

UNIVERZA V LJUBLJANI  
EKONOMSKA FAKULTETA

**DIPLOMSKO DELO**

INES ANDRAŠIĆ



UNIVERZA V LJUBLJANI  
EKONOMSKA FAKULTETA

DIPLOMSKO DELO

**UTAJE DAVKOV V SLOVENIJI S Poudarkom NA DAVKU NA  
DODANO VREDNOST**

LJUBLJANA, junij 2011

INES ANDRAŠIĆ

## **IZJAVA**

Študentka Ines Andrašić izjavljam, da sem avtorica tega diplomskega dela, ki sem ga napisala pod mentorstvom dr. Andreje Cirman, in da v skladu s 1. odstavkom 21. člena Zakona o avtorskih in sorodnih pravicah dovolim njegovo objavo na fakultetnih spletnih straneh.

V Ljubljani, dne 17.6.2011

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

# KAZALO

<b>UVOD</b> .....	1
<b>1 DAVČNO UTAJEVANJE</b> .....	2
1.1 Opredelitev pojma davčne utaje .....	2
1.2 Razlikovanje med davčnim izogibanjem, davčnim prevaljevanjem in davčno utajo ..	3
1.2.1 Davčno izogibanje .....	3
1.2.2 Davčno prevaljevanje .....	3
1.2.3 Davčna utaja .....	4
1.3 Vrste in oblike davčnih utaj.....	4
1.4 Vzroki za davčno utajevanje .....	7
1.5 Posledice davčnega utajevanja .....	9
<b>2 UTAJE DAVKA NA DODANO VREDNOST</b> .....	10
2.1 Oblike utaj davka na dodano vrednost .....	11
2.1.1 Enostavne utaje DDV .....	11
2.1.2 Kompleksne utaje DDV .....	12
2.2 Davčni vrtiljak .....	13
2.3 Kako prepoznati slamnato podjetje .....	15
2.4 Najbolj izpostavljene dejavnosti za utaje DDV tipa davčni vrtiljak .....	17
2.5 Slabosti sistema DDV, ki omogoča davčne utaje.....	17
2.6 Primer davčnega vrtiljaka v Sloveniji .....	19
<b>3 VLOGA DAVČNE UPRAVE PRI ODKRIVANJU IN PREPREČEVANJU DAVČNIH UTAJ</b> .....	20
3.1 Uspešnost davčnega nadzora.....	20
3.1.1 Davčna kontrola .....	21
3.1.2 Davčni inšpekcijski nadzor .....	22
3.1.3 Davčna preiskava .....	24
3.2 Ukrepi Davčne uprave RS pri preprečevanju davčnih utaj .....	25
3.2.1 Organizacijski ukrepi .....	25
3.2.2 Ukrepi za izboljšanje davčnega nadzora .....	26
3.2.3 Zakonodajni ukrepi zoper utaj DDV .....	28
3.3 Medsebojno sodelovanje državnih organov pri davčnih utajah .....	30
3.4 Izmenjava informacij med državami članicami Evropske unije .....	32
3.5 Problemi, s katerimi se srečuje Davčna uprava RS .....	33
<b>4 ODGOVORNOST DAVČNEGA ZAVEZANCA PRI SKLEPANJU POSLOV</b> .....	34
4.1 Splošni ukrepi za zaščito svojega poslovanja.....	34
4.2 Osnovne preveritve, ki bi jih moral opraviti zavezanec pri sklepanju poslov .....	35
4.3 Prijava »missing trader« podjetij oziroma drugih utaj DDV .....	35
4.4 Pravna varnost davčnega zavezanca, ki je nevede zaveden v davčno utajo DDV ....	36
<b>5 SANKCIONIRANJE DAVČNIH UTAJ</b> .....	37
<b>SKLEP</b> .....	40
<b>LITERATURA IN VIRI</b> .....	42
<b>PRILOGA</b>	

## **KAZALO SLIK**

<i>Slika 1: Poenostavljena shema davčnega vrtiljaka .....</i>	<i>13</i>
---	-----------

## **KAZALO TABEL**

<i>Tabela 1: Realizacija DDV po obračunu .....</i>	<i>20</i>
<i>Tabela 2: Ugotovljene nepravilnosti in učinek kontrole .....</i>	<i>22</i>
<i>Tabela 3: Rezultati dela davčne inšpekcije .....</i>	<i>24</i>
<i>Tabela 4: Aktivnosti davčne uprave kot prekrškovnega organa .....</i>	<i>38</i>
<i>Tabela 5: Aktivnosti davčne uprave pri pregonu kaznivih dejanj .....</i>	<i>39</i>

## UVOD

Večina ljudi ima do plačevanja davkov negativen odnos, saj predstavlja odtegnitev njihovega premoženja. Vendar se je potrebno zavedati, da predstavljajo davki glavni vir dohodka države, s katerim lahko nato zagotavlja javne storitve kot so zdravstvo, šolstvo, socialno varstvo, obramba in podobno.

Utajevanje davkov je pereč problem, s katerim se soočajo vse države, tudi Slovenija. Število davčnih utaj se je še povečalo z vstopom Slovenije v Evropsko unijo, saj so bile tedaj odpravljene carinske meje med državami članicami in s tem zmanjšan nadzor nad pretokom blaga. Največji del bremena pri nadzoru in preprečevanju davčnih utaj je tako prevzela davčna uprava. Sistemske oziroma organizirane utaje davka na dodano vrednost ali davčni vrtiljaki, kot jih imenujejo v strokovni literaturi, so najbolj pogosta in problematična oblika davčnih utaj, zato jim bom v diplomskem delu posvetila največ pozornosti.

Namen diplomskega dela je prikazati probleme pri odkrivanju in preprečevanju davčnih utaj, predvsem davka na dodano vrednost in davčnih vrtiljakov ter predstaviti nekatere ukrepe, ki jih Davčna uprava Republike Slovenije izvaja z namenom preprečevanja tovrstnih davčnih utaj. Proučila bom vlogo davčne uprave pri odkrivanju in preprečevanju davčnih vrtiljakov, predstavila odgovornost davčnega zavezanca pri sklepanju poslov ter opredelila davčno utajo kot prekršek in kot kaznivo dejanje.

Cilj diplomskega dela je predstaviti davčne utaje, predvsem utaje tipa davčni vrtiljak in na kratko predstaviti primer odkritega davčnega vrtiljaka v Sloveniji, ki je že doživel sodni epilog. Moj cilj je odkriti, na kakšen način se davčna uprava bori proti davčnim utajam in kako učinkovita je pri tem. Cilj je tudi ugotoviti, kako učinkovito je sankcioniranje davčnih utaj v Sloveniji.

Diplomsko delo je razdeljeno na pet delov. V prvem delu je na splošno predstavljeno davčno utajevanje, sledi obravnava utaje davka na dodano vrednost, kjer je poudarek na davčnih vrtiljaki. V tem delu tudi predstavim primer davčnega vrtiljaka v Sloveniji, ki je bil medijsko bolj odmeven. V tretjem delu predstavim vlogo davčne uprave pri odkrivanju in preprečevanju davčnih utaj ter ukrepe, ki jih pri tem izvaja. V četrtem delu se posvetim odgovornosti davčnega zavezanca pri sklepanju novih poslov in podam nekaj nasvetov, kako zaščititi svoje poslovanje. V zadnjem delu obravnavam sankcioniranje davčnih utaj kot prekršek in kot kaznivo dejanje ter analiziram učinkovitost pregona davčnih utaj. Sledi sklep z ugotovitvami diplomskega dela.

# 1 DAVČNO UTAJEVANJE

Pojem davek ima pri ljudeh od nekdaj negativen prizvok, saj pomeni, da morajo del svojega zaslužka odtegniti državi. Večina se s plačevanjem davkov ne strinja, saj so mnenja, da v zameno od države ne dobijo ničesar, pri tem pa pozabljajo, da država s pobranimi davki zagotavlja javne storitve, ki jih v vsakdanjem življenju jemljemo kot nekaj samoumevnega. Davčni zavezanci tako iščejo različne možnosti zmanjševanja svojih davčnih obveznosti.

## 1.1 Opredelitev pojma davčne utaje

Da bi lahko razumeli pojav davčne utaje, naj najprej spomnim, kaj davek je. Čokelc (2007a, str. 1) navaja: »Davek je definiran kot denarna dajatev fizičnih in pravnih oseb. Je prisilna dajatev, kar pomeni, da jo morajo z zakonom določeni subjekti plačati.« V Slovarju slovenskega knjižnega jezika pod besedo »utajevati« najdemo razlago: delati tako, da kdo česa ne more izvedeti, odkriti, opaziti (Slovar slovenskega knjižnega jezika, 1995, str. 1477).

Različni avtorji imajo različne poglede na davčne utaje in zato tudi različne opredelitve pojma davčno utajevanje. Kottke (1994, str. 470) definira davčno utajo kot kaznivo obliko odpora do davkov, ki pogosto ostaja dalj časa neodkrita. Wrede (1993, str. 18) opredeljuje davčno utajo kot dejanje, ki ga davčni zavezanec stori z namenom, da bi zmanjšal svojo davčno obveznost. Davčni zavezanec pri tem dejanju z verjetnostjo pričakuje, da bi moral davek plačati, če se ne bi nezakonito izognil plačilu davka. Hkrati pa tudi z verjetnostjo pričakuje kazen za svoje dejanje.

Sauer (1994, str. 275) opredeljuje davčno utajo kot zmanjšanje davčne obveznosti ali neupravičeno pridobitev oziroma uveljavitev davčne olajšave zase ali za koga drugega. Davčni zavezanec lahko to stori tako, da:

- davčnim uslužbencem ali drugim uslužbencem posreduje napačne ali nepopolne podatke o davčno pomembnih dejstvih;
- davčnih uslužbencev ne obvesti o davčno pomembnih dejanjih, kar je zakonsko predpisana obveznost;
- opusti uporabo davčne številke, kar je v nasprotju z zakonsko obveznostjo.

Obstaja veliko različnih opredelitev pojma utaje davka, vendar pa je bistvo utaje to, da poskuša davkoplačevalec na vsak način plačati manj davka, kot bi ga v resnici moral, ali ga sploh ne plača, kar je v nasprotju z zakonom. O utaji davka torej govorimo takrat, kadar gre za nezakonito izognitev plačilu davka.



## **1.2 Razlikovanje med davčnim izogibanjem, davčnim prevaljevanjem in davčno utajo**

V Sloveniji lahko zasledimo veliko izrazov, ki označujejo izmikanje plačevanju davčnih obveznosti, kot so davčna utaja, zatajitev davka, zatajitev finančnih obveznosti, davčna zatajitev, davčna evazija, davčni umik in podobno. Vsem izrazom je skupno, da se zavezanci skušajo izogniti plačilu davka. Poznamo zakonsko dopustno izmikanje plačilu davka, pri čemer je razlog izraba olajševalnih okoliščin in zakonsko nedopustno ravnanje, kadar je ravnanje davčnega zavezanca v nasprotju z zakonom.

### **1.2.1 Davčno izogibanje**

Pojem davčno izogibanje ali zakonita evazija označuje zakonsko dovoljena ravnanja davčnih zavezancev, da zmanjšajo ali celo odpravijo davčno obveznost in pri tem ne kršijo zakonskih določb. Kljub temu, da davčni zavezanci s svojim ravnanjem niso v nasprotju z zakonom, je potrebno poudariti, da so takšna dejanja po svoji naravi v nasprotju z namenom posameznega zakona o obdavčenju in zaradi tega splošno nesprejemljiva, saj nasprotujejo splošnim pravnim načelom in načelu pravičnosti. Med primere davčnega izogibanja lahko štejemo naslednja dejanja davčnih zavezancev: prenos sredstev v države z ugodnejšo obdavčitvijo (t.i. davčni raji ali davčne oaze), sprememba sedeža davčnega zavezanca, razdelitev dejavnosti na več delov zaradi izogibanja registracije za DDV, sprememba statusa davčnega zavezanca (pripojitev družb, ločitev, sprememba pravne oblike), prenos kapitalskih dobičkov v države z nižjimi davčnimi stopnjami in podobno (Drobnič, 2008, str. 26).

Vzroke za davčno izogibanje lahko iščemo v slabo ali nejasno napisanih davčnih predpisih, saj v zakonih najdemo veliko pravnih lukenj oziroma pravnih praznin. Pravne praznine so določbe v davčnih zakonih, ki posameznim davčnim zavezancem omogočajo, da plačajo davek v manjšem znesku, kot bi ga morali, ali pa da se celo popolnoma izognejo plačilu davka. Večina pravnih praznin nastane zaradi posebnih določb, ki dajejo prednost določenim davčnim zavezancem ali določenim dejavnostim glede plačevanja davkov (Škof et al., 2007, str. 121).

### **1.2.2 Davčno prevaljevanje**

Pri davčnem prevaljevanju gre za proces, ki je ravno tako kot davčno izogibanje zakonsko dopusten in s katerim davčni zavezanci preložijo svoje davčne obveznosti na druge subjekte. Pri tem lahko preložijo davčno obveznost na druge v celoti ali le delno. Za razliko od davčnega izogibanja je pri davčnem prevaljevanju davek vedno plačan, vprašanje je le, kdo ga bo namesto davčnega zavezanca plačal. Razlikujemo med *prevalitvijo naprej*, kjer davčni zavezanci z zvišanjem prodajnih cen davek prevalijo na kupce in *prevalitvijo nazaj*, kjer se znižanjem nabavnih cen davek prevali na prodajalce (Škof et al., 2007, str. 121).

Davčno prevaljevanje je v praksi dokaj pogost pojav, vendar ga je težko učinkovito nadzirati in preprečiti. Prevaljevanje davčnega bremena najpogosteje zasledimo ob uvedbi novih davkov ali spremembi davčnih stopenj (E-računovodstvo, 2009).

### **1.2.3 Davčna utaja**

V nasprotju z davčnim izogibanjem in davčnim prevaljevanjem, ki sta zakonsko dopustni dejanji, je davčna utaja nezakonito in namerno kriminalno dejanje neplačila davka. Pri davčni utaji je ključnega pomena, da davčni zavezanec posreduje pristojnim uslužbencem napačne ali nepopolne podatke o davčno pomembnih dejstvih. O popolni davčni utaji lahko govorimo šele takrat, ko davčni zavezanec zavestno krši zakonske določbe in se tako na nezakonit način izogne plačilu davčnih obveznosti ali ko zase ali za drugega pridobi neupravičeno premoženjsko korist (Drobnič, 2008, str. 26-27).

V Leksikonu prava je definicija utaje davka opredeljena kot »dajanje krivih podatkov o dohodkih in drugih okoliščinah, ki vplivajo na odmero davkov ali drugih dajatev, z namenom izogniti se plačilu dohodnine, davkov ali drugih obveznosti« (Pravo, Leksikon Cankarjeve založbe, 2003, str. 430).

Davčna utaja je izraz odpora davčnih zavezancev do plačevanja davkov in je v državi nezaželen pojav, saj vodi do izpada državnih prejemkov v proračunu in tako povzroča socialno kot narodnogospodarsko škodo. Država mora zato uporabiti druge pristope za pokrivanje državnih izdatkov, kot na primer višanje davčnih stopenj, uvajanje novih davkov, najemanje posojil, varčevanje in podobno. Potrebno je še poudariti, da davčna utaja krši načelo davčne pravičnosti, po katerem morajo tisti z višjimi dohodki plačevati več davka.

Predmet davčne utaje so lahko samo davki in ne druge denarne dajatve, kot na primer zamudne obresti in razni stroški postopkov. Škof (1996, str. 44) loči med popolno davčno utajo, pri kateri zavezanec davčne obveznosti sploh ne prijavi oziroma davčna obveznost zavezanca ni ugotovljena. O delni davčni utaji govorimo, kadar davčni zavezanec odda nepopolne ali neresnične podatke o dohodkih, premoženju ali drugih dejstvih, ki vplivajo na velikost davčne obveznosti zavezanca. V tem primeru je davčna obveznost sicer poravnana, vendar ne v višini kot bi v resnici morala biti, medtem ko se zavezanec pri popolni davčni utaji izogne plačilu davka v celoti.

## **1.3 Vrste in oblike davčnih utaj**

Davčne utaje je mogoče razdeliti po različnih kriterijih. Čokelc (2007a, str. 4) jih razvršča glede na storilca davčne utaje, vzrok davčne utaje, vrsto davka, kazensko odgovornost, razkritje davčne utaje ter glede na potek davčne utaje.

a) Storilec davčne utaje:

- *fizična oseba*, s tem pojmom je označen človek kot posameznik, ki se poskuša izogniti plačilu davkov kot so dohodnina in drugi davki od dohodka, davek od premoženja, davek na dediščine in darila, davek na promet nepremičnin, itd.;
- *pravna oseba*, to so predvsem podjetja, zavodi, društva, pa se poleg neposrednim davkom, kot je davek od dohodka pravnih oseb, skušajo izogniti tudi posrednim davkom, kot je davek na dodano vrednost, davek na trošarine in podobno.

b) Vzrok davčne utaje:

- Davčna utaja *iz malomarnosti* je storjena, kadar davčni zavezanec ve ali bi moral vedeti, da obstaja davčna obveznost, saj je ta nedvoumno opredeljena z zakonom oziroma z javnim pojasnilom. Odgovornost vsakega davčnega zavezanca je, da pozna svoje davčne obveznosti.
- Davčna utaja na podlagi *pravno nedoločno opredeljene davčne obveznosti* se ne pojavlja pogosto, vzrok za nastanek pa je v nedorečenem ali ne dovolj jasnem stališču davčnega organa oziroma Ministrstva za finance o davčni obveznosti, ki ni bila uradno objavljena ali pa morda niti ni bila še zakonsko sprejeta. V takem primeru davčni zavezanec kljub skrbi ne pozna davčne obveznosti.
- *Naklepno* davčno utajo zavezanec stori, kadar ve ali bi moral vedeti, da davčna obveznost obstaja, vendar je kljub temu ne izpolni. Namen davčnega zavezanca je doseči čim večjo premoženjsko korist. Šinkovec (1999, str. 43) pojasnjuje, da je premoženjska korist nasprotje premoženjski škodi, kjer si storilec želi povečati svoje premoženjsko stanje, pri tem pa gre vedno za razmerje storilca proti oškodovancu na račun kaznivega dejanja. O pridobitvi premoženjske koristi torej ne moremo govoriti, če na primer storilec ni zaračunal davka na dodano vrednost in ga tudi ni odvajal. Premoženjsko korist bi utajevalec pridobil šele, če bi davek na dodano vrednost obračunal, vendar ga ne bi odvedel, ampak obdržal zase in si tako povečal premoženje.

c) Vrsta davka:

- *Neposredni davki*, med katere štejemo tiste davke, kjer sta davčni zavezanec in plačnik davka ista oseba, pri tem pa je višina davka odvisna od dohodkov in premoženja davčnega zavezanca. Najpomembnejši neposredni davki so dohodnina, davek od dohodka pravnih oseb, prispevki za socialno varnost itd..
- *Posredni davki*, kjer za razliko od neposrednih davkov velja, da sta davčni zavezanec in plačnik davka različni osebi. Zakonski predpisi namreč dopuščajo, da davčni zavezanec prevale davčno breme na končne potrošnike, ki plačajo davek. Primer, kjer davčni zavezanec lahko prevale plačilo davka na končnega potrošnika, je carina in davek na uvožene proizvode. Praviloma bi moral carino in prometni davek na uvoz plačati uvoznik, saj je on davčni zavezanec, vendar pa mu zakon dopušča, da znesek carine in davka vračuna v ceno in so tako kupci tisti, ki na koncu dejansko plačajo davek (Škof et al.,

2007, str. 134). Med posredne davke tako spada davek na dodano vrednost (v nadaljevanju DDV), davek na promet nepremičnin, davek na motorna vozila, davek od prometa zavarovalnih poslov, davek od iger na srečo, davek na tonažo, trošarine itd.

d) Kazenska odgovornost:

- *Prekršek* je v 6. členu Zakona o prekrških (Ur.l. RS, št. 29/2011-UPB8, v nadaljevanju ZP-1) definiran kot dejanje, ki pomeni kršitev zakona, uredbe vlade, odloka samoupravne, lokalne skupnosti, ki je kot tako določeno kot prekršek in je zanj predpisana sankcija za prekršek. Davčne utaje, opredeljene kot prekršek, se kaznujejo z različno visokimi denarnimi kaznimi, ki so določene za posamezna dejanja.
- Da lahko govorimo o *kaznivem dejanju*, kot ga določa Kazenski zakonik ( Ur.l. RS, št. 55/2008, (66/08 popr.), 39/2009, 55/2009 Odl. US: U-1-73/09-19, v nadaljevanju KZ-1) morata biti izpolnjena dva pogoja, in sicer naklep za pridobitev protipravne premoženjske koristi ter dosežena mora biti večja premoženjska korist. Več o sankcioniranju davčnih utaj glede na Zakon o prekrških in Kazenski zakonik v 5. poglavju.

e) Razkritje davčne utaje:

- *Sum davčne utaje*, ki jo je davčni organ odkril, vendar še ni pravnomočno dokazana in je še vedno v postopku pregona.
- Davčna utaja, ki je *popolnoma odkrita* šele takrat, ko je pravnomočno ugotovljeno, da je davčni zavezanec storil davčno utajo.
- Davčne utaje, ki ostanejo *neodkrite*.

f) Potek davčne utaje:

Davčne utaje je mogoče razdeliti tudi glede na potek oziroma posamezne faze, ki imajo različne kazenske posledice, in sicer (Tipke & Lang, 1996, str. 899):

- **Faza priprave davčne utaje** pomeni pripravo na davčno utajo in nima kaznovalnih posledic, saj še ni kaznivo dejanje. K pripravam na davčno utajo lahko uvrstimo dejanja kot so izdajanje nepravilnih poslovnih listin, napačno knjiženje poslovnih dogodkov, zavestna sestava napačnih računovodskih in davčnih izkazov. V teh primerih še ne gre za poizkus davčne utaje, saj neposrednega dejanja še ni bilo.
- **Faza poizkusa davčne utaje** se po KZ-1 kaznuje v okviru 22. člena. Med fazo poizkusa davčne utaje lahko uvrstimo dejanje davčnega zavezanca, ko odda davčnemu organu napačno izpolnjeno davčno napoved, vendar je davčni organ še ni prejel. V tej fazi torej davčni zavezanec še vedno lahko prepreči poizkus davčne utaje, saj le-ta davčnemu organu še ni poznana. Zaradi navedenega je davčnemu organu v tej fazi davčne utaje težko dokazati, da je davčni zavezanec sploh ravnal v smeri ogrožanja varovane dobrine. Za tovrstno utajo niso predvidene tako stroge kazni, kot za že izvršeno utajo, saj je obravnavana kot prekršek, čeprav izpolnjuje zakonske znake kaznivega dejanja.

- **Faza uresničitve davčne utaje** zajema tako fazo izvrševanja, kot fazo dokončanja davčne utaje. Dokončno izvršena davčna utaja se kaznuje v skladu z zakonskimi predpisi, vendar se lahko davčni zavezanec tudi v tej fazi še izogne kazni, in sicer z uporabo instituta samoprijave. To pomeni, da se storilec prijavi sam še pred začetkom davčnega inšpekcijskega pregleda.

Poznamo različne pojavne oblike davčnih utaj, in sicer jih Krnc (1997a, str. 15) našteva kot:

- »goljufanje;
- zmanjševanje tržne vrednosti lastnine in premoženja;
- zmanjševanje vrednosti prodaje in povečanje vrednosti nakupov;
- ponarejanje bilanc uspehov;
- neprijavljanje dohodkov (davčni zavezanec prijavi manj oziroma sploh ne prijavi zasluženega dohodka);
- zmanjševanje dejanske višine dohodka, plač in premoženja (davčni zavezanec s ponarejanjem oziroma prirejanjem dokumentov, ki izkazujejo višino dohodkov, le-te zmanjša in tako zmanjša tudi osnovo za odmero davka);
- s povečanjem odhodkov in stroškov z vključevanjem nekaterih osebnih in neupravičenih poslovnih odhodkov med poslovne odhodke;
- oblikovanje umetnih izgub;
- izpuščanje določenih virov dohodka;
- razne druge oblike«.

#### 1.4 Vzroki za davčno utajevanje

Odpor do plačevanja davkov je izražen pri večini davčnih zavezancev, saj zanje predstavlja dodatno finančno breme. Še posebej v današnjem času gospodarske krize zavezanci poskušajo na različne načine zmanjšati negativne posledice davčne obremenitve. Vzrokov za davčno utajevanje je veliko, prav gotovo pa k takemu dejanju zavezanca pripelje razmišljanje, da za plačane davke od države ne dobi neposredne protidajatve in tako nima od plačevanja davkov nobene koristi, temveč samo škodo.

Krnc (1997a, str. 16) navaja kot osnovne vzroke za davčno utajevanje previsoke davčne stopnje, slab davčni nadzor, nizko davčno moralo in dodatne vzroke za davčno utajevanje.

**Previsoke davčne stopnje** imajo zagotovo velik vpliv na obseg davčnih utaj, saj davkoplačevalci neradi odvajajo del svojega zaslužka državi. S tem, ko država vedno bolj povečuje davčne stopnje, spodbuja davkoplačevalce, da poiščejo različne načine, kako znižati davčno osnovo in tako plačati manj davka.

Vzrok, da pride do previsokih davčnih stopenj je lahko v slabem oziroma nerazvitem davčnem sistemu ali v previsoki javni porabi, pojasnjuje Krnc (1997a, str. 16). To sta dejavnika, ki se pojavljata predvsem v nerazvitih državah in državah v tranziciji. V tem primeru je Škof (1996, str. 44) izpostavil države Srednje in Vzhodne Evrope, ki doživljajo preobrazbo na vseh družbenih področjih, medtem ko se dobro razvite socialne države soočajo predvsem s problemom socialne države, kjer je za samo izvajanje le-te potrebno veliko prihodkov.

Država mora torej vedeti, kje je zgornja meja oziroma kako visoko lahko postavi davčne stopnje, da bodo le-te še sprejemljive za davčne zavezance. To je sicer zelo težko, saj je sprejemljivost relativen pojem. Kar je za nekoga še sprejemljivo visoka davčna stopnja, je za nekoga drugega absolutno previsoka. Pomembno je, da je davčni sistem pravičen, davčno breme enakomerno razporejeno in predvsem, da ne ogroža socialnega položaja zavezancev. Obenem pa je za davkoplačevalce izrednega pomena, da daje država s svojim ravnanjem pri obdavčevanju in porabi pobranih davkov dober zgled. Če bo država nespametno zapravljala davkoplačevalski denar, se bodo davkoplačevalci temu gotovo uprli na tak ali drugačen način.

»**Davčni nadzor** opravlja davčni organ s kontrolo in inšpekcijskimi pregledi na podlagi zakona, ki ureja davčni postopek in zakona, ki ureja upravo« (Kuhar Puc, 2004, str. 51). Pri davčnem nadzoru gre torej za preverjanje, ali davčni zavezanci izpolnjujejo svoje davčne obveznosti kot jih narekuje zakon. Do slabega davčnega nadzora prihaja v državah, kjer imajo nerazvit davčni sistem in slabo organizirano davčno službo. Problem predstavljajo tudi zakoni, ki so nejasno in preohlapno napisani ter premajhne pristojnosti davčnega organa.

Holzer (1995, str. 67) pravi, da je **davčna morala** notranja pripravljenost davčnih zavezancev, da izpolnijo svoje davčne obveznosti v skladu s predpisi. Davčna morala je lahko predstavljena tudi kot usmeritev davčnega zavezanca k izpolnjevanju ali neizpolnjevanju davčnih obveznosti in je filter pred davčnim odporom.

Pojem davčna morala lahko torej razumemo kot odnos zavezanca do davčne utaje. Čokelc (2007b, str. 5) pojasnjuje razliko med zavezancem, ki ima dobro in zavezancem, ki ima slabo davčno moralo. Dobro davčno moralo ima davčni zavezanec, ki enako obsoja uspelo kot neuspelo davčno utajo. Tak davčni zavezanec zagovarja strogo kaznovanje tistih, ki kršijo zakone in ima davčno utajo za nesprejemljivo vedenje. S takim vedenjem pozitivno vpliva na davčno poštenost drugih zavezancev. Medtem, ko davčni zavezanec, ki ima slabo oziroma nizko davčno moralo občuduje posameznike, ki uspešno utajujejo davke, obenem pa si zanje želi blago kazen. Za takega davčnega zavezanca postane davčna utaja sprejemljiva možnost, da se izogne plačilu davka in zmanjšanju osebne premoženja. Namen takega davčnega zavezanca je, da si izboljša svoj ekonomski položaj.

V Sloveniji velja prepričanje, da imamo davčni zavezanci dokaj nizko davčno moralo in velik obseg davčnega utajevanja. Možnih vzrokov za to je več, vendar pa med njimi gotovo najbolj izstopajo nizke kazni in slab davčni nadzor. Zavezanci se tako dobro zavedajo, da obstaja

majhna verjetnost, da bo njihova davčna utaja odkrita in tudi če pride do tega, vedo, da jih bodo doletele relativno nizke kazni v primerjavi z zneskom utajenega davka. Velik problem v Sloveniji predstavljajo tudi dolgotrajni sodni postopki, ki v mnogo primerih zastarajo (Krnc, 1997b, str. 12).

Med **dodatne vzroke za davčno utajevanje** štejemo tiste elemente, ki neplačevanje davkov povečujejo oziroma s katerimi se utajevanje pojavlja. Krnc (1997c, str. 17) je mnenja, da je obseg utajevanja povezan s strukturo narodnega gospodarstva in strukturo davčnega sistema.

S strukturo narodnega gospodarstva mislimo predvsem na osnovno obliko organiziranosti proizvodnje v gospodarstvu ter število in velikost podjetij. Večja verjetnost, da bo prišlo do davčnih utaj, obstaja v gospodarstvu, kjer prevladujejo majhni proizvajalci, saj jih je težje nadzorovati, medtem ko je v gospodarstvu, kjer je proizvodnja organizirana v manjšem številu proizvodnih enot, pričakovati manjšo razširjenost davčnih utaj.

Na davčno utajevanje ima velik vpliv tudi struktura davčnega sistema in pri tem ima Krnc (1997c, str. 17) v mislih predvsem vpliv uporabe različnih davčnih osnov, načine, ki se uporabljajo pri izračunu davčne obveznosti in veliko število davkov. Vsi ti dejavniki zmanjšujejo uspešnost davčnega sistema in spodbujajo davčne zavezance, da iščejo vedno nove načine za izognitev plačila davka.

## **1.5 Posledice davčnega utajevanja**

Posledica davčnega utajevanja ni samo prikrajšan državni proračun za znesek utajenega davka, temveč se posledice kažejo v veliko večjem obsegu, tako na socialni kot narodnogospodarski ravni. Poleg tega davčni utajevalci povzročajo nelojalno konkurenco poštenim davčnim zavezancem, ki davke plačujejo.

Krnc (1997b, str. 12) pojasnjuje, da so posledice utajevanja davkov sledeče:

- zmanjšanje sredstev v državnem proračunu, kar povzroča nastanek davčnega dolga;
- razslojevanje prebivalstva;
- povečanje davčnih obremenitev za tiste, ki davke plačujejo;
- kršeno je načelo horizontalne in vertikalne pravičnosti, pri čemer načelo horizontalne enakosti pomeni, da morajo vsi davčni zavezanci z enakimi dohodki plačevati enake davke, medtem ko so pri vertikalni enakosti enako obravnavani davčni zavezanci, ki imajo različno visoke dohodke;
- učinkovitosti davčnega sistema se zmanjša;
- zaradi utaj davkov prihaja do nelojalne konkurence, kar zmanjšuje gospodarsko učinkovitost in povzroča tudi zmanjšanje gospodarske rasti;
- zloraba proračunskih prenosov kot povratni učinek davčnega utajevanja;

- kršenje načela davčne pravičnosti, po katerem morajo tisti z večjimi dohodki plačevati višje davke; to velja le v primeru progresivne davčne stopnje, kot je npr. pri dohodnini, kjer so davčne obremenitve odvisne od davčne osnove, medtem ko je v primeru proporcionalnih davčnih stopenj (davek od dohodka pravnih oseb, DDV) davčna obremenitev enaka za vse davčne zavezance (Bohinc, Bratina & Pivka, 1998, str. 142).

## **2 UTAJE DAVKA NA DODANO VREDNOST**

Z DDV je obdavčen promet blaga in storitev in je obvezna oblika obdavčitve v Evropski uniji ter uveljavljen v vseh državah organizacije za gospodarsko sodelovanje in razvoj (Organization for Economic Cooperation and Development – OECD), razen v Združenih državah Amerike, kjer je še vedno v uporabi prometni davek.

V Sloveniji je bil DDV uveden 1.7.1999 in je takrat temeljil na šesti smernici Sveta 77/388/EGS, ki je bila nato z uveljavitvijo direktive o DDV 2006/112/EGS popolnoma nadomeščena. Od uveljavitve do danes je Zakon o davku na dodano vrednost (Ur.l. RS, št. 13/2011 – UPB3, 18/2011, v nadaljevanju ZDDV-1) doživel veliko sprememb in dopolnitev z namenom povečanja učinkovitosti pobiranja DDV, zmanjšanja administrativnega in davčnega bremena davčnih zavezancev ter usklajevanja slovenske zakonodaje z zakonodajo EU.

DDV je večfazni davek. Njegova osnovna značilnost je, da je obdavčena vsaka faza prometa blaga in opravljenih storitev. Pri tem pa višina DDV ni odvisna od tega, koliko faz je prešla neka dobrina, saj je davek potrebno plačati le od vrednosti, ki je bila dodana v posamezni fazi (Milost & Minulovič, 2001, str. 51). Davčni zavezanec obračunanega DDV namreč ne plača v višini, kot ga je izkazal na izdanih računih, temveč plača le razliko med zaračunanim izstopnim davkom od prodaj blaga oziroma opravljenih storitev in med plačanim vstopnim davkom pri nabavi blaga oziroma naročilu storitev.

Po ZDDV-1 je davčni zavezanec vsaka oseba, ki kjerkoli neodvisno opravlja katerokoli ekonomsko dejavnost, ne glede na namen ali rezultat opravljanja dejavnosti. Obračunavanja DDV je oproščen tisti davčni zavezanec, ki v obdobju zadnjih 12 mesecev ni presegel oziroma ni verjetno, da bo presegel 25.000 eurov obdavčljivega prometa in se ni prostovoljno odločil za obdavčitev. Prav tako je oproščen obračunavanja DDV davčni zavezanec – predstavnik kmečkega gospodinjstva, ki opravlja dobave blaga in storitev v okviru osnovne kmetijske in osnovne gozdarske dejavnosti in pri tem skupni katastrski dohodek vseh članov kmečkega gospodinjstva za zadnje koledarsko leto ne presega 7.500 eurov in se ni prostovoljno odločil za obdavčitev.

V sistemu DDV sta predpisani dve davčni stopnji, in sicer osnovna v višini 20 odstotkov in znižana v višini 8,5 odstotkov, s katero je obdavčena hrana, zdravila, prevoz oseb, frizerske storitve, dobava vode ipd.



## 2.1 Oblike utaj davka na dodano vrednost

Poznamo več različnih oblik utaj DDV, na kratko pa jih lahko razdelimo na dve skupini in sicer na enostavne utaje in kompleksne utaje DDV (Prezelj, 2006, str. 11).

### 2.1.1 Enostavne utaje DDV

Temeljno načelo delovanja sistema DDV je, da zavezanec državi plača razliko med izstopnim in vstopnim DDV. Zato zavezanci stremijo k temu, da to razliko čim bolj zmanjšajo, kar lahko dosežejo s povečanjem zneska vstopnega DDV ali zmanjšanjem zneska izstopnega DDV.

#### a) Povečanje zneska vstopnega DDV

Davčni zavezanec lahko poveča vstopni DDV tako, da odbija DDV brez računov ali na podlagi ponarejenih računov za neobstoječe nabave. Na tak način zavezanec poveča terjatve do države iz naslova DDV. Da bi lahko odkrili tovrstne goljufije, bi morali primerjati prejete in izdane računa s stanjem zalog blaga ob koncu leta.

V primeru, da davčni zavezanec opravlja dejavnost, ki zajema tako obdavčene kot oproščene dobave, je višina vstopnega DDV, ki ga sme odbiti, odvisna od deleža obdavčljive dobave v primerjavi z vsemi dobavami. Tako zavezanec na podlagi izračunanega višjega deleža odbitnega DDV, kot mu v resnici pripada, utaji del davka.

Pogosti so tudi primeri, ko se davčni zavezanec večkrat registrira in predloži zahtevek za izdajo identifikacijske številke za DDV ter tako zahteva povračilo vstopnega DDV preko več različnih davčnih števil. Ker gre ponavadi za manjše zneske vračil DDV, se lažje izogne davčnemu nadzoru.

#### b) Zmanjševanje zneska izstopnega DDV

Zavezanec lahko zmanjša znesek izstopnega DDV tako, da ne zabeleži vseh obdavčenih dobav, ki jih opravi, kar je najlažje izvedljivo v dejavnostih, kjer poslujejo predvsem z gotovino oziroma s končnimi kupci, kot npr. gostinstvo, frizerstvo, gradbeništvo, trgovine na drobno. Kadar zavezanec kupcu ne izda računa, mu lahko zaračuna nižjo ceno, saj mu DDV ne bo potrebno odvesti državi, kar vodi do nelojalne konkurence pred tistimi, pri katerih kupci plačajo vrednost z DDV.

Zavezanec lahko utaji DDV tudi tako, da izda račun s stopnjo 0% DDV, kot da bi šlo za dobave v EU, vendar v resnici opravi promet znotraj domačega ozemlja. Tovrstne utaje se najpogosteje pojavljajo pri prodaji blaga končnim kupcem in pri prometu z luksuznim blagom ter jih je težko nadzirati, saj bi bilo potrebno preverjanje dokumentov, ki dokazujejo, da je bilo blago izvoženo iz države.

### c) Neprave registracije

O nepravi registraciji zavezanca za namene DDV govorimo takrat, ko se registrira na podlagi izmišljene dejavnosti. Tak zavezanec nato izdaja izmišljene račune za dobave blaga oziroma storitve, ki niso nikoli izvedene, predlaga lažne davčne obračune in zahteva vračilo presežka DDV, ki naj bi ga plačal.

#### **2.1.2 Kompleksne utaje DDV**

Kompleksne metode utaje DDV, za razliko od enostavnih, navadno vključujejo večje število udeležencev, zaradi česar so bolj zapletene. Države navadno posvečajo veliko pozornosti tovrstnim davčnim utajam, saj poleg tega, da jih je težko odkriti zaradi velikega števila udeležencev, povzročajo tudi večji izpad prihodkov države. Najpogostejše oblike kompleksnih utaj DDV so tako imenovani: »davčni vrtiljak«, »kloniranje DDV številke« in »izginuli trgovec«. Glede na to, da naj bi bila v Sloveniji najpogostejša oblika utaje davčni vrtiljak, se mu bom bolj podrobno posvetila v nadaljevanju.

##### a) Kloniranje DDV številke

Kloniranje identifikacijske številke za namene DDV pomeni, da oseba uporabi davčno številko drugega davčnega zavezanca. Ta oseba nato opravlja dejavnost in pri tem uporablja tujo DDV številko, ne da bi se registrirala kot zavezanec za DDV. Poleg tega davčnemu organu ne predlaga obračunov DDV kot to narekuje zakon, česar tudi ne more storiti, saj nima lastne davčne številke. Kupec, ki nabavi izdelke od zavezanca s tujo DDV številko, ima pravico terjati vračilo vstopnega DDV od države, vendar naleti na zavrnitev, ko davčni organi odkrijejo, da računi niso pravi. Težave nastopijo tudi pri zavezancu, čigar DDV številka je bila klonirana, saj prejme zahtevek za plačilo DDV, ki je bil zaračunan ob uporabi njegovih podatkov. »Izkoriščeni« zavezanec mora nato dokazovati, da so izdani računi lažni in da jih je v njegovem imenu izdal nekdo drug (Prezelj, 2006, str. 12-13).

##### b) Izginuli trgovec

Pri davčni utaji tipa izginuli trgovec gre za izkoriščanje principa obdavčevanja blaga znotraj EU po kraju pridobitelja. Gre za t.i. sistem obrnjenega davčnega bremena (ang. reverse charge mechanism), po katerem je blago, ki ga davčni zavezanec dobavi v drugo državo EU drugemu davčnemu zavezancu oproščeno plačila DDV v državi odpošiljanja in obdavčeno pri zavezancu, ki je blago nabavil.

Utaja poteka tako, da se oseba najprej registrira za DDV v določeni državi EU in nabavi blago v drugi državi ravno tako znotraj EU. Zavezanec nato blago proda naprej v državi, kjer je registriran in pri tem tudi pravilno obračuna DDV, vendar kmalu za tem izgine, ko prejme plačilo za blago z vključenim DDV, pri tem pa DDV ne plača državi. Tovrstne davčne utaje se

navadno zgodijo zelo hitro ter so pogosto zelo zapletene, saj vključujejo večje število sodelujočih in posegajo na območja več držav, pri tem pa gre največkrat za blago, ki se prenaša v velikih količinah, kot npr. hrana in pijača.

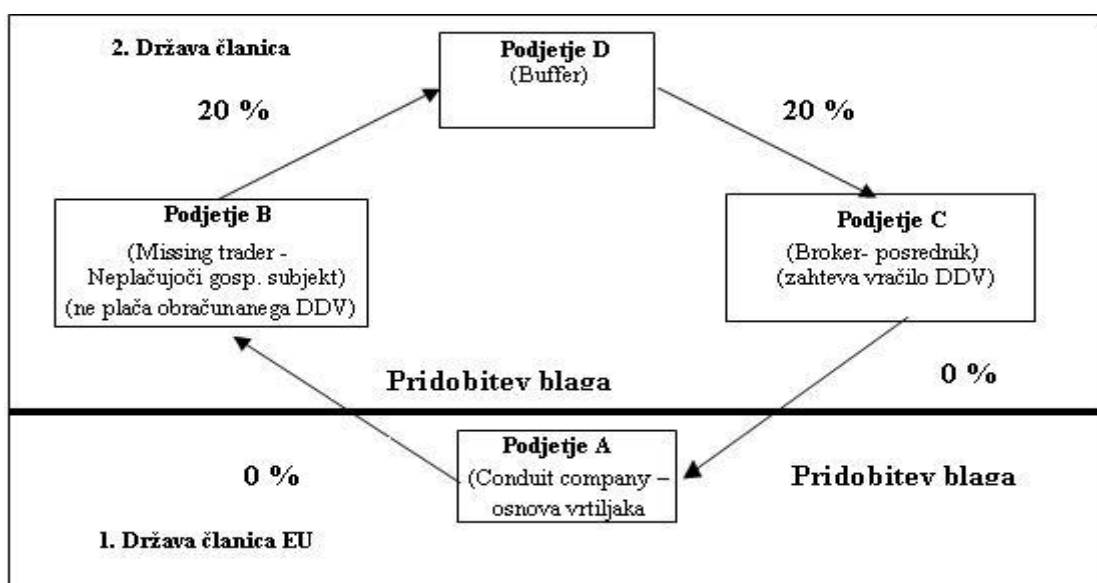
## 2.2 Davčni vrtiljak

Davčni vrtiljak je strokovni izraz za sistemske oziroma organizirane davčne utaje DDV, pri čemer gre za ponavljajoče se nakupe in prodaje, tako resnične kot fiktivne, med sodelujočimi davčnimi zavezanci, od katerih je vedno eno t.i. »missing trader« podjetje. Pri davčnem vrtiljaku prihaja do nezakonitega uveljavljanja odbitka vstopnega DDV oziroma do nezakonitega zahtevka za vračilo DDV, ki pa s strani »missing trader« podjetja nikoli ni bil vplačan. Da se davčni vrtiljak zavrti, je potrebno več davčnih zavezancev, pri čemer nekateri resnično opravljajo dejavnost, nekateri pa obstajajo samo na papirju (DURS, 2008a).

Davčni vrtiljak je čezmejna davčna goljufija znotraj EU, kjer gre za namerno in načrtno izmikanje plačila DDV ter pri tem drugim udeležencem v vrtiljaku omogočiti odbitek fiktivnih zneskov DDV. S tem podjetja dosežejo povračilo DDV ali zmanjšanje njegovega zneska, ki ga je treba plačati (Evropski ekonomsko-socialni odbor, 2007).

Utaja tipa davčni vrtiljak je skrbno načrtovana in zelo dobro organizirana, s teoretičnega vidika pa ni omejitve glede količine DDV, ki ga je mogoče utajiti, ker se le-ta sešteva, dokler davčni vrtiljak deluje, to pa je dokler ima slamnato podjetje veljavno DDV številko. V vrtiljaku se lahko ves čas prodaja isto blago, mogoče je tudi, da dejanskega transporta blaga v resnici ni, temveč vse poteka samo na papirju (Učinkovitost pobiranja davka na dodano vrednost, 2008, str. 21, 22).

Slika 1: Poenostavljena shema davčnega vrtiljaka



Vir: Davčna uprava Republike Slovenije, 2008a, 9. november 2009

Obstaja veliko različnih oblik davčnih vrtiljakov, nekatere so enostavne, druge bolj kompleksne. Na Sliki 1 je prikazan poenostavljen primer poteka davčnega vrtiljaka. V praksi se pojavljajo vedno bolj zapletene sheme vrtiljaka, ki vključujejo večje število podjetij v več državah članicah EU, vendar jih večina vsebuje naslednje udeležence:

- **Osnovno podjetje** oziroma »conduit company«, ki je na Sliki 1 označeno kot Podjetje A predstavlja osnovo vrtiljaka, pri katerem se krog začne z resnično ali navidezno prodajo blaga slamnatemu podjetju. Osnovno podjetje vedno deluje v drugi državi članici kot ostali udeleženci. Njegova naloga je, da pridobi blago in skrbi, da dobave med državama članicama EU potekajo tekoče, kar je ključnega pomena za hitro kroženje blaga v vrtiljaku ter njegovo donosnost. S tem, da se osnovno podjetje pojavlja kot dobavitelj blaga v drugo državo članico EU, je njegovo blago vedno obdavčeno s stopnjo 0%, ker gre za oproščeno dobavo in tako ne zahteva vračila DDV in ga tudi ne zaračunava, kar mu omogoča, da je manj sumljiv za davčni organ v državi, kjer je registriran. V državi članici, kjer je registrirano osnovno podjetje, izgube DDV ni (Laudering the proceeds of VAT carousel fraud, 2007, str. 25).
- **Slamnato podjetje** oziroma »missing trader« podjetje je na Sliki 1 označeno kot Podjetje B. V prevodu »missing trader« pomeni manjkajoči trgovec, vendar pa je od slovenskih izrazov bolj v uporabi »slamnato podjetje« ali tudi »neplačujoči gospodarski subjekt«, kot jih strokovno imenuje Uredba Komisije ES. Slamnato podjetje igra ključno vlogo v vrtiljaku in brez njega tovrstna utaja ni mogoča, saj je on tisti, ki ne plača obračunanega DDV, obenem pa tudi slamnato podjetje samo brez sodelovanja drugih udeležencev v vrtiljaku utaje DDV ne more izvesti (DURS, 2008a). Gre za podjetje, ki pod lažno pretvezo, da bo opravljalo dejavnost, pridobi identifikacijsko številko za namene DDV, ki jo nato zlorabi za davčne utaje. Namen slamnatega podjetja je, da znotraj EU od Podjetja A kupi blago ali storitev brez zaračunanega DDV ter nato blago ali storitev posredno preko podjetja D dobavi oziroma proda Podjetju C in mu pri tem zaračuna DDV, zato da mu omogoči uveljavitev odbitka vstopnega DDV. Slamnato podjetje nato izgine, brez da bi davčnemu organu plačalo dolgovani DDV. Podjetje v resnici obstaja samo na papirju, sedež podjetja je največkrat lažen ali pa ni znan, prav tako je nejasno opredeljena dejavnost, ki naj bi jo podjetje opravljalo. Vodijo ga t.i. »slamnati direktorji«, ki so dejansko pod vplivom drugih oseb in v resnici sami ne opravljajo funkcije zakonitega zastopnika podjetja ter ne sklepajo poslov po svoji volji. Slamnati direktorji po navodilu drugih izdajajo račune, na podlagi katerih prejemniki teh računov uveljavljajo odbitek vstopnega DDV. Slamnato podjetje nima niti premičnega niti nepremičnega premoženja, temveč samo transakcijski račun, na katerega prejemniki računov nakazujejo denar, ki se nato ne porabi za namene poslovanja podjetja, ampak za osebne namene. Takšna podjetja ne obstajajo dolgo, ponavadi nekaj mesecev ali leto dni, nato pa povsem izginejo (Nepravilnosti, ugotovljene pri inšpekcijskem nadzoru, 2007, str. 47).
- **Vmesnik** oziroma »buffer« , na Sliki 1 kot Podjetje D, je, kot že samo ime pove, vmesni člen med slamnatim podjetjem in posrednikom (ang. brokerjem) ali drugim vmesnikom, če gre za bolj kompleksno obliko vrtiljaka. Naloga vmesnika je, da kupi blago od slamnatega podjetja in ga nato takoj proda posredniku. Njegov namen je pristojnim organom

onemogočiti odkritje neposredne povezave med slamnatim podjetjem in posrednikom, to je udeležencem, ki je zahteval vračilo DDV. Podjetje, kot je vmesnik, deluje skladno z zakonodajo ter redno oddaja DDV obračune in plačuje obveznosti iz tega naslova. Več kot je vmesnikov, kompleksnejši je davčni vrtiljak, kar pomeni, da je tako utajo težko odkriti in dokazati (Laudering the proceeds of VAT carousel fraud, 2007, str. 25).

- **Posrednik** oziroma »broker« je zadnji člen v davčnem vrtiljaku, ki je na Sliki 1 označen kot Podjetje C in je vedno ustanovljen v isti državi članici EU kot slamnato podjetje. Njegova naloga je, da kupi blago od vmesnika, v redkih primerih tudi neposredno od slamnatega podjetja, in ga nato dobavi osnovnemu podjetju A, ki ima sedež v drugi državi članici EU. Pri tem si posrednik od svojih nakupov odbije vstopni DDV, ki pa ga podjetje B, torej slamnato podjetje, v bistvu ni plačalo (Prezelj, 2006, str. 13). Izguba DDV je tako zaradi utaje enaka znesku DDV, ki ga je posrednik plačal slamnatemu podjetju oziroma ga uveljavi kot vračilo vstopnega DDV (Učinkovitost pobiranja davka na dodano vrednost, 2008, str. 21).

Pri goljufiji davčni vrtiljak je le-ta dejansko dvojna, in sicer na eni strani slamnato podjetje B samo ne plača DDV v državni proračun, po drugi strani pa omogoči odbitek in vračilo DDV tudi nadaljnjemu prejemniku, to je podjetju C, ki mu je zaračunal izstopni DDV, ne da bi za to obstajala kakršna koli podlaga v dejanskih dobavah. Pri tem pa je potrebno poudariti, da ni nujno, da vsi udeleženci v davčnem vrtiljaku vedo, da gre za davčno utajo, temveč so lahko vanjo vključeni nevede. V opisanem primeru je lahko podjetje D, vmesnik, povsem nedolžno in ni seznanjeno s tem, da gre za utajo DDV. Podjetja navadno zavedejo posli, ki delujejo zelo dobičkonosno, saj jim je blago ali storitev ponujena po zelo ugodni ceni, kar pa bi moral biti nekakšen opozorilni znak, da gre za sumljiv posel. Podjetja bi morala preden se spustijo v tako poslovanje, preveriti vse okoliščine posla in biti pozorna na očitne kazalce, ki kažejo na to, da gre za sumljive posle (DURS, 2008a).

### 2.3 Kako prepoznati slamnato podjetje

Za t.i. neplačujoče gospodarske subjekte oziroma slamnata podjetja obstaja nekaj tipičnih lastnosti, na katere bi morali biti davčni zavezanci pozorni pred sklenitvijo posla. DURS (Nepravilnosti, ugotovljene pri inšpekcijskem nadzoru, 2007, str. 53-55) omenja naslednje značilnosti:

- »tipično« »papirnata« družba (obstaja samo na papirju);
- praviloma nastane iz »speče« družbe, ki si pridobi identifikacijsko številko za namene DDV – v večini primerov je to t.i. novoregistrirani zavezanec za DDV;
- v nekaterih primerih družbe formalno sploh ni, ampak se zlorabi identifikacijska številka za namene DDV drugega davčnega zavezanca;
- resnični lastnik (ustanovitelj) družbe oziroma zakoniti zastopnik je skrit za t.i. »slamnatim« lastnikom oziroma direktorjem;
- zakoniti zastopnik družbe je tujec;

- sedež družbe je na stanovanjskem naslovu (stanovanjski blok, hiša);
- nima primernih poslovnih prostorov oziroma skladišč za svojo dejavnost (manipuliranje blaga);
- na prijavljenem sedežu poslovanja ni nobene označbe družbe oziroma se ne izvaja nobena dejavnost;
- praviloma se pojavljajo v večjih urbanih središčih (mestih), kjer je manjša možnost odkritja goljufije;
- deluje na področju t.i. tveganih dejavnosti oziroma izvaja vse mogoče oziroma zelene dejavnosti;
- ne oglašuje svoje dejavnosti – ni znan širši javnosti (ni podatkov na spletu, v časopisih, telefonskih imenikih...), in je brez referenc na določenem področju delovanja (npr. gradbeništvo);
- nima zaposlenih delavcev;
- zakoniti zastopnik je ponavadi mlajša oseba od 20 do 28 let in tudi nima nobenega profesionalnega znanja oziroma izkušenj s produkti, ki jih kupuje in prodaja;
- osebe, ki sklepajo posle za »neplačujočo družbo«, se predstavljajo samo z imenom (včasih tudi lažnim);
- hiter in močan porast prometa v zelo kratkem času na začetku poslovanja (nenormalni poslovni cikel podjetja);
- življenjska doba družbe je kratka, in sicer od tri do šest mesecev (registracija za DDV);
- nenadna sprememba dejavnosti podjetja, lastnikov oziroma direktorjev družbe;
- velike vrednosti na izdanih računih (primer pri fiktivnih računih);
- veliki in hitri prenosi denarja na obstoječih transakcijskih računih;
- poslovanje z gotovino (gotovinsko plačevanje) in dvigovanje visokih zneskov gotovine s transakcijskih računov;
- obstaja samo mobilna telefonska številka (ni stacionarne), ki po nekem času ni več dosegljiva (ne obstaja več);
- sumljivo nizka vrednost blaga, za katerega je znana tržna cena in ki ga je mogoče prodati po tržni ceni (primer: motorna vozila);
- glavnilo blaga nabavlja oziroma pridobiva iz drugih držav članic oziroma je neznanega izvora (primer: motorna vozila, odpadne surovine, naftni derivati);
- nenavadna metoda naročanja in fakturiranja blaga (primer: gradbeništvo);
- plačevanje tretji stranki (papierne kompenzacije, asignacije);
- račun, plačilo in prevoz blaga se ne ujemajo;
- ne vodi poslovnih knjig in davčnih evidenc;
- ne predlaga obračunov DDV in tega tudi ne plačuje;
- ponudba za veliko vrednost poslov brez formalne pogodbe, v kateri se natančneje dogovorijo pravila sklepanja poslov in odgovornost strank;
- dobavitelj ponuja posel, v katerem zavezanec (prejemnik) ne nosi nobenega tveganja«.

Navedeni seznam značilnosti slamnatih podjetij se stalno spreminja in dopolnjuje z odkrivanjem novih oblik kriminalnih združb, ki so navadno vedno korak pred organi pregona. Potrebno se je tudi zavedati, da se značilnosti tovrstnih »podjetij« razlikujejo glede na dejavnost, ki jo podjetje opravlja.

## **2.4 Najbolj izpostavljene dejavnosti za utaje DDV tipa davčni vrtiljak**

V utaji davčni vrtiljak se največkrat uporablja blago, ki ima visoko vrednost, majhno velikost in težo ter zato nizke transportne stroške, kot npr. mobilni telefoni, računalniška oprema in podobno. Na podlagi davčnih inšpekcijskih nadzorov davčna uprava ugotavlja, da so v Sloveniji dejavnosti, ki so najbolj podvržene davčnim utajam naslednje (Nepravilnosti, ugotovljene pri inšpekcijskem nadzoru, 2007, str. 48):

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

Poleg navedenih pa so po izkušnjah iz drugih držav članic EU potencialno neverne dejavnosti za nastanek davčnih utaj tipa davčni vrtiljak tudi (Nepravilnosti, ugotovljene pri inšpekcijskem nadzoru, 2007, str. 48):

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

## **2.5 Slabosti sistema DDV, ki omogoča davčne utaje**

Tako kot druge vrste davkov, je tudi DDV podvržen različnim oblikam utaj. Sam sistem DDV naj bi temeljil na načelu nevtralnosti in prepovedi izkrivljanja konkurence. Glavni problem sistema DDV, ki omogoča davčne utaje, je sam sistem obdavčitve. Franc (2010, str. 3-4) navaja kot njegove glavne sistemske slabosti naslednje:

- pravica do odbitka vstopnega DDV;
- obsežen sistem obračunavanja, plačevanja in vračil DDV;
- vsefazni davek;
- izpad davčnih prihodkov pri težavah davčnih zavezancev s plačilno sposobnostjo;
- izjeme v nacionalnih zakonodajah;

- uporaba več davčnih stopenj in različne višine davčnih stopenj ter
- meja za identificiranje DDV.

**Pravica do odbitka vstopnega DDV** je ena temeljnih slabosti sistema DDV, saj omogoča davčnemu zavezancu, ki ima identifikacijsko številko za namene DDV, prejemniku blaga oziroma storitev, odbitek vstopnega DDV, ko izpolni pogoje za to, ne glede na to, ali je račun dobavitelju že plačal oziroma ali je dobavitelj plačal obračunani DDV. Pravico do odbitka vstopnega DDV davčni zavezanec pridobi, ko izpolni formalne predpostavke, ki jih določa ZDDV-1 in sicer, da je davčni zavezanec prejel blago, ki ga bo uporabil za opravljanje obdavčljivega prometa (63. člen) ter da ima račun z vsemi zakonskimi zahtevami, ki jih določa 82. člen ZDDV-1. Pri tem obstaja tveganje, da plačnik DDV ne bo plačal, medtem ko si ga bo pridobitelj blaga odbil kot vstopni DDV. Iz tega lahko razberemo, da državo bremenita dve tveganji, in sicer, da plačnik dolgovanega DDV ne bo plačal, po drugi strani pa bo država morala vrniti vstopni DDV na podlagi predloženih obračunov (Dathe, 2004, str. 73).

V sistem DDV je  **vključenih ogromno davčnih zavezancev**, ki sestavljajo davčne obračune, plačujejo davek oziroma zahtevajo vračilo le-tega. Gre za davek, pri katerem je na dan prisotnih na milijone transakcij in zato se nemalokrat zgodi, da je kakšna transakcija napačna. Prav tako gre za zelo obsežno in zapleteno administracijo, ki lahko tako pri davčnih zavezancih kot pri davčnih organih povzroči namerne ali nenamerne napake.

DDV je **vsefazni davek**, kar pomeni, da se obračunava v vseh fazah proizvodnje in razpošiljanja blaga, kar predstavlja veliko možnosti za utaje. Davčni zavezanci imajo pravico do odbitka vstopnega DDV, kar pomeni, da je v posamezni fazi obdavčena le dodana vrednost. Celotni DDV tako bremeni le končnega potrošnika. Sistem deluje le, če tudi vsi vmesni udeleženci v proizvodno-distribucijski verigi dosledno plačujejo svoje davčne obveznosti (Dathe, 2004. str. 72).

Do velikega **izpada davčnih prihodkov** prihaja, ker sistem omogoča, da si smejo davčni zavezanci popraviti izstopni DDV, če se kupec blaga oziroma storitev, ki dobavitelju ne plača računa, znajde v insolventnem postopku, kot npr. stečajnem postopku ali postopku prisilne poravnave. Pomanjkljivost sistema DDV je tudi pravica davčnega zavezanca, da zahteva vračilo DDV, kljub temu, da dolguje državi DDV po predhodnih obračunih.

Sistem DDV temelji na skupnih predpisih, ki jih določa Direktiva Sveta 2006/112/ES. Kljub temu so **razlike med sistemi DDV med državami članicami** precejšnje. Do razlik in odstopanj prihaja predvsem v višini davčnih stopenj, na področju oprostitev ter določanju meje za male davčne zavezance.

Ena izmed slabosti sistema DDV, ki omogoča goljufije, je tudi možna **uporaba več davčnih stopenj**, saj daje zavezancu možnost napačne razporeditve blaga v pravilno davčno stopnjo. Keen in Smith (2006, str. 10-11) omenjata primer goljufije, ko se vstopni DDV za istovrstno blago priznava po višji stopnji, medtem ko se pri prodaji blaga obračuna DDV po nižji stopnji.



Tudi **višina davčne stopnje** ima pomemben vpliv na davčne utaje. Le-teh je več v državah, kjer imajo višje davčne stopnje, saj so te bolj mamljive za davčne zavezance, ki goljufajo pri neupravičenem odbijanju vstopnega DDV. Višja davčna stopnja namreč pomeni večjo korist od vrnjenega vstopnega DDV. Višja davčna stopnja »koristi« tudi slamnatim podjetjem, saj le-ti DDV obračunajo, vendar ga ne plačajo. Obenem se lahko na račun DDV pri višjih davčnih stopnjah odpovejo večji marži in tako prodajajo blago po nižjih cenah kot pošteni davčni zavezanci (Keen & Smith, 2006, str. 11).

Po ZDDV - 1 se ni potrebno vsem davčnim zavezancem identificirati za namene DDV, ampak samo tistim, ki presežejo **določeno mejo**, ki velja v državi članici ali če se za to odločijo prostovoljno. Meje so v posameznih državah zelo različne. V Sloveniji je ta prag določen pri 25.000 EUR, v Veliki Britaniji 61.000 GBP (cca. 68.400 EUR), medtem ko je v Grčiji le pri 10.000 EUR.

## 2.6 Primer davčnega vrtiljaka v Sloveniji

Primer Avto Moto Černe sega še v leto 2007, vendar pa je primer šele pred kratkim, natančneje februarja 2011, dobil končno sodbo.

Na novinarski konferenci, ki je potekala 7. maja 2009 na Generalnem davčnem uradu so predstavniki Policije in Davčne uprave Republike Slovenije predstavili uspešno zaključeno akcijo davčnega nadzora in kriminalistične preiskave, kjer so pretrgali eno največjih prodajnih verig za nova in rabljena vozila ter motorna kolesa v Sloveniji. Na novinarski konferenci zaradi tajnosti podatkov imena glavnega akterja niso izdali, vendar je iz drugih medijev mogoče razbrati, da gre za Boruta Černeta, direktorja družbe Avto Moto Černe, ki pa ne deluje več (Felc, 2009).

Davčni organ je v davčnem inšpekcijskem pregledu, ki je potekal v letu 2007 in 2008, pri več gospodarskih družbah s sedežem v okolici Ljubljane ugotovil, da te družbe utajujejo davek pri uvozu motornih vozil iz drugih držav EU. Policija je nato začela z zbiranjem obvestil tako s klasičnimi kot prikritimi preiskovalnimi ukrepi. Pri tem so opravili 11 hišnih preiskav in zasegli večjo količino dokumentacije. Ugotovljeno je bilo, da gre pri poslovanju osumljenih družb za njihovo usklajeno delovanje v smislu davčnega vrtiljaka, pri čemer je nosilna gospodarska družba, to je Avto Moto Černe, s pomočjo dveh slamnatih podjetij lažno izkazovala plačan davek iz naslova uvoženih in v Sloveniji prodanih motornih vozil. Družba Avto Moto Černe je v obdobju od maja 2007 do avgusta 2008 na območju Slovenije fizičnim in pravnim osebam prodala okoli 900 vozil in motornih koles in pri tem utajila za 4,5 milijona evrov davka. Družbo je vodil 33-letni Borut Černe, ki je opravljal funkcijo direktorja družbe Avto Moto Černe in pri tem sodeloval še s šestimi osumljenci, med katerimi sta dva sodelovala kot direktorja slamnatih družb (Policija, 2009).

Po zaključku preiskave so kriminalisti podali kazensko ovadbo zoper šest fizičnih in štiri pravne osebe zaradi suma storitve kaznivih dejanj zatajitve finančnih obveznosti, hudodelskega združevanja in pranja denarja. Zoper glavnega osumljenca Boruta Černeta je policija med novembrom 2008 in aprilom 2009 podala skupno 29 kazenskih ovadb zaradi utemeljenega suma storitve 44 kaznivih dejanj goljufije in poslovne goljufije. Borut Černe je od decembra 2008 v priporu (Policija, 2009).

Končna sodba zoper Boruta Černeta je bila razglašena 22. februarja 2011. Dokazali so mu 16 poslovnih in dve klasični goljufiji, za kar je dobil sedem let in osem mesecev zaporne kazni (Ena A magazin, 2011).

### 3 VLOGA DAVČNE UPRAVE PRI ODKRIVANJU IN PREPREČEVANJU DAVČNIH UTAJ

Davčna uprava ima zagotovo najpomembnejšo vlogo pri odkrivanju in preprečevanju davčnih utaj, vendar pa je potrebno poudariti, da je medsebojno sodelovanje pristojnih državnih organov izrednega pomena.

#### 3.1 Uspešnost davčnega nadzora

Pobiranje davkov in drugih obveznih dajatev je ena izmed glavnih nalog davčne uprave. Glede na Poročilo o delu Davčne uprave Republike Slovenije v letu 2009, je v letu 2009 davčna uprava pobrala znesek 10.669,8 milijona EUR iz naslova davkov, od tega za 2.289 milijona EUR davka na dodano vrednost, kar prikazuje spodnja tabela (Poročilo o delu DURS v letu 2009, 2010, str. 7 in 12).

*Tabela 1: Realizacija DDV po obračunu*

Vrsta prihodka	Letni načrt 2009	Realizacija 2009	% doseganja letnega načrta	Realizacija 2008	Indeks 09/08
Vplačila DDV	3.899.906.855	<b>3.858.953.275</b>	98,9	<b>4.423.925.444</b>	87,2
Vračila DDV	1.627.800.178	<b>1.570.142.397</b>	96,5	<b>2.023.838.100</b>	77,6
<b>Neto DDV</b>	2.272.106.676	<b>2.288.810.878</b>	100,7	<b>2.400.087.344</b>	95,4

*Vir: Poročilo o delu DURS v letu 2009, 2010, str. 12*

Vendar pa je za celovito informacijo o prihodkih iz naslova DDV v letu 2009 poleg neto DDV, tj. DDV po obračunu, potrebno upoštevati tudi vplačila DDV od uvoženega blaga in storitev, katere pobira Carinska uprava Republike Slovenije in so v letu 2009 znašala 548.905.397 EUR. Skupni znesek DDV v letu 2009, ki sta ga pobrali davčna in carinska uprava, je tako znašal 2.837.716.275 EUR (Poročilo o delu DURS v letu 2009, 2010, str. 13).

Pomemben del odkrivanja in preprečevanja davčnih utaj predstavlja davčni nadzor, ki obsega nadzor nad izvajanjem oziroma upoštevanjem zakonov o obdavčenju in Zakona o davčnem postopku. Davčni nadzor vključuje davčno kontrolo, davčni inšpekcijski nadzor in davčno preiskavo (Poročilo DURS o pobiranju dajatev in boju proti davčnim utajam s predlogi ukrepov, 2010, str. 33).

### **3.1.1 Davčna kontrola**

Davčna kontrola je rutinski nadzor davčnih zavezancev, ki obsega preverjanje pravilnosti in pravočasnosti vlaganja davčnih napovedi in davčnih obračunov, obračunavanja in plačevanja davkov na podlagi obrazcev in drugih predpisanih podatkov. Kontrolo izvaja davčni kontrolor v prostorih davčnega urada (Kuhar Puc, 2004, str. 51).

Zakon o davčnem postopku (Ur.l. RS, št. 13/11-UPB4, v nadaljevanju ZDavP-2) v 4. točki 129. člena pravi, da če davčni organ pri opravljanju nadzora ugotovi, da obračun davka ni bil predložen ali da so v njem možne nepravilnosti, davčni organ zavezanca za davek povabi, da v osmih dneh predloži obračun davka, popravi obračun davka oziroma predloži pojasnila oziroma dokazila v zvezi z zadevo.

Da lahko govorimo o učinkoviti davčni kontroli, mora biti davčnemu organu predhodno zagotovljena ustrezna računalniška obdelava obračunov z vgrajenimi logičnimi kontrolami ter medsebojna primerjava podatkov za izvajanje analize tveganosti zavezancev, saj gre pri kontroliranju za izvajanje nadzora nad velikim številom davčnih zavezancev. Davčna kontrola ima predvsem preventivni vpliv na ravnanje davčnih zavezancev, saj so postopki kontrole usmerjeni v sprotni nadzor davčnih zavezancev, zgodnje zaznavanje nepravilnosti davčnih utaj ter takojšnje ukrepanje davčnega organa (Poročilo DURS o pobiranju dajatev in boju proti davčnim utajam s predlogi ukrepov, 2010, str. 33).

Pri kontroliranju vloženih napovedi in obračunov davka se davčna uprava srečuje s preverjanjem masovnih podatkov, saj je v letu 2009 sprejela in obdelala 3,4 milijona davčnih napovedi, obračunov in drugih obrazcev (Poročilo DURS o pobiranju dajatev in boju proti davčnim utajam s predlogi ukrepov, 2010, str. 33). Davčna uprava je v postopku kontrole obračunov davka in vloženih napovedi v letu 2009 ugotovila 77.013 primerov nepravilnosti, kjer največji delež predstavljajo nepredložitev davčnega obračuna ali napovedi, sledijo nepravilna davčna osnova, cenitev, nepravilno izkazana davčna obveznost, zavrnitev ali delna zavrnitev zahtevka za vračilo davka in nepravilna davčna stopnja. Učinek dodatno odmerjenega davka ugotovljenih nepravilnosti v letu 2009 tako znaša 80.091.586 EUR, pri čemer imajo največji, 25,3-odstotni delež zneska ugotovljenih nepravilnosti prispevki za pokojninsko in invalidsko zavarovanje. Če primerjamo podatke za leto 2008, ko je bilo ugotovljenih 65.590 nepravilnosti in s tem za 46.655.010 EUR dodatno odmerjenega davka, ugotovimo, da je učinek kontrole v letu 2009 za 71,7 odstotka večji kot v letu 2008. Na davčni upravi kontrolorji v postopkih odmere in kontrole opozarjajo davčne zavezance na možnost

predložitve davčnih napovedi in obračunov na podlagi samoprijave, če so zamudili rok za njihovo predložitve. Tako je bilo v letu 2009 vloženi 19.216 davčnih obračunov in napovedi na podlagi samoprijav, kar je pomenilo za 13.225.474 EUR dodatno napovedanih obveznosti (Poročilo o delu DURS v letu 2009, 2010, str. 26-30).

*Tabela 2: Ugotovljene nepravilnosti in učinek kontrole*

	<b>Realizacija v letu 2009</b>	<b>Realizacija v letu 2008</b>	<b>Indeks 09/08</b>
<b>1. Vhodni dokumenti (število)</b>	3.459.938	4.212.269	82,1
<b>2. Izhodni dokumenti (število)</b>	2.882.312	2.695.888	106,9
<b>3. Skupaj vseh dokumentov (1+2)</b>	6.342.250	6.908.157	91,8
<b>4. Število primerov ugotovljenih nepravilnosti</b>	77.013	65.590	117,4
<b>5. Učinek ugotovljenih nepravilnosti v EUR</b>	80.091.586	46.655.010	171,7
<b>6. Število predloženih samoprijav</b>	19.216	9.053	212,3
<b>7. Učinek samoprijav- dodatni davek v EUR</b>	13.225.474	9.999.624	132,3
<b>8. Skupni učinek kontrole v EUR (5+7)</b>	93.317.060	56.654.634	164,7

*Vir: Poročilo o delu DURS v letu 2009, 2010, str. 27*

### **3.1.2 Davčni inšpekcijski nadzor**

Davčni inšpekcijski nadzor je poleg že omenjene davčne kontrole in davčnih preiskav del davčnega nadzora. Obsega nadzor nad izvajanjem oziroma upoštevanjem zakonov o obdavčenju in Zakona o davčnem postopku. Davčni inšpekcijski nadzor se opravlja tako v korist kot v breme davčnega zavezanca (DURS, 2008b).

Namen davčnega inšpekcijskega nadzora je opravljanje nadzora nad izpolnjevanjem davčnih obveznosti zavezancev za davek, pomembno pa je tudi preventivno delovanje in preprečevanje nadaljnjih davčnih utaj. V zvezi s tem davčna uprava daje vedno večjo pozornost projektno vodenim in ciljno usmerjenim inšpekcijskim nadzorom po področjih, ki so najbolj tvegana za davčne utaje (Poročilo DURS o pobiranju dajatev in boju proti davčnim utajam s predlogi ukrepov, 2010, str. 34). Tako je davčna uprava z namenom učinkovitejšega nadzora nad utajami DDV in davka na motorna vozila (v nadaljevanju DMV) v letu 2008 izvedla poostren nadzor nad dejavnostjo trgovine z motornimi vozili (Projekt »Motorna vozila«) ter dejavnostjo gradbeništvo (Projekt » Gradbeništvo«) in v letu 2009 projekt nadzora zobozdravstvene dejavnosti.

»Cilj inšpekcijskega pregleda je zagotoviti kontrolni sistem plačevanja davkov in ob morebitnem neplačilu ustrezno ukrepati, kot to določa zakon. Če davek ni plačan v predpisanem roku, opravi DURS prisilno izterjavo« (Kuhar Puc, 2004, str. 52). Izbor davčnih zavezancev, pri katerih se bo opravljal davčni inšpekcijski nadzor, se pripravi v okviru letnega načrta na podlagi statističnih metod in naključnega izbora zavezancev ter predhodnih ugotovitev v postopkih nadzora. Pri tem je pomembno, da se upošteva načelo enakomernega inšpekcijskega nadziranja vseh davčnih zavezancev in načelo pomembnosti davka, ki ga davčni zavezanec prispeva v državni proračun. V letni načrt se lahko vključi tudi davčni inšpekcijski nadzor pri davčnih zavezancih na predlog pristojnih državnih organov ali če to narekujejo ugotovitve v postopku davčnega nadzora (DURS, 2008b).

Davčni inšpekcijski nadzor opravi davčni inšpektor po poteku osmih dni od vročitve sklepa o davčnem inšpekcijskem nadzoru. Lahko se zgodi, da se zavezancu za davek sklep o začetku davčnega inšpekcijskega nadzora ne vroči, če bi se zaradi tega ogrozil namen inšpekcijskega nadzora. Davčni inšpekcijski nadzor je lahko celostni ali delni. Celostni davčni inšpekcijski nadzor obsega vsa področja poslovanja oziroma vse vrste davkov za eno ali več davčnih obdobj. Medtem, ko delni davčni inšpekcijski nadzor pomeni, da nadzor obsega le posamezna področja poslovanja oziroma je omejen na enega ali več davkov oziroma na eno ali več davčnih obdobj. Če obstaja sum, da je prišlo do zmanjšanja davčne osnove zaradi neplačila davkov, se lahko davčni inšpekcijski nadzor razširi tudi na predhodna obdobja oziroma druge vrste davka, kot je bilo na začetku načrtovano. Potrebno pa je poudariti, da je davčni inšpekcijski nadzor dopusten do zastaranja pravice do odmere davka, to je v petih letih od dneva, ko bi bilo treba davek obračunati, odtegniti, odmeriti ali plačati (DURS, 2008b).

Rezultate dela davčne inšpekcije prikazuje spodnja tabela, iz katere lahko razberemo, da je davčna uprava v letu 2009 opravila 7.544 davčnih inšpekcijskih nadzorov, kar je sicer za 283 davčnih inšpekcijskih nadzorov manj kot v letu 2008 in za 1.266 inšpekcijskih nadzorov več kot v letu 2007, ko jih je opravila »le« 6.278. V postopkih inšpekcijskih nadzorov so bile v letu 2009 ugotovljene dodatne neposredne obveznosti po zapisnikih in samoprijavah v višini 80.344.565 EUR, kar je za 10.204.764 EUR manj kot v letu 2008, ko je bilo ugotovljeno za 90.549.332 EUR dodatnih davčnih obveznosti. Največ dodatno ugotovljenih neposrednih obveznosti je bilo realiziranih iz naslova domačih davkov na blago in storitve in sicer 58,6 odstotka vseh ter iz naslova davka na dohodek in dobiček v višini 36,6 odstotka vseh (Poročilo o delu DURS v letu 2009, 2010, str. 70, 73).

V letu 2007 je davčni inšpektor v povprečju opravil 18 davčnih inšpekcijskih nadzorov, v letu 2008 okoli 23 nadzorov, medtem ko jih je v letu 2009 opravil 25. Razlog za to je zmanjševanje števila davčnih inšpektorjev, na kar davčna uprava stalno opozarja (Poročilo DURS o pobiranju dajatev in boju proti davčnim utajam s predlogi ukrepov, 2010, str. 35).

*Tabela 3: Rezultati dela davčne inšpekcije*

	<b>2007</b>	<b>2008</b>	<b>2009</b>
<b>Dodatno ugotovljene davčne obveznosti (v EUR)</b>	87.067.610	90.549.332	80.344.565
<b>Dodatno ugotovljene davčne obveznosti/inšpektorja (v EUR)</b>	256.081	270.297	263.425
<b>Število opravljenih inšpekcijskih nadzorov</b>	6.278	7.827	7.544
<b>Število inšpektorjev na dan 31.12.</b>	374	368	355
<b>Število opravljenih inšpekcijskih nadzorov/inšpektorja</b>	18	23	25

*Vir: Poročilo DURS o pobiranju dajatev in boju proti davčnim utajam s predlogi ukrepov, 2010, str. 35*

V obdobju od januarja do junija 2010 je davčna uprava opravila 4.088 inšpekcijskih nadzorov, plačila dodatno ugotovljenih neposrednih obveznosti iz naslova zapisnikov in samoprijav pa so v tem obdobju znašala 47.414.587 EUR (Gornik, Žnidaršič & Babič, 2010, str. 47).

V letu 2009 je bilo v okviru davčnega inšpekcijskega nadzora opravljenih 10.964 predmetov nadzora, od tega je bilo opravljenih največ DDV nadzorov, in sicer kar 57,9 odstotka vseh predmetov nadzora (Poročilo o delu DURS v letu 2009, 2010, str. 72). V okviru opravljenih davčnih inšpekcijskih nadzorov v letu 2009 je davčna uprava dodatno obračunala DDV v višini 42,6 milijonov EUR, od tega 16 milijonov EUR nezakonitega odbitka DDV od »missing trader« družb in 10 milijonov EUR premalo plačanega DDV pri prodaji prometa motornih vozil prek »missing trader« družb (Poročilo DURS o pobiranju dajatev in boju proti davčnim utajam s predlogi ukrepov, 2010, str. 43).

### **3.1.3 Davčna preiskava**

Davčna preiskava kot del davčnega nadzora predstavlja izvajanje dejanj in ukrepov po Zakonu o davčni službi (v nadaljevanju ZDS-1) in ZDavP-2, ki se izvajajo z namenom preprečevanja, preiskovanja in odkrivanja kršitev predpisov o obdavčenju. Davčna uprava začne davčno preiskavo s tem, da izda nalog za preiskavo, če meni, da so podani razlogi za sum, da je bila storjena kršitev davčnih predpisov. Davčna preiskava se lahko začne tudi zaradi izvajanja dejanj in ukrepov po ZDS-1 in ZDavP-2 za zagotovitev medsebojne pomoči organom Evropske skupnosti, držav članic EU in tretjih držav (Jerovšek et al., 2008, str. 309).

V današnjem času postajajo davčne preiskave vedno bolj pomemben dejavnik uspešnosti davčnega nadzora, saj postajajo davčne utaje vedno bolj kompleksne in težje sledljive. Na davčni upravi se zavedajo, da davčnih utaj ni mogoče v celoti preprečiti, vendar pa je zelo pomembno, da se davčne utaje odkrije dovolj zgodaj, ko še ni povzročena prevelika gospodarska škoda in se tako lahko prepreči nadaljnje oškodovanje državne blagajne (Poročilo DURS o pobiranju dajatev in boju proti davčnim utajam s predlogi ukrepov, 2010, str. 36).

Pri izvedbi davčne preiskave je bistvenega pomena, da se hitro zbere kvalitetne podatke, informacije in dokumentacijo, ki dokazujejo, da je davčni zavezanec kršil predpise o obdavčenju. Odzivni čas je namreč bistvenega pomena pri pripravi in kasnejši izvedbi davčne preiskave, saj morajo biti dokazi zbrani hitro in brez vednosti davčnega zavezanca (Poročilo DURS o pobiranju dajatev in boju proti davčnim utajam s predlogi ukrepov, 2010, str. 36).

Na Davčni upravi Republike Slovenije se je v letu 2009 v primerjavi z letom 2008 povečalo število davčnih preiskovalcev, in sicer iz 8 na 36, ki so opravili 530 preiskovalnih dejanj in obravnavali 790 raznih prijav in informacij. Potrebno pa je poudariti, da je za uspešen boj proti davčnim utajam izredno pomembno intenzivno sodelovanje z ostalimi državnimi organi in sodstvom, s katerimi ima davčna uprava sklenjene posebne sporazume o sodelovanju. Ti organi so predvsem Urad za preprečevanje pranja denarja, Policija, Carinska uprava Republike Slovenije, Okrožno sodišče in Vrhovno državno sodišče. Prav tako je izrednega pomena mednarodno sodelovanje med državami članicami EU in drugimi državami, predvsem pri odkrivanju družb, ki so vključene v davčni vrtiljak. Tako je DURS vključen v sistema EUROCANET (European Carousel Network) in AUTOCANET (podatki s področja prometa z motornimi vozili) (Poročilo DURS o pobiranju dajatev in boju proti davčnim utajam s predlogi ukrepov, 2010, str. 36).

Od leta 1997 je DURS tudi članica Evropskega združenja davčnih uprav (ang. Intra-European Organisation of Tax Administration oziroma IOTA). Gre za neprofitno organizacijo, ustanovljeno leta 1996, ki jo danes sestavlja 45 davčnih uprav različnih evropskih držav. Namen organizacije je zagotavljati pomoč članicam pri izboljšavi davčnih služb in izvajanju davčnih predpisov z izmenjavo izkušenj in metod (Intra-European Organisation of Tax Administration, 2011).

## **3.2 Ukrepi Davčne uprave RS pri preprečevanju davčnih utaj**

Davčna uprava izvaja vrsto ukrepov z namenom preprečevanja in odkrivanja davčnih utaj, vendar kljub temu ugotavlja, da se zlorabe sistema DDV in drugih davkov nadaljujejo z vse bolj drznimi goljufijami. Ukrepe davčne uprave lahko razdelimo na ukrepe organizacijske narave in ukrepe za izboljšanje postopkov davčnega nadzora. Z namenom preprečiti oziroma zmanjšati možnost nastanka davčnih utaj in hkrati omogočiti boljši davčni nadzor je davčna uprava predlagala tudi ustrezne spremembe in dopolnitve zakonodaje (Gornik et al., 2010, str. 36).

### **3.2.1 Organizacijski ukrepi**

Za učinkovito delo na davčni upravi ter uspešen boj proti davčnim utajam je potrebno pogosto spreminjati in prilagajati način in organizacijo dela na področju nadzora. Davčna uprava je tako na področju notranje organizacije uvedla sledeče spremembe (Gornik et al., 2010, str. 37):

- **Specializacija inšpektorjev** za nadzor posameznih področij – to so predvsem področja gradbeništva, gostinstva, transfernih cen, prodaja avtomobilov in drugih prevoznih sredstev, računalniško podprto inšpiciranje, torej področja, za katere so na podlagi davčnih inšpekcijskih nadzorov ugotovili, da so bolj tvegana za davčne utaje. Dobro poznavanje področja je izrednega pomena za uspešen davčni inšpekcijski nadzor.
- **Ustanovitev skupine za DDV**, ki na centralni ravni davčne uprave s pomočjo preventivnih metod zagotavlja, da je odločanje v davčnem inšpekcijskem nadzoru enotno in zakonito.
- **Projektno vodeni, ciljno usmerjeni nadzori** na posameznih tveganih področjih, katerih cilj je zmanjšanje obsega davčnih utaj v tveganih dejavnostih, predvsem na področju dejavnosti gradbeništva in prodaje motornih vozil. Obenem želijo na davčni upravi s tako vodenimi nadzori doseči povečanje stopnje prostovoljnega plačevanja davčnih obveznosti.
- **Ustanovitev »hitre reakcijske enote«** inšpektorjev in preiskovalcev, katere osnovni namen je učinkovitejše odkrivanje slamnatih podjetij in tako čim hitreje preprečiti nadaljnje davčne utaje. S hitro reakcijsko enoto je zagotovljen, kot pove že samo ime, hiter inšpekcijski nadzor in enotno odločanje v postopkih nadzora poslovanja slamnatih družb. Cilj je čim hitreje odkritje slamnatih podjetij in čim hitrejša blokada njihovih transakcijskih računov ter tako doseganje zmanjšanja obsega davčnih utaj, preprečevanje nadaljnje utaje in predvsem zaščita pravic poštenih davčnih zavezancev.

### 3.2.2 Ukrepi za izboljšanje davčnega nadzora

Z namenom preprečiti davčne utaje izvaja davčna uprava dve vrsti ukrepov, in sicer preventivne ukrepe, s katerimi poskuša preprečiti sam nastanek davčnih utaj oziroma njihovo nadaljevanje in represivne ukrepe, s katerimi želi davčna uprava povrniti neplačani davek in kaznovati utajevalce.

a) Preventivni ukrepi (Gornik et al., 2010, str. 37-40):

- Postopek izvajanja **predregistracijskega nadzora** ob izdaji identifikacijske številke za DDV pomeni preventivni nadzor pri izdaji identifikacijske številke za DDV in zajema vse kontrolne oziroma nadzorne aktivnosti do izdaje številke za DDV. V postopku predregistracijskega nadzora se prispelne vloge za izdajo DDV številke oceni s stopnjo tveganja glede na možnost zlorabe identifikacijske številke za DDV. Če davčni urad pri tem ugotovi, da davčni zavezanec, ki je dal vlogo, v resnici nima namena opravljati dejavnosti oziroma tega namena ne podkrepi z ustreznimi dokazi, se identifikacijska številka za DDV takemu zavezancu ne izda.
- **Sistematični nadzor** nad zavezanci, ki se na novo identificirajo kot zavezanci za DDV je davčna uprava uvedla že v letu 2003, ki so ga z vstopom Slovenije v EU še dodatno okrepili. Namen tovrstnega nadzora novoregistriranih davčnih zavezancev je čim prej odkritje zavezancev za DDV, ki poslujejo kot slamnate družbe in posledično izvedba ukrepa odvzema DDV številke. Z namenom boljšega nadzora je davčna uprava na



področju davčne inšpekcije uvedla t.i. preventivne preglede na sedežu dejavnosti davčnega zavezanca.

- Postopek **odvzema identifikacijske številke za DDV** je po uradni dolžnosti davčna uprava začela izvajati že junija 2006, za kar je bilo potrebno spremeniti oziroma dopolniti ZDDV-1. V letu 2007 je bil vzpostavljen centraliziran sistem spremljanja preklicanih številčk po vzroku preklica in s tem centraliziran sistem spremljanja slamnatih družb, ki jim je bila odvzeta DDV številka. Seznam davčnih zavezancev, ki jim je bila DDV številka preklicana, davčna uprava od 1.1.2010 objavlja na svoji spletni strani. V letu 2009 je bilo zaradi ugotovitev v nadzoru, da gre za slamnate družbe, 215 subjektom odvzeta identifikacijska številka za DDV (Poročilo o delu DURS v letu 2009, 2010, str. 69). V prvem polletju leta 2010 pa je bila po uradni dolžnosti preklicana identifikacijska številka za DDV 60 slamnatim družbam (Gornik et al., 2010, str. 48).

b) Represivni ukrepi (Gornik et al., 2010, str. 38-40):

- Uporaba postopkov **mednarodne pomoči** pri davčnem inšpekcijskem nadzoru se je začela že z vstopom Slovenije v EU, sedaj pa je to že utečen postopek pri pridobivanju dokazov in informacij v inšpekcijskem nadzoru DDV.
- Izvedba t.i. **sočasnih mednarodnih inšpekcijskih pregledov** – z izvedbo tega instituta je Slovenija začela v letu 2007, saj po vključitvi v EU slovenska podjetja vedno več poslujejo v drugih državah članicah in obratno. Pri sočasnih inšpekcijskih pregledih gre za ukrep davčne uprave, ki je namenjen nadzoru čezmejnega poslovanja, saj se nacionalne davčne uprave zavedajo tveganja pri tovrstnem poslovanju. Poglavitni cilj sočasnih inšpekcijskih pregledov je zagotoviti plačevanje davkov v skladu z zakonodajo EU in nacionalno zakonodajo. Postopek sodelovanja in izmenjave informacij v sočasnih mednarodnih pregledih ureja Uredba Sveta 1798/2003.
- Uvedba **poenotene metodologije** inšpekcijskega nadzora pri utajah DDV tipa »missing trader«, katere namen je zagotoviti enotnost postopkov nadzora v tovrstnih utajah DDV ter obenem zagotoviti enotnost in pravilnost obdavčitve tistih posameznikov, ki so vključeni v davčno utajo. Prioritetna naloga davčne uprave v primeru, da je ugotovljeno poslovanje s slamnatimi podjetji je, da naredi vse za povrnitev neplačanega davka. Zato je potrebno v teh postopkih zagotoviti enotnost obdavčitve v primerih davčnih goljufij in s tem upoštevati sistem nevtralnosti DDV. V postopku obdavčitve davčna uprava uporablja stališče Sodišča Evropskih skupnosti, podano že v nekaj sodbah (C-439/04 in C-440/04 leta 2006 v primeru Axel Kittel), ki je odločilo, da se davčnemu zavezancu ne prizna pravica do odbitka vstopnega DDV, če je ta davčni zavezanec vedel ali bi na podlagi objektivnih okoliščin moral vedeti, da z nakupom sodeluje pri transakciji, ki je del utaje DDV.
- **Sodelovanje z ostalimi organi**, ki so pristojni za odkrivanje in pregon kaznivih dejanj davčne zatajitve in druge gospodarske kriminalitete, je izrednega pomena za učinkovito odkrivanje in sankcioniranje tovrstnih kaznivih dejanj.

- Uporaba postopkov **zavarovanja oziroma zahteva po dani garanciji** – gre za enega izmed ukrepov, kjer lahko davčna uprava zahteva zavarovanje izpolnitve davčne obveznosti ali predložitev instrumenta zavarovanja s strani davčnega zavezanca že med postopkom davčnega inšpekcijskega nadzora oziroma že pred izdajo odločbe ali potekom roka za predložitev davčnega obračuna. Inšpekcija ta instrument vedno bolj uporablja v svojih postopkih, kadar na podlagi utemeljenih okoliščin ugotovi, da gre za utajo in da bo zato plačilo davka onemogočeno oziroma precej oteženo.
- Izvajanje **nadzora nad delom na črno** je od zadnje spremembe Zakona o preprečevanju dela in zaposlovanju na črno v pristojnosti davčne uprave. Če davčni inšpektor ugotovi, da nekdo opravlja delo na črno, izda odločbo o prepovedi opravljanja dejavnosti in odločbo o prekršku.
- **Računalniško podprto inšpiciranje** z uporabo programa ACL je davčna uprava začela uvajati že v letu 2000, za katero je sedaj usposobljena približno tretjina davčnih inšpektorjev. Predpisana metodologija dela namreč narekuje, da je potrebno vse inšpekcijske nadzore pri velikih in srednje velikih podjetjih izvajati s pomočjo orodja ACL.

### 3.2.3 Zakonodajni ukrepi zoper utaj DDV

S problemom utaj DDV se države članice EU intenzivno ubadajo že dlje časa. Pri tem se zavedajo, da davčnih vrtiljakov ni mogoče v celoti preprečiti, saj so ti predvsem posledica slabosti sedanjega sistema obračunavanja DDV, predvsem pri prometu blaga znotraj EU. Države so zato v svoji zakonodaji uvedle določene spremembe oziroma institute, ki omogočajo zmanjševanje davčnih utaj in učinkovitejši nadzor nad pobiranjem DDV. Poglejmo nekaj institutov, ki jih je predlagala davčna uprava in so že vključene v slovensko zakonodajo (Gornik et al., 2010, str. 40-41):

- Mesečno obračunsko obdobje za DDV za novo registrirane davčne zavezance za obdobje enega leta, katerega namen je doseči hitrejši reakcijski čas pri odkrivanju slamnatih družb.
- Preključitev identifikacijske številke za namene DDV po uradni dolžnosti – glej Preventivni ukrepi v poglavju 3.2.2.
- Možnost zavarovanja izpolnitve davčne obveznosti pred izdajo odločbe ali pred potekom roka za predložitev davčnega obračuna – glej Represivni ukrepi v poglavju 3.2.2.
- Plačilo davka na motorna vozila za rabljena vozila, ki so pridobljena iz EU, pred izdajo potrdila o skladnosti vozila – Na ta način je zagotovljeno plačevanje davka na motorna vozila pri davčnem organu, saj brez potrdila o plačanem davku na motorna vozila zavezanec ne more dobiti potrdila o skladnosti vozila, kar pa je pogoj za registracijo vozila.

Davčna uprava je na podlagi analize davčnega inšpekcijskega nadzora v letu 2008 ugotovila, da je potrebno sprejeti določene dodatne zakonske ukrepe za namene učinkovitejšega boja zoper sistemske utaje DDV (davčni vrtiljaki), ki so jih druge države članice že uvedle. Zato je

v letu 2009 predlagala Ministrstvu za finance več sprememb zakonodaje, predvsem Zakona o davku na dodano vrednost in Zakona o davku na motorna vozila.

Pomembnejše spremembe ZDDV-1, ki so stopile v veljavo s 1.1.2010 so (Gornik et al., 2010, str. 41-42):

- Uvedba **mehanizma obrnjene davčne obveznosti** (ang. reverse charge mechanism) v nekaterih dejavnostih, ki so bolj tvegane za utaje davka (gradbena dejavnost, promet z odpadnim materialom) med zavezanci v Sloveniji, identificiranimi za namene DDV. Po novem so torej namesto dobaviteljev dolžni DDV obračunati in plačati prejemniki dobav in naročniki storitev, ki imajo tudi pravico do odbitka DDV.
- Določitev **tržne vrednosti kot davčne osnove** – uporabi se pri dobavah blaga in storitev, ki se opravijo med povezanimi osebami, to je, ko med dobaviteljem in kupcem obstajajo tesne povezave (družinske, lastniške, članske, finančne, ipd.).
- **Instrument zavarovanja** izpolnitve davčne obveznosti davčna uprava uporablja v postopku odločanja o vračilu DDV na podlagi obračuna DDV, ki ga je davčni zavezanec vložil. Če dvomi o upravičenosti vračila DDV, ima davčna uprava torej možnost, da pred izvršitvijo vračila DDV, zahtevati od davčnega zavezanca, da predloži instrument zavarovanja (avans, bančna garancija ipd.).
- **Solidarna odgovornost** je institut, v skladu s katerim v določenih primerih za plačilo DDV poleg dobavitelja odgovarja tudi oseba, ki ji je bilo blago dobavljeno oziroma opravljena storitev. Sistem solidarne odgovornosti je najučinkovitejša možnost, da davčna uprava izterja neplačan DDV v primerih davčnega vrtiljaka, saj se odgovornost za neplačani DDV preusmeri s prvotnega davčnega zavezanca na druge zavezance, ki so sodelovali v davčni utaji.
- **Predčasna predložitev** obračuna DDV, ki jo lahko zahteva davčni organ, če utemeljeno dvomi o upravičenosti dodelitve DDV številke. Davčni organ določi s sklepom rok plačila DDV in rok predložitve obračuna DDV.
- **Odvzem** identifikacijske številke za namene DDV lahko davčni organ izvede, če ugotovi, da obstaja sum zlorabe identifikacijske številke oziroma če je davčni zavezanec zlorabljal identifikacijsko številko tako, da je drugim zavezancem omogočal neupravičen odbitek DDV.
- **Priloge** prvemu obračunu DDV – Davčni zavezanci, ki prvič oddajajo obračun DDV, morajo k obračunu DDV predložiti tudi seznam prejetih in izdanih računov, ki so bili podlaga za sestavo obračuna. Na ta način je davčnim zavezancem oteženo predlaganje fiktivnih obračunov DDV.

Pomembnejši spremembi Zakona o davku na motorna vozila, ki veljajo od 1.3.2010, z namenom preprečevanja davčnih goljufij na področju prometa z motornimi vozili (Gornik et al., 2010, str. 42-43):

- **Odpravljena** je obdavčitev z davkom na motorna vozila od prometa rabljenih vozil v Sloveniji, to je vozil, ki so bila v Sloveniji že registrirana, saj je v resnici tovrstna obdavčitev obstajala samo na papirju. Navedeni obdavčitvi prometa motornih vozil se je bilo namreč mogoče izogniti s prodajo rabljenega motornega vozila komisijonarju, ki je od prodaje obračunal DDV od razlike v ceni.
- **Način odmere davka na motorna vozila**, kjer morajo davčni zavezanci oddati napoved pri davčnem organu, da bi dobili potrdilo o skladnosti vozila, se razširja še na področje posamičnih pridobitev novih vozil. Davčna uprava je namreč odkrila, da se vse več utaj pri trgovini z motornimi vozili nanaša tudi na pridobitev novih motornih vozil, kjer je za take pridobitve veljal sistem samoobračuna davka na motorna vozila.

### 3.3 Medsebojno sodelovanje državnih organov pri davčnih utajah

Čeprav sem se v diplomskem delu osredotočila predvsem na vlogo davčne uprave pri odkrivanju in preprečevanju davčnih utaj, saj ima pri tem gotovo najpomembnejšo vlogo, menim, da je za uspešen boj proti utaj DDV oziroma davkov na sploh, izredno pomembno usklajeno in intenzivno sodelovanje različnih državnih organov. Mednje poleg Davčne uprave Republike Slovenije prav gotovo sodijo še Carinska uprava Republike Slovenije in policija, kot organ v sestavi Ministrstva za notranje zadeve. Poleg navedenih ima pomembno vlogo, zlasti pri pregonu in sankcioniranju kaznivih dejanj, tudi državno tožilstvo in sodstvo.

Preverjanje pravilnosti in pravočasnosti plačevanja davčnih obveznosti je za državo izredno pomembno. Tak davčni nadzor opravlja davčna uprava, katere delovanje ureja ZDS-1. Davčna uprava zavezance za davek nadzira s kontrolo in davčnimi inšpekcijskimi pregledi. Poleg davčnega nadzora je ena izmed pomembnejših funkcij davčne uprave tudi izterjava neplačanih davčnih obveznosti, saj s tem zagotavlja enakopravnost vseh davčnih zavezancev.

Pri odkrivanju davčnih utaj je pomembna tudi vloga Carinske uprave Republike Slovenije, saj gre pri pojmovanju davčne utaje za širši pomen, po katerem spadajo pod davke tudi carinske dajatve. Čokelc (1998, str. 279-280) kot pomembne naloge carinske službe našteva naslednje:

- carinski nadzor nad blagom, potniki in prevoznimi sredstvi;
- carinjenje blaga in storitev;
- kontrola blaga;
- preprečevanje in odkrivanje carinskih prekrškov, gospodarskih prestopkov in kaznivih dejanj v carinskem postopku;
- preprečevanje in odkrivanje deviznih prekrškov;
- vodenje upravnega postopka na prvi in drugi stopnji ter postopka za prekrške na prvi stopnji.

Poleg davčnega in carinskega organa ima organ za notranje zadeve, predvsem policija, pomembno vlogo pri odkrivanju davčnih utaj, še zlasti pri sumu, da gre za kaznivo dejanje, saj

ima večja pooblastila. Pooblastila organa za notranje zadeve so naštetja v 148. členu Zakona o kazenskem postopku (Ur.l. RS, št. 32/2007-UPB4, 46/2009 Skl. US: U-I-254/07-17, Up-3042/07-17, 88/2009 Odl. US: Up-3871/07-26, U-I-80/09-26, 109/2009 Odl. US: U-I-46/08-20, 29/2010 Odl. US: U-I-50/09-18, Up-260/09-17, v nadaljevanju ZKP). Čokelc (1998, str. 278-279) navaja naslednja pooblastila, po katerem morajo organi za notranje zadeve:

- če so podani razlogi za sum, da je bilo storjeno kaznivo dejanje, ukreniti vse potrebno, da se izsledi storilca kaznivega dejanja, da se storilec ne skrije ali pobegne, da se odkrijejo in zavarujejo sledovi kaznivega dejanja in predmeti, ki utegnejo biti dokaz in da se zberejo vsa obvestila, ki bi lahko bila koristna za uspešno izvedbo kaznivega postopka (prvi odstavek 148. člena ZKP);
- za izvrševanje nalog iz prejšnjega odstavka sme policija zahtevati potrebna obvestila od oseb, opraviti potreben pregled prevoznih sredstev, potnikov in prtljage, za nujni čas omejiti gibanje na določenem prostoru, ukreniti, kar je pomembno za ugotavljanje istovetnosti oseb in predmetov, razpisati iskanje oseb in predmetov, ki jih iščejo, v navzočnosti odgovorne osebe opraviti pregled določenih objektov in prostorov podjetij in drugih pravnih oseb ter pregledati njihovo dokumentacijo in ukreniti in storiti drugo kar je pomembno (drugi odstavek 148. člena ZKP);
- na podlagi zbranih obvestil sestavi policija kazensko ovadbo, v kateri navede dokaze, za katere je izvedela pri njihovem zbiranju. V kazensko ovadbo ne vpiše vsebine izjav, ki so jih posamezne osebe dale pri zbiranju obvestil. Kazenski ovadbi priloži tudi predmete, skice, fotografije, priskrbljena poročila, zapise o tem, kaj je ukrenila in storila, uradne zaznamke, izjave in drugo gradivo, ki utegne biti koristno za uspešno izvedbo postopka. Če policija po vložitvi kazenske ovadbe izve za nova dejstva, dokaze ali sledove kaznivega dejanja, mora zbrati potrebna obvestila in poslati o tem državnemu tožilcu poročilo v dopolnitev kazenske ovadbe (deveti odstavek 184. člena ZKP).

Za sankcioniranje davčnih utaj je zadolženo tožilstvo in sodstvo. Pri tem pa je potrebno poudariti, da je za uspešen pregon kaznivih dejanj ključnega pomena dobra ovadba, ki jo pripravita davčna uprava in policija (Petavs, 2007).

Kot lahko vidimo, ima vsak od naštetih državnih organov svoje naloge in pooblastila, zato je pomembno, da med seboj sodelujejo in da je pretok informacij, ki so v določenem postopku pomembne, tekoč. K medsebojnem sodelovanju jih zavezuje tudi 145. člen ZKP, ki pravi, da so vsi državni organi in organizacije z javnimi pooblastili dolžni naznaniti kazniva dejanja, za katere se storilec preganja po uradni dolžnosti, če so o njih obveščeni ali, če kako drugače zvedo zanje.

Pomembno je, da se znanje in izkušnje o davčnih utajah, ki jih imajo na davčni upravi, prenaša tudi na ostale državne organe, ki sodelujejo pri odkrivanju in pregonu davčnih utaj. Tako je potrebno izvajati neprestana izobraževanja in usposabljanja udeležencev, da so ti seznanjeni z vsemi novostmi.

### **3.4 Izmenjava informacij med državami članicami Evropske unije**

Utaje davkov postajajo vedno večji problem davčnih organov odkar so odpravljene kontrole na notranjih mejah EU. Predvsem so problematične utaje DDV v davčnih vrtiljakih, kjer gre za čezmejno davčno goljufijo znotraj EU. Zaradi enotnega notranjega trga znotraj EU in prostega pretoka blaga, so postale davčne uprave bolj odvisne ena od druge. Da bi zagotovile pravilno obračunavanje DDV in omejile razsežnost davčnih utaj, si morajo med seboj izmenjavati informacije.

Postopek izmenjave informacij o DDV za transakcije znotraj EU določa Uredba Sveta 218/92/EGS, ki uvaja sistem VIES oziroma Value Added Tax Information Exchange System. Sistem VIES je informacijski sistem za izmenjavo podatkov o DDV za izvajanje davčnega nadzora nad obračunavanjem in plačevanjem DDV pri prostem pretoku blaga med davčnimi zavezanci držav članic EU. Davčni nadzor temelji na podatkih o DDV zavezancih in o vseh opravljenih dobavah znotraj držav članic EU.

Sistem VIES je pomemben tudi za davčne zavezance, saj omogoča preverjanje identifikacijske številke za DDV kupcev v drugih državah članicah EU. Pri tem se lahko dobavitelj blaga prepriča, ali je DDV številka, na katero se sklicuje kupec, sploh veljavna. Sistem je sestavljen iz dveh ključnih modulov, in sicer zajema podatkov iz trimesečnih poročil, pridobljenih od zavezancev in izmenjave podatkov z drugimi državami v več smereh in na več načinov (Učinkovitost pobiranja davka na dodano vrednost, 2008, str. 40).

Vsaka država članica EU je tako dolžna voditi elektronsko bazo podatkov in omogočiti dostop do teh podatkov drugim državam članicam. Pri nas je za to zadolžen Oddelek za mednarodno izmenjavo informacij (CLO) na Generalnem davčnem uradu.

Mednarodna izmenjava informacij lahko poteka avtomatično, spontano, to je brez predhodnega zahtevka ali na zahtevo. Med drugim se s pomočjo sistema VIES odkrivajo tudi neskladnosti med mesečnimi obračuni DDV in kvartalnimi poročili DDV (Učinkovitost pobiranja davka na dodano vrednost, 2008, str. 40).

Računsko sodišče RS je v Poročilu o učinkovitosti pobiranja DDV zapisalo, da Davčna uprava RS ugotavlja, da je delovanje sistema VIES prepočasno. Predvsem z vidika nadzora utaj DDV tipa slamnatih družb gre za predolge postopke, saj je predvideno trimesečno obdobje za poročanje ter za uskladitev in pripravo podatkov za posredovanje v sistem VIES. V primeru, da je odkrita davčna utaja, je mnogokrat že prepozno, da bi bil izgubljeni DDV povrnjen, saj zavezancev, ki bi morali DDV plačati, ni več. Davčna uprava zato predlaga, da se sistem VIES pospeši tako, da se poročanje uskladi s predlaganjem DDV, torej mesečno poročanje (Učinkovitost pobiranja davka na dodano vrednost, 2008, str. 40-41).

### 3.5 Problemi, s katerimi se srečuje Davčna uprava RS

Davčna uprava se pri odkrivanju in sankcioniranju davčnih utaj srečuje z mnogimi ovirami, ki otežujejo njeno delo. Poleg kadrovskih težav, saj davčnih inšpektorjev občutno primanjkuje in zastarelega informacijskega sistema, se v davčnih inšpekcijskih pregledih inšpektorji srečujejo s t.i. navideznimi posli, fiktivnimi ali ponarejenimi računi, neplačujočimi gospodarskimi subjekti, nedosegljivimi zakonitimi zastopniki gospodarskih družb, kar inšpektorjem otežuje izvajanje davčnega inšpekcijskega nadzora in izterjavo pri tem ugotovljenih davčnih obveznosti (Nepravilnosti, ugotovljene pri inšpekcijskem nadzoru, 2007, str. 49).

Ključni problem, s katerim se srečuje davčna uprava pri nadzoru in sankcioniranju utaj DDV tipa davčni vrtiljak pa je ugotovitev, da bi bilo glede na izdane račune dolžno DDV plačati slamnato podjetje, ki pa dejansko ne obstaja in gre tako v teh primerih v bistvu za zlorabo identifikacijske številke za DDV, na katero so bili izdani računi in na podlagi katerih so prejemniki teh računov izvedli odbitek vstopnega DDV. Davčna uprava je tako na eni strani soočena z »navideznim« davčnim dolgom iz naslova obračunanega DDV po fiktivnih računih s strani slamnatih družb in na drugi strani z uveljavljanjem odbitka vstopnega DDV pri prejemnikih teh računov. Glede na to, da slamnate družbe v večini primerov ne opravljajo nobene gospodarske dejavnosti in tako za izdajo računov ni nobenih osnov, te družbe ne ustrezajo pojmu davčnega zavezanca po zakonodaji, ki ureja obdavčitev z DDV (Nepravilnosti, ugotovljene pri inšpekcijskem nadzoru, 2007, str. 49).

Davčna uprava je nato pri utajah DDV tipa davčni vrtiljak ugotovila zlorabo identifikacijske številke za DDV za namene davčne zatajitve in izvedla ukrep preklica identifikacijske številke za DDV po uradni dolžnosti, s čimer se je poslovanje teh družb zaključilo in s tem preprečilo nadaljnje utaje (Nepravilnosti, ugotovljene pri inšpekcijskem nadzoru, 2007, str. 49).

Pri tem pa se pojavi vprašanje, ali slamnati družbi sploh odmeriti kakršnekoli dajatve, čeprav družba dejansko ne posluje ali pa vso davčno breme prevaliti na prejemnike fiktivnih računov, ki so nezakonito uveljavljali vstopni DDV. Vsekakor se je potrebno zavedati, da davčne utaje tipa davčni vrtiljak en sam udeleženec ne more storiti, ampak da gre za organizirano utajo in tako krivda ni samo na strani slamnate družbe.

Glede na zakonodajo RS v povezavi s pravom EU v obliki sodb Sodišča Evropskih skupnosti (v nadaljevanju Sodišče ES) obstajata pri odmeri DDV v postopku davčnega inšpekcijskega nadzora dve zakoniti možnosti, in sicer (Navodilo glede načina obdavčitve v primerih utaj DDV tipa »davčni vrtiljak« ali »missing trader« utaj, 2008, str. 3):

- dodatna odmera DDV slamnati družbi, kot plačniku davka, ker je na izdanem računu izkazal DDV, ki je bil tudi plačan s strani prejemnika računa ali
- zavrnitev odbitka vstopnega DDV prejemnikom računov pri čemer je možno uporabiti več zakonitih načinov, odvisno od tega, ali gre za fiktivne račune, kjer dobava ni bila

opravljena ali pa gre za transakcije, ki so del utaje DDV in se uporabi stališče Sodišča ES glede pravice do odbitka vstopnega DDV pri goljufijah.

Odločitev o zavrnitvi vstopnega DDV s strani davčne uprave bi bila v primeru davčnega vrtiljaka logična in tudi zakonita, vendar bi se po drugi strani s tem kršilo načelo zagotavljanja nevtralnosti sistema DDV, saj je pravica do odbitka DDV bistven element sistema DDV. Pojavi se torej vprašanje, ali je davčni zavezanec v primeru utaje DDV upravičen do vstopnega DDV. Dilemo je razrešilo Sodišče ES s sodbo v združenih zadevah C-439/04 in C-440/04 z dne 6. julija 2006 (Axel Kittel). Sodišče je odločilo, da se davčnemu zavezancu ne prizna pravica do odbitka vstopnega DDV, tudi v primeru, da je bila opravljena dejanska dobava blaga oziroma storitev v okviru dejavnosti, kadar se glede na objektivne elemente ugotovi, da je davčni zavezanec vedel, ali bi moral vedeti, da sodeluje v utaji DDV. Sodišče ES v sodbah daje davčni upravi pravico, da v primeru, če ugotovi, da je pravica do odbitka izvedena z goljufijo, z učinkom za nazaj zahteva vračilo odbitih zneskov (Nepravilnosti, ugotovljene pri inšpekcijskem nadzoru, 2007, str. 51).

## **4 ODGOVORNOST DAVČNEGA ZAVEZANCA PRI SKLEPANJU POSLOV**

Davčni zavezanci se morajo zavedati, da pri davčnih utajah del odgovornosti za izvedeno goljufijo nosijo tudi sami, čeprav niso bili namerno vpleteni vanjo oziroma za utajo niti niso vedeli. Zato je zelo pomembno, da se pred sklepanjem posla dovolj pozanimajo o podjetju, s katerim imajo namen poslovati in pri tem uporabijo zdrav razum. V skladu z ZDavP-2 morajo davčni zavezanci za svoje trditve predložiti dokaze in dat davčnemu organu na razpologa vso dokumentacijo, kot so poslovne knjige in druge evidence, ki so jih dolžni voditi.

### **4.1 Splošni ukrepi za zaščito svojega poslovanja**

Da bi kar najbolje zaščitili svoje poslovanje, morajo davčni zavezanci predvsem dobro poznati, kako poteka poslovanje v dejavnosti, s katero se ukvarjajo ter dobro poznati svoje dobavitelje in kupce. Potrebno se je zavedati, da pri davčnih utajah transakcija velikokrat deluje resnična, zato je potrebno preveriti (Nepravilnosti, ugotovljene pri inšpekcijskem nadzoru, 2007, str. 56):

- ali blago, ki ga zavezanec namerava kupiti obstaja in da je takšno, kot je opisano;
- integriteto kupcev in prodajalcev;
- ali obstajajo komercialne in razvojne možnosti transakcij ter
- stvarnost plačilnih pogojev in dobičkonosnosti posla.



## **4.2 Osnovne preveritve, ki bi jih moral opraviti zavezanec pri sklepanju poslov**

Davčna uprava je na podlagi izkušenj in podatkov pridobljenih v davčnih inšpekcijskih nadzorih pripravila seznam osnovnih preveritev, ki bi jih moral opraviti davčni zavezanec vedno preden začne poslovati z novim oziroma neznanim dobaviteljem (Nepravilnosti, ugotovljene pri inšpekcijskem nadzoru, 2007, str. 55-56):

- »pridobitev kopije ustanovitve družbe iz sodnega registra;
- pridobitev kopije odločbe o identifikacijski številki za DDV (razvidno, kdaj je podjetje pridobilo identifikacijo za DDV);
- preveritev veljavnosti identifikacijske številke za DDV;
- pridobitev razpoložljivih informacij iz komercialnih podatkovnih zbirk o dosedanjem poslovanju podjetja;
- pridobitev informacij o dosedanjih referencah podjetja (npr. prospekt podjetja);
- pridobitev informacije o boniteti podjetja od neodvisnih tretjih oseb;
- preveritev obstoječih podatkov o podjetju na spletu in v drugih medijih;
- vztrajati pri osebni stiku z odgovorno osebo bodočega dobavitelja in izvesti, če je le mogoče, začetni obisk poslovnih prostorov oziroma sedeža dejavnosti;
- preveriti obstoj stacionarne številke itd.«.

Obenem davčna uprava priporoča, da se vse te poizvedbe oziroma komunikacije s podjetji dokumentira, zato da davčni zavezanci nato v morebitnem postopku davčnega inšpekcijskega nadzora, ki navadno poteka za več let nazaj, lažje dokazujejo, da so se o podjetju pozanimali, s kom so komunicirali in da so tako na podlagi pridobljenih informacij razumno ravnali. Posebno pozornost pri shranjevanju je potrebno posvetiti tudi računom in predračunom, raznim naročilnicam, dobavnicam ipd. Na podlagi izkušenj davčna uprava opazuje, da je v primeru goljufij največja težava priskrbiti vse potrebne dokumente, ki jih morajo zavezanci v postopku predložiti. Večina davčnih zavezancev se pri tem sklicuje, da določene dokumentacije po zakonu niso dolžni voditi, čeprav s tem škodijo sami sebi (Nepravilnosti, ugotovljene pri inšpekcijskem nadzoru, 2007, str. 56).

## **4.3 Prijava »missing trader« podjetij oziroma drugih utaj DDV**

Davčna uprava je z 20. aprilom 2007 v sporočilu za medije na svoji spletni strani objavila novico, da je s tem dnem vzpostavila 24-urno brezplačno telefonsko linijo 080 30 60, s pomočjo katere lahko posamezniki povsem anonimno in zaupno posredujejo davčni upravi kakršne koli informacije v zvezi z davčnimi nepravilnostmi. Vse prijavljene nepravilnosti bo nato davčna uprava podrobno analizirala in ukrepala v skladu s svojimi pooblastili (Sporočilo za medije-Anonimna telefonska številka, 2007).

#### **4.4 Pravna varnost davčnega zavezanca, ki je nevede zaveden v davčno utajo DDV**

Vključenost v davčne goljufije lahko predstavlja veliko nevarnost za poštene davčne zavezanca. Obstaja namreč velika možnost, da bodo davčni zavezanci nevede zavedeni v transakcije, ki so del davčnega vrtiljaka. Na tem mestu se torej postavlja vprašanje, ali so dobroverni davčni zavezanci, kljub dejstvu, da so transakcije del davčne utaje, še vedno upravičeni do pravic, ki jih zagotavlja zakonodaja o DDV, predvsem do pravice do odbitka vstopnega DDV in ali so lahko izpostavljeni kasnejšim davčnim obveznostim. Pri reševanju teh vprašanj moramo upoštevati nekatere sodbe Sodišča ES (Franc, 2010, str. 13).

Kot sem že omenila spada med pomembnejše spremembe ZDDV-1 uvedba instituta solidarne odgovornosti, po katerem v določenih primerih za plačilo DDV, poleg dobavitelja, odgovarja tudi kupec, če se mu dokaže, da je vedel ali je imel razloge za utemeljeni sum, da gre za utajo DDV v davčnem vrtiljaku. Omenjena določba, ki so jo v svojo nacionalno zakonodajo že prej sprejele mnoge države članice, ni problematična, dokler niso v goljufive transakcije vključeni tudi pošteni davčni zavezanci, ki za goljufijo ne vedo. Pravno varnost dobrovernih davčnih zavezancev, ki nevede sodelujejo v davčnih vrtiljaki predstavlja sodba Sodišča ES C 384/04, kjer je ES zavzelo stališče, da je potrebno presojati vsako transakcijo posebej, torej neodvisno tudi, če je del davčnega vrtiljaka. Vendar pa je potrebno poudariti, da pravna varnost kupca ne velja v primeru, da je vedel ali bi kot skrben gospodar moral vedeti, da je transakcija goljufiva (Franc, 2010, str. 15).

Glavno tveganje, ki so mu izpostavljeni pošteni davčni zavezanci, ki so vpleteni v davčno goljufijo, je izguba pravice do odbitka vstopnega DDV. Pravica do odbitka DDV je zapisana v zakonu in predstavlja bistveni del mehanizma DDV, zato se načeloma ne more omejiti. Davčni zavezanec lahko izgubi pravico do odbitka vstopnega DDV le, kadar gre za goljufijo, o čemer govori sodba C-255/02 Halifax (Franc, 2010, str. 17). Davčna uprava lahko glede na 63. člen ZDDV-1 zavrne odbitek vstopnega DDV prejemniku računa od slamnatega podjetja v primeru, da se ugotovi, da dobave blaga ali storitev s strani slamnate družbe dejansko niso bile opravljene in gre torej za fiktivne listine.

Davčni organi morajo tako za zagotavljanje pravne varnosti objektivno presojati posamezne transakcije in ne kot del proizvodno distribucijskih verig. Pri tem na pravico davčnega zavezanca do odbitka vstopnega DDV ne sme vplivati dejstvo, ali je bil dolgovani DDV iz predhodnih transakcij ali naknadnih prodaj, plačan ali ne, če davčni zavezanci o tem niso seznanjeni. Davčni organ torej lahko zavrne zavezancu pravico do odbitka vstopnega DDV v primeru, če je mogoče objektivno ugotoviti, da je davčni zavezanec vedel ali da bi glede na vse okoliščine posla moral vedeti, da sodeluje pri transakcijah, ki so del davčnega vrtiljaka (sodba Sodišča ES C-439/04 in 440/04). Za davčne zavezanca je torej zelo pomembno, da se kar najbolje zavarujejo ter sprejmejo vse zahtevane ukrepe in opravijo potrebne preveritve, da posel, ki ga sklepajo, ni del davčne goljufije, predvsem pa, da ravnajo razumno (Franc, 2010, str. 17-18).

## 5 SANKCIONIRANJE DAVČNIH UTAJ

Učinkovito sankcioniranje odkritih davčnih utaj ima velik vpliv na uspešnost preprečevanja davčnih utaj, saj se tako povrne zaupanje ljudi v pravno državo. Davčne utaje je mogoče sankcionirati kot prekršek ali kot kaznivo dejanje.

V 6. členu ZP-1 je **prekršek** definiran kot dejanje, ki pomeni kršitev zakona, uredbe vlade, odloka samoupravne, lokalne skupnosti, ki je kot tako določeno kot prekršek in je zanj predpisana sankcija za prekršek. V 26. členu ZP-1 je določeno, da se storilcu prekrška odmeri sankcijo v mejah, ki so določene s predpisom za storjeni prekršek, glede na težo prekrška in storilčevo malomarnost ali naklep.

Predvidene kazni za prekrške so globe, ki se lahko predpišejo v razponu ali v določenem znesku. Opise oziroma vrste davčnih prekrškov in višino predpisane globe urejata med drugim ZDavP-2 ter ZDDV-1 med kazenskimi določbami.

V 17. členu ZP-1 je zapisano, da se z zakonom ali uredbo Vlade Republike Slovenije globa lahko predpiše v razponu, in sicer:

- za posameznika od 40 do 5.000 EUR;
- za samostojnega podjetnika posameznika in posameznika, ki samostojno opravlja dejavnost od 200 do 150.000 EUR;
- za pravno osebo od 200 do 250.000 EUR; če se pravna oseba po zakonu, ki ureja gospodarske družbe, šteje za srednje ali veliko gospodarsko družbo, pa od 400 do 500.000 EUR;
- za odgovorno osebo pravne osebe ali odgovorno osebo samostojnega podjetnika posameznika oziroma posameznika, ki samostojno opravlja dejavnost in za odgovorno osebo v državnem organu ali v samoupravni lokalni skupnosti od 40 do 10.000 EUR.

Globa, ki se predpisuje v določenem znesku, je lahko predpisana za posameznika v določenem znesku od 40 do 2.000 EUR, za odgovorno osebo v določenem znesku od 40 do 5.000 EUR, za samostojnega podjetnika v določenem znesku od 200 do 75.000 EUR, za pravno osebo v določenem znesku od 200 do 125.000 EUR oziroma če se pravna oseba šteje za srednjo ali veliko družbo v določenem znesku od 400 do 250.000 EUR.

Za prekrške s področja davkov, trošarin in carin se lahko z zakonom predpiše globa v večkratniku ali v odstotku od davka, trošarine ali carine, ki bi jo bilo treba plačati, oziroma od vrednosti predmeta, v zvezi s katerim je bil storjen prekršek. Vendar predpisana globa ne sme biti višja od najvišjega zneska, določenega z ZP-1. Za davčne prekrške, katerih narava je posebno huda zaradi višine povzročene škode ali višine protipravno pridobljene premoženjske koristi, se lahko z zakonom predpiše tudi trikrat višja globa od tiste, ki je predvidena po ZP-1 (6. odstavek 17. člena ZP-1).

Iz spodnje tabele lahko razberemo, da je Davčna uprava Republike Slovenije kot prekrškovni organ v letu 2009 izdala 4.147 plačilnih nalogov, to pomeni za 955 več plačilnih nalogov kakor v letu 2008. Cilj sankcioniranja je povečati davčno disciplino, zato davčna uprava v prekrškovnih postopkih iz leta v leto pogosteje izreka sankcijo globe, namesto opomina. V letu 2009 je tako izrekla za 1.088 več glob kot v letu 2008 (Poročilo DURS o pobiranju dajatev in boju proti davčnim utajam s predlogi ukrepov, 2010, str. 48).

*Tabela 4: Aktivnosti davčne uprave kot prekrškovnega organa*

Leto	Obseg dela		Vrsta sankcije	
	Število plačilnih nalogov	Število odločb	Opomini	Globa
2007	3.099	574	665	3.404
2008	3.192	1.068	860	3.951
2009	4.147	1.033	717	5.037

*Vir: Poročilo DURS o pobiranju dajatev in boju proti davčnim utajam s predlogi ukrepov, 2010, str. 48*

Utaja davka oziroma davčna zatajitev, kot jo imenuje KZ-1, je lahko tudi **kaznivo dejanje** in je obravnavano v 249. členu KZ-1, ki pravi:

(1) Kdor da, zato da bi se sam ali kdo drug popolnoma ali deloma izognil plačilu davkov, prispevkov ali drugih predpisanih obveznosti fizičnih ali pravnih oseb ali neupravičeno dobil v celoti ali deloma vrnjen davek v Republiki Sloveniji ali drugih državah članicah Evropske unije, lažne podatke o pridobljenih dohodkih, stroških, predmetih, blagu ali drugih okoliščinah, ki vplivajo na ugotovitev davkov in drugih predpisanih obveznosti, ali kako drugače preslepi organ, pristojen za odmero ali nadzor nad obračunavanjem in plačevanjem teh obveznosti, pa obveznosti, ki se jim je izogibal, ali davek, ki mu je bil neupravičeno vrnjen, pomenijo večjo premoženjsko korist, se kaznuje z zaporom od šestih mesecev do treh let.

(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 obveznost, 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.

Kot večjo premoženjsko korist KZ-1 v 9. odstavku 99. člena šteje znesek med storitvijo kaznivega dejanja, ki presega 5.000 EUR in kot veliko premoženjsko korist znesek med storitvijo kaznivega dejanja, ki presega 50.000 EUR.

V primeru odkritja davčne utaje je naloga davčne uprave, da skupaj s policijo zbere čim več dokazov, ki pričajo o tem, da je davčni zavezanec zavestno sodeloval v davčni utaji ter pri tem poskuša izterjati utajeni davek. V skladu s 145. členom ZKP mora nato davčna uprava kot državni organ vložiti kazensko ovadbo. V kazenskem postopku nato sodelujejo tudi policija, Urad RS za preprečevanje pranja denarja ter tožilstvo in sodišče. Lahko rečem, da je davčna uprava pri svojem delu uspešna, saj ji uspe odkriti veliko davčnih utaj ter podati dovolj kazenskih ovadb zaradi suma storitve kaznivega dejanja, vendar pa jih kasneje le malo doživi sodni epilog.

*Tabela 5: Aktivnosti davčne uprave pri pregonu kaznivih dejanj*

<b>Leto</b>	<b>Kazenske ovadbe</b>	<b>Naznanila</b>	<b>Indeks kazenskih ovadb</b>	<b>Indeks naznanil</b>
<b>2007</b>	39	100	100	100
<b>2008</b>	129	243	330,7	243
<b>2009</b>	184	150	471,7	150

*Vir: Poročilo DURS o pobiranju dajatev in boju proti davčnim utajam s predlogi ukrepov, 2010, str. 49*

Kot lahko vidimo iz zgornje tabele je davčna uprava v letu 2009 vložila 184 kazenskih ovadb, kar je za 55 kazenskih ovadb več kot v letu 2008. Najpogosteje ovadeno kaznivo dejanje v letu 2009 je ravno davčna zatajitev po 249. členu KZ-1, in sicer v 78 primerih, v letu 2008 pa v 69 primerih. Poleg kazenskih ovadb, ki so bile posredovane na pristojna okrožna državna tožilstva, je davčna uprava v letu 2009 na policijske postaje posredovala tudi 150 naznanil zaradi suma, da je bilo storjeno kaznivo dejanje (Poročilo DURS o pobiranju dajatev in boju proti davčnim utajam s predlogi ukrepov, 2010, str. 49).

Z namenom večje uspešnosti tožilstva pri pregonu kaznivih dejanj v primeru sistemskih utaj DDV in slamnatih družb je ministrstvo za pravosodje pridobilo poročilo DURS v zvezi z vsemi vloženimi kazenskimi ovadbami v letih 2007, 2008 in 2009. Iz omenjenega poročila izhaja, da je DURS v letih od 2007 do 2009 skupno vložil 144 kazenskih ovadb zoper pravne in fizične osebe. Iz poročila Vrhovnega državnega tožilstva RS je razvidno, da so okrožna državna tožilstva v letu 2007 prejela ovadbe zoper 97 oseb, obtožila so 46 oseb, 14 oseb pa je bilo obsojenih. V letu 2008 je število ovadenih primerov naraslo na 170, od tega je bilo 51 oseb obtoženih in 19 obsojenih, medtem ko je število vseh ovadb v letu 2009 naraslo na 277, je bilo od tega le 56 obtoženih in 15 oseb obsojenih. Glede na navedeno je razbrati, da je le malo kazenskih ovadb obravnavanih na sodišču, še manj pa jih doživi sodni epilog. Ali je temu vzrok neučinkovita in neustrezna obravnava primerov davčnih utaj na tožilstvu ali dolgotrajno pridobivanje podatkov na ministrstvu za pravosodje ne vedo (Ministrstvo za pravosodje, 2010).

Kot že rečeno je za učinkovito kaznovanje davčnih utaj bistvenega pomena dobro sestavljena ovadba, ki jo pripravita policija in davčna uprava (Petavs, 2007). Pogosto se namreč zgodi, da se po odstopu kazenske ovadbe ugotovi, da so zbrani dokazi nepopolni, kar zahteva dodatno zbiranje dokazov in s tem podaljševanje postopka. Sodni postopki v Sloveniji so že tako predlogi in nemalo krat se zgodi, da primeri zastarajo.

Mislím, da je za učinkovit boj proti davčnim utajam potrebno posvetiti največ pozornosti preprečevanju nastanka davčnih utaj, saj je kasnejše dokazovanje krivde davčnim zavezancem in izterjava neplačanega davka zapleten in zahteven postopek. Davčna uprava je s tem namenom veliko pozornosti posvetila ravno preventivnim ukrepom. Pri tem je eden najpomembnejših ukrepov nadzor davčnih zavezancev že pri sami dodelitvi identifikacijske številke za DDV ter ukrep odvzema DDV številke po uradni dolžnosti, saj se tako onemogoči nadaljnje delo slamnatih podjetij. Izredno učinkoviti so se pokazali tudi ciljno vodeni projekti davčnega inšpekcijskega nadzora po posameznih tveganih dejavnostih. Pozitiven korak je davčna uprava naredila tudi z večjo medijsko kampanjo glede utaj DDV, saj je s tem pripomogla k osveščanju širše javnosti o davčnih utajah in morebitnih posledicah, ki jih prinaša sodelovanje v takih transakcijah.

Povsem nerealno bi bilo pričakovati, da je mogoče davčne utaje preprečili v celoti. Zato je toliko bolj pomembno, da se odkrite davčne utaje ustrezno sankcionira. Pomembno je torej usklajeno delovanje vseh pristojnih organov. Sodišča bi morala temu področju gospodarske kriminalitete posvetiti več pozornosti in utajevalce bolj dosledno kaznovati. Sama sem mnenja, da so kazni v Sloveniji za tovrstna kazniva dejanja absolutno prenizke. Davčnim utajevalcem bi bilo potrebno potem, ko jim je dokazana krivda, odvzeti protipravno pridobljeno premoženje in jim prepovedati nadaljnje opravljanje kakršnekoli dejavnosti.

## **SKLEP**

Davek je prisilna dajatev fizičnih in pravnih oseb, kar pomeni, da jo morajo z zakonom določeni subjekti plačati. Zaradi različnih vzrokov se davčni zavezanci odločijo, da davkov ne bodo plačevali, temveč utajili. Bistvo davčne utaje je, da davčni zavezanec plača manj davka, kot bi ga moral, ali ga sploh ne plača, kar je v nasprotju z zakonom. Pri tem pa ne oškoduje le državnega proračuna, ampak povzroča tudi nelojalno konkurenco poštenim davčnim zavezancem, ki davke plačujejo.

Najpogostejša in hkrati najbolj kompleksna vrsta davčne utaje je t.i. davčni vrtiljak. Davčni vrtiljak je dobro organizirana utaja DDV, pri čemer gre za ponavljajoče se nakupe in prodaje, tako resnične kot fiktivne, med sodelujočimi davčnimi zavezanci, od katerih je eno vedno t.i. »missing trader« podjetje. Pri davčnem vrtiljaku gre za čezmejno davčno utajo znotraj EU, kjer prihaja do izkoriščanja sistema obdavčitve z DDV, zato je potrebno dobro poznavanje zakonodaje in samega sistema obdavčitve. Namen davčnega vrtiljaka je izogniti se plačilu DDV, drugim udeležencem v vrtiljaku pa omogočiti odbitek fiktivnih zneskov DDV.

Ključno vlogo pri odkrivanju in preprečevanju davčnih utaj igra davčna uprava, katere naloga je, da med drugim skrbi za učinkovito in pravilno plačevanje davkov s strani davčnih zavezancev. To izvaja s pomočjo davčnega nadzora, ki vključuje davčno kontrolo, davčni inšpekcijski nadzor in davčno preiskavo. V boju proti davčnim utajam, še posebej davčnim vrtiljakom, izvaja davčna uprava vrsto ukrepov, ki jih lahko razdelimo na ukrepe organizacijske narave in ukrepe za izboljšanje davčnega nadzora. Poleg tega je davčna uprava podala vrsto predlogov sprememb zakonodaje, predvsem Zakona o DDV in Zakona o davku na motorna vozila, ki so stopile v veljavo v začetku leta 2010. S ciljem zmanjšanja obsega davčnih utaj v t.i. tveganih dejavnostih, kot so gradbeništvo in prodaja motornih vozil, je davčna uprava od leta 2008 naprej začela izvajati projektno vodene, ciljno usmerjene nadzore davčnih zavezancev, ki so se izkazali za izredno učinkovite.

Menim, da je potrebno največ pozornosti nameniti ukrepom, ki preprečujejo sam nastanek davčnih vrtiljakov. S tem namenom izvaja davčna uprava poostren nadzor nad davčnimi zavezanci že pred samo registracijo in dodelitvijo identifikacijske številke za namene DDV. Poleg tega jim lahko po uradni dolžnosti identifikacijsko številko za DDV tudi vzame, če ugotovi, da gre za zlorabo le-te in tako onemogoči nadaljnje delo slamnatih podjetij.

Poleg pomanjkanja ustreznega kadra, predvsem davčnih inšpektorjev in zastarelega informacijskega sistema, je ključni problem, s katerim se srečuje davčna uprava pri nadzoru in sankcioniranju davčnih vrtiljakov, vprašanje, kako obdavčiti slamnato podjetje, ki je glede na izdane račune dolžno plačati DDV, vendar glede na to, da dejansko ne opravlja nobene dejavnosti in tako za izdajo računov ni nobenih osnov, tako podjetje niti ne ustreza pojmu davčnega zavezanca.

Davčne utaje je potrebno ustrezno sankcionirati in s tem vliti zaupanje poštenim davčnim zavezancem v pravno državo. Z namenom povečati davčno disciplino izreka davčna uprava v vlogi prekrškovnega organa vsako leto bolj pogosto sankcijo globe, namesto opomina. Pri pregonu kaznivih dejanj je naloga davčne uprave, da v primeru odkritja davčne utaje, skupaj s policijo zbere čim več dokazov in vloži dobro sestavljeno kazensko ovadbo, ki je bistvenega pomena za učinkovito kaznovanje kaznivih dejanj. Lahko rečem, da je davčna uprava pri tem uspešna, saj ji na leto uspe odkriti veliko davčnih utaj in podati zadostno število kazenskih ovadb. Vendar se je izkazalo, da je le malo kazenskih ovadb sploh obravnavanih na sodišču, še manj pa jih doživi sodni epilog. Ali je temu vzrok neučinkovita in neustrezna obravnava primerov davčnih utaj na tožilstvu ali dolgotrajno pridobivanje podatkov na ministrstvu za pravosodje ne vedo. Vsekakor je bistvenega pomena usklajeno delovanje vseh pristojnih organov in mednarodna izmenjava informacij.

## LITERATURA IN VIRI

1. Bohinc, R., Bratina, B. & Pivka, M.H. (1998). *Temelji obveznostnega prava. Gospodarsko pravo I*. Ljubljana: Fakulteta za družbene vede.
2. Čokelc, S. (1998). Pojavi in odkrivanje davčnih utaj. *Zbornik referatov 30. Simpozij o sodobnih metodah v računovodstvu, financah in reviziji*. Portorož, str. 271-284.
3. Čokelc, S. (2007a, 28. oktober). Davčne utaje. *Revidicom*. Najdeno 26. januarja 2010 na spletnem naslovu [http://www.revidicom.si/index.php?option=com\\_remository&Itemid=11&func=select&id=1&orderby=2&page=1](http://www.revidicom.si/index.php?option=com_remository&Itemid=11&func=select&id=1&orderby=2&page=1)
4. Čokelc, S. (2007b, 28. oktober). Davčna morala. *Revidicom*. Najdeno 26. januarja 2010 na spletnem naslovu [http://www.revidicom.si/index.php?option=com\\_remository&Itemid=11&func=finishdown&id=14](http://www.revidicom.si/index.php?option=com_remository&Itemid=11&func=finishdown&id=14)
5. Dathe, A. (2004). *Umsatzsteuerhinterziehung. Diplomarbeit*. Meißen Fachhochschule der Sächsischen Verwaltung.
6. Davčni nadzor. Nepravilnosti, ugotovljene pri inšpekcijskem nadzoru. (2007). *Davčni bilten*, 8 (12), str. 46-57.
7. Davčna uprava Republike Slovenije. (2007, 20. april). *Sporočilo za medije. Anonimna telefonska številka*. Najdeno 20. decembra 2009 na spletnem naslovu <http://www.durs.gov.si/nc/si/splosno/cns/novica/article/12702/5326/>
8. Davčna uprava Republike Slovenije. (2008a, 11. januar). *Poslovanje z »neplačujočimi gospodarskimi subjekti« in odgovornost gospodarskih subjektov za plačilo utajenih davčnih obveznosti*. Najdeno 9. novembra 2009 na spletnem naslovu [http://www.durs.gov.si/si/storitve/kaj\\_je\\_dobro\\_vedeti\\_o\\_davcnem\\_inspekcijskem\\_nadzoru/poslovanje\\_z\\_neplacujocimi\\_gospodarskimi\\_subjekti\\_in\\_odgovornost\\_gospodarskih\\_subjektov\\_za\\_placilo\\_utajenih\\_davcnih\\_obveznosti/](http://www.durs.gov.si/si/storitve/kaj_je_dobro_vedeti_o_davcnem_inspekcijskem_nadzoru/poslovanje_z_neplacujocimi_gospodarskimi_subjekti_in_odgovornost_gospodarskih_subjektov_za_placilo_utajenih_davcnih_obveznosti/)
9. Davčna uprava Republike Slovenije. (2008b, 3. junij). *Kaj je dobro vedeti o davčnem inšpekcijskem nadzoru*. Najdeno 9. novembra 2009 na spletnem naslovu [http://www.durs.gov.si/si/storitve/kaj\\_je\\_dobro\\_vedeti\\_o\\_davcnem\\_inspekcijskem\\_nadzoru/kaj\\_je\\_dobro\\_vedeti\\_o\\_davcnem\\_inspekcijskem\\_nadzoru/](http://www.durs.gov.si/si/storitve/kaj_je_dobro_vedeti_o_davcnem_inspekcijskem_nadzoru/kaj_je_dobro_vedeti_o_davcnem_inspekcijskem_nadzoru/)
10. Davčna uprava Republike Slovenije. (2008c, 19. junij). *Navodilo glede načina obdavčitve v primerih utaj DDV tipa »davčni vrtiljak« ali »missing trader«* (interno gradivo). Ljubljana: Generalni davčni urad.
11. Davčna uprava Republike Slovenije. (2010 a, februar). *Poročilo Davčne uprave Republike Slovenije o pobiranju dajatev in boju proti davčnim utajam s predlogi ukrepov*. Poročilo Davčne uprave vladi RS. Najdeno 4. marca 2010 na spletnem naslovu <http://www.durs.gov.si/nc/si/splosno/cns/novica/article/12702/5616/>
12. Davčna uprava Republike Slovenije. (2010 b, avgust). *Poročilo o delu Davčne uprave Republike Slovenije v letu 2009*. Najdeno 2. septembra 2010 na spletnem naslovu [http://www.durs.gov.si/si/o\\_davcni\\_upravi/letna\\_porocila\\_o\\_delu\\_durs/](http://www.durs.gov.si/si/o_davcni_upravi/letna_porocila_o_delu_durs/)
13. Drobnič, N. (2008). *Davčno načrtovanje in optimiranje čezmejnih naložb*. Maribor: Davčno-finančni raziskovalni inštitut Maribor.
14. Evropski ekonomsko-socialni odbor (2007, 15. marec). *Mnenje Evropskega ekonomsko-socialnega odbora o sporočilu Komisije Svetu, Evropskemu parlamentu in Evropskemu*



- ekonomsko-socialnemu odboru o potrebi po razvoju usklajene strategije za izboljšanje boja proti davčnim goljufijam COM (2006) 254 konč. – 2006/0076 (COD)*. Najdeno 9. novembra 2009 na spletnem naslovu <http://eescopinions.eesc.europa.eu/eescopiniondocument.aspx?language=sl&docnr=406&year=2007>
15. Felc, M. (2009, 8. maj). Dacarji in policisti vrgli goljufe z davčnega vrtiljaka. *Delo*. Najdeno 9. marca 2010 na spletnem naslovu <http://www.delo.si/novice/kronika/dacarji-in-policisti-vrgli-goljufe-z-davcnega-vrtiljaka.html>
  16. Franc, B. (2010, 3. januar). Zakaj davčni zavezanci v Sloveniji niso neobčutljivi za organizirane davčne utaje DDV? *Revidicom*. Najdeno 26. januarja 2010 na spletnem naslovu [http://www.revidicom.si/index.php?option=com\\_remository&Itemid=11&func=finishdown&id=12](http://www.revidicom.si/index.php?option=com_remository&Itemid=11&func=finishdown&id=12)
  17. *Goljuf Borut Černe gre v zapor za slabih osem let*. Najdeno 9. marca 2011 na spletnem naslovu <http://slowwwenia.ena.com/Novice/Kronika/Goljuf-Borut-Cerne-gre-v-zapor-za-slabih-osem-let.html>
  18. Gornik, S., Žnidaršič, B. & Babič, F. (2010). Aktivnosti na področju nadzora in ukrepi v boju proti utajam. *Zbornik referatov 4. davčni dnevi*. Ljubljana: Davčna uprava Republike Slovenije, str. 35-54.
  19. Holzer, W., (1995). *Bestuerungsmoral. Die Steuermoral des Staats*. Doktors-Dissertation. Graz.
  20. *Intra-European Organisation of Tax Administrations*. Najdeno 31. maja 2011 na spletnem naslovu <http://www.iota-tax.org/>
  21. Jerovšek, T., Simič, I., Škof, B., Kovač, P., Wakounig, M., Jerman, S., Krisper Mendušič, M., Klepac, K., Jenko, P., Štemberger, M., Erbida Golob, M., Centa Debeljak, M., Grum, O., Musar, I., Premuš, S. & Hadjar, R. (2008). *Zakon o davčnem postopku s komentarjem*. Ljubljana: Davčno izobraževalni inštitut.
  22. Kazenski zakonik. *Uradni list RS*, št. 55/2008, (66/08 popr.), 39/2009, 55/2009 Odl.US: U-I-73/09-19.
  23. Keen, M. & Smith, S. (2006). *VAT Fraud and Evasion: What Do We Know and What Can Be Done?* International Monetary Fund Working Paper. Najdeno 9. marca 2010 na spletnem naslovu <http://www.imf.org/external/pubs/ft/wp/2007/wp0731.pdf>
  24. Kottke, K. (1994). *Steuerersparung, Steureumgehung, Steuerhinterziehung*. Freiburg: Rudolf Haufe Verlag.
  25. Krnc, G. (1997a). Utajevanje davkov. *Denar*,(7) 9, str. 14-17.
  26. Krnc, G. (1997b). Utajevanje davkov v Sloveniji. *Denar*,(7) 10, str. 12-14.
  27. Krnc, G. (1997c). Preprečevanje davčnega utajevanja v Sloveniji. *Denar*,(7) 15, str. 16-19.
  28. Kuhar Puc, R. (2004). *Ko nas obišče davčni inšpektor*. Ljubljana: Primath.
  29. Laundering the proceeds of VAT carousel fraud. (2007). Paris: Financial Action Task Force.
  30. Milost, F., & Minulovič, V. (2001). *Obdavčitev podjetij*. Koper: Visoka šola za management.

31. Ministrstvo za pravosodje. (2010, 11. maj). *Ministrstvo za pravosodje za odločen in učinkovit pregon kaznivih ravnanj na področju davčne utaje*. Najdeno 12. maja 2010 na spletnem naslovu <http://www.mp.gov.si/nc/si/splosno/cns/novica/article//6648/>
32. Petavs, S. (2007, 4. december). Davčna utaja se odkriva s prisluškovanjem. *Poslovna akademija Finance*. Najdeno 21. oktobra 2010 na spletnem naslovu <http://www.finance-akademija.si/?go=article&artid=198403>
33. Policija. (2009, 7. maj). *Kriminalistična preiskava zatajitve finančnih obveznosti, hudodelskega združevanja in pranja denarja-informacija z novinarske konference*. Najdeno 9. marca 2010 na spletnem naslovu <http://www.policija.si/index.php/component/content/article/35-sporocila-zajavnost/1430-kriminalistina-preiskava-zatajitve-finannih-obveznosti-hudodelskega-zdruzevanja-in-pranja-denarja-informacija-z-novinarske-konference>
34. Pravo, Leksikon Cankarjeve založbe. (2003). Ljubljana: Cankarjeva založba.
35. Prezelj, T. (2006). Ko gre DDV v neprave roke. Ukrepi za preprečevanje utaj DDV. *Denar*, 12, str. 11-16.
36. Računsko sodišče Republike Slovenije. (2008). *Revizijsko poročilo. Učinkovitost pobiranja davka na dodano vrednost*. Ljubljana: Računsko sodišče Republike Slovenije.
37. *Razlika med davčnim načrtovanjem, davčno utajo in davčnim prevajenjem*. Najdeno 9. marca 2010 na spletnem naslovu <http://www.eracunovodstvo.org/blog/racunovodstvo/razlika-med-davcnim-nacrtovanjem-davcno-utajo-in-davcnim-prevajenjem/>
38. Sauer, M. O.. (1994). *Allgemeines Steuerrecht*. Steuer-und Wirtschaftsverlag, Hamburg
39. Slovar slovenskega knjižnega jezika, Slovenska akademija znanosti in umetnosti, (1995), Ljubljana: Državna založba Slovenije.
40. Šinkovec, J. (1999). O kaznivem dejanju davčne zatajitve. *Pravna praksa*, (21-22), 43
41. Škof, B. (1996). Davčno utajevanje. *Kapital*, 1, str. 44-45.
42. Škof, B., Wakounig, M., Tičar, B., Jerman, S., Kobal, A. & Ferčič, A.(2007). *Davčno pravo*. Maribor: Pravna fakulteta Univerze v Mariboru.
43. Tipke, K., & Lang, J.. (1996). *Steuerrecht*. Koln: Verlag Dr. Otto Schmidt.
44. Wrede, M. (1993). *Ökonomische Theorie des Steuerentzuges; Steuervermeidung, Umgehung und Hinterziehung*. Physica-Verlag.
45. Zakonu o davčnem postopku. *Uradni list RS*, št. 13/11-UPB4.
46. Zakon o davčni službi. *Uradni list RS*, št. 1/2007-UPB2, 40/09, 33/11.
47. Zakon o davku na dodano vrednost. *Uradni list RS*, št. 13/2011 – UPB3, 18/2011.
48. Zakon o davku na motorna vozila. *Uradni list RS*, št. 72/2006 – UPB2, 9/2010.
49. Zakon o kazenskem postopku. *Uradni list RS*, št. 32/2007-UPB4, 46/2009 Skl. US: U-I-254/07-17, Up-3042/07-17, 88/2009 Odl. US: Up-3871/07-26, U-I-80/09-26, 109/2009 Odl. US: U-I-46/08-20, 29/2010 Odl. US: U-I-50/09-18, Up-260/09-17.
50. Zakon o prekrških. *Uradni list RS*, št. 29/2011-UPB8.
51. Zakon o preprečevanju dela in zaposlovanja na črno. *Uradni list RS*, št. 12/2007-UPB1, 29/2010, 28/2011.

## **PRILOGA**



## **KAZALO PRILOGE**

Priloga 1: Seznam uporabljenih kratic .....	1
---	---



## **Priloga 1: Seznam uporabljenih kratic**

ZP-1	– Zakon o prekrških
KZ-1	– Kazenski zakonik
EU	– Evropska unija
DDV	– davek na dodano vrednost
ZDDV-1	– Zakon o davku na dodano vrednost
ZDavP-2	– Zakon o davčnem postopku
DMV	– davek na motorna vozila
ZDS-1	– Zakon o davčni službi
DURS	– Davčna uprava Republike Slovenije
ZKP	– Zakon o kazenskem postopku
Sodišče ES	– Sodišče Evropskih skupnosti