

UNIVERZA V LJUBLJANI  
EKONOMSKA FAKULTETA

ZAKLJUČNA STROKOVNA NALOGA VISOKE POSLOVNE ŠOLE  
**UTAJE IN IZOGIBANJE PLAČILU DAVKA OD DOHODKA  
PRAVNIH OSEB**

Ljubljana, 27. julij 2018

JAN LAP

## IZJAVA O AVTORSTVU

Podpisani **Jan Lap**, študent Ekonomske fakultete Univerze v Ljubljani, avtor predloženega dela z naslovom Utaje in izogibanje plačilu davka od dohodkov pravnih oseb, pripravljene v sodelovanju s svetovalko **prof. dr. Sergejo Slapničar**

### IZJAVLJAM

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

V Ljubljani, dne \_\_\_\_\_

Podpis študenta: \_\_\_\_\_

# KAZALO

<b>UVOD</b> .....	1
<b>1 DAVČNE UTAJE</b> .....	1
1.1 Splošno o davčnih utajah .....	1
1.2 Vrste davčnih utaj .....	3
<b>2 METODE DAVČNIH UTAJ PRI DAVKU OD DOHODKA PRAVNIH OSEB</b> ..	5
2.1 Davčno izmikanje multinacionalnih podjetij .....	5
2.2 Davčne utaje pri prihodkih, odhodkih, sredstvih in virih sredstev .....	6
2.2.1 Davčne utaje pri prihodkih.....	6
2.2.2 Davčne utaje pri odhodkih .....	10
2.2.3 Davčne utaje pri sredstvih.....	12
2.2.4 Davčne utaje pri obveznostih do virov sredstev.....	13
<b>3 PRIMERI IZOGIBANJA PLAČILU DAVKA OD DOHODKA PRAVNIH OSEB</b> .....	14
3.1 Primeri multinacionalk.....	14
3.2 Primeri slovenskih podjetij .....	16
<b>4 BOJ PROTI IZOGIBANJU DAVKOM OD DOHODKA PRAVNIH OSEB</b> .....	19
4.1 Večja transparentnost sistema .....	19
4.2 Reforme sistema .....	20
4.3 Ukrepi Evropske komisije za omejitev možnosti izogibanja davkom.....	21
<b>SKLEP</b> .....	24
<b>LITERATURA IN VIRI</b> .....	26

## **SEZNAM KRATIC**

**DDPO** – Davek od dohodka pravnih oseb

**DDV** – Davek na dodano vrednost

**EU** – Evropska Unija

**FURS** – Finančni urad Republike Slovenije

**RS** – Republika Slovenija

**ZDDPO-2** – Zakon o davku od dohodka pravnih oseb

## **UVOD**

V splošnem se ljudje želijo davkom v čim večji meri izogniti. Vzrok njihovega nezadovoljstva je pogosto poleg visokega davčnega bremena tudi občutek nepravilne razporeditve davčne obremenitve (v praksi pogosto premožnejši plačajo relativno manj davka) ali pa mnenje, da država neracionalno razsipava z javnimi sredstvi.

Zavezanci za davek od dohodka pravnih oseb (v nadaljevanju DDPO) poskušajo optimizirati svoje poslovanje ter še posebej v času globalizacije ali v času gospodarskih kriz razvijajo globalne strategije optimiziranja tudi za področje plačevanja davkov. Ena izmed čedalje pogostejših strategij je prenos poslovanja v območja z davčno bolj ugodnimi pogoji.

V Evropski uniji (v nadaljevanju EU) (pa tudi drugod po svetu) so davčni sistemi držav precej neusklajeni – vsaka država članica ima suverenost pri odločanju o svoji davčni politiki. Tudi ta neusklajenost je lahko vzrok za izogibanje plačilu davkov. Davčne stopnje za DDPO se v EU zelo razlikujejo. Najnižja stopnja je 10 %, najvišja znaša 35 %, v Sloveniji trenutno 19 %.

Namen zaključne strokovne naloge je prikazati problem davčnega izogibanja in utajevanja pri DDPO. Poleg tega želim prikazati in razložiti nekaj modelov, ki se jih poslužujejo svetovne korporacije za zniževanje svoje davčne osnove. Namen naloge je tudi raziskati, s kakšnimi ukrepi se Evropska komisija bojuje proti utajam oziroma izogibanju omenjenemu davku.

Naloga je razdeljena na štiri dele. V prvem delu so v splošnem opisane davčne utaje ter vrste le-teh, v nadaljevanju pa sledijo načini davčnih utaj pri izbranem davku – davku od dohodka pravnih oseb. Najprej so navedene metode multinacionalnih podjetij (kjer je primarna strategija prenos poslovanja v davčno ugodnejša območja), zatem še metode utaj s »prirejanjem« letnih računovodskih poročil. V tem delu je prikazano zniževanje davčne osnove tako na podlagi prihodkov in odhodkov kot tudi preko sredstev in obveznosti do virov sredstev iz bilance stanja. V tretjem delu so predstavljeni praktični primeri davčnega izogibanja tako multinacionalnih družb kot tudi slovenskih podjetij. V zadnjem, četrtem delu so opisani ukrepi, predvsem Evropske komisije, s katerimi želijo zmanjšati obseg davčnih utaj ter izogibanja DDPO.

## **1 DAVČNE UTAJE**

### **1.1 Splošno o davčnih utajah**

Davčne utaje pomenijo plačevanje nižjih ali sploh nobenih davkov tako, da zavezanec zavedno ali nezavedno krši davčne predpise, do katerih lahko pride, ko zavezanec (Jeraj, 2003, str. 4):

- ne prijavi vseh dohodkov,
- spremeni ali uporabi davčno manj obremenilno obliko in vsebino dohodkov,
- neupravičeno zmanjša davčno osnovo,
- pri obračunu ali napovedi upošteva nedopustne ali previsoke davčne olajšave,
- ne vloži davčne napovedi,
- krši rok za obračun ali plačilo davčne obveznosti.

Na drugi strani izogibanje davkom predstavlja zakonito prakso zmanjševanja davčne osnove z iskanjem pravnih vrzeli in izjem oziroma z izbiro nenačrtovanih razlag predpisov davčnih zakonodaj. Davčni zavezanec v tem primeru sledi zakonu, vendar v nasprotju z njegovim namenom (Kočevar, 2015). Meja med davčnimi utajami in njihovim izogibanjem je pogosto precej tanka, saj je namernost enega ali drugega dejanja težko določiti.

Sum storitve kaznivega dejanja zatajitve davščin po 254. členu Kazenskega zakonika pravi: kdor da z namenom, da bi se sam ali kdo drug popolnoma ali deloma izognil plačilu dohodnine, davkov ali drugih predpisanih obveznosti fizičnih ali pravnih oseb, krive podatke o dohodkih, stroških, predmetih ali drugih okoliščinah, ki vplivajo na ugotovitev takšne obveznosti, ali na drug način preslepi davčni organ, pa obveznosti, ki se jim je izognil, pa pomenijo večjo premoženjsko korist, se kaznuje z zaporom do 3 let, oziroma z zaporom do 5 let, če je bila prej z navedenim dejanjem dosežena velika premoženjska korist in je storilcu šlo za to, da doseže takšno premoženjsko korist. Pri tem velika premoženjska korist pomeni znesek, ki je večji od 50.000 EUR (Kruhar Puc, 2004, str. 111).

Davčne utaje so ena izmed družbeno najbolj negativnih dejanj, saj utajevalci povzročajo neposredno škodo državi, ki posledično težje uresničuje svoje cilje, poleg tega pa posredno škodijo tudi drugim (poštenim) davkoplačevalcem, saj takšne utaje zaradi izpada fiskalnih prihodkov države lahko povzročijo zvišanje davčnih stopenj ali pa uvedbo drugih davkov.

Pomembno je vprašanje davčne kulture in morale državljanov, ki pa ne pomeni zgolj pošteno plačevanje davčnih obveznosti. Vse se začne z ustrezno vzgojo in ozaveščanja vseh prihodnjih davkoplačevalcev o nujnosti obstoja države in njenega delovanja v interesu družbe. Še danes lahko na eno stran uvrščamo države (na primer skandinavske) s tradicionalno visoko stopnjo davčne kulture in morale, kjer vse prekrške oziroma poskuse le-teh strogo kaznujejo, ter na drugo stran države (na primer sredozemske), kjer so utaje zelo razširjene in prizadevanja za preprečitev le-teh niso tako ključna.

Paufler (1983, str. 28–31) loči objektivno in subjektivno stanje davčne utaje. Objektivno stanje ponazarja zunanje prepoznavno, ciljno usmerjeno vedenje posameznega davčnega zavezanca. Če zavezanec davčnemu organu navede napačne podatke, stori aktivno dejanje. Opustitveno dejanje pa stori zavezanec v primeru, da ne sporoči pomembnih davčnih dejstev, za katera sicer obstaja zakonsko določena obveznost. Pri subjektivnem stanju

davčne utaje pa govorimo o naklepu – zavezanec ob utaji ravna namensko, v nasprotnem primeru bi davčno utajo storil iz malomarnosti.

Vsa dejanja, katerim skupno je zmanjševanje davčne obveznosti lahko delimo v tri skupine (Čokelc, str. 2):

- izognitev davku,
- zaobidenje davka,
- utaja davka.

Izognitev davku pomeni zmanjšanje davčne obveznosti z zakonsko dovoljenimi poskusi. Takšne oblike so lahko (Čokelc, str. 2):

- izraba davčnih olajšav,
- neposredno zmanjševanje davčne obveznosti s spremembo sedeža oziroma dejavnosti zavezanca ali pa posredno zmanjševanje z uporabo izdelkov z nižjo davčno stopnjo,
- sprememba statusa zavezanca (na primer združitve/ločitve družbe, sprememba pravnoorganizacijske oblike ipd.).

S pojmom zaobidenje davka se predvsem povezuje tudi pojem davčnih optimizacij, saj gre v tem primeru za zniževanje davčne obveznosti na podlagi načinov, ki jih zakonodajalec ni izrecno prepovedal, kljub temu pa jih tudi ni reguliral kot nedopustne. Gre za nekakšno iskanje davčnih lukenj (Jeretina, 2008, str. 3).

Wrede (1993, str. 18) utajo davka opredeljuje kot dejanje, ki ga utajevalec stori, da bi zmanjšal svojo davčno obveznost. V trenutku dejanja ve, da bi moral plačati davek, če tega dejanja ne bi storil. Prav tako se za storjeno dejanje zaveda možnosti kazni.

## **1.2 Vrste davčnih utaj**

Čokelc (b.l., str. 4–6) deli davčne utaje po naslednjih kriterijih:

### **1. Glede na storilca davčne utaje:**

- fizična oseba,
- pravna oseba.

### **2. Glede na vzrok:**

- iz malomarnosti,
- pravno nedoločno opredeljene davčne obveznosti,
- naklepno.

Davčna utaja iz malomarnosti nastane, kadar davčni zavezanec ve ali bi moral vedeti, da obstaja davčna obveznost, vendar je zaradi malomarnosti in nepazljivosti ne poravna (Čokelec, 2002, str. 5).

Nasprotno je v primeru, ko davčni zavezanec prav tako ve ali bi moral vedeti za obstoj davčne obveznosti, vendar je naklepno oziroma namensko ne poravna. Nastane naklepna davčna utaja, kateri namen je pridobitev protipravne premoženjske koristi (Čokelec, 2002, str. 5).

Do davčne utaje lahko pride tudi na podlagi pravno nedoločno opredeljene davčne obveznosti. V tem primeru davčni zavezanec za davčno obveznost niti ne ve, saj davčni organ še ni določil stališča o njej oziroma še ni bila sprejeta ali pa uradno objavljena (Čokelec, 2002, str. 5).

### **3. Glede na vrsto davka:**

- davki v ožjem pomenu besede (dohodnina, DDV, DDPO,...),
- prispevki za socialno varnost,
- carine,
- takse.

### **4. Glede na kazensko odgovornost:**

- prekršek,
- kaznivo dejanje.

### **5. Glede na razkritje:**

- sum davčne utaje (ki jo je odkril davčni organ),
- davčna utaja (popolna je šele takrat, ko jo prepozna sodišče),
- davčne utaje, ki ostanejo neodkrite.

### **6. Glede na potek:**

- faza priprave,
- faza poskusa,
- faza izvrševanja,
- faza dokončanja.

Davčne utaje lahko razdelimo na različne faze, ki imajo tudi različne kaznovalne posledice (Čokelec, str. 6):

- faza priprave davčne utaje še ni kaznivo dejanje, saj v tem primeru neposrednega dejanja še ni bilo in je posledično naklep še nemogoče dokazati. K pripravam na davčno utajo lahko uvrstimo zavestne ali nezavestne napake pri knjiženju v računovodskih izkazih,



- faza poskusa davčne utaje je že kaznivo dejanje in se kaznuje po 22. členu Kazenskega zakonika. Primer poskusa je oddaja napačno izpolnjene davčne napovedi, katere davčni organ še ni prejel. V praksi se precej pogosto dogaja, da davčni zavezanci v računovodskih izkazih prikazujejo nižje prihodke in višje odhodke od dejanskih,
- faza izvrševanja in faza dokončanja se uvrščata pod fazo uresničitve davčne utaje. V kolikor davčni inšpektor odkrije izvršeno davčno utajo, se utajevalec kaznuje v skladu z zakonskimi predpisi.

## **2 METODE DAVČNIH UTAJ PRI DAVKU OD DOHODKA PRAVNIH OSEB**

### **2.1 Davčno izmikanje multinacionalnih podjetij**

Multinacionalna podjetja danes poslujejo preko davčnih oaz, brez potrebnih računovodskih razkritij, transparentnosti, finančne regulacije in davčnega nadzora nasploh. Kovač (2016) pravi, da je sistematično izogibanje davkom ena od vrlin korporativnega upravljanja, menedžment davčne optimizacije pa najbolj kurativen posel. Davčne utaje naj bi bile po njegovih besedah normalne poteze, celo skrite vrednote poslovnega sveta.

Multinacionalke lahko višino DDPO zmanjšujejo na številne načine. Zakonite metode izogibanja plačilu davka vključujejo (Zbirka priročnikov o davčni pravičnosti, b.l., str. 13):

- uporabo posebnih strategij, ki jih za namene izogibanja davkom izdelajo računovodje,
- vlaganje zahtevkov za davčne olajšave.

Na drugi strani med nezakonite metode davčne utaje spadajo (Zbirka priročnikov o davčni pravičnosti, b.l., str. 13):

- ponarejanje računov, izdanih drugim podjetjem (z namenom ponarejanja podatkov o dohodkih in davkih, plačanih od teh dohodkov),
- manipulacija cen za nakup ali prodajo dobrin in storitev v hčerinska podjetja multinacionalne družbe (z enakim namenom kot prejšnja alineja),
- nezakonit prenos gotovine iz države.

Ena najpogostejših metod podjetij za izogibanje plačilu DDPO je prenos ustvarjenega dobička v davčne oaze preko obresti. Pri tej metodi podjetje iz davčne oaze da posojilo podjetju, ki skuša prenesti dobiček, za to pa plačuje izredno visoke obresti. Tuje obresti v davčni oazah navadno niso obdavčene. Na takšen način bo dobiček prenesen v davčno oazo, kjer ne bo obdavčen (Mekina, 2016).

## **2.2 Davčne utaje pri prihodkih, odhodkih, sredstvih in virih sredstev**

Utajevalci si lahko poslužujejo različnih načinov davčni utaj DDPO, do katerih lahko pride tako na prihodkovni in odhodkovni strani izkaza poslovnega izida kot tudi pri sredstvih in obveznostih do virov sredstev v bilanci stanja. Vsi v nadaljevanju opisani načini prevar imajo enak cilj – zmanjševanje davčne osnove oziroma pridobitev davčnih olajšav, kar posledično vodi v plačilo nižjega zneska davka.

### **2.2.1 Davčne utaje pri prihodkih**

Prihodki so poleg odhodkov najpomembnejša kategorija za utajevalce. Ti si prizadevajo za njihovo zmanjševanje (v primeru odhodkov za povečanje) bodisi z neprijavo dejavnosti, ponarejanjem listin za uveljavljanje davčnih olajšav ali pa preprosto z nezajemanjem prihodkov (Čokelec, 2002, str. 9).

#### **a) Neprijava dejavnosti**

Če davčni zavezanec ne prijavi dejavnosti, mu posledično ni potrebno knjižiti prihodkov. S tem onemogoči nadzor in obdavčevanje s strani davčnega organa. Ta problem postaja težavnejši, saj čedalje več podjetij hkrati posluje v več dejavnostih. Neprijava dejavnosti plega DDPO lahko povzroči tudi utajo DDV, dohodnine, prispevkov za socialno varnost in drugih dajatev. Plačevanju davkom se zavezanec izogne tudi z odjavo poslovanja, ki pa ga kljub temu nadaljuje (Čokelec, 2002, str. 9).

#### **b) Ponarejanje listin za uveljavljanje davčnih olajšav**

V davčnih predpisih so pogoji za izrabo določene davčne olajšave natančno opredeljeni. Da bi utajevalec zadostil zahtevam, si pomaga s ponarejanjem in prilagajanjem knjigovodskih listin. Za to lahko uporabi navidezne pogodbe, ponarejene listine, napačne knjižbe in drugo. Ker pa zakonodajalec za uveljavljanje določene davčne olajšave zahteva več dokazil, je tudi možnost odkritja goljufije večja. Posledično utajevanje davkov s ponarejanjem listin z namenom koriščenja davčni olajšav ni tako pogosto kot nekatere druge oblike (Čokelec, 2002, str. 9).

#### **c) Nezajemanje prihodkov**

Davčni utajevalec prihodkov ne zajema, ko (Tavčar, 2007, str. 11):

- jih ne knjiži,
- jih knjiži, vendar jih pri določitvi davčne osnove ne upošteva,
- upošteva davčne olajšave na podlagi izmišljenih predpostavk.

### **c.1) Poslovanje brez računov**

Poslovanje brez računov z namenom prikrivanja prihodkov je lahko dveh vrst (Čokelc, 2002, str. 9):

- računi niso izdani za del prometa, pri tem ločimo:
  - nefakturiranje,
  - delno fakturiranje,
- računi se izdajo pod navideznimi ("črnimi" ali simuliranimi) pogoji.

Pri navideznem poslovanju lahko račune ne knjiži le en izmed poslovnih partnerjev (kupec ali dobavitelj) ali pa jih ne knjiži noben (ne kupec in ne dobavitelj). V primeru, da račune oziroma podatke o poslovnem dogodku ne knjiži nihče, izginejo sledi za odkrivanje davčnih utaj. Zaradi slednjega in prav tako enostavnosti je ta način utaje v praksi najpogostejši.

#### **c.1.1) Neizdajanje računov**

Neizdajanje računov je opredeljeno kot hujši davčni prekršek. Pogosto je v dejavnostih z gotovinsko prodajo, ki jo kupci izkoriščajo za poslovanje na črno. Kupci tako pri dobaviteljih plačujejo nabavljeno blago s črnim denarjem in oblikujejo črne zaloge. S tem dejanjem davčnim organom onemogočajo odkritje davčnih utaj (Čokelc, 2002, str. 10). Na opisano prakso pa je FURS odgovoril z obvezno uporabo davčnih blagajn oziroma vezanih računov.

#### **c.1.2) Delno izdajanje računov**

Račun je izdan v skladu s predpisi le za del prodaje blaga oziroma storitev. Znesek neizdanega računa pa je praviloma višji in se lahko doseže s preračunljivo prilagoditvijo cene ali količine (Čokelc, 2002, str. 10):

- zniževanje cen

Prodajalec v tem primeru zaračuna nižjo ceno od dejanske. Razlika pomeni del poslovanja, za katerega račun ni izdan. Prodajalec v poslovnih knjigah prikazuje terjatve po nižjih vrednostih, kupec pa obveznosti po višjih vrednostih. Za usklajevanje različnih vrednosti se uporabljajo dvojni računi in spremljevalne listine (na primer dobavnice).

- zmanjševanje količin

V tem primeru se znesek na računu zniža na podlagi zmanjšanja količin oziroma obsega dela. Prodajalec si s takim prilagojenim računom zmanjša prihodke, kupcu pa omogoči oblikovati črno stanje zalog ali denarnih sredstev.

Delno izdajanje računov je v primerjavi z neizdajanjem le-teh manj opazno, saj se menjava blaga ali storitev v poslovnih knjigah kupca in prodajalca izkazujeta, pa čeprav samo delno.

### **c.1.3) Oblikovanje navideznih (»črnih«) pogojev**

Poleg prilagajanja cen oziroma količin pa davčni utajevalec lahko uporabi tudi navidezno oblikovanje drugih prodajnih pogojev. S prikritjem količinskega rabata ali popusta si lahko prilasti neknjižene zneske ali kopiči neknjižene zaloge (Čokelc, 2002, str. 10–11).

- Prikriti količinski rabat

Prodajalec si zniža prihodke s knjiženjem količinskega rabata na računu, medtem ko kupec knjiži račun v celoti, brez rabata. Prodajalec potem kupcu izplača znesek rabata v gotovini (na črno) ali z nakazilom na anonimni račun oziroma mu za znesek odobrenega popusta izroči blago. Kupec torej namesto zmanjšanja obveznosti do dobavitelja prejme denarna sredstva ali pa s prejetjem blaga oblikuje črne zaloge (Čokelc, 2002, str. 11).

V omenjenem primeru lahko pride do razkritja davčne utaje le s primerjavo prometa med kupcem in prodajalcem, saj je saldo bilance stanja na dan sestavitve usklajen.

- Prikriti popust

Po enakem principu deluje tudi način utaje s prikritim popustom. Ta ni vezan na panogo (kot v primeru količinskega rabata), ampak na čas poravnave obveznosti. Lahko je (Čokelc, 2002, str. 11):

- časovni popust (skonto),
- popust zaradi zaupanja (boni),
- poseben popust (opravnine ali povračila).

### **c.2) Poslovanje z računi**

Pri poslovanju z računi so podatki o njih knjiženi v poslovnih knjigah. Ob ugotavljanju davčne osnove se prihodki in odhodki namenoma časovno neustrezno zajemajo, tako da utajevalec zmanjša prihodke, in sicer (Tavčar, 2007, str. 12):

- z izknjiženjem ali
- s premikom na področje, za katero ne velja davčna obveznost.

#### **c.2.1) Izknjiženje prihodkov**

V kolikor so prihodki enkrat že knjiženi, se ti vseeno lahko izknjižijo s stornom ali z vsebinsko (sistemsko) napako (Čokelc, 2002, str. 11):

- storno

Izraz storno ne pomeni brisanja vnesenega zneska, ampak dodaten vpis le-tega z negativno vrednostjo. Za utemeljitev stornov pri prihodkih se pri utajevalcih najpogosteje uporabljajo ponarejene kupčeve reklamacije. Poleg zmanjšanja prihodkov je prikazana tudi vrnitev blaga, ki se zaradi reklamacije odpiše.

- vsebinska (sistemska) napaka

Poslovni dogodki se knjižijo tako, da ne vplivajo na poslovni izid. To se doseže z namensko napačno knjižbo na konte stanja, ki namesto na poslovni izid vpliva le na bilančno vsoto. V primeru, da knjižba vpliva na poslovni izid, se njen vpliv izravna z napačnim zaključevanjem kontov uspeha.

### **c.2.2) Premik prihodkov**

Z namenom zmanjšanja prihodkov se le-ti lahko premaknejo na zasebno področje ali na tretjo osebo.

- Premik na zasebno področje: prihodki se v tem primeru zmanjšajo s prenosom v zasebno last na podlagi ponarejenih listin (prodajnih pogodb).
- Premik na tretjo osebo, ki je možen na različne načine (Čokelc, 2002, str. 12):
  - z razdelitvijo prihodkov za namene zmanjšanja davčne osnove (ponarejanje),
  - s prealitivjo prihodkov na drugega davčnega zavezanca, pri čemer je doseganje prihodkov le navidezno (tuji posli),
  - z odstopom prihodkov.

### **c.3) Nevtralna odprava skritih rezerv**

Davčni utajevalec si prizadeva odpraviti skrite rezerve, nastale s premajhnim ovrednotenjem sredstev ali prevelikim ovrednotenjem dolgov na način, da se davčna osnova ne bi povečala. To lahko stori na dva načina (Čokelc, 2002, str. 12):

- z odpravo skritih rezerv pred odtujitvijo oziroma prodajo, pri čemer se z navideznim pripisom (sistemska napaka) knjigovodska vrednost premalo ovrednotenega sredstva poveča na prodajno vrednost, nasprotna knjižba pa prilagodi tako, da ne vpliva na davčno osnovo,
- z odpravo skritih rezerv po odtujitvi oziroma prodaji, pri čemer se z navideznim pripisom (sistemska napaka) poveča popravek vrednosti osnovnega sredstva, nasprotna knjižba pa prilagodi tako, da ne vpliva na davčno osnovo.

Davčni utajevalci pri izbiri nasprotnih kontov upoštevajo pravilo, da je konto za davčno utajo tem bolj primeren, čim bolj je oznaka tega konta nejasna, čim večji je promet ter čim manjši so zneski na tem kontu.

### **2.2.2 Davčne utaje pri odhodkih**

Davčni utajevalci povečuje odhodke oziroma zmanjšuje davčno osnovo na podlagi izmišljenih odhodkov ali pa odhodkov, ki jih proti pravilom davčne zakonodaje uvršča med odhodke.

#### **a) Stroški dela in stroški reprezentance**

Podjetje lahko povečuje stroške dela na podlagi ponaredb navidezno zaposlenih, ki jih v podjetju ni več oziroma sploh nikoli niso bili v njem zaposleni. Med stroške dela pa zaradi omejitve plač (ali visoke progresivne obdavčitve) prikrito vključuje tudi del zneska plač lastnikov oziroma posloводства. Pri potnih stroških se pogosto obračunavajo kilometrine in dnevnice na podlagi izmišljenih poslovnih dogodkov (Čokelc, 2002, str. 12). Za stroške reprezentance se štejejo le stroški (na primer za zabavo ali pogostitev), ki so dejansko nastali v razmerju s poslovnimi partnerji in se le-ti lahko verodostojno dokazujejo na podlagi računov in druge dokumentacije (Urh, 2008).

#### **b) Stroški vzdrževanja**

Davčne utaje pri stroških vzdrževanja so lahko dveh vrst (Čokelc, 2002, str. 13):

- knjiženje stroškov kljub neustreznim podlagam: pomeni knjiženje nekaterih zasebnih (ali izmišljenih) izdatkov med stroške vzdrževanja pri podjetju,
- knjiženje stroškov kljub omejitvam: pri tem gre za neupoštevanje računovodskih standardov. Podjetje izkaže stroške vzdrževanja sredstev, čeprav se zaradi posega poveča vrednost sredstev oziroma podaljša doba uporabnosti (in bi zato moralo knjižiti kot povečanje nabavne vrednosti).

#### **c) Stroški reklame in svetovanja**

Darila, podkupnine, prispevki podjetja in podobno se prikrivajo s knjiženjem le-teh med stroške reklame in svetovanja. Namen tega je prikrivanje izmišljenih odhodkov (na primer davčno, pravno ali podjetniško svetovanje), knjiženje stroškov v celoti (čeprav jih davčni predpisi omejujejo), ali pa knjiženje izdatkov, ki pravno niso dovoljeni (Čokelc, 2002, str. 13).

#### **d) Stroški uporabe stvari in pravic**

Tovrstni stroški so knjiženi na podlagi navideznih pogodb. Z namenom izognitve nadzoru domačega davčnega organa utajevalci plačila najemnin, licenčnin in drugih pravic nakažejo v tujino. Dajalci stvari in pravic so pogosto tuja hčerinska podjetja davčnega zavezanca (Čokelec, 2002, str. 13).

#### **e) Stroški materiala**

##### **e.1) Izmišljeni stroški materiala in nabave**

Davčni utajevalci na podlagi izmišljenih računov (na primer samoizdaja dobaviteljevih računov, ponovna uporaba dobaviteljevih računov) povečujejo zaloge materiala oziroma trgovskega blaga, ki kasneje ob prodaji povečujejo stroške materiala. Poleg ponarejenih računov se izdajo tudi tem prilagojene dobavnice materiala ali blaga. Druga možnost utaje je uporaba napačnih računov. Namen tega je višji znesek na računu od dejanskega. V tem primeru kupec z nakazilom na dobaviteljev račun plača dejanski znesek, razliko pa z gotovino ali z nakazilom na anonimni račun (Tavčar, 2007, str. 12–13).

##### **e.2) Neknjižen popust**

Zavezanec si ustvari višje stroške materiala oziroma blaga, ko nabavno vrednost knjiži na podlagi prejetih računov, vendar pri tem ne knjiži tudi prejetih popustov. Stanje se med kupcem in prodajalcem izravna s kupčevim prevzemom materiala ali blaga ali z nakazilom na anonimni račun (Tavčar, 2007, str. 13).

##### **e.3) Nabava materiala za osebne namene**

29. člen ZDDPO-2 določa, da so priznani odhodki le tisti, ki so neposredno potrebni za opravljanje dejavnosti (ZDDPO-2, 2006, čl. 29). To pa ne morejo biti izdatki za osebne namene.

#### **f) Amortizacija**

##### **f.1) Izmišljen obseg amortizacije**

Znesek amortizacije se lahko poveča z amortiziranjem (Čokelec, 2002, str. 14):

- nerazpoložljivih osnovnih sredstev,
- razpoložljivih sredstev, ki imajo izkazano večjo nabavno vrednost.

Do prevar pride z večkratnim amortiziranjem istega osnovnega sredstva ali pa z amortiziranjem tega istega sredstva istočasno pri več davčnih zavezancih. Primer so sredstva, dana v najem, saj se lastništvo in posestvo razhajata (Tavčar, 2007, str. 13).

## **f.2) Amortiziranje po spremenjeni razčlenitvi sredstev**

Davčni zavezanec spremeni razčlenitev osnovnih sredstev z namenom pridobitve možnosti amortizacije po višjih stopnjah. Takšno naklepno napačno razčlenitev zavezanec stori ali ob nakupu osnovnega sredstva ali kasneje ob otvoritveni bilanci. Poznamo dve obliki (Čokelc, 2002, str. 14):

- če se neamortizirljiva sredstva prenesejo med bilančne postavke za amortizirljiva sredstva,
- če se osebno sredstvo prikaže kot amortizirljivo.

## **f.3) Amortiziranje pred prenosom v uporabo**

Davčni zavezanec ponaredi datum nabave sredstva z namenom predčasne amortizacije (Tavčar, 2007, str. 13).

## **f.4) Izredni odpis**

Za izredni odpis je ključnega pomena prilagajanje dejanskega stanja. Ta se prilagodi tako, da se osnovno sredstvo ponovno ovrednoti in omogoči dodatna amortizacija zaradi padajočih nabavnih cen (Čokelc, 2002, str. 15).

## **g) Izmišljena izguba**

Način davčne utaje na podlagi izmišljene izgube lahko davčni utajevalec uporabi na vseh področjih poslovanja kjer so možni viri izgube. Ta naj bi po besedah utajevalcev nastala zaradi (Čokelc, 2002, str. 15):

- nenamenskega skladiščenja ali poškodovanih oziroma zastarelih zalog,
- izmeta proizvodov,
- kupcev s slabo bonitetno oceno, kar posledično vodi do odpisa terjatev,
- upravljanja premoženja.

Poleg tega lahko do izmišljene izgube pride tudi s premikom (napačnim knjiženjem) le-te. V prvem primeru gre za premik zasebne izgube na podjetje, v drugem pa za premik izgube med podjetji.

### **2.2.3 Davčne utaje pri sredstvih**

Utajevanje DDPO je možno tudi na podlagi bilance stanja. Utajevalec si prizadeva za zmanjševanje sredstev ali pa povečevanje obveznosti do virov sredstev.



### **a) Prikrivanje na podlagi popisa**

Do zmanjševanja sredstev lahko pride z namenoma napačnim oziroma ponarejenim popisom. S tem se prikrije črno stanje sredstev in njihova poraba. Takšne ponaredbe izhajajo iz (Čokelc, 2002, str. 15):

- zapisa napačnih vrednosti ali količin,
- popravkov drugih postavk na popisnih dokumentih.

Kadar gre za napačno popisovanje količin, se te zmanjšajo pri podjetju in tretji osebi na podlagi (Čokelc, 2002, str. 16):

- neknjiženja učinkov, ki so zaradi uvedbe nove tehnologije postali večji – s tem so možne črne zaloge,
- izločitve navidezno manj kakovostnega materiala ali blaga na podlagi predpostavke, da takšnega blaga oziroma nastalih proizvodov ni mogoče prodati – ti se zato pri popisu izločijo, kasneje pa prisvojijo,
- izpustitve že utajenih sredstev iz popisa.

### **2.2.4 Davčne utaje pri obveznostih do virov sredstev**

Podlaga za zmanjšanje davčne osnove prek obveznosti do virov sredstev so po navadi izmišljeni stroški in odhodki ali preveč ovrednotena sredstva.

#### **a) Izmišljene rezervacije**

Utajevalec oblikuje rezervacije brez upoštevanja davčnopравnih predpisov. Te najpogosteje utemeljuje s ponarejenimi listinami. Primeri izmišljenih rezervacij so rezervacije (Čokelc, 2002, str. 16):

- do tretjih oseb (na primer za neobstoječe obveznosti ali pa obveznosti do oseb, s katerimi ima delodajalec sklenjeno delovno razmerje na podlagi navideznih pogodb),
- za jamstva brez pravnih in moralnih obveznosti do tretjih oseb (za koriščenje garancije na izdelke oziroma uveljavljanje odškodnin),
- za neobstoječe možne izgube (na primer popravki terjatev),
- za neobstoječe stroške (za velika popravila).

#### **b) Izmišljene obveznosti**

V praksi so poznane tako kratkoročne kot tudi dolgoročne izmišljene obveznosti. Utajevalci jih uporabljajo za izkazovanje tako imenovanega črnega premoženja. Najpogostejši primer izmišljene obveznosti je na podlagi navidezne pogodbe knjižena obveznost do navideznega upnika (Čokelc, 2002, str. 16).

### **3 PRIMERI IZOGIBANJA PLAČILU DAVKA OD DOHODKA PRAVNIH OSEB**

#### **3.1 Primeri multinacionalk**

##### **APPLE INC.**

Tehnološki velikan Apple je na področju izmikavanja plačilu davčnih obveznosti zelo dejaven. Zunaj ZDA ustvari približno dve tretjini dobička, za katerega pa vsaj doslej procentualno ni plačal veliko davka. Preiskovalci evropske komisije so ugotovili, da je družba Apple na Irskem (kjer je davčna stopnja sicer 12,5 %) leta 2003 plačala DDPO po le enoodstotni učinkoviti davčni stopnji, ta pa se je do leta 2014 znižala celo na pol tisočinke % (Javornik, 2017, str. 20). Omenjeno dejstvo evropska komisija smatra kot nedovoljeno državno pomoč s strani Irske namenjeno ameriški multinacionalki. Ta naj bi tako v 11 letih znašala kar 13 milijard EUR, ki naj bi jih Irska sedaj morala izterjati od družbe Apple.

Tako kot številna druga velika podjetja tudi Apple uporablja strategijo "Dvojni irski" (angl. *Double Irish*). Ta izraz je postal sinonim za zniževanje davčne osnove oziroma izogibanje plačilu davkov (Bowers, Drucker, 2017). Bistvo takšne strategije je izkoriščanje različnih davčnih stopenj in osnov. Ameriška zakonodaja namreč nalaga plačilo DDPO oseb tam, kjer se dobiček ustvari, medtem, ko irska zakonodaja za kriterij uporablja sedež podjetja. "Dvojni irski" pravzaprav pomeni, da mora imeti multinacionalka na Irskem dve podjetji; eno, ki ustvarja dobiček s prodajo, in drugo, ki ima pravice do izkoriščanja intelektualne lastnine v prodajanih izdelkih. Prva, prodajna podružnica izrablja trikrat nižjo irsko davčno stopnjo, druga pa pobira licenčnino, ki na Irskem ni obdavčena (Flegar, 2016).

Apple je na Irskem ustanovil dve hčerinski družbi. Prva, Apple Sales International je ekskluzivna prodajalka vseh Applovih izdelkov v Evropi, na Bližnjem vzhodu, v Afriki in Indiji (Javornik, 2017, str. 20). Druga, proizvodna družba Apple Operations Europe pa izdeluje Applove aparate za svetovni trg. Obe hčerinski družbi delujeta po sistemu, da večino dobička preusmerita drugi družbi, s sedežem v davčno ugodnejšem območju.

Konec leta 2015 je družba Apple tudi že sklenila poravnavo z italijansko finančno upravo in plačala 318 milijonov EUR davka za obdobje med letoma 2008 in 2013. Italijanske oblasti so namreč ugotovile, da je Apple v tem času v Italiji ustvaril čez milijardo EUR dobička, od tega pa plačal le okoli 30 milijonov EUR davčnih obveznosti (Javornik, 2017, str. 21).

##### **GOOGLE – ALPHABET INC.**

Google velja za najbolj razvpitega davčnega izmikavta v EU. Podobno kot Apple je tudi družba Google doslej vse dobičke iz evropskega poslovanja prijavljala na Irskem. Samo v letu 2015 so se izognili plačilu več kot treh milijard EUR, ko so približno 15 milijard EUR

evropskih prihodkov preusmerili v bermudsko podružnico (Javornik, 2017, str. 23). Na enak način naj bi v isti podružnici v davčni oazi pristalo že okoli 58 milijard EUR dobička.

Google podobno kot druga ameriška multinacionalna podjetja izkorišča irske in nizozemske davčne predpise, ki z ustanavljanjem zapletenih struktur podružnic omogočajo izogibanje plačilu davčnih obveznosti. Namen takih družb je, da dobiček, ki je pridobljen v eni državi, preusmerijo v jurisdikcijo davčnih oaz v države z nižjo ali celo ničelno obdavčitvijo. Tovrstna praksa je sicer legalna, vendar pa povzroča neenake gospodarske pogoje. Družba Google ima na evropskem trgu ustanovljene tri podružnice, dve na Irskem in eno na Nizozemskem. Gre za tako imenovano "strukturo sendviča". Prva podružnica na Irskem, Google Ireland Limited ustvari večino prihodkov na evropskem trgu, ki jih potem prenakaže nizozemski podružnici Google Netherlands Holdings BV. Slednja, ki obstaja le na papirju, saj zaposlenih sploh nima, preusmeri te prihodke nazaj v drugo irsko podružnico Google Ireland Holdings Unlimited, ki pa je davčna rezidentka Bermudov in tako davkov od dohodka pravnih oseb tam ne plačuje (Huš, 2016).

Sicer pa se je Google podobno kot Apple že poravnal z italijansko davčno upravo s plačilom 306 milijonov EUR davčnih obveznosti za poslovanje v Italiji v obdobju med letoma 2002 in 2015. Poleg tega je tudi britanska davčna uprava od družbe že izterjala za približno 160 milijonov EUR neplačanih davkov v obdobju od 2005 do 2015. Postopke proti multinacionalki vodijo tudi francoske in španske oblasti, ki pa sankcij še niso izrekli (Javornik, 2017, str. 21).

## **SABMILLER PLC**

Podjetje SABMiller je drugo največje globalno pivovarsko podjetje, s poslovanjem po skoraj celotnem svetu, natančneje v osemdesetih državah sveta. V letu 2016 je bilo sicer prevzeto s strani edinega večjega podjetja v panogi, podjetja Anheuser-Busch InBev. Globalni dobiček podjetja SABMiller znaša okoli 2 milijardi funtov (približno 2,2 milijardi EUR) na leto, ki ga doseže s prodajo piva blagovnih znamk Grolsch, Peroni in Miller (Zbirka priročnikov o davčni tajnosti, b.l., str. 16).

V letu 2010 je bilo s strani svetovne organizacije ActionAid objavljeno poročilo, ki temelji na šestmesečni raziskavi poslovanja ganske pivovarne Accra Brewery in še petih drugih afriških podjetij, ki so v lasti podjetja SABMiller. Ugotovljeno je bilo da je hčerinska družba Accra Brewery v Gani izkazala izgubo in dve leti ni plačala DDPO, čeprav je v omenjeni državi druga največja prodajalka piva, katerega letno prodaja za okoli 29 milijonov funtov ob vsakoletni rasti prodaje. Preiskovana hčerinska podjetja so vsako leto nakazala na milijone evrov svojim sestrskim podjetjem v davčnih oazah. Po ugotovitvah organizacije ActionAid so do leta 2010 nakazala vseh afriških podjetij družbe SABMiller v davčne oaze znašala (Zbirka priročnikov o davčni tajnosti, b.l., str. 16):

- približno 49 milijonov EUR so obravnavana afriška podjetja nakazala drugemu hčerinskemu podjetju na Nizozemskem kot plačilo licenčnine za uporabo blagovne znamke,
- približno 46 milijonov EUR so znašala plačila za poslovne storitve hčerinskemu podjetju v Švici,
- približno 37 milijonov EUR je bilo izkazanih kot plačilo surovin, ki naj bi jih hčerinski podjetji v Gani in Tanzaniji kupili od podjetja na Mauritiusu, čeprav so bile te surovine poslane neposredno iz Južne Afrike,
- nenazadnje si je gansko hčerinsko podjetje od podjetja iz Mauritiusa sposodilo zajeten denarni znesek, za katerega je moralo plačevati obresti v višini preko 500.000 EUR letno.

Po oceni organizacije ActionAid so bile afriške vlade zaradi omenjenih praks družbe SABMiller doslej letno prikrajšane za več kot 20 milijonov EUR davkov. (Zbirka priročnikov o davčni tajnosti, b.l., str. 16) .

## **3.2 Primeri slovenskih podjetij**

### **PRIMER 1**

Primer slovenskega podjetja je objavil FURS, ki je pri davčnem nadzoru odkril nepravilnosti pri poslovanju z davčno oazo. Zaradi varovanja osebnih podatkov identitete tega zavezanca niso objavili. Pri nadzoru so ugotovili, da davčni zavezanec nabavlja blago od dobavitelja – družbe, ki posluje v davčno ugodnejšem območju. Ta družba za dobavljeno blago navadno izdaja račune, plačila zanj pa prejemajo na račun poslovnega subjekta s sedežem v davčno ugodnejšem območju (pogosto je ta odprt v sosednjih državah, največkrat v Avstriji). Ob nadzoru je bilo ugotovljeno, da družba za prodano blago ni izdala računa zavezancu, pri katerem se je davčni nadzor izvršil. Zavezanec naj bi z omenjenim dobaviteljem poslovno sodeloval zgolj na podlagi ustnih naročil in dogovorov, poleg tega imajo podpisano le splošno osnovno pogodbo o dobavi. Ugotovljeno je bilo tudi, da dobaviteljsko podjetje z davčno ugodnejšega območja nima zaposlenih in, da jo vodi odvetniška družba, ki upravlja še številne druge poslovne objekte. Prav tako omenjeno podjetje nima objavljenih informacij na internetni strani ter s pristojnim s podjetja ni mogoče vzpostaviti kontakta. Po obravnavi vseh okoliščin se je ugotovilo, da je bila dobava blaga navidezna, s čimer se je prikrila pravilna nabavna vrednost (dejanska vrednost je nižja) in posledično zmanjšala davčna osnova. Razlika med nabavno vrednostjo blaga in zaračunano vrednostjo blaga v tovrstnih primerih ostaja na računih v davčno ugodnejših območjih. Po zaključenem nadzoru davčnega zavezanca se je ugotovila pravilna nabavna vrednost blaga, kar je vodilo do povečanja razlike v ceni ter do višje davčne osnove za obračun DDPO (FURS, 2017b, str. 5).

## **PRIMER 2**

Tudi naslednji primer (identiteta je zakrita iz enakega razloga kot v prejšnjem primeru) izhaja iz inšpekcijske obravnave davčnega zavezanca s strani slovenskega finančnega urada. Davčni organ je obravnaval zavezanca, ki je deloval kot posrednik pri dajanju kreditov in izkazoval prihodke zgolj iz naslova posredniških provizij. Inšpekcijskemu postopku so bile predložene sklenjene pogodbe med posojilodajalcem in posojilojemalcem, iz katerih je bilo razvidno, da je bil posojilodajalec poslovni objekt iz območja davčnih oaz, z odprtim računom v sosednji Avstriji. Slednjemu so tudi pripadale zaračunane obresti iz naslova posojil. Ugotovilo pa se je, da posojilodajalec iz davčne oaze ni razpolagal s sredstvi, ki so bila predmet posojila, ampak so ta sredstva dejansko pripadala zavezancu – posredniku, ki jih je z istovrstno dejavnostjo že prej ustvaril s poslovanjem v Sloveniji. Poslovni subjekt iz davčno ugodnejšega območja torej sploh ni imel na voljo začetnega kapitala za posojanje sredstev. Nadaljnje se je ugotovilo, da za poslovnimi subjekti, tako za domnevnim posrednikom kot tudi posojilodajalcem iz davčne oaze stojijo iste fizične osebe. Davčni organ je v nadaljevanju preiskave prišel do ugotovitve, da je vse posle dajanja posojil dejansko vršil zavezanec slovenskega davčnega sistema, ki je tako z navideznim poslovanjem (dajanje kreditov s strani poslovnega subjekta s sedežem v davčno ugodnejšem območju) prikrival lasten posel (dajanje posojil fizičnim osebam po visokih obrestnih merah). Z omenjenimi dejanji je poslovni subjekt iz davčne oaze navidezno izkazoval prihodke iz naslova obresti, posledično so se ti prihodki pri zavezancu izkazovali prenizko, prav tako davčna osnova in davek iz naslova DDPO (FURS, 2017b, str. 5–6).

## **PRIMER 3**

Tako kot pri prejšnjih dveh primerih je tudi v tem identiteta storilca zakrita in tudi tokrat je FURS ugotovil sporno, navidezno poslovanje. Slovenski zavezanec je namreč nabavljal material pri različnih dobaviteljih s sedežem v EU. Pri tem je najel podjetje (s sedežem v davčno ugodnejšem območju) za posredovanje pri nabavi materiala, kateremu je plačeval provizijo za opravljene storitve. Iz naslova plačanih provizij je v knjigovodskih knjigah uveljavljal tudi odhodke, vendar pa pri tem ni izkazoval kakršnihkoli ugodnosti, ki bi jih imel zaradi posredovanja najetega podjetja, niti ni izkazoval nobenih drugih aktivnosti v zvezi z nabavo materiala, ki bi mu jih nudilo podjetje, kateremu je sicer plačeval provizijo v odstotku nabavne vrednosti materiala. Ker slovenski zavezanec ni mogel dokazati upravičenega poslovnega razloga opisanega dejanja, mu je davčni organ očital navidezno poslovanje z namenom zniževanja davčne osnove za plačilo DDPO (FURS, 2017b, str. 6).

## **HENKEL SLOVENIJA D.O.O.**

Mednarodni koncern Henkel je skupaj s podjetjem Tovarna Zlatorog Maribor leta 1990 ustanovil podjetje, ki se je leta 1998 preimenovalo v Henkel Slovenija. Podjetje z nekaj manj kot 700 zaposlenimi ima sedež v Mariboru, ukvarja pa se s proizvodnjo in prodajo pralnih praškov. Zanimivo pri tej družbi je to, da je imela še leta 2014 približno 54 milijonov EUR

celotnega dobička oziroma 8,8 milijonov EUR plačanega DDPO, naslednje leto pa je vrednost čistega dobička padla na slabih 12 milijonov EUR, od tega pa so plačali `le` še približno 2 milijona EUR davka. Vzrok za takšno spremembo pa ne tiči v zmanjšanem obsegu poslovanja, ampak kot sledi v nadaljevanju, v modelu poslovanja (Kordež, 2017).

Za finančne razlike med letoma 2014 in 2015 je odgovoren predvsem proizvodni del poslovanja družbe Henkel Slovenija. Do vključno leta 2014 so namreč sami kupovali material za proizvodnjo in posledično so matičnemu podjetju, koncernu Henkel s sedežem v Nemčiji zaračunavali dokončane proizvode. V letu 2015 pa so se v koncernu odločili za prehod na nov model poslovanja, tako imenovan ONE!GSC (angl. *Global Supply Chain*) model. V tem primeru vse podružne proizvodne enote (tako kot mariborska) nastopajo kot "toll manufacturer", kar pomeni, da matičnemu podjetju zaračunavajo samo še opravljeno storitev proizvodnje, material pa ne kupujejo več same. Za tak sistem so se v koncernu odločili na podlagi racionalizacije in večje dobičkonosnosti na ravni celotnega koncerna. Ne glede na vse pa se je v letu 2015 v podjetju Henkel Slovenija začel zmanjševati dobiček, pa čeprav ob še nekoliko večjem obsegu proizvodnje, prodajne cene pa se niso znižale. Ugotovimo lahko, da so v podjetju preko prilagoditve transfernih cen za opravljeno storitev na višino stroškov preusmerjali dobiček v druge države. (Kordež, 2017).

## **HIPOTETIČEN PRIMER**

Hipotetičen primer prikazuje v praksi precej pogost način izogibanja DDPO s preusmerjanjem dobička preko obresti z ustanavljanjem podružnic v Luksemburgu. Ta država, ki ima sicer najvišji BDP na prebivalca, je znana kot svojevrstna davčna oaza.

Matično podjetje, poimenovano recimo SVN, s sedežem v Sloveniji zaradi uspešnega poslovanja ustanovi hrvaško podružnico, imenovano HRV. V normalnih pogojih bi bila vsaka transakcija med omenjenima podjetjema prej ali slej obdavčena. Pogoste so finančne transakcije – posojila, ki si jih povezana podjetja nakazujejo med seboj. Slovensko podjetje SVN bi za prejete obresti od posojila hrvaškemu podjetju HRV plačalo davek v Sloveniji, hrvaško podjetje pa bi za plačane obresti uveljavljala davčno olajšavo in posledično ne plačalo davka. Za obvod plačila davka v Sloveniji je matično podjetje SVN še v Luksemburgu ustanovilo dve posredniški hčerinski družbi. Obe družbi, poimenovani LUX1 in LUX2 se ukvarjata le s finančnimi posli. Hrvaška podružnica preko plačil obresti od prejetega posojila družbe LUX1 prenese dobiček v Luksemburg in uveljavlja davčno olajšavo za plačane obresti ter posledično ne plača davka. Tudi družba LUX1 davka od prejetih obresti ne plača, saj zatem podjetje SVN posodi podoben znesek z enako obrestno mero drugi luksemburški družbi LUX2. Družbi LUX1 in LUX2 nato zaprosita pristojne luksemburške organe naj ju obravnavajo kot eno podjetje, z utemeljitvijo, da je posojilo družbe LUX1 hrvaški podružnici zgolj posredovano od podjetja SVN. Ker je prošnja odobrena, lahko LUX1 uveljavlja davčno olajšavo, ki skoraj v celoti izniči obdavčitev obresti prejete s Hrvaške. Na koncu bi pričakovali, da bo slovensko matično podjetje plačalo

davek od prejetih obresti družbe LUX2, vendar temu ni tako, saj sta z vidika slovenske davkarije SVN in LUX2 isto podjetje in tako ne obdavči nobenih medsebojnih transakcij.

## **4 BOJ PROTI IZOGIBANJU DAVKOM OD DOHODKA PRAVNIH OSEB**

V zadnjih letih Organizacija za gospodarsko sodelovanje in razvoj (OECD) priznava, da države v razvoju zaradi izmikanja davkom multinacionalnih podjetij izgubijo več sredstev, kot jih pridobijo s pomočjo razvitih držav. Po raziskavi organizacije Christian Aid, opravljene leta 2009, naj bi države v razvoju zaradi izogibanja plačilu DDPO utrpeli izgubo v višini 160 milijard ameriških dolarjev na leto. (Zbirka priročnikov o davčni tajnosti, b.l., str. 8). Podoben znesek, 160-190 milijard EUR je ocena izgub prihodkov v proračunih držav EU (V Fokusu, 2018).

Številna podjetja izkoriščajo kompleksnost davčnih pravil in slabo sodelovanje držav članic med seboj za to, da dobičke preusmerjajo v davčno bolj ugodne države. Takšno ravnanje ni v skladu s pravično porazdelitvijo bremena med davčne zavezance in izkrivlja pošteno konkurenco med podjetji (Evropska komisija, 2015).

Po raziskavah največje nevladne organizacije, mreže za pravične davke (Tax justice Network), ki se bori proti davčnim oazam, je danes že 10-15 % svetovnega BDP-ja skritega v davčnih oazah. Poleg tega se preko slednjih steče okoli 85 % bančnih transakcij in kar dve tretjini tujih neposrednih investicij (Mekina, 2016).

### **4.1 Večja transparentnost sistema**

Davčni uradi držav v razvoju trdijo, da jim tajnost davčnih oaz in **netransparentnost računovodskih izkazov** podjetij onemogočata učinkovito odkrivanje davčnega izmikanja. Trenutni mednarodni računovodski standardi namreč od multinacionalnih podjetij zahtevajo le navedbo skupnega zneska svojega dobička ter davka, ki ga plačajo na svetovni ravni. Brez razčlenitve dobička po državah je težko odkriti izmikanje davkom, ki nastane na primer s prirejanjem transfernih cen med podjetji. Na podlagi omenjenega bi morali računovodski standardi zahtevati poročanje po posameznih državah. S tem namenom bi moralo vsako multinacionalno podjetje v svoje letne računovodske izkaze vključiti (Zbirka priročnikov o davčni tajnosti, b.l., str. 20):

- imena držav v katerih posluje in imena svojih hčerinskih družb v teh državah,
- podatke o prodaji, nakupu, stroških dela, številu zaposlenih, neobdavčenem dobičku in sredstvih za vsako državo,
- podatke o davku, ki ga je plačalo v posamezni državi.

Uprava za mednarodne računovodske standarde soglasja za uvedbo omenjenega sistema še ni dala, seveda pa ni presenetljivo, da multinacionalna podjetja takšnega standarda ne podpirajo.

Eden večjih problemov za obsežno izmikanje davkom je tudi **tajnost davčnih oaz**, v katerih podjetja hranijo oziroma skrivajo svoje dobičke. Če bi se države – davčne oaze zavezale k temu, da drugim državam avtomatično pošiljajo potrebne podatke, bi bil storjen ogromen korak proti izogibanju davkom. V trenutnih sporazumih o izmenjavi podatkov z davčnimi oazami je določeno, da izmenjava poteka le na zahtevo, in ne avtomatično. Davčni uradi morajo najprej pridobiti ustrezne dokaze o potencialnem davčnem izmikljanju določenega podjetja, šele nato lahko od davčne oaze zahtevajo podatke. (Zbirka priročnikov o davčni tajnosti, b.l., str. 21).

Davčne uprave oziroma preiskovalci davčnega izogibanja preko davčnih oaz pogosto težko ugotovijo kdo je **upravičeni lastnik podjetja**. Ta lahko namreč z uporabo anonimnih slamnatih podjetij, zastopnikov ali drugih metod uspešno skriva svojo pravo identiteto. Poleg avtomatične izmenjave podatkov bi bila rešitev za boj proti izogibanju davkom tudi uvedba centralnega registra, ki bi tako davčnim uradom kot tudi običajnim državljanom omogočal dostop do podatkov o dejanskih oziroma upravičenih lastnikih podjetij. (Zbirka priročnikov o davčni tajnosti, b.l., str. 23). Omenjeni predlog so sicer evropski poslanci že podprli v januarju leta 2018 (V Fokusu, 2018).

## 4.2 Reforme sistema

V zadnjem času se s strani davčnih strokovnjakov čedalje pogosteje omenja, da je za učinkovitejše obdavčenje podjetij potrebna reforma samega sistema. Problem se kaže v tem, da mednarodni davčni sistem ne odraža več dejanskega delovanja multinacionalk. Trenutni davčni predpisi namreč upoštevajo, da različne pravne osebe, ki so sicer združene v eno multinacionalko, delujejo neodvisno druga od druge. V resnici takšna hčerinska podjetja, združena v matično, delujejo kot ena sama pravna oseba in sledijo eni sami poslovni strategiji. Ena izmed rešitev za omenjeno dejstvo bi bila uvedba pristopa, na podlagi katerega bi po vnaprej določenih formulah podjetje obdavčili v tistih državah, kjer dejansko posluje. S tem bi se izničile razlike med državo poslovanja podjetja in državo, kjer to podjetje prijavlja svoj dobiček. Posledično bi to pomenilo, da podjetja ne bi imela več koristi od ustanavljanja (fiktivnih) hčerinskih družb v davčni oazah, kar je trenutno ena najpogostejših strategij za izogibanje davkom (Zbirka priročnikov o davčni tajnosti, b.l., str. 24).



### **4.3 Ukrepi Evropske komisije za omejitev možnosti izogibanja davkom**

Davčni zavezanci pogosto delujejo v nasprotju z dejanskim namenom zakonodaje in izkoriščajo razhajanja med nacionalnimi davčnimi sistemi, da bi dosegli kar se da nizko davčno osnovo za plačilo DDPO. Zavezanci lahko v nekaterih državah izkoristijo nizke davčne stopnje ali dvojne odbitke oziroma zagotovijo, da njihovi prihodki ostanejo neobdavčeni, tako da v eni državi (jurisdikciji) zanje uveljavljajo odbitek, pri čemer se tudi v drugi državi ne vključijo v davčno osnovo. Takšno delovanje davčnih zavezancev ob neučinkoviti obravnavi pristojnih organov vodi do ustvarjanja nepoštene davčne konkurence. Z namenom preprečevanja omenjenih praks je Svet EU 12. julija 2016 sprejel **direktivo o določitvi pravil proti praksam izogibanja davkom, ki neposredno vplivajo na delovanje notranjega trga** (Uradni list Evropske unije). Ta direktiva, ki se pogosto navaja kot **direktiva proti izogibanju davkom**, se uporablja za vse davčne zavezance, ki so zavezani za plačilo DDPO v eni ali več državah članicah. Njeno področje pa zajema tudi stalne poslovne enote zavezancev za DDPO, ki so sicer rezidenti tretjih držav, vendar se te poslovne enote nahajajo v EU. Države članice morajo direktivo v svoje zakone in druge predpise prenesti do 31. decembra 2018, veljati pa začne s 1. januarjem 2019 (Evropska komisija, 2016b, str. 3–4).

Direktiva EU proti izogibanju davkom temelji na treh glavnih stebrih.

#### **1. Zagotavljanje učinkovitega obdavčenja v EU**

Eno izmed temeljnih načel obdavčevanja dohodka pravnih oseb je, da naj bi podjetja davek plačevala tam, kjer ustvarjajo dobiček. Z direktivo proti izogibanju davkom skuša Evropska komisija pomagati državam članicam pri uresničitvi tega načela. V direktivi so namreč vključeni pravno zavezujoči ukrepi za boj proti nekaterim najpogostejšim shemam davčnega izogibanja (Evropska komisija, 2016a).

#### **2. Višja davčna preglednost**

Ustrezna davčna preglednost je bistvenega pomena za odkrivanje praks agresivnega davčnega načrtovanja ter za zagotovitev poštene davčne konkurence. Sprejet sveženj ukrepov vsebuje tudi nekoliko spremenjeno direktivo o upravnem sodelovanju, katere namen je povečanje preglednosti davkov, ki jih plačujejo gospodarske družbe (Evropska komisija, 2016a). V EU se na podlagi tega že postopno uvajajo obvezne avtomatične izmenjave podatkov o davčnih stališčih med članicami. Namen takšnega ukrepa je zagotoviti državam članicam vse potrebne podatke na podlagi katerih bi lahko določile pravične davčne osnove in učinkovito odkrivanje podjetij, ki bi se skušala izogniti pravičnemu deležu davčne obveznosti.

Davčni uradi posameznih držav članic EU bodo tako avtomatično prejeli podatke (Smrekar, 2018, str. 25):

- o imetnikih finančnih računov v tujini, tako fizičnih kot pravnih osebah, vključno s podatkom o stanju na računu oziroma vrednostjo računa,
- v primeru depozitnih računov podatek o skupnem bruto znesku obresti, vplačanih in prepisanih na račun med koledarskim letom,
- v primeru skrbniških računov pa poleg obresti dodatno še podatke o dividendah in drugih dohodkih, ki se vplačajo ali pripišejo na račun, oziroma iztržkih od prodaje ali odkupa finančnih sredstev.

### **3. Zagotavljanje enakih konkurenčnih pogojev**

Izogibanje davkom in nelojalna davčna konkurenca sta globalni problem, zato morajo ukrepi za njuno preprečevanje slediti tudi mednarodne institucije izven meja EU. Evropska komisija tako želi s sporočilom o zunanji strategiji za učinkovito obdavčenje utrditi sodelovanje z mednarodnimi partnerji v boju proti izogibanju davkom, spodbujati pravične obdavčitve v svetu na podlagi mednarodnih standardov in oblikovati skupni pristop k zunanjim grožnjam izogibanja davkom (Evropska komisija, 2016a). Le tako bi se lahko zagotovili pravični konkurenčni pogoji za vse gospodarske družbe v vseh državah sveta.

Z namenom preprečevanja agresivnega davčnega načrtovanja, sprejeta direktiva uvaja več pravno zavezujočih ukrepov na šestih specifičnih področjih: priznavanje odhodkov za obresti, izstopna obdavčitev, klavzula o menjavi, splošno pravilo o preprečevanju zlorab, pravila o nadzorovanih tujih družbah in okvir za obravnavo hibridnih neskladij (Svet Evropske unije, 2018).

#### **a) Priznavanje odhodkov za obresti**

Multinacionalke svoje družbe, ki se nahajajo v jurisdikcijah z visokimi davki, pogosto financirajo z dolžniškim kapitalom in tako poskrbijo, da te – financirane družbe plačujejo umetno zvišane obresti odvisnim družbam v jurisdikcijah z nizkimi davki. S tem se zmanjša davčna osnova družbe, ki plačuje obresti, in se poveča v družbi, ki te obresti prejema v državi, kjer so davki nizki. Posledično se s takim delovanjem znižuje davčna osnova na ravni celotne skupine (Simič, 2016).

Za preprečevanje takšnega ravnanja je v 4. členu obravnavane direktive določeno (Direktiva sveta EU, 2016):

- da se stroški izposojanja vedno priznajo v obsegu, v katerem davčni zavezanec prejme obresti ali druge obdavčljive prihodke od finančnih sredstev,

- preseženi stroški izposojanja se priznajo v davčnem letu, v katerem nastanejo, le do 30 % dobička davčnega zavezanca pred obrestmi, davki in amortizacijo (EBITDA) ali do zneska 1 milijon EUR, odvisno od tega, kateri znesek je višji,
- dobiček pred obrestmi, davki in amortizacijo v davčnem letu, ki ni v celoti absorbiran s stroški izposojanja, ki jih je imel davčni zavezanec zadnjem ali predhodnih davčni letih, se lahko prenese na naslednja davčna leta.

#### **b) Izstopna obdavčitev**

Svojo davčno osnovo lahko zavezanci znižajo tudi s prenosom svojega davčnega rezidentstva oziroma sredstev v jurisdikcijo z nizkimi davki. Takšne prakse povzročajo erozijo davčne osnove v državi odhoda, ki bi ji v prihodnosti onemogočale uveljavljati pravice do obdavčitve prihodkov zavezancev, katerih prihodki so že bili ustvarjeni, vendar še ne realizirani. Na podlagi 5. člena direktive bodo v prihodnje zavezanci za prenos svojega rezidentstva, sredstev ali poslovne enote, obdavčeni (Evropska komisija, 2016b, str. 8).

#### **c) Klavzula o menjavi**

Posamezne države se čedalje pogosteje odločajo za izvzetje tujega dohodka iz obdavčitve, saj le-ta pogosto pripelje do težav, povezanih z zagotavljanjem olajšav v obliki odbitka za davke, plačane v tujini. Negativna posledica izvzemanja tujega dohodka, sicer nenamerna, je spodbujanje vstopa neobdavčenega ali nizko obdavčenega dohodka na trg EU in nato njegovo kroženje, ki je v številnih primerih neobdavčeno. Z namenom preprečevanja takšnih praks se uveljavljajo klavzule o menjavi. Slednje davčnemu zavezancu nalagajo dolžnost plačila davka (namesto, da bi bil oproščen plačila), pri tem pa se mu prizna olajšava za davek, plačan v tujini. S takim posredovanjem se družbe odvrta od preusmerjanja dobička iz jurisdikcij z visokimi davki v območja z nizkimi davki (Simič, 2016).

#### **d) Splošno pravilo o preprečevanju zlorab**

Zakonodaje na področju davkov se praviloma ne razvijajo dovolj hitro, da bi vključevale vse potrebne posebne zaščite za preprečevanje sicer kompleksnih shem davčnega načrtovanja oziroma izogibanja davkom. Na podlagi omenjenega je zelo koristno pravilo o preprečevanju tovrstnih zlorab; to namreč določa, da se prakse davčnih zlorab zajamejo kljub odsotnosti posebnega pravila proti izogibanju davkom. Splošno pravilo o preprečevanju zlorab je zasnovano z namenom odprave vrzeli, ki se lahko pojavljajo v zakonodajah in drugih pravil posameznih držav. Davčnim organom naj bi takšno pravilo omogočilo preprečevati davčnim zavezancem nepošteno izkoriščanje davčnih ureditev (Evropska komisija, 2016b, str. 9).

#### **e) Pravila o nadzorovanih tujih družbah**

Za uvedbo tega ukrepa so `odgovorne` družbe s praksami davčnega načrtovanja, s katerimi preusmerijo velike zneske dobičkov iz (visoko obdavčene) matične družbe v odvisne družbe, s sedežem v davčno ugodnejših jurisdikcijah. Dohodek, ki se preusmeri v odvisno družbo (po navadi v davčno oazo) je običajno mobilni pasivni dohodek. Pri običajni shemi bi se na primer znotraj skupine lastništvo neopredmetenih sredstev preneslo na odvisno družbo v davčni oazi, tej pa bi se potem v obliki plačila za uporabo teh sredstev preusmerjali dohodki. Pravila o nadzorovanih tujih družbah pa dohodek nizko obdavčene odvisne tuje družbe ponovno pripišejo njeni matični družbi. Slednji se zaračuna davek na ta dohodek, v državi kjer je rezidentka (običajno je to država z višjimi davki). Namen omenjenih pravil je torej odprava spodbude za preusmerjanje dohodka, da bi bil ta obdavčen po nižji stopnji v drugi državi (Evropska komisija, 2016b, str. 9–10).

#### **f) Okvir za obravnavo hibridnih neskladij**

Do hibridnih neskladij pride zaradi razlik v pravni opredelitvi plačil (finančnih instrumentov) ali poslovnih subjektov, ko medsebojno delujeta dva različna pravna sistema. Posledično lahko zavezanci izkoriščajo takšna neskladja za uveljavljanje dvojnih odbitkov, torej odbitka v obeh sodelujočih državah, ali odbitka prihodkov v eni državi brez njihove vključitve v drugi. S takšnimi dejanji si pogosto zavezanci izven meja EU zmanjšujejo svojo celotno davčno obveznost na območju EU. Okvir za obravnavo hibridnih neskladij zato določa, da pravno opredelitev hibridnega instrumenta ali subjekta s strani države članice, v kateri nastanejo plačilo, stroški ali izguba, odvisno od primera, uporabi tudi druga (vključena) država članica, s čimer se zagotovi, da države članice uvedejo pravila za učinkovito preprečevanje teh neskladij (Evropska komisija, 2016b, str. 10).

### **SKLEP**

Neodvisno od njihovega materialnega premoženja ali pripadnosti določeni državi je pri davčnih zavezancih bolj ali manj enostavno zaznati odpor do plačevanja davkov. Na eni strani imamo lahko zavezance, ki se skušajo davkom izogniti na legalen način, z optimiziranjem davčne osnove – tu gre predvsem za iskanje pravnih vrzeli v zakonodaji davčnega prava. Nasprotno delujejo davčni utajevalci protizakonito. Ti sicer lahko davek utajijo iz razloga malomarnosti, precej več pa je takih, ki to storijo povsem naklepno. Do utaje davka pa lahko pride tudi zaradi pravno nedoločno opredeljene davčne obveznosti.

Utajevalci se lahko (uspešno ali neuspešno) davku od dohodka pravnih oseb izognejo na več načinov. Z računovodskega vidika obstajajo možnosti tako na aktivni in pasivni strani bilance stanja kot tudi na prihodkovni in odhodkovni strani v izkazu poslovnega izida. Vse tovrstne možnosti pa imajo enak motiv – zmanjševanje davčne osnove z navideznim zniževanjem prihodkov oziroma zviševanjem odhodkov.

Zavezanci, ki plačajo manj davka kot bi ga dejansko morali, ne škodujejo le državnemu proračunu, temveč zaradi ustvarjanja nelojalne konkurence škodujejo tudi drugim zavezancem, ki davke pošteno plačujejo. Na njih se pogosto prevali breme, ko zaradi izpada fiskalnih prihodkov državne institucije ukrepajo z višanjem davčne stopnje oziroma drugimi ukrepi.

Za pravilno odmero davkov in posledično tudi za preprečevanje davčnih goljufij ter utaj je najpomembnejše tesno sodelovanje davčnih institucij med seboj. Temu sledijo tudi ukrepi Evropske komisije katerih ključni element je uvedba avtomatične izmenjave podatkov o davčnih stališčih med članicami EU. Smotrnost takšnih izmenjav se bo izkazala v prihodnosti, saj je bil ukrep komaj pred kratkim sprejet. Bolj ali manj pa je lahko jasno, da dokler bo obstajala potreba po plačevanju davkov, bodo obstajale tudi utaje le-teh.

## LITERATURA IN VIRI

1. Bowers, S., & Drucker, J. (2017, 6. november). Skrivna zgodba o Applovem skoku v davčno oazo. *Delo*. Najdeno 21. marca 2018 na spletnem naslovu <http://www.delo.si/ozadja/skrivna-zgodba-o-applovem-skoku-v-davcno-oazo.html>
2. Čokelc, S. (1998). *Davčne utaje*. Ljubljana: Društvo davčnih svetovalcev Slovenije.
3. Čokelc, S. (2002). *Davčne utaje ter ponaredbe in prevare pri davku od dobička*.
4. Evropska komisija (2015, 18. marec). *Boj proti izogibanju davkom od dohodkov pravnih oseb : Komisija predstavila sveženj ukrepov za davčno preglednost*. Sporočilo komisije za medije. Bruselj: Evropska komisija, 2015.
5. Evropska komisija (2016a, 28. januar). *Pravično obdavčenje: Komisija predstavlja nove ukrepe za boj proti izogibanju davkom od dohodka pravnih oseb*. Sporočilo komisije za medije. Bruselj: Evropska komisija, 2016.
6. Evropska komisija. (2016b, 28. januar). *Direktiva Sveta o določitvi pravil proti praksam izogibanja davkom, ki neposredno vplivajo na delovanje notranjega trga*. Sporočilo komisije državam članicam. Bruselj: Evropska komisija, 2016.
7. Finančna uprava Republike Slovenije. (2017a). *Davek od dohodkov pravnih oseb*. Ljubljana: Finančna uprava Republike Slovenije.
8. Finančna uprava Republike Slovenije. (2017b). *Nadzor poslovanja z davčnimi oazami*. Ljubljana: Finančna uprava Republike Slovenije.
9. Flegar, V. (2016, 31. avgust). Po evropski »kazni« za Apple davčna in nato namesto TTIP še trgovinska vojna z ZDA. *Dnevnik*. Najdeno 21. marca 2018 na spletnem naslovu <https://www.dnevnik.si/1042750220>
10. Huš, M. (2016, 22. december). Google se je lani izognil plačilu treh milijard evrov davkov. *Slotech*. Najdeno 19. marca 2018 na spletnem naslovu <https://slotech.com/novice/t690070#crt>
11. Javornik, L. (2017, 26. maj). Evropska zanka za vratom davčnih izmikavtov se zateguje – toda počasi. *Manager*, str. 20-23.
12. Jeraj, D., & Končan, D. (2003). *Vodnik po osebnih davkih*. Ljubljana: Pasadena.
13. Jeretina, I. (2008). *Davčne utaje v slovenskem gradbeništvu* (diplomsko delo). Ljubljana: Ekonomska fakulteta.
14. Kočevar, T. (2015, 28. september). Davčna utaja, izogibanje plačilu davka ter davčno prevaljevanje. *Ipom*. Najdeno 11. maja 2018 na spletnem naslovu <http://ipom.si/2015/09/davcna-utaja-izogibanje-placilu-davka-ter-davcno-prevaljevanje/>
15. Kordež, B. (2017, 6. december). Izogibanje davkom brez davčnih oaz – primer Henkla Slovenija. *Damijan blog*. Najdeno 16. marca 2018 na spletnem naslovu <https://damijan.org/2017/12/06/izogibanje-davkom-brez-davcnih-oaz-primer-henkla-slovenija/>
16. Kovač, B. (2016, 8. april). Davčna utaja kot vrednota? *Mladina*. Najdeno 9. maja 2018 na spletnem naslovu [https://www.mladina.si/?\\_\\_rewriter=1&id=173533&](https://www.mladina.si/?__rewriter=1&id=173533&)

17. Kozina, J. (2011). *Razlikovanje med davčnim izogibanjem, davčnim zaobidenjem in davčno zatajitvijo v davčnem in kazenskem pravu* (magistrsko delo). Maribor: Pravna fakulteta.
18. Kruhar Puc, R. (2004). *Ko nas obišče davčni inšpektor*. Ljubljana: Primath
19. Mekina, B. (2016, 8. april). S.O.S. *Mladina*. Najdeno 9. maja 2018 na spletnem naslovu [https://www.mladina.si/?\\_\\_rewriter=1&id=173577&](https://www.mladina.si/?__rewriter=1&id=173577&)
20. Sa, P., STA. (2018, 26. januar). Apple bo v domovino vrnil večino dobička iz tujine. *Manager*, str. 7.
21. Simič, I. (2016). Direktiva proti izogibanju davkom. *Denar*. Najdeno 12. maja 2018 na spletnem naslovu <http://revijadenar.si/direktiva-proti-izogibanju-davkom/>
22. Smrekar, T. (2017, 26. junij). Opozarjamo, na kaj je pri poslovanju z davčno ugodnejšimi območji pozoren Furs. *Finance*, str. 5.
23. Smrekar, T. (2018, 26. januar). Kako znižate davek na dobiček. *Posebna priloga Financ*, str. 12, 13.
24. Svet Evropske unije. (2016). *Direktiva Sveta EU 2016/1164*. Najdeno 12. maja 2018 na spletnem naslovu <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/SL/TXT/?uri=CELEX%3A32016L1164>
25. Svet Evropske unije. (2017). *Sveženj ukrepov za preprečevanje izogibanja davkom*. Najdeno 12. maja 2018 na spletnem naslovu <http://www.consilium.europa.eu/sl/policies/anti-tax-avoidance-package/>
26. Tavčar, K. (2007). *Prevare v računovodskih izkazih* (diplomsko delo). Ljubljana: Ekonomska fakulteta.
27. Urh, P. (2008, 28. september). Kako zabavo spraviti v stroške podjetja. *Finance*. Najdeno 9. maja 2018 na spletnem naslovu <https://www.finance.si/224773?cctest&>
28. V Fokusu. (2018, 27. februar). Izogibanje davkom ali davčna utaja: davčni slovarček. *Publishwall*. Najdeno 11. maja 2018 na spletnem naslovu <http://www.publishwall.si/vfokusu/post/353741/izogibanje-davkom-ali-davcna-utaja-davcni-slovarcek>
29. Vičič, D. (2014, 6. november). Legalna kraja. *Mladina*. Najdeno 22. marca 2018 na spletnem naslovu <http://www.mladina.si/161807/legalna-kraja/>
30. Zakon o davku od dohodkov pravnih oseb (ZDDPO-2). *Uradni list RS št. 117/06, 56/08, 76/08, 5/09, 96/09, 110/09 – ZDavP-2B, 43/10, 59/11, 24/12, 30/12, 94/12, 81/13, 50/14, 23/15, 82/15, 68/16 in 69/17*.
31. Zbirka priročnikov o davčni pravičnosti. (b.l). *Razumevanje davkov in razvoja*. Najdeno 9. maja 2018 na spletnem naslovu [http://www.ekvilib.org/wp-content/uploads/2017/06/prirocnik-Razumevanje-davkov-in-razvoja\\_SLO.pdf](http://www.ekvilib.org/wp-content/uploads/2017/06/prirocnik-Razumevanje-davkov-in-razvoja_SLO.pdf)