

UNIVERZA V LJUBLJANI
EKONOMSKA FAKULTETA

ZAKLJUČNA STROKOVNA NALOGA VIŠKE POSLOVNE ŠOLE
DAVČNE UTAJE PRI DAVKU NA DODANO VREDNOST

Ljubljana, 13. september 2018

URŠKA BAJC

IZJAVA O AVTORSTVU

Podpisana Urška Bajc, študentka Ekonomske fakultete Univerze v Ljubljani, avtorica predloženega dela z naslovom Davčne utaje pri davku na dodano vrednost, pripravljenega v sodelovanju s svetovalko prof. dr. Andrejo Cirman

IZJAVLJAM

1. da sem predloženo delo pripravila samostojno;
2. da je tiskana oblika predloženega dela istovetna njegovi elektronski obliki;
3. da je besedilo predloženega dela jezikovno korektno in tehnično pripravljeno v skladu z Navodili za izdelavo zaključnih nalog Ekonomske fakultete Univerze v Ljubljani, kar pomeni, da sem poskrbela, da so dela in mnenja drugih avtorjev oziroma avtoric, ki jih uporabljam oziroma navajam v besedilu, citirana oziroma povzeta v skladu z Navodili za izdelavo zaključnih nalog Ekonomske fakultete Univerze v Ljubljani;
4. da se zavedam, da je plagiatstvo – predstavljanje tujih del (v pisni ali grafični obliki) kot mojih lastnih – kaznivo po Kazenskem zakoniku Republike Slovenije;
5. da se zavedam posledic, ki bi jih na osnovi predloženega dela dokazano plagiatstvo lahko predstavljalo za moj status na Ekonomski fakulteti Univerze v Ljubljani v skladu z relevantnim pravilnikom;
6. da sem pridobila vsa potrebna dovoljenja za uporabo podatkov in avtorskih del v predloženem delu in jih v njem jasno označila;
7. da sem pri pripravi predloženega dela ravnala v skladu z etičnimi načeli in, kjer je to potrebno, za raziskavo pridobila soglasje etične komisije;
8. da soglašam, da se elektronska oblika predloženega dela uporabi za preverjanje podobnosti vsebine z drugimi deli s programsko opremo za preverjanje podobnosti vsebine, ki je povezana s študijskim informacijskim sistemom članice;
9. da na Univerzo v Ljubljani neodplačno, neizključno, prostorsko in časovno neomejeno prenašam pravico shranitve predloženega dela v elektronski obliki, pravico reproduciranja ter pravico dajanja predloženega dela na voljo javnosti na svetovnem spletu preko Repozitorija Univerze v Ljubljani;
10. da hkrati z objavo predloženega dela dovoljujem objavo svojih osebnih podatkov, ki so navedeni v njem in v tej izjavi.

KAZALO

UVOD	1
1 DAVEK NA DODANO VREDNOST	2
1.1 Uvedba DDV v Sloveniji.....	3
1.2 Davčna struktura in davčni prihodki DDV	3
1.3 Davčni zavezanec	5
1.4 Davčna osnova.....	5
1.5 Davčna stopnja	5
1.6 Obdavčljive transakcije.....	7
1.7 Davek na dodano vrednost in mednarodna menjava	7
1.8 Oprostitve, odbitek in izvzetje iz sistema DDV	8
1.9 Nadzor nad obračunom DDV	9
2 DAVČNA UTAJA.....	10
2.1 Davčni vrtiljak.....	11
2.2 Ponarejanje listin in izdajanje fiktivnih računov	12
2.3 Nepravilen obračun in plačilo DDV	13
3 DAVČNO IZOGIBANJE PLAČILA DDV	14
4 DAVČNA VRZEL DDV.....	15
4.1 Nadzor in kontrola nad davki.....	16
5 PREPREČEVANJE DAVČNIH UTAJ	17
5.1 Preprečevanje v EU	18
5.2 Preprečevanje v Republiki Sloveniji	20
5.2.1 Mednarodno sodelovanje in izmenjava podatkov znotraj skupnosti EU	20
5.2.2 Splošni ukrepi za zaščito poslovanja proti goljufijam z DDV	21
5.2.3 Strategija Finančne uprave RS 2015–2020	21
5.3 Kršitve in sankcioniranje davčne zakonodaje v Sloveniji.....	22
SKLEP	24
LITERATURA IN VIRI	25
PRILOGE.....	1

KAZALO TABEL

Tabela 1: Spremembe davčnih stopenj DDV skozi čas v Republiki Sloveniji	6
Tabela 2: Število nadzorov in dodatno obračunane obveznosti glede na področje nadzora v letu 2017.....	17
Tabela 3: Število prejetih in poslanih informacij na področju DDV v letih 2016 in 2017 ..	21
Tabela 4: Število najpogostejših kršitev zakonodaje v letu 2016 in 2017.....	23
Tabela 5: Kazniva dejanja na področju davkov v letih 2016 in 2017	24

KAZALO SLIK

Slika 1: Struktura neto pobranih javnofinančnih prihodkov po vrstah prihodkov v Sloveniji v letu 2017 (v %)	4
Slika 2: Gibanje celotnih davčnih prihodkov in davčnih prihodkov DDV v Sloveniji od uvedbe davka leta 1999 – 2017 (v mio EUR)	4
Slika 3: Davčne stopnje DDV v državah članicah EU, v letu 2018 (v %)	6
Slika 4: Shematski prikaz davčnega vrtljaka tipa "missing trader"	12
Slika 5: Davčna vrzel v Sloveniji v letu 2011–2015 (v mio EUR)	16

KAZALO PRILOG

Priloga 1: Primer davčnega vrtljaka	1
Priloga 2: Primer ponarejanja listin in izdajanja fiktivnih računov za prodajo blaga in storitev	2
Priloga 3: Primer neverodostojnih knjigovodskih listin	3
Priloga 4: Primer nepravilnega obračuna in plačevanja DDV	4
Priloga 5: Lažji davčni prekrški DDV	5
Priloga 6: Hujši davčni prekrški	6

SEZNAM KRATIC

ang. – angleško

COM – (ang. communication); Sporočilo (komisije Evropskemu parlamentu in svetu)

DDPO – davek od dohodka pravnih oseb

DDV – (ang. Value added tax, VAT); davek na dodano vrednost

EGS – (ang. The European Economic Community, EEU); Evropska gospodarska skupnost

ES – Evropski svet

EU – (ang. European Union); Evropska unija

EUR – evro

FURS – Finančna uprava Republike Slovenije

G20 – (ang. The Group of Twenty); Skupina dvajsetih

G8 – (ang. The Group of Eight); Skupina osmih

GST – (ang. Goods and Services Tax); davek na blago in storitve

ID – identifikacijska številka

IOTA – (ang. International Organisation of Tax Administrations); Mednarodna organizacija davčnih uprav

KZ – Kazenski zakonik

OECD – (ang. Organisation for Economic Co-operation and Development); Organizacija za gospodarsko sodelovanje in razvoj

RS – Republika Slovenija

SSKJ – Slovar slovenskega knjižnega jezika

SURS – Statistični urad Republike Slovenije

UL (Ur. l.) – uradni list

VIES – (ang. Value Added Tax Information Exchange System); Sistem izmenjave podatkov o zavezancih za DDV

WCO – (ang. World Customs Organisation); Svetovna carinska organizacija

ZDavP-2 – Zakon o davčnem postopku

ZDavPR – Zakon o davčnem potrjevanju računov

ZDDV-1 – Zakon o davku na dodano vrednost

ZFU – Zakon o finančni upravi

ZIN – Zakon o inšpekcijskem nadzoru

ZUP – Zakon o splošnem upravnem postopku

UVOD

Prve oblike davkov in dajatev so se začele pojavljati v preteklosti že pred našim štetjem, za časa faraonov v Egiptu, ko so kmetje in obrtniki davke svojim vladarjem in svečenikom plačevali z dobrinami, katere so za potrebe vsakdanjega življenja pridelovali sami. Kasneje, za čase antične Grčije in Rimskega cesarstva, pa so bili prisotni v obliki plačevanja davščin v pristaniščih. Obdavčevanje se je s časom vseskozi spreminjalo, na začetku torej z obdavčitvijo hrane in premoženja, nato pa se je nadaljevalo v oblike dajatev, kakršne poznamo danes. Previsoki davki so bili v preteklosti v mnogih državah velikokrat povod za nesporazume, upore, tudi vojne. Število davkov in njihove oblike so s časoma postajale tudi vedno bolj zapletene. Hkrati pa se je povečevalo tudi število olajšav in oprostitev, katere vodijo v bolj kompleksne davčne sisteme držav in zakonodajo. Glavni pomen davkov pa kljub temu ostaja vedno enak in predstavlja družbeno pravično in enakovredno pobiranje do vsakega posameznika v posamezni državi.

Problematika zaključne naloge se navezuje na davek na dodano vrednost (v nadaljevanju DDV) ter davčne utaje in izogibanje plačila davka na tem področju. Raziskovalno vprašanje zaključne naloge se nanaša na pojav davčnih utaj na področju DDV ter odziv in preprečevanje s strani Finančne uprave Republike Slovenije (v nadaljevanju FURS).

Namen naloge se je spoznati in podrobno proučiti delovanje davčnega sistema na področju DDV v Sloveniji, se spoznati z zakoni, ki ga urejajo ter uspešno pridobiti in analizirati praktične primere davčnih utaj s strani Finančne uprave RS, ob tem pa spoznati tudi načine za preprečevanje. **Cilj** naloge je, na podlagi primerov iz prakse proučiti vrste davčnih utaj DDV, ki se pojavljajo v Sloveniji, kako prihaja do njih in kako FURS na njih reagira.

Prvi del naloge se nanaša na DDV. V tem delu je na kratko opisana oblika tega davka, uvedba DDV v Sloveniji, davčna struktura in davčni prihodki s strani DDV, pojem davčni zavezanec, davčna osnova in davčna stopnja, obdavčljive transakcije, DDV in mednarodna menjava, oprostitve, odbitek in izvzetje iz sistema DDV ter nadzor nad obračunom DDV. Drugi in tretji del naloge se nanašata na problematiko davčnih utaj in davčnega izogibanja plačevanja DDV. Prikazan je tako teoretičen, kot tudi praktičen način, na podlagi primerov zakonsko nedovoljenega izogibanja plačila DDV. Četrti del se nanaša na problematiko davčne vrzeli DDV v Sloveniji, predstavljen je njen pomen, nastanek in vrednost davčne vrzeli v Sloveniji. Zadnji, peti del naloge opisuje preprečevanje davčnih utaj DDV. V tem delu je vključeno preprečevanje s strani Evropske unije (v nadaljevanju EU) in preprečevanje v Republiki Sloveniji (v nadaljevanju RS ali Slovenija), predpisana zakonodaja, ki ureja davčni sistem v RS in kaznovanje davčnih prekrškov v RS na podlagi Kazenskega zakonika.

1 DAVEK NA DODANO VREDNOST

Davki so stroški, ki za davkoplačevalca predstavljajo obveznost, katera je vrednostno izražena v denarju in jo je davkoplačevalec dolžan predati davčnemu zbiratelju (tj. davčnemu organu) (Rosen & Gayer, 2010, str. 329). Predstavljajo obliko prisilnega odvzema realnega dohodka prebivalstva, kar pomeni, da mora biti davčni sistem zasnovan na nekaterih temeljnih načelih, ki zagotavljajo urejeno, zanesljivo, pravično in učinkovito pobiranje davkov ter čim manjše vpletanje države v ekonomski proces. Vsakdo, naj si bo to fizična ali pravna oseba, prodajalec ali kupec, torej državljan, je vključen v proces obdavčenja v državi. Plačilo davkov je določeno s strani zakonov in se plačuje pod pogoji, ki so določeni v vsaki državi posebej. Namen pobiranja davkov predstavlja financiranje državnega proračuna in s tem pridobivanje javnih prihodkov, ki so potrebni za učinkovito delovanje posamezne države. Davki predstavljajo obliko posrednega plačevanja koristi, katero ima tako posameznik ali pravna oseba, kot tudi država sama. Za posameznika, pravno osebo in za državo, morajo veljati določena pravila tako pri pobiranju davkov, kot tudi pri porabi javnih prihodkov. V splošnem velja pravilo, da premožnejši državljani plačujejo sorazmerno večje davke, kot manj premožni (Stanovnik, 2008, str. 42–54).

Stanovnik (2008, str. 96–98) navaja, da je splošni davek na potrošnjo poznan v dveh oblikah, kot davek na maloprodajo (enofazni davek) in davek na dodano vrednost (večfazni davek). Davek na maloprodajo predstavlja prometni davek, ki je zelo redek in je med največjimi državami prisoten samo še v ZDA, predvsem zaradi političnih razlogov. Pobira se v zadnji fazi produkcijsko-distribucijske verige, tj. v fazi prodaje končnemu potrošniku.

DDV se uporablja za obdavčitev blaga in storitev in je prisoten v vseh fazah prometa, od proizvajalca do končnega potrošnika. Obdavčuje dodano vrednost, ki se ustvari za namene trgovanja z blagom in storitvami. Predstavlja enega izmed bolj zapletenih davkov v davčnih sistemih držav, katerega naj bi, kot pravijo prva uvedla Francija v letu 1954. V svetu se je uveljavil v petdesetih letih prejšnjega stoletja, vzporedno z rojstvom Organizacije za gospodarsko sodelovanje in razvoj (ang. Organisation for Economic Co-operation and Development, v nadaljevanju OECD) in se od takrat naprej uporablja v več kot 150 državah po svetu (Kranjec, 2003, str. 118–119).

Rosen in Gayer (2010, str. 486) opredeljujeta DDV kot odstotno zasnovano obliko prometnega davka, ki se aplicira na dodano vrednost v vsaki fazi produkcijsko-distribucijske verige. Vrednost DDV v zadnji fazi je enaka vsoti vseh vrednosti, katere so seštete v posameznih fazah produkcijsko-distribucijske verige.

Kranjec (2003, str. 136–139) pravi, da se je z vzpostavitvijo enotnega notranjega trga s prostim pretokom blaga, storitev, kapitala in oseb, v letu 1993 pokazalo, da je za uspešno doseganje ciljev notranjega trga potrebno poenotenje davčnega sistema v EU. Danes je uvedba sistema DDV tudi pogoj za članstvo v EU.

1.1 Uvedba DDV v Sloveniji

DDV se je v Sloveniji uveljavil s 1. julijem 1999 in se s tem poenotil z obdavčitvijo blaga in storitev z drugimi državami članicami EU. V Sloveniji ga ureja Zakon o davku na dodano vrednost (ZDDV-1), Ur. l. RS, št. 13/11, kateri se vseskozi spreminja in dopolnjuje, še posebej po vstopu Slovenije v EU. Vzporedno z ZDDV-1 se uporablja tudi Pravilnik o izvajanju ZDDV-1 (P-ZDDV-1), Ur. l. RS, št. 141/06 (Klun, 2017, str. 64).

Poleg predpisane zakonodaje s strani države, se upošteva tudi pravo EU, ki se uporablja primarno in neposredno. Ob interpretaciji zakonov o DDV so pomembne tudi sodbe Sodišča EU, saj predstavljajo zelo veliko pomoč pri davčnih in sodnih postopkih. Poleg naštetih predpisov se v Sloveniji uporabljajo tudi pojasnila določena s strani Ministrstva za Finance RS (Mladi podjetnik, 2016).

Po 1. členu ZDDV-1 se sistem DDV na ozemlju RS ureja in plačuje v skladu z:

- Direktivo Sveta 2006/112/ES, UL L št. 347/1, o skupnem sistemu davka na dodano vrednost, katera je neposredno vnešena v pravni sistem vseh držav članic EU, s strani Sveta EU, poleg se uporablja tudi Izvedbena uredba Sveta,
- Direktivo Sveta 2008/9/ES, UL L št. 44/23, o podrobnih pravilih za vračilo DDV ter
- Trinajsto direktivo Sveta 86/560/EGS, UL L št. 326/4, o usklajevanju zakonodaje držav članic glede prometnih davkov, katera zajema postopke za vračilo DDV davčnim zavezancem, ki nimajo stalnega prebivališča ali sedeža na ozemlju EU.

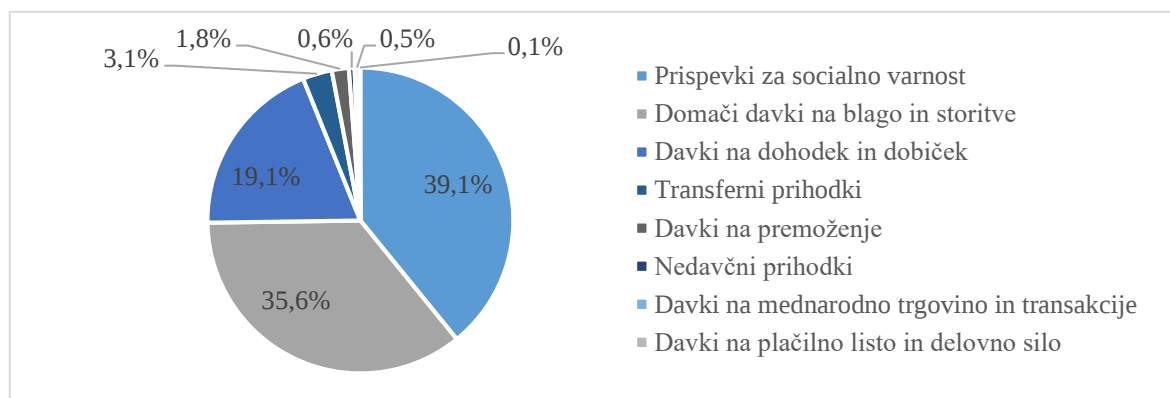
1.2 Davčna struktura in davčni prihodki DDV

Charlet in Owens (2010) opredeljujeta DDV kot zelo popularno obliko dajatve, saj njegovi prihodki predstavljajo enega izmed največjih virov v državnih proračunih. Ekonomisti v splošnem menijo, da je DDV davek, ki spodbuja prihranke in investicije, ker predstavlja davek na potrošnjo in ne davek na dohodek. Kot posledica v času finančno-gospodarske krize, so bili javnofinančni prihodki držav članic s strani davka od dohodka pravnih oseb (v nadaljevanju DDPO), dohodnine in prispevkov za socialno varnost relativno nizki, medtem ko javnofinančni prihodki s strani DDV naj ne bi utrpeli tako občutnega zmanjšanja.

Prihodki javnega sektorja so sestavljeni iz davčnih in nedavčnih prihodkov. **Davčni prihodki** so prihodki vseh davkov in prispevkov za socialno varnost ter so prisilno pobrani v korist države. **Nedavčni prihodki** pa vsebujejo prihodke taks, pristojbin, sredstev od prodaje državnega premoženja, dobička javnih podjetij, donacij mednarodnih organizacij, donacij EU, itd. Pridobljeni so na način prostovoljnih dajatev v državi, za katere država neposredno ponudi svojo storitev (FURS, 2018a).

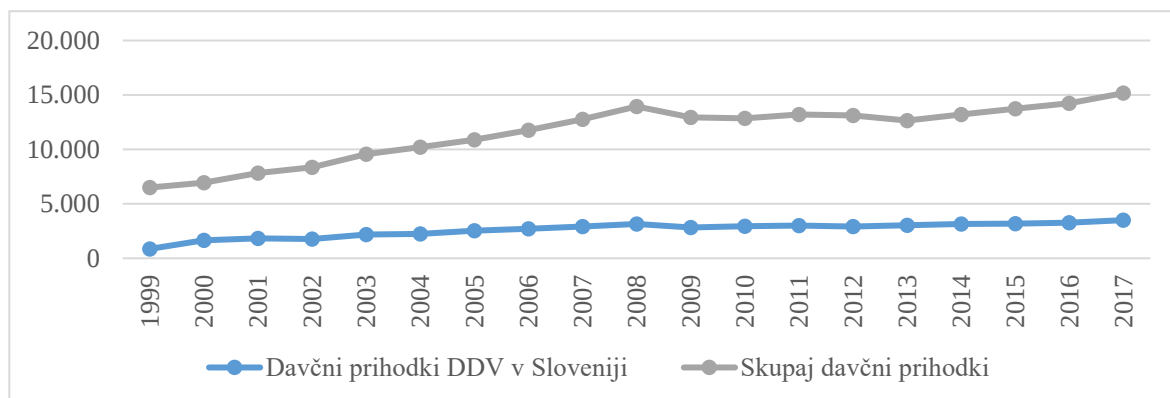
Slika 1 prikazuje strukturo neto pobranih javnofinančnih prihodkov v Sloveniji v letu 2017. Največji vir predstavljajo prispevki za socialno varnost (39,1 %), med katerimi je najobsežnejši prispevek za pokojninsko in invalidsko zavarovanje. Sledijo jim domači davki na blago in storitve, (35,6 %), kjer prevladujeta DDV in trošarine. Najmanjšo vrednost pa predstavljajo nedavčni prihodki (0,6 %), davki na mednarodno trgovino in transakcije (0,5 %) ter davki na plačilno listo in delovno silo (0,1 %) (FURS, 2018a).

Slika 1: Struktura neto pobranih javnofinančnih prihodkov po vrstah prihodkov v Sloveniji v letu 2017 (v %)



Vir: FURS (2018a).

Slika 2: Gibanje celotnih davčnih prihodkov in davčnih prihodkov DDV v Sloveniji od uvedbe davka leta 1999–2017 (v mio EUR)



Vir: Ministrstvo za finance (2018).

Iz slike 2 je razvidno, da davčni prihodki iz naslova DDV v Sloveniji predstavljajo zelo stabilen javnofinančni vir. Od leta 1999 do leta 2017 vseskozi naraščajo, kar dokazuje učinkovitost pri pobiranju in povečuje skupne davčne prihodke.

1.3 Davčni zavezanec

Po 5. členu ZDDV-1 je davčni zavezanec (ang. taxable person) fizična ali pravna oseba, ki opravlja katerokoli ekonomsko dejavnost, ne glede na namen ali rezultat opravljanja dejavnosti. Ekonomska dejavnost obsega vsako proizvodno, predelovalno, trgovsko in storitveno dejavnost, ki je namenjena trajnemu doseganju dohodka.

Davčni zavezanec se za namene DDV identificira s pridobitvijo identifikacijske številke za DDV (v nadaljevanju ID za DDV). Pravna oseba, ki ni davčni zavezanec je državni organ, državna organizacija, organi EU ter druge osebe javnega prava, ki opravljajo svojo dejavnost kot organ oblasti in s tem ne vplivajo na konkurenčnost na trgu (FURS, 2018b).

Konec leta 2017 je bilo v davčni register skupno vpisanih 3.390.909 davčnih zavezancev, od tega je bilo aktivnih 2.883.928 davčnih zavezancev. Med aktivnimi davčnimi zavezanci je bilo 2.728.556 fizičnih oseb in 155.372 pravnih oseb. Število davčnih zavezancev za DDV pa je bilo 108.732 oseb, kar je 3,7 % več kot v letu 2016 (FURS, 2018a).

1.4 Davčna osnova

Po 36. členu ZDDV-1 je davčna osnova vse kar predstavlja plačilo pri dobavah blaga ali storitev, ki ga je ali ga bo prejel dobavitelj ali izvajalec od kupca, naročnika ali tretje osebe. Pri dobavah blaga davčno osnovo predstavlja nabavna cena (lastna cena blaga), ki je določena v trenutku uporabe, razpolaganja ali zadržanja blaga. Pri opravljenih storitvah davčno osnovo sestavljajo celotni stroški davčnega zavezanca za opravljene storitve. Pri dobavah blaga v obliki prenosa blaga v drugo državo članico, davčno osnovo sestavlja nabavna cena blaga (lastna cena blaga), določena v trenutku prenosa.

1.5 Davčna stopnja

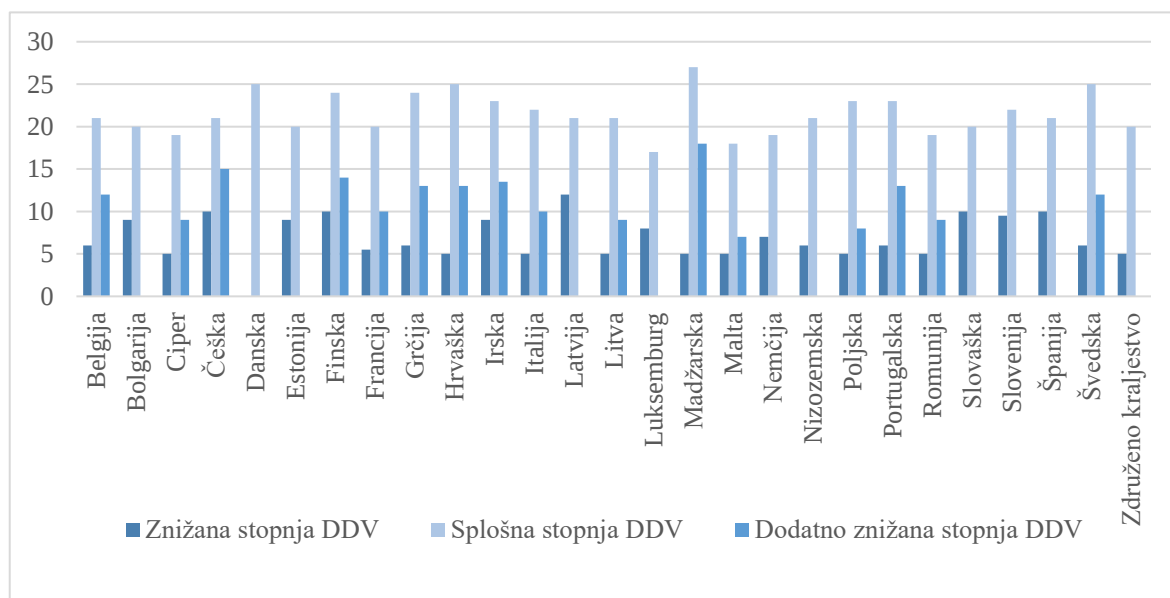
Po 40. členu ZDDV-1 se davčna stopnja DDV obračunava po stopnji, ki velja v trenutku nastanka obdavčljivega dogodka za vse dobave in storitve v Sloveniji, v primerih pridobitve blaga znotraj EU in v primerih uvoza blaga iz tretjih držav. Stopnja, ki se uporablja za pridobitev blaga znotraj EU, je enaka stopnji, ki se uporablja za dobavo enakega blaga na ozemlju Slovenije.

Davčne stopnje DDV se določijo s strani vsake države članice EU posebej. Splošna stopnja DDV ne sme biti nižja od 15 % in se uporablja za vse dobave blaga. Znižana stopnja DDV pa ne sme biti nižja od 5 % in se uporablja za omejeno dobavo blaga in storitev, predvsem tistih, ki veljajo kot nujno potrebne življenjske dobrine. Hkrati ima vsaka država članica možnost določiti še eno znižano stopnjo, tj. dodatno znižano stopnjo, ki pa je lahko nižja od 5 %. Na takšen način v Španiji uporabljajo 4 % dodatno znižano stopnjo za vzdrževanje in

prilagajanje prevoznih sredstev za invalide (Evropska unija, 2018; European Commission, 2018).

V sliki 3 so prikazane znižane in splošne davčne stopnje DDV v vseh državah članicah EU. Velika večina držav članic EU ima dve znižani stopnji DDV (v sliki 3 sta označeni kot znižana stopnja DDV in dodatno znižana stopnja DDV), kar je odvisno od posameznega pravnega reda države članice. Najvišjo 18 % dodatno znižano davčno stopnjo DDV ima Madžarska, najnižjo 7 % pa Malta. Najvišjo 12 % znižano stopnjo DDV ima Latvija, najnižjo 5 % pa imajo Madžarska, Hrvaška, Poljska, Italija, Litva, Združeno kraljestvo, Ciper, Romunija in Malta. Danska znižane stopnje DDV sploh nima. Najnižjo 17 % splošno stopnjo DDV ima Luksemburg, najvišjo 27 % pa Madžarska. V povprečju znaša izračunana znižana davčna stopnja 7,2 %, splošna davčna stopnja pa 21,5 %. V Sloveniji je prisotna 22 % splošna stopnja in 9,5 % znižana davčna stopnja DDV.

Slika 3: Davčne stopnje DDV v državah članicah EU, v letu 2018 (v %)



Vir: European Commission (2018).

Tabela 1: Spremembe davčnih stopenj DDV skozi čas v Republiki Sloveniji

Datum spremembe	Znižana davčna stopnja (v %)	Splošna davčna stopnja (v %)
1. julij 1999	8	19
1. januar 2002	8,5	20
1. julij 2013	9,5	22

Vir: European Commission (2018).

Iz tabele 1 so razvidne spremembe davčnih stopenj DDV v Sloveniji, od uvedbe sistema DDV do danes. Znižana davčna stopnja se je od uvedbe davka zvišala za 1,5 odstotne točke, splošna davčna stopnja pa za 3 odstotne točke.

1.6 Obdavčljive transakcije

Po 32. členu ZDDV-1 velja za obdavčljivi dogodek tisti dogodek, s katerim so izpolnjeni pravni pogoji, potrebni za nastanek obveznosti obračuna DDV. Obveznost obračuna DDV nastane, kadar ima davčni organ po zakonu pravico zahtevati davek od osebe, ki ga je dolžna plačati.

Med obdavčljive transakcije se kot predmet obdavčitve z DDV po 3. členu ZDDV-1 upoštevajo:

- **dobave blaga**, ki jih davčni zavezanec opravi v okviru opravljanja svoje ekonomske dejavnosti na ozemlju RS za plačilo. Nepravilnosti na področju dobave blaga so prikazane v prilogi 4.
- **pridobitve blaga** znotraj EU, ki so opravljene za plačilo na ozemlju RS. Nepravilnosti na področju pridobitev blaga so prikazane v prilogi 1.
- **opravljanje storitev**, ki jih davčni zavezanec opravi v okviru opravljanja svoje ekonomske dejavnosti na ozemlju RS za plačilo ter
- **uvoz blaga**.

Po 138. členu ZDDV-1 se obračunavanje in plačevanje DDV nadzoruje s strani davčnega organa v skladu z Zakonom o davčnem postopku (ZDavP-2), Ur. l. RS, št. 117/06 in z Zakonom o finančni upravi (ZFU), Ur. l. RS, št. 25/14. Kršitve na področju ZDavP-2 so zajete v prilogi 2 (kršitev 9. člena ZDavP-2, ki se navezuje na načelo zakonitega in pravočasnega izpolnjevanja in plačevanja davčnih obveznosti in kršitev 321. člena ZDavP-2 v povezavi z 283. členom ZDavP-2, ki se nanaša na izračun dohodnine) in prilogi 3 (kršitev 10. člena ZDavP-2, ki se navezuje na načelo dolžnosti dajanja podatkov).

1.7 Davek na dodano vrednost in mednarodna menjava

Blago, ki vstopa v mednarodno menjavo, se obdavčuje na dva načina, glede na (Stanovnik, 2008, str. 127–128):

- **načelo države uvoznice ali namembne države** (ang. destination principle), pri katerem gre za način obdavčitve blaga po veljavni davčni stopnji v državi, v katero je blago namenjeno, kjer je davek tudi odmerjen.
- **načelo države izvoznice ali države porekla** (ang. origin principle), pri katerem se DDV odmeri in pobere v državi porekla, glede na ustvarjeno dodano vrednost blaga v državi.

Slovenija se srečuje s prometom blaga in storitev, opravljenim na notranjem ozemlju države, ozemlju EU in ozemlju tretjih držav. Promet blaga se v mednarodni trgovini opravlja na način, da je izvoz izvzet iz obdavčitve, uvoz pa je obdavčen. Izvoz predstavlja promet blaga in storitev, ki zapusti območje EU in mora biti z ustreznimi listinam temu tudi dokazljivo. V praksi se v mednarodni trgovini uporablja načelo namembne države, kar pomeni, da se promet blaga in storitev obdavči po predpisih države, v katero je namenjeno (Lexpera d.o.o., 2014).

Kranjec (2003, str. 139–140) pravi, da med neodvisnimi državami (npr. Slovenija in ZDA) prevladuje načelo namembne države, medtem, ko naj bi se za enotne ekonomske prostore (npr. EU) uporabljalo načelo države porekla. Zaradi razlik v davčnih sistemih med državami članicami EU, prihaja do problema glede načina obdavčitve na področju davčnih stopenj DDV in pravil glede odbitkov DDV. Domače dobave blaga in storitev se obravnavajo drugače kot dobave blaga in storitev znotraj EU, kar predstavlja povod za davčne goljufije. Dolgoročna učinkovitost enotnega notranjega trga zahteva poenotenje na področju davčnih stopenj DDV in odbitkov vstopnega DDV.

Ob uvedbi enotnega notranjega trga EU je bil vzpostavljen tudi nov sistem nadzora DDV za trgovanje med državami članicami EU. Po odpravi notranjih mej se prodaje in nakupi blaga niso več imenovali uvoz in izvoz, ampak pridobitve in dobave blaga ali s skupno besedo intrakomunitarni posli. V skladu z novim sistemom DDV je bila Evropska komisija primorana vzpostaviti računalniški Sistem izmenjave podatkov o zavezancih za DDV (ang. VAT Information Exchange System, VIES), kateri omogoča pretok podatkov na notranjih mejah ter hitro in enostavno vodenje in preverjanje davčnih zavezancev za DDV v EU. VIES omogoča podjetjem hitro preverjanje davčnih števil, finančnim upravam pa omogoča spremljanje in nadzor trgovine znotraj EU in odkrivanje nepravilnosti. V ta namen finančne uprave zbirajo elektronske podatke o zavezancih za DDV, katerih informacije zajemajo ID za DDV, ime in sedež davčnega zavezanca (European Commission, brez datuma).

1.8 Oprostitve, odbitek in izvzetje iz sistema DDV

Kranjec (2003, str. 124) pravi, da izvzetje iz sistema DDV ne pomeni, da davčnemu zavezancu ni potrebno plačati davka, ampak, da podjetje, ki ni registrirano kot davčni zavezanec, ni zavezano za obračun DDV. V tem primeru podjetje izstopni DDV ne obračuna, saj se ta prevali v prodajno ceno, vstopni DDV pa si lahko uveljavlja kot odbitek. Izvzetje iz sistema DDV je prisotno predvsem v storitvenih dejavnostih, kjer je davčna osnova težko določljiva in za dobrine, ki jih proizvaja država (tj. meritorne dobrine).

Osebi, katere skupni letni promet ne presega 50.000 EUR obdavčljivega prometa, ni potrebno obračunavati DDV, lahko pa se prostovoljno odloči za vstop v sistem DDV. Takšna oseba se imenuje mali davčni zavezanec (FURS, 2018b).

Dejavnosti, ki so po 42. členu ZDDV-1 oproščene plačila DDV so zdravstvo, socialno varstvo, izobraževanje, verske skupnosti, šport in športna vzgoja, kultura, poštna storitve, zavarovalne transakcije, najem nepremičnin, finančne storitve, igre na srečo, dobava objektov ali delov objektov in zemljišč (razen novogradenj), dobava zemljišč ter dobava zlata Banki Slovenije.

Davčni zavezanec, ki je identificiran za namene DDV ima pravico do odbitka DDV in s tem zmanjšanja davčne obveznosti DDV. Odbitni DDV lahko uveljavlja v skladu z ZDDV-1 ob nabavah blaga ali storitev in zakonsko določenih oproščenih transakcijah ter v primeru dobave novega prevoznega sredstva v drugo državo članico. V primeru, ko davčni zavezanec opravlja obdavčeno in oproščeno dejavnost, si lahko DDV odbije z odbitnim deležem, ki se določi glede na transakcijo ali določeno področje dejavnosti (FURS, 2018b). Nepravilno uveljavljanje pravice do odbitka je v prilogi 1 in prilogi 3.

V nasprotju z izvezjem DDV se ob izvozu blaga uporablja **ničelna stopnja** (0 %), katera pomeni celotno oprostitvev za plačilo davka. Prejemnik blaga v namembni državi davek obračuna kot izstopni DDV, hkrati pa ga uveljavi kot davčno olajšavo. Tako blago pride v namembno državo neobdavčeno in enakovredno konkurira z blagom na trgu. Ob uvozu vsaka država obračuna DDV po veljavni davčni stopnji, takoj ali ob kasnejšnji prodaji (Stanovnik, 2008, str. 103–105).

1.9 Nadzor nad obračunom DDV

Nadzor nad obračunom DDV poteka s strani FURS, ki kontrolira postopke pravilno obračunanih obveznosti, pravilno oddane popravke in pravočasnost oddaje obrazcev za DDV. Izvajajo ga kontrolorji na finančnih uradih, glede na regijo davčnega zavezanca. V letu 2018 je FURS pričel uporabljati novo strategijo nadzora obračunov DDV, ki dovoljuje, da se postopki nadzora obračunov DDV v kontroli lahko izvajajo na kateremkoli finančnem uradu (FURS, 2018a).

Ciljni inšpekcijski nadzori so usmerjeni v sistemske utaje DDV, med katere se uvrščajo neplačujoči gospodarski subjekti. V letu 2017 so s strani FURS aktivno izvajali nadzor v zvezi z izpolnjevanjem pogojev za registracijo DDV, katerih neizpolnjevanje pogojev se kaznuje z odvzemom ID za DDV ter nadzor na področju trgovanja s tveganim blagom. Pri slednjem so bile ugotovljene naslednje nepravilnosti (FURS, 2018a):

- neupravičeni popravki izstopnega DDV,
- neupravičeno uveljavljanje odbitka DDV (fiktivni računi),
- neupravičene davčne ugodnosti (trgovanje med povezanimi osebami),
- neupravičeno uveljavljanje oprostitvev plačila DDV ob pridobitvah blaga,
- zloraba sistema za oprostitve plačila DDV (navidezne dobave blaga) ter
- neevidentiranje prometa pri spletnih prodajah blaga.

2 DAVČNA UTAJA

Davčna utaja (ang. tax evasion) je izraz, ki predstavlja nezakonita dejanja, katerih posledica je skrit ali prezrt davek. Davčni zavezanec plača manj davka, kot ga je po zakonu dolžan, saj informacije davčnega značaja skrije pred davčnim organom (OECD, 2017, str. 109).

Davčna utaja se smatra kot zakonsko nedovoljeno izogibanje plačila DDV, pri katerem gre za načrtovano, namerno, nedopustno in nezakonito prikrivanje ter neplačevanje davkov, ob neupoštevanju in nespoštovanju določbe davčnega prava s strani davčnega zavezanca. V številnih državah se obravnavana kot prekršek ali kot kaznivo dejanje in je ob tem prisotna tudi zaporna kazen. Opredeli se lahko kot naklepno izmikanje, ki se smatra za kaznivo dejanje in nenaklepno izmikanje, ki je storjeno nenamerno in zgolj iz neprevidnosti. Za davčno utajo je davčni zavezanec dolžan plačila celotnega davka. Vsaka država članica EU ima v svojem pravnem redu opredeljeno, katera dejanja se obravnavajo za nezakonita in katera za zakonita (E-računovodstvo, 2009).

Dejavniki, ki vplivajo na odnos davčnega zavezanca do plačevanja davčne obveznosti so (OECD, 2004):

- ekonomski dejavniki (npr. velikost davčnega bremena, stroški plačevanja davčnih obveznosti s strani računovodij in revizorjev, finančne kazni in grožnje pregona, spodbude za plačevanje davčnih obveznosti) in
- psihološki in sociološki dejavniki:
 - posameznikove demografske lastnosti, tj. spol, starost, stopnja izobrazbe, ozaveščenost, poklicna dejavnost, osebnost, življenjske okoliščine in sposobnost tveganja,
 - prepričanost o nepravičnem davčnem sistemu,
 - percepcija minimalnega tveganja ter
 - obvladovanje tveganja.

Glavni motivi za davčne utaje so naslednji (OECD, 2004):

- želja po osebni koristi in finančni moči,
- priložnost za neskladnost s pravili in zakoni in želja po tveganju,
- posameznikovo razlike v dojemanju davčnega sistema,
- družbene norme in socialni pritiski družbe ter
- nezadovoljstvo zaradi davčne porabe sredstev s strani države.

Razlogi, da do davčnih utaj s strani posameznikov ne pride so lahko (Rosen & Gayer, 2010, str. 373–374):

- psihološki: posameznikov občutek krivde je večji kot želja po goljufiji,
- zavračanje tveganja: posameznik je zadovoljen z vrednostjo osebnega premoženja, zato ne želi tvegati in ga goljufija ne zanima,
- možnost izbire pravičnega dela na delovnem mestu: temelji na odločitvah, koliko dobička bo posameznik prikazoval ter
- verjetnost revizije: je neodvisna ne glede na velikost prikazanega dobička in ne glede na velikost utaje davka.

Stanovnik (2008, str. 52, 127) pravi, da se naklepno izmikanje plačila davčne obveznosti opredeli kot davčno utajo, ki je izvedena namerno, zavestno in nelegalno, z navajanjem neresničnih podatkov v davčnih napovedih ali z opustitvijo vložitve davčne napovedi, premajhnim obračunom davka po odbitku in goljufivimi samoobdavčitvami ter se obravnava za kaznivo dejanje.

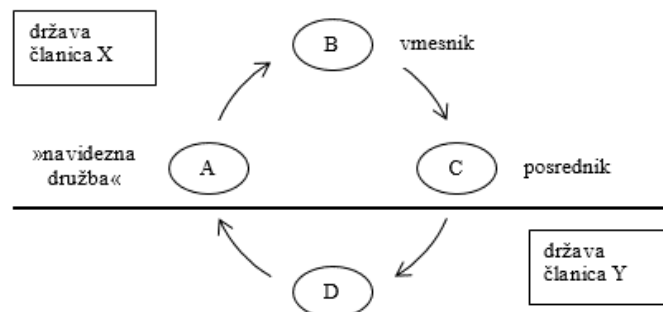
2.1 Davčni vrtiljak

V državah članicah EU je pogosto prisoten pojav t. i. verižnih poslov, za katere je značilno poslovanje med več davčnimi zavezanci hkrati. Za takšno poslovanje je potrebno pravilno obračunavanje DDV, pretok med prvim in zadnjim udeležencem v poslu ter ustrezna dokumentacija o poslovanju. S ponavljajočimi nakupi in prodajami, ki so lahko resnične ali neresnične (fiktivne) prihaja do izkoriščanja obdavčitve z DDV in s tem do davčne utaje z davčnim vrtiljakom (ang. carousel fraud). Gre za organizirane davčne utaje, katerih davčni zavezanci obstajajo z namenom goljufije, čeprav se lahko med njimi znajde tudi kdo, ki za goljufijo ne ve. V verigi transakcij prihaja do nezakonitih uveljavljanj odbitka vstopnega DDV ali nezakonitega zahtevka za vračilo DDV. Najpogosteje prihaja do tega, da eden izmed davčnih zavezancev predstavlja navidezno družbo, ki je »neplačujoči gospodarski subjekt« (ang. missing trader), katera naenkrat izgine iz poslovanja in s tem ne plača davčnih obveznosti DDV. Navidezne družbe so slamnata podjetja, ki so ustanovljena z namenom goljufije in večanja lastnih premoženjskih koristi, kar se posledično kaže kot primankljaj javnofinančnih sredstev v državnem proračunu, hkrati pa tudi kot nelojalna konkurenca do poštenih davčnih zavezancev in gospodarska škoda (FURS, 2014a).

V sliki 4 je shematski prikaz davčnega vrtiljaka, ki vsebuje navidezno družbo. Davčni zavezanec A proda blago davčnemu zavezancu B, kateri ga pa proda naprej davčnemu zavezancu C. Nato davčni zavezanec C proda blago davčnemu zavezancu D in ob tem na dobavo aplicira davčno stopnjo 0 % ter je hkrati upravičen do povračila davka. Tako lahko resnično ali fiktivno blago kroži v davčnem vrtiljaku vse dokler davčni zavezanec A ob neizpolnjevanju davčne obveznosti ne izgine iz poslovanja in je posledično davčni zavezanec C zaradi 0 % davčne stopnje, upravičen do povračila davka. Iz takšnega

poslovanja je razvidno, da sta bila davčna zavezanca A in C najverjetneje povezana in je bilo takšno poslovanje vsekakor storjeno namerno (Stanovnik, 2008, str. 124).

Slika 4: Shematski prikaz davčnega vrtiljaka tipa "missing trader"



Vir: FURS (2014a); Stanovnik (2008).

Najpogostejši načini za davčne utaje s strani davčnega vrtiljaka, na podlagi javno objavljenih sodnih praks so: neupravičena pravica do odbitka vstopnega DDV, navidezni pravni posli, neverodostojnost računov, neplačujoči gospodarski subjekti, kateri na računih izkazanega in dolgovanega DDV ne plačajo, povezane osebe, nedosegljivi zakoniti zastopniki družb itd. (Sodstvo RS, 2012–2018). Primer davčnega vrtiljaka, na podlagi pridobitev blaga znotraj EU in posledično neupravičene pravice do vstopnega DDV je v prilogi 1.

2.2 Ponarejanje listin in izdajanje fiktivnih računov

V SSKJ je pojem fiktiven opredeljen kot nekaj, ki v resničnosti ne obstaja, je izmišljeno, navidezno, dozdevno. Fiktiven račun (ang. fictitious account) torej pomeni račun, ki v resnici ne obstaja in je zgolj navidezen, za potrebe davčnih utaj in goljufij.

Po 31. členu ZDavP-2 so osebe, ki vodijo poslovne knjige in evidence v skladu s tem zakonom ali na njegovi podlagi izdanim predpisom, drugim zakonom ali računovodskim standardom, dolžne poslovne knjige in evidence voditi za namene izvajanja zakonov o obdavčenju. Osebe, ki ne vodijo poslovnih knjig in evidenc so za namene tega člena dolžne voditi poslovne knjige in evidence, ki jih predpiše minister, pristojen za finance. Plačniki davka, pa so dolžni voditi evidence po posameznem davčnem zavezancu o dohodkih ter odtegnjenih davkih za druge evidence, potrebne za pobiranje davkov, ki so določene s tem zakonom ali zakonom o obdavčenju.

V letu 2015 je bil sprejet Zakon o davčnem potrjevanju računov (ZDavPR), Ur. l. RS, št. 57/15 in 69/17, kateri po 1. členu tega zakona določa obveznost izvajanja postopka potrjevanja računov za davčne namene pri gotovinskem poslovanju davčnih zavezancev. Po 4. členu ZDavPR je obveznost zavezanca, da mora izdajati račune z uporabo elektronske naprave za izdajo računov, ki omogoča elektronsko podpisovanje podatkov o računu in

elektronsko povezavo za izmenjavo podatkov z davčnim organom. Pri izvajanju postopka mora uporabljati namensko digitalno potrdilo, ki ga ministrstvo, izda zavezancu brezplačno. Potrdilo je v elektronski obliki in ga zavezanec uporablja za namene identifikacije v postopku elektronske izmenjave podatkov z davčnim organom in za elektronsko podpisovanje podatkov o računu v postopku potrjevanja računov. Račun mora potrditi pri davčnem organu v skladu s tem zakonom in ga izdati z enkratno identifikacijsko oznako računa. Pred začetkom izdaje mora davčnemu organu sporočiti podatke o vseh poslovnih prostorih, v katerih račune izdaja.

Z letom 2016 je bil sistem davčnega potrjevanja računov za namene gotovinskega poslovanja v Sloveniji tudi uveden. Glavni namen je bil vzpostavitev sistema za pregledno in zanesljivo evidentiranje gotovinskega prometa davčnih zavezancev. Namen sistema je bil zmanjšanje obsega sive ekonomije ter preprečevanje davčnih utaj in goljufij na področju DDV, DDPO, davka od dohodkov iz dejavnosti, dohodnine, itd. Poleg preglednega in zanesljivega evidentiranja poslovanja omogoča tudi pridobitev podatkov o fizičnih osebah, ki so zaposlene preko davčnih zavezancev in izdajajo račune za potrebe nadzora in dokazovanja lastnega dejansko opravljenega obsega dela ter posledičen nadzor nad pravilno plačanimi davki in prispevki od dohodka od dela. Ključen cilj sistema davčnih blagajn pa je učinkovitost pri pobiranju obveznih dajatev v skladu z veljavno zakonodajo (FURS, 2017a).

Primeri ponarejanja listin se po 252. členu Kazenskega zakonika (KZ-1), Ur. l. RS, št. 50/12 obravnavajo kot:

- podpisovanje papirjev ali drugih listin ter neupravičena izpolnitev izjave, ki ima pomen za pravna razmerja,
- preslepitev osebe, da se podpisuje pod drugo listino ali pod drugo vsebino,
- izdaja listine v imenu osebe brez njenega pooblastila ali v imenu osebe, ki je ni ter
- priprava listine na način neupravičene uporabe pravega pečata ali znamenja.

Najpogostejši načini za davčne utaje s strani ponarejanja, na podlagi javno objavljenih sodnih praks so: neverodostojne listine, evidentiranje navideznega blaga, fiktivni računi in ponarejanje računov in prirejanje poslovnih knjig, pomanjkljivo sestavljeni računi, ki niso v skladu z zakonom, nepravilnosti iz malomarnosti ter izdaja računov z neveljavno identifikacijsko številko (Sodstvo RS, 2012–2018). Primer ponarejanja listin in izdajanja fiktivnih računov je v prilogi 2, primer neverodostojnih knjigovodskih listin pa v prilogi 3.

2.3 Nepravilen obračun in plačilo DDV

Kot je bilo omenjeno že v poglavju 1.6 *Obdavčljive transakcije*, po 32. členu ZDDV-1 velja za obdavčljivi dogodek tisti dogodek, s katerim so izpolnjeni pravni pogoji, potrebni za nastanek obveznosti obračuna DDV.

Vsak davčni zavezanec mora davčnemu organu predložiti obračun DDV, ki mora vsebovati vse podatke, potrebne za izračun davka (vrednost obveznosti obračuna DDV, vrednost odbitkov DDV in vrednost oproščenih transakcij). Davčni zavezanec mora obračun DDV predložiti davčnemu organu do zadnjega delovnega dne v naslednjem mesecu po preteku davčnega obdobja, ne glede na to, ali je za davčno obdobje, za katero predloži obračun, dolžan plačati DDV. Obračun DDV mora predložiti v elektronski obliki, preko sistema eDavki (FURS, 2018b).

V splošnem je davčno obdobje koledarski mesec, razen, če je davčni zavezanec v preteklem koledarskem letu dosegel obdavčljiv promet v vrednosti do vključno 210.000 EUR. V takšnem primeru je davčno obdobje koledarsko trimesečje, to pa velja le v primeru, da davčni zavezanec ne opravlja transakcij znotraj EU in posledično tudi ni dolžan predložiti rekapitulacijskega poročila. Za vse davčne zavezance na začetku poslovanja, je ob pridobitvi ID za DDV, prvih 12 mesecev poslovanja davčno obdobje koledarski mesec (FURS, 2018b).

Vsak davčni zavezanec, ki opravlja dobavo blaga ali storitev, mora plačevati DDV. Plačati ga mora tudi vsaka oseba, ki na računu izkaže DDV. Davčni zavezanec je primoran plačati DDV v državni proračun najpozneje do zadnjega dne naslednjega meseca po poteku davčnega obdobja, če ni z zakonom določeno drugače. DDV se plača na podlagi DDV-O (obrazec) v proračun države. Oseba, ki ni davčni zavezanec in pridobi novo prevozno sredstvo, pa mora plačati DDV na podlagi odločbe davčnega organa (FURS, 2018b). Ob uvozu blaga velja, da davčna obveznost nastane z vnosom blaga na carinsko območje, kar se zgodi v trenutku, ko blago prestopi carinsko črto (Lexpera d.o.o., 2014).

Najpogostejši načini za davčne utaje s strani nepravilnega obračunavanja DDV, na podlagi javno objavljenih sodnih praks so: neresničnost, neupravičenost nastanka in nedokazljivost poslovnega dogodka, uveljavljanje davčno nepriznanih odhodkov za zmanjševanje davčne osnove in nepravilnosti iz malomarnosti. (Sodstvo RS, 2012–2018). Primer nepravilnega obračuna in neplačila DDV je opisan v prilogi 4.

3 DAVČNO IZOGIBANJE PLAČILA DDV

Rosen in Gayer (2010, str. 369) pravita, da je izogibanje davkov in zmanjševanje davčnega bremena od vedno veljalo za zelo kreativna dejanja. Tako je že v 17. stoletju takratni angleški kralj William III, z željo po denarju, dobil idejo za čisto novo obliko dajatev. Ker so takratni premožnejši, angleški prebivalci prebivali v velikih hišah z velikimi okni, ki so segala čez celotne zidove hiš – se je odločil za uvedbo davka na okna (ang. tax on windows). Kralj pa ni predvideval, da bi se lahko prebivalci temu davku tudi izognili. Seveda so to tudi storili in sicer tako, da so okna enostavno zazidali. Na podoben način je bil v 18. stoletju v Braziliji uveden davek na dokončno zgrajene cerkve (ang. tax on finished churches), v izogib plačilu tega davka so cerkve zgradili s samo enim dokončanim cerkvenim stolpom.

Davčno izogibanje (ang. tax avoidance) je izraz, ki se uporablja za dejanja davčnih zavezancev, katerih namen je zmanjševanje davčne obveznosti, vendar ob upoštevanju pravnih predpisov in zakonov. Izogibanje plačila DDV predstavlja transakcije, ki so sklenjene izključno v namene davčnega izogibanja in se smatrajo za umetne, izpeljane ali pomankljive narave. Obravnava se samo v primeru, če se prednosti oziroma pomankljivosti davčnih predpisov namerno izkoriščajo v korist za doseganje poslovnih rezultatov in premoženjskih koristi (OECD, 2017, str. 109).

Po besedah Kranjca (2003, str. 79) davčno izogibanje nastane zaradi slabo ali nejasno napisanih davčnih predpisov, kateri so lahko posledica nestrokovnosti zakonodajalca, drugačne obravnavanosti skupin davčnih zavezancev, kar pa je posledica socialne in ekonomske politike v državi ter sprejemanja določil o številnih olajšavah in posebnem obravnavanju posameznih subjektov.

Davčno načrtovanje (ang. tax planning) je oblika davčnega izogibanja, ki se prakticira na način izkoriščanja pravnih praznin v davčnih zakonih in se smatra za dopustno ravnanje, ki je namenjeno zmanjševanju davčne obveznosti, s katerim se dejansko ne krši zakonske določbe, ampak kljub temu velja za nesprejemljivo in nelegitimno. Kot načine davčnega načrtovanja v splošnem pomenu se lahko razume prenos sredstev v države z ugodnejšim davčnim režimom, prenos kapitalskih dobičkov v države z nižjimi davčnimi stopnjami, razdelitev dohodkov med različne davčne zavarance, ki so obdavčeni z nižjimi mejnimi davčnimi stopnjami, razdelitev dejavnosti na več delov zaradi izogibaja registracije za DDV, itd. (Lexpera d.o.o., 2018).

Pravne praznine (ang. loopholes) predstavljajo določbe v davčnih zakonih, katere lahko davčnim zavezancem pripomorejo k manjšemu plačilu davka ali celo izogitvi plačilu davka. Večina jih nastane zaradi posebnih določb, ki se navezujejo na določeno skupino davčnih zavezancev ali dejavnosti davčnih zavezancev z vidika plačevanja davkov. Večinoma je razlog za nastanek kratkoročna pravna politika, za katero pa si vsaka posamezna država v prihodnje vsekakor prizadeva preprečitev. Preprečevanje zakonitega davčnega izogibanja plačila davka se sprejema z raznimi določbami davčnega prava, katere so opredeljene na podlagi splošnega značaja ali se pa nanašajo na določen poslovni dogodek oziroma situacijo (E-računovodstvo, 2009). Kranjec (2003, str. 80) kot oblike davčnega izogibanja opredeljuje odložitev plačila davka, premikanje davčnih virov med davčnimi zavaranci ali davčnimi osnovami ter davčno arbitražo.

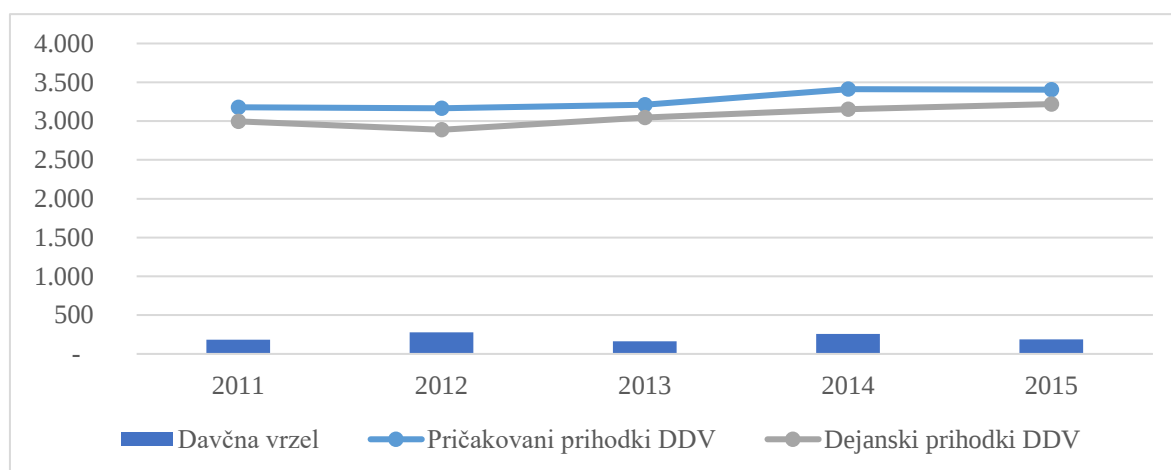
4 DAVČNA VRZEL DDV

Davčna vrzel DDV (ang. VAT gap) je vrednost izgubljenih pripadajočih prihodkov s strani države, ki zajema namerne ali nenamerne napake pri vplačilih DDV. Predstavlja razliko med pričakovanimi davčnimi prihodki in dejansko zbranimi davčnimi prihodki DDV. Povzročitelji davčne vrzeli so predvsem davčne goljufije in utaje, izogibanje plačevanju

davkov, insolventnost podjetij (tj. plačilna nesposobnost podjetij), stečaj podjetja, posledično pa se kaže tudi kot pokazatelj učinkovitost dela davčne administracije (European Commission, 2017).

Po nazadnje zbranih podatkih s strani Evropske komisije je bila davčna vrzel v EU v letu 2015 ocenjena na 151,5 milijard EUR. V Sloveniji je davčna vrzel v letu 2015 znašala 188 mio EUR, s tem se je uvrstila med prvih pet držav članic EU z najnižjo davčno vrzeljo v EU (FURS, 2017b).

Slika 5: Davčna vrzel v Sloveniji v letu 2011–2015 (v mio EUR)



Vir: Center for Social and Economic Research (2017).

Slika 5 predstavlja vrednost pričakovanih davčnih prihodkov DDV in dejanskih davčnih prihodkov DDV v obdobju 2011–2015. Pričakovani davčni prihodki DDV predstavljajo vrednost prihodkov, ki naj bi bili realizirani v posameznem obračunskem obdobju, če bi vsi ekonomski subjekti delovali skladno z zakonodajo. Dejanski davčni prihodki DDV pa predstavljajo vrednost dejansko zbranega DDV. Kot je razvidno iz slike 5, so davčni prihodki DDV skozi vsa leta nižji od pričakovanih davčnih prihodkov DDV, razlika med njima predstavlja davčno vrzel DDV (SURS, 2017).

4.1 Nadzor in kontrola nad davki

S pomočjo finančnih preiskav se zagotovi preprečevanje, preiskave in odkrivanje napak v davčnem sistemu. Finančni uradi se v izogib utajam javnih dajatev osredotočajo predvsem v nadzor nad finančnim kriminalom tako znotraj posamezne države kot tudi na mednarodni ravni. Nadzor na terenu opravljajo mobilni oddelki, kateri so usmerjeni v odkrivanje in sankcioniranje kršitev na terenu, zaznavanje dejanskega stanja, zbiranje in preverjanje informacij in opravljanje posameznih nalog nadzora (npr. ogled, pridobitev izjave, itd.). Glavni namen mobilnih oddelkov so odmerni postopki, izvajanje inšpekcijskih kontrol in inšpekcijski nadzor (FURS, 2018a).

Tabela 2: Število nadzorov in dodatno obračunane obveznosti glede na področje nadzora v letu 2017

Področje nadzora	Število nadzorov	Dodatno obračunane obveznosti (v EUR)
Siva ekonomija	1.692	2.754.130
Davčne blagajne	774	124.847
DDV	545	32.757.176
Prispevki za socialno varnost	495	17.105.637
Ostalo	409	4.746.492
Obdavčitev DDPO	227	11.998.552
Carine, trošarine, okoljske dajatve, Skupna kmetijska politika in Zakon o gozdovih	195	1.124.512
Prijava premoženja	43	11.787.450
Poslovanje z davčnimi oazami	30	4.661.621
Skupaj	4.410	87.060.418

Vir: FURS (2018a).

V letu 2017 je FURS izvajala kontrolo, inšpekcijo in preiskave na področju sistemskih utaj DDV, davkov in prispevkov od dohodkov fizičnih oseb, poslovanja z davčnimi oazami, premoženja fizičnih oseb ter transfernih cen. Kot je tudi razvidno iz tabele 2, je FURS posebno pozornost namenila boju proti sivi ekonomiji s pomočjo nadzora nad davčnimi blagajnami in DDV. Najvišjo vrednost dodatno obračunanih obveznosti v letu 2017 je FURS pridobila s strani DDV in prispevkov za socialno varnost (FURS, 2018a).

V letu 2017 je bilo s strani FURS opravljenih 213 postopkov preiskav (preiskave in inšpekcijski postopki), od tega jih je bilo zaključenih 191 postopkov. Med zaključenimi inšpekcijskimi nadzori so bile obračunane dajatve v skupnem znesku 38.594.063 EUR. Postopki davčnih preiskav so usmerjeni predvsem v ugotavljanje nenapovedanih dohodkov, utaje DDV, poslovanje z davčnimi oazami, prispevke za socialno varnost, trošarine in okoljske dajatve, obdavčitev DDPO ter na mednarodno izmenjavo podatkov (FURS, 2018a).

5 PREPREČEVANJE DAVČNIH UTAJ

Davčna politika v posamezni državi članici je ob upoštevanju pravnega reda in davčnih predpisov EU, določena na nacionalni ravni v vsaki državi članici posebej. Zaradi organiziranega enotnega trga pa Evropska komisija državam članicam ves čas nudi pomoč v boju proti davčnim utajam in davčnemu izogibanju. Davčni predpisi EU se v smeri nemotenega delovanja notranjega trga konstantno spreminjajo in razvijajo. V preteklosti je bil večji poudarek na strani posrednega obdavčenja, kot na strani neposrednega obdavčenja. Vse države članice morajo v skladu z Lizbonsko pogodbo (UL C 306) soglasno sprejemati vse davčne ukrepe. Na davčno politiko v EU ima močan vpliv tudi praksa Sodišča EU, za

katero ima Evropski parlament pravico do posvetovanja, razen v primeru proračunskih zadev ima skupaj s Svetom tudi pravico do odločanja (Evropski parlament, 2016).

5.1 Preprečevanje v EU

Boj proti davčnim utajam posrednega in neposrednega obdavčenja se nanaša predvsem na izmenjavo informacij med državami članicami. V EU pride vsako leto do ogromnih izpadov davčnih prihodkov. V letu 2010 je bila s strani Evropske komisije sprejeta Zelena knjiga o prihodnosti DDV, za enostavnejši, zanesljivejši in učinkovitejši sistem DDV, katere namen je, posvetovanje z zainteresiranimi stranmi o delovanju Sistema DDV in njegovi prihodnosti (Evropski parlament, 2016).

Vzporedno z Zeleno knjigo je bila v letu 2010 z Uredbo Sveta 904/2010, Ur. l. št. 268, o upravnem sodelovanju in boju proti goljufijam na področju DDV, ustanovljena mreža Eurofisc, ki predstavlja mehanizem za boj proti davčnim utajam in goljufijam na področju DDV. Po 1. členu te Uredbe, je Svet EU sprejel in določil pravila in postopke za sodelovanje in izmenjavo informacij s pomočjo elektronskih sredstev med državami članicami, pravilno izvedeno odmero DDV, nadzor nad pravilno uporabo DDV, predvsem pri transakcijah znotraj EU ter boj proti davčnim utajam.

V namen za boj proti davčnim utajam je bil leta 2012, s strani Evropske komisije sprejet predlog Akcijskega načrta za okrepljeni boj proti davčnim utajam in goljufijam (COM (2012) 722), ki se nanaša na praktične ukrepe za doseganje konkretnih rezultatov s strani pobiranja davkov v državah članicah (Evropski parlament, 2016). Predlogi Komisije se nanašajo na spodbujanje tretjih držav k uporabi minimalnih standardov dobrega upravljanja v davčnih zadevah, problem agresivnega davčnega načrtovanja, ustanovitev platforme za dobro davčno upravljanje, sestavljene iz strokonjakov iz držav članic, izboljšave na področju škodljivega obdavčevanja podjetij in s tem povezanih področjih, evropski portal o davčnih identifikacijskih številkah na področju neposrednega obdavčevanja, standardni obrazci za izmenjavo informacij na področju obdavčevanja ter spremembe na področju trošarin (predvsem alkohola) (European Commission, 2012).

Za boljše upravljanje DDV na ravni EU je bil s strani Evropske komisije v letu 2012 ustanovljen tudi forum EU o DDV. Na podlagi te platforme si lahko predstavniki velikih, srednjih in malih podjetij ter davčni organi izmenjujejo mnenja o praktičnih čezmejnih upravljanjih z DDV ter s tem pripomorejo k boljšem upravljanju v sistemu DDV. (Evropski parlament, 2016).

V letu 2013 je Evropski svet sprejel sklepe o davčnih goljufijah in davčnih utajah, tako na nacionalni ravni, ravni EU in svetovni ravni ter podprl prizadevanja G8, G20 in OECD za samodejno izmenjavo informacij (Evropski parlament, 2016). Konec tega leta se je vzpostavil večletni akcijski program Fiscalis 2020 (Uredba Evropskega parlamenta in Sveta

št. 1286/2013), kateri se nanaša na izboljšanje delovanja sistemov obdavčitve na notranjem trgu in na sodelovanje med državami članicami na tem področju. Program je načrtan za obdobje od 1. januarja 2013 do 31. decembra 2020. V programu lahko sodelujejo vse države članice EU in tudi države, ki so potencialne kandidatke EU. Splošni cilj programa je, da se izboljša delovanje obdavčitve na notranjem trgu, na način učinkovitega sodelovanja držav članic med seboj z davčnimi organi in njihovimi uradniki. Posebni cilj programa pa se nanaša na boj proti davčnim utajam in goljufijam ter agresivnemu davčnemu načrtovanju. Za uspešno doseganje ciljev je potrebno skupno komunikacijsko omrežje za evropske informacijske sisteme in neomejen dostop do njega ter uspešen pretok informacij o rezultatih med sodelujočimi državami (Uredba (EU) št. 1286/2013 Evropskega parlamenta in sveta).

V letu 2014 je bila s strani Evropske komisije sprejeta Uredba (št. 17/2014) o vzpostavitvi standardiziranega obrazca za uradno obvestilo o posebnem ukrepu v okviru mehanizma za hiter odziv v primerih goljufij na področju DDV. Uredba državam članicam omogoča s pomočjo uradnega obrazca poslati uradno obvestilo o sprejetju posebnega ukrepa glede osebe, ki je dolžna plačila DDV. Posebni ukrep vključuje uporabo obrnjene davčne obveznosti, za boj proti nepričakovanim in velikim goljufijam na področju DDV, katere lahko povzročijo velike izgube javnofinančnih prihodkov (Izvedbena uredba komisije (EU) št. 17/2014).

V letu 2016 je bil s strani Evropske komisije sprejet predlog Akcijskega načrta za DDV, kateri določa pristop k oblikovanju enotnega območja DDV v EU. Akcijski načrt se nanaša na potrebo po načelu obdavčitve v namembni državi blaga, kateri bi lahko imel velik vpliv na zmanjšanje čezmejnih davčnih goljufij, saj bi se davčna pravila, v skladu s katerimi dobavitelj blaga od svoje stranke pobere DDV, razširila na čezmejne transakcije. Določa tudi posamezne korake za oblikovanje enotnega območja DDV v EU, v katerem so opredeljeni ukrepi za zmanjšanje vrzeli pri pobiranju DDV (boj proti goljufijam), prilagoditev sistema DDV na elektronsko poslovanje in potrebam malih in srednjih podjetij (odstranitev upravnih ovir in zmanjšanje regulativnih stroškov in posledično tudi lažje poslovanje v EU) ter dologoročne smernice o dokončnem sistemu DDV in stopnjah DDV (European Commission, 2016). Na podlagi Akcijskega načrta za DDV je Evropska komisija konec leta 2016 sprejela predlog o spremembi Direktive 2006/112/ES, o skupnem sistemu davka na dodano vrednost v zvezi z začasno uporabo splošnega mehanizma obrnjene davčne obveznosti za dobavo blaga in storitev nad določenim pragom. Zaradi neenakomernega visokega števila goljufij na področju DDV v državah članicah EU, so nekatere države članice zaprosile za dovoljenje za uvedbo začasnega splošnega mehanizma obrnjene davčne obveznosti z določenim pragom. S tem bi prišlo do odprave davčnih vrtiljakov, kateri ob pridobitvi blaga z veljavnim računom omogočajo oprostitev DDV (European Commission, 2016).

V letu 2017 je Evropska komisija predlagala nova orodja za boj proti davčnim goljufijam DDV, na nacionalni ravni in ravni EU. V nedavnih poročilih so navedli, da je davčne goljufije na področju DDV v najslabšem scenariju možno uporabiti tudi za financiranje kriminalnih združb, vključno s teroristi. Ključni ukrepi na področju te zakonodaje se nanašajo na krepitev sodelovanja med državami članicami, sodelovanje z organi kazenskega pregona in izmenjavo informacij o uvozu iz tretjih držav. Namen orodja je lažja izmenjava in spodbujanje informacij s pomočjo mreže Eurofisc ter posledično hitrejše in učinkovitejše obravnavanje davčnih goljufij DDV. S tem bi se rešil problem davčnih goljufij DDV na področju trgovanja z avtomobili (novimi ali rabljenimi) in spletnih goljufij. Sistem bi državam članicam omogočil obdelavo, analizo in revizijo podatkov o čezmejnih dejavnostih, kar bi izboljšalo tudi nekatere carinske postopke (Evropska komisija, 2017).

5.2 Preprečevanje v Republiki Sloveniji

FURS zoper davčne goljufije DDV izvaja preventivne ukrepe za preprečevanje nastanka ali nadaljnje davčne utaje ter sankcije in kaznovanja za neplačevanje obveznosti DDV. Za učinkovito izvajanje davčnega nadzora in preprečevanje davčnih utaj vseskozi pripravlja predloge sprememb zakonodaje. Do konca leta 2006 je t. i. Šesta direktiva o skupnem sistemu DDV (77/388/EEC) omejevala vsako spremembo v povezavi z DDV, kar se je v letu 2007 spremenilo, saj je Svet EU sprejel novo, Direktivo Sveta 2006/122/ES, s katero se je izboljšala možnost uveljavljanja sprememb zakonodaje DDV brez posebnega dovoljenja s strani Evropske komisije, glede ukrepov na področju davčnih utaj. Ena izmed največjih zakonskih sprememb v letu 2006, je bila sprememba zakona za obdavčitev motornih vozil z davkom na motorna vozila. Spremenil se je način obdavčitve ob pridobitvah motornih vozil v EU, ki so bila predhodno registrirana v drugi državi članici in problematika plačevanja davka na motorna vozila, kar je posledično pripomoglo k zmanjšanju davčnih utaj (FURS, 2014a).

Za učinkovit boj proti davčnim utajam je bil ob spremembi Šeste direktive tudi napredek na področju dodeljevanja in preklica ID za DDV. Namen ukrepa je preprečitev izdaje ali preklic že izdane številke goljufu, katero zlorablja za pomoč pri davčni utaji. Od takrat naprej so davčni zavezanci ob zaprositvi ID za DDV soočeni z vrsto vprašanj (npr. namen, kraj, vrsta dejavnosti, itd.) glede opravljanja in resničnost gospodarske dejavnosti. V primeru neresničnih podatkov je lahko izdaja ID za DDV tudi zavrnjena (FURS, 2014a).

5.2.1 Mednarodno sodelovanje in izmenjava podatkov znotraj skupnosti EU

FURS je članica mednarodnih organizacij OECD (Organisation for Economic Co-operation and Development), IOTA (International Organisation of Tax Administrations), WCO (World Customs Organisation) in kot članica EU sodeluje tudi v delovnih skupinah Sveta EU ter v programih in delovnih skupinah Evropske komisije (FURS, 2018a).

V letu 2017 je FURS v okviru mreže Eurofisc v skupnem v preveritev prejela 598 tveganih transakcij v skupni vrednosti 45.529.367 EUR in poslala 745 tveganih transakcij v skupni vrednosti 123.581.448 EUR, na področju davčnih utaj. S pomočjo mreže za hitro izmenjavo ciljnih informacij se kot posledica ugotavlja učinkovitost zmanjševanja števila izmenjanih informacij, izboljšuje se kvaliteta in ažurnost izmenjanih informacij (FURS, 2018a).

Tabela 3: Število prejetih in poslanih informacij na področju DDV v letih 2016 in 2017

Leto	2016	2017
Izmenjava na zahtevo	938	825
Spontane informacije	98	112
Avtomatična izmenjava	3.444	1.390

Vir: FURS (2018a).

Kot je razvidno iz tabele 3, je bilo na podlagi Uredbe Sveta 904/2010 v letu 2017 na področju DDV skupno izmenjanih 825 informacij na zahtevo, kar predstavlja 12,0 % manj kot v letu 2016. Informacije na zahtevo predstavljajo informacije na podlagi SCAC zahtevkov. V letu 2017 je bilo število spontanah informacij 112, kar je za 14,3 % več kot v letu 2016. Spontane informacije zajemajo izmenjavo podatkov o vnaprejšnjih davčnih stališčih in vnaprejšnjih cenovnih sporazumih s čezmejnimi učinkom. Nadgradnjo spontanah informacij predstavlja avtomatična izmenjava, na podlagi katere je bilo v letu 2017 izmenjanih 1.390 informacij, kar je za 59,6 % manj kot v letu 2016. Avtomatična izmenjava informacij predstavlja izmenjavo podatkov med FURS in pristojnimi organi držav in jurisdikcij, za izmenjavo podatkov o finančnih računih davčnih zavezancev (FURS, 2018a).

5.2.2 Splošni ukrepi za zaščito poslovanja proti goljufijam z DDV

Davčni zavezanec lahko sebe in svoje poslovanje proti davčnim goljufijam zaščiti na naslednje načine (FURS, 2014a):

- dobro poznavanje poslovanja v svoji dejavnosti,
- dobro poznavanje dobaviteljev,
- dobro poznavanje kupcev,
- občutek za resničnost transakcije ter
- kontrola poslovanja (npr. kontrola blaga, realnost kupca ali prodajalca, preverjanje transakcij, plačilnih pogojev ter dobičkonostnosti).

5.2.3 Strategija Finančne uprave RS 2015–2020

Strategija FURS 2015–2020 (v nadaljevanju strategija) je usmerjena k izvajanju učinkovitih in sodobnih metod, postopkov in ukrepov v boju proti utajam obveznih dajatev, goljufijam,

organiziranemu kriminalu, drogam in terorizmu ter proti širjenju nezakonitega, nevarnega, ponarejenega in piratskega blaga, ob upoštevanju in spoštovanju pravic davčnih zavezancev. Z uporabo sodobno razvitih metod FURS izvaja učinkovit nadzor nad potmi in pretokom nedovoljenega in prepovedanega blaga ter posledično tudi izmenjavo podatkov, znanja in izkušenj z drugimi državami članicami EU (FURS, 2014b).

Strategija si prizadeva slediti ciljem programa Evropa 2020 za pametno, trajnostno in vključujočo rast s prispevkom h krepitvi delovanja carinske unije in preglednim ter učinkovitim davčnim sistemom v EU. V obdobju, ki ga strategija zajema, je FURS usmerjena k učinkovitejšemu, uspešnejšemu in enotnemu delovanju notranjega in mednarodnega sistema, konsolidaciji informacijskih sistemov preteklega delovanja, podpori davčnega in carinskega sodelovanja v EU, operativnega znanja in razvoja kompetenc ter izmenjavo dobrih praks. Strateški cilji strategije se nanašajo na učinkovito pobiranje dajatev, varovanje družbe in finančnih interesov, sodelovanje z okoljem in razvoj partnerstev ter v razvoj in k rezultatom usmerjeno organizacijo. Podpora k uresničevanju strateških ciljev strategije je integralen informacijski sistem, kateri pripomore k odpravi tehnoloških in tehničnih ovir za doseganje ciljev in zagotovitev optimalnega poslovanja FURS (FURS, 2014b).

5.3 Kršitve in sankcioniranje davčne zakonodaje v Sloveniji

Postopek ugotavljanja davčnih prekrškov in davčnih kaznivih dejanj je večinoma enak, le da je v primeru davčnega kaznivega dejanja zahtevano dokazno sredstvo večje vrednosti. Dokazno breme leži na strani davčnega organa, kateri je pristojen za dokazovanje osumljenčevega ravnanja državnemu tožilcu v kazenskemu postopku. Vloga finančnih preiskovalcev je, da imajo sposobnost dokazovanja osumljenčevega zavednega ravnanja ob izogibanju davčnih obveznosti. Ugotavljanje odgovorne osebe pri davčnem zavezancu je pri davčnih prekrških lažje, saj je v primeru samostojnega podjetnika kriv podjetnik sam, v primeru mikro ali manjših podjetij je kriv poslovodja (tj. direktor družbe), v primeru večjih gospodarskih družb pa vodja oddelka, za katerega se postopek o prekršku vodi (Lexpera d.o.o., 2018). Ne glede na kazenske določbe v ZDDV-1 se za prekršek ne kaznujeta davčni zavezanec, ki popravi napake iz preteklih davčnih obdobj, in davčni zavezanec, ki naknadno predloži obračun DDV v skladu z zakonom.

Iz tabele 4 je razvidno, da je FURS v letu 2017 skupno obravnavala 38.575 prekrškov kršitve zakonodaje, kar je za 37,8 % več kot v letu 2016. Ob tem je skupno izrekla za 41.599.476 EUR glob in 1.893 opominov. Na področju ZDDV-1 pa je bilo v letu 2017 skupno 7.916 kršitev, kar je za 39,2 % več kot v letu 2016 (FURS, 2018a).

Tabela 4: Število najpogostejših kršitev zakonodaje v letu 2016 in 2017

Zakon	2016	2017
Zakon o davčnem postopku	10.793	12.714
Zakon o davku na dodano vrednost	5.685	7.916
Zakon o prepečevanju dela in zaposlovanja na črno	1.901	2.234
Zakon o finančni upravi	1.583	6.626
Zakon o izvajanju carinskih predpisov Evropske skupnosti	337	78
Zakon o izvajanju carinske zakonodaje EU	287	566
Zakon o trošarinah	528	425
Prometna zakonodaja	5.582	5.802
Okoljske dajatve	38	155
Zakon o davčnem potrjevanju računov	1.088	1.880
Ostalo (zakon o orožju, zakon o gozdovih, zakon o igrah na srečo, zakon o davku na motorna vozila)	175	179
Skupaj	27.997	38.575

Vir: FURS (2018a).

Na podlagi 142. člena ZDDV-1 v primeru, da je kršitelj 141. člena tega zakona, ki opredeljuje hujše davčne prekrške, namenoma povzročil prekršek s tako visoko škodo ali pridobil tako visoko protipravno korist, se lahko kršitelja kaznuje z globo do 375.000 EUR, njegovo odgovorno osebo pa z globo do 12.300 EUR. Na podlagi 143. člena ZDDV-1 se globa, sorazmerna višini neplačanega DDV, ki je predpisana v razponu, lahko izreče z odločbo o hitrem postopku tudi v višjem znesku, kot je najnižja višina globe. Globa ne sme preseči najvišjega zneska, določenega za posamezni prekršek in je izrečena v odstotku od neplačanega DDV, v višini 50 % neplačanega DDV. Na podlagi 144. člena ZDDV-1, ki ureja zastaranje postopka o prekršku, se postopek o prekrških iz 141. in 142. člena tega zakona, ne more več začeti ali nadaljevati po preteku treh let od dneva, ko je bil prekršek storjen. Z zastaranjem se pretrga vsako dejanje prekrškovnega organa, po preteku šestih let od dneva, ko je bil prekršek storjen je pa popolnoma ustavljen.

Po 249. členu KZ se kot subjekt davčne utaje opredeli oseba, ki se je z enim ali več ravnanji popolnoma izognila plačilu davkov, prispevkov ali drugih predpisanih obveznosti do države, neupravičeno dobila vrnjen davek v Sloveniji ali drugi državi članici EU, uporabljala lažne podatke, ki vplivajo na ugotovitev davkov s strani davčnega organa (npr. subjekt ne daje podatkov, ne prijavi pridobljenega dohodka, ne vodi ali ne predloži poslovnih knjig in evidenc ali pa so napačno vodene) ali kako drugače preslepila davčni organ ter posledično v obdobju dvanajstih mesecev dosegla veliko premoženjsko korist, se kaznuje z zaporno kaznijo od enega do osmih let. Če je dejanje storjeno v hudodelski združbi, se storilec kaznuje z zaporom od treh do dvanajstih let.

Tabela 5: Kazniva dejanja na področju davkov v letih 2016 in 2017

Kaznivo dejanje	2016	2017
Ponareditev ali uničenje poslovnih knjig (235. člen KZ)	20	34
Davčna zatajitev (249. člen KZ)	36	96
Skupaj	56	130

Vir: FURS (2018a).

Med najpogostejša kazniva dejanja na področju davkov se po KZ uvrščajo ponarejanje ali uničenje poslovnih knjig ter davčna utaja. V tabeli 5 je razvidno, da je bilo v letu 2017 ugotovljenih 34 ponaredb ali uničenj poslovnih knjig, kar je 1,7 krat več kot v letu 2016. S strani davčnih utaj pa 96 kaznivih dejanj, kar je 2,7 krat več kot v letu 2016.

SKLEP

Fiskalna politika v državi predstavlja sistem pravil in postopkov za zagotavljanje stabilnega delovanja makroekonomske klime v državi. Zato mora biti davčni sistem zgrajen na uspešni davčni politiki in temeljiti na učinkovitem pobiranju davkov in dajatev v državi. Proces plačevanja davkov in dajatev mora biti za vse zavezance enakopraven in pravičen, kar velikokrat predstavlja problem, predvsem zaradi davčnih goljufij in utaj. Posledica je primanjkovanje načrtovanih in pripadajočih finančnih prihodkov države, kateri so potrebni za njeno uspešno in stabilno delovanje. Davčni zavezanci, ki ne želijo plačevati davkov in drugih obveznih dajatev, škodujejo delovanju javnega sektorja in posledično tudi samemu sebi, saj država financira šolstvo, zdravstveno varstvo in storitve socialne varnosti.

DDV predstavlja velik vir davčnih prihodkov v državi, zato je njegova učinkovitost pri pobiranju s strani FURS zelo pomembna. FURS si zaradi tega vseskozi prizadeva za nadgradnjo strategij in ciljev, posebej na področju davčnih goljufij in sive ekonomije. To je razvidno tudi iz Strategije FURS 2015–2020 in opredeljenih strateških ciljev zanje. Glede na zbrane podatke ocen davčne vrzeli v letu 2015 je bila Slovenija uvrščena med najnižje uvrščene države v EU, kar potrjuje učinkovitost FURS pri pobiranju dajatev na področju DDV v primerjavi z drugimi državami članicami EU.

Na podlagi zaključne naloge je bilo ugotovljeno, kateri so najpogostejši motivi za davčne utaje in zakaj prihaja do njih. Motivi, želja po kreativnosti in neplačevanju davčnih obveznosti bodo najverjetneje vedno pristoni, se nadgrajevali in spreminjali. Davčnih goljufij ni možno popolnoma zaustaviti, lahko pa se jih preprečuje s pomočjo sprotnega nadgrajevanja zakonov, predpisov ter učinkovitega nadzora nad plačevanjem davkov in dajatev. Na podlagi teoretičnega dela in primerov iz prakse je bilo ugotovljeno, da je FURS na tem področju uspešna, ter da so davčne goljufije, ki jih ugotavlja s pomočjo inšpekcijskih nadzorov v skladu z ZDDV-1 in na podlagi Kazenskega zakonika primerno kaznovane. Na

podlagi Letnega poročila FURS 2017 se je število ugotovljenih davčnih utaj v zadnjih treh letih povečalo, kar lahko potrjuje uspešno ugotavljanje goljufij s strani FURS.

Motivacija za zaključno nalogo je bila želja po pravičnosti v družbi, spoznavanju delovanja davčnega sistema ter zanimanje za področje javnih financ. Naloga je pomembna predvsem zaradi tega, ker se problem davčnih utaj že vrsto let pojavlja vsepovsod po svetu. Za uspešno izdelavo zaključne naloge so se pričakovane glavne omejitve nanašale predvsem na pridobivanje primarnih podatkov iz FURS, saj je zato potreben določen protokol in predvsem davčna tajnost podatkov.

LITERATURA IN VIRI

1. Center for Social and Economic Research. (2017, 18. september). *Study and Reports on the VAT Gap in the EU-28 Member States*. Varšava: Center for Social and Economic Research.
2. Charlet, A. & Owens, J. (2010, 20. september). An International Perspective on VAT. *Tax Notes International*, 59(12), 943–954.
3. E-računovodstvo. (2009, 29. junij). *Razlika med davčnim načrtovanjem, davčno utajo in davčnim preveljevanjem*. Pridobljeno 29. aprila 2018 iz <http://www.eracunovodstvo.org/blog/racunovodstvo/razlika-med-davcnim-nacrtovanjem-davcno-utajo-in-davcnim-prevaljevanjem/>
4. European Commission. (2012, 6. december). *Communication from the Commission to the European Parliament and the Council (COM (2012) 722): An Action Plan to strengthen the fight against tax fraud and tax evasion*. Bruselj: European Commission.
5. European Commission. (2016, 4. oktober). *Communication from the Commission to the European Parliament, the Council and the European Economic and Social Committee (COM (2016) 148): on an action plan on VAT towards a single EU VAT area*. Bruselj: European Commission.
6. European Commission. (2017, september). *VAT Gap Report*. Bruselj: European Commission.
7. European Commission. (2018, 1. januar). *VAT rates applied in the Member States of the European Union*. Bruselj: European Commission.
8. European Commission. (brez datuma). *Taxation and Customs Union: VAT. VIES (Vat Information Exchange System enquiries)*. Pridobljeno 26. junija 2018 iz https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/vat/eu-vat-rules-topic/vies-vat-information-exchange-system-enquiries_en
9. Evropska komisija. (2016). *Predlog Direktiva sveta o spremembi Direktive 2006/112/ES o skupnem sistemu davka na dodano vrednost v zvezi z začasno uporabo splošnega mehanizma obrnjene davčne obveznosti za dobavo blaga in storitev nad določenim pragom (COM (2016) 811)*. Bruselj: Evropska komisija.

10. Evropska komisija. (2017, 30. november). *Pravična obdavčitev: Komisija predlaga nova orodja za boj proti goljufijam na področju DDV*. Pridobljeno 12. julija iz http://europa.eu/rapid/press-release_IP-17-4946_sl.htm
11. Evropska unija. (2018, 10. avgust). *Stopnje DDV*. Pridobljeno 28. junija iz https://europa.eu/youreurope/business/vat-customs/buy-sell/vat-rates/index_sl.htm
12. Evropski parlament. (2016, maj). *Kratki vodič po Evropski uniji. Splošna davčna politika*. Pridobljeno 12. julija iz [http://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/fiches_techniques/2013/051101/04A_FT\(2013\)051101_SL.pdf](http://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/fiches_techniques/2013/051101/04A_FT(2013)051101_SL.pdf)
13. Finančna uprava RS. (2014a, avgust). *Davek na dodano vrednost: Poslovanje z »neplačujočimi gospodarskimi subjekti« in odgovornost gospodarskih subjektov za plačilo utajenih davčnih obveznosti*. Ljubljana: Finančna uprava RS.
14. Finančna uprava RS. (2014b, december). *O Finančni upravi: Strategija Finančne uprave Republike Slovenije 2015–2020*. Ljubljana: Finančna uprava RS.
15. Finančna uprava RS. (2017a, 1. junij). *Poročilo o učinkih uvedbe sistema davčnega potrjevanja računov v Republiki Sloveniji v letu 2016*. Ljubljana: Finančna uprava RS.
16. Finančna uprava RS. (2017b, 6. oktober). *Slovenija med petimi državami EU z najnižjo vrzeljo DDV*. Ljubljana: Finančna uprava RS.
17. Finančna uprava RS. (2018a, februar). *Letno poročilo FURS 2017*. Ljubljana: Finančna uprava RS.
18. Finančna uprava RS. (2018b, 2. marec). *Davek na dodano vrednost* (2 izd.). Ljubljana: Finančna uprava RS.
19. Klun, M. & Jovanovič, T. (2017). *Davčni sistem*. Ljubljana: Fakulteta za upravo.
20. Kranjec, M. (2003). *Davki in proračun*. Ljubljana: Fakulteta za upravo.
21. Lexpera d. o. o. (2014, 25. november). *Davčno obravnavanje pravih in nepravih tristranskih poslov v sistemu DDV*. Pridobljeno 4. septembra 2018 iz <https://www.findinfo.si/DnevneVsebine/Aktualno.aspx?id=130500>
22. Lexpera d. o. o. (2018, 9. februar). *Davčna utaja in njena finančna preiskava*. Pridobljeno 5. maja iz <https://www.findinfo.si/DnevneVsebine/Aktualno.aspx?id=212510>
23. Ministrstvo za finance. (2018). *Konsolidirana bilanca javnega financiranja 1992–2018*. Ljubljana: Ministrstvo za finance.
24. Mladi podjetnik. (2016, 9. september). *Podjetniški kotiček: Vse kar mora mladi podjetnik vedeti o DDV*. Pridobljeno 15. junija 2018 iz <https://mladipodjetnik.si/podjetniski-koticek/racunovodstvo/vse-kar-morate-kot-mladi-podjetnik-vedeti-o-ddv>
25. OECD – Organisation for Economic Co-operation and Development. (2004, oktober). *Compliance Risk Management: Managing and Improving Tax Compliance*. Paris: OECD.
26. OECD – Organisation for Economic Co-operation and Development. (2017). *International VAT/GST Guidelines*. Paris: OECD Publishing.
27. Rosen, H. S. & Gayer, T. (2010). *Public Finance* (9 izd.). New York: McGraw Hill Education.

28. Sodstvo RS. (2012–2018). *Sodna praksa RS*. Pridobljeno 27. avgusta 2018 iz <http://www.sodnapraksa.si/search.php>
29. Stanovnik, T. (2008). *Javne finance* (4 izd.). Ljubljana: Ekonomska fakulteta.
30. Statistični urad RS. (2017, 31. avgust). *Teoretični davek na dodano vrednost in podatki o davčni vrzeli*. Ljubljana: Statistični urad RS.

PRILOGE

Priloga 1: Primer davčnega vrtiljaka

Slovensko podjetje A je davčni zavezanec in opravlja trgovinske posle v EU. Ukvarja se s trgovino na debelo, in sicer s sladkorjem, jedilnim oljem, kavo, čokolado, energijskimi napitki, itd. Podjetje A dobavlja blago na Madžarskem in ga direktno prodaja v druge države članice EU. Te države so v večini Slovaška, Češka, Madžarska in Avstrija. Podjetje A ob dobavah blaga uveljavlja pravico do odbitka DDV (samoobdavčitev). Postopek samoobdavčitve opravi še preden je bila v državi članici EU opravljena pridobitev blaga. Postopek samoobdavčitve je po 23. členu ZDDV-1 mogoč šele, ko davčni zavezanec dokaže, da je bila opravljena pridobitev blaga znotraj EU.

Ugotovljene nepravilnosti na podlagi davčnega inšpekcijskega nadzora

Podjetje A nima poslovnih prostorov na sedežu podjetja, le skladišče v Lendavi, ki je prazno. Iz tega izhaja, da blago v skladišču ni bilo skladiščeno, saj je bilo prepeljeno direktno od dobavitelja h kupcu, kar je tudi razvidno iz mednarodnega tovarnega lista. Podjetje A ni imelo zaposlenih, razen enega za obdobje pol leta, ki je bil zaposlen za skupno 20 ur. Prokurist podjetja A je brat direktorja podjetja A, za katerega v uradnem registru ni podatka o prebivališču, živel pa naj bi na Madžarskem, od koder je tudi večina dobaviteljev blaga. Podjetje A davčnih evidenc ne izkazuje kot tristranske, ampak na podlagi prejetih računov opravlja samoobdavčitev, posledično ob nadaljnji prodaji zaradi oprostitve, DDV ne obračuna. Večino transakcij opravlja preko transakcijskega računa, ki je odprt na Madžarskem, čeprav ga ima tudi v Sloveniji. Plačila s strani kupcev prejema v gotovini, katero kasneje polaga na transakcijski račun na Madžarskem, plačila s strani dobaviteljev pa plačuje preko istega transakcijskega računa. Posledično je bilo ugotovljeno, da podjetje v Sloveniji sploh ne opravlja trgovinskega poslovanja in njegova dejavnost v Sloveniji ni razumljiva. Celotna dejavnost se je izvajala na drugem podjetju, katerega direktor in prokurist so iste osebe, kot pri podjetju A. Podjetje A je v roku pol leta ustvarilo za 640.000 EUR prometa, od sedmega meseca dalje pa v obračunih DDV prometa ne izkazuje več. Finančna uprava je ugotovila, da je podjetje A vedelo, da je udeležen v davčnem vrtiljaku in posledično utaji DDV ter je s svojimi ravnanji želelo prikriti dejanskega kupca, kateri bi njemu ali komu drugemu omogočil davčno utajo. Davčni zavezanec, ki je vedel ali bi na podlagi spornih transakcij moral vedeti, da sodeluje v spornem poslu, se po 76.b členu ZDDV-1 obravnava, kot da je sodeloval pri davčni utaji.

Kršena zakonodaja in predpisi: Kršitev 63. člena ZDDV-1, ki se navezuje na obseg pravice in 23. člena ZDDV-1, ki se navezuje na kraj pridobitve blaga znotraj EU.

Ugotovljene finančne obveznosti: 774.699,18 EUR

Priloga 2: Primer ponarejanja listin in izdajanja fiktivnih računov za prodajo blaga in storitev

Davčni zavezanec F iz Slovenije kupuje odpadne surovine (kovine) na Slovaškem in jih prodaja v Avstrijo. Davčni organ je pri davčnem zavezancu F opravil davčno inšpekcijski nadzor DDV.

Ugotovljene nepravilnosti na podlagi davčnega inšpekcijskega nadzora

S pomočjo SCAC (Standard Carrier Alpha Code) poizvedbe, ki predstavlja identifikacijsko številko za blago, ki se uporablja za poslovanje z mednarodno transportnimi podjetji, je bilo ugotovljeno, da je slovaško podjetje nedejavno in je na sedežu podjetja prisoten le poštni nabiralnik. Prevoznik, ki je kovine peljal iz Slovenije v Avstrijo, ni predložil verodostojnih listin za dokazovanje prevozov blaga. Ugotovljeno je, da gre za navidezne, fiktivne posle, ki se v resnici niso zgodili nikoli. Izdani računi so fiktivni in ne dokazujejo poslovnih dogodkov, kar predstavlja sum storitve kaznivega dejanja za ponareditve listin. Zavezanec za davek F je odpadne surovine kupoval tudi na Hrvaškem in jih prodajal na Slovaško. Dobave na Slovaško ni dokazal in s tem ni dosegel pogoja za prevalitev obračuna in plačila DDV na kupca. Posledično je dolžan obračunati in plačati DDV sam. Ugotovljeno je bilo tudi nepojasnjeno dvigovanje denarja iz poslovnega računa davčnega zavezanca, iz katerega je odgovorna oseba dvigovala gotovino, za katero je bila obračunana tudi dohodnina po 25 % stopnji.

Kršena zakonodaja in predpisi: Kršitev 9. člena ZDavP-2, ki se navezuje na načelo zakonitega in pravočasnega izpolnjevanja in plačevanja davčnih obveznosti, v povezavi z 76. členom ZDDV-1, ki se nanaša na obveznost plačila, sum storitve kaznivega dejanja zaradi ponarejanja listin (253. člen KZ-1), kršitev 321. člena ZDavP-2 v povezavi z 283. členom ZDavP-2, ki se nanaša na izračun dohodnine in 31. člen ZDoh-2, ki se nanaša na dohodke iz zaposlitve in iz dejavnosti.

Ugotovljene finančne obveznosti: 24.756,57 EUR

Priloga 3: Primer neverodostojnih knjigovodskih listin

Davčna zavezanica E ima kot glavno registrirano dejavnost v podjetju strežbo pijač. Davčni organ je opravil inšpekcijski nadzor nad DDV in davkom od dohodkov iz dejavnosti in ob tem ugotovil nepravilnosti pri vodenju računovodskih evidenc o prejetih računih. Zavezanica je glede teh nepravilnosti izjavila, da je vse računovodske zadeve prepustila računovodskemu servisu in, da o nepravilnostih ne ve ničesar.

Ugotovljene nepravilnosti na podlagi davčnega inšpekcijskega nadzora

Davčna zavezanica E oziroma računovodski servis, pristojen za evidenco prejetih računov je v sistem vnašal nepravilne podatke, na podlagi neverodostojnih knjigovodskih listin. Na podlagi prejetih računov s strani davčne zavezanke E in evidenc o prejetih računih s strani dobaviteljev je bilo ugotovljeno, da so dobavitelji z davčno zavezanko E poslovali, vendar so izdajali račune nižjih vrednosti, kot jih je izkazovala davčna zavezanica E v svojih poslovnih knjigah. Računovodski servis je za opravljene storitve vsak mesec izstavljaj račune v različnih manjših zneskih, med katerimi je bil vključen tudi račun, z veliko višjim zneskom storitev, s strani istega računovodskega servisa. Ta storitev za davčno zavezanko E ni bila nikoli opravljena in račun ni bil nikoli plačan. Izkazalo se je, da gre za evidentiranje fiktivnega računa. Davčna zavezanica E je v obračunih DDV izkazovala nepravilno vrednost nabav blaga in storitev ter zaradi navideznega zviševanja davčne osnove od nabavljenega blaga neupravičeno zviševala vrednost vstopnega DDV. Na strani odhodkov je bilo ugotovljeno, da je med stroški izkazovala stroške na podlagi omenjenih fiktivnih računov, ki jih je evidentirala v nepravilni vrednosti in niso bile sestavljene na podlagi izvirnih knjigovodskih listin, prav tako ni bil dokazljiv njihov poslovni dogodek. S strani davčnega organa je bilo ugotovljeno, da je davčna zavezanica E oziroma računovodski servis v poslovnih knjigah namerno in zavestno vodil nepravilno evidenco prejetih računov. Davčna zavezanica E je zaradi nepravilnega obračuna DDV posledično plačala premalo DDV in s tem ravnala v nasprotju s 63. členom ZDDV-1. Zaradi tega je bila povečana tudi davčna osnova oziroma obveznost iz naslova davka od dohodkov iz dejavnosti ter zmanjšan odbitek iz naslova DDV.

Kršena zakonodaja in predpisi: Kršitev 10. člena ZdavP-2, ki se navezuje na načelo dolžnosti dajanja podatkov in 63. člena ZDDV-1, ki se navezuje na obseg pravice.

Ugotovljene finančne obveznosti: 103.571,00 EUR

Priloga 4: Primer nepravilnega obračuna in plačevanja DDV

Davčni zavezanec, slovensko podjetje G je na ozemlju RS v najetih skladiščnih prostorih (v lasti slovenskega podjetja H) izvajalo dejavnost trgovine na debelo z alkoholnimi in brezalkoholnimi pijačami, kavo in pralnimi sredstvi. Podjetje G je v hitrem času, brez premikov blaga (v najetih skladiščnih prostorih podjetja H), to blago prodalo naprej podjetju I, ki je davčni zavezanec v drugi državi članici EU. Transakcije so bile evidentirane in logistično izvedene s strani lastnika skladiščnih prostorov.

Ugotovljene nepravilnosti na podlagi davčnega inšpekcijskega nadzora

Podjetje G je pridobljeno trgovsko blago od tujih družb naprej prodajalo in dobavilo tujemu podjetju I, kateri je to blago naprej prodajal svojim kupcem, prav tako tujim podjetjem. Glede na poslovno dokumentacijo je bilo ugotovljeno, da so ravno ta tuja podjetja blago tudi odpemila iz skladiščnih prostorov v RS v drugo državo članico EU. Iz poslovne dokumentacije podjetja G in lastnika najetih skladiščnih prostorov H je bilo razvidno, da so med njima ves čas v najetih skladiščnih prostorih v RS potekale verižne transakcije (nabave in prodaje) tega istega blaga. Transakcije so se izvajale v časovnem okviru od 24 do 48 ur. Ekonomsko lastništvo trgovskega blaga se je od podjetja G k podjetju I in od podjetja I naprej k tujim podjetjem, prenašalo samo v papirni obliki. Vsa tuja podjetja, s katerimi so te verižne transakcije potekale, so imele sedež v isti tuji državi članici EU. Davčni organ je na podlagi poslovne dokumentacije podjetja H (skladiščnica, poslovna korespondenca) ugotovil, da trgovsko blago tako ob dobavi med podjetjem G in podjetjem I, kot tudi ob dobavi med podjetjem I in tujimi podjetji, ni zapustilo skladišča v RS. Davčni organ je v postopku inšpekcijskega nadzora ugotovil hujše kršitve določb ZDDV-1 s strani podjetja G, ki temeljijo na načrtnem in usklajenem delovanju s podjetjem I, z namenom pridobitve protipravne premoženjske koristi s strani podjetja G, z namenom neplačila DDV za opravljene čezmejne dobave podjetju I. Podjetje G je v daljšem časovnem obdobju poslovanja neskladno z 19. členom ZDDV-1 tudi ves čas uveljavljalo oprostitev plačila DDV. Davčni organ je ugotovil, da bi podjetje G moralo že na podlagi poslovnih prevoznih listin vedeti, da trgovsko blago ni nikoli zapustilo ozemlja RS. Davčni organ je podjetju G za dobave blaga v skladu s 46. členom ZDDV-1, naložil plačilo DDV po veljavnih stopnjah DDV.

Kršena zakonodaja in predpisi: Kršen 46. člen ZDDV-1, ki se navezuje na oprostitev v zvezi z dobavami blaga znotraj EU.

Ugotovljene finančne obveznosti: 328.781,95 EUR

Priloga 5: Lažji davčni prekrški DDV

Lažje davčne prekrške DDV se po 140. členu ZDDV-1 kaznuje z globo od 1.200 do 41.000 EUR. Kot davčni subjekt se obravnava pravna oseba, samostojni podjetnik posameznik ali posameznik, ki samostojno opravlja dejavnost, v naslednjih primerih, če:

- DDV ne obračuna ob nastanku davčne obveznosti,
- DDV ne obračuna od davčne osnove,
- na računu ne izkaže predpisanih podatkov,
- ne obračuna ali nepravilno obračuna DDV za predpisano davčno obdobje,
- na računih izkazuje DDV,
- davčnemu organu ne sporoči začetka, spremembe ali prenehanja dejavnosti,
- ne predloži posebnega obračuna DDV ali ne izkazuje predpisanih podatkov za elektronsko opravljanje storitev,
- ne predloži obračuna in ne plača DDV od elektronsko dobavljenih storitev v predpisanem roku in na predpisan način ter
- davčnemu organu ne poroča o izdanih in neplačanih računih oziroma popisa neplačanih računov ne predloži v zahtevanem roku.

Priloga 6: Hujši davčni prekrški

Hujši davčni prekrški DDV se po 141. členu ZDDV-1 kaznujejo z globo od 2.000 do 125.000 EUR. Kot davčni subjekt se kaznuje pravna oseba, samostojni podjetnik posameznik ali posameznik, ki samostojno opravlja dejavnost, če:

- nepravilno obračuna znesek DDV, ki ga sme odbiti,
- ne plača DDV oziroma ga ne plača v predpisanem roku,
- pri davčnem organu ne izpolni obveznosti v zvezi s prijavo, spremembo ali prenehanjem dejavnosti oziroma davčnemu organu ne predloži zahtevka za izdajo ID za DDV ali ga ne predloži v predpisanem roku ali na predpisan način,
- davčnemu organu ne prijavi, da pridobiva blago znotraj EU,
- ne zagotovi, da je račun izdan oziroma ne zagotovi pristnosti izvora, celovitosti vsebine oziroma čitljivosti računa v celotnem obdobju hrambe računa,
- v svojem knjigovodstvu ne zagotovi podatkov ali jih ne zagotovi za predpisano obdobje,
- ne hrani poslovnih knjig in druge dokumentacije v predpisanem roku oziroma na predpisan način,
- ne predloži oziroma ne predloži v predpisanem roku obračuna DDV oziroma v obračunu DDV ne izkaže predpisanih podatkov,
- davčnemu organu ne predloži rekapitulacijskega poročila o dobavah blaga znotraj EU oziroma ga ne predloži za predpisano obdobje,
- v rekapitulacijskem poročilu ne izkaže predpisanih poročil o dobavah blaga ali storitev,
- obračunava DDV, na računih izkazuje DDV ter odbija DDV v nasprotju z ZDDV-1,
- davčnemu organu predloži napačne ali nepopolne podatke o izpolnjevanju za neupravičeno uporabo posebne ureditve po plačani realizaciji,
- kljub temu da ne izpolnjuje pogojev za uporabo posebne ureditve po plačani realizaciji, obračunava DDV na podlagi prejetih plačil,
- začne uporabljati posebno ureditev po plačani realizaciji pred začetkom davčnega obdobja, ki ga je navedel v obvestilu davčnemu organu, oziroma uporablja omenjeno ureditev tudi potem, ko ne izpolnjuje več pogojev za njeno uporabo,
- ne vodi evidenc o transakcijah z investicijskim zlatom oziroma ne zagotavlja hranjenja dokumentacije v predpisanem roku,
- ne vodi evidence o transakcijah v okviru posebne ureditve za davčne zavezanke, ki nimajo sedeža in opravljajo telekomunikacijske storitve, storitve oddajanja ali elektronske storitve oziroma je ta evidenca nepopolna ali nenatančna ter
- ne zagotavlja hranjenja evidenc o elektronsko opravljenih storitvah v predpisanem roku hranjenja.

Z globo od 200 do 4.100 EUR se kaznuje tudi odgovorna oseba pravne osebe, samostojnega podjetnika posameznika ali posameznika, ki samostojno opravlja dejavnost in stori prekršek iz zgoraj naštetih primerov.