



REPUBLIKA SLOVENIJA  
**MINISTRSTVO ZA FINANCE**

FINANČNA UPRAVA REPUBLIKE SLOVENIJE

Šmartinska cesta 55, p.p. 631, 1001 Ljubljana

T: 01 478 38 00  
F: 01 478 39 00  
E: [gfu.fu@gov.si](mailto:gfu.fu@gov.si)  
[www.fu.gov.si](http://www.fu.gov.si)

## **DAVEK NA DODANO VREDNOST**

---

### **POSLOVANJE Z "NEPLAČUJOČIMI GOSPODARSKIMI SUBJEKTI" IN ODGOVORNOST GOSPODARSKIH SUBJEKTOV ZA PLAČILO UTAJENIH DAVČNIH OBVEZNOSTI**

#### **Podrobnejši opis**

#### **1. izdaja, oktober 2019<sup>1</sup>**

---

<sup>1</sup> Izdaja vsebuje tudi povzetek pojasnila, ki ga je tedanja davčna uprava januarja 2008, v zvezi z nevarnostjo poslovanja z »neplačujočimi gospodarskimi subjekti« in odgovornostjo gospodarskih subjektov za poplačilo utajenih davčnih obveznosti, objavila na svoji spetni strani in je bilo v posodobljeni obliki avgusta 2014 objavljeno tudi na spletni strani Finančne uprave RS.

VSEBINA:

1. UVODNA BESEDA .....	3
2. KAJ JE UTAJA "DAVČNI VRTILJAK" OZIROMA "MISSING TRADER" DRUŽBA? .....	4
2.1. DAVČNI VRTILJAK.....	4
2.2. "MISSING TRADER" DRUŽBA.....	4
3. KATERE DEJAVNOSTI SO PRIZADETE Z NAVEDENIMI DAVČNIMI UTAJAMI?.....	5
4. KAKŠNE UKREPE IZVAJA FINANČNA UPRAVA RS V BOJU ZOPER TOVRSTNE GOLJUFIJE? .....	6
4.1. SPREMEMBE DAVČNE ZAKONODAJE.....	6
4.2. IZDAJA IN PREKLIC IDENTIFIKACIJSKE ŠTEVILKE ZA NAMENE DDV PO URADNI DOLŽNOSTI.....	7
4.3. PROBLEMATIKA PRI DAVČNEM NADZORU GOLJUFIJ DDV .....	8
4.4. ZAVAROVANJE IN PLAČILO DAVČNE OBVEZNOSTI V PRIMERU DAVČNIH GOLJUFIJ .....	9
4.4.1. Nakup blaga s pravno napako .....	10
5. SODBE SODIŠČA EVROPSKE UNIJE GLEDE UVELJAVLJANJA PRAVIC IZ NASLOVA DDV V PRIMERU GOLJUFIJ.....	10
6. POSLEDICE, KI JIH PRINAŠA POSLOVANJE Z GOLJUFIJIMI OZIROMA "MISSING TRADER" PODJETJI .....	11
7. KDAJ ŠTETI, DA JE DAVČNI ZAVEZANEC "VEDEL OZIROMA BI MORAL VEDETI", DA POSLUJE Z "MISSING TRADER" PODJETJI OZIROMA, DA JE DOLOČENA TRANSAKCIJA DEL UTAJE DDV? .....	12
8. KATERI INDIKATORJI KAŽEJO NA TO, DA JE DOLOČENA TRANSAKCIJA POVEZANA Z UTAJO DDV TIPA "MISSING TRADER" OZIROMA DAVČNO UTAJO TIPA "VRTILJAK«.....	13
9. KAKO PREPOZNATI "MISSING TRADER" PODJETJE? .....	14
10. KATERE PREVERITVE BI MORAL NAREDITI DAVČNI ZAVEZANEC PRI SKLEPANJU POSLOV, DA BI SE PREPRIČAL, DA DOLOČENA TRANSAKCIJA NI DEL UTAJE DDV.....	15
11. SPLOŠNI UKREPI KAKO NAJBOLJE ZAŠČITITI SVOJE POSLOVANJE Z VIDIKA GOLJUFIJ DDV .....	17
12. PRIJAVA »MISSING TRADER« PODJETIJ OZIROMA DRUGIH GOLJUFIJ DDV .....	17
13. INSTITUT SAMOPRIJAVE.....	17

## 1. UVODNA BESEDA

Davčna uprava Republike Slovenije<sup>2</sup> (v nadaljevanju davčna uprava) je v postopkih davčnega inšpekcijskega nadzora v letu 2007 ugotavljala, da v določenih poslovnih dejavnostih prihaja do večjih utaj davka na dodano vrednost (DDV). Z vstopom Republike Slovenije v Evropsko unijo (EU) in odpravo carinskih meja, kjer se je izvajal tudi davčni nadzor nad pretokom blaga iz in v Slovenijo, je v sistemu davčnega nadzora obračunavanja in plačevanja DDV pri prometu blaga znotraj EU prišlo do bistvenih sprememb. Zaradi nenadzorovanega t.j. svobodnega pretoka blaga in storitev znotraj EU in s tem enormne širitve skupnega trga, so se med pozitivnimi učinki pojavili tudi negativni učinki predvsem v smislu povečanja obsega davčnih utaj.

S takšnim dejstvom so bile in so še soočene tudi ostale države članice EU, zato so bila na ravni Evropske komisije sprejeta priporočila glede ukrepov, ki jih je potrebno izvajati za učinkovitejši nadzor DDV, s ciljem zavarovanja javnega interesa in preprečevanja utaj DDV z zlorabami identifikacijskih števil za DDV. Problematika utaj DDV je na skupnem evropskem trgu tako pereča, da se trenutno na ravni Evropske komisije razpravlja o temeljiti prenovi oziroma spremembi sistema DDV.

V okviru tedanje davčne uprave se je izvedla vrsta priporočenih ukrepov za učinkovitejši nadzor DDV, vendar so se kljub temu zlorabe sistema obdavčitve z DDV nadaljevale z vse bolj drznimi goljufijami. Tedanja davčna uprava je davčne zavezance že v gradivu objavljenem v letu 2008 opozarjala, da gre v določenih primerih za prave kriminalne združbe, zato je vsako poslovanje s tovrstnimi družbami oziroma osebami lahko nevarno tudi s stališča osebne varnosti. V davčnih nadzorih je namreč ugotavljala tudi primere izsiljevanja davčnih zavezancev oziroma prisiljevanja le-teh v določene posle oziroma transakcije.

**V skladu z zakonom, ki ureja davčni postopek, davčni organ lahko obvešča zavezance za davek in širšo javnost o svojih ukrepih, če tako zagotovi večje varstvo pravic strank in javne koristi. S tem namenom in v smislu vpliva na dvig splošne davčne kulture je takratna davčna uprava 11. 1. 2008 pripravila in na svoji spletni strani objavila pojasnilo, v katerem je davčne zavezance opozarjala na nevarnost poslovanja z "neplačujočimi gospodarskimi subjekti" in odgovornost gospodarskih subjektov za plačilo utajenih davčnih obveznosti. Navedeno je v dopoljnjeni izdaji avgusta 2014 na svoji spletni strani objavila tudi Finančna uprava RS. Ker se trendi sistemskih oz. organiziranih utaj DDV spreminjajo, tem spremembam pa sledi tudi zakonodaja in sodna praksa, sedaj Finančna uprava RS objavlja dopolnjeno izdajo predhodno objavljenega gradiva.**

Tovrstne davčne utaje namreč na eni strani povzročajo neposredno oškodovanje proračuna, na drugi strani pa hkrati povzročajo nelojalno konkurenco poštenim davčnim zavezancem in s tem tudi gospodarsko škodo, v nekaterih primerih pa predstavljajo tudi vir za financiranje terorizma. Vsi skupaj se moramo zavedati, da imajo Finančna uprava RS in tudi drugi organi, ki se borijo zoper davčne goljufije omejene resurse in je v tem smislu nemogoče pričakovati učinkovit boj zoper tovrstne goljufije, če ne bo širša javnost občutljiva na takšna dejanja. Širša javnost, tako občani kot podjetja, lahko v veliki meri preprečijo takšne davčne goljufije, če se ne spuščajo v "sumljive" posle, ki so na prvi pogled finančno ugodni, vendar pa so lahko negativne posledice sklepanja takšnih poslov za posameznika oziroma za podjetje velike, tako v finančnem smislu, kot v smislu morebitne kazenske odgovornosti.

Hkrati pa želi Finančna uprava RS davčnim zavezancem s tem pojasnilom pomagati prepoznati "sumljive" posle oziroma "sumljive" zavezance, ki so povezani z davčnimi utajami ter zavezance

---

<sup>2</sup> S 1. avgustom 2014 so vse naloge, ki jih je zakon določal za davčno službo, prešle na Finančno upravo RS.

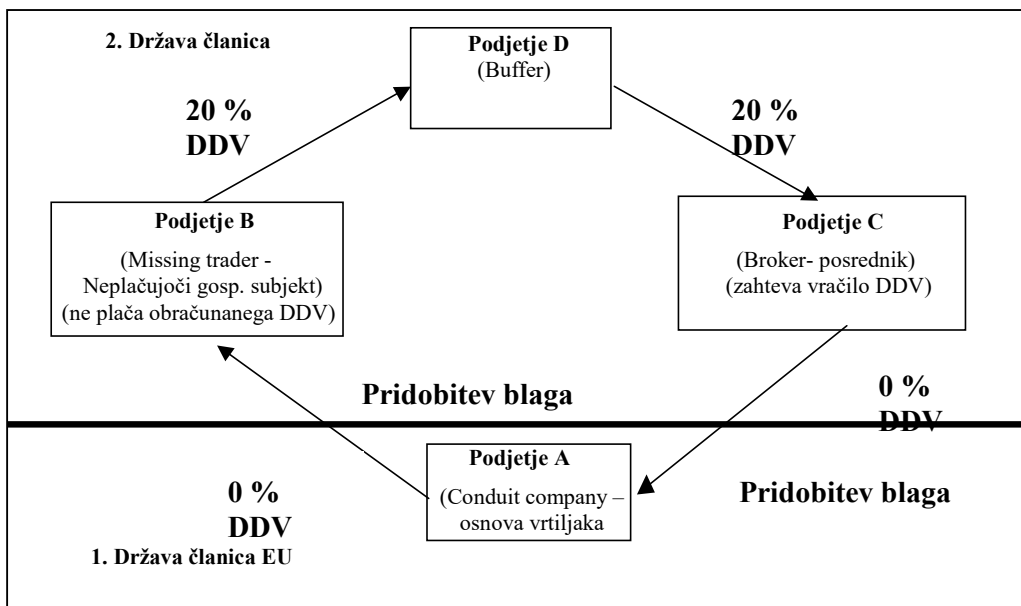
seznaniti z vsemi morebitnimi posledicami, ki jih sodelovanje v poslih, ki so povezani z davčno goljufijo, prinaša.

## 2. KAJ JE UTAJA "DAVČNI VRTILJAK" OZIROMA "MISSING TRADER" DRUŽBA?

### 2.1. DAVČNI VRTILJAK

Sistemske oziroma organizirane davčne utaje DDV se v strokovni terminologiji imenujejo "davčni vrtiljaki" oziroma "missing trader" utaje. Gre v bistvu za izkoriščanje sistema obdavčitve z DDV v obliki ponavljajočih se nakupov in prodaj (**resničnih ali fiktivnih**) med sodelujočimi davčnimi zavezanci, od katerih je vedno eno "missing trader" podjetje. V verigi dobav tako vedno pride do nezakonitega uveljavljanja odbitka vstopnega DDV oziroma do nezakonitega zahtevka za vračilo DDV, ki s strani "missing trader" družbe ni bil plačan. Pri tem je potrebno poudariti, da je prikazana samo osnovna shema davčnega vrtiljaka, pri čemer so se v praksi pojavile različne variacije shem, ki pa v osnovi sledijo osnovnemu konceptu, ki vsebuje t.i. "missing trader" podjetje.

Poenostavljena shema davčnega vrtiljaka:



Z davčnim vrtiljakom povezana sistemska utaja DDV je tudi prikazovanje **navidezne dobave blaga znotraj EU**. Dobava blaga znotraj EU je namreč oproščena plačila DDV in če je le ta navidezna, se s tem zavezanec nezakonito izogne plačilu DDV za promet blaga, ki ga potem proda ponavadi po nižji ceni (brez DDV) na domačem tržišču na "črnem" trgu oziroma preko "missing trader" družb v sferi legalnega poslovanja. Trenutno je ta problematika najbolj pereča na področju trgovine z motornimi vozili, kjer Finančna uprava RS opaža, da so določena nova vozila pred registracijo v Republiki Sloveniji navidezno dobavljena v drugo državo članico, pri čemer se davčni zavezanec nezakonito izogne plačilu DDV in hkrati nezakonito zahteva vračilo plačanega davka na motorna vozila.

### 2.2. "MISSING TRADER" DRUŽBA

"Missing trader" družbe oziroma "neplačujoči gospodarski subjekti", kot takšne družbe imenuje Uredba Komisije (ES) št. 1925/2004, so gospodarski subjekti oziroma družbe, ki so registrirani

davčni zavezanci za DDV, ki morebiti z goljufivim namenom pridobivajo blago ali storitve ali to simulirajo, brez plačila DDV (pridobitev blaga znotraj EU) in dobavljajo to blago ali storitve z obračunanim DDV, vendar pa dolgovanega DDV ne plačajo davčni upravi.

V bistvu gre za družbe, ki so si z lažno izjavo, da bodo začele opravljati gospodarsko aktivnost, zaradi česar se morajo registrirati za DDV, s čimer so preslepile davčni organ, pridobile veljavno identifikacijsko številko za namene DDV, ki jo potem zlorabijo za namene davčne utaje. Tovrstne "družbe" ponavadi vodijo t.i. "slamnati" direktorji (osebe, ki so vodene s strani drugih oseb in dejansko same ne opravljajo funkcije zakonitega zastopnika družbe in ne sklepajo poslov po svoji volji), ki po navodilu nekoga drugega izdajajo račune, na podlagi katerih prejemniki teh računov uveljavljajo odbitek vstopnega DDV. V praksi "missing trader" družba pomeni samo davčno številko, brez premičnega oziroma nepremičnega premoženja, z odprtim transakcijskim računom na katerega prejemniki računov nakazujejo denarna sredstva, ki se z računa dvigujejo z gotovinskimi dvigi, pri čemer se navedena gotovina ne uporabi za poslovanje družbe, ampak za druge (neznane) namene, ali pa so ta sredstva nakazna na račune v tujini, kjer se za njimi izgubi sled.

**"Missing trader" podjetje, je ključni člen v verigi utaje DDV, kajti brez njega tovrstna utaja ni možna, pri tem pa je ključnega pomena to, da "missing trader" podjetje samo brez drugih udeležencev utaje DDV ne more izvesti.**

Zato gre v teh primerih vedno za organizirano davčno utajo, kjer sodeluje eno ali več poslujočih podjetij, pri čemer pa so lahko določena podjetja v davčno utajo vključena tudi nevede. Gre za to, da se podjetja obnašajo tržno in vstopajo v določene posle, ki so na prvi pogled dobičkonosni, pri tem pa ne preverijo vseh okoliščin posla in prezrejo očitne indikatorje, ki kažejo na to, da gre za "sumljive" oziroma ekonomsko nelogične posle.

Sledeče je zelo pomembno z vidika odgovornosti za plačilo neplačanih dajatev v verigi dobav blaga oziroma storitev, ki so del goljufije, kajti pod določenimi pogoji lahko davčni organ naloži plačilo neplačanega DDV ostalim udeležencem v goljufiji DDV.

### **3. KATERE DEJAVNOSTI SO PRIZADETE Z NAVEDENIMI DAVČNIMI UTAJAMI?**

Z zbiranjem in analiziranjem podatkov pridobljenih iz davčnih nadzorov ter na podlagi informacij pridobljenih iz mednarodne izmenjave informacij Finančna uprava RS ugotavlja, da so dejavnosti, ki so v SLOVENIJI najbolj tvegane z vidika sistemskih davčnih utaj sledeče:

- trgovina z elektronskimi aparati in izdelki zabavne elektronike (mobiteli, televizorji, računalniki, računalniške konzole, računalniške komponente,...),
- trgovina z motornimi vozili (rabljenimi in novimi),
- lizing motornih vozil in nepremičnin,
- trgovina z nafto in naftnimi derivati (mazalna olja),
- trgovina s plastičnimi masami, granulati,
- trgovina s plemenitimi kovinami (zlato, srebro, platina, paladij,...),
- trgovina s tekstilom,
- internetna prodaja,...

Lista navedenih dejavnosti seveda ni dokončna in se sčasoma spreminja, vendar so naštetе dejavnosti trenutno v Sloveniji najbolj tvegane glede utaj DDV. Posebej Finančna uprava RS tukaj izpostavlja problematiko DDV utaj, ki je povezane z uvozom blaga po t.i. carinskem postopku 42, kjer je predpisana oprostitvev plačila DDV ob uvozu v povezavi z dobavo blaga znotraj EU. Tudi na tem področju Finančna uprava RS ugotavlja, da se ne glede na vrsto blaga, ki se uvaža po tem postopku, dogajajo sistemske utaje DDV po enakem principu, kot to velja pri ostalih zgoraj

našteti tvegani dejavnosti. Zaradi oprostitve plačila DDV pri uvozu blaga po carinskem postopku 42, je ta uvozni carinski postopek sam po sebi z vidika utaj DDV opredeljen kot tvegan postopek.

Poleg navedenih dejavnosti so, po izkušnjah iz drugih držav članic EU, potencialno nevarne dejavnosti za nastanek tovrstnih davčnih utaj še:

- trgovina z jeklom,
- trgovina z emisijskimi kuponi in potrdili o izvoru električne energije (Pol oz. GO),
- trgovina z odpadnimi surovinami,
- trgovina z lesom,
- trgovina z alkoholom in tobačnimi izdelki,
- trgovina z električno energijo,
- promet s telefonskimi karticami,...

Na splošno so tvegane dejavnosti z vidika nastanka utaje DDV vse dejavnosti, ki so t.i. delovno intenzivne panoge, kjer je potreba po "ceneni" delovni sili večja in obstoji večja potreba po "prosti" gotovini za izplačilo neobdavčenih prejemkov za opravljeno delo na črno.

V tem smislu Finančna uprava RS davčne zavezanca opozarja naj bodo pri sklepanju poslov na navedenih področjih poslovanja posebej pazljivi na obstoj indikatorjev (*glej točko 8 tega pojasnila*), ki kažejo na to, da gre za transakcijo, ki bi lahko bila povezana z goljufijo oziroma je del verige transakcij, ki predstavljajo goljufijo.

#### **4. KAKŠNE UKREPE IZVAJA FINANČNA UPRAVA RS V BOJU ZOPER TOVRSTNE GOLJUFIJE?**

Finančna uprava RS v boju zoper goljufije DDV izvaja:

- **preventivne ukrepe**, ki preprečujejo nastanek oziroma nadaljevanje davčne utaje,
- **ukrepe »sanacijske« in kaznovalne narave**, s katerimi poskuša povrniti neplačan DDV iz davčnih utaj ter sankcionirati kršitelje.

Posebni del ukrepov je tudi priprava predlogov sprememb zakonodaje, katerih cilj je na sistemski ravni preprečiti oziroma zmanjšati možnost nastanka davčnih utaj in hkrati omogočiti tudi učinkovitejši davčni nadzor.

##### **4.1. SPREMEMBE DAVČNE ZAKONODAJE**

Takratna davčna uprava je predlagala kar nekaj ukrepov za povečanje učinkovitosti izvajanja davčnega inšpekcijskega nadzora. Sistemske spremembe sistema obdavčitve z DDV, ki bi preprečevale oziroma zmanjšale nastanek davčnih utaj je omejevala t.i. Šesta direktiva, ki je do konca leta 2006 urejala sistem obdavčitve z DDV in je bilo za vsako takšno spremembo potrebno dobiti posebno dovoljenje oziroma t.i. derogacijo s strani Evropske komisije. S sprejetjem nove DDV direktive št. 112/2006, ki je v začetku leta 2007 nadomestila staro Šesto direktivo, se je povečala možnost za hitrejše uveljavljanje sprememb zakonodaje DDV glede ukrepov, ki bi sistemsko preprečevali nastanek davčnih utaj. Kajti že sama nova direktiva vsebuje določbe, ki državam članicam omogočajo, da navedene spremembe uveljavijo brez posebnega dovoljenja s strani Evropske komisije.

Tako je bilo v RS na pobudo takratne davčne uprave sprejetih kar nekaj zakonskih sprememb kot rešitev v boju z davčnimi goljufijami. Najpomembnejše med njimi so:

- Uvedba mehanizma obrnjene davčne obveznosti v določenih gospodarskih dejavnostih (gradbeništvo, dobava nepremičnin, rabljenega materiala,..);

- Uvedba sistema solidarne odgovornosti za plačilo DDV;
- Zavarovanje vračila DDV v posebnih primerih;
- Določitev tržne vrednosti kot davčne osnove za dobave med povezanimi osebami;
- Hitrejša izmenjava podatkov o transakcijah znotraj EU;
- Določitev roka za predložitev obračuna in plačilo DDV na podlagi določitve davčnega organa;
- Posebni primeri zavarovanja izpolnitev obveznosti iz naslova DDV (pred izdajo ID številke, pred vpisom motornega vozila v evidenco);
- Pritožba ne zadrži izvršitve odločbe o odvzemu ID številke za DDV;
- Dodatne obveznosti poročanja za zavezance, ki prvič predložijo obračun DDV.

Ena izmed večjih zakonskih sprememb v letu 2006, ki je bila sprejeta izključno z namenom preprečitve davčne utaje, je bila sprememba zakona, ki ureja obdavčitev motornih vozil z davkom na motorna vozila. Bistvena novost te spremembe je bila sprememba načina obdavčitve pri pridobitvah motornih vozil iz druge države članice EU, ki so bila predhodno začasno ali trajno registrirana v drugi državi. Z navedeno spremembo se je sicer v enem delu sistemsko rešila problematika plačevanja davka na motorna vozila, še vedno pa obstaja problem plačevanja DDV pri transakcijah z motornimi vozili.

#### **4.2. IZDAJA IN PREKLIC IDENTIFIKACIJSKE ŠTEVILKE ZA NAMENE DDV PO URADNI DOLŽNOSTI**

Najpomembnejši preventivni ukrepi so bili sprejeti na področju dodeljevanja in preklica identifikacijske številke za namene DDV (v nadaljevanju - DDV številka). Osnovni namen tega ukrepa je preprečiti izdajo DDV številke goljufu oziroma čim prej preklicati že izdano številko, ki jo goljufi zlorabljajo za utajo DDV. Brez veljavne DDV številke namreč davčna utaja DDV v prej navedenem smislu ni mogoča.

Zaradi tega Finančna uprava RS nadaljuje z izvajanjem poostrejenega nadzora pri dodeljevanju identifikacijskih številke za namene DDV, kar pomeni, da se bodo davčni zavezanci, ki bodo zaprosili za izdajo identifikacijske številke, soočili z množico vprašanj glede opravljanja dejavnosti (namen, kraj, vrsta dejavnosti,...) ter bodo hkrati tudi zaproseni za različne dokumente, ki bodo dokazovali resnični namen opravljanja gospodarske dejavnosti. Navedeno je v skladu z zakonodajo, ki ureja obdavčitev z DDV, kjer je navedeno, da mora davčni zavezanec dokazovati resnični namen opravljanja dejavnosti.

Zaradi navedenega se Finančna uprava RS opravičuje za morebitne nevednosti, ki bi jih lahko tudi povzročila zavezancem, ki so se, oziroma se bodo prijavili v sistem DDV s poštenim namenom opravljanja dejavnosti, in hkrati poudarja, da je tovrstni ukrep nujen za znižanje davčnih utaj na področju DDV, za zaščito javnega interesa in za zaščito poštenih gospodarskih subjektov, ki jim goljufi na trgu predstavljajo nelojalno konkurenco. Hkrati vsem zavezancem priporoča, da v polni meri sodelujejo z referentom v postopku izdaje DDV številke. S sodelovanjem bodo dosegli hitrejšo izdajo le-te oziroma bodo preprečili možnost, da bi do odločitve o zavrnitvi izdaje DDV številke prišlo zaradi nezadostnih dokazov o nameri opravljanja dejavnosti.

Finančna uprava RS izvaja nadzor pri davčnih zavezancih tudi po pridobitvi DDV številke, še posebej pri t.i. novoregistriranih davčnih zavezancih za DDV, v katerem se davčnega zavezanca, ki je pred kratkim pridobil DDV številko in izkazuje znake "missing trader" podjetja, čim prej obišče na terenu, da se preveri dejansko stanje njegovega poslovanja. Na podlagi tovrstnega nadzora je bila po uradni dolžnosti večjemu številu t.i. "missing trader" podjetjem odvzeta DDV številka, zoper njihove odgovorne osebe pa so bile izvedene oziroma predlagane ustrezne kazenske sankcije.

Prav tako se intenzivno izvajajo tudi nadzori nad t.i. spečimi družbami, družbami, ki še imajo aktivno DDV številko, vendar ne opravljajo več ekonomske dejavnosti, česar pa davčnemu organu niso sporočile. Takšne družbe so namreč prav zaradi še aktivne DDV številke, po tem, ko jih goljufi kupijo od prejšnjih lastnikov, velikokrat vključene v verigo dobav kot »missing trader« družbe.

Finančna uprava RS tako zakonite zastopnike družb, ki ne opravljajo več ekonomske dejavnosti, poziva, da davčnemu organu takoj ob prenehanju opravljanja ekonomske dejavnosti po eDavkih predložijo zahtevek za prenehanje identifikacije za namene DDV, saj v nasprotnem primeru kršijo določila 78. člena [Zakona o davku na dodano vrednost - v nadaljevanju ZDDV-1](#). Z opustitvijo tega ravnanja in prodajo družbe pa lahko pripomorejo k temu, da bo družba in njena še aktivna DDV številka morebiti zlorabljena za namene utaje DDV.

### **4.3. PROBLEMATIKA PRI DAVČNEM NADZORU GOLJUFIJ DDV**

Takratna davčna uprava je glede na ugotovljeni obseg davčnih utaj začela s poostrenim in koordiniranim nadzorom dejavnosti, ki so bile po njenih ocenah najbolj prizadete z goljufijami DDV. V navedenih primerih inšpekcijskega nadzora se je srečevala s t.i. navideznimi posli, fiktivnimi računi, ponarejenimi računi, neplačujočimi gospodarskimi subjekti, zakonitimi zastopniki družb, ki niso dosegljivi (državljeni drugih držav, predvsem iz nekdanjih jugoslovanskih republik), kar vse otežuje izvajanje davčnega inšpekcijskega nadzora in izterjavo dodatno obračunanih davčnih obveznosti. Navedeno se še vedno ugotovlja tudi v nadzornih postopkih, ki jih sedaj na tem področju izvaja Finančna uprava RS.

V zakonu, ki ureja davčni postopek, so navidezni posli opredeljeni kot posli, ki ne vplivajo na obdavčenje. Če navidezni pravni posel prikriva drug pravni posel, je za obdavčenje merodajen prikrit pravni posel. Z izogibanjem ali zlorabo drugih predpisov se ni mogoče izogniti uporabi predpisov o obdavčenju. Če se namreč takšno izogibanje oziroma zloraba ugotovi, se šteje, da je nastala davčna obveznost, kakršna bi nastala ob upoštevanju razmerij, nastalih na podlagi gospodarskih (ekonomskih) dogodkov (74. člen [Zakona o davčnem postopku - v nadaljevanju ZDavP-2](#)).

Osnovni problem, na katerega je tedanja davčna uprava trčila pri nadzoru tovrstnih goljufij, je bil, da je bilo v postopkih nadzora ugotovljeno, da bi bil glede na izdane račune primarni davčni dolжник neplačujoči gospodarski subjekt oziroma "missing trader" družba. Vendar se je v postopku nadzora ugotovilo, da tovrstne družbe v resnici ne obstajajo in da gre v teh primerih v bistvu za zlorabo davčne številke, pod katero so bili izdani številni računi za najrazličnejše storitve in blago, na podlagi katerih so prejemniki teh računov (poslujoče gospodarske družbe) izvedli odbitek vstopnega DDV. Glede na to, da v večini tovrstnih primerov "missing trader" družbe niso opravljale nobene gospodarske dejavnosti in da za izdajo računov ni nobenih osnov, ker transakcije s strani navedenih družb niso bile oziroma mogle biti izvedene, te družbe ne ustrezajo pojmu davčnega zavezanca po zakonodaji, ki ureja obdavčitev z DDV. V skladu s tem in uporabo pravil obdavčitve navideznih poslov, se na podlagi izstavljenih navideznih listih ni izvedla obdavčitev pri »missing trader« družbah, ampak je bila v teh primerih le preklicana veljavnost DDV številke le-tem, s čimer se je "poslovanje" teh družb zaključilo in s tem preprečilo nadaljevanje utaje.

Tedanja davčna uprava je bila tako na eni strani soočena z navideznim davčnim dolgom s strani "missing trader" družb, ki so izdajale navidezne račune in na drugi strani z odbitkom vstopnega DDV pri prejemnikih navedenih računov.



Jasno je, da je bil v teh primerih odbitek DDV izveden z goljufijo in bi bila zavrnitev vstopnega DDV iz tega naslova s strani davčne uprave logična in po zakonu, ki ureja davčni postopek, tudi zakonita (navidezni posli). Vendar pa bi s tako odločitvijo takoj trčili v problem zagotavljanja nevtralnosti sistema DDV, ki ga zagotavlja Šesta direktiva (sedaj direktiva 112/2006), kot evropski predpis, za katerega velja načelo primarnosti uporabe glede na domačo zakonodajo. Pravica do odbitka DDV je namreč bistven del sistema DDV in načeloma ne sme biti omejena in ima namen davčnega zavezanca v celoti razbremeniti bremena DDV, ki ga je dolžan ali ki ga je plačal v okviru vseh gospodarskih dejavnosti.

Zato se je takrat v teoriji postavljalo vprašanje ali je davčni zavezanec v primeru goljufije DDV upravičen do vstopnega DDV zaradi principa nevtralnosti DDV, čeprav s strani prejemnika računa le-ta ni bil nikoli plačan v proračun oziroma nikoli ni obstajal namen plačila tega DDV. Dilema glede odbitka vstopnega DDV in uporabe prava Skupnosti (sedaj EU) v primeru goljufij je razrešila v nadaljevanju navedena sodba Sodišča Evropskih skupnosti (sedaj Sodišča EU) (*glej točko 5 tega pojasnila*), ki jo je v svojih nadzorih dolžna uporabiti tudi Finančna uprava RS<sup>3</sup>, kot je to opisano v nadaljevanju tega pojasnila (*glej točko 6 tega pojasnila*).

#### **4.4. ZAVAROVANJE IN PLAČILO DAVČNE OBVEZNOSTI V PRIMERU DAVČNIH GOLJUFIJ**

Organizirane davčne utaje DDV imenovane "davčni vrtiljak" oziroma "missing trader" utaje pomenijo v bistvu krajo velikih zneskov DDV, ki bi se lahko uporabili za javno dobro, kot na primer za učinkovitejše delovanje javne uprave in s tem boljšega servisa za občane, za delovanje šolstva, zdravstva itd.

Zato so v tem smislu upravičeni tudi ukrepi davčnega organa v boju proti tovrstnim utajam, ki so naravnani zoper davčne zavezance, za katere obstaja utemeljen sum, da vede sodelujejo v davčni utaji DDV oziroma zoper davčne zavezance, ki ne storijo nič, da bi preprečili svoje sodelovanje v tovrstnih goljufijah, ne glede na to, ali imajo iz tega dobiček ali ne.

Finančna uprava RS vsekakor ne bi rada prizadela davčnih zavezancev, ki so oziroma so bili nevede vključeni v verigo transakcij, ki so povezane z goljufijo DDV. Vendar pa se morajo zavezanci zavedati, da mora davčni organ v postopkih davčnega nadzora, kjer je oziroma bo ugotovljeno poslovanje z "missing trader" podjetji storiti vse za povrnitev neplačanih davčnih obveznosti. V tem smislu bo v teh postopkih davčni organ poskušal dosledno uveljaviti stališče Sodišča EU, **da je uveljavljanje pravic iz naslova DDV (odbitek vstopnega DDV, zahtevak za vračilo DDV, oprostitev obračuna DDV) na podlagi goljufije nezakonito, če je davčni zavezanec, ki jih uveljavlja, bodisi vedel bodisi bi na podlagi objektivnih okoliščin moral vedeti, da sodeluje v transakciji, ki je del utaje DDV.**

Davčni organ bo več pozornosti posvečal preventivnemu delovanju v smislu, da do tovrstnih utaj ne bi prišlo oziroma, da bi bile čim prej odkrite. Pri tem bo uporabljal vse možnosti, ki jih v smislu

---

<sup>3</sup> Pravica do odbitka vstopnega DDV je vezana na pogoje, ki jih z zakonom predpisuje slovenska nacionalna zakonodaja in pravo EU (Direktiva o DDV, sodbe Sodišča EU,...). Pri tem pa morajo tako davčni organi kot sodišča upoštevati sodbe Sodišča EU, v katerih to pojasni in natančneje določi pomen ter obseg nekega pravila prava EU. Interpretativne sodbe sodišča EU imajo praviloma učinek ex tunc. Šteje se namreč, da ima pravni predpis EU, ki ga Sodišče EU obrazloži s svojo sodbo, takšen pomen že vse od začetka njegove veljavnosti. To pomeni, da morajo nacionalni organi in sodišča tako obrazložen predpis uporabiti tudi za pravna razmerja, ki so nastala preden je sodišče EU to razlago podalo. Tako Vrhovno sodišče RS v Sodbi [X lps 85/2014](#), točka 17.

zavarovanja plačila in izterjave morebitnega davčnega dolga dovoljuje veljavni zakon, ki ureja davčni postopek, s ciljem, da bi se izterjalo plačilo davka pri davčnih zavezancih, ki so primarno storili davčno zatajitev, čeprav, kot je bilo že prej pojasnjeno, sami brez ostalih udeležencev tovrstne utaje ne morejo storiti.

Eden izmed ukrepov je, da lahko davčni organ zahteva zavarovanje izpolnitve davčne obveznosti že pred izdajo odločbe ali potekom roka za predložitev davčnega obračuna, če je tako določeno z zakonom o obdavčenju ali če na podlagi podatkov iz uradnih evidenc oziroma drugih podatkov, ki jih davčni organ pridobi o zavezancu za davek, utemeljeno pričakuje, da bo izpolnitev oziroma plačilo davčne obveznosti onemogočeno ali precej oteženo.

Prav tako ima Finančna uprava RS v skladu z zakonom, ki ureja davčni postopek, možnost, da v primerih zahtevkov za vračilo DDV, kadar glede na okoliščine primera dvomi, da je vračilo davka upravičeno, pred izvršitvijo vračila, od davčnega zavezanca zahteva, da predloži instrument zavarovanja za zavarovanje izpolnitve davčne obveznosti, ki bi lahko nastala na podlagi naknadne ugotovitve davčnega organa, da zahteva za vračilo davka ni bila upravičena (73.a člen [ZDDV-1](#)).

Finančna uprava RS ima v določenih primerih tudi možnost, da z začasnim sklepom zavezancu za davek omeji ali prepove razpolaganje z določenim premoženjem. Začasni sklep za zavarovanje davčni organ pošlje pristojnim organom, da po uradni dolžnosti v ustrezni register vpišejo zaznambo v sklepu vsebovane prepovedi. Za nepremičnine je ta register **zemljiška knjiga**, ki je vodena pri pristojnem sodišču, za premičnine (motorna vozila, motorna kolesa, zaloge, oprema, živali) pa je to **register neposestnih zastavnih pravic**, ki je voden pri Agenciji Republike Slovenije za javnopravne evidence in storitve (AJPES).

#### 4.4.1. Nakup blaga s pravno napako

Davčne zavezance, ki sklepajo posle oziroma kupujejo blago od neznanih oseb oziroma družb ali sklepajo "neobičajno ugoden posel", Finančna uprava RS opozarja, da pred nakupom opravijo vpogled v prej navedena registra in se prepričajo, da blago, ki je predmet nakupa ne vsebuje prepovedi razpolaganja oziroma da na njem že ni vpisana zastavna pravica. To velja še posebej za motorna vozila, kjer gre za tržno zelo zanimivo blago in je na določenih motornih vozilih davčni organ že izvedel vpis prepovedi razpolagalne pravice.

Vpogled v zemljiško knjigo je možen pri pristojnem sodišču ali preko interneta na internetni povezavi [http://www.sodisce.si/javne\\_knjige/zemljiska\\_knjiga/](http://www.sodisce.si/javne_knjige/zemljiska_knjiga/).

Vpogled v register neposestnih zastavnih pravic je brezplačen in je mogoč preko interneta na slednji internetni povezavi <http://www.ajpes.si/rzpp/>.

## 5. SODBE SODIŠČA EVROPSKE UNIJE GLEDE UVELJAVLJANJA PRAVIC IZ NASLOVA DDV V PRIMERU GOLJUFIJ

Priznavanje odbitka vstopnega DDV v primeru goljufije je razrešilo Sodišče Evropskih skupnosti (sedaj Sodišče Evropske unije v nadaljevanju Sodišče EU) s sodbo v združenih zadevah [C-439/04 in C440/04](#) z dne 6. julija 2006 (Axel Kittel), ko je odločilo, da se davčnemu zavezancu ne prizna pravica do odbitka vstopnega DDV, kadar se glede na objektivne elemente ugotovi, da je ta davčni zavezanec vedel ali bi moral vedeti, da z nakupom sodeluje pri transakciji, ki je del utaje davka na dodano vrednost.

**Sodišče EU v svoji presoji določi, da v primeru, če davčni organ ugotovi, da je pravica do odbitka izvedena z goljufijo z učinkom za nazaj zahteva vračilo odbitih zneskov.**

Pri tem je sodišče še posebej poudarilo sledeče, da se pravica do odbitka vstopnega DDV zavrne, če se glede na objektivne elemente ugotovi, da je davčni zavezanec vedel oziroma bi moral vedeti, da z nakupom sodeluje pri transakciji, ki je del utaj DDV, tudi v primeru, če sporna transakcija:

- ustreza objektivnim merilom, na katerih temeljita pojma dobav blaga, ki jih opravi davčni zavezanec, ki deluje kot tak in
- ustreza objektivnim merilom gospodarske dejavnosti

in

- da lahko davčni organ z učinkom za nazaj zahteva vračilo nezakonito odbitih zneskov DDV.

Na kratko povedano, tudi v primeru, če je bila opravljena dejanska dobava blaga oziroma storitev v okviru gospodarske dejavnosti, se vstopni DDV davčnemu zavezancu ne prizna, v primeru, če je le ta bila izvedena z goljufijo, seveda ob pogoju, da objektivni elementi kažejo na to, da je davčni zavezanec vedel oziroma bi moral vedeti, da sodeluje v transakciji, ki je del utaje DDV.

Sodišče EU v nadaljevanju v svoji presoji označi davčnega zavezanca, ki je vedel ali bi moral vedeti, da z nakupom sodeluje pri transakciji, ki je del utaje DDV, kot sotorilca goljufije DDV in da se v tem primeru ne more sklicevati na pravo EU, kajti tudi t.i. Šesta direktiva (sedaj direktiva 112/2006), ki ureja skupni sistem obdavčitve z DDV, priznava in podpira boj proti morebitnim utajam, izogibanju davkom in zlorabam.

Sodišče EU je v združenih zadevah [C-131/13, C163/13 in C-164/13](#) z dne 18. decembra 2014 (Italmoda) odločilo, da je mogoče davčnemu zavezancu, ki je vedel ali bi moral vedeti, da je s transakcijo, na katero se je skliceval v utemeljitev svojih pravic do odbitka, oprostitve ali vračila davka na dodano vrednost, sodeloval pri utaji davka na dodano vrednost, storjeni v okviru dobavne verige, zavrniti uporabo teh pravic, ne glede na to, da je bila ta utaja storjena v drugi državi članici od tiste, v kateri se uporaba teh pravic zahteva, in da je ta davčni zavezanec v zadnjenavedeni državi članici spoštoval formalne pogoje za uporabo navedenih pravic, določene z nacionalno zakonodajo.

Sodišče EU je tako v tej sodbi odločilo, da je mogoče davčnemu zavezancu, ki je vedel oz. bi moral vedeti, da sodeluje v utaji DDV zavrniti pravice iz naslova DDV (pravico do dobitka, oprostitve, vračila DDV) ne glede na to, da je bila utaja storjena v drugi državi članici in ne glede na to, da je v državi članici, v kateri je pravice uveljavljal, spoštoval vse formalne pogoje za uporabo teh pravic, ki jih določa nacionalna zakonodaja.

## **6. POSLEDICE, KI JIH PRINAŠA POSLOVANJE Z GOLJUFIVIMI OZIROMA "MISSING TRADER" PODJETJI**

Tako kot tudi ostale davčne uprave v EU je tudi Finančna uprava RS pri izvajanju davčnega nadzora dolžna uporabljati prej navedeno sodno prakso Sodišča EU.

V tem smislu Finančna uprava RS napoveduje nadaljevanje poostrelega boja proti tovrstnim goljufijam in bo v postopkih davčnega nadzora, kjer bo ugotovljeno poslovanje z "missing trader" podjetji, dosledno uporabljala sodno prakso Sodišča EU ter bo v primerih, ko bo mogoče davčnemu zavezancu, v postopku davčnega nadzora dokazati, da je bodisi vedel ali bi bodisi moral vedeti, da je s transakcijo, na katero se je skliceval v utemeljitev svojih pravic do odbitka,

oprostitve ali vračila davka na dodano vrednost, sodeloval pri utaji davka na dodano vrednost storjeni v okviru dobavne verige, zavrnila uporabo navedenih pravic, ne glede na to, ali je bila utaja storjena v Sloveniji, ali v drugi državi članici EU.

Pri pridobivanju dokazov v postopku nadzora davčni inšpektor sodeluje tudi s preiskovalno analitsko službo Finančne uprave RS, ki se specializirano ukvarja z davčnimi utajami in pridobiva različne informacije s terena in različnih baz podatkov. Hkrati Finančna uprava RS v tovrstnih primerih sodeluje tudi s predstavniki Državnega tožilstva, Policije in Urada za preprečevanje pranja denarja ter predstavniki drugih državnih organov.

Finančna uprava RS davčne zavezance opozarja, da morajo v skladu z zakonom, ki ureja davčni postopek, za svoje trditve v postopku predložiti dokaze. Svoje trditve davčni zavezanci dokazujejo praviloma s pisno dokumentacijo ter poslovnimi knjigami in evidencami, ki so jih dolžni voditi. Hkrati so pa davčni zavezanci dolžni davčnemu organu dati na razpolago vso dokumentacijo, ki jo vodijo in zbirke podatkov, ne glede na to, ali so z zakonom predpisane kot obvezne in informacije, ki so pomembne pri odmeri davka.

V tem smislu je torej za davčne zavezance zelo pomembno, da sprejmejo vse ukrepe, ki jih je od njih mogoče zahtevati, da zagotovijo, da njihove transakcije niso del goljufije, pa naj gre za utajo DDV ali druge goljufije, da tako ne bi tvegali izgube pravic iz naslova DDV in da so v tem smislu tudi sposobni predložiti ustrezne dokaze davčnemu organu.

**Gre torej za vprašanje ali je davčni zavezanec pri sklepanju poslov ravnal razumno, kot se to od njega lahko upravičeno pričakuje, glede na to, da je strokovnjak na področju s katerim se ukvarja in je s tem ravnal v dobri veri, da transakcija, ki jo je opravil oziroma v njej sodeluje, ni del davčne utaje.**

Kakšne posledice torej lahko za posameznika oziroma podjetje prinaša malomarno obnašanje oziroma ignoriranje indikatorjev, ki kažejo na goljufijo oziroma davčno utajo:

- lahko je del kriminalnih aktivnosti določenih kriminalnih združb, kar prinaša tveganje za njega osebno, njegove družinske člane in tudi za dejavnost podjetja;
- lahko se znajde na sodišču zaradi sodelovanja pri goljufiji DDV;
- lahko, da bo moral plačati davčni dolg, ki je nastal z goljufijo;
- lahko bo deležen večje in natančnejše preveritve poslovnih knjig in davčnih evidenc v zvezi z zahtevki vstopnega DDV in stroškov poslovanja;
- lahko se zgodi, da ne dobi zahtevanega vračila DDV oziroma bo moral pred izvedbo vračila predložiti ustrezno zavarovanje.

Zato si je potrebno zapomniti rek, da v primeru, ko posel izgleda **"preveč dobro, da bi bilo res"**, obstaja velika verjetnost, da res gre za sumljiv posel.

## **7. KDAJ ŠTETI, DA JE DAVČNI ZAVEZANEC "VEDEL OZIROMA BI MORAL VEDETI", DA POSLUJE Z "MISSING TRADER" PODJETJI OZIROMA, DA JE DOLOČENA TRANSAKCIJA DEL UTAJE DDV?**

Pravni standard "vedel oziroma bi moral vedeti" in posamični objektivni kriteriji **niso izrecno določeni** in se oblikujejo skozi sodno prakso. Opredelitev ukrepov, ki jih je v posameznem primeru razumno zahtevati od davčnega zavezanca, da zagotovi, da njegove transakcije ne bodo del goljufije drugega trgovca, je odvisna od okoliščin posameznega primera, zato presojo ali je zavezanec vedel oz. bi moral vedeti, da sodeluje pri utaji DDV davčni organ in sodišče opravi **v vsakem posameznem primeru posebej** ob upoštevanju namena ureditve pravic iz naslova DDV.

Pravni standard subjektivnega elementa ("vedel" oziroma "bi moral vedeti") ni enoten, temveč je sestavljen iz dveh različnih delov:

- **prvi del** predstavljajo okoliščine dejanskega primera, ki kažejo na to, da je **davčni zavezanec vedel**, da sodeluje v goljufiji sistema DDV,
- **drugi del** pa predstavljajo okoliščine, ki kažejo na to, da je **izdajatelj računa sodeloval** v transakcijah, ki pomenijo goljufijo sistema DDV, pa jih **davčni zavezanec zaradi lastne nedopustne malomarnosti ni prepoznal**. V slednjem primeru takšne okoliščine tudi terjajo aktivno ravnanje davčnega zavezanca.<sup>4</sup>

Zaradi navedenega mora davčni organ v skladu s sodno prakso Vrhovnega sodišča Republike Slovenije ob upoštevanju vseh ugotovitev celovito oceniti in v odločbi konkretno obrazložiti, ali v obravnavani zadevi obstojijo relevantne objektivne okoliščine, ki naj bi v obravnavani zadevi dokazovale, da je davčni zavezanec bodisi vedel bodisi moral vedeti, da so bile transakcije, na katere se sklicuje pri utemeljitvi pravice iz naslova DDV, povezane z goljufijo.<sup>5</sup>

Finančna uprava RS bo torej v postopkih pri davčnih zavezancih, ki bodo uveljavljali pravice iz naslova DDV na podlagi goljufije, zavrnila te pravice, ob pogoju, da bo pri davčnem zavezancu ugotovljeno:

- da je davčni zavezanec vedel, da je določena transakcija povezana z goljufijo,
- ali**
- da bi na podlagi okoliščin, ki kažejo, da je sporna transakcija del utaje DDV, moral vedeti, da sodeluje v transakciji povezani z goljufijo sistema DDV, pa se na te okoliščine ni oziral.

Uspeh postopka je vsekakor odvisen od zbranih dejstev in dokazov v postopku. O tem, katera dejstva je šteti za dokazana, odloči uradna oseba, pooblaščenca za odločanje v upravni stvari, po svojem prepričanju na podlagi vestne in skrbne presoje vsakega dokaza posebej in vseh dokazov skupaj ter na podlagi uspeha celotnega postopka (10. člen [Zakona o spošnem upravnem postopku](#)).

## 8. KATERI INDIKATORJI KAŽEJO NA TO, DA JE DOLOČENA TRANSAKCIJA POVEZANA Z UTAJO DDV TIPA "MISSING TRADER" OZIROMA DAVČNO UTAJO TIPA "VRTILJAK«

### a.) Značilnosti dobavitelja

- Dobavitelj je novoregistrirani davčni zavezanec za DDV (*novoregistrirani zavezanec za DDV je zavezanec v prvih dvanajstih mesecih poslovanja od pridobitve DDV številke*);
- Dobavitelj svoje dejavnosti ne oglašuje (*časopisi, TV, radio, internet, ...*);
- Dobavitelj nima nobenih referenc (zgodovine) glede ponujenih poslov;
- Zakoniti zastopnik družbe je mlajša ali starejša oseba, brez ustreznih strokovnih znanj o poslu, ki ga ponuja;
- Zakoniti zastopnik je tuj državljan;
- Dobavitelj ni registriran oziroma nima ustreznih dovoljenj za izvajanje določenih poslov;
- Dobavitelj je brez ustreznih sredstev za izvajanje ponujenih poslov:
  - *nima ustreznih oziroma sploh nima poslovnih prostorov,*
  - *nima osnovnih sredstev za izvajanje takšne dejavnosti,*
  - *nima zaposlenih delavcev oz. nima ustreznega števila zaposlenih, glede na obseg in vrsto dela;*

<sup>4</sup> Tako Vrhovno sodišče RS v Sklepu [X Ips 54/2016](#), z dne 7. 3. 2018, točka 23.

<sup>5</sup> Več o tem v Sklepih [X Ips 54/2016](#), z dne 7. 3. 2018 in [X Ips 341/2016](#), z dne 25. 4. 2018.

#### **b.) Značilnosti transakcije (posla):**

- Ponudba za veliko vrednost poslov (dobav) brez formalne pogodbe, v kateri se natančneje dogovorijo pravila sklepanja poslov in odgovornosti strank;
- Dobavitelj ponuja posel v katerem zavezanec (prejemnik) ne nosi nobenega tveganja;
- Blago je brez ustrezne specifikacije za tržišče na katerega se dobavlja (*npr. avtomobili izdelani za slovenski trg se dobavljajo v Anglijo – navidezna dobava*);
- Dobavitelj zahteva neobičajne plačilne pogoje:
  - *zahteva po takojšnjem plačilu (pogosta pri plačilu fiktivnih računov),*
  - *zahteva po predplačilu (pogosta pri prodaji avtomobilov),*
  - *ne zahteva plačila preden zavezanec ne dobi plačilo od svojega kupca, oziroma ne zahteva plačila pred vračilom DDV s strani države (pogosto kombinirano s plačevanjem DDV po plačani realizaciji),*
  - *zahteva po plačilu z gotovino (pogosta pri prodaji avtomobilov),*
  - *nerazumna zahteva po plačevanju tretji osebi oziroma offshore družbi (asignacije);*
- Blago, ki je predmet ponujenega posla, je t.i. tvegano blago (*opisano v točki 3*), ki se največkrat pojavlja v utajah DDV;
- Enaka cena blaga (marža) ne glede na količino dobavljenega blaga (*ni običajnih količinskih popustov*);
- Blago s specifikacijo, ki se ne more uporabljati v Sloveniji;
- Pot blaga in pot računov iz nerazumljivih razlogov različna;

#### **c.) Značilnosti komunikacije oziroma naročanja blaga oziroma storitev:**

- Komunikacija s podjetjem je možna samo preko mobilnega telefona ali elektronske pošte;
- Telefonska številka ni objavljena v telefonskem imeniku;
- Po določenem času je telefonska številka dobavitelja nedosegljiva (ne obstaja več);
- Komunikacija vedno z eno in isto osebo, ki se predstavi samo po imenu;
- Nenavadna metoda naročanja in fakturiranja blaga glede na ustaljeno poslovno prakso.

Navedena lista indikatorjev ni končna lista indikatorjev, ki kažejo na možnost goljufije DDV, ampak je pri uporabi navedenih indikatorjev potrebno uporabljati "zdrav razum" in biti pri sklepanju poslov z neznanimi osebami v osnovi nezaupljiv.

## **9. KAKO PREPOZNATI "MISSING TRADER" PODJETJE?**

Za t.i. neplačujoči gospodarski subjekt oziroma "missing trader" podjetje so značilni predvsem sledeči pokazatelji oziroma indikatorji:

- tipično "papirna"družba (obstaja samo na papirju);
- praviloma nastane iz "speče"družbe, ki ima identifikacijsko številko za namene DDV;
- lahko je tudi t.i. novoregistrirani zavezanec za DDV;
- v določenih primerih družba formalno sploh ne obstaja, ampak se za namene utaje, zlorabi identifikacijska številka za namene DDV drugega davčnega zavezanca;
- resnični lastnik (ustanovitelj) družbe oziroma zakoniti zastopnik je skrit za t.i. "slamnatim" lastnikom oziroma direktorjem;
- zakoniti zastopnik družbe je tujec;
- praviloma je sedež družbe na naslovu stanovanjskega bloka, hiše, ali na naslovu računovoskega servisa oz. ponudnikov t.i. virtualnih pisarn oz. poslovnih sedežev;
- nima primernih poslovnih prostorov oziroma skladišč za svojo dejavnost (manipuliranje blaga);
- na prijavljenem sedežu poslovanja ne obstaja nobena označba družbe oziroma se ne izvaja nobena aktivnost;
- praviloma se pojavljaja v večjih urbanih središčih (mestih), kjer je manjša možnost odkritja goljufije;
- deluje na področju t.i. tveganih dejavnosti oziroma izvaja vse možne oziroma zelene "dejavnosti";
- ne oglašuje svoje dejavnosti – ni znan širši javnosti (ni podatkov na internetu, časopisih, telefonskih imenikih ...) in nima nobenih referenc na določenem področju delovanja;

- nima zaposlenih delavcev;
- zakoniti zastopnik je ponavadi mlajša oseba ali starejša oseba, ki nima nobenih profesionalnih znanj oziroma izkušenj s produkti, ki jih kupuje in prodaja;
- osebe, ki sklepajo posle s strani "missing trader" podjetja se predstavljajo samo z imenom (včasih tudi lažnim);
- hiter in močan porast prometa v zelo kratkem času v začetku poslovanja (nenormalni poslovni cikel podjetja);
- življenjska doba družbe je kratka in sicer od 3 do 6 mesecev (registracija za DDV);
- nenadna sprememba dejavnosti podjetja, lastnikov oziroma direktorjev družbe;
- velike vrednosti na izdanih računih;
- veliki in hitri transferji denarja na obstoječih transakcijskih računih;
- poslovanje z gotovino – gotovinsko plačevanje in dvigovanje visokih zneskov gotovine s transakcijskih računov;
- obstaja samo mobilna številka telefona (ni stacionarne telefonske številke), ki po določenem času ni več dosegljiva (ne obstaja več);
- sumljivo nizka vrednost blaga, za katerega je znana tržna cena in ga je mogoče prodati na trgu po tržni ceni (primer: motorna vozila);
- glavnino blaga nabavlja oziroma pridobiva iz drugih držav članic EU oziroma je blago neznanega izvora (primer: motorna vozila, odpadne surovine, naftni derivati);
- nenavadna metoda naročanja in fakturiranja blaga;
- plačevanje tretji stranki (papirne kompenzacije, asignacije);
- račun, plačilo in prevoz blaga se ne ujemajo;
- ne vodi poslovnih knjig in davčnih evidenc;
- ne predlaga obračunov DDV in ga tudi ne plačuje.

Navedena lista značilnosti t.i. "missing trader" podjetij ni dokončna, vendar pa vsebuje določene skupne značilnosti tovrstnih "podjetij". Indikatorji so lahko namreč zelo različni in so v veliki meri odvisni od okoliščin v katerih posluje takšno podjetje. Na primer "missing trader" podjetje, ki deluje na področju preprodaje mobilnih telefonov in izdaja navidezne fakture ima drugačne lastnosti, kot "missing trader" podjetje, ki deluje na področju preprodaje motornih vozil.

Davčni zavezanci pač morajo biti pozorni, ko opazijo kakršen koli znak pri neznanem podjetju s katerim nameravajo sklepati posle, da v teh primerih izvedejo vse preveritve, ki jih lahko naredijo, da bi zagotovili, da navedena transakcija ni del goljufije DDV. Predvsem pa morajo biti davčni zavezanci davčnemu organu sposobni pojasniti ekonomske in razumne razloge za sklepanje določenih transakcij, za katere se kasneje ugotovi, da so del utaje DDV. Za svoje navedbe pa morajo biti sposobni predložiti tudi ustrezne (listinske) dokaze.

## **10. KATERE PREVERITVE BI MORAL NAREDITI DAVČNI ZAVEZANEC PRI SKLEPANJU POSLOV, DA BI SE PREPRIČAL, DA DOLOČENA TRANSAKCIJA NI DEL UTAJE DDV**

Najprej se mora vsak davčni zavezanec zavedati, da je lahko v določenih primerih odgovoren za plačilo utajenega DDV in da je sklepanje večjih poslov z "neznanimi" dobavitelji s finančnega stališča lahko enako nevarno, kot sklepanje večjih poslov s kupci za katere nima podatka o njihovi likvidnosti oziroma sposobnosti plačevanja dolgov ob zapadlosti.

Natančnega odgovora na vprašanje, katere vse preveritve je potrebno narediti v vsakem posameznem primeru, da bi se davčni zavezanec prepričal, da posamezna transakcija ni del goljufije DDV, ni mogoče podati. Tudi če bi npr. takšna lista določenih preveritev bila predpisana, bi se goljufi temu takoj prilagodili in s tem takšna lista ne bi dosegla svojega namena.

V tem smislu je torej za davčne zavezance pomembno, da sprejmejo vse ukrepe v okviru kontrolnih in nadzornih funkcij v podjetju tako, da je jasno opredeljena odgovornost posameznikov v podjetju pri sklepanju poslov in izvajanju navedenih preveritev ter seznanitev le-teh s problematiko davčnih utaj na njihovem področju delovanja.

Finančna uprava RS se zaveda, da vseh prej navedenih podatkov davčni zavezanec o goljufivem podjetju ne more pridobiti, vendar pa je danes vsekakor mogoče večino preveritev, ki se nanašajo na poslovanje določene družbe, izvesti preko različnih komercialnih baz podatkov, ki vsebujejo tovrstne podatke. Vsekakor morajo davčni zavezanci izvesti vse preveritve in poizvedbe, ki jih je od njih mogoče zahtevati oziroma bi jih razumen davčni zavezanec izvedel, da bi zagotovil, da njegove transakcije niso del goljufije DDV.

Primeroma naj navedemo nekaj osnovnih preveritev, ki bi jih morali izvesti obstoječi davčni zavezanci v vsakem primeru, preden začnejo poslovati z neznanim (novim) poslovnim partnerjem:

- pridobitev kopije ustanovitve družbe iz sodnega registra;
- pridobitev kopije odločbe o identifikacijski številki za DDV (razvidno, kdaj je podjetje pridobilo identifikacijo za namene DDV);
- preveritev veljavnosti identifikacijske številke za DDV;
- pridobitev razpoložljivih informacij iz komercialnih baz podatkov o dosedanjem poslovanju podjetja;
- pridobitev informacij o dosedanjih referencah podjetja (npr. prospekt podjetja);
- pridobitev informacije od neodvisnih tretjih oseb o boniteti podjetja;
- pridobitev obstoječih podatkov o podjetju na internetu in ostalih medijih;
- vztrajanje na osebnem kontaktu z odgovorno osebo z bodočim dobaviteljem in izvedbi, če je le mogoče, začetnega obiska poslovnih prostorov oziroma sedeža dejavnosti;

Finančna uprava RS davčnim zavezancem predlaga, da vse tovrstne poizvedbe oziroma komunikacije s podjetji, ki na trgu niso poznana oziroma so na novo ustanovljena, dokumentirajo, kajti v postopkih davčnega nadzora, ki potekajo praviloma za nazaj (do treh in več let), zavezanci potem lažje dokazujejo, da so določene preveritve izvedli, kako in s kom so komunicirali in da so na podlagi pridobljenih informacij ravnali razumno in v dobri veri.

Prav tako morajo davčni zavezanci posvetiti več pozornosti dokumentaciji, poleg računa, ki spremlja manipulacijo blaga in ima veliko dokazno vrednost v smislu legitimnosti in integritete transakcije. Tovrstni dokumenti so npr.:

- naročilnice,
- predračuni,
- dobavnice,
- oddajnice,
- prevzemnice,
- tehtalni listi,
- CMR,...

Iz izkušenj v davčnem nadzoru namreč Finančna uprava RS opaža, da je v primeru goljufij oziroma fiktivnih računov največja težava priskrbeti vse navedene spremljajoče dokumente, ki jih morajo zavezanci predložiti na zahtevo davčnega organa, pri čemer se, čeprav v svojo škodo, sklicujejo, da določene dokumentacije po zakonu niso dolžni voditi ali hraniti. Tipični tovrstni primer, ki se dogaja v praksi (predvsem gradbeništvo) je npr. poimenski seznam delavcev, ki so izvedli določena dela. Zakonodaja ga sicer ne zahteva, vendar pa bi predložitev takšnega seznama davčnemu organu omogočila vodenje postopka v smislu obdavčitve izvajalcev del in tudi ustrezno izvajanje zakonodaje o preprečevanju dela in zaposlovanja na črno.

Na tem mestu Finančna uprava RS davčne zavezance opozarja, da so po zakonu, ki ureja davčni postopek (138. člen [ZDavP-2](#)) dolžni sodelovati pri ugotavljanju dejanskega stanja, ki je pomembno za obdavčenje in da so davčnemu organu dolžni dajati podatke, predložiti poslovne knjige in evidence, poslovno dokumentacijo in druge dokumente,... (17. člen [Zakona o finančni upravi](#)).



## 11. SPLOŠNI UKREPI KAKO NAJBOLJE ZAŠČITITI SVOJE POSLOVANJE Z VIDIKA GOLJUFIJ DDV

Na kratko lahko strnemo ukrepe s katerimi bi davčni zavezanci kar najbolje zaščitili svoje poslovanje:

- dobro poznavanje poslovanja v svoji dejavnosti;
- dobro poznavanje svojih dobaviteljev;
- dobro poznavanje svojih kupcev;
- da je transakcija na izgled resnična in da obstaja tudi dober občutek o resničnosti transakcije;
- uporaba "razumnih" kontrol in sicer:
  - *preveritev ali blago, ki ga kupujejo obstaja in da je takšno kot je opisano,*
  - *preveritev integritete svojih kupcev in prodajalcev,*
  - *preveritev obstoja komercialne in razvojne možnosti transakcij,*
  - *preveritev realističnosti plačilnih pogojev in dobičkonosnosti posla.*
- *da ne pozabijo:*

**"Če posel zgloda preveč dobro, da bi lahko bilo res, je to verjetno tudi res."**

## 12. PRIJAVA »MISSING TRADER« PODJETIJ OZIROMA DRUGIH GOLJUFIJ DDV

Finančna uprava RS je na svoji spletni strani [http://www.fu.gov.si/kontakti/anonimne\\_prijave/](http://www.fu.gov.si/kontakti/anonimne_prijave/) uvedla 24-urno brezplačno telefonsko linijo **080 11 22** in elektronski naslov [prijave.fu@gov.si](mailto:prijave.fu@gov.si) kamor lahko posamezniki povsem anonimno in zaupno Finančni upravi RS posredujejo kakršne koli informacije v zvezi z davčnimi nepravilnostmi.

Finančna uprava RS davčne zavezance poziva, da za zaščito svojih interesov in v izogib plačilu neplačanih davčnih obveznosti v okviru davčnih goljufij ter v izogib morebitni kazenski odgovornosti, v primeru suma, da njihov poslovni partner posluje na način, kot je to značilno za "missing trader" podjetja oziroma, da obstaja sum, da so določene transakcije z določenim podjetjem povezane z utajo DDV, to prijavijo finančni upravi.

**Finančna uprava RS bo vse prijavljene nepravilnosti podrobno analizirala in ukrepala v skladu s svojimi pristojnostmi.**

## 13. INSTITUT SAMOPRIJAVE

Finančna uprava RS v postopkih davčnega nadzora in mednarodne izmenjave informacij pridobiva podatke o "missing trader" podjetjih in njihovem poslovanju z obstoječimi gospodarskimi subjekti. Na podlagi navedenih podatkov izvaja postopke nadzora, ki pa so po navadi zahtevni in dolgotrajni.

**Kako lahko davčni zavezanci najhitreje ugotovijo, da so poslovali z "missing trader" podjetjem?**

Enostavno preverijo veljavnost identifikacijske številke za namene DDV. Če identifikacijska številka za namene DDV ni več veljavna in je bila veljavna samo kratek čas, je zelo velika verjetnost, da gre za "missing trader" podjetje.

Za slovenske davčne zavezance lahko sami neposredno preverijo veljavnost identifikacijskih številok za DDV po seznamih davčnih zavezancev objavljenih na spletni strani finančne uprave:

[https://www.fu.gov.si/e\\_storitve/seznami\\_davcnih\\_zavezancev/](https://www.fu.gov.si/e_storitve/seznami_davcnih_zavezancev/)

Veljavnost identifikacijske številke za DDV za davčne zavezance iz vseh držav članic EU pa lahko sami neposredno preverijo preko spletne povezave:

[http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/vies/](http://ec.europa.eu/taxation_customs/vies/)

Finančna uprava RS pripominja, da preko navedene spletne povezave davčni zavezanci dobijo le informacijo o tem, ali je določena davčna številka trenutno veljavna za namene DDV.

Veljavnost identifikacijske številke za DDV posameznega davčnega zavezanca, predvsem za zavezance iz Nemčije in Španije, ki ne omogočata preveritve naziva in naslova na zgornjem elektronskem naslovu, pa lahko preverijo tudi na finančni upravi, in sicer po:

- elektronski pošti: **[clo.durs@gov.si](mailto:clo.durs@gov.si)**
- telefonu: **01 478 27 91**

Finančna uprava RS poziva davčne zavezance, ki so mogoče že sami podvomili v pravilnost transakcij, ki so jih izvedli z določenimi podjetji, in so pri tem zanemarili osnovne preveritve, kot so tukaj navedene in ki bi jih vsaka razumna oseba pri sklepanju poslov tudi izvedla, da izkoristijo možnost in sami v skladu z 88.b členom [ZDDV-1](#) opravijo popravke napak v obračunu DDV na podlagi samoprijave za pretekla obdobja. K popravljenem obračunu pa po eDavkih priložijo obrazložitev popravka. Davčni zavezanci imajo namreč v skladu z določili navedenega člena možnost, da lahko najpozneje do začetka davčnega inšpekcijskega nadzora oziroma do vročitve odmerne odločbe oziroma do začetka postopka o prekršku oziroma kazenskega postopka vključijo popravke napak iz preteklih davčnih obdobj v tekoči obračun DDV.