

Dejavnost	Število davčnih zavezancev
C PREDELOVALNE DEJAVNOSTI	5
C 13.920 Proizvodnja končnih tekstilnih izdelkov, razen oblačil	1
C 25.290 Proizvodnja drugih kovinskih rezervoarjev in cistern	2
C 33.150 Popravila in vzdrževanje ladij in čolnov	1
C 33.200 Montaža industrijskih strojev in naprav	1
F GRADBENIŠTVO	29
F 41.100 Organizacija izvedbe stavbnih projektov	4
F 41.200 Gradnja stanovanjskih in nestanovanjskih stavb	12
F 43.120 Zemeljska pripravljalna dela	3
F 43.210 Inštaliranje električnih napeljav in naprav	1
F 43.310 Fasaderska in štukaterska dela	1
F 43.330 Oblaganje tal in sten	1
F 43.390 Druga zaključna gradbena dela	5
F 43.990 Druga specializirana gradbena dela	2
G TRGOVINA, VZDRŽEVANJE IN POPRAVILA MOTORNIH VOZIL	29
G 47.420 Trgovina na drobno v specializiranih prodajalnah s telekomunikacijskimi napravami	1
G 45.110 Trgovina z avtomobili in lahкими motornimi vozili	4
G 45.200 Vzdrževanje in popravila motornih vozil	1
G 45.310 Trgovina na debelo z rezervnimi deli in opremo za motorna vozila	1
G 46.120 Posredništvo pri prodaji goriv, rud, kovin, tehničnih kemikalij	1
G 46.180 Specializirano posredništvo pri prodaji drugih določenih izdelkov	1
G 46.190 Nespecializirano posredništvo pri prodaji raznovrstnih izdelkov	6
G 46.380 Trgovina na debelo z drugimi živili, tudi z ribami, raki, mehkužci	1
G 46.490 Trgovina na debelo z drugimi izdelki široke porabe	2
G 46.510 Trgovina na debelo z računalniškimi napravami	3
G 46.900 Nespecializirana trgovina na debelo	2
G 47.110 Trgovina na drobno v nespecializiranih prodajalnah, pretežno z živili	2

se nadaljuje

nadaljevanje

Dejavnost	Število davčnih zavezancev
G 47.190 Druga trgovina na drobno v nespecializiranih prodajalnah	1
G 47.302 Posredništvo pri prodaji motornih goriv na drobno	1
G 47.510 Trgovina na drobno v specializiranih prodajalnah s tekstilom	1
G 47.590 Trgovina na drobno v specializiranih prodajalnah s pohištvom, svetili in drugje nerazvrščenimi predmeti za	1
H PROMET IN SKLADIŠČENJE	10
H 49.410 Cestni tovorni promet	10
I GOSTINSTVO	6
I 55.100 Dejavnost hotelov in podobnih nastanitvenih obratov	1
I 56.101 Restavracije in gostilne	2
I 56.300 Strežba pijač	3
J INFORMACIJSKE IN KOMUNIKACIJSKE DEJAVNOSTI	2
J 61.100 Telekomunikacijske dejavnosti po vodih	1
J 63.990 Drugo informiranje	1
L POSLOVANJE Z NEPREMIČNINAMI	2
L 68.310 Posredništvo v prometu z nepremičninami	2
M STROKOVNE, ZNANSTVENE IN TEHNIČNE DEJAVNOSTI	20
M 69.103 Druge pravne dejavnosti	3
M 69.200 Računovodske, knjigovodske in revizijske dejavnosti; davčno svetovanje	2
M 70.220 Drugo podjetniško in poslovno svetovanje	9
M 71.111 Arhitekturno projektiranje	1
M 71.129 Druge inženirske dejavnosti in tehnično svetovanje	1
M 72.190 Raziskovalna in razvojna dejavnost na drugih področjih naravoslovja in tehnologije	1
M 73.110 Dejavnost oglaševalskih agencij	2
M 73.200 Raziskovanje trga in javnega mnenja	1
N DRUGE RAZNOVRSTNE POSLOVNE DEJAVNOSTI	1
N 79.110 Dejavnost potovalnih agencij	1
Q ZDRAVSTVO IN SOCIALNO VARSTVO	1
Q 86.909 Druge zdravstvene dejavnosti	1
S DRUGE DEJAVNOSTI	2
S 94.999 Dejavnost drugje nerazvrščenih članskih organizacij	1

se nadaljuje

nadaljevanje

Dejavnost	Število davčnih zavezancev
S 96.021 Frizerska dejavnost	1

Vir: Bonitete.si;2011;Statistični urad Republike Slovenije, Standardna klasifikacija dejavnosti 2008, 2011.