

UNIVERZA V LJUBLJANI
EKONOMSKA FAKULTETA

ZAKLJUČNA STROKOVNA NALOGA VISOKE POSLOVNE ŠOLE
**VLOGA DAVČNEGA VRTILJAKA IN SISTEMSKE DAVČNE UTAJE
DAVKA NA DODANO VREDNOST**

Ljubljana, januar 2023

VALENTINA FRANK

IZJAVA O AVTORSTVU

Podpisana Valentina Frank, študentka Ekonomske fakultete Univerze v Ljubljani, avtorica predloženega dela z naslovom Vloga davčnega vrtiljaka in systemske davčne utaje davka na dodano vrednost, pripravljenega v sodelovanju s svetovalcem red. prof. dr. Markom Hočevarjem

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 plagiatorstvo – 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 plagiatorstvo 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.

V Ljubljani, dne _____

Podpis študentke: _____

KAZALO

UVOD	1
1 DAVEK NA DODANO VREDNOST IN OBDAVČLJIVE TRANSAKCIJE	2
2 KAZENSKI ZAKONIK	3
2.1 Izogibanje sistemu davčnih blagajn	4
2.2 Odgovornost pravnih oseb ob davčnih prekrških	6
2.2.1 Praktični primer davčnega prekrška	7
2.3 Odgovornost pravnih oseb ob hujših davčnih prekrških	8
2.3.1 Praktični primer hujšega davčnega prekrška	8
3 VRSTE ORGANIZIRANIH DAVČNIH ZATAJITEV	8
3.1 Davčni vrtiljak	8
3.1.1 Posledice poslovanja z davčnim vrtiljakom	11
3.1.2 Možne rešitve pri omejevanju davčnih vrtiljakov	12
3.1.2.1 Spremembe v zakonodaji DDV v Republiki Sloveniji	12
3.2 Slamnato podjetje oziroma navidezno delujoči gospodarski subjekt	13
3.2.1 Posledice poslovanja s slamnatim podjetjem	15
3.3 Zloraba identifikacijske številke za namene DDV	15
3.4 Navidezna dobava blaga znotraj EU	17
4 ZNAČILNOSTI DAVČNEGA VRTILJAKA IN »MISSING TRADER« PODJETJA	17
5 OSNOVNE PREVERITVE, KI BI JIH MORALI OPRAVITI DAVČNI ZAVEZANCI PRED SKLEPANJEM POSLOV	19
5.1 Metode preprečevanja in odkrivanja davčnih utaj	19
SKLEP	20
LITERATURA IN VIRI	21

KAZALO TABEL

Tabela 1: Oris neplačujočega gospodarskega subjekta	14
---	----

KAZALO SLIK

Slika 1: Izdan račun z isto ZOI številko	5
Slika 2: Neujemanje podatkov na računu ter v informacijskem sistemu FURS	5
Slika 3: Izdan račun z isto ZOI številko	6
Slika 4: Poenostavljena shema davčnega vrtiljaka.....	11

SEZNAM KRATIC

DDV – davek na dodano vrednost
EU – Evropska unija
KZ-1 – Kazenski zakonik
RS – Republika Slovenija
ZDavP – Zakon o davčnem postopku
ZDavPR – Zakon o davčnem potrjevanju računov
ZDDV-1 – Zakon o davku na dodano vrednost
ZNPPol – Zakon o nalogah in pooblastilih policije
ZP-1 – Zakon o prekrških

UVOD

Ko so se po svetu začele ustvarjati države in meščanska družba utrjevati, so postali davki dajatve, ki so jih morali plačevati vsi ljudje, zanje pa v zameno niso dobili nobenega vračila. Davki so za državo ključnega pomena, ker lahko z njimi dosega cilje, ki morajo biti vestno načrtovani. Za to je potreben učinkovit in razvit davčni sistem, a se pri tem lahko pojavi problem davčnih zatajitev, ki nastanejo kot konflikt med državo in davčnimi zavezanci, ki iščejo različne možnosti v namen izogibanja plačila obveznih dajatev. Davčne utaje so tako, širom celega sveta, postale velika težava, ki jo je težko odpraviti. Pri odpravljanju te težave nastopijo davčni organi, katerih naloga je pobiranje čim večjega števila davkov, medtem ko imajo davčni zavezanci željo po čim nižjem plačilu davčnih obveznosti. Namerna zatajitev davkov tako za sabo potegne posledice, ki so za ostale davkoplačevalce negativne.

V svoji zaključni strokovni nalogi sem se poglobila v področje zatajitev davka na dodano vrednost (v nadaljevanju DDV). Poznamo več vrst zatajitev DDV kot so neobstoječi gospodarski subjekti, zloraba identifikacijske številke za namene DDV, zloraba posebne ureditve realizacije, napačni obračun davka, delo na črno, nezakoniti odbitek vstopnega DDV in tako dalje.

Namen zaključne strokovne naloge je, da s pomočjo različne literature tako slovenske kot tudi tuje, predstavim in proučim sistemske davčne utaje DDV ter davčne vrtiljake, ki so v današnjem svetu vedno bolj pogosti in kompleksni. Poglobila sem se v problematiko davčnih utaj in predstavila možne rešitve preprečevanja in odkrivanja tovrstnih goljufij. Proučevala sem sankcije, ki doletijo pravne osebe ob davčnih prekrških, kakšne trike uporabljajo fizične in pravne osebe v izogib davčnim blagajnam, proučevala sem tudi spremembe v slovenski zakonodaji, opisala davčni vrtiljak in slamnata podjetja ter posledice poslovanja z njimi, predstavila pa sem tudi osnovne preveritve, ki bi jih morali uporabiti davčni zavezanci, ki se spuščajo v posel z novimi podjetji. Poglobila sem se tudi v organizirane davčne zatajitve s katerimi se pravne in fizične osebe srečujejo iz dneva v dan. V zaključni strokovni nalogi je uporabljenih veliko zakonov iz slovenske zakonodaje, ki se navezujejo na DDV ter njegove utaje.

Cilj zaključne strokovne naloge je pojasniti, in na enostaven način predstaviti, sistemske davčne utaje, njihovo pogostost v praksi, kako jih prepoznati in se jim izogniti, kakšne so posledice za fizične in pravne osebe, ki sodelujejo v goljufijah povezanih z DDV, navesti ukrepe, ki preprečujejo njihov nastanek in razvoj v nekaj bolj kompleksnega, ter predstaviti sankcije, ki doletijo kršitelje, ki sodelujejo v tovrstnih zlorabah DDV.

1 DAVEK NA DODANO VREDNOST IN OBDAVČLJIVE TRANSAKCIJE

Davek na dodano vrednost spada med posredne davke in je ena izmed oblik prometnega in potrošnega davka, ki se uporablja pri obdavčevanju storitev in blaga v vseh fazah prometa, kar pomeni od proizvajalca do končnega potrošnika ter v vseh fazah menjave. Davčni zavezanec ima nalogo obračunavanja in plačevanja DDV za vse transakcije, ki se navezujejo na dobavo blaga ali opravljanja storitev. Obstajajo pa tudi transakcije, ki so oproščene plačila DDV in so opredeljene v Zakonu o davku na dodano vrednost (ZDDV-1), Ur. l. RS, št. 13/11 – uradno prečiščeno besedilo, 18/11, 78/11, 38/12, 83/12, 86/14, 90/15, 77/18, 59/19, 72/19, 196/21 – ZDOsk, 3/22 in 29/22 – ZUOPDCE. V Republiki Sloveniji poznamo tri stopnje DDV, kjer splošna stopnja znaša 22% ter dve znižani stopnji, ki znašata 9,5% ter 5% (FURS, brez datuma a).

DDV spada v skupino potrošnih davkov in je obračunan pri vseh dobavah blaga ter opravljanju storitev na ozemlju Republike Slovenije (v nadaljevanju RS). Davčna osnova za DDV je vse, kar predstavlja plačilo in je kupcu zaračunano. Plačilo je lahko izkazano v obliki denarja, storitev ali stvari (Igličar, Hočevnar & Zaman Groff, 2017, str. 137).

Po splošni davčni stopnji 22% je obdavčen ves promet storitev ter blaga, ki ni oproščen ali obdavčen z nižjo stopnjo. Po nižji stopnji, ki znaša 9,5% je obdavčen promet blaga in storitev, ki so določeni v prilogi zakona o DDV. Sem spadajo medicinski pripomočki, zdravila, hrana, pijača, ki ne vsebuje alkohola, prevozi itd. Po nižji stopnji 5% pa so obdavčene knjige, časopisi, pratike itd. (Igličar, Hočevnar & Zaman Groff, 2017, str. 138).

Obdavčljive transakcije vsebujejo:

- Dobava blaga

Dobava blaga se obdavči, ko je zanjo opravljeno plačilo s strani davčnega zavezanca, ki opravlja svojo dejavnost na ozemlju Republike Slovenije. To velja za dobave blaga znotraj države ter za dobave blaga iz drugih držav članic EU. Plačilo je lahko v obliki denarja, storitev ali stvari (Stanovnik, 2012, str. 77).

- Uvoz blaga

Za uvoz blaga se smatra vsak vnos blaga iz tretje države ali iz tretjega ozemlja, ki ne spada pod carinsko območje Unije, na carinsko območje Unije. Za uvoz blaga mora oseba, ki želi to storiti, vložiti vstopno skupno deklaracijo, ki mora biti izpolnjena pred vnosom blaga na carinsko območje Unije. Blago je kontrolirano s strani carinskih organov od trenutka vnosa na carinsko območje Unije. Vnos blaga iz tretjih držav je v RS neposreden, in sicer preko Luke Koper, Letališča Jožeta Pučnika ter poštnega prometa.

Carinjenje blaga je lahko opravljeno na mejnem oddelku za carinjenje blaga oziroma v namembnem kraju carinskega območja Unije, kjer je blago pred tem predloženo mejnim carinskim organom in je bilo pred tem tudi uvedeno v tranzitni postopek (FURS, brez datuma b).

- Pridobitev blaga znotraj Unije

»Pomeni, da kupec iz ene članice EU pridobi blago od prodajalca iz druge članice EU« (Stanovnik, 2012, str. 77).

- Opravljanje storitev

Določitev kraja opravljanja storitev je določena z dvema praviloma. Kraj opravljanja storitev je lahko določen s sedežem dejavnosti prejemnika storitve, če gre za davčnega zavezanca, oziroma, če je pridobitev opravljena osebi, ki ni davčni zavezanec, je to kraj, kjer ima davčni zavezanec, ki nam je opravil storitev, sedež svoje dejavnosti (Stanovnik, 2012, str. 78).

2 KAZENSKI ZAKONIK

Davčna zatajitev kot kaznivo dejanje je opredeljena v 249. členu Kazenskega zakonika (KZ-1), Ur. l. RS, št. 50/12 – uradno prečiščeno besedilo, 6/16 – popr., 54/15, 38/16, 27/17, 23/20, 91/20, 95/21, 186/21 in 105/22 – ZZNŠPP:

»(1) Kdor z enim ali več ravnanji, zato da bi se sam ali kdo drug popolnoma ali deloma izognil plačilu davkov, prispevkov ali drugih predpisanih obveznosti fizičnih ali pravnih oseb ali neupravičeno dobil v celoti ali deloma vrnjen davek v Republiki Sloveniji ali drugih državah članicah Evropske unije, da lažne podatke o pridobljenih dohodkih, stroških, predmetih, blagu ali drugih okoliščinah, ki vplivajo na ugotovitev davkov in drugih predpisanih obveznosti, ali kako drugače preslepi organ, pristojen za odmero ali nadzor nad obračunavanjem in plačevanjem teh obveznosti, pa skupna višina neporavnanih obveznosti ali obveznosti, ki se jim je izogibal, ali davka, ki mu je bil neupravičeno vrnjen, ne glede na vrsto obveznosti ali davka v obdobju največ dvanajstih zaporednih mesecev, doseže veliko premoženjsko vrednost, se kaznuje z zaporom od enega do osmih let.

(2) Enako se kaznuje, kdor z namenom iz prejšnjega odstavka enkrat ali večkrat ne prijavi pridobljenega dohodka ali drugih okoliščin, ki vplivajo na ugotovitev davkov, prispevkov ali drugih predpisanih obveznosti fizičnih ali pravnih oseb, kadar je prijava obvezna, pa skupna višina neporavnanih obveznosti ali obveznosti, ki se jim je izogibal, ne glede na vrsto obveznosti v obdobju največ dvanajstih zaporednih mesecev, doseže veliko premoženjsko vrednost.

(3) Kdor z namenom, da bi preprečil ugotovitev dejanske davčne obveznosti, na zahtevo pristojnega davčnega organa ne daje podatkov, ne vodi ali ne predloži poslovnih knjig in evidenc, ki jih je dolžan voditi, ali so knjige in evidence vsebinsko napačne, ali ne da pojasnil v zvezi s predmetom davčnega nadzora ali ovira davčni nadzor, se kaznuje z zaporom do dveh let.

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

Davčna utaja opredeljuje tudi vse oblike izogibanja plačil davkov v Republiki Sloveniji ter v drugih državah, ki so del Evropske Unije. Dohodek, ki je neprijavljen se tudi smatra kot kaznivo dejanje, če je njegova prijava zakonsko obvezujoča.»

V 249. členu KZ-1 so navedene vse oblike izoginitve plačila davkov v RS in v drugih državah članicah EU. Za kazniva dejanja se tako upoštevajo neprijava dohodka, kadar je ta obvezna, oviranje davčnega nadzora ter preprečitve ugotovitev davčnih obveznosti.

Davčna goljufija se smatra kot protipravno ravnanje davčnih zavezancev, ki je glede na višino zneska oziroma z načinom evazije, zaznamovano kot kaznivo dejanje ali prekršek. Davčne utaje oz., z drugimi besedami, davčne evazije, se lahko pojavijo v različnih oblikah kot so spremembe in ponaredbe listin ter evidenc, prisvajanje sredstev, ki je obravnavano kot nezakonito, računovodske usmeritve, ki so napačno uporabljene, vodenje evidence poslovnih dogodkov, ki se sploh niso zgodili ter prikrivanje oziroma opuščanje učinkov poslovnih dogodkov v listinah in evidencah (Tičar & Bernik, 2012, str. 105).

2.1 Izogibanje sistemu davčnih blagajn

Med pogoste primere izogibanja davčnim blagajnam spadajo (FinD-INFO, 2016):

- računi, ki so izdani ob prekinjeni povezavi in so davčno nepotrjeni,
- zavezanci, ki nimajo sprejetih internih aktov v podjetju, oziroma jih imajo napisane, ampak se ne usklajujejo z dejanskim stanjem,
- QR kode, ki so neberljive,
- izdaja računa, ki nima oznake operaterja blagajne,
- številke računov, ki so nepravilno sestavljene,
- dvojne blagajne, kjer gre predvsem za nepravilno uporabo programa, ki omogoča možnost izdaje davčno nepotrjenega ali davčno potrjenega računa,
- nepravilni oziroma neujemajoči se podatki iz računa, ki je bil izdan potrošniku ter podatkov, ki jih je davčna blagajna posredovala informacijskemu sistemu FURS (slika 2),
- izdajanje računov z isto ZOI številko (slika 1).

Slika 1: Izdan račun z isto ZOI številko



Vir: FinD-INFO (2016).

Slika 2: Neujemanje podatkov na računu ter v informacijskem sistemu FURS

Datum: 5.1.2016 8:36:50
Stregel: _____

Račun: 01-01-247

1,00 x ČAJ		Kos
1,00	1,00	1,00
3,00 x KAVA	0,90	Por
		2,70

Znesek v EUR: **3.70**
Način plačila: GOTOVINA

DUVK	NETO	DDV	BRUTO
22,00	3,03	0,67	3,70

ZOI: 66b4a961546517...dd7ed30767c
EUR:

SPOROČEN PODATEK NA FURS:

Datum izdaje računa	Znesek računa	ZOI
5.1.2016	0,00	66b4a961546517*****9dd7ed30767c

A red arrow points from the circled amount of 3.70 in the receipt to the ZOI field in the FURS data table.

Vir: FinD-INFO (2016).

Kratica ZOI je po 2. členu Zakona o davčnem potrjevanju računov (ZDavPR), Ur. l. RS, št. 57/15, 69/17 in 3/22 – ZDDV-1M:

»zaščitna oznaka izdajatelja računa« je oznaka, s katerim je izdani račun povezan z zavezancem za izvajanje postopka potrjevanja računov in je podatek za ugotavljanje pristnosti izvora računa. Za zaščitno oznako izdajatelja računa se uporablja kratica ZOI.»

ZOI velja za unikatno oznako, s katero se ugotavlja pristnost izvora izdanega računa, ki je povezan z zavezancem za izvedbo postopka potrjevanja računov. Ustvarjena je iz 32 znakov, na izdanem računu je prikazana besedilno in v obliki kode. Besedilna ZOI oznaka je sestavljena iz števil od 0 do 9 ter malih črk od a do f. Kot koda je lahko v obliki QR kode, kode PDF 417 ali pa iz več črtnih kod tipa Code 128 (FURS, 2015).

Slika 3: Izdan račun z isto ZOI številko



Vir: FinD-INFO (2016).

2.2 Odgovornost pravnih oseb ob davčnih prekrških

V 140. členu ZDDV-1 je opisana odgovornost pravnih oseb ob storjenih davčnih prekrških, ki narekuje, da ima davčni organ skladno z Zakonom o prekrških (ZP-1), Ur. l. RS, št. 29/11 – uradno prečiščeno besedilo, 21/13, 111/13, 74/14 – odl. US, 92/14 – odl. US, 32/16, 15/17 – odl. US, 73/19 – odl. US, 175/20 – ZIUOPDVE in 5/21 – odl. US, vlogo prekrškovnega organa. Pooblaščen uradna oseba davčnega organa, lahko kršitelja le opozori namesto, da mu izreče predpisano sankcijo, če je prekršek, ki je bil storjen, neznatnega pomena, ter če davčni inšpektor oceni, da je glede na pomen storjenega dejanja, zadosten le ukrep.

Kršitelju morata biti storjeni prekršek ter opozorilo tudi predstavljena s strani pooblašene uradne osebe. Davčni oz. prekrškovni organ nima pravice obdelovati osebnih podatkov kršiteljev, ampak lahko vodi le evidenco izrečenih opozoril. Pri izreku sankcije ima davčni oziroma prekrškovni organ možnost izreka opomina ali globe, kar pa je odvisno od prekrška, ki je bil storjen. Kot glavna sankcija je izrečena in predpisana globa, opomin pa bi bil izrečen, če bi bil prekršek storjen v olajševalnih okoliščinah, ki bi ga naredile posebno lahkega oziroma v primeru neizpolnjene predpisane obveznosti ali pa v primeru, če bi bila škoda povzročena s prekrškom, kjer bi storilec pred izdajo sodbe o prekršku izpolnil predpisano obveznost ali popravil škodo, ki jo je povzročil (Špes, 2022, str. 585).

Postopka za davčni prekršek se ne vodi v primeru, ko ima kazenski postopek vse znake prekrška in zaradi poravnave ni bil uveden. Sankcija za davčni prekršek se ne izreče niti v primeru, ko je bil storilec pravnomočno oproščen kaznivega dejanja, ki ga je storil (in kaže vse znake prekrška). Postopka za davčni prekršek se ne vodi niti v primeru, ko je podan sum storitve kaznivega dejanja z vsemi znaki prekrška, dokler postopek, povezan s kaznivim dejanjem ni zaključen. Globa je predpisana tako za subjekte, ki so bile del prekrška kot tudi za odgovorne osebe subjektov, ki so prekršek povzročile. Višina globe je odvisna od velikosti in statusa gospodarskega subjekta (Špes, 2022, str. 585-586).

Višina glob je v 140. členu ZDDV-1 opredeljena v razponih (Špes, 2022, str. 586):

- od 1.200 do 15.000 EUR,
- od 800 do 10.000 EUR,
- od 600 do 4.000 EUR,
- od 400 do 4.000 EUR,
- od 200 do 1.200 EUR,
- od 250 do 400 EUR.

2.2.1 Praktični primer davčnega prekrška

Slovenski davčni zavezanec, ki je identificiran za namene DDV v RS, ki je po obliki srednje velika gospodarska družba je februarja 2020 opravil dobavo blaga v Sloveniji, ki je bila obdavčena, izkazana obveznost obračuna DDV na izdanem računu pa je bila v aprilu 2020. Obračuni DDV se izvajajo v koledarskih davčnih obdobjih. DDV je bil s strani davčnega zavezanca prepozno obračunan in ni bil izkazan takrat, ko je prišlo do obveznosti obračuna DDV. Dejanje se smatra kot prekršek na podlagi 140. člena ZDDV-1 po 3. točki prvega odstavka, zanj pa je predpisana globa v višini od 3.200 do 30.000 EUR, ki doleti pravno osebo ter globa v višini od 800 do 4.000 EUR, ki doleti odgovorno osebo pravne osebe (Špes, 2022, str. 586).

2.3 Odgovornost pravnih oseb ob hujših davčnih prekrških

V141. členu ZDDV-1 velja, da so hujši davčni prekrški kaznovani z globami, ki so predpisane v razponih tako za odgovorne osebe subjektov, ki so prekršek storile, kot tudi za subjekte pri katerih je bil storjen prekršek (Špes, 2022, str. 588).

Višine predpisanih glob za hujše davčne prekrške se vršijo v razponu (Špes, 2022, str. 588):

- od 4.000 do 75.000 EUR je za prekršek kaznovana pravna oseba, če pa gre za srednjo oziroma veliko gospodarsko družbo pa so le te kaznovane z globo, ki znaša med 10.000 in 125.000 EUR,
- od 3.000 do 50.000 EUR je za prekršek kaznovan samostojni podjetnik posameznik oziroma posameznik, ki samostojno opravljajo dejavnost,
- od 1.000 do 10.000 EUR je za prekršek kaznovana odgovorna oseba pravne osebe, če pa gre za odgovorno osebo pravne osebe, ki je velika oziroma srednje velika družba, je odgovorna oseba pravne osebe kaznovana z globo od 1.200 do 10.000 EUR,
- od 800 do 10.000 EUR je za prekršek kaznovana odgovorna oseba samostojnega podjetnika posameznika oziroma odgovorna oseba posameznika, ki samostojno opravlja dejavnost,
- od 400 do 5.000 EUR je za prekršek kaznovan posameznik.

2.3.1 Praktični primer hujšega davčnega prekrška

Slovenski davčni zavezanec, ki je identificiran za namene DDV in je po obliki srednje velika gospodarska družba v RS, izvaja obračune DDV v koledarskih davčnih obdobjih. Davčni zavezanec je obračun DDV za mesec februar 2020, predložil davčnemu organu 31. marca 2020, davčno obveznost pa je poravnal 10. aprila 2020. Dejanje se smatra kot hujši davčni prekršek po 141. členu ZDDV-1 in je kaznovano z globo, ki bremeni tako odgovorno osebo pravne osebe v višini od 1.200 do 10.000 EUR ter pravno osebo v višini od 3.000 do 50.000 EUR (Špes, 2022, str. 588).

3 VRSTE ORGANIZIRANIH DAVČNIH ZATAJITEV

V nadaljevanju bom predstavila organizirane davčne zatajitve DDV. Sem uvrščamo davčni vrtiljak, slamnata podjetja, zlorabo identifikacijske številke za namene DDV, navzkrižno zaračunavanje, posebne sheme obdavčitve ter fiktivne dobave blaga.

3.1 Davčni vrtiljak

V strokovni terminologiji se organizirana davčna zatajitev oziroma primer verige transakcij imenuje »davčni vrtiljak«. Gre za tok blaga pri več zaporednih transakcijah, kjer v verigi trgovcev t. i. »slamnato podjetje« oziroma »manjkajoči trgovec« ne izpolni svoje davčne

obveznosti. Vse to se odvija med večjim številom držav članic EU. Ponavadi je pri davčnem vrtiljaku izigrano načelo nevtralnosti, ker se v verigi transakcij pojavi protipravna premoženjska pravica pri »manjkajočem trgovcu« z zatajitvijo DDV (Špes, 2022, str. 396).

Najpogosteje gre za ponavljajoče se nakupe in prodaje, ki so lahko fiktivne ali resnične. Pojavi se torej izkoriščanje sistema DDV v dobavni verigi, kjer se nezakonito uveljavlja odbitek vstopnega DDV ali pa pride do nezakonitega zahtevka za vračilo DDV, ki ga »manjkajoči trgovec« ni plačal. V sistemsko evazijo DDV spada tudi prikazovanje navidezne dobave blaga znotraj EU, kjer se davčni zavezanci izognejo plačilu DDV za promet blaga, ki ga nato običajno prodajo po nižji ceni na črnem trgu. Najpogosteje se ta sistemska zatajitev DDV pojavlja na področju trgovine z motornimi vozili (Ambicij računovodstvo in akademija, brez datuma).

Pri solidarni odgovornosti za plačilo davka na dodano vrednost ločimo dve izhodišči po 76.b členu ZDDV-1:

»(1) Vsak davčni zavezanec, identificiran za namene DDV v Sloveniji, je solidarno odgovoren za plačilo DDV, če iz objektivnih okoliščin izhaja, da je vedel oziroma bi moral vedeti, da sodeluje pri transakcijah, katerih namen je izogibanje plačilu DDV.

(2) Če davčni organ ugotovi, da je dobava blaga ali storitev sestavni del transakcij, katerih namen je izogibanje plačilu DDV, davčnega zavezanca, ki sodeluje v teh transakcijah, obvesti o obstoju teh okoliščin in njegovi solidarni odgovornosti za plačilo DDV, če bo še naprej udeležen v takih transakcijah. Od dneva prejema obvestila davčnega organa se šteje, da je davčni zavezanec vedel, da z nakupom sodeluje pri transakcijah, katerih namen je izogibanje plačilu DDV.

(3) Ne glede na določbe zakona, ki ureja varovanje podatkov, ki so davčna tajnost, davčni organ davčnemu zavezancu, kateremu je opravljena dobava, na njegovo zahtevo posreduje informacijo o tem ali je njegov dobavitelj predložil obračun DDV.«

Ločimo torej prejemnike blaga ali storitev, ki so identificirani za namene DDV v RS, ki vedo oziroma bi morali vedeti, da sodelujejo v tovrstnih transakcijah ter prejemnike storitev ali blaga, ki so identificirani za namene DDV v RS in niso vedeli oziroma niso mogli vedeti za tovrstne transakcije, katerih namen je izogibanje plačila DDV ob opravljenih nakupih. Prejemniki od davčnega organa prejmejo obvestilo, da so prejete transakcije, ki so vezane na dobavljeno blago ali opravljene storitve, sestavni del transakcij, katerih namen je izogibanje plačila DDV. To pomeni, da je prejemnik obvestila od tistega trenutka dalje solidarno odgovoren za plačilo DDV, če bo s tovrstnimi transakcijami nadaljeval (Špes, 2022, str. 396).

Davčne utaje razdelimo v dve kategoriji:

- metode priprav na davčno evazijo in
- metode dokončanja davčne evazije.

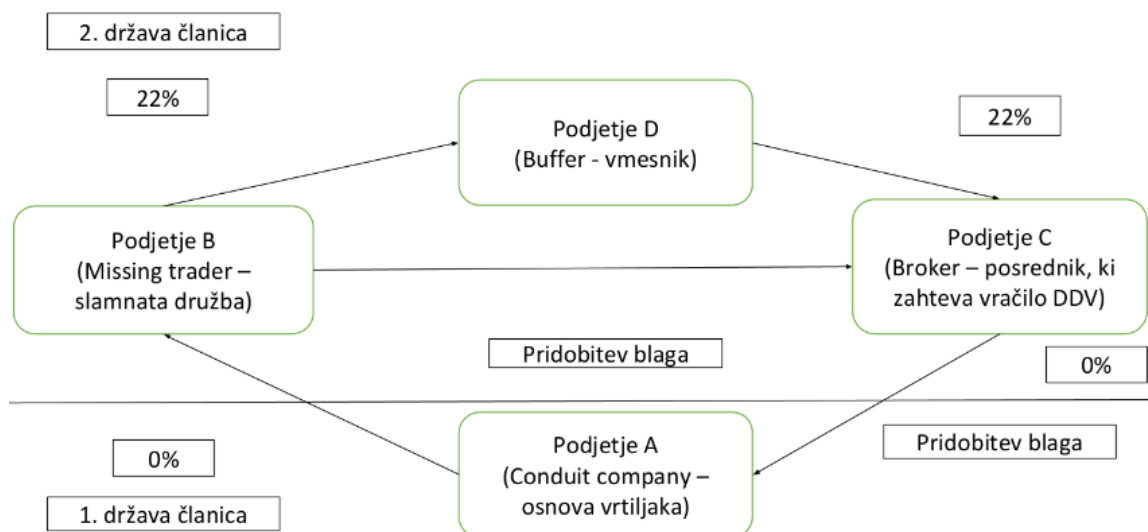
Metoda priprav na davčno utajo pomeni, da kršitelji še pred pripravo računovodskih izkazov uporabljajo sistemske napake ali pa knjižijo nedovoljene stvari. Metoda priprave na davčno evazijo temelji na sklepanju navideznih poslov oziroma na prikazovanju navideznih dejstev. Kot primer lahko navedemo določitev pravnega sedeža družbe na manj razvitem območju, ki pa ni dejanski sedež podjetja oziroma družbe. Kot primer metode dokončanih davčnih prevar lahko navedemo davčni vrtiljak (Škof in drugi, 2007, str. 123-124).

Na sliki 4 je predstavljena osnovna različica davčnega vrtiljaka za lažje razumevanje. V praksi seveda obstajajo tudi kompleksnejše in novejšje oblike davčnih vrtiljakov, ampak so vse ustvarjene na podlagi modela, ki je prikazan na sliki.

V nadaljevanju bom pojasnila člene oziroma pojme, ki se pojavljajo pri davčnem vrtiljaku. Vsi pojmi so povzeti po Frančeškin (2015, str. 4-10):

- Buffer (podjetje D) - je družba, ki ima vlogo vmesnika med končnim kupcem in slamnato družbo, ki jo organizatorji sistemskih davčnih evazij uporabljajo kot pripomoček za otežitev davčnih inšpekcijskih nadzorov. Buffer posluje skladno z zakonskimi predpisi ter izkazuje suficit oziroma obveznost DDV. V verigi se lahko pojavi več Buffer družb, ki imajo nalogo oddaljevanja slamnatih družb od Brokerja.
- Broker (podjetje C) – je družba, ki igra vlogo posrednika pri davčnem vrtiljaku in je vedno ustanovljena v isti državi članici kot slamnata družba. Broker oz. posrednik kupuje blago od vmesne družbe oziroma Bufferja in ga nadalje dostavi stranki znotraj EU oziroma omogoči promet blaga v drugo državo članico, kjer v enem ali drugem primeru zahteva vračilo DDV. V primeru prodaje na domačem trgu, plača DDV.
- Missing trader (podjetje B) – gre za družbo, ponavadi tujo, ki je ključen del vsakega davčnega vrtiljaka, katere namen je neplačevanje obračunanega DDV, na trgu pa se predstavlja kakor pridobitelj blaga znotraj Unije. Največkrat imajo lažen sedež in neopredeljeno dejavnost družbe, kar je pojasnjeno v poglavju 4. Osnovni namen »missing trader« družbe je sistemska davčna utaja, ki na osnovi zaračunavanja DDV naslednjemu členu v verigi zagotovi odbitni DDV z namenom, da ta družba zmanjša svojo obveznost iz naslova DDV oziroma, da pridobi pravico do vračila.
- Conduit company (podjetje A) – gre za osnovo vrtiljaka, ki vedno posluje v drugi državi članici, njena naloga pa je, da s pomočjo povezanih goljufivih transakcij ter s svojim delovanjem pripomore k ustvarjanju pogojev za vračila DDV v drugih državah članicah. Blago je obdavčeno z 0% davčno stopnjo, ker se ta družba na trgu predstavlja kot dobaviteljica blaga v drugo državo članico. Omenjena vrsta družbe se ukvarja z dobavo in pridobitvijo blaga znotraj EU.

Slika 4: Poenostavljena shema davčnega vrtiljaka



Vir: Ministrstvo za finance (2019, str. 4).

3.1.1 Posledice poslovanja z davčnim vrtiljakom

Pogosto se zgodi, da se v davčnem vrtiljaku znajdejo »nedolžna« podjetja, ki posledično izgubijo vse svoje premoženje. Do izgube pride, ker so bila zadržana vsa vračila DDV teh nedolžnih podjetij, saj »manjkajoči trgovec« v bistvu nikoli ni plačal DDV. Goljufije ne škodujejo le prizadetim podjetjem, ampak istočasno škodujejo tudi širši družbi. Ob pojavu velikih izgub DDV vlada izgublja denar, ki bi ga lahko uporabila pri gradnji in izboljšanju storitev ter javne infrastrukture kot so šole, bolnišnice, javni prevoz itd. Če je podjetje sodelovalo z veliko kriminalno družbo je velika verjetnost, da bo kriminalno združenje nezakonito zbran denar porabilo za trgovanje z mamili ter terorizem (St. Pauls Chambers, brez datuma).

Posledice poslovanja z davčnim vrtiljakom za podjetja in posameznike so naslednje (Ministrstvo za finance, 2019, str. 12):

- osebno tveganje in tveganje za družinske člane ter tveganje dejavnosti podjetja,
- podjetje oziroma posameznik lahko pristane na sodišču, ker je sodeloval oziroma je sodelovalo pri goljufiji z DDV,
- možnost plačevanja davčnega dolga nastalega z goljufijo DDV,
- možnost nepridobitve zahtevanega vračila DDV oziroma predložitev ustreznega zavarovanja pred izvedbo vračila DDV,
- možnost natančne in obsežne preiskave poslovnih evidenc in poslovnih knjig, ki so povezane s stroški poslovanja ter z zahtevki vstopnega DDV.

3.1.2 Možne rešitve pri omejevanju davčnih vrtiljakov

Bernik in Tičar (v Dvoršek, 2008) navajata, da se v povezavi s kriminaliteto, kamor sodijo davčni vrtiljaki, možne rešitve kažejo na treh področjih. To so rešitve, ki so povezane s spremembo zakonodaje ter taktični in strateški ukrepi:

- **Strateški ukrepi:** so ukrepi s pomočjo katerih bi se povečale zaznave sumov davčnih vrtiljakov. Gre predvsem za strateške analize o ogroženosti z davčnimi vrtiljaki in vpeljavo iniciativnih metod odkrivanja, preiskovanja in preprečevanja tovrstne oblike kriminalitete, ki jih izvajajo razne veje oblasti z obveščanjem javnosti in sodelovanjem z zakonitimi podjetji v prizadetih sektorjih ter širšo javnostjo, uvajanje novih metod analiziranja najdenih indicov, metode finančnih institucij v povezavi s preprečevanjem pranja denarja, boljšim spremljanjem denarnih tokov in ostale povezane oblike kriminalitete.
- **Taktični ukrepi:** gre za operacionalizacijo strateškega osnutka, kjer je namen natančnejše opredeljevanje aktivnosti, ki potekajo vzporedno in zaporedno, opredeljevanje časa poteka dejavnosti ter opredelitev kdo bo izvedel te aktivnosti. Na nivoju EU je kot taktično-operativni ukrep predvideno sodelovanje različnih strokovnjakov, ki izhajajo iz raznovrstnih vej oblasti in mednarodnih organizacij. Strokovnjaki naj bi sodelovali med seboj v okviru skupnih preiskovalnih skupin.

Tičar in Bernik (2012, str. 109) navajata, da bi v RS morali za odkrivanje, preiskovanje in preprečevanje davčnih evazij zagotoviti naslednje pogoje:

- skupne preiskovalne skupine, kjer bi potekalo mreženje policije, finančne in carinske uprave ter tožilstva. Naštete veje oblasti bi nato sklenile dogovore na lokalni ravni o administrativnem sodelovanju skupaj z delovno inšpekcijo RS, Uradom za preprečevanje pranja denarja, Uradom za varstvo konkurence in Uradom za preprečevanje korupcije,
- uvedba anonimne prijave davčnih evazij in kaznivih dejanj,
- uporaba obstoječih podatkovnih baz in njihova zagotovitev dostopa preiskovalcem, ki se ukvarjajo s kaznivimi dejanji ter delno omejen ali neomejen dostop do novo oblikovanih spletnih baz podatkov preko dostopnega spletnega mesta
- vpeljevanje novih iniciativnih metod omejevanja davčnih evazij.

3.1.2.1 Spremembe v zakonodaji DDV v Republiki Sloveniji

V RS je leta 2010 prišlo do sprememb pri ZDDV-1 z uvedbo načela solidarne odgovornosti. Posledično so s to spremembo morali v zakonodajo vpeljati tudi kriterije, ki nakazujejo, kdaj naj bi zavezanec vedel ali moral vedeti, da je vpleten v goljufive transakcije oziroma v davčni vrtiljak. Zavezanci se lahko pred goljufijo zaščitijo tako, da preverijo dobavitelja s katerim bi sodelovali (Tičar & Bernik, 2012, str. 106-107).

Solidarna odgovornost je v ZDDV-1 opredeljena v 76.b členu kot:

»(1) Vsak davčni zavezanec, identificiran za namene DDV v Sloveniji, je solidarno odgovoren za plačilo DDV, če iz objektivnih okoliščin izhaja, da je vedel oziroma bi moral vedeti, da sodeluje pri transakcijah, katerih namen je izogibanje plačilu DDV.

(2) Če davčni organ ugotovi, da je dobava blaga ali storitev sestavni del transakcij, katerih namen je izogibanje plačilu DDV, davčnega zavezanca, ki sodeluje v teh transakcijah, obvesti o obstoju teh okoliščin in njegovi solidarni odgovornosti za plačilo DDV, če bo še naprej udeležen v takih transakcijah. Od dneva prejema obvestila davčnega organa se šteje, da je davčni zavezanec vedel, da z nakupom sodeluje pri transakcijah, katerih namen je izogibanje plačilu DDV.

(3) Ne glede na določbe zakona, ki ureja varovanje podatkov, ki so davčna tajnost, davčni organ davčnemu zavezancu, kateremu je opravljena dobava, na njegovo zahtevo posreduje informacijo o tem ali je njegov dobavitelj predložil obračun DDV.«

Špes (2022, str. 394) v svojem delu navaja, da je državam članicam tako omogočena možnost uvedbe solidarne odgovornosti, ki pomeni odgovornost ter hkrati izpolnitev obveznosti plačila DDV s strani subjekta, ki ni plačnik DDV, ampak je v transakciji sodeloval. Poleg dobavitelja blaga, ki je plačnik DDV je za njegovo plačilo odgovorna tudi oseba, ki nastopa kot kupec blaga. Kupec blaga oziroma naročnik storitev je lahko solidarno odgovoren za plačilo DDV ob izpolnitvi dveh pogojev. Prva možnost je, da je kupec blaga ali naročnik storitev identificiran za namene DDV v RS in je hkrati uveljavil pravico do odbitka DDV, ki je lahko uveljavljena delno ali v celoti in se nanaša na prejete transakcije. V primeru delnega oziroma celotnega uveljavljanja pravice do odbitka DDV s strani kupca blaga (ali naročnika storitve), bi prišlo do potencialnega »sodelovanja« pri davčni utaji DDV. Druga možnost pa je, da prodajalec blaga oziroma izvajalec storitve za opravljeno transakcijo obračuna DDV ter naknadno zmanjša obračunani DDV, delno ali v celoti, pri tem pa kupec ne naredi popravka odbitka DDV.

3.2 Slamnato podjetje oziroma navidezno delujoči gospodarski subjekt

Slamnato podjetje bom predstavila na preprostem orisu.

Tabela 1: Oris neplačujočega gospodarskega subjekta

Davčni zavezanec, ki je v bistvu »slamnato podjetje«, ki izvaja transakcije, identificiran za namene DDV v RS	Davčni zavezanec v vlogi naročnika transakcije oziroma v vlogi kupca, ki je identificiran za namene DDV v RS
Izdani račun $100 + 22 \text{ (DDV)} = 122$	Prejeti račun $1000 + 22 \text{ (DDV)} = 122$
Dobavitelj obračunanega DDV ne izkaže v svojem obračunu in ga posledično ne odvede v državni proračun.	Davčni zavezanec obračunan DDV (od dobavitelja) uveljavlja kot odbitni DDV v svojem obračunu.
Državni proračun občuti posledice, ki so enake 0 obračunanega DDV minus 22 odbitnega uveljavljenega DDV, kar pomeni praznjenje državnega proračuna za znesek uveljavljene pravice do odbitka DDV pri naročniku storitve oziroma pri kupcu blaga.	

Vir: Špes (2022, str. 395).

Neplačujoči gospodarski subjekti so »papirne« družbe, ki so ustvarjene z namenom goljufivega in nezakonitega pridobivanja blaga ali simulacije storitev. Te družbe poslujejo tako, da dobavljajo blago in opravljajo storitve, kjer je DDV obračunan, ampak dolgovanega DDV ne plačajo davčnim organom. Te družbe zlorabljajo svojo identifikacijsko številko za namene DDV v svojo korist tako, da jo uporabljajo za davčne utaje. Gre za organizirane davčne utaje DDV, kjer vedno sodeluje eno ali več podjetij, ki poslujejo med seboj pri tem pa nekatera podjetja ne vedo, da so vključena v nezakonite posle in s tem v utajevanje DDV. Gre za družbe, ki so preslepile davčni organ in pridobile veljavno identifikacijsko številko za namene DDV z lažno izjavo. Takšne družbe ponavadi vodijo »slamnati« direktorji, ki ponavadi ne sklepajo poslov po svoji volji in ne sami opravljajo funkcije zakonitega zastopnika družbe, ampak so vodeni s strani drugih oseb. Te osebe torej po navodilih nekoga drugega izdajajo račune in s tem prejemniki računov uveljavljajo odbitek vstopnega DDV. Te družbe obstajajo samo na papirju, ker gre samo za davčno številko. Neplačujoči gospodarski subjekti ponavadi nimajo premoženja, ampak imajo le transakcijski račun na katerega prejemniki računov nakazujejo denar, ki pa se ne uporablja za poslovanje družbe, ampak za druge namene. Velikokrat se zgodi, da nakazana denarna sredstva s strani prejemnikov računov izgubijo za seboj vsako sled, ker so transakcijski računi kreirani v tujini (Ministrstvo za finance, 2019, str. 4-5).

V RS in po svetu so najbolj tvegane dejavnosti, ki se lahko ujamejo v verigo davčnih utaj DDV (Ministrstvo za finance, 2019, str. 5):

- spletna prodaja,
- tekstilne trgovine,
- trgovine, ki prodajajo elektronske aparate in drugo elektroniko kot so mobilni telefoni, televizije, računalniki, računalniške komponente itd.,
- trgovina z motornimi vozili, ki so lahko nova ali rabljena,

- leasing hiše za premočnine in nepremičnine,
- trgovina z naftnimi derivati in nafto,
- trgovina z granulati in plastičnimi masami,
- trgovina, ki se ukvarja s plemenitimi kovinami kot so srebro, zlato, platina itd.,
- trgovina z jeklom,
- trgovina z električno energijo,
- trgovina s tobakom in alkoholnimi pijačami,
- trgovina, ki se ukvarja z odpadnimi surovinami in odpadnim materialom,
- trgovina z lesom.

3.2.1 Posledice poslovanja s slamnatim podjetjem

Posledice, ki se pojavijo pri poslovanju s slamnatimi podjetji so opisane na spletni strani FURS (Ministrstvo za finance, 2019, str. 12):

- posameznik oziroma podjetje lahko postane del kriminalnih aktivnosti, ki jih izvajajo kriminalne združbe in tako ogrozijo družinske člane, dejavnost podjetja oziroma posameznika osebno,
- podjetje oziroma posameznik lahko pristane na sodišču zaradi sodelovanja v davčni goljufiji,
- plačevanje davčnega dolga nastalega z goljufijo,
- deležba večjega in bolj natančnega preverjanja davčnih evidenc ter poslovnih knjig v povezavi z zahtevki vstopnega DDV in stroškov, ki nastanejo s poslovanjem,
- predložitev zavarovanja oziroma nepridobitev zahtevanega vračila DDV.

3.3 Zloraba identifikacijske številke za namene DDV

Davčna številka je znak, ki ima vlogo identifikacije. Dodeljena je davčnim zavezancem, ki jo uporabljajo pri vseh poslih, kjer se pojavljajo davki. Sestavljena je iz osmih števk, kjer je sedem izbranih naključno, osma pa ima vlogo kontrolne številke. Identifikacijska številka za DDV je sestavljena iz predpone SI ter davčne številke (FURS, brez datuma c).

Z vsako identifikacijsko številko za DDV mora davčni organ identificirati vse osebe, ki so zavezane k predložitvi zahtevka za izdajo identifikacijske številke za namene DDV v RS. Te osebe opravljajo dobave blaga oziroma opravljanje storitev na ozemlju Republike Slovenije oziroma opravljajo storitve na ozemlju druge države članice, kjer je plačnik DDV prejemnik storitev (Špes, 2022, str. 417).

Tuji davčni zavezanci, ki nimajo sedeža na ozemlju Republike Slovenije in opravljajo storitve ter dobave blaga na ozemlju Republike Slovenije, vendar so plačniki DDV za te transakcije naročniki storitev ali prejemniki blaga, identificirani za namene DDV v Sloveniji

so izvzeti. Davčni zavezanci, ki nimajo sedeža v RS, ampak na njenem ozemlju opravljajo dobave blaga ter opravljajo storitve, so zavezani k pridobitvi identifikacijske številke za DDV v Sloveniji (Špes, 2022, str. 417).

Po 2. in 3. točki 80. člena ZDDV-1 velja, da:

»(1) O prenehanju identifikacije za namene DDV davčni organ odloči po prejemu zahtevka davčnega zavezanca ali pravne osebe, ki ni davčni zavezanec, za prenehanje identifikacije za namene DDV oziroma po uradni dolžnosti, če ugotovi, da ne obstajajo več razlogi za identifikacijo za namene DDV. Davčni zavezanec predloži zahtevek za prenehanje identifikacije za namene DDV davčnemu organu v elektronski obliki.

(2) Če davčni organ ugotovi, da obstaja sum zlorabe identifikacije za namene DDV oziroma če ugotovi, da je davčni zavezanec identifikacijo za namene DDV uporabljal tako, da je drugim davčnim zavezancem neupravičeno omogočal odbitek DDV, lahko odloči o prenehanju identifikacije za namene DDV.

(3) Pritožba zoper odločbo o prenehanju identifikacije za namene DDV ne zadrži njene izvršitve.«

V primeru zlorabe identifikacijske številke za DDV lahko davčni organ davčnemu zavezancu identifikacijsko številko za DDV odvzame ali pa določi, da bo prenehala veljati. V takem primeru mora davčni organ podati odločbo, ki se izvrši ne glede na pritožbo davčnega zavezanca (Špes, 2022, str. 419).

FURS izvaja bolj poostren nadzor nad novo registriranimi davčnimi zavezanci, ki so že pridobili identifikacijsko številko za namene DDV, saj je značilnost neplačujočih gospodarskih subjektov velikokrat ravno to, da so pred kratkim pridobili svojo davčno številko. Veliko podjetij v prvih mesecih svojega poslovanja dobi nepričakovan obisk s FURS-a, saj jih obiščejo na terenu in se tako prepričajo, da ima podjetje dejanske poslovne prostore, ki morajo biti ustrezni glede na obseg dela ter na število zaposlenih. S pomočjo terenskega nadzora so že številnim slamnatim podjetjem odvzeli identifikacijsko številko za namene DDV, odgovorne osebe, ki so se »skrivale« za družbo pa so bile kaznovane z ustreznimi sankcijami. FURS aktivno izvaja nadzor tudi nad t. i. spečimi družbami. To so družbe, ki imajo aktivno identifikacijsko številko za namene DDV, ampak ne opravljajo več ekonomske dejavnosti, o tem pa niso obvestile davčnega organa. Velikokrat se zgodi, da so speče družbe kupljene s strani goljufov, ki nato dalje uporabljajo njihove identifikacijske številke za namene DDV, ki jih nato uporabljajo za nezakonite posle, ki so del verige dobav »missing trader« družb (Ministrstvo za finance, 2019, str. 7-8).

3.4 Navidezna dobava blaga znotraj EU

Navidezna dobava blaga znotraj EU spada med systemske utaje DDV in je povezana z davčnim vrtiljakom. Dobava blaga znotraj EU je oproščena plačila DDV, ampak v primeru navidezne oziroma lažne dobave blaga se zavezanec na ta način ilegalno izogne plačilu DDV za blago, ki ga nato proda po nižji ceni, brez vključenega DDV, na domačem črnem trgu ali preko slamnatih podjetij. Takšna prodaja, v očeh kupca, deluje zakonita, ampak v resnici ni. Pojavi se torej problem nezakonite izoginitve plačila DDV ter hkrati nezakonitega zahtevka za vračilo plačanega DDV (Simič, 2008, str. 2).

Ugotovitve davčnih utaj slamnatih podjetij znotraj EU so (Europol, 2013, str. 3):

- več milijardne denarne izgube za države članice EU,
- upravljanje sistema utaj slamnatih podjetij znotraj EU, ki se selijo iz blaga na blago prek združbe organizirane kriminalitete,
- nepredvidljivi ciljni trgi goljufov, ki izvajajo davčne evazije s pomočjo slamnatih podjetij,
- pomanjkanje skladnosti v zakonodaji o DDV v državah članicah,
- zahtevanje po specializiranem odzivu davčnih organov ter organov kazenskega pregona, zaradi kompleksnosti dejavnosti in nujnosti po mednarodnem sodelovanju.

4 ZNAČILNOSTI DAVČNEGA VRTILJAKA IN »MISSING TRADER« PODJETJA

Na spletni strani računovodstva Biro Bonus (2020) sem našla značilnosti dobavitelja, ki kažejo na to, da je dotična transakcija povezana z zatajitvijo DDV:

- dobavitelj je na novo registrirani davčni zavezanec za DDV,
- pomanjkanje digitalnega oziroma fizičnega oglaševanja,
- pomanjkanje referenc glede poslov, ki jih dobavitelj ponuja,
- zakoniti zastopnik družbe je oseba, ki je mlajša in nima strokovnega znanja o poslu, ki ga ponuja,
- tuje državljanstvo,
- dobavitelj ni registriran,
- pomanjkanje ustreznih dovoljenj in sredstev za izvedbo poslov,
- pomanjkanje poslovnih prostorov,
- pomanjkanje sredstev za izvajanje dejavnosti,
- lahko nastane iz speče družbe, ki ima aktivno davčno številko,
- pomanjkanje zaposlenih oziroma neustrezno število zaposlenih glede na vrsto dela ter obseg.

Značilnosti posla, ki kažejo na to, da je povezan z utajo DDV so naslednje (Računovodstvo Biro Bonus, 2020):

- neobičajni plačilni pogoji,
- ponudba posla s strani dobavitelja, kjer ni nobenega tveganja za zavezanca,
- neustrezne specifikacije blaga za trg, kjer se opravljajo dobave,
- zahteva o takojšnjem plačilu, ki se pogosto pojavlja pri fiktivnih računih,
- zahteva po gotovinskem plačilu,
- blago ima enako ceno ne glede na dobavljeno količino in pomanjkanje količinskih popustov,
- asignacije,
- blago s specifikacijo, ki je v Sloveniji prepovedana ali pa se ga ne sme uporabljati,
- računi ter blago ne potujejo po enaki poti, ampak po različnih virih,
- ponudba poslov za veliko vrednost brez uradne pogodbe.

Pri poslovanju s podjetji oziroma posamezniki, ki so del davčnega vrtiljaka moramo biti pozorni tudi na komunikacijo z njimi. Rdeč alarm pri komunikaciji je, da večino časa poteka, oziroma je možna izključno prek mobilnega telefona. Opozorilni znak je tudi, da telefonska številka ni objavljena oziroma, da po določenem času telefonska številka dobavitelja ne obstaja več. Kot pomemben indikator štejemo tudi to, da se oseba s katero poteka komunikacija predstavi le po svojem imenu ter da komuniciramo izključno z eno osebo. Nenazadnje pa je velik opozorilni znak uporaba nenavadne strategije naročanja in zaračunavanja blaga, ki ni ustaljena z običajno poslovno prakso (Računovodstvo Biro Bonus, 2020).

Značilnosti poslovanja z »manjkajočim trgovcem« oziroma »missing trader« podjetjem (Računovodstvo Biro Bonus, 2020):

- gospodarski subjekt obstaja le na papirju, formalno pa sploh ne obstaja,
- gospodarski subjekt pridobi identifikacijsko številko za namene DDV in je novo registrirani zavezanec za DDV,
- zloraba identifikacijske številke za DDV od drugega davčnega zavezanca,
- zakoniti zastopnik je tuj državljan,
- sedež družbe je prijavljen na domačem naslovu, ki je lahko hiša ali stanovanjski blok,
- pomanjkanje skladišč za manipuliranje z blagom ter pomanjkanje poslovnih prostorov,
- na sedežu družbe ni izvajana nobena dejavnost oziroma aktivnost, prav tako pa ne obstaja nobena oznaka,
- družba obstaja v večjem mestu, ker je manjša možnost po razkritju goljufije,
- družba ne oglašuje svoje dejavnosti in javnosti ni poznana,
- pomanjkanje podatkov v digitalni ali fizični obliki,
- pomanjkanje referenc,

- družba nima zaposlenih oseb,
- cikel poslovanja, ki nenormalno hitro zraste in nato isto hitro upade,
- na izdanih računih, ki so velikokrat fiktivni, so abnormalne vrednosti,
- denarna nakazila na obstoječih transakcijskih računih so visoka in hitro izvedena,
- gotovinsko poslovanje in plačevanje,
- dvigovanje visokih gotovinskih zneskov,
- papirnat kompenzacije in asignacije,
- izogibanje plačilu DDV,
- družba ne vodi poslovnih knjig in davčnih evidenc.

5 OSNOVNE PREVERITVE, KI BI JIH MORALI OPRAVITI DAVČNI ZAVEZANCI PRED SKLEPANJEM POSLOV

Vsi davčni zavezanci se zavedajo, da ne morejo pridobiti vseh podatkov o goljufivih podjetjih sami, zato na spletu obstajajo baze podatkov, ki vsebujejo takšne podatke.

Nekaj temeljnih preveritev, ki bi jih morali preveriti obstoječi davčni zavezanci v primeru sklenitev novih poslov in sodelovanja z novimi podjetji so (Ministrstvo za finance, 2019, str. 16):

- imeti čim več osebnega stika z odgovornimi osebami novega poslovnega partnerja,
- obisk poslovnih prostorov podjetja,
- pridobitev podatkov o boniteti podjetja od neodvisnih tretjih oseb,
- pridobitev različnih kopij kot sta kopija o ustanovitvi družbe, ki jo najdejo v sodnem registru ter kopija odločbe o davčni številki, kateri lahko tudi preverijo veljavnost,
- pridobitev različnih referenc podjetja kot so oglasi, reklame in prospekti,
- pridobitev informacij o dotedanjem poslovanju družbe iz baz podatkov,
- posvečanje pozornosti fakturam in dokumentom, ki spremljajo manipulacijo blaga,
- pridobitev obstoječih podatkov o podjetju na spletu.

Najhitrejša oblika preveritve ali je podjetje vpleteno v davčni vrtiljak in posluje kot »missing trader« v verigi dobav je preveritev veljavnosti davčne številke dotične družbe. Če davčna številka ni več veljavna oziroma je bila veljavna le za krajše obdobje, je velika možnost, da gre za »missing trader« podjetje (Ministrstvo za finance, 2019, str. 17).

5.1 Metode preprečevanja in odkrivanja davčnih utaj

Preiskovalne metode državnih organov, ki odkrivajo in preprečujejo davčne utaje so policija, državne finančne institucije, davčni in carinski organi ter ostale.

Na spletni strani Policije (2016) navajajo preiskovalne metode, ki jih uporabljajo za preiskovanje sistemskih davčnih utaj. Policijska pooblastila se uvrščajo med ukrepe, ki so zakonsko določeni v Zakonu o nalogah in pooblastilih policije (ZNPPol), Ur. l. RS, št. 15/13, 23/15 – popr., 10/17, 46/19 – odl. US, 47/19 in 153/21 – odl. US, in omogočajo policistom kompetentno opravljanje svojih nalog. Policisti morajo pri opravljanju svojih nalog upoštevati in ravnati v skladu z ustavo ter spoštovati temeljne človekove pravice. Najpogostejša policijska pooblastila, ki jih policisti uporabljajo pri davčnih zatajitvah na podlagi ZNPPol so:

- vabljenje,
- iskanje oseb,
- opravljanje varnostnih pregledov in pregledov oseb,
- opozarjanje in ukazovanje,
- prepoznavanje oseb po fotografijah,
- privedba oseb,
- izvajanje prikritega evidentiranja in namenske kontrole,
- zbiranje obvestil,
- uporaba tujih prevoznih sredstev,
- identifikacijski postopki za ugotavljanje identitete oseb,
- izvajanje poligrafskega postopka,
- prekinitev potovanja,
- obdelava podatkov in njihovo zbiranje,
- izvajanje akreditacijskega postopka,
- postavljanje cestnih zapor z blokadnimi točkami,
- vstop v tuja stanovanja in prostore,
- začasno omejevanje gibanja oseb,
- izdelovanje fotorobotov,
- opravljanje protiterorističnih pregledov,
- izvajanje policijskih pooblastil na vodah,
- pridržanje oseb,
- uporaba prisilnih sredstev,
- izvajanje drugih policijskih pooblastil, ki so določena v zakonih.

SKLEP

V zaključni strokovni nalogi sem se osredotočila na davčni vrtiljak, ki se je pojavil z odpravo carinskih meja med državami EU in velja za najnevarnejšo obliko davčne utaje. Veliko podjetij in posameznikov se nevede znajde v davčnem vrtiljaku, zato je zanje pomembno, da se spoznajo oziroma zavedajo na indikatorje, ki kažejo na to, da je neko podjetje goljufigo. Davčna evazija pomeni vsako dejanje, ki je bilo storjeno nezakonito. Posamezniki in podjetja, ki utajajo davke, to počnejo z namenom, da bi plačali manj davka kot bi ga morali

oziroma ga sploh ne plačajo. Davčna evazija zato predstavlja dejanje, ki se smatra kot kaznivo in je predmet kazenskega pregona.

Zaskrbljujoča porast goljufij na področju DDV močno kaže na pomanjkanje medsebojne pomoči med državami članicami, saj se same ne morejo boriti proti temu. S problemom utaje DDV se morajo spopasti skupaj, kar je omogočila Evropska komisija s postavitvijo osnove za učinkovito upravno sodelovanje med članicami za boj proti goljufijam na področju DDV. Kljub poostrenim nadzorom in novo zakonodajo se še vedno pojavljajo novi davčni vrtiljaki, katere morajo države reševati s skupnimi močmi. Za to je pomembno, da so med sabo ustrezno administrativno usklajene ter da imajo učinkovite kontrolne sisteme za zaznavanje zlorab na davčnem področju.

V prvem poglavju sem predstavila DDV, torej kakšna oblika davka je, omenila in opisala tri stopnje obdavčitve ter nazadnje opisala obdavčljive transakcije pri katerih se pojavlja DDV. V drugem poglavju sem se osredotočila na Kazenski zakonik, kjer je pojasnjen pojem »davčna utaja« ter v kakšnih oblikah se pojavlja v praksi. Pogost problem, ki se je pojavljal v Sloveniji in ga je zaznaval FURS so bila izogibanja davčnim blagajnam na različne načine kot so dvojne blagajne, nepravilno sestavljene številke računov, neberljive QR kode, neujemanja podatkov, izdaja računov z isto ZOI številko itd. Predstavila sem tudi odgovornost pravnih oseb ob davčnih prekrških in jih pojasnila na praktičnih primerih. V tretjem poglavju se nahajajo vrste organiziranih davčnih zatajitev kot so davčni vrtiljak, ki velja za najnevarnejšo, navidezno delujoči gospodarski subjekti, zloraba identifikacijske številke za namene DDV in navidezne dobave blaga znotraj območja EU. Najbolj sem se poglobila v problematiko davčnih vrtiljakov in neplačujočih gospodarskih subjektih. Oba primera davčnih utaj sem tudi prikazala s praktičnima primeroma. Četrto poglavje se je nanašalo na značilnosti davčnih vrtiljakov in »missing trader« družb oz. neplačujočih gospodarskih subjektov. V petem poglavju sem predstavila temeljne preveritve, ki bi jih morali pred sklepanjem poslov opraviti davčni zavezanci v izogib davčnim goljufijam, saj se dandanes zlahka ujamejo v mrežo goljufov. Predstavila sem tudi metode preprečevanja in odkrivanja davčnih utaj, ki jih uporablja policija.

LITERATURA IN VIRI

1. Ambicij računovodstvo in akademija. (brez datuma). *Kaj je utaja davčni vrtiljak oziroma missing trader družba?* Pridobljeno 28. novembra 2022 iz <https://www.ambicij.si/novice/podjetniske-poslovne-novice-5/2249-kaj-je-utaja-davcni-vrtiljak-oziroma-missing-trader-druzba>
2. Europol. (2013). *Threat Assesment 2013 Missing Trader Intra Community (MTIC) and Excise Frauds*. The Hague: Europol.
3. FinD-INFO. (2016). *Davčne blagajne: s 1. februarjem strožji nadzor*. Pridobljeno 7. januarja 2023 iz <https://www.findinfo.si/medijsko-sredisce/v-srediscu/161448>

4. Frančeškin, R. (2015). *Sistemske utaje DDV – »MTIC« utaje* (interno gradivo). Ljubljana: Finančna uprava Republike Slovenije.
5. FURS. (2015). *DAVČNE BLAGAJNE po Zakonu o davčnem potrjevanju računov – ZDavPR (postopki potrjevanja)*. Pridobljeno 7. januarja 2023 iz https://www.fu.gov.si/fileadmin/Internet/Nadzor/Podrocja/Davcne_blagajne_in_VK_R/Opis/Davcne_blagajne_-_postopki_potrjevanja.pdf
6. FURS. (brez datuma a). *Davek na dodano vrednost (DDV)*. Pridobljeno 23. decembra 2022 iz https://www.fu.gov.si/davki_in_druge_dajatve/podrocja/davek_na_dodano_vrednost_ddv#c259
7. FURS. (brez datuma b). *Uvoz blaga*. Pridobljeno 23. decembra 2022 iz https://www.fu.gov.si/carina/podrocja/uvoz_blaga/
8. FURS. (brez datuma c). *Vpis v davčni register in davčna številka*. Pridobljeno 17. oktobra 2022 iz https://www.fu.gov.si/davki_in_druge_dajatve/poslovanje_z_nami/vpis_v_davcni_register_in_davcna_stevilka/#c381
9. Igličar, A., Hočevár, M. & Zaman Groff, M. (2017). *Osnove računovodstva*. Ljubljana: Ekonomska fakulteta.
10. Ministrstvo za finance. (2019). *Davek na dodano vrednost poslovanje z »neplačujočimi gospodarskimi subjekti« in odgovornost gospodarskih subjektov za plačilo utajenih davčnih obveznosti*. Ljubljana: Finančna uprava Republike Slovenije.
11. Policija. (2016). *Policijska pooblastila*. Pridobljeno 7. januarja 2023 iz <https://www.policija.si/o-slovenski-policiji/policijska-pooblastila>
12. Računovodstvo Biro Bonus. (2020, 2. december). *Na kaj moramo paziti, da ne bomo nehote postali del davčnega vrtiljaka?* Pridobljeno 5. novembra 2022 iz <https://racunovodstvo-bonus.si/davcni-vrtljak/>
13. Simič, I. (2008). *Poslovanje z neplačujočimi gospodarskimi subjekti in odgovornost gospodarskih subjektov za plačilo utajenih davčnih obveznosti*. Ljubljana: Davčna uprava Republike Slovenije.
14. Stanovnik, T. (2012). *Javne finance*. Ljubljana: Ekonomska fakulteta.
15. St. Pauls Chambers. (brez datuma). *What is the impact of missing trader fraud?* Pridobljeno 29. septembra 2022 iz <https://www.stpaulschambers.com/expertise/carousel-fraud/>
16. Škof, B., Wakounig, M., Tičar, B., Kobal, A., Jerman, S. & Ferčič, A. (2007). *Davčno pravo*. Maribor: Davčno-finančni raziskovalni inštitut.
17. Tičar, B. & Bernik, D. (2012). Omejevanje davčnih vrtiljakov kot posebne oblike organizirane kriminalitete v EU in Sloveniji. *Revija za kriminalistiko in kriminologijo*, 63(2), 103-111.
18. Špes, D. (2022). *DDV poznavalec.si komentar ZDDV-1 s praktičnimi primeri od 22.01.2022 naprej*. Maribor: Davčna hiša Bilans.