

UNIVERZA V LJUBLJANI
EKONOMSKA FAKULTETA

DIPLOMSKO DELO

MAJA HREN

UNIVERZA V LJUBLJANI
EKONOMSKA FAKULTETA

DIPLOMSKO DELO

**UTAJE DAVKA NA DODANO VREDNOST:
PRIMER DAVČNEGA VRTILJAKA**

Ljubljana, september 2009

MAJA HREN

IZJAVA

Študentka Maja Hren izjavljam, da sem avtorica tega diplomskega dela, ki sem ga napisala pod mentorstvom mag. Matevž Raškovića, in da dovolim njegovo objavo na fakultetnih spletnih straneh.

V Ljubljani, dne _____

Podpis: _____

KAZALO

UVOD	1
1 DAVEK NA DODANO VREDNOST	2
1.1 Opredelitev in značilnosti DDV	2
1.2 Načela obračunavanja DDV v Evropski uniji	2
1.3 Predmet obdavčitve in obdavčljive transakcije	4
1.4 Davčni zavezanec	4
1.5 Obdavčljivi dogodek in obveznost obračuna DDV	5
1.6 Odbitek DDV	5
1.7 Stopnja DDV	6
1.8 Prednosti in slabosti DDV	6
1.9 Delež pobranega DDV v proračunu	7
1.10 Primanjkljaj DDV	8
2 UTAJE DAVKA NA DODANO VREDNOST	8
2.1 Opredelitev pojma davčne utaje	8
2.2 Oblike utaj DDV	10
2.2.1 Enostavne oblike utaj	10
2.2.2 Kompleksne oblike utaj	11
2.3 Zgodovinski razvoj DDV goljufij	12
2.4 Organi odkrivanja davčnih utaj	13
2.5 Slabosti sistema DDV, ki omogočajo davčne utaje	14
2.6 Metode merjenja obsega utaj DDV in ocena izgube proračunskih prihodkov	15
3 DAVČNI VRTILJAK	16
3.1 Opredelitev utaje tipa davčni vrtiljak	16
3.1.1 Definicija davčnega vrtiljaka	16
3.1.2 Dva osnovna tipa znotraj-skupnostnih goljufij	16
3.2 Vrste davčnega vrtiljaka	17
3.3 Udeleženci v davčnem vrtiljaku	18
3.3.1 Manjkajoči trgovec	18
3.3.2 Vmesnik	19
3.3.3 Posrednik	19
3.3.4 Osnovno podjetje	19
3.4 Delovanje utaje	20
3.5 Kazalniki povezanosti transakcije z davčnim vrtiljakom	22
3.6 Največkrat uporabljeno blago in najbolj izpostavljene dejavnosti v davčnem vrtiljaku	23
3.7 Žrtve davčnega vrtiljaka	24
3.8 Primerjava davčnih vrtiljakov s slamnatimi podjetji	24
4 KAZNIVO DEJANJE DAVČNE UTAJE IN SODBE SODIŠČA EVROPSKE SKUPNOSTI	25
4.1 Davčna utaja in kazenske sankcije v zakonodaji	25
4.2 Sodbe Sodišča Evropske skupnosti	27
4.2.1 Sodba v združenih zadevah C-439/04 (Axel Kittel) in C-440/04 (Recolta) z dne 6. julija 2006	27
4.2.2 Sodba v združenih zadevah C-354/03 (Optigen), C-355/03 (Fulcrum) in C-484/03 (Bond House) z dne 12. januarja 2006	29
4.2.3 Sodba C-255/02 (Halifax) z dne 21. februarja 2006	30

5 NAPOTILA IN UKREPI ZA PREPREČEVANJE POJAVA DAVČNIH VRTILJAKOV

5.1 Prepoznavanje manjkajočega trgovca	31
5.2 Ukrepi za preprečevanje davčnih utaj	32
5.2.1 Razširitev sredstev za odkrivanje zlorab	33
5.2.2 Uvedba solidarne odgovornosti in sankcioniranje kršitve obveznosti poročanja o dobavah blaga	34
5.2.3 Izboljšanje izmenjave in kakovosti podatkov v sistemu VIES ter poenotenje pravil v zvezi z dokumentacijo za DDV	35
5.3 Napotila za zaščito pred vpletenostjo v davčni vrtiljak	36
SKLEP	37
LITERATURA IN VIRI.....	39

PRILOGE

UPORABLJENE KRATICE

DDV	– davek na dodano vrednost
EU	– Evropska unija
ZDDV-1	– Zakon o davku na dodano vrednost
ZDavP-2	– Zakon o davčnem postopku
ZOPOKD	– Zakon o odgovornosti pravnih oseb za kazniva dejanja
KZ	– Kazenski zakonik
DURS	– Davčna uprava Republike Slovenije
ZKP	– Zakon o kazenskem postopku

KAZALO SLIK

Slika 1: Načelo namembne države	3
Slika 2: Načelo države porekla	3
Slika 3: Delež posameznih prihodkov proračuna Republike Slovenije za leto 2007	7
Slika 4: Deleži modelov davčnih vrtiljakov	17
Slika 5: Enostavna oblika davčnega vrtiljaka	21
Slika 6: Kompleksna oblika davčnega vrtiljaka	22

UVOD

Obdavčitev z davkom na dodano vrednost (v nadaljevanju DDV) je izredno učinkovit način polnjenja državnega proračuna. Nekateri avtorji (Cnossen, Keen & Smith, 2007) celo trdijo, da je DDV verjetno »najboljši« davek, ki je bil kadarkoli uveden. Tudi DDV je kot vse druge vrste davkov podvržen različnim oblikam utaj in izogibanj. Predvsem v zadnjih letih je bil zabeležen precejšen izpad proračunskih prihodkov zaradi utaj DDV, zlasti na območju Evropske unije (v nadaljevanju EU).

S koncem leta 1992 so bile meje med državami članicami EU odpravljene, znotraj-skupnostne transakcije pa s tem oproščene plačila DDV. Kupci so lahko blago kupili brez DDV, ker je bil leta potem zaračunan pri nadaljni prodaji. V primeru, da kupci davčnega obračuna niso predložili davčnim oblastem, so zagrešili kaznivo dejanje, in sicer utajo imenovano manjkajoči trgovec. V primeru, da se je isto blago večkrat dobavilo in pridobilo, se je kaznivo dejanje ponavljalo, zato so utajo poimenovali davčni vrtiljak. Med vsemi vrstami davčnih utaj je prav ta najbolj razvpita in problematična, saj je z znatnimi vsotami utajenega davka pritegnila tudi veliko medijske pozornosti. Davčni vrtiljak izkrivlja lojalno konkurenco v EU in skupno oškoduje proračune držav članic za več kot sto milijonov evrov na leto (Combating VAT fraud in the EU, 2007, str. 4). Kljub vsemu pa to ni goljufija zoper institucije EU in se tudi ne pojavlja zaradi njihovega nepravilnega upravljanja in ravnanja, temveč so ogoljufani in oškodovani davčni organi držav članic zaradi izbranih pravil in zakonov glede obdavčenja znotraj-skupnostnih transakcij.

Namen pričujoče diplomske naloge je prikazati davčne utaje pri DDV s poudarkom na davčnem vrtiljaku ter opisati kazenskopравни vidik davčnih utaj in ukrepe, ki jih pripravlja EU za preprečevanje njihovega pojava. Naloga je sestavljena iz uvoda, petih poglavij in sklepa. V prvem poglavju sem opisala značilnosti DDV in načine obdavčitve v EU. V nadaljevanju sledi predstavitev vrst utaj DDV, organov zadolženih za njihovo odkrivanje in slabosti DDV, ki omogočajo utaje. Tretje poglavje je namenjeno podrobnejši razlagi davčnega vrtiljaka, vključuje pa pojasnitev njegovega delovanja, opis udeležencev, žrtev, kazalcev za njegovo prepoznavanje ter najbolj izpostavljene dejavnosti. V četrtem poglavju sem predstavila sankcije kaznivega dejanja davčne utaje in tri sodbe Sodišča Evropske skupnosti, ki so pomembne z vidika razlage določb prava Evropske skupnosti (v nadaljevanju Skupnost). Zadnje poglavje sem namenila ukrepom za preprečevanje pojava davčnih vrtiljakov, ki jih je EU pred kratkim sprejela, in napotilom vsem dobronamernim davčnim zavezancem za zaščito pred vpletenostjo v davčni vrtiljak.

Utaje davkov so, ne glede na vrsto, močno razširjene. Pojavljajo se v večini držav članic EU, med njimi tudi v Sloveniji, kljub vedno večjemu davčnemu nadzoru in boljšemu sodelovanju ter izmenjavi informacij med državami članicami.

1 DAVEK NA DODANO VREDNOST

1.1 Opredelitev in značilnosti DDV

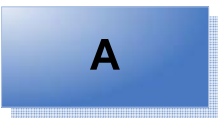
DDV je v svetu najbolj razširjena oblika splošnega posrednega davka. Skupaj z davkom na maloprodajo (v Sloveniji se je imenoval prometni davek) ga uvrščamo med splošne davke na potrošnjo, ki so izključno t.i. lat. »*ad valorem*« davki, t.j. davčna osnova je denarna vrednost proizvoda. Obdavčitev z DDV je odvisna od vrste blaga ali storitve, ki se obdavčuje, in od vrste prometa, ki je s takšnim blagom ali storitvijo opravljena (Zakon o davku na dodano vrednost, 2007).

S 1. januarjem 2007, ko je stopila v veljavo Direktiva 2006/112/ES (v nadaljevanju Direktiva) o skupnem sistemu davka na dodano vrednost, ki je spremenila in dopolnila Šesto direktivo 77/388/EEC z dne 17. maja 1977, se je v Sloveniji začel uporabljati novi Zakon o davku na dodano vrednost (v nadaljevanju ZDDV-1). Ta je nadomestil Zakon o davku na dodano vrednost, objavljen v Uradnem listu RS št. 21/2006. Z novim ZDDV-1 je bila dosežena večja preglednost in skladnost zakona, obenem pa poenostavljeno besedilo zakona in prilagojenost Direktivi. Trenutni davčno-pravni režim EU predstavlja prehodno ureditev za obdavčevanje trgovine med državami članicami iz naslova XV. Direktive. Z dokončno ureditvijo se nadomesti na podlagi načela, po katerem se dobave blaga in storitev obdavčujejo v državi članici EU.

1.2 Načela obračunavanja DDV v Evropski uniji

V osnovi obstajata dva načina davčnega obravnavanja blaga, ki vstopa v mednarodno menjavo. Po prvem načinu, ki mu rečemo načelo namembne države oziroma načelo destinacije, se blago obdavčuje po veljavni davčni stopnji namembne države, davčni prihodki pripadajo namembni državi, davek pa je odmerjen v namembni državi (Stanovnik, 2008, str. 115). Slika 1 grafično prikazuje omenjen način obdavčitve.

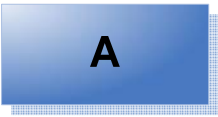
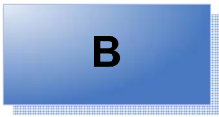
Slika 1: Načelo namembne države

1. DRŽAVA ČLANICA EU			2. DRŽAVA ČLANICA EU		
 A prodaja			 B kupi prodaja		
CENA	100	→ 100	200	→ 200	300
DDV (20 %)	+ 10	- 10	0		+ 30
NETO DDV	+ 10		- 10		+ 30
DAVČNI PRIHODKI	0				+ 30

Vir: Combating VAT fraud in the EU, 2007, str. 16.

Drugi način obdavčevanja blaga v mednarodni menjavi je po načelu države porekla oziroma načelu porekla. Po tem načelu se blago obdavčuje po veljavni davčni stopnji države porekla, davčni prihodki pripadajo državi porekla, davek pa je odmerjen v državi porekla (Stanovnik, 2008, str. 115-116). Slika 2 grafično prikazuje obdavčitev po načelu porekla.

Slika 2: Načelo države porekla

1. DRŽAVA ČLANICA EU			2. DRŽAVA ČLANICA EU		
 A prodaja			 B kupi prodaja		
CENA	100	→ 100	200	→ 200	300
DDV (20 %)	+ 10	- 10	+ 20	- 20	+ 30
NETO DDV	+ 10		+ 10		+ 10
DAVČNI PRIHODKI	+ 20				+ 10
KONČNI DAVČNI PRIHODKI			→ + 30		

Vir: Combating VAT fraud in the EU, 2007, str. 16.

V EU prevladuje načelo namembne države. Ob znotraj-skupnostni dobavi iz ene države članice EU v drugo se na blago obračuna stopnja DDV 0 % (angl. *zero rate*). Blago pride v namembno državo neobdavčeno in ne vsebuje posrednih davkov.

1.3 Predmet obdavčitve in obdavčljive transakcije

DDV se plačuje od dobave blaga in opravljanja storitev, ki jih davčni zavezanec v okviru opravljanja svoje ekonomske dejavnosti opravi na območju Slovenije za plačilo, od uvoza blaga in od pridobitve blaga od davčnega zavezanca s sedežem v drugi državi EU. V skladu s 1. in 3. točko 3. člena ZDDV-1 se DDV obračunava in plačuje od dobave blaga in opravljanja storitev, ki jih davčni zavezanec opravi v okviru opravljanja svoje ekonomske dejavnosti na ozemlju Republike Slovenije za plačilo. Iz tega sledi, da predmet obdavčitve niso naslednje transakcije:

- dobava blaga in/ali storitev, ki jih davčni zavezanec opravi brezplačno;
- dobava blaga in/ali storitev, ki jih davčni zavezanec opravi zunaj Slovenije;
- dobava blaga in/ali storitev, ki jih sicer opravi davčni zavezanec, vendar ne v okviru opravljanja svoje ekonomske dejavnosti;
- »uvožene« storitve.

Predmet obdavčitve z DDV so pridobitve blaga znotraj EU, ki jih na ozemlju Slovenije opravi za plačilo:

- davčni zavezanec iz druge države članice EU, ki v skladu z zakonodajo te države članice ni oproščen obračunavanja DDV kot mali davčni zavezanec¹ in zanj ne velja ureditev, po kateri je blago obdavčeno v drugi državi članici;
- katera koli oseba, ko gre za pridobitev novih prevoznih sredstev;
- davčni zavezanec ali pravna oseba, ki ni davčni zavezanec, ko gre za pridobitev trošarinskih izdelkov, pri katerih nastane obveznost obračuna trošarine v Sloveniji v skladu z zakonom, ki ureja trošarine.

Pri upoštevanju uvoza za obdavčljiv promet ni pomembno, ali se blago uvozi v okviru opravljanja obdavčljive dejavnosti, ali blago uvozi davčni zavezanec ali katera druga oseba, ali je blago uvoženo za plačilo ali pa gre za brezplačno dobavo. Zgolj dejstvo, da je blago vneseno na območje EU, zadošča, da je blago predmet obdavčitve oziroma predmet obravnavanja po zakonu.

1.4 Davčni zavezanec

V skladu z ZDDV-1 je davčni zavezanec vsaka oseba, ki kjerkoli neodvisno opravlja katerokoli ekonomsko dejavnost, ne glede na namen ali rezultat opravljanja dejavnosti. Ekonomska dejavnost obsega vsako proizvodno, predelovalno, trgovsko in storitveno dejavnost, vključno z

¹ Davčni zavezanec, ki je oproščen obračunavanja DDV, ker v obdobju zadnjih 12 mesecev ni presegel oziroma ni verjetno, da bo presegel 25.000 EUR obdavčljivega prometa in se ni prostovoljno odločil za obdavčitev, oziroma davčni zavezanec – predstavnik kmečkega gospodinjstva, ki je oproščen obračunavanja DDV, ker opravlja dobave blaga in storitev v okviru osnovne kmetijske in osnovne gozdarske dejavnosti in pri tem skupni katastrski dohodek vseh članov njegovega gospodinjstva za zadnje koledarsko leto ne presega 7.500 EUR in se ni prostovoljno odločil za obdavčitev.

rudarsko, kmetijsko in poklicno dejavnostjo. Obenem se nanaša tudi na izkoriščanje premoženja in premoženjskih pravic, če je slednje namenjeno trajnemu doseganju dohodka. Za davčnega zavezanca velja tudi vsaka oseba, ki priložnostno dobavi novo prevozno sredstvo, ki ga kupcu odpošlje ali odpelje prodajalec ali kupec ali druga oseba za njun račun za ozemlje EU.

Pogoj, da se ekonomska dejavnost opravlja neodvisno, izključuje iz sistema DDV zaposlene in druge osebe, ki jih na delodajalca vežejo pogodba o zaposlitvi ali kakršnekoli druge pravne vezi, ki glede nadzora in navodil v zvezi z delom, načina opravljanja dela, plačila za opravljeno delo in drugih odgovornosti delodajalca kažejo na odvisno razmerje med delodajalcem in delojemalcem.

Državni organi in organizacije, organi lokalnih skupnosti in druge osebe javnega prava niso davčni zavezanci v zvezi z dejavnostmi ali transakcijami, ki jih opravljajo kot organi oblasti, tudi če pobirajo takse, prispevke in druge dajatve ter plačila v zvezi s temi dejavnostmi ali transakcijami. Po drugi strani pa v zvezi z omenjenimi dejavnostmi ali transakcijami lahko postanejo davčni zavezanci, če bi njihova drugačna obravnava povzročila znatno izkrivljanje konkurence.

1.5 Obdavčljivi dogodek in obveznost obračuna DDV

Po 32. členu ZDDV-1 »obdavčljivi dogodek« pomeni dogodek, s katerim so izpolnjeni pravni pogoji, potrebni za nastanek obveznosti obračuna DDV. Slednja nastane, ko ima davčni organ po zakonu pravico zahtevati davek od osebe, ki ga je dolžna plačati, četudi je plačilo lahko odloženo. Definiciji obdavčljivega dogodka in obveznosti obračuna DDV kažeta na to, da sta pojma med seboj povezana, saj je predpogoj za obračun DDV nastanek obdavčljivega dogodka.

Vsak davčni zavezanec mora davčnemu organu predložiti obračun DDV z vsemi podatki za izračun davka, za katerega je nastala obveznost obračuna, ter za odbitke, kakor tudi skupno vrednost transakcij v zvezi z obračunanim davkom in opravljenimi odbitki ter vrednost vseh oproščenih transakcij.

Davčni zavezanec na podlagi določb Zakona o davčnem postopku (v nadaljevanju: ZDavP-2) praviloma sam izpolni svojo davčno obveznost, in sicer tako, da plača davek v zakonsko predpisanem roku po nastanku davčne obveznosti.

1.6 Odbitek DDV

Pravica do odbitka DDV nastane v trenutku, ko nastane obveznost obračuna DDV. Davčni zavezanec sme odbiti DDV ne prej kot v davčnem obdobju, v katerem je prejel račune za njemu opravljeno dobavo blaga ali storitev oziroma carinske deklaracije za uvoženo blago. Prek mehanizma odbitka DDV se zagotavlja nevtralnost sistema DDV in prelaganje davčne obveznosti na naslednji člen v proizvodno – prodajni verigi (ZDDV-1, 2007).

Davčni zavezanec ima pravico do uveljavljanja odbitka DDV, ki ga je plačal pri nabavi blaga oziroma storitev ali ga je dolžan plačati, če bo nabavljeno blago oziroma storitve uporabljal za opravljanje svojih obdavčenih transakcij. ZDDV-1 izrecno določa, da odbitek DDV ni vezan le na opravljeno plačilo. Obveznost obračuna DDV nastane ne glede na prejeto plačilo, zato tudi pravica do odbitka ni vezana na čas plačila DDV davčnega zavezanca svojemu dobavitelju.

1.7 Stopnja DDV

DDV se obračunava in plačuje po splošni stopnji 20 % od davčne osnove in po nižji stopnji 8,5 %, ki sta enaki za dobavo blaga in storitev. Stopnja obračuna DDV velja v trenutku nastanka obdavčljivega dogodka. Poleg blaga in storitev iz seznama v Prilogi 1, se po nižji stopnji 8,5 % DDV obračunava in plačuje tudi od stanovanj, stanovanjskih in drugih objektov, namenjenih za trajno bivanje, ter delov teh objektov, ki niso del socialne politike, vključno z njihovo gradnjo, obnovo in popravili.

Transakcije v smislu določil ZDDV-1 se delijo na (Ristevski & Pogačnik, 2008, str. 3):

- neobdavčljive transakcije;
- obdavčljive transakcije, ki se delijo na:
 - obdavčene transakcije;
 - oproščene transakcije, ki jih nadalje delimo na transakcije:
 - s pravico do odbitka vstopnega DDV (prava oprostitve) in
 - brez pravice do odbitka vstopnega DDV (neprava oprostitve).

Neobdavčljive transakcije se nahajajo izven sistema DDV, pri obdavčljivih transakcijah pa se v primeru obdavčenih transakcij obračunava in plačuje DDV po 20 % ali 8,5 % stopnji. Prava oprostitve s pravico do odbitka DDV se pojavlja pri znotraj-skupnostnih dobavah in izvozu, kjer se DDV obračuna po stopnji 0 %. Neprava oprostitve omogoča davčnemu zavezancu, da od nabave blaga in storitev ne obračuna DDV, hkrati pa mu ne dovoljuje uveljavljanja odbitka vstopnega DDV (zdravstvo, vzgoja in izobraževanje, socialno varstvo, zavarovalne in finančne storitve, najem oziroma zakup nepremičnin, igre na srečo, itd.).

1.8 Prednosti in slabosti DDV

Iz zgoraj navedenih lastnosti in obravnave DDV po členih ZDDV-1 lahko izluščimo njegove najpomembnejše prednosti in slabosti.

Prednosti DDV:

- načelo nevtralnosti – obdavči se le končna potrošnja, ne pa tudi proizvodni proces ali dohodki ljudi;
- davčni zavezanci odbijajo vstopni DDV, kar preprečuje dvojno obdavčitev in kopičenje davčnega bremena;

- predmet obdavčitve in davčnih zavezancev je širok – zajema skoraj vse transakcije in celotno potrošnjo.

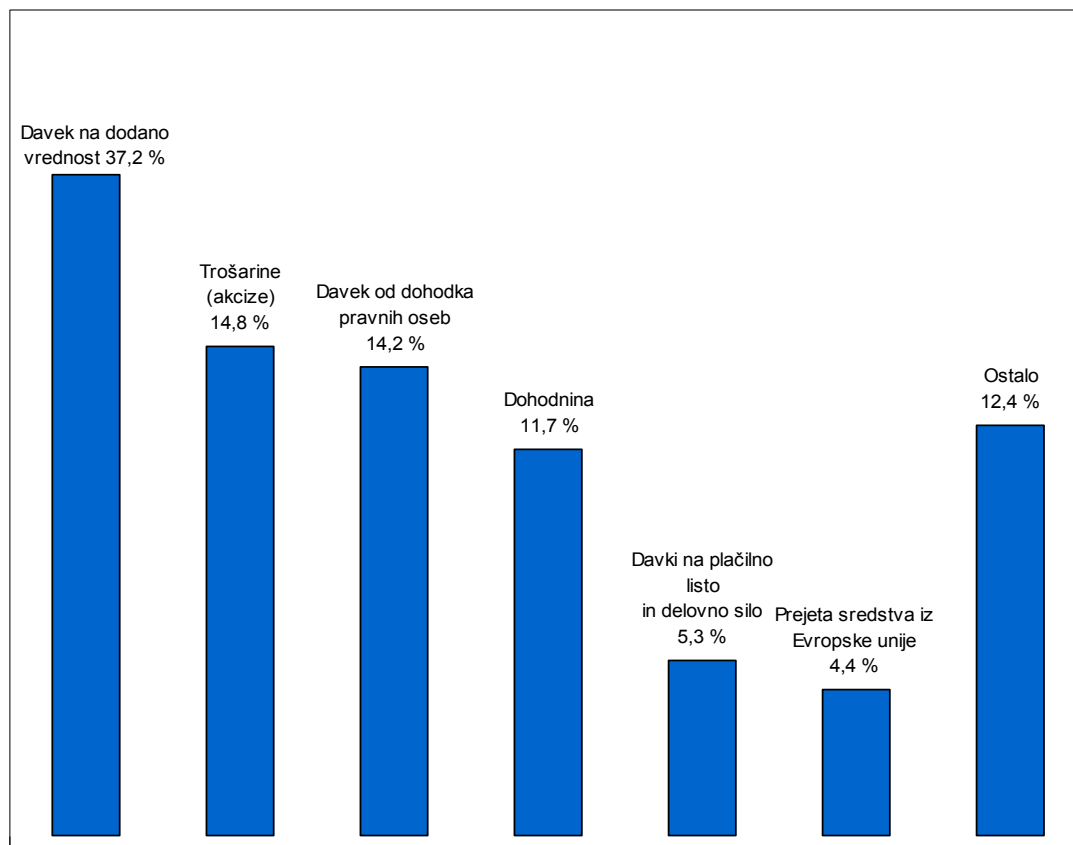
Slabosti DDV:

- ni socialni davek – obdavči tako bogate kot revne;
- zahtevna administracija – veliko formalnih zahtev glede izdajanja računov in evidentiranja ter poročanja za potrebe DDV;
- uvedba nepravilnosti v obliki nižjih in/ali višjih davčnih stopenj za posamezne transakcije ter oprostitev obračunavanja DDV brez pravice do odbitka vhodnega davka izkrivlja in dodatno zakomplicira sistem DDV.

1.9 Delež pobranega DDV v proračunu

DDV zaseda vodilno vlogo med viri prihodkov proračunov držav članic EU. V letu 2005 je delež pobranega DDV znašal od 5,9 % bruto domačega proizvoda (v nadaljevanju BDP) v Luksemburgu do 12,4 % BDP v Bolgariji. Republika Slovenija je v letu 2007 pobrala 2.906 milijonov EUR DDV, kar predstavlja 37,2 % delež v prihodkih državnega proračuna, ki je znašal 7.800 milijonov EUR. Podoben delež je bil dosežen tudi pred letom 2007. Na Sliki 3, ki prikaže delež posameznih prihodkov proračuna Republike Slovenije v letu 2007, je razviden največji delež prihodkov iz DDV (Bilten javnih financ, Državni proračun 1992 – 2007).

Slika 3: Delež posameznih prihodkov proračuna Republike Slovenije za leto 2007



Vir: Bilten javnih financ, Državni proračun 1992 – 2007.

1.10 Primanjkljaj DDV

Glavni vzroki za nastanek primanjkljaja DDV so (Revizijsko poročilo, 2006, str. 18-22):

- zakonito izmikanje plačilu DDV;
- nezakonito izmikanje plačilu DDV;
- napačno obračunavanje DDV;
- neplačilo DDV.

Zakonito (dopustno) izmikanje plačilu DDV obsega izrabo davčnih olajšav, neposredno zmanjšanje davčne obveznosti (sprememba dejavnosti, kraja prebivališča oziroma sedeža davčnega zavezanca) in posredno zmanjšanje davčne obveznosti predvsem s spremembo statusa davčnega zavezanca (ločitev, poroka, pripojitev družb, sprememba pravne oblike).

Nezakonito (nedopustno) izmikanje plačilu DDV oziroma davčna utaja DDV pomeni kaznivo kršitev davčne zakonodaje, da bi se zavezanec popolnoma ali delno izognil davčni obveznosti (davčna utaja tipa neplačujoči gospodarski subjekt oziroma davčni vrtiljak, neregistriranje za DDV in siva ekonomija, napačno obračunavanje DDV, če je namerno, in drugo).

Pri napačnem obračunavanju DDV posamezniki obračunajo premalo izstopnega DDV ali preveč vstopnega DDV. Pri tem je zelo težko določiti, ali gre za namerno utajo DDV ali le za napako pri obračunu DDV.

Pri neplačilu DDV davčni zavezanci sicer obračunajo DDV, vendar ga ne plačajo v celoti oziroma ga sploh ne plačajo. Vzroke za neplačilo je treba iskati predvsem v finančni nedisciplini in globalnih, nacionalnih ali regionalnih ekonomskih vplivih, zaradi katerih veliko novoustanovljenih podjetij propade. Podjetje v stečaju, prisilni poravnavi ali likvidaciji, obveznosti, med njimi tudi obveznosti iz DDV, pogosto ne poplača v celoti.

Izkušnje držav članic EU (15 držav pred širitvijo 1. 5. 2004) kažejo, da so se davčni prihodki od DDV po vstopu v EU zaradi otežene zaznave opravljenega prometa blaga (odprava mejnega nadzora) ter začasnega poslovanja brez vračunanega DDV v obdobju med prodajo blaga v drugo državo članico EU in nakazilom DDV kupca v drugi državi, pomembno zmanjšali. Primanjkljaj DDV je v posameznih državah članicah EU ocenjen v višini do 10 % neto prihodkov iz DDV (Revizijsko poročilo, 2006, str. 17).

2 UTAJE DAVKA NA DODANO VREDNOST

2.1 Opredelitev pojma davčne utaje

Davčna utaja je opredeljena kot neustrezno posredovanje podatkov, po katerih bi se lahko odmerila prava višina davkov. S takim ravnanjem davčni zavezanec pristojnim uslužbencem

poda napačne ali nepopolne podatke o davčno pomembnih dejanjih ali jih ne obvesti o davčno pomembnih dejanjih. O davčni utaji lahko govorimo tudi takrat, ko so bili davki nepravočasno ugotovljeni in/ali nepravočasno plačani (Mežner & Podgornik, 2007, str. 4).

Davčni zavezanec stori davčno utajo v nasprotju z zakonom, da bi se izognil plačilu davka oziroma zmanjšal svojo davčno obvezo in s tem povečal svojo premoženjsko korist. Zaradi davčnih utaj utajevalec poleg neupravičeno povečanega premoženja v primerjavi z ostalimi ponudniki iste dejavnosti postane tudi konkurenčnejši. V skladu z Zakonom o odgovornosti pravnih oseb za kazniva dejanja (v nadaljevanju ZOPOKD) se sme kazniva dejanja pravnih oseb kaznovati z denarno kaznijo, odvzemom premoženja in celo s prenehanjem pravne osebe. V skladu s 254. členom Kazenskega zakonika (v nadaljevanju KZ) pa se davčna utaja, ki prinaša večjo premoženjsko korist, kaznuje tudi z zaporno kaznijo.

Davčne utaje lahko razvrstimo glede na (Mežner & Podgornik, 2007, str. 6-8):

- storilca davčne utaje:
 - fizična oseba;
 - pravna oseba.
- vzrok:
 - iz malomarnosti;
 - iz naklepa;
 - iz pravno nedoločno opredeljene davčne obveznosti.
- vrsto davka:
 - davki v ožjem pomenu (DDV, davek od dohodka pravnih oseb, dohodnina in drugi);
 - carine;
 - takse;
 - prispevki za socialno varnost.
- kazensko odgovornost:
 - prekršek;
 - kaznivo dejanje.
- razkritje:
 - odkrite davčne utaje;
 - neodkrite davčne utaje;
 - davčne utaje, ki so popolne šele takrat, ko jih prepozna sodišče.

Glavni viri pojava utaj DDV so (Combating VAT fraud in the EU, 2007, str. 6-7):

- siva ekonomija;
- nezmožnost plačila;
- davčni vrtiljak;
- ostale oblike utaj DDV.

V sivi ekonomiji so dejavnosti neregulirane, izogibajo se zakonom in predpisom, so neobdavčene, uradna statistika jih ne meri in ne registrira, zato je uradni družbeni produkt podcenjen. V sivo ekonomijo se običajno uvrščajo dejavnosti, ki so prikriti, kršijo določene

pravne norme in predpise, delo pa se opravlja kot plačano delo oziroma kot pridobitna dejavnost. Vzroki za nastanek sive ekonomije so predvsem gospodarskega značaja. Prvotni vzroki so nezakonito izogibanje davkom, izboljšanje socialnega položaja posameznikov, izogibanje gospodarski zakonodaji in birokraciji, pogosto pa tudi zloraba pravic iz socialne varnosti.

Nezmožnost plačila pomeni, da dolжник zaradi svojega slabega finančnega stanja ne poravnava svojih obveznosti. Veljavni sistem DDV omogoča popravek oziroma zmanjšanje zneska obračunanega DDV, če se kupec, ki ne plača računa, znajde v stečajnem postopku ali postopku prisilne poravnave. Z 39. členom ZDDV-1 daje upniku možnost, da plača davek samo v odvisnosti od dejansko prejetih plačil. Pri tem se pojavlja vprašanje, kako in kdaj lahko davčni zavezanec upnik to svojo pravico uveljavi v svojem poslovanju.

2.2 Oblike utaj DDV

2.2.1 Enostavne oblike utaj

Neevidentiranje prodaje je najpreprostejša in najbolj pogosta oblika utaje DDV, pri kateri davčni zavezanec ne predloži davčnega obračuna ali predloži nepopolne podatke o prodaji. Za odkrivanje te vrste goljufije morajo davčni organi s pomočjo izdanih in prejetih računov dokazati ali vsaj približno oceniti dejanski obseg obdavčljivih transakcij. Utaja ponavadi vključuje le enega davčnega zavezanca, ki deluje neorganizirano in nepovezano.

O davčni goljufiji lahko govorimo tudi, ko davčni zavezanec izkaže neto vrednost prodanega blaga v pravilni višini, vendar DDV ne obračuna, saj se sklicuje na oprostitve iz naslova IX. Direktive, čeprav pogoji niso izpolnjeni. Takšni primeri so pogosti pri prodajah blaga končnim potrošnikom in pri prometu z luksuznim blagom. Goljufije je možno preveriti le s preverjanjem prevoznih dokumentov, ki dokazujejo iznos blaga iz države. Pogoste so tudi goljufije z uporabo napačnih davčnih stopenj, predvsem pri manjših gostinskih obratih kot so kioski in menze, saj je pijača obdavčena s splošno davčno stopnjo, hrana pa z znižano davčno stopnjo (Franc, 2008, str. 127).

Davčni zavezanec pridobi ali ponaredi lažne vhodne račune, predvsem od dobaviteljev, ki imajo v določenem obdobju že izkazano veliko terjatev do države. Pri dobaviteljih, ki niso zavezani za obračunavanje DDV in ga torej ne obračunavajo, lahko kupec prikaže takšen nakup kot od davčnega zavezanca in navede njegovo lažno davčno številko, višino DDV pa prizna kot vstopni DDV.

Višina vstopnega DDV, ki ga sme davčni zavezanec odbiti, je odvisna od deleža obdavčljive dobave v primerjavi z vsemi dobavami. Pogoj je, da davčni zavezanec opravlja obdavčljivo in oproščeno dejavnost. Pogosta zloraba pravil za izračunavanje odbitnega deleža je na račun izračuna višjega zneska od tistega, do katerega je davčni zavezanec upravičen.

Davčni zavezanec se lahko neupravičeno večkrat identificira in terja vračilo vstopnega DDV preko več davčnih števil. Zaradi manjših zneskov vračil, se lažje izogne davčnemu nadzoru oziroma je davčnim organom manj sumljiv. Davčni zavezanec, ki presega vstopni prag, se lahko plačilu DDV izogne tako, da vzporedno ustanovi več davčnih zavezancev in navidezno razdeli svojo dejavnost na manjše enote, ki ne dosegajo praga za identifikacijo DDV (Franc, 2008, str. 129).

2.2.2 Kompleksne oblike utaj

Neplačujoči gospodarski subjekti (angl. *missing trader*, tudi manjkajoči gospodarski subjekt, manjkajoči trgovec) so poslovni subjekti, davčni zavezanci za namene DDV, ki poslujejo na trgu z namenom davčne utaje: z goljufivim namenom pridobivajo blago ali storitve brez plačila DDV oziroma prikažejo, kot da so pridobili blago. Kasneje to blago ali storitve prodajo z obračunanim DDV, vendar pa obračunanega DDV ne odvedejo davčni upravi. Pridobljeno identifikacijsko številko za DDV tako uporabijo za namene davčne utaje. Te družbe ponavadi vodijo t.i. slamnati možje, kar pomeni, da so dejansko vodene s strani drugih oseb in same ne sklepajo poslov po svoji volji (Drobež Tomšič, 2008, str. 11).

Najpomembnejša nezakonita utaja DDV je davčna utaja tipa davčni vrtiljak (angl. *carousel fraud*), pri kateri gre za organiziran kriminalni napad na davčni sistem zaradi pridobivanja premoženjskih koristi. Utaja tipa davčni vrtiljak je sistemska utaja z vrsto nakupov in prodaj (resničnih ali navideznih) med sodelujočimi zavezanci, pri čemer je praviloma vsaj en udeleženec v drugi državi članici EU. Deluje na principu zahtevkov za vračilo DDV, ki pa v verigi dobav nikoli ni bil plačan. Davčni udeleženci so lahko resnična ali navidezna podjetja oziroma mešanica obeh. Podrobnejši opis celotnega delovanja davčnega vrtiljaka sledi v nadaljevanju diplomskega dela pod 3. točko.

Kloniranje identifikacijske številke za DDV pomeni, da oseba uporabi davčno številko drugega davčnega zavezanca. Oseba tako opravlja dejavnost, ne da bi se predhodno registrirala, in uporablja tujo DDV številko ter izgine, ne da bi predložila obračune DDV (česar tudi ne more, saj nima davčne številke). Ko kupec izdelkov od zavezanca s tujo davčno številko terja vračilo vstopnega DDV, mu davčni organ, ko ugotovi, da uporablja zavezanec napačno davčno številko, zavrne vračilo DDV. Na drugi strani zavezanec, katerega davčna številka je bila »klonirana«, dobi zahtevek za plačilo DDV, ki je bil zaračunan ob uporabi njegovih podatkov. Pri tem se sooči s problemom dokazovanja, da so fakture lažne in da jih je izdal nekdo drug (Prezelj, 2006, str. 12-13).

Ena izmed kompleksnejših oblik utaj DDV je odstop terjatev. Pri tej obliki sta v davčno goljufijo vključena posojilodajalec in posojilojemalec. Posojilojemalec za namene zavarovanja posojila odstopi posojilodajalcu svoje obstoječe in bodoče terjatve. Če se posojilodajalec poplača z odstopljeno terjatvijo, ne postane dolžnik za plačilo DDV iz te terjatve, ampak je dolžnik še naprej posojilojemalec, ki pa zaradi plačilne nesposobnosti ni sposoben poravnati obveznosti za DDV (Franc, 2008, str. 130).

Davčni zavezanec, ki je nabavil blago oziroma storitev, pridobi pravico uveljavljati odbitek DDV v trenutku, ko je pri njegovem dobavitelju oziroma izvajalcu storitev nastala obveznost obračuna DDV. Plačilo računa torej ni pogoj za odbitek vstopnega DDV. Za zlorabo plačilno nesposobnih podjetij kot obliko goljufije DDV je značilno, da si plačilno nesposobni davčni zavezanci odbijejo DDV po prejetih računih še pred uvedbo stečajnega postopka. Plačilno nesposobna sta lahko prodajalec ali kupec. V primeru plačilne nesposobnosti prodajalca ta ne more poravnati davčnih obveznosti, kupec pa si vstopni DDV odbije. Če je plačilno nesposoben kupec, je prodajalec po zaključenem insolvenčnem postopku pri kupcu, ki mu ni poravnal terjatve, upravičen do zmanjšanja izstopnega DDV, kupec pa ne izgubi pravice do odbitka vstopnega DDV (Franc, 2008, str. 132).

Davčne utaje se najpogosteje pojavljajo v gradbeništvu. Krivci za verižne goljufije v gradbeništvu so gradbeni izvajalci, ki najemajo več podjetij kot navidezne podizvajalce, z namenom prikriti dejanske organizirane skupine ljudi, ki zaposlujejo tujce na črno, jim plačujejo na roke in so brez socialnega zavarovanja (Tax revenue losses in the field of value-added tax, 2008).

2.3 Zgodovinski razvoj DDV goljufij

Teoretiki razlikujejo v EU dve obdobji v intenzivnosti goljufanja z DDV. Prvo je obdobje sredi devetdesetih let. Sprva so bile davčne goljufije enostavne. Najbolj razširjena oblika je bila vključitev domačih navideznih davčnih zavezancev v goljufive posle. Njihova naloga je bila izstaviti fiktivne račune. Na osnovi teh si je prejemnik računa odbil vstopni DDV, izdajatelj pa obračunanega DDV ni plačal. Ti davčni zavezanci so se pojavljali v navezi med tujim dobaviteljem in domačim kupcem blaga. Imenovali so jih manjkajoči trgovci (angl. *missing traders*). Po definiciji gre za pravne ali fizične osebe, ki ne poslujejo ali so le navidezno aktivne. Davčne uprave so jih izsledile šele po enem letu delovanja, ponavadi na podlagi analize registriranega sedeža, ki se je pogosto nahajal v stanovanjskih naseljih. Po odkritju so se tovrstna podjetja preselila v tujino (Franc, 2008, str. 124).

Metode davčnih goljufij so se z leti izpopolnile. V vmesnem obdobju so znani primeri ustanavljanj davčnih zavezancev izključno z namenom izkoriščenja sistemskih slabosti DDV. Kot odziv na stalno inšpiciranje tovrstnih davčnih zavezancev, so vključili v goljufive verige nove člane, ki so se za DDV identificirali v drugi državi članici EU. V verigah so prevzeli funkcijo prejemnika blaga v znotraj-skupnostnem prometu. Nastale so goljufije imenovane neplačujoči gospodarski subjekt, kloniranje identifikacijske številke za DDV, davčni vrtiljaki in preprodajni posli (Franc, 2008, str. 124).

Danes so najpogostejše utaje v EU predvsem davčni vrtiljaki in davčne goljufije v gradbeništvu. Utaje so organizirane in sistemsko načrtovane, vanje pa so lahko vključene tudi banke, davčni svetovalci, odvetniki in drugi strokovnjaki.

2.4 Organi odkrivanja davčnih utaj

Davčna uprava Republike Slovenije (v nadaljevanju DURS) je organ v sestavi Ministrstva za finance. Sestavljajo jo Generalni davčni urad in davčni uradi. Davčni uradi so organizacijske enote davčne uprave, ki se ustanavljajo za opravljanje nalog davčne službe na določenem območju ali za določeno področje dela. Izpostave in referati so območne organizacijske enote davčnih uradov.

Davčni inšpekcijski nadzor je del davčnega nadzora nad izvajanjem oziroma upoštevanjem zakonov o obdavčenju in ZDavP-2. Opravlja se v korist in v breme zavezanca za davek. Nanašati se mora predvsem na tista dejstva in okoliščine, ki lahko vplivajo na povečanje ali zmanjšanje davčne obveznosti, ali ki vplivajo na prenos davčne obveznosti med davčnimi obdobji.

DURS je v postopkih davčnega inšpekcijskega nadzora v letu 2007 ugotavljala, da v določenih poslovnih dejavnostih prihaja do večjih utaj DDV. Z vstopom Republike Slovenije v EU in odpravo carinskih meja, kjer se je izvajal davčni nadzor nad pretokom blaga iz in v Slovenijo, je v sistemu davčnega nadzora obračunavanja in plačevanja DDV pri prometu blaga znotraj EU prišlo do bistvenih sprememb. Zaradi nenadzorovanega pretoka blaga in storitev znotraj EU in s tem velike širitve skupnega trga, so se med pozitivnimi učinki pojavili tudi negativni, in sicer povečan obseg davčnih utaj. V skladu z ZDavP-2 lahko davčni organ obvešča zavezanca za davek in širšo javnost o svojih ukrepih, če tako zagotovi večje varstvo pravic strank in javne koristi (Davčni bilten, 2007, str. 46).

Za odkrivanje davčnih utaj so pomembni tudi carinski organi, saj carinske dajatve na uvoz ali izvoz blaga in storitev prištevamo med davke. Temeljne naloge carinske službe so (Carinska uprava Republike Slovenije, 2008):

- opravljanje carinskega in trošarinskega nadzora nad blagom ter carinjenje blaga;
- opravljanje nadzora nad zakonitostjo, pravilnostjo in pravočasnostjo izpolnjevanja obveznosti, določenih s carinskimi, trošarinskimi in drugimi predpisi, za nadzor nad izvajanjem katerih je pristojna služba;
- preprečevanje in odkrivanje carinskih in trošarinskih prekrškov ter drugih kaznivih ravnanj, določenih s predpisi, za nadzor nad izvajanjem katerih je pristojna carinska služba;
- kontrola vnosa, iznosa in prometa blaga, za katero so predpisani posebni ukrepi;
- pobiranje, vključno s prisilno izterjavo, uvoznih in izvoznih dajatev, drugih dajatev, ki se pobirajo ob uvozu in izvozu, trošarin, proizvodnih dajatev na sladkor ter drugih dajatev, za pobiranje katerih je pristojna carinska služba;
- izvajanje ukrepov zunanjetrgovinske in skupne kmetijske politike;
- izvajanje predpisov Evropske skupnosti in mednarodnih pogodb z delovnega področja carinske službe.

Organi notranjega nadzora so pomembni pri odkrivanju davčnih utaj, zlasti pri sumu na kaznivo dejanje, saj imajo večja pooblastila kot carinski in davčni organi, ki so prav tako zadolženi za odkrivanje davčnih utaj. Ta pooblastila so določena v 148. členu Zakona o kazenskem postopku (v nadaljevanju ZKP), po katerem morajo organi notranjega nadzora (Čokelc, 1998, str. 278-279):

- ukreniti potrebno, da se izsledi storilec kaznivega dejanja; da se storilec ali udeleženec ne skrije ali ne pobegne; da se odkrijejo in zavarujejo sledovi kaznivega dejanja, in predmeti, ki utegnejo biti dokaz, in da se zberejo vsa obvestila, ki bi utegnila biti koristna za uspešno izvedbo kazenskega postopka;
- zahtevati potrebna pooblastila od oseb; v navzočnosti odgovorne osebe opraviti pregled določenih objektov in prostorov podjetij in drugih pravnih oseb ter pregledati njihovo dokumentacijo ter ukreniti in storiti drugo, kar je potrebno;
- na pisni predlogi in z dovoljenjem preiskovalnega sodnika oziroma predsednika senata smejo organi za notranje zadeve zbirati tudi obvestila od oseb, ki so v priporu, če je to potrebno, da se odkrijejo druga kazniva dejanja iste osebe, njihovih udeležencev, ali kazniva dejanja drugih storilcev;
- pooblaščen uradne osebe imajo pravico napotiti osebe, ki jih najdejo na kraju storitve kaznivega dejanja, ali osebe, ki imajo prebivališče v tujini, napotiti k preiskovalnemu sodniku ali jih zadržati do njegovega prihoda, če bi mogle dati za kazenski postopek važne podatke, in če je verjetno, da jih pozneje ne bi bilo mogoče zaslišati ali bi s tem zavlačevali.

2.5 Slabosti sistema DDV, ki omogočajo davčne utaje

Tudi DDV, podobno kot druge vrste davkov, je podvržen tveganjem iz davčnih utaj in izogibanj plačilu, ki zmanjšujejo obseg prijavljenega, obračunanega in pobranega davka. Poleg tega je DDV zaradi strukturnih značilnosti in sistemskih pomanjkljivosti, ki jih predstavljajo nezadostno razviti mehanizmi nadzora prostega pretoka blaga in storitev v prometu znotraj EU, podvržen še dodatnim tveganjem. Različne višine davčnih stopenj in uporaba več davčnih stopenj ustvarjajo podlago za nepravilno obračunavanje DDV za različno blago in storitve. Višja kot je davčna stopnja, bolj privlačne in zanimive so utaje. Pojavljajo se goljufije, ko se vstopni DDV za isto blago priznava po višji stopnji, pri prodaji pa se zaračunava nižja stopnja DDV. Pomembno priložnost za davčne utaje ponujajo tudi oproščene dobave blaga in storitev med državami članicami EU s pravico do odbitka vstopnega DDV v trenutku, ko nastane obveznost obračuna DDV.

Za DDV so se dolžni registrirati tisti davčni zavezanci, ki presežejo določen prag prihodkov. Meja za identificiranje za namene DDV je med državami EU zelo različna: od 61.000 EUR v Veliki Britaniji do 10.000 EUR v Grčiji. S postavitvijo višjih meja bi se močno zmanjšalo število podjetij, registriranih za DDV (Keen & Smith, 2007, str. 11). Obračunavanje DDV v vseh fazah proizvodnje in razpošiljanja blaga predstavlja veliko priložnost za goljufije. Celotno plačilo DDV bremeni le končnega potrošnika, vendar pa morajo v vseh vmesnih členih proizvodno-

distribucijske verige udeleženci pravilno in dosledno plačevati svoje davčne obveznosti (Smith, 2006, str. 168).

Razsežnost nekaterih goljufij DDV je odvisna od razmerja med povrnjenim in plačanim DDV. Temeljna slabost sistema DDV je, da omogoča odbitek vstopnega DDV davčnemu zavezancu, ki je prejemnik blaga oziroma storitev, ne glede na to, ali je ta že plačal račun dobavitelju oziroma ali je dobavitelj plačal obračunani DDV. Hitreje kot poteka vračilo vstopnega DDV, počasneje bodo pristojni organi sposobni prepoznati utajo. Glavno tveganje za proračun je, da plačnik DDV ne bo plačal, pridobitelj blaga oziroma storitev pa si bo odbil vstopni DDV. Zaradi obsežnega sistema obračunavanja, plačevanja in vračil DDV prihaja do pomanjkanja nadzora nad vsemi transakcijami. Davčne oblasti v kratkem času niso sposobne sproti preveriti vseh transakcij in jih med seboj povezati, zato je ravno utajo vrste davčni vrtiljak težko izslediti. Pogoste so tudi namerne ali nenamerne administrativne napake (Franc, 2008, str. 125).

2.6 Metode merjenja obsega utaj DDV in ocena izgube proračunskih prihodkov

V uporabi so različne empirične metode za merjenje obsega utaj DDV in sive ekonomije, ki se gibljejo od neposrednih raziskav do visoko razvitih dinamičnih ekonomskih modelov. Vse metode imajo prednosti kot tudi pomanjkljivosti.

Pristope lahko razdelimo v tri skupine (Woon Nam, Gebauer & Parsche, 2003, str. 5):

- mikroekonomski pristopi, ki temeljijo na raziskavah in anketiranju davkoplačevalcev ter davčnih inšpektorjev;
- makroekonomski pristopi:
 - izračunavanje razlik med dohodkom in izdatki (po statističnih podatkih) kot tudi med registrirano in dejansko delovno silo;
 - monetarni pristop, ki temelji na Fisherjevi enačbi;
 - opazovanje razmerja med (uradnim in neuradnim) BDP in porabo električne energije;
- dinamični ekonometrični modeli, ki upoštevajo večje število makroekonomskih dejavnikov, in poskušajo razložiti njihov hkraten vpliv in učinek na proizvodnjo, trg delovne sile ter denarni trg.

Davčne goljufije imajo hude posledice za nacionalne proračune, so v nasprotju z načelom poštenega obdavčenja in lahko povzročijo izkrivljanje konkurence, s čimer vplivajo na delovanje notranjega trga. Izkrivljanje zaradi goljufij na področju DDV vpliva na splošno ravnovesje sistema virov, ki mora biti pošten in pregleden, da se zagotovi dobro delovanje Skupnosti. Čeprav preiskave o obsegu utaj DDV in goljufij v zvezi s tem niso bile izvedene v vseh državah članicah, je bilo objavljenih več ocen. Mednarodno združenje za DDV navaja, da so po ocenah izgube DDV v EU od 60 do 100 milijard EUR na leto. Carinski in davčni organi Velike Britanije ocenjujejo, da so le v Veliki Britaniji v davčnem letu 2005-2006 izgube prihodkov od DDV znašale 18,2 milijarde EUR. V Nemčiji je ministrstvo za finance objavilo izsledke študije, po

ocenah katere naj bi leta 2005 izgube DDV znašale 17 milijard EUR. Poleg tega utaja DDV in goljufije v zvezi s tem vplivajo tudi na financiranje proračuna EU, ker morajo zaradi njih države članice prispevati več lastnih sredstev iz naslova bruto nacionalnega dohodka (Poročilo o usklajeni strategiji za izboljšanje boja proti davčnim goljufijam, 2008).

3 DAVČNI VRTILJAK

3.1 Opredelitev utaje tipa davčni vrtiljak

3.1.1 Definicija davčnega vrtiljaka

Davčni vrtiljak je organizirana sistemska utaja DDV, ki je bila odkrita v več državah članicah EU. Njeni začetki segajo v konec sedemdesetih let prejšnjega stoletja, prvič pa so jo odkrili v državah Beneluksa, kjer ni bilo jezikovnih ovir. Ime se nanaša na krožno gibanje blaga v ustvarjeni utaji. Vendar pa se kroženje blaga ne pojavi vedno in ni bistven element utaje. Zato je morda bolje govoriti o organizirani utaji, ki je storjena z izkoriščevanjem sistema DDV, in sicer z izoginitvijo plačila DDV, bodisi na račun uveljavljanja odbitka vstopnega DDV oziroma z zahtevkom za vračilo izstopnega DDV (Hulot & Driesen, 2006, str. 2).

DURS definira davčni vrtiljak kot sistemsko davčno utajo, pri kateri gre za izkoriščanje sistema DDV v obliki ponavljajočih se nakupov in prodaj (resničnih ali navideznih) med sodelujočimi davčnimi zavezanci, od katerih je eno podjetje vedno manjkajoči trgovec. V verigi dobav pride vedno do nezakonitega uveljavljanja odbitka vstopnega DDV oziroma nezakonitega zahtevka za vračilo DDV, ki nikoli ni bil plačan s strani manjkajočega trgovca.

Bistvo davčnega vrtiljaka je čezmejna davčna goljufija znotraj EU, pri kateri dobrine niso prodane zaradi potrošnje na domačem trgu, ampak zaradi kroženja znotraj EU. Davčni vrtiljak ni le oblika izmikanja plačila DDV, ampak nameren, načrten napad na državni proračun iz naslova DDV. Zaradi skrbno načrtovanih in prikritih transakcij v utaji, s teoretičnega vidika pravzaprav ni meja glede količine DDV, ki ga je mogoče utajiti (Laundering the proceeds of VAT carousel fraud, 2007, str. 2).

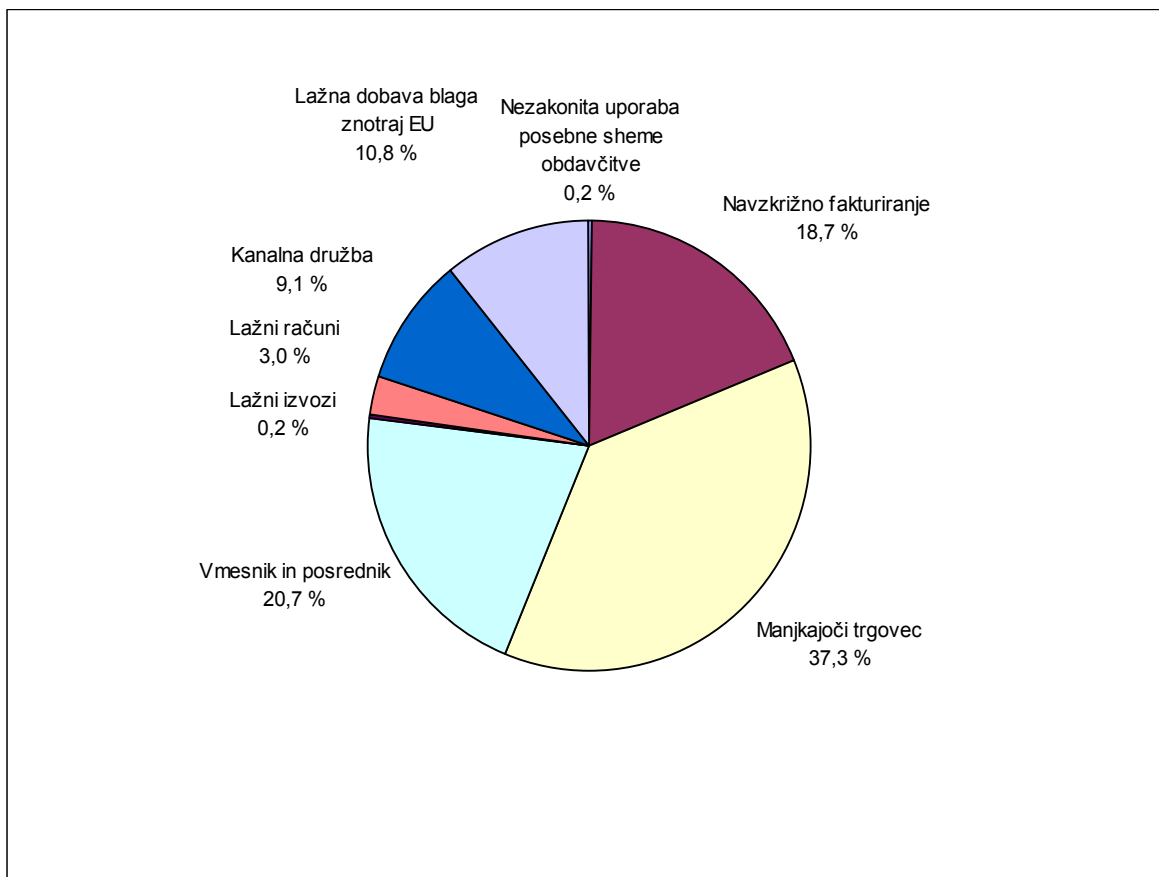
3.1.2 Dva osnovna tipa znotraj-skupnostnih goljufij

Obstajata dva osnovna tipa znotraj-skupnostnih goljufij, kjer pride do pojava manjkajočih trgovcev: nakupna goljufija in davčni vrtiljak. Pri nakupni goljufiji (angl. *acquisition fraud*) so dobrine pridobljene iz države članice EU v državo članico s strani trgovca, ki nato izgine, ne da bi oddal DDV napoved ali INTRASTAT poročila. Manjkajoči trgovec kupi blago brez DDV, ne plača DDV davčnim oblastem, nato pa proda blago kupcu na domačem trgu, kjer so na razpolago za potrošnjo. Davčni vrtiljak je podoben nakupni goljufiji v zgodnjih fazah, vendar v tem primeru blago ni prodano na domačem trgu z namenom domače potrošnje, temveč je kupljeno in prodano s strani večih podjetij ter na koncu dobavljeno v drugo državo članico EU tako, da blago kroži (Ruffles & Tudor, 2003, str. 58).

3.2 Vrste davčnega vrtiljaka

Analiza davčnih utaj v letih od 2000 do 2003 (Caroustop South, 2006, str. 6) je pokazala, da lahko 98 % vseh davčnih vrtiljakov razdelimo v osem modelov oziroma osem različic. Vsak model utaje je bil temeljito analiziran, podatki pa so bili zbrani in grupirani glede na njihov način delovanja. Njihovi deleži so prikazani v Sliki 4.

Slika 4: Deleži modelov davčnih vrtiljakov



Vir: Caroustop South, 2006, str. 6.

Manjkajoči trgovec je najpogostejši akter v davčnih vrtiljaki, ki ne izpolni svojih obveznosti iz naslova DDV. To pomeni, da na trgih EU kupuje blago brez DDV, ga nato proda na domačem trgu z DDV, le-tega pa nikoli ne odvede v državni proračun. Blago prodaja poštenim trgovcem na domačem trgu po nižji ceni, saj mora za povečanje dobička prodati čimveč v čimkrajšem času. Življenjska doba manjkajočega trgovca se je zaradi novih ukrepov za njihovo prepoznavanje zmanjšala iz treh let na tri mesece od začetka nezakonitih dejavnosti. V tem modelu je bila zabeležena najvišja utajena količina DDV, hkrati pa tudi največ neuspešnih poskusov utaje (Caroustop South, 2006, str. 7).

Vmesnik (angl. *buffer*) in posrednik (angl. *broker* ali *profit taker*) sta dva pomembna udeleženca v davčnem vrtiljaku. Vmesnik je kupec od manjkajočega trgovca in ima dvojno vlogo v verigi. Ena od njiju je zamotiti davčne preiskovalce, druga pa izdajati verodostojne račune in poslovati v

skladu z zakonom. Slednjega je težko razkriti brez dokazov o sodelovanju z ostalimi člani v utaji. Posrednik je vmesnik na koncu verige, ki opravi oproščeno dobavo blaga v drugo državo članico EU in si obračuna izhodni DDV ali zahteva nezakonito vračilo DDV. V obeh primerih sta vmesnik in posrednik uveljavljena trgovca, včasih tudi s pomembnim položajem na trgu. Njuna življenjska doba je bistvenega pomena, saj je lahko njuna udeležba v utaji prekinjena le s sodnim nalogom za preiskavo (Caroustop South, 2006, str. 8).

Podjetje, ki navzkrižno fakturira, je izpopolnjena oblika manjkajočega trgovca. Za prikrivanje nakupov iz tujine in prodaje na domačem trgu, je dodanih več navideznih transakcij, naprimer lažni nakupi na domačem trgu in lažne znotraj-skupnostne dobave. Posledica tega je smešno nizka vsota obveznosti za plačilo DDV, v primerjavi s prijavljenimi prihodki od prodaje (Caroustop South, 2006, str. 9).

Lažna dobava blaga znotraj Skupnosti se je pojavila leta 1993 z uvedbo enotnega evropskega trga, kjer zaradi izginotja meja med državami EU dokazila o prevozu niso več potrebna. Pomembna je le veljavna identifikacijska številka za DDV za oproščeno dobavo. Blago, oproščeno DDV, se dobavi v drugo državo članico EU, tam pa proda na črnem trgu (Caroustop South, 2006, str. 10).

Kanalna družba (angl. *organizer*) je ustanovljena za omogočanje mehanizma utaje v drugih državah članicah EU. V državi, kjer deluje kanalna družba, ne pride do izgube DDV, saj se preko nje pridobiva blago iz ene države in dobavlja blago nazaj v isto državo članico EU. Prevoz blaga pogosto v resnici tudi poteka. Pri lažnih računih gre za izdajanje računov, za katere izdajatelj ne plača DDV (Caroustop South, 2006, str. 11-12).

3.3 Udeleženci v davčnem vrtiljaku

3.3.1 Manjkajoči trgovec

Manjkajoči trgovec, ki ga imenujemo tudi neplačujoči oziroma manjkajoči gospodarski subjekt, je registriran davčni zavezanec za DDV, ki z morebitnim z goljufivim namenom pridobiva blago ali storitve, ali to simulira, brez plačila DDV (pridobivanje blaga v EU) in dobavlja blago z obračunanim DDV, vendar pa dolgovanega DDV ne plača davčni upravi.

Manjkajoči trgovec, kot člen, ki ne izpolni svojih obveznosti plačila DDV, igra glavno vlogo v davčnem vrtiljaku. Glede na življenjsko dobo jih lahko razvrstimo v tri tipe (Caroustop South, 2006, str. 4):

- manjkajoči trgovec ne oddaja obrazcev za obračun DDV, zato pogosto tudi nima računovodstva; precej hitro bo pritegnil pozornost davčnih oblasti, njegova življenjska doba je zelo kratka;
- manjkajoči trgovec oddaja t.i. nulte obračune DDV, ki pokažejo, da ni opravljal transakcij oziroma dejavnosti; pozornost davčnih oblasti bo pritegnil le, če se bo pokazalo neujemanje

med obračunom DDV in dejavnostmi v podjetju, njegov cilj pa je čim kasnejša ugotovitev goljufige;

- manjkajoči trgovec oddaja obrazce za obračun DDV, vendar potem ne upošteva plačila obveznosti DDV; njegov edini namen je čim kasnejša ugotovitev goljufige.

Manjkajoči trgovec je lahko na novo ustanovljena družba ali ponovno aktivirana mirujoča družba. Ustanovitev novega podjetja zahteva administrativne obveznosti, kot je pridobitev identifikacijske številke za DDV, zato večina organizatorjev raje uporabi že obstoječo mirujočo družbo, ki zagotavlja več anonimnosti. Organizatorji davčnega vrtiljaka za menedžerje manjkajočega trgovca ponavadi usposobijo osebe z družbenega dna (klateže, osebe s kriminalno preteklostjo, tujce, ipd.), katerim obljubijo možnost hitrega in znatnega zaslužka. Imenujejo se »slamnati« direktorji. Svojim poslovnim partnerjem so dosegljivi le na mobilno številko, stacionarnega telefona nimajo, naslov družbe pa je običajno le številka poštnega predala. Za manjkajoče trgovce je značilno, da nimajo nepremičnega ali premožnega premoženja. Vse kar imajo je identifikacijska številka za namene DDV in transakcijski račun. V roku nekaj mesecev do največ enega leta popolnoma izginejo. »Slamnati« direktorji postanejo nedosegljivi, izbris družbe pa se izvede v sodnem registru po uradni dolžnosti na podlagi določil Zakona o finančnem poslovanju. V primerih tovrstnega izbrisa iz sodnega registra družba za vse obveznosti odgovarja s svojim zasebnim premoženjem, kar je tudi razlog za izbiro »slamnatih« direktorjev kot oseb brez premoženja oziroma oseb, ki so organom pregona nedosegljive. Dejanski nosilci manjkajočih trgovcev ostanejo skriti in jih je težko odkriti, še težje pa dokazati vpletenost, če se jim pride na sled.

3.3.2 Vmesnik

Družbe imenovane vmesnik (angl. *buffer*) so uporabljene za težje odkritje davčnega vrtiljaka. Z vidika toka računov je vmesnik družba, ki nastopi za manjkajočim trgovcem in pred posrednikom. Vmesnik redno oddaja obračune DDV in izpolnjuje obveznosti DDV, kar pomeni, da poravna obveznosti plačila DDV v majhnih zneskih in ob pravih trenutkih.

3.3.3 Posrednik

Posrednik (angl. *broker* ali *profit taker*) je posebna oblika vmesnika in je zadnji člen v verigi računov. Skrbi za dostavo blaga osnovnemu podjetju v drugo državo članico EU ter za odbitek vstopnega DDV, ki ga je na računih obračunal manjkajoči trgovec. V nekaterih primerih, kjer se blago ali del blaga prodaja na trgu, posrednik po potrebi poskrbi za legalno hitro prodajo blaga na trgu po nižjih cenah od tržnih (Borec, 2007, str. 2).

3.3.4 Osnovno podjetje

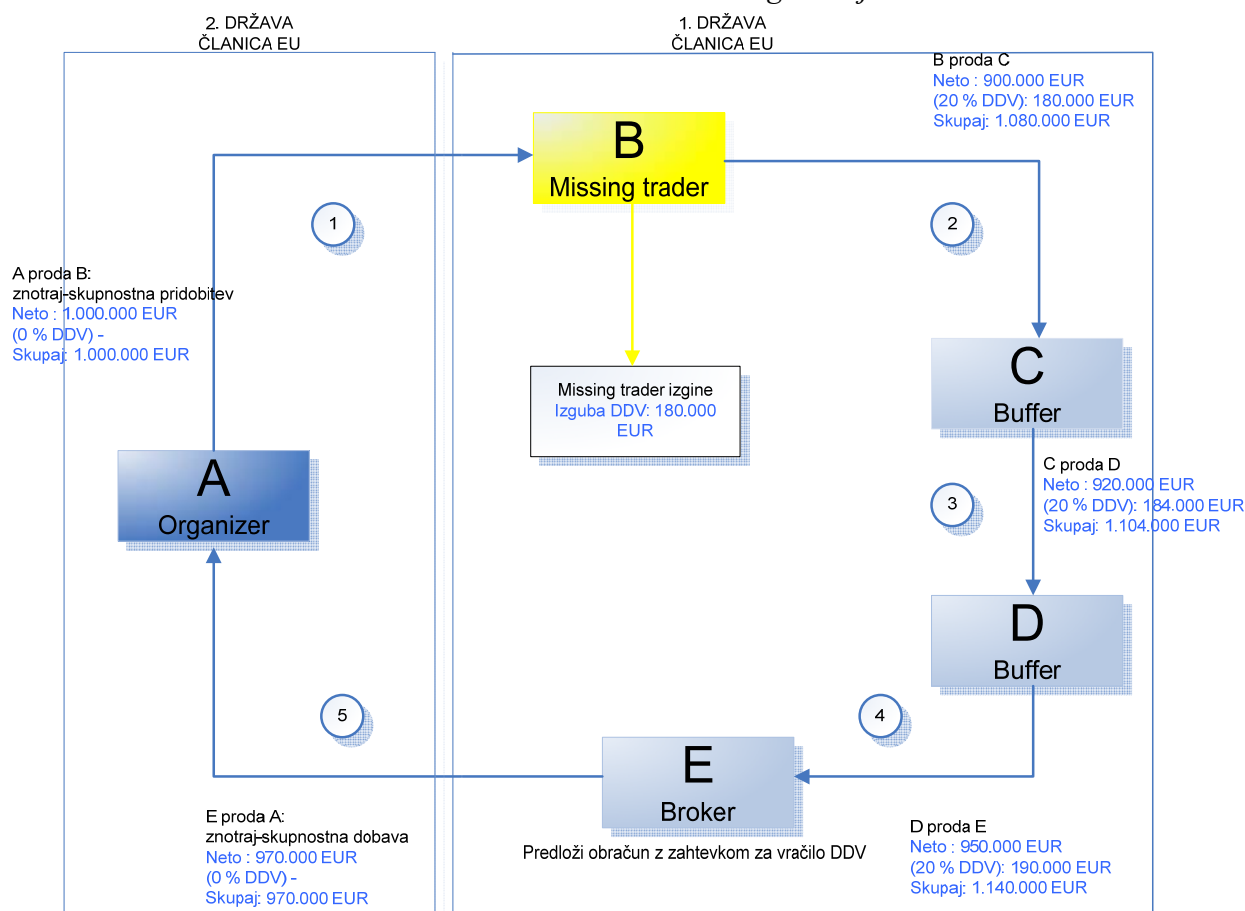
Osnovno podjetje (angl. *organizer* ali *conduit*) pridobi blago in skrbi za tekoč potek dobav in pridobitev med državama članicama EU, ki je ključen za hitro kroženje blaga med udeleženci v davčnem vrtiljaku ter s tem za donosnost davčne utaje. S tem, ko se nahaja v drugi državi, kot

ostali udeleženci, ter v poziciji, kjer niti ne zahteva vračila DDV niti ne zaračunava DDV, ne zbujata pozornosti pri davčnih organih v svoji državi članici, s čimer lažje prikrije svojo vlogo v mednarodni davčni utaji (Borec, 2007, str. 2).

3.4 Delovanje utaje

Osnovni tip davčnega vrtiljaka prikazuje Slika 5. Trgovec B iz prve države članice EU po ceni npr. 1.000.000 EUR kupi dobrine od trgovca A (DDV zavezanca), ki se nahaja v drugi državi članici EU po sistemu samoobdavčitve. Dobrine so pri takšnem nakupu proste DDV, ker trgovcu A poda svojo identifikacijsko številko za namene DDV. Trgovec B nato dobrine proda trgovcu C po ceni 1.080.000 EUR z vključenim DDV. Trgovec B ne izpolni DDV napovedi in posledično ne plača DDV, toda kljub nižji ceni zasluži 80.000 EUR. Trgovec B oziroma manjkajoči trgovec, ki po opravljeni prodaji izgine, ne poroča o pridobitvi blaga znotraj EU (niti v DDV napovedi, niti v poročilu INTRASTAT), davčni urad v prvi državi članici EU pa ne razpolaga s statističnimi podatki o pridobitvah takšnega blaga. Trgovec C na podlagi svoje DDV napovedi od davčnega urada zahteva nazaj vstopni DDV v višini 180.000 EUR in dobrine proda naprej trgovcu D z dodano majhno maržo na nakupno ceno v višini 20.000 EUR. Trgovec D zopet doda majhno maržo na nakupno ceno v višini 30.000 EUR in dobrine proda trgovcu E po ceni 950.000 EUR + 20 % DDV. Trgovec E nato doda na nakupno ceno maržo v višini 20.000 EUR in dobrine po sistemu samoobdavčitve s ceno 970.000 EUR proda zopet trgovcu A v drugo državo članico. Trgovec E hkrati izpolni INTRASTAT poročilo o opravljeni znotraj-skupnostni dobavi in DDV napoved ter od davčnega urada zahteva nazaj vstopni DDV v višini 190.000 EUR (20 % od 950.000 EUR). Tako davčni urad v prvi državi članici EU pri davčnem vrtiljaku razpolaga s podatki o opravljeni znotraj-skupnostni dobavi, vendar ne razpolaga s podatki o opravljeni pridobitvi blaga znotraj EU. Trgovinska bilanca prve države članice EU je tako nerealna. Trgovec A nato zopet proda dobrine trgovcu B in davčni vrtiljak se nadaljuje.

Slika 5: Enostavna oblika davčnega vrtiljaka

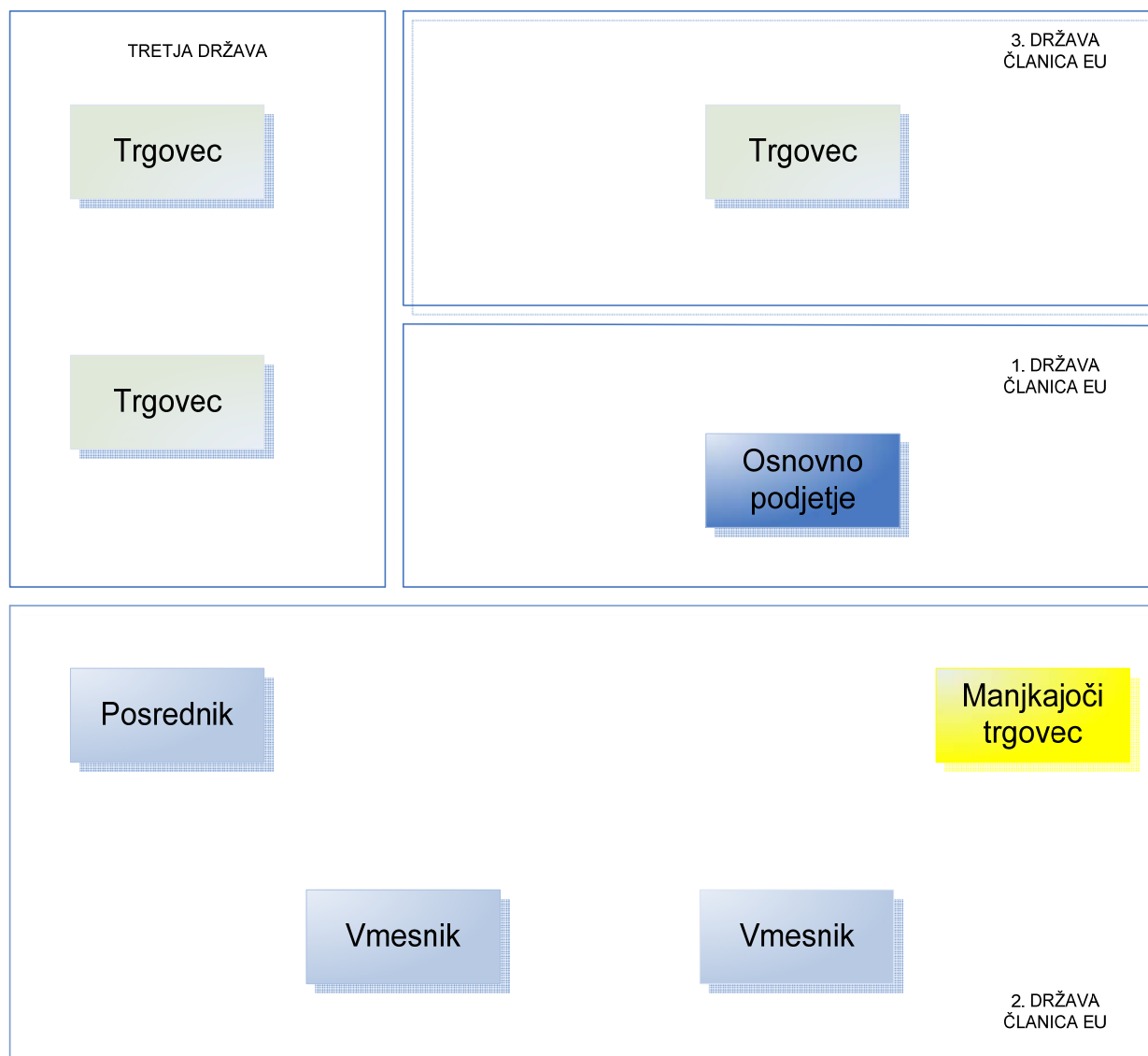


Vir: Combating VAT fraud in the EU, 2007, str. 8.

Iz opisanega postopka opazimo nekaj splošnih značilnosti davčnega vrtiljaka. Davčna goljufija je dejansko dvojna: trgovec B prevzame konkurenčno prednost od legitimnih trgovcev s tem, ko zase zadrži DDV, katerega bi poštteni trgovci odvedli v državni proračun. Po drugi strani pa trgovec E ob znotraj-skupnostni dobavi zahteva vračilo DDV. Vedno ni mogoče ugotoviti, kateri trgovci so načrtno del davčnega vrtiljaka. V zgornjem primeru sta lahko trgovca C in D kot vmesnika povsem nedolžna (čeprav jim je v praksi ponavadi blago ali storitve ponujeno po sumljivo ugodnih cenah). Glavni akter goljufije (manjkajoči trgovec) mora biti davčni zavezanec za DDV, ker zakoni EU dovoljujejo ob znotraj-skupnostni dobavi obračunavanje 0 % stopnje DDV le ob predložitvi identifikacijske številke za DDV.

V preteklosti so se davčni zavezanci lahko še praviloma zanašali, da bodo prepoznali sheme davčnih vrtiljakov in da bodo zato v davčni utaji pasivno sodelovali samo, če se bodo tako zavestno odločili. Danes je treba opozoriti, da so sheme bistveno napredovale, se razširile na več držav članic ali celo izven EU, poleg tega pa vključujejo večje število vmesnikov in vzporednih verig dobav blaga ali storitev, predvsem pa tudi večje število »dobrovernih« davčnih zavezancev (Borec, 2008, str. 4). Sodobni davčni vrtiljak lahko zgleda najmanj tako kompleksno kot je prikazano na Sliki 6.

Slika 6: Kompleksna oblika davčnega vrtiljaka



3.5 Kazalniki povezanosti transakcije z davčnim vrtiljakom

Značilnosti dobavitelja (DURS, 2008):

- dobavitelj je na novo registrirani davčni zavezanec za DDV (v prvih 12 mesecih po pridobitvi identifikacijske številke);
- dobavitelj svoje dejavnosti ne oglašuje;
- dobavitelj nima nikakršnih referenc (zgodovine) glede ponujenih poslov;
- zakoniti zastopnik družbe je mlajša oseba brez ustreznih znanj o poslu, ki ga ponuja;
- zakoniti zastopnik je tuji državljan;
- dobavitelj je brez ustreznih sredstev za izvajanje ponujenih poslov:
 - nima poslovnih prostorov;
 - nima osnovnih sredstev;

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

Značilnosti posla (DURS, 2008):

- ponudba za veliko vrednost poslov brez formalne pogodbe, v kateri se natančneje dogovorijo pravila sklepanja poslov in odgovornosti;
- dobavitelj ponuja posel, v katerem zavezanec ne nosi nobenega tveganja;
- blago je brez ustrezne specifikacije za trg, na katerega se dobavlja;
- dobavitelj zahteva nenavadne plačilne pogoje:
 - takojšnje plačilo;
 - predplačilo;
 - ne zahteva plačila preden zavezanec ne dobi plačila od svojega kupca oziroma ne zahteva plačila pred vračilom DDV s strani države;
 - gotovino;
 - nerazumna zahteva po plačevanju tretji osebi oziroma družbi v tujini (angl. *offshore*).
- enaka cena blaga ne glede na količino dobavljenega blaga (ni običajnih količinskih popustov).

Značilnosti komunikacije (DURS, 2008):

- komunikacija s podjetjem je mogoča samo po mobilnem telefonu;
- telefonska številka ni objavljena v telefonskem imeniku;
- telefonska številka dobavitelja postane po določenem času nedosegljiva oziroma ne obstaja več;
- komunikacija z eno in isto osebo, ki se predstavi samo z imenom.

3.6 Največkrat uporabljeno blago in najbolj izpostavljene dejavnosti v davčnem vrtiljaku

Blago, ki se najpogosteje uporablja, so mobilni telefoni, telefonske kartice in računalniški čipi. Njihove skupne značilnosti so majhna velikost in teža, visoka dodana vrednost in razpoložljivost v velikih količinah v kratkem času. Kadar je blago na voljo v majhnih količinah, ga lahko zamenjajo s škatlami, ki vsebujejo le pesek ali opeke, in tako so v nekaterih primerih goljufije zagrešene zgolj na papirju, brez dejanske prisotnosti blaga. V državah, med katerimi se lahko blago prosto giblje, mejne kontrole v takšnih primerih ne bodo mogle zaznati uvoza ali izvoza blaga, zato je lahko goljufija ugotovljena le z identifikacijo nezakonitih denarnih tokov (Laundering the proceeds of VAT carousel fraud, 2007, str. 3).

DURS ugotavlja, da so v Sloveniji sistemskim davčnim utajam najbolj izpostavljene naslednje dejavnosti:

- 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.

Po izkušnjah iz drugih držav članic EU so za nastanek tovrstnih davčnih utaj potencialno nevarne dejavnosti:

- trgovina z mobilnimi telefoni;
- trgovina z računalniškimi komponentami;
- trgovina z lesom;
- trgovina z alkoholom in tobaknimi izdelki.

3.7 Žrtve davčnega vrtiljaka

Med žrtve utaje davčni vrtiljak spadajo država, davkoplačevalci, trgovci in terciarni sektor gospodarstva. Neposredna žrtev je državni proračun, ki zaradi utaj izgubi velik del dohodkov iz naslova DDV. Davkoplačevalci so posredne žrtve organiziranih utaj, kajti končni potrošnik plača DDV za vsak nakup blaga. Cilj je, da določen znesek davka prispe v državni proračun, na račun utaj pa del DDV ostane v rokah goljufov (Caroustop South, 2006, str. 4).

Pošteni trgovci so posredne žrtve, saj družbe, ki prodajajo po nižji ceni, ponavadi pridejo do znatnega in pomembnega deleža na trgu. Normalno delovanje trga je moteno, poštene družbe pa prizadete in posledično postavljene pred odločitev ali prenehati s poslovanjem ali se utaji pridružiti. Za povečanje tržnega deleža so organizatorji utaj pripravljeni vključiti tudi poštene trgovce, katere pa v primerju razkritja utaje, prav tako doleti kazen (Caroustop South, 2006, str. 4).

Terciarni sektor vključuje banke, hranilnice, zavarovalnice, borznoposredniške hiše, računovodska podjetja in druge finančne posrednike. Ta sektor je žrtev utaje na podlagi ponujanja storitev in poslovanja s podjetji, udeleženi v utaji, v primeru razkritja utaje pa jih lahko na podlagi kontaktov s temi podjetji obravnavajo kot sokrivce (Caroustop South, 2006, str. 5).

3.8 Primerjava davčnih vrtiljakov s slamnatimi podjetji

Poleg izraza manjkajoči trgovec za navidezno družbo je zadnje čase mogoče zaslediti izraz slamnata družba ali prazna školjka (angl. *empty shell*). Uporabljajo ga davčni organi, druge

državne oblasti in pa tudi mediji. Izraza sta pogosto uporabljena kot sopomenki, kar pa je zmotno.

Pri slamnatih podjetjih ne gre za znotraj-skupnostno DDV goljufijo, kjer pride do pojava manjkajočega trgovca, temveč le za navidezno prodajo storitev ali dobrin na domačem trgu in posledično okoriščenje s strani lastnika slamnate družbe ter na drugi strani posrednikov. Slamnate družbe ponavadi niti niso člen neke večje trgovske verige in ponavadi ne kupujejo dobrin oziroma storitev od drugih dobaviteljev. Prav tako nimajo namena nadaljne prodaje teh dobrin oziroma storitev, saj so te transakcije ponavadi navidezne (dobrine ponavadi niso dobavljene oziroma storitve niso opravljene). Posledično jih tudi ne moremo opredeliti kot del znotraj-skupnostne goljufije, ker njihov namen ni prodaja dobrin na domačem trgu, dobrine pa tudi niso pridobljene na podlagi znotraj-skupnostne dobave, kar je osnovna značilnost tega tipa goljufij. Slamnato podjetje izdaja navidezne račune, dobavnice, izdajnice in druge poslovne listine, ki niso verodostojne. Slamnato podjetje je manjkajoči trgovec le zato, ker kasneje ponavadi izgine, prav tako ne oddaja DDV obračunov in ne plačuje DDV, po kratkem času poslovanja običajno likvidira oziroma proda družbo. Slamnato podjetje pa običajno ni člen neke trgovinske verige, zato je tudi izraz manjkajoči trgovec ni najustreznejši, saj ne gre za nek manjkajoči člen daljše trgovinske verige, ampak le za poslovno razmerje med slamnatim podjetjem in posrednikom. Gre torej za domačo DDV goljufijo z namenom pridobitve koristi z ustvarjanjem napačne predstave (Bernik, 2008b, str. 50).

4 KAZNIVO DEJANJE DAVČNE UTAJE IN SODBE SODIŠČA EVROPSKE SKUPNOSTI

4.1 Davčna utaja in kazenske sankcije v zakonodaji

Davčna utaja je opredeljena v 254. členu KZ kot:

1. podajanje krivih podatkov o dohodkih, stroških, predmetih ali drugih okoliščinah, ki vplivajo na ugotovitev takšnih obveznosti, ali preslepitev davčnih organov na drug način, s strani storilcev, ki se želijo sami ali zaradi nekoga drugega popolnoma ali deloma izogniti plačilu dohodnine, davkov ali drugih predpisanih obveznosti fizičnih ali pravnih oseb, in sicer ko obveznosti, ki so se jim je izognili, prinašajo večjo premoženjsko korist; dejanje se kaznuje z zaporom do treh let;
2. enako se kaznuje, kdor z namenom iz prejšnjega odstavka ne prijavi dohodka ali drugih okoliščin, ki vplivajo na ugotovitev takšnih obveznosti, kadar je prijava obvezna, obveznosti, katerim se je nameraval izogniti, pa pomenijo večjo premoženjsko korist;
3. v primeru, da je bila z dejanjem iz prvega ali drugega odstavka tega člena dosežena velika premoženjska korist in je storilcu šlo za to, da doseže takšno premoženjsko korist, se kaznuje z zaporom do petih let.

Meje za pridobitev premoženjske koristi so določene v 13. točki 126. člena KZ:

1. za majhno premoženjsko korist, škodo ali vrednost se šteje znesek, ki ne presega ene polovice uradno objavljene povprečne mesečne čiste plače v Republiki Sloveniji v gospodarstvu v času storitve kaznivega dejanja (povprečna čista plača v gospodarstvu);
2. za večjo premoženjsko korist, škodo ali vrednost se šteje znesek, ki presega pet povprečnih čistih plač v gospodarstvu;
3. za veliko premoženjsko korist, škodo ali vrednost se šteje znesek, ki presega petdeset povprečnih čistih plač v gospodarstvu.

Storilec kaznivega dejanja davčne zatajitve je lahko davčni zavezanec, kot tudi druga oseba, ki davčnemu zavezancu pomaga pri zatajitvi. Kaznivo dejanje po 254. členu KZ je blanketna norma, kar pomeni, da besedilo ne predstavlja dejanskega zakonskega stanja, na podlagi katerega bi nekdo lahko bil obsojen. KZ se s 254. členom sklicuje na predpise z davčnega področja oziroma usmerja na njihovo uporabo.

Po ZOPOKD se za kazniva dejanja pravnih oseb sme predpisati naslednje kazni: denarna kazen, odvzem premoženja ali/in prenehanje pravne osebe. Denarna kazen po 13. členu ZOPOKD ne sme biti manjša od 10.000 EUR in ne večja od 1.000.000 EUR. V primeru, ko je bila s kaznivim dejanjem pravne osebe drugemu povzročena premoženjska škoda ali je pravna oseba pridobila protipravno premoženjsko korist, je lahko največja mera izrečene denarne kazni dvestokratni znesek takšne škode ali koristi. Po 14. členu ZOPOKD se lahko pravni osebi odvzame polovico ali več ali celotno premoženje. Odvzem premoženja se sme izreči za kazniva dejanja, za katera je predpisana petletna zaporna ali hujša kazen. V primeru stečajnega postopka kot posledice izrečene kazni odvzema premoženja se upniki lahko poplačajo iz odvzetega premoženja. Kazen prenehanja pravne osebe po 15. členu ZOPOKD je predvidena, če je bila dejavnost pravne osebe v celoti ali v pretežni meri izrabljena za izvršitev kaznivih dejanj. Poleg prenehanja pravne osebe lahko sodišče izreče še kazen odvzema premoženja.

Manjkajoči trgovec z neplačilom DDV oškoduje državni proračun in obenem povzroča nelojalno konkurenco poštenim davčnim zavezancem. Problemi tovrstnih davčnih utaj se rešujejo skladno z ZDDV-1 in sodbami Sodišča Evropske skupnosti. ZDDV-1 namreč določa, da ima davčni zavezanec pravico, da od DDV, ki ga je dolžan plačati, odbije DDV, ki ga je dolžan plačati, ali ga je plačal pri nabavi blaga oziroma storitev, če je slednje uporabil oziroma jih bo uporabil za namene svojih obdavčenih transakcij. Iz tega sledi, da ima davčni organ pravico zavrniti prej navedene pravice, v kolikor davčni zavezanec tega blaga oziroma storitev ne bo uporabil za namene svojih obdavčenih transakcij. Evropska zakonodaja na tem področju ščiti davčnega zavezanca pred samovoljnimi ukrepi davčnega organa in s tem zagotavlja nevtralnost sistema DDV, katerega bistveni del je ravno pravica do odbitka DDV, ki ne sme biti omejena. Ta pravica ima namen davčnega zavezanca v celoti razbremeniti bremena DDV, ki ga je plačal, oziroma ga je dolžan plačati v okviru gospodarskih dejavnosti. Na tem mestu se postavlja dilema, ali je davčni zavezanec v primeru utaje DDV na podlagi načela nevtralnosti sistema DDV upravičen do odbitka vstopnega DDV ali ne (Sibinčič, 2008).

4.2 Sodbe Sodišča Evropske skupnosti

Sodišče Evropske skupnosti (v nadaljevanju Sodišče) je nastalo leta 1952 v mestu Luxembourg. Naloga Sodišča je zagotavljati, da se zakonodaja EU v vseh državah EU razlaga in uporablja na enak način, tako da je zakon enak za vse. Sodišče torej skrbi, da državna sodišča v istih zadevah ne razsodijo različno, prav tako pa zagotavlja, da države članice in institucije EU delajo, kar zahteva zakon. Sodišče je pristojno za poravnavo pravnih sporov med državami članicami EU, institucijami EU, podjetji in posamezniki. Sestavlja ga po en sodnik iz vsake države članice, tako da je zastopanih vseh 27 državnih pravnih sistemov EU. Vendar pa zaradi učinkovitosti Sodišče le redko zaseda na občni seji. Ponavadi zaseda v velikem senatu s trinajstimi sodniki ali v senatih treh ali petih sodnikov. Sodniki Sodišča so imenovani na podlagi skupnega dogovora med vladami držav članic EU. Vsak od njih je imenovan za obdobje šestih let, ki ga je mogoče podaljšati (Europa, 2008).

Za uspešnejše spopadanje s številnimi zadevami in zaradi boljše pravne zaščite državljanov, je bilo kot pomoč Sodišču leta 1988 ustanovljeno Sodišče prve stopnje. To sodišče, kot del Sodišča, je odgovorno za odločanje o nekaterih vrstah zadev, zlasti o tožbah zasebnikov, podjetij in nekaterih organizacij, ter o zadevah, povezanih s konkurenčnim pravom. Sodišče za uslužbence EU razsoja v sporih med EU in njenimi javnimi uslužbenci. To rzsodišče je del Sodišča prve stopnje. Sodišče Evropskih skupnosti, Sodišče prve stopnje in Sodišče za uslužbence EU imajo vsako svojega predsednika, ki ga izberejo kolegi sodniki za mandat treh let, ki ga je mogoče obnoviti (Europa, 2008).

Sodbe Sodišča so v celoti pravni vir, zavezujoče interpretirajo določbe prava Skupnosti, interpretirajo izraze, ki so unikatni za sistem DDV in se morajo v vseh državah članicah tolmačiti enotno. Uporabljajo se vse sodbe Sodišča, ne glede na trenutek njihove objave, in zavezujejo vse državne organe. V posamezni sodbi ni bistveno, ali je bilo odločeno v korist ali škodo davčnega zavezanca, temveč kako se interpretirajo določbe prava Skupnosti. Sodišča v državah članicah v konkretnem primeru odločijo, ali so bili izpolnjeni pogoji, kot jih je določilo Sodišče, in kako se v konkretnem primeru uporabijo relevantne določbe prava Skupnosti. Sodišče tolmači določbe prava Skupnosti, domača sodišča pa odločajo o pravicah in obveznostih davčnih zavezancev. Do sedaj je objavljenih približno 700 sodb, ki so pomembne za pravilno interpretacijo določb Direktive. Za pravilno razumevanje sistema DDV je treba preučiti približno 400 sodb. Brez njih ni mogoče pravilno razumeti določb Direktive, niti določb domače zakonodaje, niti razumeti »notranjega duha« sistema DDV (Borec, 2006, str. 5-7).

4.2.1 Sodba v združenih zadevah C-439/04 (Axel Kittel) in C-440/04 (Recolta) z dne 6. julija 2006

Sodba se nanaša na razlago Šeste direktive Sveta 77/388/EGS z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih. Sodišče je razsojalo v združenih zadevah C-439/04 in C-440/04, kjer je nastal spor med Axel Kittel oziroma Recolta Recycling

SPRL (v nadaljevanju Recolta) in Belgijo, ker belgijska davčna uprava ni priznala pravice do odbitka vstopnega DDV, plačanega na transakcije, ki naj bi bile del davčnega vrtiljaka. Axel Kittel je bil stečajni upravitelj delniške družbe Ang Computime Belgium, ki je namerno sodelovala v davčnem vrtiljaku, katere cilj je bil enkrat ali večkrat dobiti nazaj DDV zaračunan za isto blago, dobave blaga pa so bile navidezne. Transakcije podjetja Recolta so bile del razkritega davčnega vrtiljaka, v katerem se je preprodajalo z luksuznimi avtomobili.

Sodišče je odločilo, da se davčnemu zavezancu ne prizna pravica do odbitka vstopnega DDV, kadar se glede na objektivne elemente ugotovi, da je vedel ali bi moral vedeti, da z nakupom sodeluje pri transakciji, ki je del utaje DDV. Sodišče je v svoji presoji določilo, da je davčna uprava, ki je ugotovila, da je pravica do odbitka izvedena z goljufijo, pooblaščen, da z učinkom za nazaj zahteva vračilo odbitih zneskov. Pri tem je poudarilo, da se pravica do odbitka vstopnega DDV zavrne, tudi če sporna transakcija ustreza objektivnim merilom, na katerih temelji pojem dobave blaga, ki jo opravi davčni zavezanec, ki deluje kot tak, in ustreza objektivnim merilom gospodarske dejavnosti, ter da lahko davčna uprava z učinkom za nazaj zahteva vračilo nezakonito odbitih zneskov DDV. Torej tudi če je bila dejanska dobava blaga oziroma storitev opravljena v okviru gospodarske dejavnosti, se vstopni DDV davčnemu zavezancu ne prizna, če je bila dobava izvedena z goljufijo, seveda ob obstoju elementov, ki kažejo, da je davčni zavezanec vedel oziroma bi moral vedeti, da sodeluje v transakciji, ki je del utaje DDV. Sodišče je v nadaljevanju v svoji presoji označilo davčnega zavezanca, ki je vedel ali bi moral vedeti, da z nakupom sodeluje pri transakciji, ki je del utaje DDV, za sosterilca goljufije DDV. V tem primeru se upravičenci ne morejo sklicevati na pravo zdajšnje Direktive, ki ureja skupni sistem obdavčitve z DDV, ter priznava in podpira boj proti morebitnim utajam, izogibanju davkom in zlorabam.

DURS je v svojem pojasnilu z naslovom Poslovanje z »neplačujočimi gospodarskimi subjekti« in odgovornost gospodarskih subjektov za plačilo utajenih davčnih obveznosti zapisala, kdaj meni, da je mogoče uporabiti pojem »vedeti oziroma bi moral vedeti«. Davčni organ tako meni, da ga je mogoče uporabiti v primerih, ko davčni zavezanec pri sklepanju poslov:

- namenoma prezre določene okoliščine oziroma posluje z enim »zaprtim« očesom;
- namenoma oziroma nepremišljeno ne izvede poizvedb oziroma preverjanja, ki bi jih poštena in razumna oseba naredila;
- ko pri sklepanju poslov obstaja vedenje o okoliščinah posla, ki pošteni in razumni osebi kaže na goljufijo oziroma davčno utajo;
- ko obstaja vedenje o okoliščinah posla, ki bi pri pošteni in razumni osebi sprožilo poizvedbe oziroma preverjanje.

Na podlagi prej navedene sodbe Sodišča bo torej Davčna uprava v postopkih proti davčnim zavezancem, pri katerih je bil vstopni DDV uveljavljen na podlagi goljufije, zavrnila pravico do odbitka vstopnega DDV, in sicer če bodo pri davčnem zavezancu ugotovljeni naslednji dokazi oziroma okoliščine:

- da je davčni zavezanec vedel, da je določena transakcija povezana z goljufijo;

- da je davčni zavezanec namenoma prezrl dejstva, ki dokazujejo, da so transakcije povezane z utajo;
- da pri transakciji obstojajo okoliščine oziroma povezane okoliščine, ki bi razumnemu davčnemu zavezancu govorile, da so določene transakcije povezane z goljufijo;
- da davčni zavezanec v prejšnjem primeru ni izvedel nobenih poizvedb;
- da so bile poizvedbe sicer izvedene, vendar se je davčni zavezanec zadovoljil z odgovori, ki ne bi zadovoljili razumnega davčnega zavezanca.

4.2.2 Sodba v združenih zadevah C-354/03 (Optigen), C-355/03 (Fulcrum) in C-484/03 (Bond House) z dne 12. januarja 2006

Sodba se nanaša na razlago Prve direktive Sveta z dne 11. aprila 1967 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih (66/227/EGS), kot je bila spremenjena s Šesto direktivo Sveta 77/388/EGS z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih. Sodišče je razsojalo v združenih zadevah C-354/03, C-355/03 in C-484/03, kjer je nastal spor med Optigen Ltd (v nadaljevanju Optigen), Fulcrum Electronics Ltd, v likvidaciji (v nadaljevanju Fulcrum) in Bond House Systems Ltd (v nadaljevanju Bond House) proti Commissioners of Customs and Excise (v nadaljevanju Commissioners) zaradi njihove zavrnitve zahteve za vračilo DDV, plačanega za nakup mikroprocesorjev v Veliki Britaniji, ki so bili nato izvoženi v drugo državo članico. Glavna dejavnost družb Optigen, Fulcrum in Bond House je vključevala predvsem nakupe mikroprocesorjev od družb v Veliki Britaniji in njihovo prodajo kupcem v drugih državah članicah. Vse družbe so v maju oziroma juniju 2002 zahtevale vračilo različnih neto zneskov DDV, katere pa so Commissioners zavrnili. Iz predložitvenih odločb izhaja, da so bile zadevne transakcije del verige dobav, v kateri je bil brez vednosti tožečih družb postopka v glavni stvari udeležen trgovec, ki ni izpolnil obveznosti, to je trgovec, ki je zavezan za DDV in je izginil ne da bi DDV nakazal pristojnim davčnim organom, oziroma trgovec, ki uporablja nepooblaščenno številko DDV, to je številko, ki ni njegova, in ta dejanja po mnenju Commissioners predstavljajo goljufijo tipa davčni vrtiljak.

Sodišče je v vsaki od zadev želelo izvedeti, po eni strani, ali transakcije, kot se obravnavajo v postopku v glavni stvari, ki same niso bile del goljufije z DDV, ampak so del verige dobave, v kateri je druga predhodna ali naknadna transakcija del goljufije, ne da bi bil trgovec iz prve transakcije seznanjen oziroma bi za to lahko vedel, pomenijo izvršene dobave blaga davčnega zavezanca, ki deluje kot tak, in gospodarsko dejavnost v smislu členov 2, točk 1, 4 in 5(1) Šeste direktive.

Po drugi strani je Sodišče zanimalo, če se v teh okoliščinah lahko omeji upravičenje trgovca do odbitka vhodnega davka. Optigen in Fulcruma menita, da je v skupnem sistemu DDV in v smislu Prve in Šeste direktive pravico trgovca do vračila davka, zaračunanega za transakcijo, treba presojati glede na določeno transakcijo, katere stranka je bil trgovec. Pri tem je treba vključiti namen trgovca, s katerim je pri tem sodeloval in ne glede na predhodne ali naknadne transakcije, o katerih trgovec ni seznanjen in ne more biti seznanjen, niti glede na goljufiva dejanja in namene drugih trgovcev, katerih vpletenosti, dejanj in namenov trgovec ne pozna oziroma ne

more poznati. Tudi Bond House je enakega mnenja. Vlada Velike Britanije pa poudarja, da je treba v skupnem sistemu DDV in v smislu Prve in Šeste direktive pravico trgovca do vračila davka, zaračunanega za transakcijo, presoјati glede na celoto transakcij. Vse transakcije krožnih dobav verige, katere edini cilj je goljufija z DDV, zato v celoti ne sodijo na področje uporabe Šeste direktive in dejstvo, da nekatere od teh transakcij vključujejo nedolžne trgovce, ni razlog, da bi jih izključili s področja uporabe te direktive.

Končna sodba Sodišča se glasi: Transakcije, kot v postopku v glavni stvari, ki same niso prizadete z goljufijo DDV, pomenijo dobavo blaga s strani davčnega zavezanca ter gospodarsko dejavnost v smislu člena 2, točk 1, 4 in 5(1) Šeste direktive Sveta 77/388/EGS z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih, ker ustrezajo objektivnim merilom, neodvisno od namena trgovca, ki ni zadevni davčni zavezanec, vključen v isti verigi dobav, in/ali morebitne goljufivosti druge transakcije v tej verigi, pred transakcijo ali po njej, ki jo je izvršil ta davčni zavezanec in o kateri ni bil ali ni mogel biti seznanjen. Na pravico davčnega zavezanca, da odbije vstopni DDV, tudi ne more vplivati okoliščina, da je v verigi dobav, katere del so transakcije, ne da bi bili ti davčni zavezanci o tem seznanjeni oziroma bi lahko vedeli, druga transakcija izvršena pred to ali po njej, del goljufije z DDV.

Sodišče je razsodilo, da je potrebno vsako transakcijo v verigi dobav presoјati posebej. V primeru, da je v tej verigi tudi davčni zavezanec, ki ni vedel in ni mogel vedeti, da je na podlagi katerekoli druge transakcije prišlo do davčne utaje, ima ta davčni zavezanec pravico do odbitka DDV. Torej dobroverni davčni zavezanci, ki so bili nevede udeleženi v davčnem vrtiljaku, imajo pravico da uveljavljanja odbitka vstopnega DDV.

4.2.3 Sodba C-255/02 (Halifax) z dne 21. februarja 2006

Sodba se nanaša na razlago Šeste direktive Sveta 77/388/EGS z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih, ki je bila spremenjena z Direktivo Sveta 95/7/ES z dne 10. aprila 1995. Sodišče je razsoјalo v zadevi C-255/02, kjer je nastal spor med Halifax plc (v nadaljevanju Halifax), Leeds Permanent Development Services Ltd (v nadaljevanju Leeds Development) in County Wide Property Investments Ltd (v nadaljevanju County) ter Commissioners of Customs & Excise (v nadaljevanju Commissioners), ker so zadnji omenjeni zavrnili zahteve za vračilo ali oprostitvev DDV, ki sta jih vložili Leeds Development in County v okviru načrta za zmanjšanje davčnega bremena Halifax plc Group.

Halifax je banka, katere velika večina storitev je oproščena DDV. Leeds Development je družba za opremljanje zemljišč za gradnjo in County družba za opremljanje zemljišč za gradnjo in naložbe. Leeds Development, County in druga družba družbe Halifax plc Group, ki je vključena v sporne transakcije, namreč Halifax Property Investments Ltd (v nadaljevanju: Property), so vse odvisne družbe v popolni lasti družbe Halifax. Leeds Development in County sta ločeno vpisani v register DDV, medtem ko Property ni vpisana. Vse štiri navedene družbe so med seboj sklenile več sporazumov za različna zemljišča. Transakcije med njimi so se odvile podobno za vsa zemljišča. Sporazumi so vključevali predvsem izvajanja različnih gradbenih del, opremljanja

zemljišč in najeme zemljišč. S temi sporazumi bi lahko dosegli davčne posledice predvsem v obliki odbitka dela plačanega vstopnega DDV in v uveljavljanju oproščenih transakcij v primeru odstopa najema zemljišč. Commissioners so zavrnili zahteve za odbitke DDV. Sodišču sta bili predloženi v predhodno odločanje dve vprašanji:

- ali se lahko v upoštevni okoliščini transakcije, ki jih opravi vsak udeleženec z ednim namenom pridobivanja davčne ugodnosti in s katerimi se ne sledi nobenemu samostojnemu gospodarskemu cilju, upoštevajo za namene DDV kot dobave ali storitve, ki jih opravijo davčni zavezanci ali jih kdo opravi v njihovo korist v okviru njihove gospodarske dejavnosti?
- ali teorija zlorabe pravic, kot jo je razvilo Sodišče, povzroči, da se tožečim strankam zavrnejo njihove zahteve za vračilo ali oprostitev plačanega vstopnega davka, ki izhaja iz izvajanja upoštevni transakcij?

Končna presoja sodišča je sledeča:

- Transakcije, kot so te v postopku v glavni stvari, so dobave blaga ali storitev in gospodarska dejavnost v smislu člena 2, točka 1, člena 4(1) in (2), člena 5(1) in člena 6(1) Šeste direktive Sveta z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih, če izpolnijo objektivna merila, na katerih ti pojmi temeljijo, celo če se izvedejo z ednim ciljem pridobiti davčno ugodnost, pri čemer ne sledijo nobenemu gospodarskemu cilju.
- Šesto direktivo je treba razlagati tako, da nasprotuje pravici davčnega zavezanca, da odbije plačani vstopni davek, kadar transakcije, na katerih temelji ta pravica, pomenijo zlorabo. Za ugotovitev zlorabe se zahteva, da je po eni strani rezultat spornih transakcij pridobitev davčne ugodnosti, katere dodelitev bi nasprotovala cilju, ki mu sledijo zadevne določbe, čeprav so bili pogoji, predvideni s temi določbami Šeste direktive in nacionalne zakonodaje, ki prenaša to direktivo, formalno izpolnjeni. Po drugi strani bi tudi iz več objektivnih dejavnikov moralo biti razvidno, da je cilj spornih transakcij pridobitev davčne ugodnosti.
- Kadar se ugotovi obstoj zlorabe, je treba transakcije, vpletene v zlorabo, znova opredeliti, tako da se vzpostavi položaj, kakršen bi obstajal, če ne bi bilo transakcij, ki pomenijo navedeno zlorabo.

Zloraba pravic prava Skupnosti torej nastopi, če bi bil namen in rezultat transakcij brez smisla in ne bi obstajala pravica do zahtevka, in drugič, če obstoja transakcije ni mogoče pojasniti drugače, kot da je oblikovana izključno za uveljavljanje pravice do zahtevka.

5 NAPOTILA IN UKREPI ZA PREPREČEVANJE POJAVA DAVČNIH VRTILJAKOV

5.1 Prepoznavanje manjkajočega trgovca

V obvestilu za javnost z dne 11.1.2008 je DURS navedel kazalnike, po katerih se prepozna manjkajočega trgovca. Manjkajoči trgovec je tipična »papirna« družba (obstaja samo na papirju). Praviloma nastane iz družbe v mirovanju, ki že več kot dve leti ne opravlja svoje dejavnosti, in si pridobi identifikacijsko številko za DDV – večinoma je to novoregistrirani zavezanec za DDV. V nekaterih primerih družbe formalno sploh ni, ampak se zlorabi identifikacijska številka za

DDV drugega davčnega zavezanca. Resnični lastnik oziroma ustanovitelj družbe je skrit za zakonitim lastnikom, ki je ponavadi tujec ali mlajša oseba v starosti od 20 do 28 let brez profesionalnega znanja in izkušenj. Sedež družbe je na stanovanjskem naslovu, ki nima primernih poslovnih prostorov oziroma skladišč za svojo dejavnost. Na prijavljenem sedežu poslovanja ni nobene označbe družbe oziroma se ne izvaja nobena dejavnost.

Manjkajoči trgovci se pojavljajo v večjih urbanih središčih, kjer je manjša možnost odkritja goljufije. Svojih dejavnosti ne oglašujejo, so brez referenc na določenem področju delovanja in nimajo zaposlenih delavcev. Za manjkajočega trgovca je značilen hiter in močan porast prometa v zelo kratkem času na začetku poslovanja, kratka življenjska doba (od 3 do 6 mesecev), nizek ustanovni kapital, velike vrednosti na izdanih računih ter veliki in hitri prenosi denarja na obstoječih transakcijskih računih. Praviloma poslujejo z gotovino in dvigujejo visoke zneske gotovine s transakcijskih računov. Zastopniki manjkajočega trgovca se predstavljajo samo z imenom (velikokrat lažnim) in so dosegljivi samo na številko mobilnega telefona, ki pa po kratkem času ne obstaja več. Blago prodajajo po sumljivo nizki ceni, za katerega je sicer znana tržna cena in ga je po njej tudi mogoče prodati. Večino blaga nabavljajo iz drugih članic EU oziroma je neznanega izvora. Podjetje ne vodi poslovnih knjig in davčnih evidenc, ne oddaja obračunov DDV in jih tudi ne plačuje.

Navedene značilnosti manjkajočih trgovcev niso dokončne, saj so lahko kazalniki zelo različni in odvisni predvsem od okoliščin poslovanja. Kot primer, manjkajoči trgovec v gradbeništvu ima drugačne lastnosti od tovrstne družbe, ki preprodaja motorna vozila.

5.2 Ukrepi za preprečevanje davčnih utaj

Zaradi vedno bolj perečega problema goljufij na področju DDV znotraj EU se različne inštitucije že nekaj let soočajo s pripravo strategije in ukrepov za boj proti davčnim utajam, še posebej v obliki davčnih vrtiljakov. V marcu 2008 je Komisija Evropske skupnosti (v nadaljevanju Komisija) predlagala prve ukrepe, ki bi se uveljavili s spremembo Direktive in Uredbe o upravnem sodelovanju na področju DDV², s katerimi bi se skrajšali roki in spremenila vsebina poročanja o znotraj-skupnostnih transakcijah. V novembru 2008 je predlagala drugi niz ukrepov, s katerimi naj bi se povečale možnosti za kaznovanje kršiteljev in pobiranje DDV od čezmejnih transakcij v primerih izpada dohodkov, ki so posledica goljufij. Ostale spremembe v zvezi z dodatnim posegom v določbe Uredbe o upravnem sodelovanju so še v pripravi. Za večje spremembe sistema obdavčitve, kot na primer uvedba načela države porekla pri obračunavanju DDV, uvedba sistema obrnjenega davčnega bremena (angl. *reverse-charge*) ali uvedba obdavčitve pri znotraj-skupnostnih transakcijah, Komisija ni dobila zadostne politične podpore.

² Uredba Sveta (ES) št. 1798/2003 z dne 7. oktobra 2003 o upravnem sodelovanju na področju DDV in razveljavitvi Uredbe (EGS) št. 218/92 – Uredba; UL L 264/03 s spremembami.

Komisija je pri pripravi predlogov ukrepov iskala rešitve, ki ne bi preveč korenito posegle v utečene nacionalne prakse in ki bi po drugi strani omogočale pristop na nivoju Skupnosti. Pri oblikovanju ukrepov je upoštevala, da (Prezelj, 2008, str. 35):

- morajo davčni organi čim hitreje dobiti potrebne in ažurne informacije;
- mora biti uporaba teh informacij optimalna;
- je potrebno povečati možnosti za ukrepanje zoper kršitelje, pri tem pa spoštovati potrebe in pričakovanja davčnih zavezancev, ki ne smejo biti izpostavljeni nepotrebnim administrativnim bremenom in dodatnim stroškom v zvezi s poročanjem, zagotovljena pa mora biti tudi njihova pravna varnost.

Države članice EU obstoječih ukrepov za preprečevanje davčnih goljufij iz Direktive ne upoštevajo, jih različno izvajajo ali pri izvajanju niso učinkovite, zato je na enotnem trgu EU potrebno usklajeno delovanje na zakonodajno in operativno delovanje. Oblikovane ukrepe je Komisija razdelila v tri pakete glede na to postopek za njihov sprejem, glede na nujnost uvedbe in obseg doslej opravljenih dejanj.

5.2 1 Razširitev sredstev za odkrivanje zlorab

Najšibkejša točka veljavnega sistema DDV je mehanizem, po katerem se obračunava DDV od dobave blaga znotraj Skupnosti, ki je bil sprejet ob uvedbi skupnega evropskega trga leta 1993. Dobava blaga med državami EU je oproščena, DDV obračuna kupec v namembni državi po načelu samoobdavčitve. Zaradi odprave mejnih kontrol med državami članicami EU spremljanje teh transakcij temelji na poročanju o opravljenih dobavah s t.i. rekapitulacijskimi poročili. Vsak davčni zavezanec, identificiran za DDV, mora davčnemu organu predložiti rekapitulacijsko poročilo o osebah, identificiranih za DDV, katerim je dobavil blago pod pogoji iz 1. in 4. točke 46. člena ZDDV-1, in osebah, identificiranih za DDV, katerim je dobavil blago, ki mu je bilo dobavljeno na način pridobitve blaga znotraj Skupnosti v skladu s četrtem odstavkom 23. člena ZDDV-1.

Pravila in roki za poročanje so bili določeni leta 1993 ob uvedbi skupnega trga. Na njihovi podlagi lahko od trenutka, ko je transakcija opravljena, do trenutka, ko je o njej obveščena država kupca, preteče 3 do 6 mesecev, kar je glede na današnjo hitrost poslovanja predolgo za učinkovit boj proti davčnim goljufijam. Komisija je zato predlagala skrajšanje obdobj in rokov poročanja o znotraj-skupnostnih transakcijah in izmenjavi teh podatkov med državami članicami EU. Obdobje poročanja naj bi se s 1. januarjem 2010 skrajšalo na koledarski mesec, države članice pa naj bi bile dolžne posredovati podatke pristojnim organom druge države v najkrajšem času, vendar najkasneje v enem mesecu po izteku obdobja, na katerega se podatki nanašajo.

V skladu s 143. členom Direktive države članice oprostitjo uvoz blaga, odposlanega ali odpeljanega s tretjega ozemlja ali tretje države v članico, ki ni država, v kateri se odpošiljanje konča, če je nadaljna dobava takega blaga oproščena in jo opravi uvoznik, ki je v skladu z zakonodajo članice dolžan plačati DDV pri uvozu blaga. Za eno izmed slabosti obstoječih pravil se je izkazala tudi oprostitve uvoza blaga v EU, ki mu sledi dobava ali prenos v drugo članico.

Razlog za to je neučinkovita izmenjava podatkov med carinskim in davčnim organom države uvoza, kot tudi med davčnima organoma države uvoza in države pridobitve. Goljufija se izvaja z uveljavitvijo oprostitve plačila DDV ob uvozu, čeprav v nadaljevanju ne pride do dobave blaga v drugo državo članico. Za izboljšanje stanja Komisija predlaga uvedbo dodatnih pogojev za oprostitve uvoza, in sicer: uvoznik mora biti v državi uvoza identificiran za DDV, lahko pa namesto tega imenuje davčnega zastopnika; zavezanec mora dokazati, da bo blago zapustilo državo članico uvoza in bo poslano oziroma prepeljano v drugo članico; v trenutku uvoza mora uvoznik predložiti DDV številko zavezanca iz druge države članice, kateremu bo blago odposlano (Prezelj, 2008, str. 36).

Dobavitelj mora preveriti status kupca oziroma njegove podatke, preden opravi oproščeno dobavo, saj mora biti kupec zavezanec za DDV v drugi državi članici. Za dostop do osnovnih podatkov o tujih davčnih zavezancih je potrebno poslati zahtevek tujemu davčnemu organu, kar pa je zelo zamudno in neustrezno opravilo. Komisija za rešitev tega problema pripravlja predlog za avtomatiziran dostop davčnih organov ene članice do baze podatkov druge članice o njenih davčnih zavezancih, kar bi pospešilo izmenjavo podatkov in zmanjšalo število zahtevkov.

Svet EU je 7. oktobra 2008 objavil, da podpira ustanovitev omrežja Eurofisc, ki bo delovalo na področju usklajenega boja proti goljufijam DDV. Eurofisc naj bi bilo decentralizirano omrežje za izmenjavo informacij o goljufijah z DDV med državami članicami, sledilo pa bi štirim splošnim načelom: sodelovanje držav članic pri posameznih nalogah mreže je prostovoljno; sodelovanje pri izmenjavi informacij je aktivno; informacije, ki se izmenjajo, so zaupne; za sodelujoče ne bi pomenil dodatnega bremena. Eurofisc naj ne bi imel pravne osebnosti, njegovo delovanje naj bi bilo organizirano s sporazumom sodelujočih držav članic ob podpori Komisije. Naloge te mreže bodo vzpostavitev večstranskega mehanizma za zgodnje opozarjanje v boju proti goljufijam z DDV ter usklajevanje izmenjave informacij in dela sodelujočih držav članic. Druge morebitne naloge mreže Eurofisc v prihodnosti pa bodo tudi izvajanje in koordinacija multilateralnih preverb ter razvoj kapacitet za skupno preverjanje podatkovnih baz o davčnih zavezancih in njihovih transakcijah (Borec, 2008, str. 8-11).

5.2.2 Uvedba solidarne odgovornosti in sankcioniranje kršitve obveznosti poročanja o dobavah blaga

Cilj, ki ga komisija zasleduje na tem področju, je izboljšati možnosti za nadomestitev dohodkov iz čezmejnih transakcij, katerih izpad je posledica goljufij. Država članica naj bi bila zavezana sprožiti postopek zoper kršitelja davčnih predpisov tudi zaradi izgube dohodkov, do katere je prišlo v drugi državi in ne le, če so prizadeti njeni domači prilivi v proračun. Obveznost dobavitelja, da poroča o opravljenih dobavah blaga znotraj Skupnosti, je namenjena temu, da država kupca dobi podatke o transakcijah, ki se obdavčijo na njenem ozemlju.

Člen 205 Direktive državam članicam omogoča, da določijo, da je namesto osebe, ki je dolžna plačati DDV, za plačilo DDV solidarno odgovorna druga oseba. V primeru, da oseba, ki znotraj Skupnosti izvaja dobavo blaga, ki je oproščena davkov, ni izpolnila obveznosti v zvezi s

poročanjem, je treba uvesti obvezno uporabo solidarne odgovornosti in podrobno opredeliti pogoje za uporabo le-te – vse to pa ob upoštevanju načel sorazmernosti, preglednosti in pravne varnosti ter zaradi zagotavljanja enotne uporabe te določbe. V zvezi s solidarno odgovornostjo je v vseh državah članicah EU uvedeno posebno pogojno in obvezno pravilo o solidarni odgovornosti za primere, ko je dobavitelj z opustitvijo dejanja prispeval k izgubi DDV, ki se plača za pridobitev tega blaga v drugi državi članici, ker ni ali je prepozno predložil svoje rekapitulacijsko poročilo ali pa slednje ne vsebuje vseh informacij, povezanih z dobavo znotraj Skupnosti. Dobavitelj mora imeti tudi možnost, da davčni upravi države članice, v kateri je dolžan plačati DDV za pridobitev znotraj Skupnosti, dokaže, da je njegova opustitev dejanja ustrezno utemeljena, pomanjkljivosti glede obveznosti poročanja pa so le nenamerne vsebinske napake. Na ta način naj bi se tudi bistveno izboljšala kakovost predloženih podatkov, kar je ključni element nadzora, poleg tega pa bi oblikovanje goljufivih shem postalo bolj zapleteno, saj bi imeli davčni organi v rokah učinkovito sredstvo za ukrepanje (povzeto po Predlogu direktive Sveta o spremembi direktive 2006/112/ES o skupnem sistemu davka na dodano vrednost glede davčne utaje, povezane z uvozom in drugimi čezmejnimi transakcijami, 2008).

5.2.3 Izboljšanje izmenjave in kakovosti podatkov v sistemu VIES ter poenotenje pravil v zvezi z dokumentacijo za DDV

Konec leta 2007 je Evropsko računsko sodišče izdalo poročilo o administrativnem sodelovanju med državami članicami na področju utaj DDV, v katerem je ocenilo, da države članice v zadostnem obsegu ne uporabljajo možnosti za izmenjavo podatkov, ki so jim na voljo v okviru evropske zakonodaje, da podatki niso izmenjani v primernem času in da predpisani časovni okvirji v večini primerov niso spoštovani. Tudi iz teh razlogov informacije, ki so na voljo v sistemu za izmenjavo podatkov v zvezi z DDV (v nadaljevanju VIES) (angl. *Value Added Tax Information Exchange System*), niso vedno popolne in natančne, zato se je na njih težko zanesti. Nekaterе države ohranjajo v veljavi oziroma v sistemu tudi DDV številke tistih zavezancev, za katere se je izkazalo, da so bili vključeni v goljufije in so izginili. Zlorabe bi bilo namreč moč preprečevati tudi tako, da bi se morebitnim kršiteljem otežilo oziroma preprečilo neupravičeno izkazovanje za identificiranega zavezanca. Neprimerna uporaba orodij, ki so na voljo državam članicam, povečuje možnosti zlorab na področju DDV, zato potrebno, da izmenjava informacij med državami postane prioriteta v boju proti davčnim prevaram (Žnidaršič, 2008, str. 30).

Davčnim organom in davčnim zavezancem je potrebno zagotoviti, da so informacije o statusu drugih zavezancev, da katerih imajo dostop, zanesljive. Zaupanje vanje je po mnenju Komisije mogoče izboljšati z uvedbo enotnih standardov za registracijo in prenehanje registracije zavezanca v sistemu VIES na ravni EU. Z omenjenimi minimalnimi standardi bi določili podatke, ki jih mora vsako podjetje zagotoviti, preden prejme identifikacijsko številko, pogoje za obvezno izključitev DDV številke iz sistema VIES ter objektivne kriterije, ki morajo biti izpolnjeni ves čas, ko je DDV številka v sistemu (Prezelj, 2008, str. 38).

Računi so ključni element sistema DDV. Komisija bo predlagala poenostavitve, poenotenje in modernizacijo obstoječih pravil za izdajanje računov, da bi s tem zmanjšala administrativno

breme zavezancev in posledično pripomogla k preprečevanju goljufij. Od leta 2004 so pravila za izdajanje računov poenotena glede vsebine, državam članicam pa je prepuščeno, da določijo različne poenostavitve, morebitni rok za izdajo računov, obdobje obvezne hrambe ipd. V tej zvezi je pričakovati poenotenje obdobja obveznega shranjevanja računov in uvedbo enotnega roka za izdajo računa, s čimer naj bi se izboljšala kontrola v državah članicah. V skladu s sedaj veljavnimi pravili prihaja do primerov, ko pri dobavah, kjer gre za samoobdavčitev prejemnika, veljajo pravila države kupca, za nadzor nad izpolnjevanjem obveznosti dobavitelja pa pravila njegove države (Prezelj, 2008, str. 38).

5.3 Napotila za zaščito pred vpletenostjo v davčni vrtiljak

Utaje na davčnem področju so v zadnjih letih dosegle takšne razsežnosti, da bi večina davčnih zavezancev morala občasno ali celo redno preverjati svoje poslovne partnerje. Vsak davčni zavezanec se mora zavedati, da je lahko v določenih primerih odgovoren za plačilo utajenega DDV in da je sklepanje večjih poslov z »neznanimi« dobavitelji s finančnega stališča lahko enako nevarno kot sklepanje večjih poslov s kupci, za katere ni podatkov o njihovi likvidnosti oziroma sposobnosti plačevanja dolgov ob zapadlosti. Za davčne zavezance je torej pomembno, da sprejmejo vse ukrepe v okviru kontrolnih in nadzornih funkcij v podjetju tako, da je jasno opredeljena odgovornost posameznikov v podjetju pri sklepanju poslov in izvajanju navedenih preverb ter seznanitev le-teh s problematiko davčnih utaj na njihovem področju delovanja (DURS, 2008).

Danes je mogoče večino preverb, ki se nanašajo na poslovanje določene družbe, izvesti preko različnih komercialnih baz s tovrstnimi podatki. Vsekakor morajo davčni zavezanci izvesti vse preverbe in poizvedbe, ki jih je od njih mogoče zahtevati oziroma bi jih razumen davčni zavezanec izvedel, da bi zagotovil, da njegove transakcije niso del goljufije z DDV.

DURS je navedel nekaj osnovnih preverb, ki bi jih morali izvesti obstoječi davčni zavezanci v vsakem primeru, preden začnejo poslovati z novim dobaviteljem:

- pridobitev kopije ustanovitve družbe iz sodnega registra;
- pridobitev kopije odločbe o identifikacijski številki za DDV;
- preverba veljavnosti identifikacijske številke za DDV;
- pridobitev razpoložljivih informacij iz komercialnih baz podatkov o dosedanjem poslovanju podjetja;
- pridobitev informacij o dosedanjih referencah podjetja;
- pridobitev informacije od neodvisnih tretjih oseb o boniteti podjetja;
- preverba obstoječih podatkov o podjetju na internetu in v ostalih medijih;
- vztrajanje na osebnem kontaktu z odgovorno osebo ali z bodočim dobaviteljem in, če je le mogoče, obisk poslovnih prostorov oziroma sedeža dejavnosti;
- preverba obstoja stacionarne telefonske številke.

Pomembno je, da se vse poizvedbe in komunikacija s podjetji, ki jih davčni zavezanci opravijo, tudi dokumentirajo. V postopkih davčnega inšpekcijskega nadzora, ki praviloma potekajo za nazaj, zavezanci potem lažje dokazujejo, da so določene preverbe izvedli, kako in s kom so komunicirali ter da so na podlagi pridobljenih informacij ravnali razumno in v dobri veri. Prav tako morajo davčni zavezanci poleg računa, ki spremlja blago in ima veliko dokazno vrednost v smislu legitimnosti in integritete transakcije, posvetiti več pozornosti dokumentaciji, kot so naročilnice, predračuni, dobavnice, oddajnice, prevzemnice, tehtalni in tovarni listi. Na DURS ugotavljajo, da je v primeru goljufij največja težava priskrbeti vse navedene spremljajoče dokumente, ki jih morajo davčni zavezanci predložiti na zahtevo davčnega organa, pri čemer se, čeprav v svojo škodo, sklicujejo, da določene dokumentacije po zakonu niso dolžni voditi.

SKLEP

Ni dvoma, da je DDV dovzeten za različne oblike utaj – od enostavne prikrite prodaje do zapletenega in organiziranega davčnega kriminala. Davčne vrtiljake uvrščamo med davčne goljufije, pri katerih gre za napačno materialno podajanje dejstev, in so namerno ali brezbržno usmerjene proti davčnim oblastem z namenom, da te utrpijo denarno škodo izgube dela davkov. Groba ocena izgube DDV zaradi utaje tipa manjkajoči trgovec znaša največ 2 % vseh prihodkov iz naslova DDV, medtem ko izgube zaradi pojava davčnih vrtiljakov znašajo najverjetneje okoli 1 % prihodkov. Z davčnimi vrtiljaki se že nekaj let intenzivno ukvarja večina zakonodajalcev na tem področju, zlasti na območju EU. Boj proti davčnim utajam ni enostaven in ugotovitve kažejo, da davčnih vrtiljakov ni mogoče v celoti preprečiti.

Davčna uprava Republike Slovenije v postopkih inšpekcijskega nadzora ugotavlja, da prihaja v Sloveniji do vedno večjega števila utaj DDV. K temu prispeva tudi nenadzorovan pretok blaga zaradi odprave carinskih meja ob vstopu Slovenije v EU. Takšne utaje predstavljajo resno grožnjo za slovenski proračun, saj predstavlja DDV večinski del prihodkov proračuna Republike Slovenije. Izterjava dolgovane zneska davka od dolžnika pri davčnem vrtiljaku skoraj ni mogoča, ker manjkajoči trgovec ne posluje več oziroma nima premoženja, iz katerega bi bila izterjava mogoča.

Za učinkovito odkrivanje in preprečevanje davčnih utaj bi bilo potrebno oblikovati skupen model v okviru prava EU, ki bi združil obstoječe informacijske sisteme in razpoložljive podatkovne baze. Veliko pozornosti bi bilo potrebno nameniti sodelovanju pristojnih institucij med državami članicami EU, učinkoviti izmenjavi potrebnih podatkov in s tem izboljšanju davčnega nadzora. Komisija Evropske skupnosti je v letu 2008 pripravila prve ukrepe za spremembo Direktive in Uredbe o upravnem sodelovanju na področju DDV. Za uveljavitev ukrepov bo najprej potrebovala soglasje Evropskega parlamenta, predlog pa bo nato obravnaval in sprejel Svet Evropske unije za gospodarske in finančne zadeve (ECOFIN). V primeru sprejetja predlaganih ukrepov bodo njihovi rezultati odvisni predvsem od načina in kakovosti izvajanja posameznih držav članic.

Menim, da sem z diplomskim delom dosegla željeni namen, in sicer celovit prikaz delovanja utaj DDV s poudarkom na davčnem vrtiljaku ter opis oblik kaznovanja utaj in ukrepov za njihovo preprečevanje. Za zaključek sem navedla nekaj koristnih nasvetov podjetjem za zaščito pred vpletenostjo v davčni vrtiljak. Pomembno je predvsem, da so zaposleni seznanjeni z novostmi na področju zakonodaje in da se udeležujejo različnih seminarjev in izobraževanj, ki jih prirejajo davčno-svetovalna podjetja, ter da opravijo pomembne preverbe bodočih poslovnih partnerjev. Na koncu bi poudarila pomen sodb Sodišča Evropske skupnosti, ki zavezujoče interpretirajo določbe prava Skupnosti in so pomembne za pravilno razumevanje sistema DDV, določb Direktive in zakonodaje s tega področja. Ob tem bi izpostavila koncept ali teorijo zlorabe pravic prava Skupnosti (angl. *abuse of rights*; fran. *abus de droit*), ki se vedno pogosteje pojavlja pri sodbah v primerih suma kaznivega dejanja davčnih vrtiljakov, in sem ga v diplomskem delu le na kratko opisala na primeru sojenja britanski banki Halifax. Tej analizi bom več pozornosti posvetila v svojem nadaljnjem delu.

LITERATURA IN VIRI

1. Bernik, D. (2008a). Prepoznavanje in tveganja pri mednarodnih davčnih vrtiljaki. *Zbornik referatov 8. davčne konference Slovenskega inštituta za revizijo* (str. 49-54). Ljubljana: Slovenski inštitut za revizijo.
2. Bernik, D. (2008b). Kaj so davčni vrtiljaki in kaj ne. *Davčno-finančna praksa*, 9 (3), 20-22.
3. Bird, R. M. (2007). Value-Added Tax and excises: Commentary. Institute for Fiscal Studies.
4. Borec, Č. (2005). Sodna praksa Sodišča Evropskih Skupnosti: Koncept zlorabe pravic in načelo zaupanja v pravo. Ljubljana: PricewaterhouseCoopers.
5. Borec, Č. (2006). Vpogled v sistem DDV, trošarin in okoljskih dajatev. Ljubljana: PricewaterhouseCoopers.
6. Borec, Č. (2008). Davčni vrtiljaki in druge oblike organizirane utaje DDV – kako se zavarovati pred njihovim vplivom. Portorož: 8. davčno-finančna konferenca.
7. Carinska uprava Republike Slovenije. Najdeno 15. oktobra na spletnem naslovu <http://www.carina.gov.si/>.
8. Combating VAT Fraud in the EU. (2007). Brussels: International VAT Association.
9. Council conclusions on fight against tax fraud. (2008). Luxembourg: 2894th Economic and Financial Affairs.
10. Čokelc, S. (1998). Pojavi in odkrivanje davčnih utaj. Zbornik 30. simpozija o sodobnih metodah v računovodstvu, financah in reviziji (str. 267-281). Ljubljana: Zveza ekonomistov Slovenije.
11. Davčna uprava Republike Slovenije: Poslovanje z »neplačujočimi gospodarskimi subjekti« in odgovornost gospodarskih subjektov za plačilo utajenih davčnih obveznosti. Najdeno 10. oktobra 2008 na spletnem naslovu: http://www.durs.gov.si/si/novice/poslovanje_z_neplacujocimi_gospodarskimi_subjekti_in_odgovornost_gospodarskih_subjektov_za_placilo_utajenih_davcnih_obveznosti.
12. Davčni nadzor. Nepravilnosti, ugotovljene pri inšpekcijskem nadzoru. (2007). *Davčni bilten*, 8 (12), 46-56.
13. Davčni vrtiljak. Interno izobraževanje. (2008). Ljubljana: PricewaterhouseCoopers.
14. Direktiva Sveta 2006/112/ES o skupnem sistemu davka na dodano vrednost (Uradni list Evropske Unije, L 347/1).
15. Dražnik, R. (2007). Problematika davčnih vrtiljakov v Sloveniji. Čatež: Leitner + Leitner.
16. Driesen, D. & Hulot, Y. (2006). Caroustop South. Ljubljana.
17. Drobež Tomšič, M. (2008). Poslovanje z »missing trader« podjetjem. *Davčno-finančna praksa*, 9 (2), 11-14.
18. EUROPA, portal Evropske unije. Najdeno 24. maja 2009 na spletnem naslovu <http://europa.eu>.
19. European Commission plans laws to battle carousel frauds. (2008, 25. marec). Out-Law News. Najdeno 10. oktobra na spletnem naslovu <http://www.out-law.com/default.aspx?page=8970>.
20. Franc, B. (2008). Zakaj davčni zavezanci v Sloveniji niso neobčutljivi za organizirane davčne utaje DDV. *Zbornik referatov 8. davčne konference Slovenskega inštituta za revizijo* (str. 123-144). Ljubljana: Slovenski inštitut za revizijo.

21. How to spot VAT missing trader fraud. (2006). Essex: HM Revenue & Customs.
22. Kazenski zakonik Republike Slovenije (KZ) (1994). Ljubljana: GV založba.
23. Keen, M. & Smith, S. (2007). VAT Fraud and Evasion: What Do We Know, and What Can be Done? International Monetary Fund Working Paper. (WP 07/31).
24. Kogels, H. (2006). Caught or involved in a VAT carousel. *International VAT monitor*, 5-6, 172.
25. Laundering the proceeds of VAT carousel fraud. (2007). Paris: Financial Action Task Force.
26. McFarlane, G. (2006). HMRC derailed on carousel fraud. *Tax adviser*, 2, 8-9.
27. Mežner, U. & Podgornik, D. (2007). Davčne utaje – goljufije. Maribor: Pravna fakulteta.
28. Ministrstvo za finance Republike Slovenije. Bilten javnih financ. Državni proračun 1992 – 2007. Najdeno 24. maja 2009 na spletnem naslovu http://www.mf.gov.si/slov/tekgib/bilten/Drzavni_proracun_1992-2007.xls.
29. Needham, A. (2006). MTIC fraud – What can advisers do to help identify it in a business? *VAT Voice*, May/June, 6-7.
30. Petauer, B. (2008). Spremembe sistema DDV v EU. *Davčno-finančna praksa*, 9 (7-8), 13-14.
31. Pogačnik, A. & Ristevski, M. (2008). Uveljavljanje odbitka vstopnega davka na dodano vrednost na podlagi odbitnega deleža. *Davčno-finančna praksa*, 9 (5), 3-7.
32. Poročilo o usklajeni strategiji za izboljšanje boja proti davčnim goljufijam – A6-0312/2008. Najdeno 24. maja 2009 na spletnem naslovu <http://www.europarl.europa.eu/sides/getDoc.do?language=SL&reference=A6-0312/2008>.
33. Predlog direktive Sveta o spremembi direktive 2006/112/ES o skupnem sistemu davka na dodano vrednost glede davčne utaje, povezane z uvozom in drugimi čezmejnimi transakcijami. Najdeno 24. maja 2009 na spletnem naslovu [http://www2.gov.si/upv/vladnagradaiva-08.nsf/277bdf36cd5b7373c1256efa00399a6b/228fe0a247a3c10cc12575370051e564/\\$FILE/ST16774SL08.DOC](http://www2.gov.si/upv/vladnagradaiva-08.nsf/277bdf36cd5b7373c1256efa00399a6b/228fe0a247a3c10cc12575370051e564/$FILE/ST16774SL08.DOC).
34. Prezelj, T. (2006). Ko gre DDV v neprave roke. Ukrepi za preprečevanje davčnih goljufij. *Denar*, 7 (12), 11-13.
35. Prezelj, T. (2008). Evropska skupnost v boju proti davčnim goljufijam. *Denar*, 9 (19-20), 35-38.
36. Rajagopalan, S. (2006). Reverse charging to prevent VAT fraud. London: Reckon.
37. Ruffles, D. & Williams, T. (2003). Report on further research into the impact of Missing Trader Fraud on UK Trade Statistics, Balance of Payments and national Accounts. Najdeno 15. oktobra 2008 na spletnem naslovu http://www.statistics.gov.uk/articles/economic_trends/ETAug03Ruffles.pdf.
38. Sibinčič, J. (2008, 27. oktober). Davčne utaje: Preverite poslovnega partnerja! Revija Kapital. Najdeno 17. maja 2008 na spletnem naslovu <http://www.revijakapital.com/kapital/davcno-finančno-svetovanje.php?idclanka=6170>.
39. Sinn, H. W., Gebauer, A. & Parsche, R. (2004). The IFO Institute's model for reducing VAT fraud: payment first, refund later. *CESifo Forum* 2, 30-34.
40. Sodba sodišča (tretji senat). (2006, 6. julij). Axel Kittel proti Belgiji, Belgija proti Recolta Recycling SPRL. Najdeno 24. oktobra 2008 na spletnem naslovu <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:62004J0439:SL:HTML>.

41. Sodba sodišča (tretji senat). (2006, 12. januar). Optigen Ltd, Fulcrum Electronics Ltd, Bond House Systems Ltd proti Commissioners of Customs & Excise. Najdeno 24. oktobra na spletnem naslovu <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:62003J0354:SL:HTML>.
42. Sodba sodišča (tretji senat). (2006, 21. februar). Halifax plc, Leeds Permanent Development Services Ltd, County Wide Property Investments Ltd proti Commissioners of Customs & Excise. Najdeno 24. oktobra na spletnem naslovu <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:62002J0255:SL:HTML>.
43. Stanovnik, T. (2008). Javne finance. Ljubljana: Ekonomska fakulteta.
44. Stopping the Carousel: Missing Trader Fraud in the EU. (2007). House of the Lords, European Union Committee, 20th Report of Session 2006 – 07. London: The Stationery Office Limited.
45. Stupica, Ž. (2008). Neplačujoči gospodarski subjekt. *Denar*, 18 (13), 5-7.
46. Učinkovitost pobiranja davka na dodano vrednost. (2008). Revizijsko poročilo. Ljubljana: Računsko sodišče Republike Slovenije.
47. Woon Nam, C, Gebauer, A. & Parsche, R. (2003). Is the Completion of EU Single Market Hindered by VAT Evasion? CESifo Working Paper No. 974. Najdeno 10. oktobra 2008 na spletnem naslovu <http://ssrn.com/abstract=427624>.
48. Zakon o davčnem postopku (ZDavP-2) (2006). Ljubljana: GV založba.
49. Zakon o davku na dodano vrednost (ZDDV-1) s komentarjem. (2007). Ljubljana: GV založba.
50. Zakon o kazenskem postopku (ZKP) (1994). Ljubljana: GV založba.
51. Zakon o odgovornosti pravnih oseb za kazniva dejanja (ZOPOKD) (1999). Ljubljana: GV založba.
52. Žnidaršič, K. (2008). Konvencionalni ukrepi v boju proti davčnim prevaram. *Davčno-finančna praksa*, 9 (5), 30.

PRILOGE

Priloga 1: Seznam dobav blaga in storitev, za katere se uporablja nižja stopnja DDV

- (a) Hrana (vključno s pijačo, razen alkoholnih pijač) za ljudi in živali; žive živali, semena, rastline in primesi, ki so (običajno) namenjene za pripravo hrane; izdelki, ki se (običajno) uporabljajo kot dodatki k hrani ali kot njen nadomestek; priprava jedi;
- (b) dobava vode;
- (c) zdravila, ki se uporabljajo za zdravljenje in preprečevanje bolezni v humani in veterinarski medicini, vključno z izdelki za nadzorovanje rojstev in z izdelki za higiensko zaščito;
- (d) medicinska oprema, pripomočki in druga sredstva, ki so namenjena za lajšanje ali zdravljenje okvare in invalidnosti in so namenjena izključno za osebno uporabo, vključno z njihovim vzdrževanjem;
- (e) prevoz oseb in njihove osebne prtljage;
- (f) knjige (vključno z brošurami, letaki in podobnim tiskanim materialom, otroškimi slikanicami ter otroškimi knjigami za risanje in barvanje, tiskanimi notami ter notnimi rokopisi, zemljevidi ter hidrografskimi in podobnimi kartami), časopisi in periodične publikacije (vključno s knjižnično izposajo teh gradiv, če le-ta ni oproščena plačila DDV v skladu z 42. členom tega zakona), razen tistih, ki v celoti ali v večini vključujejo reklamne vsebine;
- (g) vstopnine za razstave, gledališča, muzeje, za ogled naravnih znamenitosti, kinematografske in glasbene prireditve, cirkuse, sejme, zabaviščne parke, živalske vrtove in podobne kulturne prireditve ter športne prireditve;
- (h) avtorske pravice književnikov, pisateljev in skladateljev ter storitve izvajalskih umetnikov;
- (i) uvoz umetniških predmetov, zbirk in starin iz 2., 3. in 4. točke prvega odstavka 101. člena tega zakona;
- (j) umetniški predmeti iz 2. točke prvega odstavka 101. člena tega zakona, če jih prodaja:
 - avtor ali njegovi zakoniti oziroma pravni nasledniki ali
 - davčni zavezanec, ki ni preprodajalec, če prodajo opravi priložnostno, in če je te predmete uvozil sam ali so mu jih prodali avtorji ali njihovi zakoniti oziroma pravni nasledniki, ali če je imel pri nabavi pravico do popolnega odbitka vstopnega DDV;
- (k) stanovanja, stanovanjski in drugi objekti, namenjeni za trajno bivanje, ter deli teh objektov, če so del socialne politike, vključno z gradnjo, obnovo in popravili le-teh;

- (l) živali za pitanje, semena, sadike, gnojila, fitofarmacevtska sredstva ter storitve, ki so namenjene izključno uporabi v kmetijstvu, gozdarstvu in ribištvu;
- (m) dajanje nastanitvenih zmogljivosti v najem v hotelih in podobnih nastanitvenih obratih, vključno z nastanitvenimi zmogljivostmi v domovih in drugih nastanitvenih obratih in oddajanje prostorov za šotore, prikolice in podobne premične objekte;
- (n) uporaba športnih objektov;
- (o) storitve pokopa in upepelitve, skupaj s prometom blaga, ki je neposredno povezan s pokopom ali upepelitvijo in ga opravi izvajalec pogrebnih storitev;
- (p) storitve javne higiene.

Priloga 2: Obrazec za izdajo identifikacijske številke za DDV

datum	
vpisa	izbrisa

OBRAZEC DDV-P2

IZPOLNI DAVČNI URAD

ZAHTEVEK ZA IZDAJO IDENTIFIKACIJSKE ŠTEVILKE ZA DDV

I. Splošni podatki

[illegible]

II. Dejavnost

12	Šifra in naziv dejavnosti								
13	Šifra in naziv dejavnosti, ki predstavlja večje deleže ustvarjenega prometa								%
									%
									%
14	Kmetijska dejavnost								

III. Promet blaga in storitev*

15	Vrednost doseženega prometa blaga in storitev v preteklih 12 mesecih									V EUR
16	Vrednost pričakovanega prometa blaga in storitev v prihodnjih 12 mesecih									V EUR
16 A	Vrednost pričakovanega prometa blaga in storitev v prvem koledarskem letu									V EUR
17	Višina katastrskega dohodka v preteklem letu									V EUR

* Promet blaga in storitev se vpisuje v eurih, brez centov.

IV. Drugi podatki

18	Prostovoljna vključitev po 94. členu ZDDV-1.	OZNAČI	☐
19	Prostovoljna vključitev predstavnika kmečkega gospodinjstva iz drugega odstavka 94. člena ZDDV-1.		☐
20	Prostovoljna vključitev po četrtem odstavku 4. člena ZDDV-1.		☐
21	Skupni znesek pridobitev v tekočem koledarskem letu preseže 10.000 EUR.		☐

S podpisom potrjujem resničnost podatkov.

V _____, dne _____

Podpis davčnega zavezanca

M.P.

Priloga 3: Rekapitulacijsko poročilo

REKAPITULACIJSKO POROČILO

Zbirno poročilo za dobave blaga v druge države članice

za obdobje poročanja od - do: _____ Leto: _____ Kvartal: 1 2 3 4 [1]
(obvezno obkrožiti)

Identifikacijska številka za DDV: [10] _____

Naziv : [11] _____

Naslov : [12] _____

A. Podatki o dobavah za tekoče obdobje:

Identifikacijska številka kupca (prejemnika oz. pridobitelja)		Skupna vrednost dobav v EUR ¹ [23]	Skupna vrednost tristranskih dobav v EUR [24]
Koda države [21]	Številka za DDV (brez kode države) [22]		
Skupna vrednost vseh dobav (kontrolni podatek)		[25]	[26]

B. Popravki podatkov za pretekla obdobja:

Obdobje leto, kvartal [30]	Identifikacijska številka kupca (prejemnika oz. pridobitelja)		Nova vrednost dobav v EUR/SIT ² [33]	Nova vrednost tristranskih dobav v EUR/SIT [34]
	Koda države [31]	Številka za DDV (brez kode države) [32]		

Odgovorna oseba	[13]
Oseba za stike	[14]
Telefonska številka	[15]

Potrjujem resničnost navedenih podatkov [16].

Datum: [2] _____

Podpis: [4] _____

Stran od strani
☐ / ☐ [3]

¹ Vrednosti se vpisujejo v evrih in centih.

² Vrednosti se vpisujejo v evrih in centih, razen pri poročanju o popravkih podatkov za obdobja pred 1. 1. 2007, ko se vrednosti vpisujejo v tolarjih brez stotinov.