

**UNIVERZA V LJUBLJANI
EKONOMSKA FAKULTETA**

DIPLOMSKO DELO

URŠA URBANIJA

**UNIVERZA V LJUBLJANI
EKONOMSKA FAKULTETA**

DIPLOMSKO DELO

**DAVČNI VRTILJAKI V SLOVENIJI IN NJIHOVO
ODKRIVANJE**

Ljubljana, september 2009

URŠA URBANIJA

IZJAVA

Študent/ka Urša Urbanija izjavljam, da sem avtor/ica tega diplomskega dela, ki sem ga napisal/a pod mentorstvom dr. Mörec Barbare, in da dovolim njegovo objavo na fakultetnih spletnih straneh.

V Ljubljani, dne 16. septembra 2009 Podpis: _____

KAZALO

UVOD.....	1
1 OPREDELITEV DAVČNIH VRTILJAKOV	2
1.1 Opredelitev in vrste davčnih utaj	2
1.2 Razlaga pomembnejših terminov	5
1.3 Problem davčnih vrtiljakov	6
2 ODKRIVANJE DAVČNIH VRTILJAKOV IN KAZENSKA ODGOVORNOST	7
2.1 Odkrivanje davčnih vrtiljakov	7
2.1.1 Kdo obravnava primere davčnih vrtiljakov	7
2.1.2 Metode odkrivanja za davčne zavezance.....	8
2.1.3 Uspešnost odkrivanja davčnih vrtiljakov	9
2.2 Preprečevanje davčnih utaj	10
2.2.1 Ukrepi preprečevanja s strani države.....	10
2.2.2 Načini preprečevanja za gospodarske družbe in posameznike.....	14
2.3 Sankcioniranje posameznikov in gospodarskih družb v primeru davčne utaje.....	15
2.3.1 Sankcioniranje	16
2.3.2 Uspešnost sankcioniranja gospodarskih družb oz. posameznikov, ki so sodelovali v goljufiji DDV.....	18
3 PRIMERI DAVČNIH VRTILJAKOV V SLOVENIJI.....	18
SKLEP	22
LITERATURA IN VIRI.....	24

KAZALO SLIK

Slika 1: Poenostavljena shema davčnega vrtiljaka.....	3
Slika 2: Organizacija davčnega vrtiljaka na področju dejavnosti prodaje motornih vozil ...	19
Slika 3: Primer davčnega vrtiljaka v gradbeništvu	21

UVOD

Vedno večja globalizacija, hiter tehnološki napredek in drugi globalni dejavniki vplivajo na spremembe poslovnega sveta, tako v Sloveniji, kot ostalem svetu. Le-te lahko gospodarske družbe pozitivno izrabijo in si z njimi olajšajo oz. izboljšajo poslovanje, npr. preko širjenja ali povezovanja s tujino, uporabe novih tehnoloških pripomočkov, izdelave globalno konkurenčnih proizvodov, itd.

Prav tako kot pozitivne pa so posledice intenzivnega spreminjanja svetovnih gospodarstev lahko tudi negativne. Kot eno izmed negativnih posledic sodobne družbe, lahko omenimo tudi pojavljanje različnih načinov in metod, ki omogočajo hitre zaslužke oz. bogatenje. Eden takih so tudi utaje davka, ki postajajo vedno bolj globalne ter inovativne, so pa na drugi strani večinoma nelegalne, zelo tvegane ter škodijo vsem posredno ali neposredno udeleženi.

Po ocenah komisije Evropske unije znaša delež davčnih goljufij (utaj različnih vrst davkov) v Evropski uniji okvirno 2 do 2,5% BDP oz. 200 do 250 milijard evrov (Stupica, 2006, str. 3). To kaže, da gre za resen problem, ki mu bo potrebno posvečati čedalje več pozornosti, saj se lahko v nasprotnem primeru stanje še poslabša.

V Sloveniji so trenutno najbolj obravnavane utaje davka na dodano vrednost, ki je davek, ki z 43,88% (3.365.243.739€) predstavlja največji delež davčnih prihodkov v državnem proračunu Slovenije in je z 37,45% tudi najpomembnejši vir celotnih prihodkov državnega proračuna (Proračun Republike Slovenije za leto 2009, 2007, str. 16020). Prihodki iz naslova davka na dodano vrednost v letu 2009 so se v primerjavi z letom 2008 povečali za 6,07%, njihov delež v celotnih prihodkih davčnega proračuna pa se je v letu 2009 zmanjšal za 3,93% v primerjavi z letom 2008 (Proračun Republike Slovenije za leto 2008, 2006, str. 13602).

Predmet obravnave diplomskega dela so utaje davka na dodano vrednost v Sloveniji, natančneje t.i. »davčni vrtiljaki«. Namen diplomske naloge je analizirati pojav davčnih vrtiljakov v Sloveniji s poudarkom na pravni ureditvi ter njihovo odkrivanje in sankcioniranje, s ciljem nakazati prihodnje možnosti preventivnega delovanja na področju davčnih vrtiljakov.

Ker je odkrivanje in preiskovanje davčnih prekrškov v Sloveniji ena izmed osnovnih nalog Davčne uprave RS (Organizacija in naloge davčne službe, str. 1), je diplomsko delo v nekaterih poglavjih osredotočeno predvsem na vlogo Davčne uprave RS (v nadaljevanju DURS) pri obravnavi davčnih vrtiljakov.

Diplomsko delo je sestavljeno iz treh glavnih poglavij in večih podpoglavij. Prvo poglavje je namenjeno predstavitvi pojava davčnega vrtiljaka in osnovnega problema, ki se pojavlja

pri obravnavanju davčnih vrtiljakov, ter opredelitvi pomembnejših izrazov, povezanih s tem pojavom. V drugem poglavju so predstavljeni ukrepi in metode preprečevanja in odkrivanja te davčne utaje ter možni načini sankcioniranja odgovornih oseb gospodarskih družb, ki nastopajo v takšnih utajah. Tretje poglavje sestavljajo primeri ugotovljenih davčnih vrtiljakov v Sloveniji, njihove okoliščine ter morebitni razpleti.

1 OPREDELITEV DAVČNIH VRTILJAKOV

1.1 Opredelitev in vrste davčnih utaj

Posamezni avtorji različno opredeljujejo pojem davčne utaje. Najsplošnejše je davčna utaja opredeljena kot »neupravičeno prikrivanje pravih ali popolnih podatkov za določitev davčne obveznosti« (Javornik, 1997, str. 761).

Pojem davčne utaje moramo ločiti od pojma davčnega izogibanja in davčnega zaobidenja. Davčno izogibanje so vsa dejanja, ki jih davčni zavezanec lahko stori, da zmanjša svojo davčno obveznost in s tem ne krši zakona, davčno zaobidenje pa je zakonsko dopustno dejanje, ki pa nasprotuje smislu davčnih zakonov (Čokelc, 2007, str. 2). Pri slednjem gre za izkoriščanje davčnih praznin v zakonu na način, da se posameznik izogne plačilu davčnih obveznosti, vendar pri tem ne krši zakona (Selinšek, 2003, str. 77). V primeru razkritja davčnega zaobidenja je posameznik dolžan plačati neporavnano obveznost, ni pa zato kazensko odgovoren.

Statistični urad Republike Slovenije (v nadaljevanju SURS) se za namene ocenjevanja bruto nacionalnega dohodka osredotoča na posledice davčnih utaj, ki so namerna ali nenamerna neplačila davka na dodano vrednost (v nadaljevanju DDV). SURS razlikuje med teoretičnim DDV, ki predstavlja znesek, ki bi bil obračunan, če bi bile s strani gospodarskih subjektov poravnane vse davčne obveznosti, ter obračunskim DDV, t.j. zneskom, ki ga država dejansko prejme (Viri in metode ocenjevanja bruto nacionalnega dohodka, 2007, str. 50). Razlika med teoretičnim in obračunskim DDV nastane zaradi davčnih utaj. Nadalje, SURS pri izračunavanju utaj DDV razlikuje med utajami DDV brez privolitve kupca in utajami DDV s privolitvijo kupca. Pri prvem tipu utaje kupec plača DDV prodajalcu in ne ve, da leta o poslu ni obvestil države in DDV državi ni plačal. Bistvo drugega tipa utaje pa je, da se kupec in prodajalec dogovorita, da slednji kupcu DDV ne bo zaračunal.

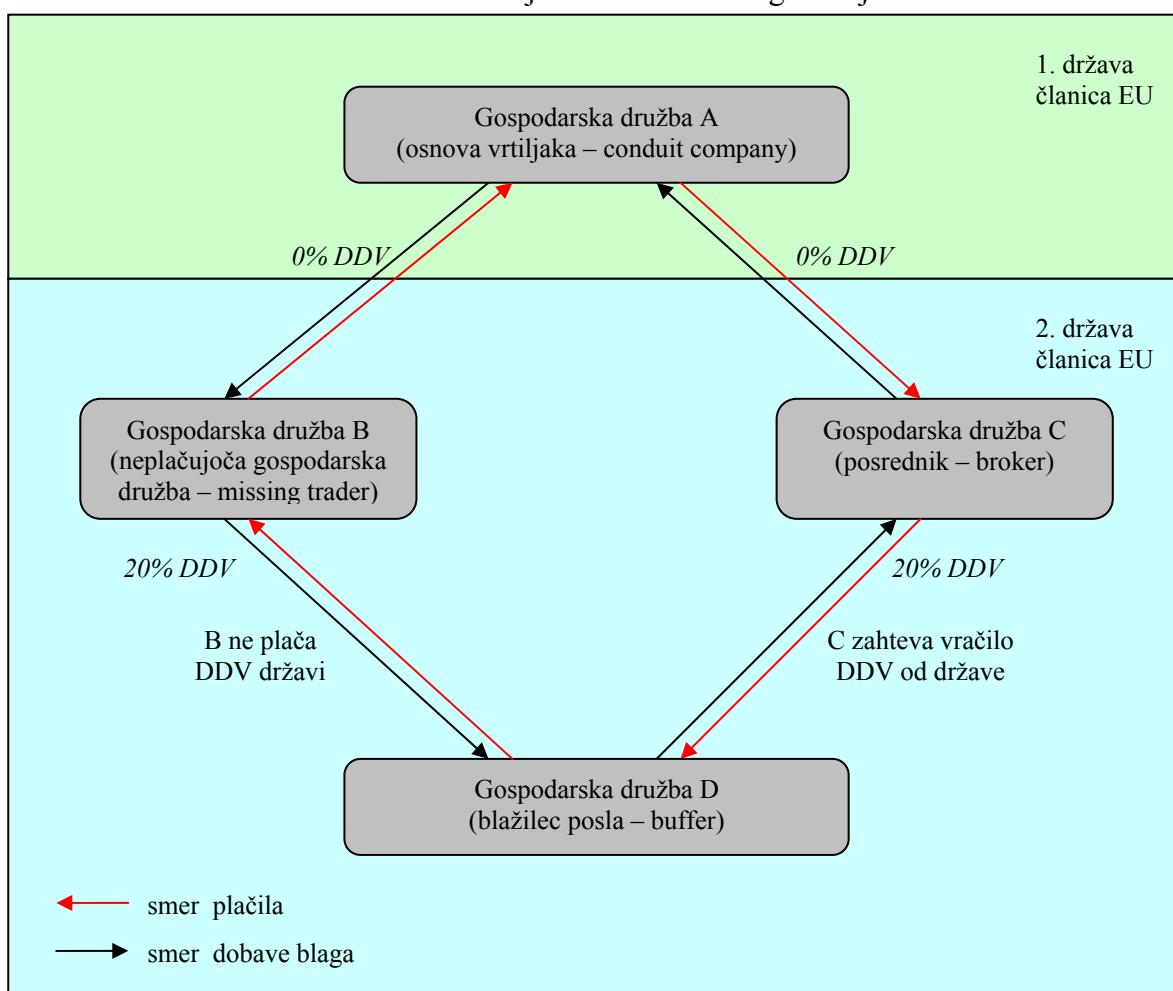
Čokelc (2007, str. 4 – 6) navaja več vrst davčnih utaj glede na posamezen kriterij:

- glede na storilca davčne utaje (ki je lahko fizična ali pravna oseba),
- glede na vzrok (davčna utaja iz malomarnosti, iz pravno nedoločno opredeljene davčne obveznosti ali naklepna davčna utaja),

- glede na vrsto davka (utaje davkov v ožjem pomenu besede (davek na dodano vrednost, davek od dobička pravnih oseb, dohodnina, ipd.), prispevkov za socialno varnost, carin ali taks),
- glede na kazensko odgovornost (prekršek ali kaznivo dejanje),
- glede na razkritje (sum davčne utaje, ki jo odkrije davčni organ, davčna utaja, ki jo za takšno prepozna sodišče, ali davčna utaja, ki ostane neodkrita),
- glede na potek (faza priprave, faza poizkusa, faza izvrševanja, faza dokončanja).

Davčni vrtiljak je sistemska oz. organizirana davčna utaja DDV. Bistvo vrtiljaka je, da gospodarske družbe, ki v njem sodelujejo, preko ponavljajočih se (resničnih ali fiktivnih) nakupov in prodaj od države nezakonito zahtevajo vračilo DDV oz. DDV ne plačajo (v primeru neplačujoče gospodarske družbe¹). Primer davčnega vrtiljaka je prikazan v Sliki 1.

Slika 1: Poenostavljena shema davčnega vrtiljaka



Vir: DURS, Poslovanje z »neplačujočimi gospodarskimi subjekti« in odgovornost gospodarskih subjektov za plačilo utajenih davčnih obveznosti, 2008, str. 2

¹ Neplačujoča gospodarska družba je opisana v poglavju 1.2.

Delovanje davčnega vrtiljaka (Računsko sodišče, 2008, str. 21): Gospodarska družba B oz. neplačujoča gospodarska družba proda blago, ki je resnično ali fiktivno, gospodarski družbi C oz. posredniku. Prva od prodaje obračuna DDV, vendar ga ne vplača v proračun, ali pa neplačilo preko neresničnih navedb v poslovnih knjigah prikrije (v le-teh je prikazano, da je gospodarska družba davek plačala). Gospodarska družba B kasneje preneha delovati, z njenimi lastniki oz. odgovornimi osebami ni moč priti v stik, poslovni prostori so zaprti in zapuščeni, v njegove poslovne listine ni vpogleda, ker so pogosto uničene).

Od nakupa blaga si gospodarska družba C odbije vstopni DDV in od države zahteva povračilo, čeprav DDV s strani gospodarske družbe B ni bil nikoli plačan. Posledica posla je primanjkljaj v višini vstopnega DDV, ki nastane v članici EU, kjer ima sedež gospodarska družba B. Gospodarska družba C blago, ki ga je kupila od gospodarske družbe B, potem proda gospodarski družbi A, ki deluje v okviru druge članice EU, in se tako izogne plačilu DDV. Razlog za prodajo v drugo državo članico EU je oprostitev plačila DDV pri dobavi blaga znotraj skupnosti (DURS, 2008, str. 2).

Kot je prikazano na Sliki 1, se med gospodarskima družbama B in C lahko pojavi vmesnik, gospodarska družba D. Namen njenega obstoja je v celoti ta, da zakrije povezavo med gospodarskima družbama B in C in s tem oteži delo preiskovalcem.

Oškodovanca davčnih utaj ter davčnih vrtiljakov sta poleg posameznih gospodarskih družb, ki ne vedo, da so vključene v davčno utajo tipa davčni vrtiljak, največkrat proračuna države članice oz. Evropske unije (v nadaljevanju EU). Poleg neposrednega oškodovanja državnega proračuna pa davčne utaje povzročajo tudi nelojalno konkurenco, ki poštenim davčnim zavezancem lahko pomeni gospodarsko škodo. V primeru nezavednega sodelovanja v davčnem vrtiljaku lahko pride do neodobravanja s strani javnosti, gospodarska družba izgubi ugled in s tem je ogroženo tudi nadaljnje poslovanje. Prav tako posledice (npr. nezaupljivost potencialnih kupcev) čutijo tudi gospodarske družbe, ki nimajo nič z davčnimi vrtiljaki, vendar opravljajo eno izmed v nadaljevanju naštetih dejavnosti, v katerih pogosto prihaja do davčnih utaj. Tako je lahko fizična oseba, zgolj zaradi tega, ker se ukvarja s prodajo rabljenih vozil, v javnosti brezpredmetno označena za utajevalca davka.

DURS (2008, str. 3) navaja dejavnosti, v katerih v Sloveniji najbolj pogosto nastajajo davčni vrtiljaki:

- promet z nafto in naftnimi derivati,
- prodaja novih ali rabljenih motornih vozil,
- promet z odpadnimi surovinami, npr. železom ali barvnimi kovinami,
- gradbeništvo,
- promet z nepremičninami,
- promet s tekstilom.

Glede na pojavljanje davčnih vrtiljakov v EU so kot potencialno nevarne za nastanek davčnih vrtiljakov opredeljene tudi naslednje dejavnosti (DURS, 2008, str. 3):

- promet z mobilnimi telefoni,
- promet s telefonskimi karticami,
- promet z računalniškimi komponentami,
- promet z lesom,
- promet z alkoholom in tobačnimi izdelki.

Poleg omenjenih so tvegane tudi vse delovno intenzivne panoge, dejavnosti, kjer se povečuje potreba po cenovno ugodnejši delovni sili, ter dejavnosti, kjer je večja verjetnost dela na črno.

1.2 Razlaga pomembnejših terminov

Za obravnavanje problema davčnih vrtiljakov, razumevanje samega delovanja le-teh ter iskanje načinov za zmanjševanje oz. preprečevanje nastanka davčnih vrtiljakov je pomembno poznati in ločiti nekaj izrazov, ki so predstavljeni v nadaljevanju.

Davčni zavezanec je v 5. členu Zakona o davku na dodano vrednost (ZDDV-1) opredeljen kot »vsaka oseba, ki kjerkoli opravlja katerokoli ekonomsko dejavnost, ne glede na namen ali rezultat opravljanja dejavnosti«.

Davek na dodano vrednost je vsefazni in posredni davek na promet blaga in storitev, ki se plačuje v vsaki fazi proizvodno distribucijske verige (Davek na dodano vrednost, str. 1). Bistvo tega davka je, da se v vsakem poslu s posameznim blagom ali storitvijo oz. posamezni fazi tega posla obdavči le vrednost, ki je bila blagu oz. storitvi v tej fazi dodana.

Ena glavnih lastnosti DDV je zagotovitev davčne nevtralnosti med davčnimi zavezanci. Gre za pravico, ki jo ima zavezanec, ki kupi blago ali storitev, da si v posameznem davčnem obdobju od davčne obveznosti odbije vstopni DDV, ki so mu ga zaračunali dobavitelji blaga (Davek na dodano vrednost, str. 1).

Uredba komisije (ES) št. 1925/2004 (2004, člen 2) **neplačujočo gospodarsko družbo** (angl. *missing trader*) opredeljuje kot »gospodarski subjekt, registriran kot davčni zavezanec za DDV, ki morebiti z goljufivim namenom pridobi blago ali storitve ali to simulira, brez plačila DDV in dobavlja to blago ali storitve z DDV, vendar ne plača dolgovanega DDV ustreznemu državnemu organu«. Gre za slamnato gospodarsko družbo, ki ne opravlja nobene dejavnosti in je ustanovljena izključno z namenom goljufije oz. storitve kaznivega dejanja. Ta gospodarska družba je ključni element v davčnem vrtiljaku, brez nje davčnega vrtiljaka ni mogoče organizirati.

V davčnem vrtiljaku je **posrednik** (angl. *broker*) gospodarska družba, ki od neplačujoče gospodarske družbe posredno ali neposredno kupi blago. Lahko gre za delujočo ali slamnato gospodarsko družbo, ki od nakupa zahteva povračilo DDV od države, do katerega ni upravičena. Kot je predstavljeno v sliki 1, posrednik blago kupi in ga proda naprej, torej opravlja nakupe za druge družbe.

Med neplačujočo gospodarsko družbo in posrednikom se, kot že opisano, lahko pojavi tretja gospodarska družba. Gre za vmesnik oz. **blažilec posla** (angl. *buffer*), ki zabriše neposredno povezavo med zgoraj opisanima družbama in oteži preiskovanje davčnega vrtiljaka. Prav tako kot posrednik, je tudi ta družba lahko slamnata ali normalno delujoča gospodarska družba, ki navadno od svojih nakupov plačuje DDV, od prodaj drugim gospodarskim družbam pa od države zahteva vračilo DDV.

Poseben pomen v davčnem vrtiljaku ima tudi **osnova vrtiljaka** (angl. *conduit company*), ki je gospodarska družba, ki ima sedež nujno v drugi državi članici EU in je lahko normalno delujoča ali slamnata gospodarska družba. Razlog za sodelovanje gospodarske družbe iz druge članice je v že omenjeni oprostitev plačila DDV pri dobavi blaga znotraj skupnosti, kar olajša potek samega posla ter goljufije DDV.

V zvezi z davčnimi vrtiljaki govorimo tudi o **navideznih poslih**, ki jih 74. člen Zakona o davčnem postopku (ZDavP-2) opredeljuje kot posle, ki ne vplivajo na obdavčenje. V nadaljevanju tega zakona (ZDavP-2, 74. člen) je obrazloženo: »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 ugotovi takšno izogibanje ali zloraba, se šteje, da je nastala davčna obveznost, kakršna bi nastala ob upoštevanju razmerij, nastalih na podlagi gospodarskih (ekonomskih) dogodkov.«

1.3 Problem davčnih vrtiljakov

DURS (2008, str. 4) kot osnovni problem pri davčnem nadzoru goljufij DDV navaja dejstvo, da neplačujoče gospodarske družbe dejansko ne ustrezajo pojmu davčnega zavezanca po zakonodaji, ki urejuje obdavčitev z DDV. V postopkih nadzora je namreč za takšne gospodarske družbe ugotovljeno, da so glede na izdane račune primarni davčni dolžnik, vendar pa dejansko ne obstajajo, v času poslovanja niso opravljale nobene gospodarske dejavnosti in za izdajo njihovih računov ni nobenih osnov. Posledica tega, so za DURS (2008, str. 4) na eni strani navidezni davčni dolgovi takih gospodarskih družb, na drugi pa zahtevki odbitkov vstopnega DDV gospodarskih družb, ki so z njimi sodelovale. Slednji problem bi DURS po zakonu o davku na dodano vrednost rešil tako, da bi zavrnil odbitek vstopnega DDV, vendar pa se tu pojavi problem zagotavljanja nevtralnosti sistema DDV Direktive Sveta 2006/112/ES (2006, 167. člen), kjer »pravica do odbitka nastane v trenutku, ko nastane obveznost za obračun odbitnega davka«. Za omenjeno Direktivo

namreč velja načelo primarnosti uporabe glede na domačo zakonodajo. V takšnih situacijah zato DURS ravna v skladu s sodbo Sodišča Evropskih skupnosti, ki je opisana v poglavju 2.3.

2 ODKRIVANJE DAVČNIH VRTILJAKOV IN KAZENSKA ODGOVORNOST

2.1 Odkrivanje davčnih vrtiljakov

2.1.1 Kdo obravnava primere davčnih vrtiljakov

Po Zakonu o davčnem postopku so za pobiranje davkov pristojni Ministrstvo za finance RS, DURS, Carinska uprava RS ter drugi davčni organi, kadar v davčnih ali drugih stvareh odločajo o davkih (ZDavP-2, 11. člen). Posamezne primere davčnih vrtiljakov in drugih DDV utaj pa obravnava DURS v sodelovanju s Policijo, Uradom RS za preprečevanje pranja denarja ter pristojnim tožilstvom.

V okviru DURS-a je organizirana specializirana služba za odkrivanje in preprečevanje davčnih utaj, v kateri se sedem zaposlenih ukvarja izključno s tem področjem (Računsko sodišče, 2008, str. 37). 131. člen ZDavP-2, ki govori o davčni preiskavi, pravi, da »če so podani razlogi za sum, da je bilo storjeno dejanje, s katerim so kršeni predpisi o obdavčenju, [...] lahko davčni organ začne davčno preiskavo s tem, da izda nalog za preiskavo«. DURS po opravljenih preiskavah v primeru, da obstajajo dokazi, ki kažejo na storitev kaznivega dejanja, svoja znanja o primeru posredujejo policiji.

Za odkrivanje konkretnih primerov utaj DDV je poleg prej omenjenih zadolženih še šest zaposlenih v preiskovalno analitskem oddelku na DURS-u ter štirje zaposleni iz davčnih uradov (Računsko sodišče, 2008, str. 37).

Urad RS za preprečevanje pranja denarja ima pomembno vlogo pri zgodnjem odkrivanju sumljivih finančnih transakcij ter pri ugotavljanju razlogov za njih (Policija, 2009a). Podobno kot DURS, je tudi Urad pogosto posrednik informacij o sumljivih transakcijah policiji, lahko pa tudi sodeluje pri nadaljnjih analizah. Je posrednik med finančnimi institucijami in pristojnimi organi odkrivanja in pregona.

V okviru policije se s primeri s področja davčnih utaj ukvarja Sektor kriminalistične policije. Delo kriminalistov je zbiranje dokazov, s katerimi lahko kasneje podajo ovadbo zoper osumljene osebe. Ko so ovadbe podane, zadeve nadaljuje pristojno tožilstvo, ki pa še vedno ob pomoči DURS-a, policije ter drugih udeležencev, poskuša dokaze na pravi način predstaviti sodišču, da le-to obsodi osumljence.

2.1.2 Metode odkrivanja za davčne zavezanec

DURS (2008, str. 8-9) navaja več indikatorjev, preko katerih lahko gospodarske družbe in ostali davčni zavezanec ugotovijo, ali je določen posel povezan z davčno utajo oz. pri poslu sodelujejo gospodarske družbe, ki so v davčnih vrtljakih (v nadaljevanju so predstavljeni le nekateri):

Značilnosti neplačujoče gospodarske družbe – največkrat gre za gospodarsko družbo, ki obstaja samo na papirju. Je novoregistrirani davčni zavezanec², ki posluje le kratek čas (od 3 do 6 mesecev), svoje dejavnosti pa ne oglašuje in v zvezi s ponujenimi posli nima nobenih referenc. Tak dobavitelj tudi nima potrebnih dovoljenj in ustreznih sredstev za izvajanje posameznih ponujenih poslov (npr. poslovni prostori, osnovna sredstva za tovrstno dejavnost, neustrezno število zaposlenih glede na ponujeni posel). Pri takih dobaviteljih je zakoniti zastopnik običajno mlajša oseba, po možnosti tuj državljan. Komunikacija z gospodarsko družbo poteka samo preko mobilnega telefona, katerega številka je čez čas nedosegljiva, in ves čas samo z eno osebo.

Značilnosti posla – predmet ponudbe (blago) je brez ustrezne specifikacije za trg, na katerega se dobavlja, in je t.i. tvegano blago³, večina blaga pa je pridobljena iz drugih držav članic oz. je neznanega porekla. Cena blaga je ponavadi precej nižja od tržne cene, prav tako se podatki na računu, vrednost oz. znesek plačila in dokumenti s podatki o prevozu blaga ne ujemajo. Predstavljena ponudba je brez formalne pogodbe, v njej pa zavezanec (kupec blaga) ne nosi nikakršnega tveganja. Dobavitelj ponavadi zahteva predplačilo ali takojšnje plačilo, ki mora biti v gotovini, prisotno je tudi plačevanje tretji osebi.

Če gospodarska družba oz. davčni zavezanec sumi, da je prisoten v poslu, ki je povezan z utajo DDV (npr. kot posrednik, blažilec posla ali končni kupec), ali da njegov poslovni partner oz. določena gospodarska družba posluje na način, ki je značilen za gospodarske družbe v davčnih vrtljakih, lahko svoje informacije posreduje na DURS. Le-ta jamči anonimnost in zaupnost prijaviteljev vseh informacij, prav tako se zavezuje, da bo vse prijave v zvezi z davčnimi nepravilnostmi podrobno obravnavala in delovala v skladu s svojimi pristojnostmi (DURS, 2008, str. 11).

Gospodarska družba najbolj enostavno preveri, ali je poslovala z neplačujočo gospodarsko družbo, tako, da na DURS-u preveri trenutno veljavnost identifikacijske številke za namene DDV oz. pridobi pretekle podatke o njeni veljavnosti. Če identifikacijska številka ni več veljavna oz. je bila veljavna manj kot eno leto, je zelo verjetno, da gre za neplačujočo

² Novoregistrirani davčni zavezanec za DDV je zavezanec v prvih dvanajstih mesecih od pridobitve identifikacijske številke za DDV (DURS, 2008, str. 11).

³ Tvegano blago se največkrat pojavlja v utajah DDV, prisotno je predvsem v tveganih dejavnostih, ki so opisane v podglavju 1.1.

gospodarsko družbo. Vendar pa obratno dejstvo, da je identifikacijska številka veljavna, ne pomeni nujno, da pri poslu, v katerem zavezanec sodeluje, ne gre za davčni vrtiljak.

Gospodarska družba si lahko pomaga tudi s seznamom slovenskih davčnih zavezancev⁴ oz. davčnih zavezancev iz vseh držav članic Skupnosti⁵.

Delovanje v davčnih vrtiljkih je povezano z storitvijo večih kaznivih dejanj, ki so podrobneje obrazložene v poglavju 2.3.1. Policija (2009c) opozarja, da imajo posamezniki, ki izvajajo transakcije, katerih namen je pranje denarja ali davčna zatajitev, zelo podobne motive. Zaradi svojega dela oboji poskušajo ostati anonimni. Za prikrivanje umazanega denarja le-ti pogosto:

- uporabljajo bančne račune fizičnih in pravnih oseb, katerih lastniki so skriti za slamnatimi direktorji ali gospodarskimi družbami;
- denar s transakcijskih računov dvigujejo v večih poslovalnicah in v posameznih manjših zneskih in nato plačujejo z gotovino, da zakrijejo sledi;
- izvajajo nakazila v tujino na račune gospodarskih družb, ki so registrirana v »off-shore«⁶ področjih;
- prenašajo premoženje ali denar na druge osebe.

2.1.3 Uspešnost odkrivanja davčnih vrtiljakov

V nadaljevanju je naštetih nekaj podatkov, ki govorijo o uspešnosti DURS-a na področju odkrivanja neplačujočih gospodarskih družb (Policija, 2009a):

- V obdobju od 1.1.2007 do 31.12.2008 je DURS preklical identifikacijsko številko 583 gospodarskim družbam, ki so se izkazala za neplačujoče gospodarske družbe (ukrep je razložen v poglavju 2.2).
- V istem obdobju je bil v 483 primerih evidentiran nezakonit odbitek vstopnega DDV, skupaj dodatno obračunan DDV pa je znašal 20.618.238,70 evra.
- Davčni inšpektorji so v letu 2007 v 3.268 obravnavanih primerih dodatno obračunali DDV v višini 38,4 milijona evrov, v letu 2008 pa v 3.826 primerih 55,3 milijona evrov.
- V letih 2007 in 2008 je bilo skupno razkritih 70 primerov davčnih vrtiljakov, kjer je dodatno obračunan DDV znašal 5.547.274,84 evrov, prav tako je bilo v 108 primerih razkrito, da gre za neplačujočo gospodarsko družbo, dodatno obračunan DDV je znašal 7.134.298,27 evra.

⁴ Seznam slovenskih davčnih zavezancev je objavljen na spletnem naslovu http://www.durs.gov.si/si/seznam_davcnih_zavezancev/.

⁵ Seznam davčnih zavezancev iz vseh držav članic Skupnosti je dostopen na spletnem naslovu http://ec-europa.eu/taxation_customs/views/lang.do?fromWhichPage=vieshome/selectedLanguage=SL.

⁶ »Off-shore«⁶ področja oz. davčne oaze so države, ki ne zaračunavajo davkov na dohodke, dobičke ali premoženje ali pa je njihova davčna stopnja precej nižja v primerjavi z drugimi državami.

- V letu 2008 je DURS evidentiral 9.191 samoprijav davčnih zavezancev v skupni vrednosti 13,04 milijona evrov.

Kriminalisti slovenske policije so v obdobju med januarjem in junijem 2009 obravnavali 220 kaznivih dejanj davčne zatajitve, v primerjavi z 184 v enakem obdobju lani (Policija, 2009c). Zaradi tovrstnih kaznivih dejanj je v tem obdobju nastalo 84.201,73 milijona evrov premoženjske škode, v primerjavi z 76.579,28 milijona evrov škode v enakem obdobju lani. Na policiji menijo, da je to povečanje posledica predvsem večjega števila obravnavanih kaznivih dejanj davčne zatajitve, ki nastanejo prek neplačujočih gospodarskih družb.

V letu 2008 je policija na pristojna državna tožilstva podala za 76% več kazenskih ovadb za kazniva dejanja davčne zatajitve v primerjavi z letom 2007, ugotovljena davčna zatajitev pa je znašala približno 27 milijonov evrov (Policija, 2009a). Na policiji opozarjajo, da preko ustanavljanja t.i. slamnatih gospodarskih družb, storilci zelo pogosto izvršujejo tudi kazniva dejanja zlorabe položaja ali zaupanja pri gospodarski dejavnosti ter kazniva dejanja pranja denarja.

Urad RS za preprečevanje pranja denarja je v letu 2008 začel obravnavati 248 primerov, od katerih so do konca istega leta tožilstvu oz. policiji posredovali svoje ugotovitve v 63 primerih, kjer je obstajal sum pranja denarja, in v 67 primerih, kjer obstajal sum storitve drugih kaznivih dejanj, npr. davčne zatajitve, goljufije, poneverbe (Policija, 2009a).

Po besedah DURS-a pojav davčnih utaj preko davčnih vrtiljakov in neplačujočih gospodarskih družb zelo narašča. Ta tip davčne utaje predstavlja približno tretjino do polovico vseh dodatno obračunanih davčnih obveznosti iz naslova DDV (Davčna uprava RS, 2009b). Da gre za velik delež, je mogoče sklepati tudi na podlagi odkritih primerov davčnih vrtiljakov, kjer so posamezne vrednosti utajenega DDV zelo velike. Čeprav je število odkritih davčnih vrtiljakov v Sloveniji dokaj majhno, na DURS-u poudarjajo, da gre za pojav, ki se ga ne sme podcenjevati in kateremu v davčno inšpekcijski službi posvečajo največ pozornosti.

2.2 Preprečevanje davčnih utaj

2.2.1 Ukrepi preprečevanja s strani države

DURS (2008, str. 3) poskuša preprečevati davčne goljufije s pomočjo dveh vrst ukrepov in sicer:

- **preventivni ukrepi**, katerih namen je preprečevanje nastanka oz. nadaljevanja davčnih utaj;
- **ukrepi »sanacijske« in kaznovalne narave**, preko katerih želi DURS povrniti neplačan DDV iz davčnih utaj in sankcionirati kršitelje.

V okviru teh ukrepov sodi tudi priprava predlogov sprememb zakonodaje, preko katerih želi DURS preprečiti oz. zmanjšati verjetnost nastanka davčnih utaj in omogočiti učinkovitejši davčni nadzor.

Na tem področju je DURS (2008, str. 3) leta 2006 dosegel spremembo zakona, ki urejuje obdavčitev motornih vozil z davkom na motorna vozila (sprememba načina obdavčitve pri pridobitvah motornih vozil iz druge države članice Evropske unije, ki so bila predhodno začasno ali trajno registrirana v drugi državi). DURS (2008, str. 3) pripravlja »obsežnejše predloge sprememb zakonodaje, ki bi s sistemskega vidika preprečevala nastanek davčnih utaj na področju DDV oziroma omogočala učinkovitejši davčni nadzor ter izterjavo neplačanih dajatev v primeru davčnih goljufij«. Gre predvsem za spremembe na področju sistema obdavčitve z DDV v povezavi s Direktivo Sveta 2006/112/ES (nevtralnost sistema DDV).

Poleg tega DURS uvaja poostren in podrobnejši nadzor panog oz. dejavnosti, ki so bolj podvržene utajam DDV oz. nastankom davčnih vrtiljakov.

Na drugi strani pa Ministrstvo za finance RS (v nadaljevanju MF RS) (2008, str. 1) kot možne navaja več ukrepov za preprečevanje davčnih utaj, ki so v nadaljevanju podrobneje obrazloženi.

Zavarovanje izpolnitve davčne obveznosti

Ukrep zavarovanja izpolnitve davčne obveznosti za plačilo DDV je hkrati del preventivnega delovanja zmanjšanja posledic davčnih goljufij (davčni dolg) DURS-a. Uporabo raznovrstnih zavarovanj plačil in izterjave davčnega dolga DURS-u dovoljuje Zakon o davčnem postopku (ZDavP-2). V 111. členu tega zakona je zapisano, da lahko DURS »zahteva zavarovanje izpolnitve davčne obveznosti pred izdajo odločbe ali potekom roka za predložitev davčnega obračuna [...], [...] 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«. Zahteva po zavarovanju izpolnitve davčne obveznosti se zahteva s sklepom, v katerem je določena tudi vrsta zavarovanja in obrazložitev samega sklepa.

DURS ima v okviru zavarovanj izpolnitve davčne obveznosti dve možnosti (114. člen ZDavP-2):

- od davčnega zavezanca lahko zahteva predložitev ustreznega instrumenta zavarovanja (primeri le-teh so podani v 117. členu istega zakona: bančna garancija brez ugovora na prvi poziv, garantno pismo zavarovalnice, cirkulirani certificirani ček, avalirana menica, gotovinski polog)

ali

- davčnemu zavezancu omeji ali prepove razpolaganje z določenim premoženjem (primere le-teh navaja 119. člen istega zakona: prepoved razpolaganja z denarnimi sredstvi, omejitev ali prepoved razpolaganja z nepremičninami, idr.).

Drugi ukrep je primeren predvsem za omejevanje drugih udeležencev v davčnem vrtiljaku, ki dejansko imajo premoženje (npr. osnova vrtiljaka, blažilec posla, posrednik), lahko pa ta ukrep omejuje tudi gospodarske družbe, ki imajo poštene namene.

Posledica omejitve ali prepovedi razpolaganja z nepremičninami ali premičninami je zaznamba v zemljiški knjigi (za nepremičnine) ali v registru neposestnih zastavnih pravic (za premičnine). To pa je lahko v pomoč davčnim zavezancem, ki sklepajo nove »ugodne« posle z neznanimi osebami. Pregled obeh registrov torej lahko prepreči sklenitev posla in posredno tudi morebitno davčno utajo, saj v primeru, da gre za predmet s prepovedjo razpolaganja, davčni zavezanec lahko ugotovi, da ima partner nepoštene namene pri izpeljavi posla (da gospodarska družba ni nujno pravi lastnik predmeta ponudbe oz. da gospodarska družba ne izpolnjuje svojih davčnih obveznosti).

Prenehanje identifikacijske številke za DDV

V okviru ukrepa je DURS (2008, str. 4) uvedel poostren nadzor pri dodeljevanju identifikacijske številke za namene DDV. Za pridobitev številke za DDV mora tako davčni zavezanec odgovoriti na več vprašanj, ki so povezana z opravljanjem gospodarske dejavnosti (namen, kraj, vrsta dejavnosti), ter priskrbeti različne dokumente kot dokazilo o resničnem namenu opravljanja dejavnosti. Na DURS-u se zavedajo, da to lahko povzroča nevšečnosti tistim s poštenimi nameni, vendar pa menijo, da je ta ukrep ključen za zniževanje števila davčnih utaj.

Poleg zgornjega ukrepa je DURS povečal davčni nadzor novoregistriranih davčnih zavezancev, kjer takšne, ki so pred kratim dobili številko za DDV in pri katerih obstaja sum, da gre za neplačujočo gospodarsko družbo, obiščejo na terenu in tako neposredno preverijo opravljanje dejavnosti in samo poslovanje. Ta ukrep se v praksi dobro odziva, saj je bilo do 2008 na takšen način preklicanih že približno 200 številke za DDV neplačujočim gospodarskim družbam (DURS, 2008, str. 4).

Obrnjena davčna obveznost in uvedba davčnih blagajn

Obrnjena davčna obveznost je prenos davčnega bremena od proizvajalca ali dobavitelja na naročnika oz. davčnega zavezanca, kateremu se blago dobavi (Komisija ES, 2006, str. 2). Bistvo ukrepa je, da cena, ki jo kupec plača dobavitelju, ne vsebuje zneska DDV, torej le-ta svojega dela DDV ne plača, ampak ga v celoti plača zadnji člen v verigi, npr. prodajalec na drobno. Gre za odstopanje od enega osnovnih načel DDV – sistema deljenega plačila, kjer vsak zavezanec v dobavni verigi plača del končnega DDV (Komisija ES, 2006, str. 3). Trenutno MF RS (2008, str. 1) preučuje vpeljavo tega ukrepa v določene sektorje, npr.

gradbeništvo. Obrnjeno davčno obveznost je pri dobavi posameznih vrst blaga (mobilni telefoni, fotoaparati, itd.) že uvedla Velika Britanija (Komisija ES, 2006, str. 9).

Eden izmed predlaganih ukrepov je tudi uvedba davčnih blagajn, ki so oblika registrskih blagajn. Bistvo davčnih blagajn je v posebni programski opremi, ki onemogoča in preprečuje kasnejše spreminjanje že evidentiranih poslovnih dogodkov (Marn, 2009, str. 1). Gre predvsem za ukrepe proti davčnim utajam obrtnikov in podjetnikov, ki v večini poslujejo z gotovino (gostinci, zobozdravniki, frizerji, pleskarji, itd.). Z uvedbo davčnih blagajn bi se pri teh zavezancih zmanjšale možnosti za prirejanje knjigovodskih listin (brisanje postavk na računih, brisanje računov, itd.).

Sistem solidarne odgovornosti

Pri naslednjem ukrepu gre le za upoštevanje člena o solidarni odgovornosti Obligacijskega zakonika (2007, 186. člen, 1. odstavek), ki pravi, da »za škodo, ki jo je povzročilo več oseb skupaj, odgovarjajo vsi udeleženci solidarno«, ter »kadar ni dvoma, da je škodo povzročila neka izmed dveh ali več določenih oseb, ki so na neki način med seboj povezane, ni pa mogoče ugotoviti, katera od njih jo je povzročila, odgovarjajo te osebe solidarno« (OZ, 2007, 186. člen, 4. odstavek). Upoštevanje solidarne odgovornosti je pri kaznovanju sodelovanja v davčnih vrtiljakih ključnega pomena. V primeru, da po odkriti utaji neplačujoča gospodarska družba ne obstaja več, se namreč ob upoštevanju solidarne odgovornosti kazen lahko prenese na še delujoče družbe, ki so v utaji sodelovale. Tako se poskrbi, da ne pride do dodatnih davčnih primanjkljajev (npr. neupravičen zahtevek za vračilo DDV).

Drugi ukrepi

DURS je po objavi seznama stotih najbogatejših Slovencev v letu 2008⁷, od teh zahteval popis pridobljenega premoženja v zadnjih petih letih. Davčni svetovalec Darko Končan meni, da je namen takšnega popisa razkriti osebe, ki so premoženje pridobile preko neplačujočih gospodarskih družb (Vozel, 2008, str. 3). Nadalje meni, da bi to lahko imelo posledice pri preventivnem delovanju na področju preprečevanja davčnih vrtiljakov in drugih načinov davčnih utaj.

V letu 2008 je bila glede na ugotovitev preiskovalno analitskega oddelka DURS-a, da se v povezavi z neplačujočimi gospodarskimi družbami pojavljajo bolj ali manj iste osebe, vzpostavljena aplikacija »rdeča pika« (DURS, 2009, str. 69). V njej so zbrani vsi podatki o ugotovljenih neplačujočih gospodarskih družbah, njihovih ustanoviteljih ter davčne številke odgovornih oseb ter same gospodarske družbe, namenjena pa je referentom na področju registracije DDV, inšpektorjem in drugim preiskovalcem (DURS, 2009, str. 69).

⁷ Seznam stotih najbogatejših Slovencev v letu 2008 je bil objavljen v reviji Manager, dne 2. 4. 2008, april 2008.

Ker davčni vrtiljaki v večini primerov temeljijo na pridobitvi blaga iz druge države članice, ki je oproščena plačila DDV, ima velik pomen tudi mednarodna izmenjava informacij. Uredba komisije (ES) št. 1925/2004 (2004, člen 3) navaja možnost izmenjave informacij brez predhodnega zahtevka v povezavi z informacijami o sledečih zadevah:

- davčnih zavezancih brez sedeža – glede dodelitve identifikacijskih številke za DDV ter podrobnosti o vračilu DDV zavezancu (člen 4, podkategorija 1);
- novih prevoznih sredstvih;
- prodaji na daljavo, ki ni obdavčena z DDV v državi članici porekla;
- transakcijah znotraj Skupnosti, ki bi lahko bile nepravilne;
- subjektih, ki so lahko neplačujoče gospodarske družbe.

Izmenjava informacij glede možnih neplačujočih gospodarskih družb zajema informacije o (Uredba komisije (ES) št. 1925/2004, 2004, člen 4):

- davčnih zavezancih, ki jim je bila odvzeta identifikacijska številka za DDV in so opravili posamezno transakcijo znotraj Skupnosti;
- davčnih zavezancih, ki so lahko povezani z neplačujočo gospodarsko družbo in imajo veljavno identifikacijsko številko za DDV;
- davčnih zavezancih, ki opravljajo dobave blaga znotraj Skupnosti, ter njihovih strankah iz drugih držav članic, kadar gre za možno neplačujočo gospodarsko družbo ali poneverbo identifikacijske številke.

Poleg navedenih ukrepov pa Slovenija sodeluje tudi pri ustvarjanju Strategije boja proti davčnim goljufijam, ki bi jo Evropska komisija morala pripraviti do konca leta 2007. Omenjena strategija zajema predvsem naslednje ukrepe (Svet EU, 2007, str. 13-14):

- spremembe napovedi dobav znotraj skupnosti, ki bi imele kot posledico krajše časovne okvire;
- hitrejši dostop do informacij med davčnimi upravami držav članic;
- preučitev sistema solidarne odgovornosti, kadar informacije o dobavah znotraj skupnosti niso bile (pravilno) zagotovljene in bo to lahko pomenilo izgubo DDV na naslednji stopnji;
- izboljšava sporočil o potrditvi in informacij o gospodarskih družbah, ki sodelujejo v trgovini znotraj Skupnosti, ne da bi bile pri tem ovirane analize tveganja, ki jih uporabljajo države članice.

2.2.2 Načini preprečevanja za gospodarske družbe in posameznike

Za gospodarsko družbo je smiselno, da dobro pozna osebe, s katerimi sodeluje (svoje dobavitelje, kupce), ter poslovanje v svoji dejavnosti. V primeru sklepanja večjih poslov je priporočljivo, da gospodarska družba pridobi informacije o likvidnosti in plačilni sposobnosti partnerja, s katerim namerava sodelovati. Ko pa gospodarska družba sumi, da je določen posel povezan z utajo DDV oz. drugimi goljufijami DDV, je toliko bolj pomembno, da preveri sumljivega partnerja. DURS (2008, str. 10) priporoča več preveritev, ki naj jih

gospodarska družba opravi, da razjasni svoje dvome oz. jih potrdi. Gospodarska družba naj med drugim pridobi oz. preveri:

- ustanovitveno kopijo gospodarske družbe iz sodnega registra;
- kopijo odločbe o identifikacijski številki za DDV, iz katere je razvidno, kdaj se je gospodarska družba registrirala za namene DDV;
- veljavnost identifikacijske številke za DDV;
- obstoječe informacije o gospodarski družbi kot pravni/ fizični osebi (internet, časopisni mediji,...)
- informacije o dosedanjem poslovanju gospodarske družbe iz virov, ki so mu dostopni (komercialne baze podatkov);
- informacije o dosedanjih referencah in boniteti gospodarske družbe, ki jih lahko pridobi od neodvisnih tretjih oseb;
- obstoj stacionarne telefonske številke odgovorne osebe.

Gospodarska družba naj vztraja na osebnem kontaktu z odgovorno osebo gospodarske družbe, s katero namerava poslovati, prav tako naj opravi začetni osebni obisk na sedežu oz. v poslovnih prostorih gospodarske družbe.

DURS (2008, str. 8) svetuje, da naj bo gospodarska družba pozorna in nezaupljiva pri poslovanju s sumljivimi osebami, prav tako pa opozarja (2008, str. 11), da »če posel zgleda preveč dobro, da bi lahko bilo res, je to tudi verjetno res«.

Čeprav trajno hranjenje knjigovodskih listin oz. vložitev določenih dokumentov po Zakonu o gospodarskih družbah (ZGD-1, 2006, 54. člen) ni predpisano, je za gospodarsko družbo dobro, da se osredotoči na nekatere dokumente, ki spremljajo manipulacijo blaga, kot npr. račun, naročilnice, predračuni, dobavnice, oddajnice, prevzemnice, ipd. V primeru, da do goljufije pride, je prav tako pomembno, da je iz analize jasno, kdo je bil odgovoren za preverjanje sodelujočih oseb in katere preveritve je ta oseba naredila. Hranjenje posameznih knjigovodskih listin je pomembno zaradi prej omenjenega ukrepa solidarne odgovornosti. Če namreč gospodarska družba pri davčno inšpekcijskem nadzoru nima posameznih dokumentov, iz česar se lahko sklepa, da je vedela oz. bi morala vedeti, da sodeluje v utaji DDV, je za goljufijo tudi solidarno odgovorna in torej za njo tudi kaznovana.

2.3 Sankcioniranje posameznikov in gospodarskih družb v primeru davčne utaje

DURS se pri obravnavanju davčnih goljufij in nadzorom nad njimi ravna po sodbi v združenih zadevah C-439/04 in C-440/04 Sodišča Evropskih skupnosti (2006, 61. odstavek), ki je odločilo, da se »davčnemu zavezancu ne prizna pravice do odbitka, 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 DDV«. Nadalje je Sodišče Evropskih skupnosti (2006, 55. - 57. odstavek) odločilo, da je davčna uprava (v Sloveniji DURS), »če

[...] ugotovi, da je bila pravica do odbitka izvedena z goljufijo, [...] pooblaščen, da z učinkom za nazaj zahteva vračilo odbitnih zneskov«, da je potrebno »davčnega zavezanca, ki je vedel ali bi moral vedeti, da z nakupom sodeluje pri transakciji, ki je del utaje DDV, [...] obravnavati, kot da je sodeloval pri tej utaji in to ne glede na to, ali ima od preprodaje tega blaga dobiček ali ne« ter da davčni zavezanec »v takem položaju pomaga storilcem goljufije in postane sosterilec«.

Na DURS-u (2008, str. 7) pod pojem, da »je davčni zavezanec vedel oziroma bi moral vedeti«, da sodeluje pri goljufiji DDV, uvrščajo več situacij, ko pri sklepanju poslov:

- davčni zavezanec namenoma prezre posamezne okoliščine;
- davčni zavezanec namenoma ne izvede preveritev, ki bi bile za sklepanje posla potrebne;
- obstajajo okoliščine, ki kažejo na goljufijo DDV znotraj posameznega posla, in se jih davčni zavezanec zaveda;
- obstajajo okoliščine, na podlagi katerih bi bilo potrebno opraviti preveritve, in se jih davčni zavezanec zaveda.

Naloge DURS-a (2008, str. 6) so torej v sodelovanju s Policijo in Uradom za preprečevanje pranja denarja zbiranje zadostnih dokazov, da je davčni zavezanec vedel, da sodeluje s neplačujočo gospodarsko družbo, na podlagi katerih lahko davčnemu zavezancu zavrne odbitek vstopnega DDV. Pri pridobivanju tovrstnih dokazov davčni inšpektorji sodelujejo s preiskovalno analitsko službo DURS-a, predstavniki Državnega tožilstva, Policije, Urada za preprečevanje pranja denarja ter drugih državnih organov. Ključni dejavniki pri oblikovanju postopka proti davčnemu zavezancu so torej zbrana dejstva in dokazi, pri tem pa o izbiri letih odloči uradna oseba, ki je pooblaščen za odločanje v postopku (ZDavP-2, 134. in 135. člen).

2.3.1 Sankcioniranje

Način sankcioniranja in kaznovanja določenega kaznivega dejanja izreka sodišče, ki je pristojno za posamezne primere na podlagi veljavnega kazenskega zakonika (v nadaljevanju KZ-1). Pravni osebi je lahko izrečena denarna kazen, odvzem premoženja ali prenehanje pravne osebe (ZOPOKD-UPB1, 12. člen).

42. člen KZ-1 pravi, da se »kazenska odgovornost [...] uveljavi zoper pravno osebo za kaznivo dejanje, ki ga je storilec storil v imenu, na račun ali v korist pravne osebe in je v zakonu [...] navedeno, da je pravna oseba zanj odgovorna«. V 2. odstavku istega člena je zapisano, da »kazenska odgovornost pravnih oseb ne izključuje odgovornosti fizičnih oseb kot storilcev, napeljevalcev ali pomagačev pri istem kaznivem dejanju«, torej so poleg pravnih oseb za kazniva dejanja v davčnem vrtiljaku kaznovane tudi odgovorne fizične osebe.

Kazni, ki se lahko izrečejo storilcu kaznivega dejanja so zapor, denarna kazen ali prepoved vožnje motornega vozila (KZ-1, 43. člen). Pomembno je poudariti, da je sodelovanje v davčnem vrtiljaku vedno povezano z večimi kaznivimi dejanji, ki so predstavljena v nadaljevanju, in je kaznovano za več kaznivih dejanj hkrati.

Na kaznovanje delovanja v davčnem vrtiljaku se glede **izogibanja plačevanju DDV-ja** najbolj navezuje 249. člen KZ-1 (Davčna zatajitev, 1. odstavek), ki med drugim pravi, da »kdor da, zato da bi se sam ali kdo drug popolnoma ali deloma izognil plačilu davkov, [...] ali neupravičeno dobil v celoti ali deloma vrnjen davek v RS ali drugih članicah EU, lažne podatke o pridobljenih dohodkih, [...] ki vplivajo na ugotovitev davkov [...], ali kako drugače preslepi organ, pristojen za odmero in nadzor nad obračunavanjem in plačevanjem teh obveznosti, pa obveznosti, ki se jim je izogibal, ali davek, ki mu je bil neupravičeno vrnjen, pomenijo večjo premoženjsko korist, se kaznuje z zaporom od šestih mesecev do treh let«. V nadaljevanju tega člena je zapisano, da v kolikor je storilec v takšen primeru hotel in dejansko dosegel veliko premoženjsko korist, se ga kaznuje z enim do osmimi leti zapora (KZ-1, 249. člen, 4. odstavek) ter v kolikor je bilo dejanje davčne zatajitve storjeno v hudodelski združbi, se storilca kaznuje s tremi do dvanajstimi leti zapora (KZ-1, 249. člen, 5. odstavek).

V 1. odstavku 294. člena KZ-1 je **hudodelska združba** opredeljena kot združba, ki ima namen storiti kaznivo dejanje (KZ-1, 294. člen, 3. odstavek). Sodelovanje v takšni družbi se lahko kaznuje z tremi meseci do petimi leti zapora, vodenje oz. ustanavljanje pa s šestimi meseci do osmimi leti zaporne kazni (KZ-1, 294. člen, 3. odstavek).

Poleg kaznivega dejanja davčne zatajitve so storilcem v davčnih vrtiljakih pogosto podane tudi ovadbe zaradi suma storitve drugih kaznivih dejanj, ki so opredeljena v nadaljevanju.

Pogosto kaznivo dejanje je **poslovna goljufija**, ki je opredeljena v 228. členu KZ-1 (1. odstavek) in pravi, da »kdor pri opravljanju gospodarske dejavnosti pri sklenitvi ali izvajanju pogodbe ali posla preslepi drugega s prikazovanjem, da bodo obveznosti izpolnjene, ali s prikrivanjem, da obveznosti ne bodo ali ne bodo mogle biti izpolnjene, zaradi delne ali celotne neizpolnitve pa si pridobi premoženjsko korist ali nastane za stranko [...] premoženjska škoda, se kaznuje z zaporom do petih let«.

Oseba, ki zlorabi svoj položaj ali dano zaupanje pri gospodarski dejavnosti (kaznivo dejanje **zlorabe položaja ali zaupanja pri gospodarski dejavnosti**), ne upošteva mej svojih pravic in ne opravi svojih dolžnosti in s tem drugi osebi povzroči premoženjsko škodo, se kaznuje z do petimi leti zapora, ko pa gre za povzročitev večje premoženjske škode, pa z enim do osmimi leti zapora (KZ-1, 240. člen).

Vedno več pozornosti se posveča tudi kaznivemu dejanju **pranja denarja**, zaradi katerega je storilec lahko kaznovan z do petimi leti zapora. Storilec v tem primeru ve, da je denar oz.

premoženje pridobljeno s kaznivim dejanjem, ga sprejme, zamenja ali uporabi pri gospodarski dejavnosti, s pranjem pa zakrije ali poskuša zakriti njegov izvor (KZ-1, 245. člen, 1. odstavek).

2.3.2 Uspešnost sankcioniranja gospodarskih družb oz. posameznikov, ki so sodelovali v goljufiji DDV

Tožilstvo letno prejme približno 200 ovadb o utaji DDV, proti približno 120-tim je kasneje vložena obtožnica, od teh je obsojeno okoli 50 obtožencev, polovica le-teh pa gre tudi v zapor (Petavs, 2007). Glede na porast odkritih davčnih utaj in trenutno gospodarsko krizo lahko sklepamo, da se bo število primerov oz. oseb na vseh stopnjah povečevalo.

Število odkritih davčnih vrtiljakov daje zmotno oceno, da gre za manjši problem, vendar pa so vrednosti utajenega DDV pri posameznih goljufijah izredno velike (kar kažejo tudi primeri v nadaljevanju) in torej problem ni zanemarljiv. Davčni vrtiljak je že sam po sebi organiziran na način, ki zahteva kar nekaj stroškov (ustanovitev in registracija slamnatih d.o.o.-jev, plačila fizičnim osebam za posojanje njihovih imen kot direktorjev slamnatih družb, itd.), zato se ustanovitev neplačujoče gospodarske družbe, ki bo vodila davčni vrtiljak, ne bo »obrestovala«, če ne bo (vrednostno gledano) utajeno veliko DDV.

3 PRIMERI DAVČNIH VRTILJAKOV V SLOVENIJI

Ker se število davčnih vrtiljakov in neplačujočih gospodarskih družb iz leta v leto povečuje, so v tem poglavju predstavljeni nekateri primeri odkritih davčnih vrtiljakov ter posledice, ki so doletele nekatere glavne akterje. Veliko informacij o tej temi dajejo tudi mediji, vendar pa v takšnih primerih ne moremo zagotovo reči, da gre za davčne vrtiljake, ker le-ti pogosto za svoje objave nimajo dovolj zanesljivih informacij.

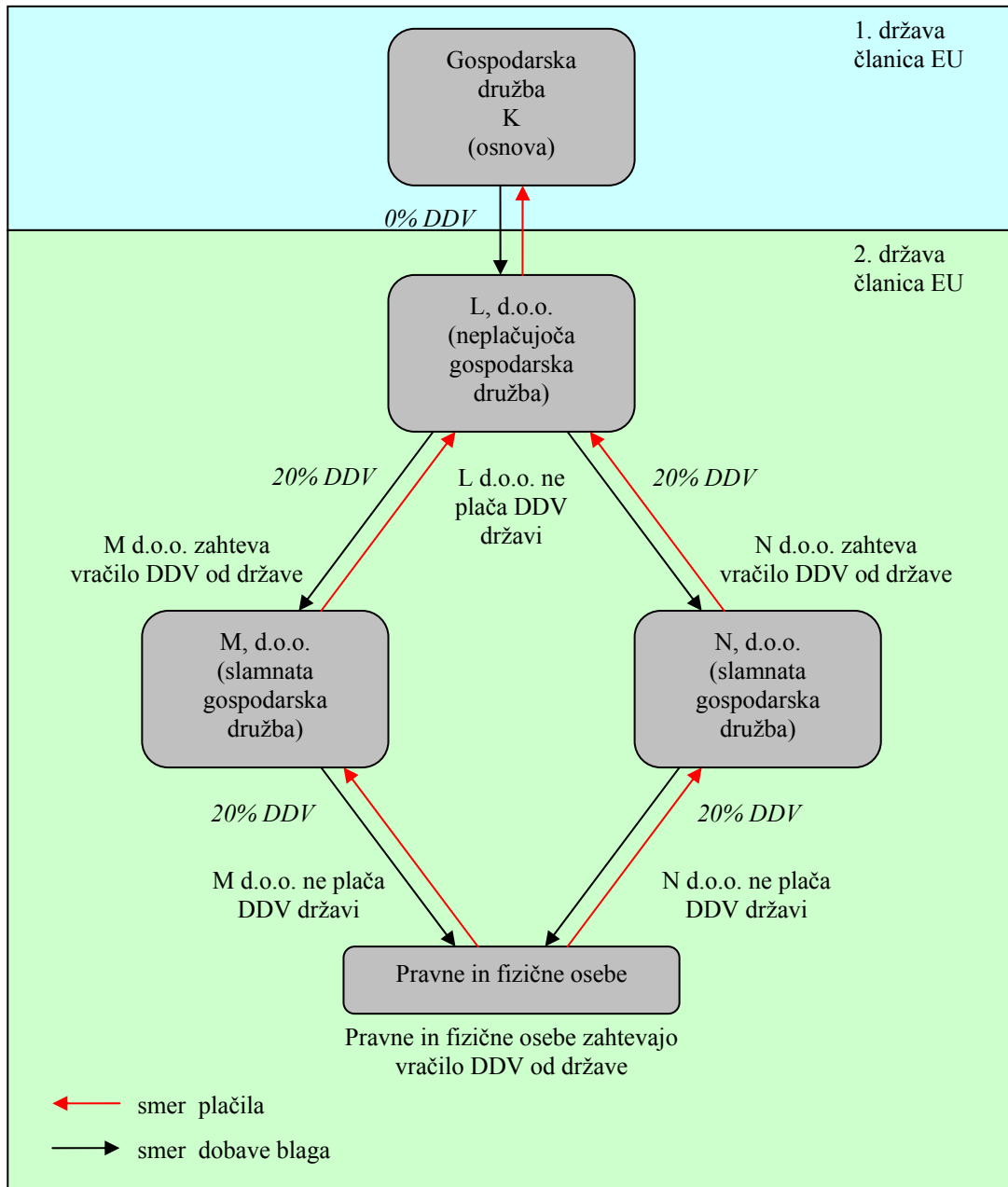
1. PRIMER (Policija, 2009b)

Davčni pregled, ki je potekal za leti 2007 in 2008, je pri več gospodarskih družbah s sedežem v Ljubljani pokazal utajo davčnih obveznosti pri uvozu motornih vozil iz drugih držav članic Evropske skupnosti. Policija je zato začela zbirati dokaze preko hišnih preiskav ter drugih preiskovalnih ukrepov. Preiskava je pokazala, da so osumljene družbe delovale v smislu davčnega vrtiljaka.

Za lažje razumevanje poteka transakcij v opisanem primeru je na Sliki 2 predstavljena verjetna organiziranost davčnega vrtiljaka. Glavna gospodarska družba L d.o.o. je preko dveh slamnatih družb M d.o.o. in N d.o.o. lažno izkazovala plačane davčne obveznosti pri uvoženih in v Sloveniji prodanih motornih vozilih. Gospodarska družba L je na ta način v 16 mesecih svojega poslovanja, od maja 2007 do avgusta 2008, pridobila za 4,5 milijona evrov protipravne premoženjske koristi. Omenjene gospodarske družbe so fizičnim in

pravnim osebam v Sloveniji prodale okoli 900 motornih vozil in koles, pri teh poslih pa niso plačale davka.

Slika 2: Organizacija davčnega vrtiljaka na področju dejavnosti prodaje motornih vozil



V davčni vrtiljak je bila vključena 33-letna fizična oseba iz okolice Ljubljane, ki je delovala kot organizator in je imela funkcijo direktorja slamnate gospodarske družbe L, ter šest fizičnih oseb, od katerih sta dva sodelovala kot direktorja slamnatih gospodarskih družb M in N.

Po zaključku preiskave je bila podana kazenska ovadba zoper šest fizičnih in štiri pravne osebe (med drugim družbe L, M in N) zaradi suma storitve kaznivih dejanj zatajitve finančnih obveznosti, hudodelskega združevanja in pranja denarja. Zoper glavnega

osumljenca so kriminalisti podali skupno 29 kazenskih ovadb zaradi suma storitve 44 kaznivih dejanj goljufije in poslovne goljufije.

Primer, ki so ga preiskovali kriminalisti, je razkril eno največjih prodajnih verig za nova in rabljena vozila ter motorna kolesa v Sloveniji. V primeru še ni prišlo do obsodb, zato o sankcioniranju še ni mogoče govoriti.

2. PRIMER (Policija, 2008)

V letu 2006 je Urad RS za preprečevanje pranja denarja policiji posredoval informacije o sumljivih transakcijah večih gospodarskih družb, ki so bile posredno ali neposredno povezane z gospodarsko družbo iz območja Maribora.

V skoraj enoletni preiskavi so kriminalisti ugotovili, da sta dve fizični osebi iz mariborske družbe med novembrom 2005 in decembrom 2007 na podlagi fiktivnih izdanih računov izvršili za okoli 8.800.000 evrov nakazil na transakcijske račune slamnatih družb, s katerih so bila kasneje ta sredstva dvignjena. Namen transakcij je bilo neupravičeno odbijanje DDV od dobaviteljev, ki niso oddajali obračunov za DDV in niso plačevali izstopnega davka.

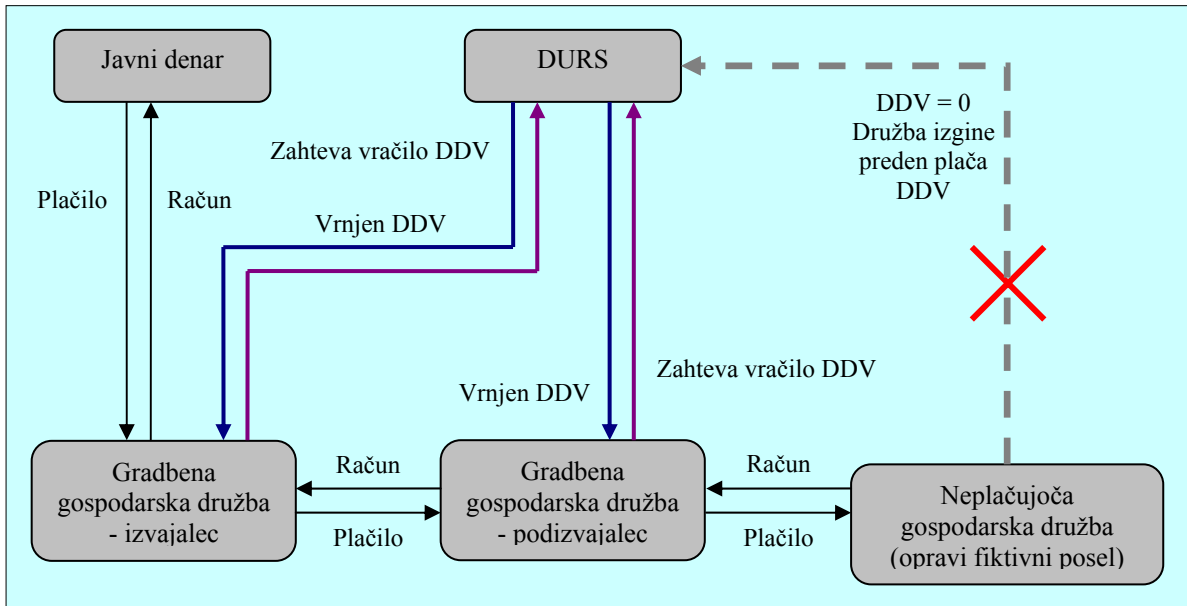
Kriminalisti so na podlagi preiskave podali kazensko ovadbo zoper krovno družbo z območja Maribora, 17 slamnatih družb ter tri delujoče gospodarske družbe zaradi suma storitve kaznivih dejanj zatajitve finančne obveznosti, zlorabe položaja in pravic, pranja denarja in ponareditve ali uničenja poslovnih listin.

3. PRIMER (Mihajlović, 2008)

V maju 2008 so na DURS-u opravili več davčno inšpekcijskih nadzorov v gospodarskih družbah s področja gradbeništva. V preiskavi ene izmed gospodarskih družb so ugotovili, da je le-ta v obdobju od začetka leta 2004 do konca leta 2006 poslovala z več pravnimi osebami, za katere je obstajal sum, da gre za neplačujoče gospodarske družbe. V utajo davka naj bi bilo vključenih 20 gospodarskih družb.

Spodnja slika predstavlja verjeten način izpeljave davčnega vrtiljaka v gradbeništvu ter potek same davčne utaje.

Slika 3: Primer davčnega vrtiljaka v gradbeništvu



Vir: T. Smrekar, Kaj so davkarji odkrili z nadzorom pri gradbincih, 2008, str. 2.

Černetič, Sovdat, Smrekar in Urbas (2008) opisujejo drugi možen primer davčne utaje s področja gradbeništvu preko slamnatih gospodarskih družb: gospodarski družbi A in B, katerih lastnika sta dva tuja državljana, ki ponavadi nista povezana in sta širši javnosti nepoznana, skleneta posel; gospodarska družba A od gospodarske družbe B kupi nepremičnino in na podlagi posla od države zahteva povračilo DDV; gospodarska družba B DDV državi ne plača, izprazni svoje račune in izgine.

O razpletu v tem primeru na Policiji ali DURS-u ni informacij, zato o posledicah in učinkovitosti države pri tem primeru ni mogoče govoriti.

4. PRIMER (Mihajlović, 2009a; Mihajlović, 2009b)

V januarju 2009 je bil v časniku Finance objavljen intervju s podjetnikom Vidom Pavšičem, ki je v članku poimenovan »kralj missing traderjev«. V intervjuju je slednji priznal vpletenost v več utaj tipa davčni vrtiljak, pri katerih naj bi sodelovale tudi odvisne družbe ene največjih gospodarskih družb s področja gradbeništvu pri nas. Ustanavljanje slamnatih gospodarskih družb naj bi namesto njega opravljali posredniki.

Pavšič naj bi bil povezan z večimi gospodarskimi družbami, med drugim DKT, Tunel Plus, Atlantida, HPV, itd., ki jih policija in DURS sumita utajevanja DDV preko slamnatih gospodarskih družb. Zaradi suma fiktivnih poslov so aprila 2008 pri Pavšiču opravili hišno preiskavo ter pregledali dokumentacijo, ki naj bi bila s tem povezana.

Teden dni po objavi intervjuja se je Pavšič odzval na intervju in dejal, da so njegovi odgovori v slednjem povzeti »neresnično, netočno ali prikrojeno« (Prikaz nasprotnih

dejstev: Vid Pavšič zanika intervju, 2009). Zanikal je vse pomembnejše odgovore, na podlagi katerih so bralci domnevali, da se (je) ukvarjal s tovrstnimi davčnimi utajami.

5. PRIMER (DURS, 2007)

Predstavljeni primer se nanaša na dve delujoči gospodarski družbi (d.o.o.), eno s področja prodaje na debelo s farmacevtskimi izdelki, drugo s področja dejavnosti oglaševanja, pri katerih so davčni inšpektorji izvedli nadzor DDV v povezavi z davčnimi pregledi treh neplačujočih gospodarskih družb. Pri prvi delujoči družbi je bil nadzor opravljen za obdobje med novembrom 2005 in majem 2007, pri drugi pa za obdobje med decembrom 2005 in junijem 2006.

Kot je bilo ugotovljeno, zavezanca nista izvedla nobenih (priporočenih) preveritev gospodarskih družb, s katerimi sta poslovala, prav tako nista odgovorila na sledeča vprašanja (DURS, 2007):

- s kom sta kontaktirala pri naročanju storitev,
- s kom sta se dogovarjala za izvajanje navedenih storitev,
- kdo je opravil zaračunane storitve,
- kakšna je cena na enoto opravljene storitve,
- kdaj so bile storitve dejansko opravljene in kje,
- ali so za dela zbirali ponudbe in kdo je s strani teh družb pripravil ponudbo.

Za oba zavezanca je bilo ugotovljeno, da sta vedela oz. bi morala vedeti, da je posel pri katerem sta sodelovala, del davčne utaje, pri čemer je bil tudi njun zahtevek za vračilo DDV neupravičen. Prošnjam gospodarskih družb za uveljavljanje pravice za vračilo DDV v višini 33 tisoč evrov tako ni bilo ugodeno.

Enako kot v zgoraj opisanem primeru je DURS zavrnil zahtevek za vračilo DDV v višini 46 tisoč evrov tudi samostojnemu podjetniku, ki je v letih 2005 in 2006 opravljal izolacijska dela na strehah poslovnih in stanovanjskih objektov. Davčno inšpekcijski pregled je pokazal, da je zavezanec v okviru teh poslov sodeloval s tremi družbami, za katere se je izkazalo, da gre za neplačujoče gospodarske družbe.

SKLEP

Davčna utaja tipa davčni vrtiljak poteka preko ponavljajočih se nakupov (resničnih ali fiktivnih), katerih bistvo je neupravičen zahtevek povračila DDV oz. neplačilo DDV (v primeru neplačujoče gospodarske družbe). Davčno inšpekcijska služba DURS-a beleži porast števila utaj DDV preko davčnih vrtiljakov, zaradi česar so le-ti postavljeni v ospredje.

Posebnost davčnih vrtiljakov je, da gre za posle, ki se izvajajo tako znotraj matične države (Slovenije) kot v ostalih državah članicah EU, s tem pa je zaradi prostega pretoka blaga med državami članicami EU oteženo tudi raziskovanje vrtiljakov. Predstavljeni primeri nam kažejo, da se lahko neplačujoče gospodarske družbe v davčne vrtiljake organizirajo na poljubne načine in sodelujejo z različnimi gospodarskimi družbami, kar še dodatno otežuje odkrivanje le-teh.

Da gre za resen problem, kaže tudi vključenost in sodelovanje med večimi, tudi tujimi institucijami, npr. Policija, MF RS, pristojna tožilstva, davčne in carinske uprave posameznih držav, itd., kar je pomembno, če želi biti Slovenija v boju z davčnimi vrtiljaki uspešna. Sankcioniranje kaznivih dejanj, ki nastajajo z udeležbo v utaji, je dobro urejeno, kar kaže tudi preimenovanje 249. člena KZ-1 (Davčna zatajitev).

Največ pozornosti na DURS-u namenjajo ukrepom preprečevanja nastanka davčnih vrtiljakov, odkrivanju že nastalih mrež ter osveščanju davčnih zavezancev. Ukrepi preprečevanja so zastavljeni široko in pokrivajo tako zakonodajne spremembe kot tudi nekatere bolj neposredne ukrepe, kot je npr. prenehanje identifikacijske številke za DDV. Pri odkrivanju davčnih vrtiljakov gre predvsem za že omenjeno sodelovanje in povezanost med več institucijami in delovanje preko davčno inšpekcijski nadzorov.

LITERATURA IN VIRI

1. Černetič, B., Sovdat, P., Smrekar, T. & Urbas, U. (2008, 13. februar). *Gradbinci so menda utajevali davke, prali denar in podkupovali*. Najdeno 11. februarja 2009 na spletnem naslovu <http://www.finance.si/204487>
2. Čokelc, S. (2007, 28. oktober). *Davčne utaje 2007-2008*. Najdeno 22. julija 2009 na spletnem naslovu http://www.revidicom.si/index.php?option=com_remository&Itemid=38&func=fileinfo&id=28
3. Davčna uprava RS. (2007, november). Nepravilnosti, ugotovljene v inšpekcijskih nadzorih, najpogostejša tveganja zavezancev, ki izhajajo iz davčnih inšpekcijskih nadzorov v letu 2007, ukrepi davčnega organa v boju zoper davčne goljufije in strategija davčnega organa v prihodnjih davčnih inšpekcijskih nadzorih. *Davčni bilten*, str. 59-62.
4. Davčna uprava RS. (2008). *Poslovanje z »neplačujočimi gospodarskimi subjekti« in odgovornost gospodarskih subjektov za plačilo utajenih obveznosti*. Najdeno 11. februarja 2009 na spletnem naslovu http://www.durs.gov.si/si/novice/poslovanje_z_neplacujocimi_gospodarskimi_subjekti_in_odgovornost_gospodarskih_subjektov_za_placilo_utajenih_davcnih_obveznosti/
5. Davčna uprava RS. (2009a, julij). *Poročilo o delu Davčne uprave RS v letu 2008*. Najdeno 18. avgusta 2009 na spletnem naslovu http://www.durs.gov.si/si/o_davcni_upravi_rs/letna_porocila_o_delu_durs/
6. Davčna uprava RS. (2009b, avgust). *Interni podatki Davčne uprave RS*.
7. *Davek na dodano vrednost*. Najdeno 8. september 2009 na spletnem naslovu http://sl.wikipedia.org/wiki/Davek_na_dodano_vrednost
8. Direktiva sveta 2006/112/ES. (2006). *Uradni list EU*. (L 347, 11. december 2006).
9. Javornik, M. (urednica). (1997). *Veliki splošni leksikon: v osmih knjigah*. Ljubljana: DZS.
10. Kazenski zakonik. (2008). *Uradni list RS*. (Št. 55/2008, 4. junij 2008).
11. Komisija ES. (2006, 28. september). *Odločba sveta o dovoljenju Združenemu kraljestvu, da uvede posebni ukrep z odstopanjem od člena 21(1)(a) Direktive 77/388/EGS o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih (predlog)*. Najdeno 10. julija

- 2009 na spletnem naslovu <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2006:0555:FIN:SL:PDF>
12. Marn, U. (2009). *Z davčnimi blagajnami nad goljufe*. Najdeno 10. julija 2009 na spletnem naslovu http://www.mladina.si/tehdnik/200901/z_davcnimi_blagajnami_nad_goljufe
 13. Mihajlović, N. (2008, 20. november). *Stotinja policistov išče sled do Zidarja*. Najdeno 11. februarja 2009 na spletnem naslovu <http://www.finance.si/230204>
 14. Mihajlović, N. (2009a, 13. januar). *Intervju: Vid Pavšič – Delal sem za ljudi iz SCT, ne za Zidarja*. Najdeno 11. februarja 2009 na spletnem naslovu <http://www.finance.si/130109>
 15. Mihajlović, N. (2009b, 13. januar). *Poslovna Slovenija trepetala, vrača se šef davčnih vrtiljakov*. Najdeno 11. februarja 2009 na spletnem naslovu <http://www.finance.si/234710>
 16. Ministrstvo za finance RS. (2008, 17. julij). *Ocena računskega sodišča o primanjkljaju DDV nas uvršča med boljšo polovico držav članic Evropske unije*. Najdeno 22. julija 2009 na spletnem naslovu http://www.mf.gov.si/slov/mediji/2008/2008-07-17_1.htm
 17. Obligacijski zakonik. (2001). *Uradni list RS*. (Št. 83/2001, 25. oktober 2001).
 18. *Organizacija in naloge davčne službe*. Najdeno 18. avgusta 2009 na spletnem naslovu http://www.durs.gov.si/si/o_davcni_upravi_rs/organizacija_in_naloge_davcne_sluzbe/
 19. Petavs, S. (2007, 4. december). *Davčna utaja se odkriva s prisluškovanjem*. Najdeno 11. februarja 2009 na spletnem naslovu <http://www.finance.si/198352>
 20. Policija. (2008, 26. februar). *Kriminalistična preiskava gospodarskega kriminala – informacija z novinarske konference*. Najdeno 9. julija 2009 na spletnem naslovu http://www.policija.si/index.php/component/content/article/35-sporocila-za-javnost/2057-sporo_2059
 21. Policija. (2009a, 19. marec). *Policija, davčna uprava in urad za preprečevanje pranja denarja sodelovali pri obsežni kriminalistični preiskavi gospodarske kriminalitete – informacija z novinarske konference*. Najdeno 9. julija 2009 na spletnem naslovu <http://www.policija.si/index.php/component/content/article/35-sporocila-za-javnost/810-policija-davna-uprava-in-urad-za-prepreevanje-pranja-denarja-sodelovali-pri-obseni-kriminalistini-preiskavi-gospodarske-kriminalitete-informacija-z-novinarske-konference>

22. Policija. (2009b, 7. maj). *Kriminalistična preiskava zatajitve finančnih obveznosti, hudodelskega združevanja in pranja denarja – informacija z novinarske konference*. Najdeno 9. julija 2009 na spletnem naslovu <http://www.policija.si/index.php/component/content/article/35-sporocila-za-javnost/1430-kriminalistina-preiskava-zatajitve-finannih-obveznosti-hudodelskega-zdruevanja-in-pranja-denarja-informacija-z-novinarske-konference>
23. Policija. (2009c, 4. junij). *Policija v sodelovanju z državljani uspešna v boju proti korupciji – informacija z novinarske konference*. Najdeno 9. julija 2009 na spletnem naslovu <http://www.policija.si/index.php/component/content/article/35-sporocila-za-javnost/5706-nkkorupcija>
24. Proračun Republike Slovenije za leto 2008 (DP 2008). (2006). *Uradni list RS*. (Št. 126/2006, 5. december 2006)
25. Proračun Republike Slovenije za leto 2009 (DP 2009). (2007). *Uradni list RS*. (Št. 114/2007, 13. december 2007).
26. Računsko sodišče RS. (2008). *Učinkovitost pobiranja davka na dodano vrednost*. Revizijsko poročilo. Najdeno 22. julija 2009 na spletnem naslovu [http://www.rs-rs.si/rsrs/rsrs.nsf/I/K850D70A9739DE1E6C125748700400768/\\$file/DDV_RSP.pdf](http://www.rs-rs.si/rsrs/rsrs.nsf/I/K850D70A9739DE1E6C125748700400768/$file/DDV_RSP.pdf)
27. *Prikaz nasprotnih dejstev: Vid Pavšič zanika intervju*. (2009, 21. januar). Najdeno 22. julija 2009 na spletnem naslovu <http://www.finance.si/235503>
28. Selinšek, L. (2003, julij). Kazenskopравни vidiki izmikanja plačila davka. *Revizor*, 14 (7/8), 73-107.
29. Smrekar, T. (2008, 14. februar). *Kaj so davkarji odkrili z nadzorom pri gradbincih*. Najdeno 11. februarja 2009 na spletnem naslovu <http://www.finance.si/204616>
30. *Sodba sodišča (tretji senat) z dne 6. julija 2006 v združenih zadevah C-439/04 in C-440/04*. Najdeno 8. julija 2009 na spletnem naslovu <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:62004J0439:SL:HTML>
31. Stupica, Ž. (2006, 21. junij). Nekateri aktualni davčni predlogi v svetu EU. *DDV v poslovni praksi*. Najdeno 11. februarja 2009 na spletnem naslovu <http://www.dajatve.com/content/view/26/83/>
32. Svet EU. (2007, 5. junij). *Sporočilo za javnost*. Najdeno 1. septembra 2009 na spletnem naslovu http://www.consilium.europa.eu/ueDocs/cms_Data/docs/pressdata/SL/ecofin/94828.pdf

33. Uredba komisije (ES) št. 1925/2004. (2004). *Uradni list EU*. (L 331, 5. november 2004).
34. *Viri in metode ocenjevanja bruto nacionalnega dohodka*. (2007). Ljubljana: Statistični urad Republike Slovenije.
35. Vozel, M. (2008, 9. december). *Intervju: Prvih sto bogatašev že popisuje premoženje*. Najdeno 18. december 2009 na spletnem naslovu <http://www.finance.si/232053>
36. Zakon o davčnem postopku. (2006). *Uradni list RS*. (Št. 117/2006, 16. november 2006).
37. Zakon o davku na dodano vrednost (2006). *Uradni list RS*. (Št. 117/2006, 16. november 2006).
38. Zakon o odgovornosti pravnih oseb za kazniva dejanja. (2004). *Uradni list RS*. (Št. 98/2004, 9. september 2004).