



Bruselj, 6.12.2012  
COM(2012) 722 final

**SPOROČILO KOMISIJE EVROPSKEMU PARLAMENTU IN SVETU**

**Aksijski načrt za okrepljeni boj proti davčnim goljufijam in davčnim utajam**

{SWD(2012) 403 final}  
{SWD(2012) 404 final}

## SPOROČILO KOMISIJE EVROPSKEMU PARLAMENTU IN SVETU

### Akcijski načrt za okrepljeni boj proti davčnim goljufijam in davčnim utajam

#### 1. UVOD

Evropski svet je 2. marca 2012 pozval Svet in Komisijo, naj čim hitreje oblikujeta konkretne ukrepe za okrepitev boja proti davčnim goljufijam in davčnim utajam, vključno v zvezi s tretjimi državami, ter o tem poročata do junija 2012. Aprila je Evropski parlament sprejel resolucijo, ki ponovno poudarja nujnost ukrepanja na tem področju.

Kot prvi odziv na resolucijo je Komisija 27. junija 2012 sprejela sporočilo<sup>1</sup> (t. i. junijsko sporočilo), v katerem je predstavila možnosti za izboljšanje spoštovanja davčnih predpisov ter zmanjšanje davčnih goljufij in utaj, in sicer z boljšo uporabo obstoječih instrumentov in sprejetjem predlogov Komisije v obravnavi. Komisija je v sporočilu tudi opredelila področja, na katerih bi nadaljnji zakonodajni ukrepi ali usklajevanje koristilo EU in državam članicam, ter nazorno prikazala dodano vrednost sodelovanja v boju proti vse večjemu izzivu, ki ga pomenijo davčne goljufije in utaje.

V junijskem sporočilu je bilo najavljeno, da bo pred koncem leta 2012 pripravljen akcijski načrt, v katerem bodo določeni konkretni ukrepi za spodbujanje upravnega sodelovanja ter podporo razvoju obstoječe politike dobrega upravljanja, obravnavana pa bodo tudi širša vprašanja interakcije z davčnimi oazami in agresivnega davčnega načrtovanja kot tudi drugi vidiki, vključno z davčnim kriminalom.

Komisija v tem sporočilu predstavlja navedeni akcijski načrt, pobude, ki jih je že sprejela, nove pobude, ki se lahko nadalje razvijajo to leto, pobude, načrtovane za naslednje leto, in pobude, za katere je potreben daljši časovni okvir. Pri časovnem razvrščanju pobud je Komisija pazila na to, da držav članic ne preobremeni, in je upoštevala njihove zmogljivosti za sprejemanje potrebnih ukrepov.

Bistveni sestavni del akcijskega načrta so praktični ukrepi, s katerimi lahko vse države članice dosežejo konkretne rezultate, zlasti pa so lahko ti ukrepi v pomoč državam članicam, na katere so bila v okviru evropskega semestra za leto 2012 naslovljena priporočila za posamezne države<sup>2</sup> o potrebi po izboljšanju pobiranja davkov.

---

<sup>1</sup> COM(2012) 351 final z dne 27. junija 2012, Sporočilo Komisije Evropskemu parlamentu in Svetu o konkretnih načinih za krepitev boja proti davčnim utajam in izmikanju davkom, vključno v zvezi s tretjimi državami.

<sup>2</sup> Priporočila za posamezne države so bila naslovljena na Bolgarijo, Ciper, Češko, Estonijo, Madžarsko, Italijo, Litvo, Malto, Poljsko in Slovaško. Pri tem je treba vedeti, da se državam članicam, ki trenutno prejemajo finančno pomoč iz evropskega instrumenta za finančno stabilnost (EFSF), evropskega mehanizma za finančno stabilizacijo (EFSM) ali na podlagi določb člena 143 Pogodbe, priporoča, da izvedejo ukrepe, določene v njihovih izvedbenih sklepih in nadalje opredeljene v njihovih

Organizirano je bilo posvetovanje z državami članicami in zainteresiranimi stranmi o vsebini akcijskega načrta in prednostnih nalogah, ki bi jih bilo treba izvesti glede posameznih točk. Izražena mnenja so upoštevana v načrtu. Države članice so izrazile jasno željo, da je treba dati največjo prednost ukrepom, ki se že pripravljajo, ter popolnemu izvajanju in uporabi nanovo sprejete zakonodaje o upravnem sodelovanju in boju proti davčnim goljufijam. Države članice so poudarile tudi potrebo po hitrem sprejetju predlogov v obravnavi v Svetu in posvečanju posebne pozornosti boju proti goljufijam na področju davka na dodano vrednost (DDV) in davčnim utajam<sup>34</sup>.

Prihodnja prizadevanja na področju teh ukrepov bo vodila potreba po zmanjšanju stroškov in kompleksnosti davčnih sistemov tako za davkoplačevalce kot tudi za davčne uprave. Davkoplačevalce bi nižji stroški in manjša kompleksnost spodbudili k večjemu spoštovanju davčnih predpisov. Pri davčnih upravah bi razvoj in popolna uporaba samodejnih orodij in tehnik obvladovanja tveganja sprostila človeške in proračunske vire, ki jih uprave potrebujejo, da bi se lahko osredotočile na doseg zastavljenih ciljev.

Komisija si bo še naprej prizadevala, da bi vse države članice za vse davke najučinkoviteje uporabljale praktična orodja informacijske tehnologije (IT). Spodbujala bo tudi bolj koherenten pristop glede neposrednih in posrednih davkov ter obdavčevanja in carine z ustrezno uporabo programov FISCALIS in CUSTOMS, da bi izboljšala komunikacijo in po potrebi spodbudila bolj sistematično izmenjavo najboljših praks in orodij. S tem se lahko izboljša učinkovitost revizij in nadzora ter zmanjša obremenitev za davkoplačevalce.

Vsi predlagani ukrepi, ki jih je Komisija vključila v ta dokument, so skladni in združljivi z veljavnim večletnim finančnim okvirom za obdobje 2007–2013 in novim večletnim finančnim okvirom za obdobje 2014–2020.

## **2. BOLJŠA UPORABA OBSTOJEČIH INSTRUMENTOV IN POBUDE KOMISIJE, KI JIH JE TREBA NADALJE RAZVIJATI**

Davčne goljufije in davčne utaje imajo pomembno čezmejno razsežnost. Države članice lahko ta problem uspešno rešujejo le, če med seboj sodelujejo. Izboljšanje upravnega sodelovanja med davčnimi upravami držav članic je zato ključni cilj strategije Komisije na tem področju. Številni pomembni koraki so bili že storjeni.

### ***1. Nov okvir za upravno sodelovanje***

Svet je na predloge Komisije v zadnjih dveh letih sprejel nov okvir za upravno sodelovanje<sup>5</sup>. S tem nizom novih zakonodajnih instrumentov bodo Komisija in

---

memorandumih o soglasju ter morebitnih poznejših dopolnilih. To velja za Grčijo, Irsko, Portugalsko in Romunijo.

<sup>3</sup> Sklepi Sveta iz decembra 2011 (dokument 9586/12 – FISC 63 OC 213).

<sup>4</sup> Poročilo Sveta za ekonomske in finančne zadeve Evropskemu svetu o davčnih zadevah z dne 4. decembra 2012 (dokument 16327/12 – FISC 166 – ECOFIN 949) in Sklepi Sveta o sporočilu Komisije z dne 13. novembra 2012 (dokument 16051/12 – PRESSE 465 – PR CO 60).

<sup>5</sup> Direktiva Sveta 2010/24/EU z dne 16. marca 2010 o vzajemni pomoči pri izterjavi terjatev v zvezi z davki, carinami in drugimi ukrepi (UL L 84, 31.3.2010, str. 1); Uredba Sveta (EU) št. 904/2010 z dne 7. oktobra 2010 o upravnem sodelovanju in boju proti goljufijam na področju davka na dodano vrednost

države članice lahko oblikovale nova orodja in instrumente. V junijskem sporočilu pa je poudarjeno, da jih države članice učinkovito in celovito še ne uporabljajo. Države članice morajo zagotoviti popolno in učinkovito izvajanje in uporabo teh instrumentov, zlasti na podlagi okrepljene izmenjave informacij.

## **2. Zapolnitev vrzeli v zakonodaji o obdavčevanju dohodka od prihrankov**

Sprejetje sprememb, ki jih je Komisija predlagala v zvezi z direktivo o obdavčevanju dohodka od prihrankov<sup>6</sup>, bo omogočilo zapolnitev vrzeli v navedeni direktivi in tako izboljšalo učinkovitost tega instrumenta. Tako bodo države članice lahko bolje zagotovile učinkovito obdavčitev čezmejnih dohodkov od prihrankov. Zdaj mora Svet sprejeti ta predlog in Komisiji podeliti pooblastilo za pogajanja, s katerimi bi dosegli ustrezne spremembe obstoječih sporazumov o obdavčevanju dohodkov od prihrankov, sklenjenih s tretjimi državami. Velika večina držav članic je ta vidik opredelila kot eno izmed nalog z največjo prednostjo. Komisija zato Svet poziva, da te predloge nemudoma sprejme.

## **3. Osnutek sporazuma o preprečevanju goljufij in davčnem sodelovanju**

Podobno Komisija Svet poziva, naj podpiše in sklene osnutek sporazuma o preprečevanju goljufij in davčnem sodelovanju med EU in njenimi državami članicami ter Lihtenštajnom, ki ga je Svetu predložila leta 2009<sup>7</sup>, in sprejme osnutek pooblastila za začetek podobnih pogajanj s štirimi drugimi sosednjimi tretjimi državami. To bo Komisiji omogočilo, da bo s pogajanja dosegla sporazum, ki bo zagotovil, da so enaki instrumenti za preprečevanje goljufij ter visoki standardi preglednosti in izmenjave informacij na voljo vsem državam članicam.

## **4. Mehanizem za hiter odziv proti goljufijam na področju DDV**

Komisija je 31. julija 2012 predstavila predlog mehanizma za hiter odziv proti goljufijam na področju DDV<sup>8</sup>. Če bo predlog sprejet, bo Komisiji omogočil, da bo lahko državo članico zelo hitro pooblastila, da sprejme odstopajoče začasne ukrepe, da bi se lahko spopadla s primeri nenadnih in obsežnih goljufij z velikimi finančnimi posledicami. Svet je pozvan, naj hitro sprejme ta predlog, ki ga je opredelil kot visoko prednostno.

## **5. Neobvezna uporaba mehanizma obrnjene davčne obveznosti na področju DDV**

Komisija je leta 2009 predstavila predlog o neobvezni uporabi mehanizma obrnjene davčne obveznosti na področju DDV v zvezi z dobavo blaga in zagotavljanjem storitev, ki so dovzetni za goljufije<sup>9</sup>. Marca 2010 je bil sprejet le del predloga v zvezi

---

(UL L 268, 12.10.2010, str. 1); Direktiva Sveta 2011/16/EU z dne 15. februarja 2011 o upravnem sodelovanju na področju obdavčevanja in razveljavitvi Direktive 77/799/EGS (UL L 64, 11.3.2011, str. 1); Uredba Sveta (EU) št. 389/2012 z dne 2. maja 2012 o upravnem sodelovanju na področju trošarin in o razveljavitvi Uredbe (ES) št. 2073/2004 (UL L 121, 8.5.2012, str. 1).

<sup>6</sup> COM(2008) 727 final z dne 13. novembra 2008.

<sup>7</sup> COM(2009) 644 final z dne 23.11.2009 in COM(2009) 648 final z dne 23.11.2009.

<sup>8</sup> COM(2012) 428 final z dne 31.7.2012.

<sup>9</sup> COM(2009) 511 final z dne 29.9.2009.

s pravicami do emisije toplogrednih plinov<sup>10</sup>. Sprejetje preostalega dela predloga bi vsem državam članicam omogočilo, da bi mehanizem obrnjene davčne obveznosti uporabljale pod enakimi pogoji v sektorjih, v katerih pomeni najučinkovitejšo zaščito pred „davčnim vrtiljakom“, namesto da bi sprejemale posamezna odstopanja od direktive o DDV, ki bi lahko imela negativne posledice za bolj proti goljufijam v drugih državah članicah.

### **6. Forum EU o DDV**

Tako gospodarstveniki kot tudi davčni organi priznavajo, da je sedanji sistem DDV težko upravljati in da je dovzeten za goljufije. Da bi izboljšali upravljanje DDV na ravni EU, se je Komisija odločila, da bo ustanovila forum EU, posvečen DDV<sup>11</sup>. V okviru te platforme za dialog lahko predstavniki velikih, srednje velikih in malih podjetij ter davčni organi izmenjujejo mnenja o praktičnih čezmejnih vidikih upravljanja DDV ter določijo najboljše prakse, ki bi lahko prispevale k racionalizaciji upravljanja sistema DDV, znižale stroške spoštovanja davčnih predpisov in obenem zagotavljale prihodke od DDV, kot tudi razpravljajo o teh praksah. Komisija države članice poziva k čim bolj obširnemu sodelovanju, da bi forum EU o DDV lahko dosegel svoje cilje.

### **3. NOVE POBUDE KOMISIJE**

Komisija skupaj s tem akcijskim načrtom predstavlja niz novih pobud, ki ustrezajo nekaterim potrebam, opredeljenim v junijskem sporočilu. Te pobude pomenijo neposreden odziv na opredeljene potrebe po zagotavljanju koherentne politike glede tretjih držav ter po boljši izmenjavi informacij in obravnavi nekaterih trendov goljufij.

#### **7. Priporočilo glede ukrepov, namenjenih spodbujanju tretjih držav k uporabi minimalnih standardov dobrega upravljanja v davčnih zadevah**

Po analizi Komisije sedanjih razmer se države članice zavedajo potenciala in dejanske škode, ki jo povzročajo jurisdikcije, ki ne izpolnjujejo minimalnih standardov dobrega upravljanja v davčnih zadevah, med katerimi so tudi jurisdikcije, ki na splošno veljajo za davčne oaze.

Države članice so se na te razmere različno odzvale. Podjetja lahko ob upoštevanju svoboščin, ki jih imajo pri delovanju na notranjem trgu, uvedejo strukturne ureditve s takšnimi jurisdikcijami prek države članice z najšibkejšim odzivom. Posledično so davčni prihodki držav članic tako dobro zaščiteni, kolikor učinkovit je najšibkejši odziv države članice. To ne le zmanjšuje davčne osnove držav članic, temveč tudi ogroža pošteno konkurenco med podjetji in izkrivlja delovanje notranjega trga.

Da bi rešili ta problem, Komisija predlaga, da države članice sprejmejo niz meril za opredelitev tretjih držav, ki ne izpolnjujejo minimalnih standardov dobrega

<sup>10</sup> Direktiva Sveta 2010/23/EU z dne 16. marca 2010 o spremembi Direktive 2006/112/ES o skupnem sistemu davka na dodano vrednost v zvezi z neobvezno in začasno uporabo mehanizma obrnjene davčne obveznosti za opravljanje nekaterih storitev, dovzetnih za goljufije (UL L 72, 20.3.2010, str. 1).

<sup>11</sup> Sklep Komisije z dne 3. julija 2012 o ustanovitvi foruma EU o DDV (UL C 198, 3.6.2012, str. 5).

upravljanja v davčnih zadevah, in sveženj ukrepov v zvezi s tretjimi državami glede na to, ali izpolnjujejo te standarde oziroma ali so se zavezale, da jih bodo izpolnjevale. Ti ukrepi zajemajo morebitno sestavo črnega seznama držav, ki ne spoštujejo minimalnih standardov, ter ponovno izpogajanje, začasen preklic ali sklenitev konvencij o dvojnem obdavčevanju. Da bi preprečili spodbujanje poslovanja s tretjimi državami na črnem seznamu, Komisija države članice poziva, naj sprejmejo dodatne dopolnilne ukrepe, pri čemer naj popolnoma upoštevajo zakonodajo EU.

Poleg tega bi morale države članice proučiti možnost *ad hoc* napotitve strokovnjakov, ki bi pomagali davčnim upravam v tretjih državah, ki se zavežejo izpolnjevanju minimalnih standardov, vendar pri tem potrebujejo tehnično podporo.

To priporočilo je pomemben praktičen prvi korak za uskladitev pristopov držav članic do jurisdikcij, ki ne izpolnjujejo minimalnih standardov na zadevnem področju. Da bi Komisija lahko ocenila potrebo po možnih nadaljnjih pobudah, bo ponovno ovrednotila pristope in ukrepe držav članic na tem področju v treh letih po sprejetju priporočila.

#### **8. Priporočilo glede agresivnega davčnega načrtovanja**

Komisija meni, da je treba zagotoviti, da je obremenitev, ki jo pomeni obdavčitev, pravično porazdeljena v skladu z odločitvami, ki jih sprejmejo posamezne vlade. Nekateri davkoplačevalci lahko zdaj uporabljajo kompleksne, včasih umetne ureditve, s katerimi lahko svojo davčno osnovo prestavijo v druge jurisdikcije znotraj ali zunaj Unije. S tem davkoplačevalci izkoriščajo razhajanja v nacionalnih zakonodajah, da bi zagotovili, da nekatere postavke dohodkov povsod ostanejo neobdavčene, ali izkoristili razlike v davčnih stopnjah. Podjetja imajo lahko s plačevanjem davkov pomemben pozitiven učinek na preostalo družbo. Agresivno davčno načrtovanje zato lahko velja za nasprotno načelom družbene odgovornosti podjetja<sup>12</sup>. Zato so za reševanje problemov potrebni konkretni ukrepi.

Konkretni ukrepi vseh držav članic, namenjeni reševanju takšnih problemov, bi prav tako izboljšali delovanje notranjega trga. Komisija zato priporoča, da države članice na tem področju sprejmejo skupne učinkovite ukrepe.

Države članice so zlasti pozvane, naj v konvencije o dvojnem obdavčevanju, sklenjene z drugimi državami članicami EU in tretjimi državami, vključijo določbo, ki bi odpravila posebno vrsto dvojnega neobdavčevanja. Komisija tudi priporoča uporabo skupnega splošnega predpisa o preprečevanju zlorab. To bi pripomoglo k zagotavljanju koherentnosti in učinkovitosti na področju, kjer se prakse držav članic znatno razlikujejo.

Direktive EU o davkih (direktive o obrestih in avtorskih honorarjih, združitvah, matičnih in odvisnih družbah) državam članicam že omogočajo uporabo varoval za preprečevanje zlorab. Ob upoštevanju zakonodaje EU lahko države članice te možnosti uporabijo, da bi preprečile nepošteno davčno načrtovanje.

<sup>12</sup>

Sporočilo o obnovljeni strategiji EU za družbeno odgovornost podjetij za obdobje 2011–2014, COM (2011) 681 final z dne 25.10.2011.

Poleg tega je Komisija pripravljena prispevati k prizadevanjem v okviru mednarodnih davčnih forumov (npr. Organizacija za gospodarsko sodelovanje in razvoj – OECD) za obravnavo kompleksnosti obdavčevanja elektronskega trgovanja z oblikovanjem ustreznih mednarodnih standardov.

## **9. Ustanovitev platforme za dobro davčno upravljanje**

Komisija načrtuje ustanovitev platforme za dobro davčno upravljanje, sestavljene iz strokovnjakov iz držav članic in predstavnikov zainteresiranih strani, ki bi zagotavljali pomoč pri pripravi poročila Komisije o izvajanju obeh priporočil ter pri tekočem delu na področju agresivnega davčnega načrtovanja in dobrega upravljanja v davčnih zadevah.

## **10. Izboljšave na področju škodljivega obdavčevanja podjetij in s tem povezanih področjih**

V skladu z že razloženim in kot je bilo že navedeno v Letnem pregledu rasti za leto 2012<sup>13</sup> Komisija nadalje poudarja, da je nujno treba dati nov zagon delu, o katerem se trenutno razpravlja v okviru kodeksa ravnanja za obdavčenje podjetij<sup>14</sup>.

V preteklih letih je postalo vse težje doseči napredek in otipljive rezultate v Skupini za kodeks ravnanja, ki ji je bila zaupana naloga ocene davčnih ukrepov, ki lahko spadajo v področje uporabe kodeksa<sup>15</sup>. To je deloma povezano z dejstvom, da se obravnavajo vse bolj kompleksna vprašanja, pa tudi s potrebo po izpopolnitvi in boljši usmeritvi pričakovanih rezultatov, časovnega razporeda za takšne rezultate in sredstev za spremljanje njihovega doseganja.

Komisija zato države članice poziva, naj proučijo ukrepe za izboljšanje učinkovitosti pri doseganju izvirnih ciljev kodeksa, npr. s hitrejšo obravnavo tem na ravni Sveta, ko so nujno potrebne politične odločitve. Skupina za kodeks ravnanja trenutno tudi razpravlja o razhajanjih, pri katerih bi bilo treba hitro najti rešitve. Če ne bo dosežen dogovor o rešitvah za odpravo razhajanj in te ne bodo izvedene v skladu z jasnimi roki, je Komisija namesto tega pripravljena po potrebi predlagati zakonodajne ukrepe.

Poleg tega bo Komisija ukrepala v primerih, ko je ugotovljeno, da obstoječe direktive zagotavljajo priložnosti za agresivno davčno načrtovanje ali preprečujejo ustrezne rešitve z omogočanjem dvojnega neobdavčevanja<sup>16</sup>. Okrepiti je treba tudi delo na področju posebnih davčnih režimov za izseljence in bogate posameznike, ki so škodljivi za delovanje notranjega trga in zmanjšujejo skupne davčne prihodke.

Pri tem bo Komisija še naprej pomagala državam članicam pri zagotavljanju učinkovitega spodbujanja kodeksa ravnanja za obdavčenje podjetij v izbranih tretjih državah ter v svetovnem merilu spodbujala pošteno davčno konkurenco z izpogajanjem določb o dobrem upravljanju v ustreznih sporazumih s tretjimi

<sup>13</sup> Priloga k Letnemu pregledu rasti za leto 2012 „Rasti prijazne davčne politike v državah članicah in boljše davčno usklajevanje v EU“, COM(2011) 815 final, VOL. 5/5 – Priloga IV, odstavek 3.1.

<sup>14</sup> UL C 2, 6.1.1998, str. 2.

<sup>15</sup> UL C 99, 1.4.1999, str. 1.

<sup>16</sup> V tem kontekstu je sklic na točko 4.1.1.

državami in pomočjo državam v razvoju v skladu s stalno politiko Komisije o obdavčenju in razvoju<sup>17</sup>.

### **11. *Evropski portal o davčnih identifikacijskih številkah***

Komisija danes predstavlja tudi nov praktični instrument za izboljšanje upravnega sodelovanja na področju neposrednega obdavčevanja.

Pravilna identifikacija davkoplačevalcev je bistvena za učinkovito izmenjavo informacij med davčnimi upravami držav članic. Danes Komisija uradno uvaja novo aplikacijo „evropski portal o davčnih identifikacijskih številkah“. Ta aplikacija zagotavlja vzorce uradnih dokumentov za ugotavljanje identitete, ki vsebujejo nacionalne davčne identifikacijske številke (*tax identification numbers* – TIN). Tako vsaki tretji strani, zlasti finančnim institucijam, omogoča, da lahko v čezmejnih odnosih hitro, enostavno in pravilno identificirajo in evidentirajo davčne identifikacijske številke. Poleg tega spletni sistem preverjanja, podoben sistemu VIES (sistem za izmenjavo informacij o DDV), omogoča preverjanje, ali je sestava oziroma algoritem davčne identifikacijske številke pravilen. Nova aplikacija bi bila lahko prvi korak k bolj doslednemu pristopu k davčnim identifikacijskim številkam na ravni EU (glej poglavje 4.2.1.) in bo prispevala k učinkovitejši samodejni izmenjavi informacij.

### **12. *Standardni obrazci za izmenjavo informacij na področju obdavčevanja***

Direktiva 2011/16/EU, sprejeta 15. februarja 2011, določa sprejetje standardnih obrazcev za izmenjavo informacij na zahtevo, spontano izmenjavo informacij, obveščanje in povratne informacije. Danes je Komisija sprejela izvedbeno uredbo, ki določa takšne standardne obrazce, ki bodo izboljšali učinkovitost in uspešnost izmenjave informacij. Poleg tega je Komisija za te standardne obrazce razvila aplikacijo IT za vse jezike EU, ki je že na voljo državam članicam in se bo začela uporabljati 1. januarja 2013.

### **13. *Evropski denaturant za popolnoma in delno denaturiran alkohol***

Spremembe, ki bodo decembra sprejete na področju denaturantov<sup>18</sup>, vsebujejo skupno formulacijo EU za popolno denaturacijo alkohola. Glavni cilj je zmanjšati priložnosti za goljufije. Poleg tega naj bi se poenostavila in uskladila upravna obremenitev za zakonite prevoze, zmanjšali stroški proizvodnje in izboljšal dostop do trga za proizvajalce denaturiranega alkohola (v EU in po svetu). Proučeno bo, ali bi se lahko pri delno denaturiranem alkoholu uporabil isti pristop s podobnimi rezultati.

<sup>17</sup> COM(2010) 163 final z dne 21.4.2010.

<sup>18</sup> Uredba Komisije (ES) št. 3199/93 z dne 22. novembra 1993 o vzajemnem priznavanju postopkov za popolno denaturacijo alkohola za namene oprostitve plačila trošarine (UL L 288, 23.11.1993, str. 12).



#### 4. PRIHODNJE POBUDE IN UKREPI, KI BI JIH BILO TREBA OBLIKOVATI

##### 4.1. Ukrepi, ki jih je treba kratkoročno sprejeti (leta 2013)

###### 4.1.1. Odprava razhajanj in okrepitev določb o preprečevanju zlorab

###### **14. Revizija direktive o matičnih in odvisnih družbah (2011/96/EU)<sup>19</sup>**

Zlasti pomembno področje razhajanj so vidiki, kot so hibridna posojila in hibridni subjekti ter razlike v razvrščanju takšnih struktur v posameznih jurisdikcijah. Iz podrobnih razprav z državami članicami je razvidno, da se v posebnih primerih ni mogoče dogovoriti o rešitvi brez zakonodajne spremembe direktive o matičnih in odvisnih družbah. Cilj bo zagotoviti, da uporaba direktive nenamerno ne preprečuje učinkovitega ukrepanja proti dvojnemu neobdavčevanju na področju struktur hibridnih posojil.

###### **15. Pregled določbe v zakonodaji EU o preprečevanju zlorab**

Komisija bo pregledala tudi določbe direktiv o obrestih in avtorskih honorarjih, združitvah ter matičnih in odvisnih družbah, da bi izvedla načela, na katerih temelji to priporočilo glede agresivnega davčnega načrtovanja.

###### 4.1.2. Spodbujanje standardov, instrumentov in orodij EU

###### **16. Spodbujanje standarda samodejne izmenjave informacij na mednarodnih forumih kot tudi orodij EU informacijske tehnologije**

Komisija bo še naprej močno spodbujala samodejno izmenjavo informacij kot prihodnji evropski in mednarodni standard preglednosti in izmenjave informacij v davčnih zadevah.

Bistveno je tudi, da se orodja EU informacijske tehnologije, ki jih je Komisija razvila z državami članicami, spodbujajo na mednarodnih forumih<sup>20</sup>, zlasti v OECD, da bi zagotovili široko uporabo takšnih orodij in preprečili podvajanje. Države članice morajo biti sposobne uporabljati enoten niz orodij in instrumentov, tako znotraj EU kot tudi v odnosih s tretjimi državami.

V ta namen Komisije tesno sodeluje z OECD pri tekočem razvoju formatov IT, ki se bodo uporabljali pri samodejni izmenjavi informacij na podlagi Direktive 2011/16/EU o upravnem sodelovanju na področju obdavčevanja<sup>21</sup>. Cilj je od začetka upoštevati predloge držav, ki niso članice EU, da bi bili formati IT v celoti odobreni in bi se uporabljali zunaj EU.

<sup>19</sup> Direktiva Sveta 2011/96/EU z dne 30. novembra 2011 o skupnem sistemu obdavčitve matičnih družb in odvisnih družb iz različnih držav članic (UL L 345, 29.12.2011, str. 8).

<sup>20</sup> EU dejavno sodeluje na drugih mednarodnih forumih, kot so Organizacija za gospodarsko sodelovanje in razvoj (OECD), Mednarodna organizacija za davčne uprave (*International Organisation for Tax Administration* – IOTA), Medameriško središče za davčne uprave (*Inter-American Centre of Tax Administrations* – CIAT), Mednarodni dialog o obdavčenju (*International Tax Dialogue* – ITD), Mednarodni davčni pakt (*International Tax Compact* – ITC) in Afriški forum za davčne uprave (*African Tax Administration Forum* – ATAF).

<sup>21</sup> Direktiva Sveta 2011/16/EU z dne 15. februarja 2011 o upravnem sodelovanju na področju obdavčevanja in razveljavitvi Direktive 77/799/EGS (UL L 64, 11.3.2011, str. 1).

Poleg tega bo Komisija OECD prosila, naj odobri nedavno oblikovane elektronske obrazce za izmenjavo informacij na zahtevo, spontano izmenjavo informacij in povratne informacije na področju neposrednega obdavčevanja, in bo z OECD še naprej sodelovala pri elektronskih obrazcih, oblikovanih na področju izterjave terjatev.

#### 4.1.3. *Izboljšanje spoštovanja davčnih predpisov*

##### **17. *Evropski kodeks za davkopllačevalce***

Za izboljšanje spoštovanja davčnih predpisov bo Komisija zbrala dobre upravne prakse v državah članicah, da bi pripravila kodeks za davkopllačevalce, v katerem bodo navedene najboljše prakse za izboljšanje sodelovanja in zaupanja med davčnimi upravami in davkopllačevalci, zagotavljanje večje preglednosti pravic in obveznosti davkopllačevalcev ter spodbujanje storitveno usmerjenega pristopa.

Komisija bo na začetku leta 2013 organizirala javno posvetovanje. Z izboljšanjem odnosov med davkopllačevalci in davčnimi upravami ter preglednosti davčnih predpisov, zmanjšanjem tveganja za napake s potencialno hujšimi posledicami za davkopllačevalce in spodbujanjem spoštovanja davčnih predpisov bo spodbujanje uprav držav članic, naj uporabljajo kodeks za davkopllačevalce, prispevalo k bolj učinkovitemu pobiranju davkov.

#### 4.1.4. *Izboljšanje davčnega upravljanja*

##### **18. *Okrepljeno sodelovanje z drugimi organi kazenskega pregona***

Okrepljeno sodelovanje, pri katerem bi v celoti izkoristili podporo agencij EU, je treba spodbujati tudi pri drugih organih kazenskega pregona, zlasti organih, odgovornih za preprečevanje pranja denarja, sodstvo in socialno varnost. Sodelovanje med agencijami je bistveno za zagotavljanje učinkovitega boja proti davčnim goljufijam, davčnim utajam in davčnemu kriminalu. Europol ima lahko pri izboljšanju izmenjave informacij pomembno vlogo s prispevanjem k identifikaciji in razpustitvi kriminalnih omrežij in skupin.

Komisija pri pripravi zakonodajnega predloga za pregled tretje direktive o preprečevanju pranja denarja, ki ga bo kmalu predstavila, proučuje možnost, da bi davčni kriminal izrecno opredelila kot kazniva dejanja, predhodna pranju denarja, v skladu s priporočili Projektne skupine za finančno ukrepanje iz leta 2012. To bo olajšalo sodelovanje med davčnimi organi ter sodnimi organi in organi za finančni nadzor, da bodo lahko obravnavali resne kršitve davčne zakonodaje. Z izboljšanjem postopkov za izpolnjevanje dolžnosti skrbnosti do stranke v okviru preprečevanja pranja denarja in večjo preglednostjo informacij o ekonomskem lastništvu, zbranih za namene preprečevanja pranja denarja v okviru pregleda navedene direktive, bi se prav tako lahko poenostavila uporaba ustreznih podatkov za namene obdavčevanja, npr. da bi se izboljšala učinkovitost *offshore* investicijskih struktur na podlagi direktive EU o obdavčenju prihrankov. Poleg tega bi se lahko sodelovanje dodatno poenostavilo z uskladitvijo kaznivega dejanja pranja denarja, njegove opredelitve in z njim povezanih sankcij znotraj EU. Komisija namerava glede tega poleg pregleda tretje direktive o preprečevanju pranja denarja leta 2013 predlagati posebno direktivo o boju proti pranju denarja.

#### 4.1.5. *Izboljšanje upravnega sodelovanja*

##### **19. *Spodbujanje uporabe hkratnega nadzora in prisotnosti tujih uradnikov pri revizijah***

Da bi države članice olajšale davčne revizije in utrle pot za morebitne prihodnje skupne revizije je kratkoročno bistveno, da države članice kar najbolje uporabijo obstoječe zakonske določbe, da bi organizirale hkratni nadzor in olajšale prisotnost tujih uradnikov v uradih davčnih uprav in med upravnimi preiskavami. Analiza, ki je bila izvedena v okviru EUROFISC, bi morala pripomoči k okrepljeni uporabi teh orodij.

Države članice bi morale zagotoviti, da njihove domače zakonodaje ne ovirajo celovite uporabe teh orodij, zlasti v primeru prisotnosti tujih uradnikov v davčnih uradih ali v prostorih davkoplačevalca.

#### 4.1.6. *Ukrepi v zvezi s tretjimi državami*

##### **20. *Pridobitev pooblastila Sveta za začetek pogajanj s tretjimi državami za sklenitev dvostranskih sporazumov o upravnem sodelovanju na področju DDV***

Ker goljufi pogosto izkoriščajo odsotnost učinkovitega sodelovanja med davčnimi upravami z opravljanjem navideznih transakcij, ki vključujejo tretje države, je več držav članic poudarilo, da bi morale imeti na voljo orodja za upravno sodelovanje, ki bi bila podobna orodjem, ki že veljajo znotraj EU, in bi jih lahko uporabile v zvezi s tretjimi državami.

Komisija zato meni, da je nujno potrebno pooblastilo za izpogajanje dvostranskih sporazumov s tretjimi državami, katerih namen bi bil vzpostaviti učinkovit in zavezujoč okvir za upravno sodelovanje na področju DDV. Komisija bi lahko predstavila predlog za takšno pooblastilo do leta 2013.

## **4.2. Ukrepi, ki jih je treba srednjeročno sprejeti (do leta 2014)**

### 4.2.1. *Izboljšanje izmenjave informacij*

#### **21. *Razvoj računalniškega formata za samodejno izmenjavo informacij***

Komisija v skladu z Direktivo 2011/16/EU<sup>22</sup> razvija nove formate za samodejno izmenjavo informacij o dohodkih iz zaposlitve, plačilih direktorjem, produktih življenjskih zavarovanj, pokojninah ter lastništvu nepremičnin in iz njih izhajajočih dohodkov.

Poleg tega bo Komisija za vrste dohodkov, ki v navedeni direktivi niso opredeljene, predlagala praktične rešitve, ki bi jih države članice lahko prostovoljno uporabljale, da bi na podlagi mehanizmov, določenih v navedeni direktivi, pridobile še večje koristi.

<sup>22</sup> Člen 8(1) Direktive Sveta 2011/16/EU.

## **22. *Uporaba davčne identifikacijske številke EU (TIN)***

Davčne identifikacijske številke veljajo za najboljši način identifikacije davkoplačevalcev v okviru samodejne izmenjave informacij. Nacionalne davčne identifikacijske številke pa so sestavljene v skladu z nacionalnimi predpisi, ki se znatno razlikujejo in tretjim stranem (finančnim institucijam, delodajalcem in drugim) otežujejo pravilno identifikacijo in evidentiranje tujih davčnih identifikacijskih števil, davčnim organom pa otežujejo sporočanje teh informacij drugim davčnim jurisdikcijam.

Uvedba davčnih identifikacijskih števil EU bi bila lahko najboljša rešitev za odpravo sedanjih težav, s katerimi se srečujejo države članice pri identifikaciji vseh svojih davkoplačevalcev (fizičnih in pravnih oseb), ki se ukvarjajo s čezmejnimi operacijami. Vprašanje, ali naj bi bila to enotna številka EU ali pa naj bi obstoječi nacionalni davčni identifikacijski številki le dodali identifikacijsko številko EU, je treba nadalje proučiti kot tudi povezave z drugimi obstoječimi sistemi EU za evidentiranje in identifikacijo.

Čeprav je koncept evropskih davčnih identifikacijskih števil preprost, je njegovo izvajanje kompleksno in je zanj potreben postopen pristop. Javno posvetovanje bo organizirano do marca 2013. Za predstavitev nadaljnjih zakonodajnih predlogov so potrebne nadaljnje poglobljene študije in močna podpora držav članic. Prvi korak bi bil lahko nadaljnji razvoj portala evropskih števil TIN, tako da bi omogočili preverjanje veljavnosti nacionalnih davčnih identifikacijskih števil s povezavo te aplikacije s podatkovnimi bazami držav članic.

## **23. *Racionalizacija instrumentov IT***

Komisija uvaja postopek za racionalizacijo instrumentov IT po vsej EU, da bi zagotovila bolj učinkovite sisteme, tudi stroškovno. Zlasti bo proučila možnosti za razvoj osrednje rešitve IT za elektronska orodja v podporo upravnemu sodelovanju, katerih namen bi bil zmanjšanje stroškov IT za države članice ter omogočanje hitrejših in učinkovitejših izmenjav informacij.

### **4.2.2. *Obravnavanje trendov in shem davčnih goljufij in davčnih utaj***

## **24. *Smernice za sledenje denarnim tokovom***

Komisija bo ob upoštevanju izkušenj nekaterih držav članic na tem področju in že obstoječih enot za finančno obveščanje oblikovala skupno metodologijo in smernice za izboljšanje dostopa davčnih uprav do informacij o denarnih tokovih, npr. prek kreditnih kartic in bančnih računov v EU in državah z ugodnim davčnim sistemom, zaradi česar bo znatnim transakcijam lažje slediti.

Prvi korak je bil že storjen s poglobljeno izmenjavo izkušenj na to temo v okviru delavnice FISCALIS, ki je potekala oktobra 2012.

## **25. *Izboljšanje tehnik obvladovanja tveganja, zlasti tveganja v zvezi s spoštovanjem davčnih predpisov***

Platforma za obvladovanje tveganja, ustanovljena leta 2007 v okviru programa FISCALIS, pripravlja strateški načrt za obvladovanje tveganja v zvezi s

spoštovanjem davčnih predpisov. Glavni cilj je strateški načrt, s katerim bi zagotovili, da davkoplačevalci v vseh državah članicah dosegajo visoko raven spoštovanja davčnih predpisov, olajšali obravnavo čezmejnih tveganj in boj proti goljufijam ter okrepili in izboljšali sodelovanje med državami članicami. Da bi lahko strateški načrt uspešno izvajali, bo treba pridobiti zavezanost vseh držav članic.

S strukturno izmenjavo informacij med davčnimi in carinskimi upravami o strategijah za ugotavljanje nespoštovanja predpisov bi se lahko izboljšalo znanje obeh vrst organov in zagotovile usklajene ocene tveganja, poleg tega bi bila takšna izmenjava vključena v pripravo strateškega načrta.

#### **26. Razširitev mreže EUROFISC na neposredno obdavčevanje**

Mreža EUROFISC napoveduje hitro izmenjavo informacij pri primerih goljufij na področju DDV. Ta razmeroma nov sistem bi lahko razširili, da bi opravljal podobno nalogo na področju neposrednega obdavčevanja, zlasti z namenom zbiranja in hitrega razširjanja informacij o ponavljajočih se goljufijah in trendih ter agresivnem davčnem načrtovanju.

V ta namen bo Komisija zbirala in ocenila prve rezultate mreže EUROFISC za DDV, nato pa nadaljevala prizadevanja za razširitev mreže in njenega sistema zgodnjega opozarjanja na področje neposrednega obdavčevanja.

#### **4.2.3. Izboljšanje spoštovanja davčnih predpisov**

#### **27. Uvedba koncepta „vse na enem mestu“ v vseh državah članicah**

V vsaki državi članici bi bilo treba uvesti storitev „vse na enem mestu“, ki bi vsem davkoplačevalcem, tudi nerezidentom, zagotavljala vse vrste davčnih informacij, s čimer bi se zaradi odprave davčnih ovir olajšale čezmejne operacije, kar bi zagotovilo boljše spoštovanje davčnih predpisov. Prvi korak je bila organizacija delavnice FISCALIS na to temo decembra 2012, ki je sledila javnemu posvetovanju leta 2012 o ovirah na področju neposrednega obdavčevanja v čezmejnem kontekstu. Komisija bo za to področje pripravila skupno metodologijo in smernice.

#### **28. Oblikovanje motivacijskih pobud vključno s programi za prostovoljno razkritje podatkov**

Komisija bo proučila možnost oblikovanja skupnih metodologij in smernic za izboljšanje izobraževalnih ukrepov, vključno s splošnim razširjanjem predhodno izpolnjenih davčnih napovedi, oblikovanjem posamezniku prilagojenih internetnih strani in omogočanjem državam članicam, da širšo javnost seznanijo o svojih mehanizmih za upravno sodelovanje, da bi okrepile ozaveščenost davkoplačevalcev o tem, da imajo davčne uprave možnost pridobiti informacije od drugih držav.

Poleg tega bo Komisija proučila možnost oblikovanja motivacijskih pobud, tako da bo s skupnimi metodologijami in smernicami spodbujala programe za prostovoljno razkritje podatkov, odpravljanje napak na spletu s strani davkoplačevalcev (zlasti če bodo oblikovane posamezniku prilagojene internetne strani) in izboljšanje odnosov med davkoplačevalci in davčnimi upravami.

#### **29. Razvoj spletnega davčnega portala**

Komisija bo izboljšala in po možnosti razširila obstoječi evropski spletni portal o davčnih identifikacijskih številkah, da bi izboljšala dostop do zanesljivih davčnih informacij v čezmejnem kontekstu. Spletni davčni portal bi lahko temeljil na omrežju e-pravosodje, ki je dostopno na portalu EUROPA.

To je ambiciozen projekt, ki bi ga bilo treba uresničiti postopno, pri čemer bi bilo treba dati prednost DDV. Prvi korak bo zato oblikovanje dela spletnega davčnega portala, ki bo posvečen DDV in bo vseboval pravila za izdajanje računov, veljavna v državah članicah. Spletni portal bo namenjen državam članicam, ki bodo želele objaviti druge informacije (npr. davčne stopnje). Naslednji korak bo vključitev drugih davčnih vidikov, zlasti neposrednega obdavčevanja.

### **30. Predlaganje uskladitve upravnih in kazenskih sankcij**

Komisija bo proučila možnost in izvedljivost uskladitve opredelitve nekaterih vrst davčnih kaznivih dejanj, vključno z upravnimi in kazenskimi sankcijami za vse vrste davkov. Komisija je nedavno predlagala predpise kazenskega prava<sup>23</sup>, da bi okrepila boj proti goljufijam, ki škodijo finančnim interesom EU, in meni, da je treba temu vidiku posvetiti več pozornosti v okviru širših premislekov o oblikovanju kazenskopravne politike EU. Pomembno bo zagotoviti, da so vsi ukrepi na tem področju popolnoma usklajeni s podobnimi ukrepi na drugih področjih prava EU, in sicer v skladu z načeli, določenimi v sporočilu Komisije „Oblikovanje kazenskopravne politike EU: zagotavljanje učinkovitega izvajanja politik EU s pomočjo kazenskega prava“ z dne 20. septembra 2011<sup>24</sup>.

### **31. Oblikovanje standardne revizijske datoteke EU za davke (SAF-T)**

Uporaba standardne revizijske datoteke EU za davke (SAF-T) v skladu z datotekami, ki se v nekaterih državah članicah že uporabljajo ali so v pripravi, bi poenostavila ne le prostovoljno spoštovanje davčnih predpisov s strani davčnih zavezancev, temveč tudi davčne revizije.

V pripravi je pilotni projekt v povezavi z mini ureditvijo „vse na enem mestu“ za telekomunikacije, radiodifuzijo in elektronske storitve. Načrtovati bi bilo treba nadaljnji razvoj tega projekta.

## **4.3. Ukrepi, ki jih je treba dolgoročno sprejeti (po letu 2014)**

V junijskem sporočilu so navedeni številni možni ukrepi, ki jim po mnenju Sveta na tej stopnji ne bi smeli dati prednosti. Komisija pa meni, da bi jih bilo primerno znova proučiti na poznejši stopnji, ko bo pri izvajanju drugih, nujnejših elementov tega akcijskega načrta že dosežen napredek. Ti ukrepi vključujejo:

### **32. Metodologija za skupne revizije, ki bi jih izvajale namenske skupine usposobljenih revizorjev**

<sup>23</sup> Predlog za Direktivo Evropskega parlamenta in Sveta o boju proti goljufijam, ki škodijo finančnim interesom Unije, z uporabo kazenskega prava (COM(2012) 363, 11.7.2012, str. 2).

<sup>24</sup> COM(2011) 573 final z dne 20.9.2011.

Ta vidik bi bilo treba ponovno proučiti, ko bo pridobljenih več izkušenj glede uporabe obstoječih pravnih instrumentov, kot so hkratne revizije. Na tej podlagi bi se lahko oblikovale metodologija in smernice za skupne revizije. Komisija bi lahko po potrebi na podlagi ocene učinka predlagala enotno pravno podlago za skupne revizije, ki bi vključevala različne vrste davkov.

### **33. Oblikovanje vzajemnega neposrednega dostopa do nacionalnih podatkovnih baz**

Komisija bo glede na obstoječe določbe na področju DDV v zvezi s sistemom VIES<sup>25</sup> analizirala, ali je mogoče poenostaviti neposredni dostop do nacionalnih podatkovnih baz na področju neposrednega obdavčevanja. Vendar je treba najprej pridobiti izkušnje glede uporabe vzajemnega neposrednega dostopa na področju DDV.

### **34. Priprava enega samega instrumenta za upravno sodelovanje za vse davke**

Ker glede upravnega sodelovanja med različnimi davčnimi organi obstajajo nekatere skupne značilnosti, bo Komisija proučila, ali je upravno sodelovanje za vse davke namesto dosedanjih štirih instrumentov pravno in praktično mogoče urediti z enim samim instrumentom. To bo izvedeno šele, ko bo preteklo dovolj časa, da bi lahko upoštevali vse obstoječe pravne podlage za upravno sodelovanje na področju neposrednega in posrednega obdavčevanja ter za izterjavo davkov, ki so jih nedavno razveljavile in nadomestile nove zakonodajne pobude<sup>26</sup>.

## **5. SKLEPNE UGOTOVITVE**

Davčne goljufije in davčne utaje so večplasten problem, za rešitev katerega je potreben usklajen in večdimenzionalen odziv. Prav tako se je treba nujno posvetiti problemu agresivnega davčnega načrtovanja. Gre za globalne izzive, ki jih posamezne države članice ne morejo rešiti.

V tem akcijskem načrtu so opredeljeni številni posebni ukrepi, ki jih je mogoče nadalje razvijati takoj ali v prihodnjih letih. Načrt je tudi splošni prispevek k širši mednarodni razpravi<sup>27</sup> o obdavčevanju in naj bi skupinama G-20 in G-8 pomagal pri njunem tekočem delu na tem področju<sup>28</sup>. Komisija meni, da bi kombinacija teh ukrepov lahko zagotovila celovit in učinkovit odziv na različne izzive, ki jih

<sup>25</sup> Uredba Sveta (EU) št. 904/2010.

<sup>26</sup> Direktiva Sveta 2010/24/EU z dne 16. marca 2010 o vzajemni pomoči pri izterjavi terjatev v zvezi z davki, carinami in drugimi ukrepi (UL L 84, 31.3.2010, str. 1); Uredba Sveta (EU) št. 904/2010 z dne 7. oktobra 2010 o upravnem sodelovanju in boju proti goljufijam na področju davka na dodano vrednost (UL L 268, 12.10.2010, str. 1); Direktiva Sveta 2011/16/EU z dne 15. februarja 2011 o upravnem sodelovanju na področju obdavčevanja in razveljavitvi Direktive 77/799/EGS (UL L 64, 11.3.2011, str. 1); Uredba Sveta (EU) št. 389/2012 z dne 2. maja 2012 o upravnem sodelovanju na področju trošarin in o razveljavitvi Uredbe (ES) št. 2073/2004 (UL L 121, 8.5.2012, str. 1).

<sup>27</sup> Glej skupno izjavo Združenega kraljestva in Nemčije z dne 5. novembra 2012 s pozivom k mednarodnemu ukrepanju za okrepitev davčnih standardov ([http://www.hm-treasury.gov.uk/chx\\_statement\\_051112.htm](http://www.hm-treasury.gov.uk/chx_statement_051112.htm)).

<sup>28</sup> Glej izjavo voditeljev skupine G-20 z dne 19. junija 2012 iz Los Cabosa: „Ponovno poudarjamo potrebo po preprečevanju zmanjševanja davčne osnove in prenosa dobička ter bomo budno spremljali tekoče delo OECD na tem področju.“

pomenijo davčne goljufije in utaje, ter tako prispevala k večji poštenosti davčnih sistemov držav članic, zagotavljanju močno potrebnih davčnih prihodkov in nenazadnje tudi izboljšanju pravičnega delovanja notranjega trga.

Komisija bo za zagotovitev, da se ukrepi, opisani v tem akcijskem načrtu, ustrezno izvajajo, določila primerno spremljanje in kazalnike napredka, ki bodo zlasti vključevali redne izmenjave mnenj v ustreznih odborih in delovnih skupinah na podlagi podrobnih vprašalnikov.