

Kazenskopravni vidik davčnih zatajitev

*mag. Vanja Verdel Kokol
višja sodnica na Okrožnem sodišču v Mariboru*



KAZENSKO PRAVO (varstvo človeka in družbenih vrednot)

KAZENSKO MATERIALNO PRAVO

SPLOŠNI DEL

POSEBNI DEL – kazniva dejanja

24. poglavje KZ-1, kazniva dejanja zoper gospodarstvo (26 kaznivih dejanj)

kazniva dejanja, ki pomenijo kršitev državnih interesov na davčnem in carinskem področju

DAVČNA ZATAJITEV

KAZENSKO PROCESNO PRAVO



Kazenska odgovornost v Republiki Sloveniji se sme uveljavljati:

- ob spoštovanju ustavno zagotovljenih človekovih pravic in temeljnih svoboščin v demokratični ureditvi ter
- na načelih pravne države
- zaradi storjenih kaznivih dejanj na podlagi ugotovljene krivde



- človekovo protipravno ravnanje,
- ki ga zakon zaradi nujnega varstva pravnih vrednot določa kot kaznivo dejanje in
- hkrati določa njegove znake ter
- kazen za krivega storilca

KRIVDA

- praviloma **NAKLEP**
- odgovornost za **MALOMARNOST** – mora biti posebej predpisana



- *Nullum crimen, nulla poena sine lege praevia.*
- *Nullum crimen sine lege certa.*

Nikomur ne sme biti izrečena kazen ali druga kazenska sankcija za dejanje, ki ga zakon ni določil kot kaznivo dejanje, še preden je bilo storjeno, in za katero ni bila z zakonom predpisana kazen ali druga kazenska sankcija.



Uporaba poznejšega, za storilca milejšega zakona (7. člen KZ-1)

(1) Za storilca kaznivega dejanja se uporablja zakon, ki je veljal ob storitvi kaznivega dejanja.

(2) Če se po storitvi kaznivega dejanja zakon spremeni (enkrat ali večkrat), se uporablja zakon, ki je milejši za storilca.



BLANKETNE NORME

- norme, ki same v celoti ne določajo zakonskega stanu določenega kaznivega dejanja,

temveč se glede posameznih znakov sklicujejo na norme, sprejete v predpisih z drugih pravnih področij (dopolnilne norme – npr. ZDavP-2, ZJF, ZDDV-1, ZDoh-2, ZDMV)

Blanketna kazenskopravna norma in dopolnilna norma iz drugega predpisa tvorita pravno celoto.

➤ **izrecne**

➤ **tihe** - predpostavljajo uporabo dopolnilne norme za razlago kazenske norme (npr. zloraba položaja ali zaupanja pri gospodarski dejavnosti)



Primer tipične (izrecne) blanketne norme: DAVČNA ZATAJITEV

- **specialna oblika goljufije (davčna goljufija), storjena na škodo državnega proračuna**
- **temeljno fiskalno kaznivo dejanje; abstraktni delikt ogrožanja**
(poskus praktično ni mogoč)

Obsodilne sodbe za davčno zatajitev (po portalu SI-STAT):
2014 (24) 2015 (30) 2016 (24)

- **to je cca 5 % od vseh kaznivih dejanj zoper gospodarstvo** (gospodarskih kaznivih dejanj: okoli 5 % vseh kaznivih dejanj, ki jih v tekočem letu obravnavajo sodišča)



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



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

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

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

- npr. davčⁿⁱ vrtiljak, pri katerem tri ali več oseb s kompleksnimi operacijami doseže vrnitev DDV, do katere niso upravičeni



- ***tax avoidance*** – zakonita davčna evazija, izogibanje plačevanju davkov, dopustna ravnanja davčnih zavezancev, namenjena zmanjševanju njihove davčne obveznosti

- npr. prenos sredstev v države z ugodnejšim davčnim režimom, prenos kapitalskih dobičkov v države z nižjimi davčnimi stopnjami

- ***tax evasion*** – nezakonita davčna evazija, davčna utaja, protipravno izogibanje plačilu davkov; prekršek ali kaznivo dejanje



❖ Preslepitev

(storilec da lažne podatke o pridobljenih dohodkih, stroških, predmetih, blagu ali drugih okoliščinah, ki vplivajo na ugotovitev davkov in drugih predpisanih obveznosti ali kako drugače preslepi organ, pristojen za odmero ali nadzor nad obračunavanjem in plačevanjem teh obveznosti)

- preslepitev je v lažnem prikazu dejanskega stanja, ki ga organ dojame kot resnično.

➤ ni pomembno, na kakšen način in v kakšni obliki je davčna napoved vložena - pisno ali ustno na zapisnik ali z naknadno danimi podatki na zahtevo davčnega organa

❖ Opustitev



Vsaka izvršitvena oblika mora vključevati objektivno bistvo:

1. preslepitev oz. opustitev, izvršeno na enega od predpisanih načinov, in

2. pogoj za sam obstoj kaznivega dejanja:

- obveznost, ki se ji storilec izogiba (utaja davkov, prispevkov, carin), ali
- davek, ki mu je neupravičeno vrnjen,

v obsegu velike premoženjske vrednosti (nad 50.000 EUR – 3. tč. IX. odst. 99. čl. KZ-1) - **objektivni pogoj kaznivosti** - sestavni del zakonskega opisa kaznivega dejanja; materialna predpostavka kaznivosti, ki pa ni element kaznivega dejanja - ni treba, da je posledica zajeta z naklepom

Uresničitev objektivnega bistva je motivirana:

- **z namenom po izognitvi plačila predpisanih obveznosti ali**
- **z namenom po neupravičeni vrnitvi davka**

- če se npr. računovodja velike gospodarske družbe zmoti pri knjiženju, praviloma ne bo podano kaznivo dejanje, ker ni takšnega namena

Navedena namena tvorita t.i. subjektivno bit kaznivega dejanja (zajema okoliščine dejanja, ki ležijo v duševnem področju storilca in s katerimi zakonodajalec v inkriminaciji opisuje določene cilje, ki jih storilec zasleduje).

Naklep v takem položaju - že kot del bistva kaznivega dejanja in ne le kot prvina krivde (dvojni položaj naklepa)



- **direktni naklep** (storilec se zaveda svojega dejanja - izvršitvenega dejanja, posledice in vzročne zveze - in ga hoče storiti)
- **eventualni naklep** (storilec se zaveda, da lahko stori dejanje, pa v to privoli)



11a. čl. Zakona o prekrških (Prekršek in kaznivo dejanje)

1) Zoper storilca, ki je bil v kazenskem postopku pravnomočno spoznan za krivega kaznivega dejanja, ki ima tudi znake prekrška, ali je bila zaradi takega dejanja kazenska ovadba zoper njega zavržena na podlagi postopka poravnavanja ali odloženega pregona, se ne vodi postopek o prekršku in se mu tudi ne izrekajo sankcije za prekrške.

(2) Če je bil kazenski postopek za kaznivo dejanje, ki ima tudi znake prekrška, pravnomočno ustavljen, ali je bila izdana pravnomočna oprostilna sodba, ali je bil obtožni akt pravnomočno zavrjen ali zavržen, ali je bila kazenska ovadba zavržena, se postopek za prekršek zoper storilca vodi le, če ga razlogi za navedeno odločitev ne izključujejo.

- če je vložena ovadba: postopek o prekršku se ne more začeti; če se je začel, pa se prekine in se ne sme nadaljevati, dokler ni postopek v zvezi s kaznivim dejanjem pravnomočno končan;

56. čl. KZ-1 – VŠTETJE

Globa, ki jo je obsojenec plačal za prekršek, se mu všteje v kazen, izrečeno za kaznivo dejanje, katerega znaki imajo tudi znake prekrška.

Načelo NE BIS IN IDEM (10. čl. ZKP)

Nihče ne sme biti preganjan in kaznovan zaradi kaznivega dejanja, za katero je bil s pravnomočno sodno odločbo **oproščen ali obsojen** ali je bil kazenski postopek zoper njega pravnomočno **ustavljen** ali je bila obtožba zoper njega pravnomočno **zavrnjena**.



- **sodba ESČP, Maresti proti Hrvaški, 25. 6. 2009 – kršitev *ne bis in idem***
- **sodba ESČP, A in B proti Norveški, 15. 11. 2016 – ni kršitve 4. čl. Protokola 7 k EKČP (prepoved *ne bis in idem*) – dopustnost kazenske obsodbe po naložitvi davčne globe**
- **sodba Sodišča EU, 5. 4. 2017, C-217/15 in C-350/15, predhodno odločanje**

Razlaga 50. čl. Listine Evropske unije o temeljnih pravicah – nacionalna zakonodaja lahko omogoča **kazenski pregon** zaradi neplačila davka na dodano vrednost **po naložitvi pravnomočne davčne sankcije** za ista dejanja, če je bila ta sankcija naložena družbi, ki je pravna oseba, navedeni kazenski pregon pa je začet proti fizični osebi.

Prepoved *ne bis in idem* - to jamstvo mora biti v temelju zagotovljeno tudi, kadar je zoper posameznika še pred uvedbo kazenskega postopka že tekel prekrškovni postopek, ki je bil pravnomočno končan, če:

- **narava dejanja in teža predpisane sankcije za prekršek kažeta na to, da je šlo v resnici za kaznivo ravnanje, ki ima naravo "kaznivega dejanja",**
- **iz opisa prekrška je razvidno, da temelji na identičnih ali bistveno enakih dejstvih, kot je očitano dejanje, ki je predmet kazenskega postopka.**

Trditve revidenta: podana je litispendenca oziroma se odloča o že rešeni zadevi (res iudicata), ker o istem historičnem dogodku tečeta davčni in kazenski postopek.

Stališče Vrhovnega sodišča

litispendenca (in res iudicata) se nanaša na primere, ko se odloča o isti zadevi oziroma o istem zahtevku. Historični dogodek je lahko predmet več postopkov, če iz njega izhajajo različni zahtevki. Odločanje v davčnem in kazenskem postopku pa ni odločanje o istem zahtevku.



➤ obdolženec kot direktor družbe v poslovnih knjigah in obračunih DDV, DMV in okoljske dajatve ni obračunal in plačal davčnih obveznosti za avtomobile - za več mesecev, s tem da v posameznih davčnih obdobjih znesek utajenega davka ni presegal 50.000,00 EUR

➤ neplačilo DDV, DMV in okoljske dajatve za mesece, ki jih je pritožbeno sodišče izločilo iz opisa kaznivega dejanja, ne presega velike premoženjske koristi oziroma 50.000,00 EUR, ki je kot objektivni pogoj kaznivosti določena pri kaznivem dejanju davčne zatajitve (novela KZ-1B!)

➤ zato posamezni dejstveni opisi predstavljajo le znake prekrškov

➤ interpretacija, ki bi preko seštevka vrednosti iz posameznih dejanj omogočala pretvorbo prekrškov v kaznivo dejanje, bi presegla okvir dovoljene razlage določb Kazenskega zakonika in bi bila obsojencu v škodo



- obveznosti plačila DDV, DMV in okoljske dajatve se obračunavajo in plačujejo na enak način in izvirajo celo iz iste dejavnosti in istih vozil, dejanja so časovno in prostorsko ozko povezana, storjena so z enotnim naklepom, izražajo enotnost volje in so usmerjena v kršitev iste pravno varovane dobrine, zato je vse tri obveznosti treba šteti kot celoto - gre za eno kaznivo dejanje
- obsojenčev naklep glede višine obveznosti, ki so bile predmet kaznivega dejanja - vseskozi enoten in usmerjen v pridobitev skupne premoženjske koristi, ne pa le v pridobitev vsakokratne premoženjske koristi v posameznih davčnih obdobjih
- delitev izvršitvenega ravnanja na posamezna obdobja ali posamezna ravnanja glede na homogenost storilčevega ravnanja nasprotuje vsebini konkretne zadeve kot celovitega življenjskega dogodka in smislu kazenske določbe o davčni zatajitvi - nasprotna razlaga zakonske določbe bi pomenila diskriminatorno obravnavo posameznih davčnih utajevalcev



- trditve obrambe: nezakonita prijava na podlagi domnevno ukradenih dokumentov obtožencu je bila podlaga za sprožitev davčnega postopka; obtožencu onemogočen vpogled v davčni spis
 - *neupoštevno* -
- davčni organ na podlagi 24. člena ZIN dolžan vsebino podane prijave **po uradni dolžnosti preveriti**, zadošča že sama prijava brez priloženih listin (ki naj bi bile pridobljene protipravno); davčni organ bi torej že na podlagi same prijave, brez priloženih listin, prišel do podatkov, na katerih temeljijo očitana kazniva dejanja
- obstoj kaznivega dejanja davčne zatajitve **ni vezan** na davčno odločbo, s katero bi bile ugotovljene kršitve predpisanih davčnih obveznosti

Obsojencu se je očitala **preslepitev z navedbo lažnih podatkov o davčnih odhodkih**, izvirajočih iz rezervacij, oblikovanih in uveljavljenih v nasprotju z določbami 20. člena Zakona o davku od dohodkov pravnih oseb ter Slovenskih računovodskih standardov.

Stališče VS RS:

Sklicevanje na te določbe je presplošno. Iz izreka ni razvidno, **za katero vrsto rezervacij** sploh gre. Navedba lažnih podatkov je konstitutiven znak predmetnega kaznivega dejanja, zato je **konkretizacija** tega zakonskega znaka nujna. Dejanje, katerega zakonski znaki v izreku sodbe niso v celoti konkretizirani, ni kaznivo dejanje.

- predmet očitka: rezervacije za pričakovane izgube iz kočljivih pogodb (navedeno v obrazložitvi)



- kadar gre za več kaznivih dejanj
- realni, idealni

NAVIDEZEN STEK – le eno kaznivo dejanje

NAVIDEZEN IDEALNI STEK

(specialnost, subsidiarnost, konsumpcija, inkluzija)

inkluzija

(po presoji konkretnih okoliščin je kriminalna količina enega kaznivega dejanja je v primerjavi z drugim zanemarljiva, postranska okoliščina hujšega kaznivega dejanja – dvojno kaznovanje bi bilo nesmiselno)

sodba VS RS I Ips 50014/2010, 18. 12. 2012

sodba VSK II Kp 30421/2011, 3. 9. 2015

- kaznivo dejanje davčne zatajitve je obd. storil s tem, da je v davčnih napovedih lažno prikazoval stroške kupljenega goriva, pri čemer je prikazoval tudi nakup goriva, ki ga dejansko ni kupil - s tem prikazoval in uveljavljal preveč stroškov.
- glede na tako ravnanje ni mogoče zaključiti, da je kriminalna količina listinskega kaznivega dejanja (ponarejanja poslovnih listin) zanemarljiva, malo pomembna spremljevalna okoliščina obeh temeljnih kaznivih dejanj
- Vrhovno sodišče zato pritrjuje stališču pritožbenega sodišča, da kaznivo dejanje ponarejanja poslovnih listin predstavlja **samostojno kriminalno količino.**



STORILEC (davčni zavezanec oz. odgovorna oseba ali pooblaščenec davčnega zavezanca)

NAPELJEVALEC (npr. davčni svetovalec)

POMOČNIK (pomagač – KZ-1)

Storilec in sotorilec (20. člen KZ-1)



(1) Storilec kaznivega dejanja je vsak, ki ga stori osebno ali z izrabljanjem in vodenjem ravnanj drugega (posredni storilec).

(2) Storilec kaznivega dejanja je tudi vsak, ki skupaj z drugim stori kaznivo dejanje, tako da zavestno sodeluje pri storitvi ali kako drugače odločilno prispeva k storitvi (sotorilec).

Posredno storilstvo - ena izmed oblik storilstva, ki pa ima določene specifične lastnosti;

- storilec kaznivega dejanja iz ozadja vodi dejavnost drugega; tisti, ki neposredno izvršuje kaznivo dejanje, je le njegova podaljšana roka;

posredni storilec - tisti, ki ima oblast nad dejanjem. Vodi drugega (dejanskega storilca) k ravnanju, ki ga posredni storilec dejansko šteje za svojega; *dejanski storilec je v bistvu le „sredstvo“ za dosego cilja; le neposredno izvrši voljo posrednega storilca;*



- obdolženec pravnomočno obsojen za nadaljevano kaznivo dejanje davčne zatajitve, izrečena kazen štiri leta in deset mesecev zapora, stranska denarna kazen 700 dnevni zneskov po 50,00 EUR, skupno 35.000,00 EUR

očitek:

- da je kot zakoniti zastopnik in dejanski poslovodja družbe kot davčne zavezanke za DDV in DMV ob predložitvah mesečnih obračunov DDV in DMV **posredoval** predstavniku Davčnega urada Ljubljana v nasprotju z določilom 110. člena Zakona o davčnem postopku (ZDavP) **lažne podatke** o vrednosti izvršenega prometa družbe iz naslova prodaje rabljenih motornih vozil in drugega blaga ter opravljenih storitev, saj ga je prikazoval v manjši vrednosti od dejanske ter s tem davčni organ preslepil o višini davčne obveznosti iz naslova DDV in DMV



- v opisu dejanja ni navedeno, da je obsojenec obrazce o mesečnih obračunih davka predložil osebno, ampak da je davčnemu organu le-te posredoval
- kdo oziroma katera računovodkinja je davčne obrazce izpolnila in poslala davčnemu organu, ni odločilno
- odločilno je, da so bili obračuni davka posredovani davčnemu organu s strani davčnega zavezanca, katerega zakoniti zastopnik in dejanski poslovodja je bil edino obsojenec



- obtoženi je dne 27. 11. 2007 po elektronski pošti preko E. E., ki je za družbo X d.o.o. opravljala računovodske posle, vložil obrazec za obračun davka na dodano vrednost (DDV-0) za obdobje od 1. 10. 2007 do 31. 10. 2007, kajti njegova družba je bila mesečni zavezanec za DDV
- navedbe obtoženca: predhodno je parafiral vse inkriminirane račune, odobril njihovo likvidacijo in jih nato posredoval v računovodstvo kot podlago za odbitek vstopnega DDV
- dejstvo, da obtoženi sam ni vlagal obrazcev za obračun DDV, ker je šlo za rutinsko delo računovodstva, obtoženega ne more razbremeniti krivde



- Ni odločilno, kdo je obrazec fizično izpolnil in ga vložil oz. posredoval davčni upravi, pač pa je bistveno, da je bil obrazec posredovan oz. predložen davčni upravi s strani davčnega zavezanca, torej družbe X d.o.o., katerega edini lastnik in dejanski direktor je bil obtoženi (smiselno enako tudi sodba Vrhovnega sodišča RS I Ips 15103/2010 z dne 28. 5. 2015).
- Rutinsko računovodsko oddajanje obrazcev ne omaja zaključka, da je obtoženi z vložitvijo obrazca za obračun DDV (preko E. E.) naklepno dal lažne podatke o stroških, ki vplivajo na ugotovitev davkov, vse z namenom, da se njegovo podjetje izogne plačilu davkov pravnih oseb.



Sodba VS RS I Ips 247/2007, 8. 11. 2007

❖ opis obsojenčevega ravnanja, to je **odreditev računovodskemu servisu**, naj opravi določeno nezakonito knjižbo, pomeni opis njegovega izvršitvenega dejanja, zaradi katerega je druga oseba, ki pa dejanja ni štela za svojega, fizično izpolnila obsojenčevo odredbo, ki je dejanje, katerega je odredil, štel za svoje in je zato obsojenec storilec kaznivega dejanja

❖ sedaj: **čl. 20/I KZ-1** Storilec kaznivega dejanja je vsak, ki ga stori osebno ali z izrabljanjem in vodenjem dejanj drugega (posredni storilec)



STATUS STORILCA

- ✓ obsodba zaradi kaznivega dejanja zatajitve finančnih obveznosti, izrečena pogojna obsodba (eno leto in osem mesecev zapora s preizkusno dobo treh let)
- ✓ ugotovitev sodišča: obtoženi je bil v inkriminiranem obdobju **dejanski direktor** družbe X d.o.o.
- ✓ obramba: takšni zaključki sodišča so v nasprotju z veljavno pravno ureditvijo, saj izraza dejanski direktor ZGD-1 ne pozna



Stališče sodišča:

- za presojo zakonskih znakov kaznivega dejanja davčne zatajitve je relevanten kazenski zakon: ne gre za *delicta propria* - to kaznivo dejanje lahko stori vsak, kdor z namenom, da bi se sam ali kdo drug popolnoma ali deloma izognil plačilu dohodnine, davkov in drugih predpisanih obveznosti finančnih ali pravnih oseb, da lažne podatke...
- torej ni treba, da je storilec formalni direktor, ampak zadošča, da storilec **de facto prevzame vlogo poslovnega organa družbe** (obtoženi je imel glavno in vodilno besedo v družbi glede vseh poslov)

Napeljevanje



Kdor drugega naklepoma napelje, da stori kaznivo dejanje, se kaznuje, kakor da bi ga storil sam. (37. čl. KZ-1)

Napeljevanje - posebno premišljeno delovanje napeljevalca na storilca, da se odloči za storitev kaznivega dejanja; storilec mora zaznati napeljevalčevo sporočilo!

Napeljevanje je mogoče storiti na različne načine: s prigovarjanjem, z obljubljanjem, z zahtevanjem, ukazovanjem;

- posamezne oblike udeležbe se ne morejo kumulirati, kaznivost napeljevanja je tako izključena pri morebitnem obstoju kakršnekoli udeležbe po drugih določbah

(Sodba VS RS XI Ips 96357/2010)



(1) Kdor naklepoma pomaga storilcu pri naklepnem kaznivem dejanju, se kaznuje, kakor da bi ga sam storil, sme pa se kaznovati tudi mileje.

(2) Kot pomoč pri storitvi kaznivega dejanja se šteje zlasti: če da kdo storilcu nasvet ali navodila, kako naj stori kaznivo dejanje, če mu da na razpolago sredstva ali odstrani ovire za storitev, če vnaprej obljubi, da bo prikril kaznivo dejanje, storilca, sredstva, s katerimi bo kaznivo dejanje storjeno, sledi kaznivega dejanja, predmete, nastale s kaznivim dejanjem ali premoženjsko korist, pridobljeno s kaznivim dejanjem.

Je lahko Republika Slovenija kot upnica davčne terjatve oškodovanka v kazenskem postopku?



- o neporavnanih davčnih obveznostih se ne odloča po pravilih civilnega obligacijskega prava, pač pa so predmet posebnega upravnega - davčnega postopka, v katerem je glede davčne obveznosti lahko izdana tudi upravna odločba, ki predstavlja izvršilni naslov za izterjavo neplačanih davščin zoper davčnega zavezanca
- v **adhezijskem postopku** (ko kazensko sodišče odloča po pravilih civilnega materialnega prava) tako ni mogoče prisoditi premoženjskopравnega zahtevka, ki bi se nanašal na plačilo terjatve iz naslova neplačanega davka
- **RS se napoti na pravdo**



- sodišče prve stopnje bi moralo obtožencu izreči ukrep odvzema premoženjske koristi glede na to, da ni bilo pogojev za odločanje o premoženjskopravnem zahtevku oškodovanca
- ukrep odvzema premoženjske koristi, ki je pridobljena s kaznivim dejanjem ali zaradi njega, izhaja iz načela, da nihče ne more obdržati premoženjske koristi, pridobljene s kaznivim dejanjem - gre za izravnavo stanja, kot je bilo pred storitvijo kaznivega dejanja (prvi odstavek 74. člena KZ-1)
- ukrep odvzema premoženjske koristi je v razmerju do premoženjskopravnega zahtevka subsidiaren



- če premoženjsko korist pridobi družba in ne obdolženec, se lahko le gospodarski družbi odvzame premoženjska korist
- vendar: če je gospodarski družbi že izdana odločba v davčnem postopku, ki zajema celotno premoženjsko korist, odvzem premoženjske koristi v kazenskem postopku ne pride v poštev (VS RS sodba I Ips 42419/2011, 26. 2. 2015)



- določitev posebnega pogoja v izrečeni pogojni obsodbi, da obtoženec v treh letih po pravnomočnosti sodbe **vrne premoženjsko korist**, ki predstavlja višino premalo plačane dohodnine, **nima pravne podlage**
- kot poseben pogoj v okviru pogojne obsodbe se lahko naloži samo tista vrnitev premoženjske koristi, glede katere ima oškodovanec potreben pravni naslov v prisojenem premoženjskopравnem zahtevku iz adhezijskega postopka ali pa iz posebne pravde
(tako izhaja tudi iz sodbe in sklepa VSK II Kp 48801/2013)

ZASTARANJE

- davčna zatajitev po prvem in drugem odstavku 249. čl. KZ-1 **(kazen od 1 do 8 let zapora)** – **20 let**
- davčna zatajitev po tretjem odstavku 249. čl. KZ-1 **(kazen do 2 let zapora)** – **10 let**
- davčna zatajitev po četrtem odstavku 249. čl. KZ-1 **(kazen od 3 do 12 let zapora)** – **30 let**

Sodba Sodišča EU C-42/17 z dne 5. 12. 2017 (predlog za sprejetje predhodne odločitve - Ustavno sodišče Italije)

- ne uporabijo se nacionalne določbe o zastaranju v zvezi s kaznivimi dejanji na področju DDV, če te določbe preprečujejo naložitev učinkovitih kazenskih sankcij v veliko primerih velikih goljufij, ki škodijo finančnim interesom EU ali pa če določajo za primere velikih goljufij, ki škodijo finančnim interesom EU, krajše zastaralne roke kot za primere velikih goljufij, ki škodijo finančnim interesom države članice, RAZEN, če bi bilo kršeno načelo zakonitosti ali prepovedi retroaktivne uporabe strožje zakonodaje

Za razliko od prič, ki zaznavajo dejstva zunaj kazenskega postopka,

izvedenci ugotavljajo dejstva med samim postopkom

po odredbi sodišča.



- osebe, ki imajo določeno strokovno znanje in
- jih je v postopek za razjasnitev posameznih dejstev za pravilno uporabo kazenskega materialnega prava (redkeje oz. izjemoma za pravilno uporabo kazenskega procesnega zakona ali kakšnega drugega zakona)
- pritegnilo sodišče s **pisno odredbo** (v praksi običajen predhodni dogovor z izvedencem)
- da podajo svoj: **izvid** (posnetek stanja) in **mnenje** (izvid, strokovna pravila, znanje, izkušnje)



PRIČA:

- do izida postopka čim bolj indiferentna
- ne podaja svojega mnenja

IZVEDENEC:

- dolžan skrbeti, da se v okviru zaupanega mu izvedenskega dela okoliščine in dejstva kar najbolj raziščejo
- podaja svoje mnenje



§ 85 Strafprozeßordnung - StPO:

Določbe o zaslišanju prič se uporabljajo za zaslišanje strokovno usposobljenih oseb, če je to potrebno za ugotavljanje preteklih dejstev ali okoliščin, ki jih je mogoče zaznati le s pomočjo posebnih strokovnih znanj.

Naše pravo: nima splošne določbe; v sodni praksi uveljavljeno:

strokovnjaki NFL, računovodje, davčni strokovnjaki, svetovalci...



- izvedenec je k svojemu delu poklican **v kazenskem postopku** po odreditvi izvedenstva
- izvedena priča si mnenje (praviloma) oblikuje **neodvisno** od tega, ali je (bo) kazenski postopek sploh uveden
- izvedena priča je **nenadomestljiva**, kot je neponovljiv dogodek, ki mu je bila priča
- izvedenca kot nosilca strokovnih znanj je (praviloma) **mogoče nadomestiti** z drugim



➤ pomočnik sodišča

✓ **sodišče** vodi dokazovanje, postavlja izvedencu vprašanja in zahteva pojasnila glede izvida in mnenja (čl. 252/III ZKP)

✓ **izvedenec** sme predlagati, naj se izvedejo določeni dokazi ali priskrbijo podatki, ki so za njegovo delo pomembni, predlaga razjasnitev posameznih okoliščin ali celo postavlja vprašanja zaslišancu (čl. 252/IV ZKP)



258. člen ZKP – neprepričljivo izvedensko mnenje

Če so v mnenju izvedencev **nasprotja** ali **pomanjkljivosti** ali če nastane **utemeljen dvom o pravilnosti** danega mnenja, pa se te pomanjkljivosti ali dvom ne dajo odpraviti z novim zaslišanjem, se zahteva **mnenje drugih izvedencev**.



- uveljavljena sodna praksa (prim. sodba Vrhovnega sodišča RS z dne 18. 4. 2013, opr. št. I Ips 36465/2011):

Zgolj nestrinjanje z izvedenskim mnenjem ni okoliščina, ki bi narekovala ponovitev dokazovanja z novim izvedencem!



Mnenja strokovnjakov

Pravna podlaga: čl. 178/VIII ZKP - za razjasnitev posameznih tehničnih ali drugih strokovnih vprašanj (preiskovalni sodnik)

RAZLIKA:

- sodelovanje **strokovnjaka** ima zgolj instrumentalno naravo
- sodelovanje **izvedenca** ima dokazni pomen, saj ta ustvarja nove vire spoznanja, to je dokaze o pravno pomembnih dejstvih



Ugotovljena kršitev:

- **pravice do enakega varstva pravic - 22. člen Ustave,**
- **pravice do primerne in učinkovite obrambe - 29. člen Ustave**

Sodišče: le ugotovilo, da je zagovornik mnenje strokovnjaka vložil v spis, medtem ko v vsebinskem pogledu tega mnenja ni upoštevalo in se do njega ni opredelilo kot do navedb obdolženca.

Pravica obrambe:

- uporabiti pomoč strokovnjaka pri uresničevanju pravice, da se lahko izjavi o procesnem gradivu, ki ga bremeni. Le tako ga lahko učinkovito, primerno in tehtno presoja in o njem zavzema stališča.



Strokovno mnenje, ki ga predložijo stranke:

- ni izvedensko mnenje
- predstavlja del strankinih navedb, s katerimi stranka *zavzema stališče* do določenega vprašanja, oziroma s katerimi se strokovno postavi pod vprašaj *pravilnost* že izdelanega izvedenskega mnenja,
- obrazložen dokazni predlog

Nemo tenetur prodere seipsum. (Nihče ni dolžan obtožiti sebe)

- pravica do molka

- **Izjave**, ki jih od osumljenca v okviru izvajanja zakonskih pooblastil zberejo **drugi državni organi** (npr. davčna uprava, carinski, inšpekcijski organi...), **se ne izločajo iz spisa**, saj ti organi ne vodijo predkazenskega postopka in za njih ne velja dolžnost, da morajo osumljenca poučiti, da ni dolžan ničesar izjaviti.

- vendar: sodišče na te izjave **ne sme opreti sodbe**

ESČP: Saunders proti Združenemu kraljestvu (17. 12. 1996) - kršitev privilegija zoper samoobtožbo - 6. čl. EKČP (obsodba temeljila na zapisnikih inšpektorjev – preiskovanje gospodarsko-finančne prevare)



10. člen ZDavP-2

- načelo dolžnosti dajanja podatkov -

davčnemu zavezancu in drugim osebam, ki razpolagajo s podatki, potrebnimi za obdavčenje, nalaga **obveznost, da davčnemu organu posredujejo resnične podatke**, ki so v njihovo breme ali v korist, ter **sodelujejo z davčnim organom** pri ugotavljanju dejstev.

- na takšno **sodelovalno dolžnost** z državnimi organi subjekt, ki opravlja gospodarsko dejavnost in ustvarja dobiček ter s tem postane davčni zavezanec, že vnaprej pristane v trenutku, ko se na območju Republike Slovenije odloči opravljati pridobitno dejavnost.



- davčni postopek je primarno namenjen ugotavljanju obstoja in višine davčne obveznosti oziroma nadzoru države glede izpolnjevanja davčnih obveznosti, zato je **pojasnilna in sodelovalna dolžnost davčnega zavezanca** v takem postopku upravičena (VS RS sodba I Ips 54/2010 z dne 10. 3. 2011)
- 76. čl. ZDavP-2 - obrnjeno dokazno breme - zavezanec za davek mora dokazati dejstva, na podlagi katerih znižuje davčno obveznost.

- privilegij zoper samoobtožbo se na davčni postopek ne razteza

(enako sodba VS RS I Ips 20654/2010, 7. 4. 2016)

Ni podlage za izločitev zapisnikov DURS, odločb DURS, obračuna davkov, korespondence družbe z DURS iz kazenskega spisa.

RAZEN če se pod krinko inšpekcijskega ali nadzornega postopka **de facto vrši kazenska preiskava**, oziroma v katerih je dejavnost uradnih oseb usmerjena v zbiranje podatkov za kasnejši kazenski postopek

- dokazi, pridobljeni v **nekazenskih postopkih**, se izločijo iz kazenskega spisa, če so bili pridobljeni s **kršitvijo ustavno določenih človekovih pravic in temeljnih svoboščin**



Sodba C-419/14 (17. 12. 2015) - predhodno odločanje

Presojanje zakonitosti davčne odločbe o odmeri DDV:

- ali so bili preiskovalni ukrepi, kot sta prestrežanje telekomunikacij in zaseg elektronske pošte, določeni z zakonom in nujni v okviru kazenskega postopka;
- ali je bila uporaba dokazov, pridobljenih s temi sredstvi, s strani davčne uprave tudi dovoljena z zakonom in nujna;
- ali je bil davčnemu zavezancu v skladu s splošnim načelom spoštovanja pravice do obrambe v upravnem postopku omogočen vpogled v te dokaze in ali mu je bilo omogočeno, da se o njih izjavi (139. čl. ZDavP-2).