

1. konferenca POSLOVNA FORENZIKA

Davčna zatajitev in vidiki davčne izvršbe nad premoženjem dolžnika

Mag Dejan Petkovič, davčni svetovalec ZDSS, CPR

Abeceda Svetovanje d.o.o. in Inštitut za poslovodno računovodstvo pri Visoki šoli za računovodstvo in finance

Ljubljana, 21.9.2017

Davčna zatajitev

Davčna zatajitev je v slovenskem Kazenskem zakoniku uvrščena med kazniva dejanja zoper gospodarstvo. Na ta način se bistveno loči od dejanj kot sta:

- davčno zaobidenje in
- davčno izogibanje, ki nimajo kazenskopravne kvalifikacije in zato ne morejo biti predmet sodnih obravnav.

Značilnost davčne zatajitve je obstoj namena **preslepitve finančnega organa** in s tem izognitev davčnim obveznostim.

Davčno utajevanje je potrebno nujno razmejiti od zakonitega davčnega izogibanja.

Zakonito davčno izogibanje

- Zakonito davčno izogibanje omogočajo zakonska določila (ki so torej t.i. „pravne praznine“) v davčni zakonih.
- Zaradi preprečitve tovrstnih zakonitih davčnih izogibanj se v davčnem pravu mnogih držav sprejemajo določbe, s katerimi se opredeljuje, da je vsaka pravna konstrukcija z davčnega stališča nična, če ima ali bi lahko imela neposredne ali posredne učinke v smislu izmikanja plačila davka (angleško: anti-avoidance rules)

Izpolnitev davčne obveznosti

Izpolnitev davčne obveznosti davčnega zavezanca v Republiki Sloveniji je potrebno razumeti v naslednjih stopnjah:

- Registracija pri davčnem organu (primeroma tudi za namene identifikacije za DDV),
- Pravočasna predložitev zahtevanih informacij, ki so potrebne za obdavčitev,
- Pravilna izpolnitev davčne napovedi ali davčnega obračuna ter oddaja,
- Pravočasno plačilo davčnih obveznosti.

Vzroki in ukrepi zoper davčne utaje

Veliko je vzrokov za nastanek davčnega utajevanja (visoke davčne obremenitve, nepravična razdelitev davčnega bremena, okolje in tradicija, osebnostne značilnosti, signali iz okolja: način javne potrošnje, pogostost davčnih sprememb, slabosti v davčnem nadzoru).

V davčni praksi se uporabljajo najmanj štiri vrste zakonodajnih ukrepov za preprečevanje izmikanja plačilu davkov:

- zakonodaja o preprečevanju uporabe transfernih cen,
- zakonodaja o davčnih učinkih tanke kapitalizacije,
- zakonodaja o davčnem obravnavanju kontroliranih tujih družb,
- prepoved zlorabe sporazumov o izogibanju dvojnega obdavčevanja.

Davčni zavezanec lahko svojo davčno obveznost poravna:

- prostovoljno (v rednem zakonske roku ali v postopku samoprijave) ali
- v skrajni fazi na podlagi zakonske pobude finančnega organa.

Prostovoljno plačevanje davčne obveznosti je seveda za obe vpleteni strani tudi najcenejše:

- Z vidika davčnega zavezanca mislimo predvsem na vidik nastalih obveznosti za plačilo obresti ter stroške administriranja,
- z vidika finančnega organa pa mislimo predvsem na stroške pobiranja davčnih obveznosti.

Poznamo naslednje **klasične načine davčne izvršbe**:

- davčna izvršba na dolžnikova denarna sredstva,
- davčna izvršba na dolžnikove denarne prejemke,
- davčna izvršba na dolžnikove premičnine ter vrednostne papirje,
- davčna izvršba na dolžnikove denarne terjatve,

Davčna izvršba nedvomno predstavlja prisilni poseg v premoženje in premoženjske pravice.

Davčni izvršilni postopek je poseg v svobodo in eksistenco posameznika ali gospodarske družbe, zato morajo imeti takšna ravnanja pravno utemeljitev in morajo biti v okviru dopustnega.

Pomembno: sorazmernost

- **Po načelu sorazmernosti** mora biti davčna izvršba čim manj neugodna.
- V kolikor je mogoče opraviti izvršbo z različnimi sredstvi davčne izvršbe, je po zakonu davčni organ dolžan uporabiti tista, ki so glede na okoliščine primera sorazmerna znesku davka, ki ga je potrebno izterjati.
- Načelo sorazmernosti je v postopku davčne izvršbe vodilo, ki ga je potrebno upoštevati glede vrstnega reda sredstev izvršbe, praviloma pa se v praksi upošteva vrstni red iz zakona o davčnem postopku (denarni prejemki, denarna sredstva, dolžnikove terjatve, premično premoženje, nepremično premoženje, delež družbenika v družbi, premoženje pravice in vrednostni papirji).

Posebni načini izpolnitve davčne obveznosti

- Dejstvo pa je, da v fazi davčnega poslovanja davčnega dolžnika prihaja tudi do poskusov odtujevanja premoženja, s čimer se poskuša onemogočiti uspeh (prihodnje) izterjave.
- S spremembami in dopolnitvami Zakona o davčnem postopku (ZDavP-2G, Ur.l. št 111/2013, veljavnost s 1.1.2014) se je spremenil tudi 148. člen Zakona o davčnem postopku. Navajam prvi odstavek tega člena:

»(1) Če davka ni bilo mogoče izterjati iz premoženja dolžnika, se ta izterja iz premoženja povezanih oseb, ki so to premoženje neodplačno oziroma po nižji ceni od tržne pridobile od dolžnika v letu oziroma po letu, v katerem je davčna obveznost nastala, do vrednosti tako pridobljenega premoženja.

...nadaljevanje

Davek se lahko izterja tudi od druge osebe, na katero je bila prenesena dejavnost dolžnika izven statusnega preoblikovanja z namenom, da bi se dolžnik izognil plačilu davka.

Zakonska določba sicer ni nova, vendar po izkušnjah šele v zadnjem času dobiva prvo pomembnejšo prakso in tudi sodno obravnavo (drugi stavek).

Ne pozabimo tudi na 148/6. čl.ZDavP-2:

(6) Če je dolžnik z namenom, da bi se izognil plačilu davka, odtujil premoženje, se tak pravni posel lahko izpodbija pred sodiščem v skladu z zakonom, ki ureja obligacijska razmerja, v dveh letih od dejanja za odplačne pravne posle in petih letih od dejanja za neodplačne pravne posle.

Jamstvo druge osebe za davčne obveznosti

Pri jamstvu druge osebe gre za institut zakonitega poročstva, saj poročstvena obveznost ob izpolnitvi predpisanih pogojev nastane po sili zakona. Menim, da si zasluži posebno pozornost, saj povzroča v praksi nemalo težav. **Bistvo je torej v naslednjem:**

- davka ni bilo mogoče izterjati iz premoženja dolžnika,
- porok oz. davčni plačnik je torej lahko kdorkoli (ne le povezane osebe),
- izpolnjen mora biti pogoj prenosa dejavnosti od izvirnega davčnega dolžnika na neko drugo osebo izven statusnega preoblikovanja,
- vse to mora biti storjeno z namenom izognitve plačila davka.

Paziti: le za dejanja po 1.1.2014 (v praksi primeri ko se je nek „prenos“ že izvršil v 2013 in nadalje tekel v 2014...)

Kdaj gre za prenos dejavnosti izven statusnega preoblikovanja

Soočimo se z dilemo, **saj termina v stroki ne moremo preveriti, prav tako tega termina ne obravnava zakonodaja**. Zakon ali področni pravilnik nam ne dajete podrobnejšega odgovora, prav tako **ne vemo kako »prenos dejavnosti« empirično izmeriti**. V praksi se pojavljajo naslednji primeri trditev, da je šlo za prenos dejavnosti izven statusnega preoblikovanja:

- davčni zavezanec je prodal opremo (ali del opreme) na drugemu davčnemu zavezancu
- zaposleni (ali del zaposlenih) so prešli k drugemu delodajalcu,
- stranke (ali del) strank davčnega zavezanca je pričelo poslovati z drugim davčnim zavezancem,
- prihodki pri davčnem zavezancu so se znižali, pri drugem davčnem zavezancu pa so se v približno enakem znesku zvišali
- Prenos iz stečajnega dolžnika na kupca sredstev v stečaju

Težave davčnega zavezanca

V vseh teh primerih finančna uprava (lahko) trdi, da je DZ z namenom izognitve plačila davkov, »prenesel« premoženje in prihodke na drugega DZ in s tem onemogočil izterjavo. **DZ se v svojo obrambo tukaj sooča z resno težavo, saj mora dokazati:**

- da posel ni bil izveden z namenom izognitve ali pomoči pri izognitvi plačila davčne obveznosti,
- da prenos dela sredstev ni v povezavi s prenosom dejavnosti,
- da prehod nekaterih zaposlenih ni povezano s prenosom dejavnosti,
- da zmanjšani prihodki pri enem davčnem zavezancu in višji prihodki pri drugem davčnem zavezancu niso posledica dejanj izognitve plačila davčne obveznosti.

Hvala za vašo pozornost

Izvajalec:

mag Dejan Petkovič, davčni svetovalec ZDSS

Abeceda Svetovanje d.o.o.,

- Pisarna LJ: Stegne 21/c, Ljubljana
- Pisarna MB: Cankarjeva 24, Maribor
- E-pošta: dejan.petkovic@abeceda.si