

Kaznovanje davčnih prekrškov z globami Finančne uprave RS

Povzetek

Finančna uprava RS (FURS) lahko v hitrem postopku o prekršku po 402.a členu Zakona o davčnem postopku (ZDavP-2),³ izreče globo v katerikoli višini znotraj razpona, ki je predpisan v 394., 395., 397., 398., 398.a in 398.b členu ZDavP-2 in v 141. členu Zakona o davku na dodano vrednost (ZDDV-1). Zanimalo naju je, kako je FURS⁴ v letih 2011–2014 izrekala globe za prekrške in kakšni so bili izidi sodb okrajnih in višjih sodišč za davčne prekrške davčnih zavezancev, ki so vložili zahtevo za sodno varstvo.

1) Uvod

Raziskavo o kaznovanju davčnih prekrškov smo izvedli dve leti zapored. Prvo preučevanje kaznovanja davčnih prekrškov je izvedel Čokelc⁵ leta 2014. V raziskavi so bile preučevane sodbe sodišč o kaznivih dejanjih davčnih utaj, in sicer število sodb o davčnih utajah v posameznih letih, vrste davčnih kaznivih dejanj po Kazenskem zakoniku (KZ-1)⁶ in njihovi številčnosti, davčne utaje po zneskovnih razredih in njihovi številčnosti, kaznovanje davčnih utaj in njihova številčnost, davčne utaje po vrstah kaznivih dejanj, po zneskovnih razredih in po številčnosti, in davčne utaje po vrstah kaznivih dejanj, po kaznovanju in po številčnosti. Poleg raziskave kaznivih dejanj je ta zajela podatke o izrečenih globah za prekrške za leta 2011, 2012 in 2013, po posameznih zakonskih osnovah.

V tej raziskavi sva poglobljeno preučevala le prekrške za leta 2011–2014. Razen celostnih dogajanj na področju kaznovanja prekrškov sva analizirala tudi kaznovanja z globami glede na vrsto prekrškov. Tako sva v celoti zajela kolikostno preučevanje kaznovanja z globami.

Odkar je Finančna (davčna) uprava postala prekrškovni organ, je minilo šele nekaj let, zato naju je zanimalo, kako je oglobila kršitelje, ki so vložili zahtevo za sodno varstvo. Iskala sva izid sodb okrajnih in višjih sodišč za davčne prekrške, zato sva za podatkovno podlago zaprosila Vrhovno sodišče Republike Slovenije.

Podatkovno podlago za preučevanje nam je zagotovila FURS z oznako št. 090-11/2014 z dne 4. junija 2014 in št. DT 7101-8/2015-2 z dne 2. aprila 2015 in Vrhovno sodišče Republike Slovenije s podatkovno podlago z dne 6. julija 2015.

¹ Dr. Stanko Čokelc, Revidicom, revizijska družba, d.o.o., Grizoldova ulica 5, 2000 Maribor, Slovenija, revidicom@siol.net.

² Ana Križman, univ. dipl. psih., Analize, izobraževanje in svetovanje s.p., Počehova 59 i, 2000 Maribor, Slovenija, ana.krizman@solve-x.net.

³ Ur. l. RS, št. 117/06 in nasl.

⁴ Dne 1. avgusta 2014 sta se Carinska uprava Republike Slovenije in Davčna uprava Republike Slovenije združili v Finančno upravo Republike Slovenije.

⁵ Čokelc, S.: Kaznovanje davčnih utaj. Zbornik referatov XXVIII. Posvetovanja računovodij, finančnikov in revizorjev Maribor, Maribor, 2014, str. 53–86.

⁶ Ur. l. RS, št. 55/08 (66/08 – popr.) in nasl.

1) Kaznovanje davčnih prekrškov – celostni pregled

Prekršek je opredeljen v 6. členu Zakona o prekrških (ZP-1)⁷ kot dejanje, ki pomeni kršitev zakona, uredbe vlade, odloka samoupravne, lokalne skupnosti. Prekršek je lahko posledica nekega dejanja ali njegove opustitve, kar pomeni, da je storilec opustil dejanje, ki bi ga moral storiti.

V nadaljevanju je podan celostni pregled izrečenih sankcij (glob) v letih 2011–2014, način izrečenih sankcij, zakonska podlaga za izrečene sankcije po številu in odstotku, zakonska podlaga za izrečene sankcije po letih, zakonska podlaga za izrečene globe po členih, izrečene globe po zneskovnih razredih in izrečene globe po zneskovnih razredih, deležih in letih.

Preglednica 1: Izrečene sankcije za prekrške, po letih

Zap. št.	Leto	Število	Odstotek %
1.	2011	5.210	16,6
2.	2012	5.292	16,9
3.	2013	8.918	28,4
4.	2014	11.946	38,1
	Skupaj	31.366	100,00

Vir: lastna raziskava.

Za vsa opazovana obdobja je značilno povečevanje izrečenih sankcij z globo, njihov delež je v letu 2014 dosegel že 38,1 % vseh glob v zadnjih štirih letih.

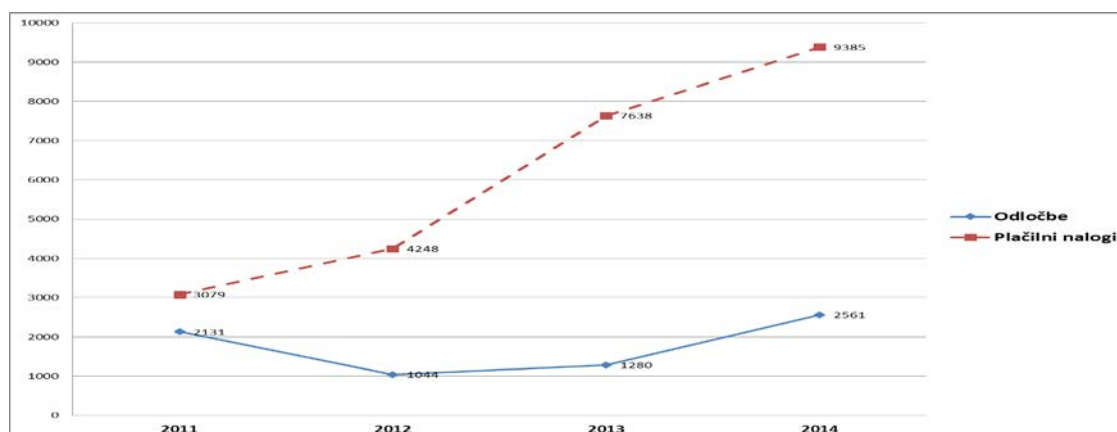
Preglednica 2: Način izrečene sankcije, po letih

Zap. št.	Način izrečenih sankcij, po letih	Število	Odstotek %
1.	Odločbe 2011	2.131	6,8
2.	Plačilni nalogi 2011	3.079	9,8
3.	Odločbe 2012	1.044	3,3
4.	Plačilni nalogi 2012	4.248	13,5
5.	Odločbe 2013	1.280	4,1
6.	Plačilni nalogi 2013	7.638	24,4
7.	Odločbe 2014	2.561	8,2
8.	Plačilni nalogi 2014	9.385	29,9
	Skupaj	31.366	100,00

Vir: lastna raziskava.

⁷ Ur. l. RS, št. 7/03 in nasl.

Slika 1: Načini izrečene sankcije za prekrške, po letih in številu



Vir: lastna raziskava.

Za opazovana obdobja je značilno povečevanje izrečenih sankcij z globo, na podlagi plačilnih nalogov, njihov delež je v letu 2014 dosegel 29,9 %, medtem ko je leta 2011 znašal le 9,8 %. Tudi število izrečenih sankcij z globo, na podlagi odločb, se v zadnjih treh letih povečuje. Te vrste sankcij so leta 2014 po številu najštevilčnejše v zadnjih štirih letih.

Preglednica 3: Zakonska podlaga za izrečene prekrške, po številu in odstotku

Zap. št.	Podlaga	Število	Odstotek %
1.	Zakon o davčnem postopku (ZDAVP)	21.554	68,7
2.	Zakon o davku na dodano vrednost (ZDDV)	8.585	27,4
3.	Zakon o preprečevanju dela in zaposlovanja na črno (ZPDZC)	222	0,7
4.	Zakon o preprečevanju zamud pri plačilih (ZPREZP)	62	0,2
5.	Zakon o sodnem registru (ZSREG)	73	0,2
6.	Zakon o davčni službi (ZDS)	773	2,5
7.	Drugi zakoni ⁸	97	0,3
	Skupaj	31.366	100,0

Vir: lastna raziskava.

ZDavP-2 je vsa opazovana leta najpomembnejša zakonska podlaga za izrečene kazni. V letu 2014 na primer znaša kar 68,7 %.⁹ Pomembnejša podlaga je še ZDDV-1 s 27,4 odstotka.¹⁰

⁸ Pod »Drugi zakoni« so navedeni: Zakon o davku na promet nepremičnin (ZDPN); Zakon o preprečevanju pranja denarja in financiranja terorizma (ZPPDFT); Zakon o posebnem davku na določene prejemke (ZPDDP); Zakon o davku na dediščine in darila (ZDDD); Zakon o davku na motorna vozila (ZDMV); Zakon o dodatnem davku od dohodkov članov poslovdstev in nadzornih organov v času gospodarske in finančne krize (ZDDDČPNO); Zakon o gospodarskih družbah (ZGD); Zakon o inšpekcijskem nadzoru (ZIN) in Zakon za uravnoteženje javnih financ (ZUJF).

⁹ Leta 2013 je ta delež znašal 70,1 %.

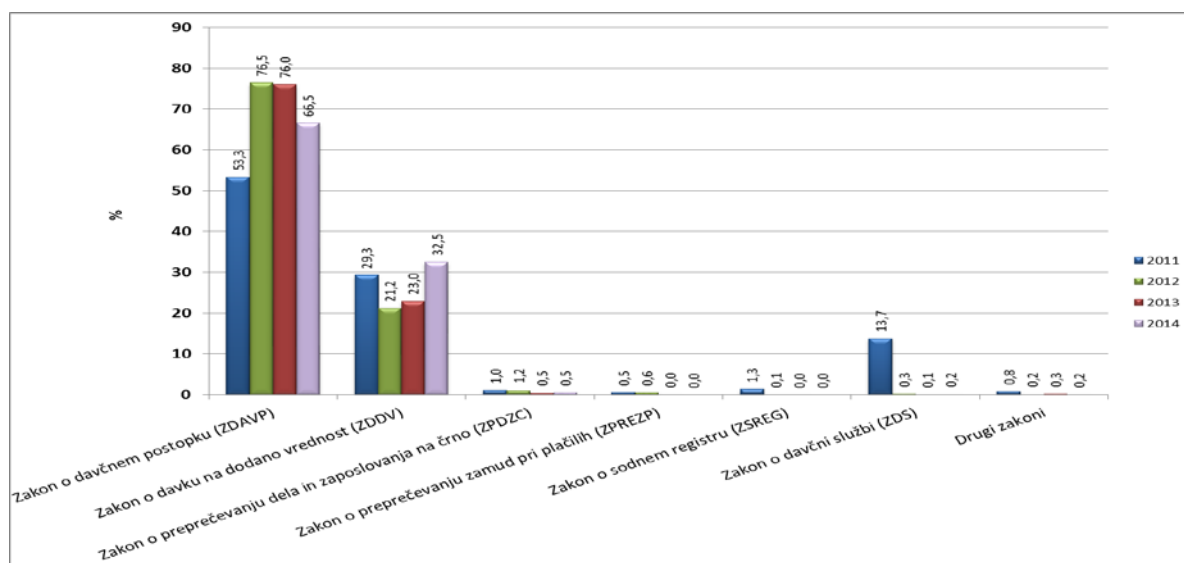
¹⁰ Leta 2013 je ta delež znašal 24,2 %.

Preglednica 4: Zakonska podlaga za izrečene prekrške, po letih

Zakon		2011	2012	2013	2014	Skupaj
Zakon o davčnem postopku (ZDAVP)	Število	2.777	4.046	6.781	7.950	21.554
	% glede na zakon	12,9 %	18,8 %	31,5 %	36,9 %	100,0 %
	% glede na leto	53,3 %	76,5 %	76,0 %	66,5 %	68,7 %
Zakon o davku na dodano vrednost (ZDDV)	Število	1.526	1.123	2.051	3.885	8.585
	% glede na zakon	17,8 %	13,1 %	23,9 %	45,3 %	100,0 %
	% glede na leto	29,3 %	21,2 %	23,0 %	32,5 %	27,4 %
Zakon o preprečevanju dela in zaposlovanja na črno (ZPDZC)	Število	54	61	43	64	222
	% glede na zakon	24,3 %	27,5 %	19,4 %	28,8 %	100,0 %
	% glede na leto	1,0 %	1,2 %	0,5 %	0,5 %	0,7 %
Zakon o preprečevanju zamud pri plačilih (ZPREZP)	Število	27	31	4	0	62
	% glede na zakon	43,5 %	50,0 %	6,5 %	0,0 %	100,0 %
	% glede na leto	0,5 %	0,6 %	0,0 %	0,0 %	0,2 %
Zakon o sodnem registru (ZSREG)	Število	67	3	3	0	73
	% glede na zakon	91,8 %	4,1 %	4,1 %	0,0 %	100,0 %
	% glede na leto	1,3 %	0,1 %	0,0 %	0,0 %	0,2 %
Zakon o davčni službi (ZDS)	Število	716	16	13	28	773
	% glede na zakon	92,6 %	2,1 %	1,7 %	3,6 %	100,0 %
	% glede na leto	13,7 %	0,3 %	0,1 %	0,2 %	2,5 %
Drugi zakoni	Število	43	12	23	19	97
	% glede na zakon	44,3 %	12,4 %	23,7 %	19,6 %	100,0 %
	% glede na leto	0,8 %	0,2 %	0,3 %	0,2 %	0,3 %
Skupaj	Število	5.210	5.292	8.918	11.946	31.366
	% glede na zakon	16,6 %	16,9 %	28,4 %	38,1 %	100,0 %
	% glede na leto	100,0 %	100,0 %	100,0 %	100,0 %	100,0 %

Vir: lastna raziskava.

Slika 2: Zakonska podlaga za izrečene prekrške, po letih in deležih



Vir: lastna raziskava.

Preglednica 5: Zakonska podlaga za izrečene globe, po členih

Člen zakona		Zakon o davčnem postopku (ZDAVP)	Zakon o davku na dodano vrednost (ZDDV)	Zakon o preprečevanju dela in zaposlovanja na črno (ZPDZC)	Zakon o preprečevanju zamud pri plačilih (ZPREZP)	Zakon o sodnem registru (ZSREG)	Zakon o davčni službi (ZDS)	Drugi zakoni	Skupaj
9.	Število	-	-	-	-	-	697	-	697
	% glede na zakon	-	-	-	-	-	90,2 %	-	2,2 %
15.	Število	-	-	214	-	-	-	1	215
	% glede na zakon	-	-	96,4 %	-	-	-	1,0 %	0,7 %
25.	Število	-	-	-	60	-	-	-	60
	% glede na zakon	-	-	-	96,8 %	-	-	-	0,2 %
51.	Število	-	-	-	-	-	13	-	13
	% glede na zakon	-	-	-	-	-	1,7 %	-	0,0 %
52.	Število	-	-	-	-	-	63	-	63
	% glede na zakon	-	-	-	-	-	8,2 %	-	0,2 %
53.	Število	-	-	-	-	73	-	-	73
	% glede na zakon	-	-	-	-	100,0 %	-	-	0,2 %
57.	Število	-	-	-	2	-	-	-	2
	% glede na zakon	-	-	-	3,2 %	-	-	-	0,0 %
140.	Število	-	424	-	-	-	-	-	424
	% glede na zakon	-	4,9 %	-	-	-	-	-	1,4 %
141.	Število	-	8.161	-	-	-	-	-	8.161
	% glede na zakon	-	95,1 %	-	-	-	-	-	26,0 %
394.	Število	4450	-	-	-	-	-	-	4450
	% glede na zakon	20,6 %	-	-	-	-	-	-	14,2 %
395.	Število	1.018	-	-	-	-	-	-	1.018
	% glede na zakon	4,7 %	-	-	-	-	-	-	3,2 %
397.	Število	15.950	-	-	-	-	-	-	15.950
	% glede na zakon	74,0 %	-	-	-	-	-	-	50,9 %
398.	Število	29	-	-	-	-	-	-	29
	% glede na zakon	0,1 %	-	-	-	-	-	-	0,1 %
398.a	Število	107	-	-	-	-	-	-	107
	% glede na zakon	0,5 %	-	-	-	-	-	-	0,3 %
Drugi	Število	-	-	8	-	-	-	96	104

Člen zakona		Zakon o davčnem postopku (ZDAVP)	Zakon o davku na dodano vrednost (ZDDV)	Zakon o preprečevanju dela in zaposlovanja na črno (ZPDZC)	Zakon o preprečevanju zamud pri plačilih (ZPREZP)	Zakon o sodnem registru (ZSREG)	Zakon o davčni službi (ZDS)	Drugi zakoni	Skupaj
členi	% glede na zakon	-	-	3,6 %	-	-	-	99,0 %	0,3 %
Skupaj	Število	21.554	8.585	222	62	73	773	97	31.366
	% glede na zakon	100,0 %	100,0 %	100,0 %	100,0 %	100,0 %	100,0 %	100,0 %	100,0 %

Vir: lastna raziskava.

397. člen ZDavP-2 je najpomembnejša podlaga za izrečeno globo v obsegu 74,0 % in se nanaša na davčne prekrške v zvezi z opravljanjem dejavnosti. Drugi najpomembnejši je 394. člen ZdavP-2 s 20,6 %, gre za davčne prekrške posameznikov; 395. člen ZdavP-2 je le v 4,7 % podlaga za hude davčne prekrške posameznikov.

141. člen je v 95,1 % podlaga za hujši davčni prekršek, ker davčni zavezanec nepravilno obračuna znesek DDV-ja, ga ne plača, oziroma ga ne plača, v predpisanem roku DDV-ja, ne izpolni obveznosti v zvezi s prijavo, spremembo, prenehanjem dejavnosti ali ne predloži zahtevka za izdajo identifikacijske številke za DDV ali davčni upravi ne prijavi, da pridobiva blago znotraj EU.

140. člen ZDDV-1 je samo v 4,9 % podlaga za davčni prekršek pravne osebe, samostojnega podjetnika posameznika ali posameznika, ki samostojno opravlja dejavnost, če: DDV-ja ne obračuna takrat, ko nastane obveznost; DDV-ja ne obračuna od davčne osnove, na računu ne izkaže predpisanih podatkov ali jih nepravilno navede; ne obračuna DDV-ja ali ga nepravilno obračuna za predpisano davčno obdobje in drugo.

Preglednica 6: Členitev podlage za izrečene globe na osnovi 141. člena Zakona o davku na dodano vrednost

Zap. št.	141. člen (ZDDV-1)	Število	Odstotek %	Pojasnilo nepravilnosti – davčni zavezanec
1.	1. točka	323	4,0	Nepravilno obračuna znesek DDV-ja, ki ga sme odbiti.
2.	2. točka	96	1,2	DDV-ja ne plača, oziroma ga ne plača, v predpisanem roku.
3.	3. točka	25	0,3	Ne izpolni obveznosti v zvezi s prijavo, spremembo ali prenehanjem dejavnosti oziroma ne predloži zahtevka za izdajo identifikacijske št. za DDV ali ga ne predloži v predpisanem roku ali na predpisan način.
4.	4. točka	1	0,0	Ne prijavi, da pridobiva blago znotraj EU.
5.	5. točka	239	2,9	Ne zagotovi, da je račun izdan, oziroma ni izdan, v predpisanem roku.
6.	5.a točka	10	0,1	Ne zagotovi pristnosti izvora, celovitosti vsebine oziroma čitljivosti računa v celotnem obdobju hrambe računa.
7.	6. točka	39	0,5	V knjigovodstvu ne zagotovi podatkov iz 85. člena zakona oziroma jih ne zagotovi za predpisano obdobje.
8.	7. točka	126	1,5	Poslovnih knjig in druge dokumentacije ne hrani v predpisanem roku oziroma na predpisan način.

9.	8. točka	7.263	89,2	DDV-ja ne predloži ali ne predloži na predpisan način oziroma v predpisanih rokih obračuna DDV-ja oziroma v obračunu DDV-ja ne izkaže predpisanih podatkov.
10.	9. točka	7	0,1	Ne predloži rekapitulacijskega poročila o dobavah blaga znotraj EU oziroma ga ne predloži v predpisanem roku za predpisano obdobje oziroma ga ne predloži na predpisan način.
11.	10. točka	6	0,1	V rekapitulacijskem poročilu ne izkaže predpisanih podatkov.
12.	10.a točka	6	0,1	Finančnemu organu ne predloži poročila o dobavah blaga ali storitev, po 76.a členu tega zakona, ali ga ne predloži v predpisanem roku, za predpisano obdobje, ali ga ne predloži na predpisan način.
13.	11. točka	4	0,1	DDV obračunava, na računih izkazuje DDV ter odbija DDV v nasprotju s 94. členom zakona.
	Skupaj	8.146	100,0	

Vir: lastna raziskava.

89,2 % glob je bilo izrečenih na osnovi 8. točke 141. člena ZDDV-1 zato, ker davčni zavezanec DDV ni predložil, obračuna ni predložil na predpisan način ali pa v predpisanih rokih ni predložil obračuna ali pa v obračunu DDV ni izkazal predpisanih podatkov. Pomembnejši razlog je samo še 1. točka, saj je osnova za izrečene globe v 4,0 %.

Preglednica 7: Členitev podlage za izrečene globe na osnovi 394. člena Zakona o davčnem postopku (leta 2011-2014)

Zap. št.	394. člen (ZDAVP)	Število	Odstotek %	Pojasnilo nepravilnosti – davčni zavezanec
1.	1. točka	4.447	99,9	V nasprotju z zakonom ne vloži davčne napovedi ali ne vloži davčne napovedi v roku.
2.	3. točka	3	0,1	Na zahtevo FURS-a ne predloži ali ne predloži v določenem roku, ali na predpisan način, seznama premoženja ali na seznamu navede nepopolne in neresnične podatke.
	Skupaj	4.450	100,0	

Vir: lastna raziskava.

Najpomembnejši razlog za izrečene globe je 1. točka 394. člena ZDavP-2, ker davčni zavezanci v 99,9 % primerov niso vložili davčne napovedi ali niso vložili davčne napovedi v predpisanem roku.

Preglednica 8: Členitev podlage za izrečene globe na osnovi 397. člena Zakona o davčnem postopku

Zap. št.	397. člen (ZDAVP)	Število	Odstotek %	Pojasnilo nepravilnosti – davčni zavezanec
1.	1. točka	9.386	58,8	Ne predloži davčnega obračuna ali ne predloži davčnega obračuna na predpisan način oziroma v predpisanih rokih.
2.	2. točka	530	3,3	Ne predloži obračuna davčnega odtegljaja ali ne predloži obračuna davčnega odtegljaja na predpisan način oziroma v predpisanih rokih.
3.	3. točka	2	0,0	Ne predloži izjave oziroma ne navede, ali ne navede pravilne, količine finančnih instrumentov, iz katerih se izvršujejo pravice za tuj račun.
4.	5. točka	1	0,0	Prejemnik izjave ne dostavi FURS-u podatkov o prenosu obveznosti plačnika davka ali podatkov ne dostavi v zakonsko določenem roku.
5.	6. točka	996	6,3	Kot plačnik davka ne izračuna, ne odtegne ali ne plača davčnega odtegljaja za davčnega zavezanca.
6.	7. točka	4	0,0	Davčne napovedi ne vloži ali ne vloži davčne napovedi na predpisan način oziroma v predpisanih rokih.
7.	8. točka	467	2,9	V davčni napovedi ali obračunu davka navede neresnične, nepravilne ali nepopolne podatke.
8.	9. točka	703	4,4	Ne vodi ali ne hrani poslovnih knjig in evidenc v skladu s tem zakonom ali jih ne vodi dobro in pravilno oziroma na način, ki zagotavlja podatke za ugotovitev davčnih obveznosti.
9.	10. točka	1	0,0	Kot plačnik davka ne vodi evidenc o dohodkih in odtegnjenih davkih po posameznem davčnem zavezancu.
10.	11. točka	1	0,0	FURS-a ne obvesti, kje se po prenehanju dejavnosti davčnega zavezanca hrani dokumentacija oziroma kdo hrani dokumentacijo.
11.	13. točka	1	0,0	Izplača dohodek fizični osebi, ki ni predložila davčne številke oziroma ne zagotovi potrebnih podatkov o nerezidentu.
12.	14. točka	128	0,8	Ne nakazuje plačila za dobavljeno blago ali opravljene storitve ter drugih plačil na transakcijske račune prejemnikov.
13.	14.a točka	282	1,8	V nasprotju z zakonom poslovni subjekt pri ponudniku plačilnih storitev nima odprtega ali ločenega transakcijskega računa
14.	15. točka	41	0,3	Na predpisan način ne zagotovi izpisov iz elektronsko vodenih poslovnih knjig ali evidenc oziroma ne omogoči dostopa ali vpogleda v elektronsko vodene knjige ali evidence ali v programsko ter strojno opremo ali v baze podatkov ali ne zagotovi pristnosti izdanih dokumentov izdajatelja ter celovitosti vsebine izdanih dokumentov.
15.	16. točka	5	0,0	Na zahtevo FURS-a ne omogoči vpogleda v dokumentacijo elektronskega sistema vodenja poslovnih knjig in evidenc ali na predpisan način ne dokumentira vsake spremembe elektronske rešitve v ustreznem časovnem zaporedju.
16.	17. točka	394	2,5	FURS-u ne omogoči vpogleda v podatke iz evidenc, zbirk podatkov, registrov ali drugih evidenc, ki jih vodi, ali ne omogoči vpogleda v dokumentacijo ali dokumentacijo, s katero razpolaga povezana oseba.
17.	19. točka	320	2,0	FURS-u ne predloži dokumentacije ali ne da pojasnil v zvezi s predmetom davčnega nadzora ali ovira davčni nadzor.
18.	20. točka	11	0,1	FURS-u ne predloži, ali ne predloži v predpisanem roku in na predpisan način, seznama premoženja ali na seznamu navede nepopolne in neresnične podatke.

19.	24. točka	167	1,0	Ne izračuna ali ne predloži izračuna akontacije davka.
20.	29. točka	2	0,0	Družba, ki upravlja krovni sklad, zavezanec pisno ne obvesti, da odlog ugotavljanja davčne obveznosti, ki ureja dohodnino, ni odobren.
21.	33. točka	72	0,5	FURS-u ali davčnemu zavezancu ne dostavi podatkov, potrebnih za pobiranje dohodnine, ali teh podatkov ne dostavi v predpisanih rokih ali na predpisan način ali v dostavljenih podatkih navede neresnične, nepravilne ali nepopolne podatke.
22.	36. točka	2.436	15,3	Ne predloži obračuna prispevkov za socialno varnost ali ne predloži obračuna prispevkov za socialno varnost na predpisan način oziroma v predpisanih rokih.
	Skupaj	15.950	100,0	

Vir: lastna raziskava.

Najpomembnejši razlog za izrečene globe je 1. točka 397. člena ZDavP-2, ker davčni zavezanci v 58,8 % primerov niso vložili davčne napovedi ali niso vložili davčne napovedi v predpisanem roku. Sledi 36. točka z 15,3 %, ker davčni zavezanci niso predložili obračuna prispevkov za socialno varnost ali niso predložili obračuna prispevkov za socialno varnost na predpisan način oziroma v predpisanih rokih.

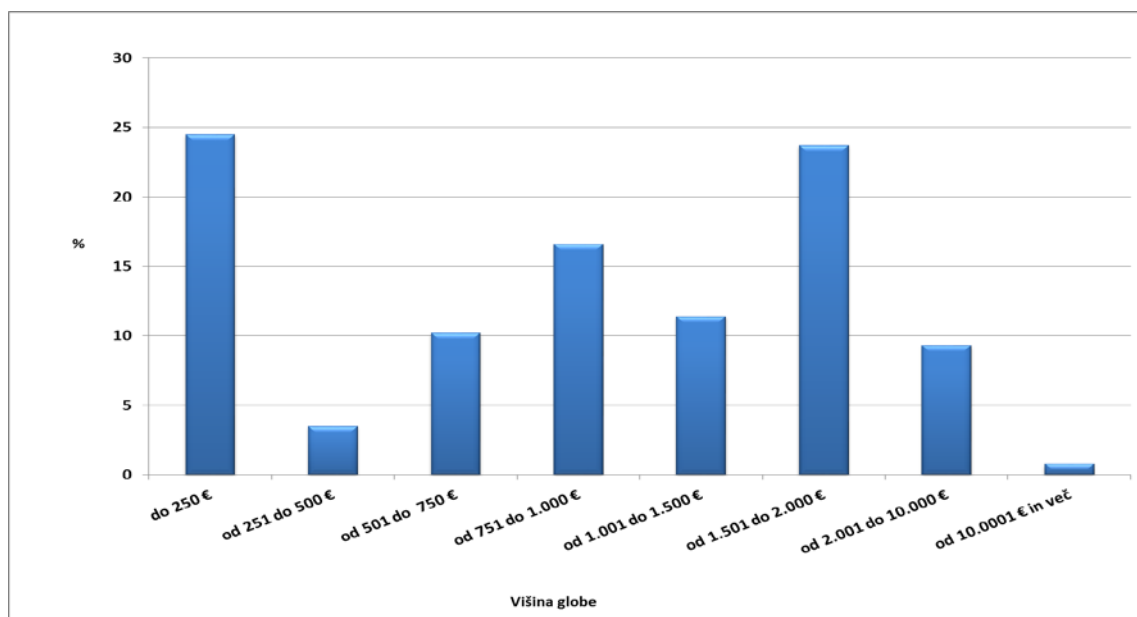
Preglednica 9: Izrečene globe po zneskovnih razredih

Zap.št.	Globa v EUR	Število	Odstotek %
1.	do 250 €	7.689	24,5
2.	od 251 do 500 €	1.098	3,5
3.	od 501 do 750 €	3.190	10,2
4.	od 751 do 1.000 €	5.209	16,6
5.	od 1.001 do 1.500 €	3.581	11,4
6.	od 1.501 do 2.000 €	7.433	23,7
7.	od 2.001 do 10.000 €	2.902	9,3
8.	od 10.0001 € in več	264	0,8
	Skupaj	31.366	100,0

Vir: lastna raziskava.

Največ glob v opazovanem štiriletnem obdobju, 7.689, je bilo predpisanih do 250 EUR, kar znaša 24,5 % vseh, sledi 7.433 glob v zneskovnem razredu od 1.501 do 2.000 EUR oziroma 23,7 % vseh izrečenih glob, 5.209 glob je bilo predpisanih v zneskovnem razredu od 751 do 1.000 EUR oziroma 16,6 % in 3.190 glob je bilo predpisanih v zneskovnem razredu od 501 do 750 EUR oziroma 10,2 %, 2.902 glob je bilo predpisanih v zneskovnem razredu od 2.001 do 10.000 EUR oziroma 9,3 %. V drugih zneskovnih razredih so prepisane globe manj pomembne.

Slika 3: Izrečene globe po zneskovnih razredih in deležih



Vir: lastna raziskava.

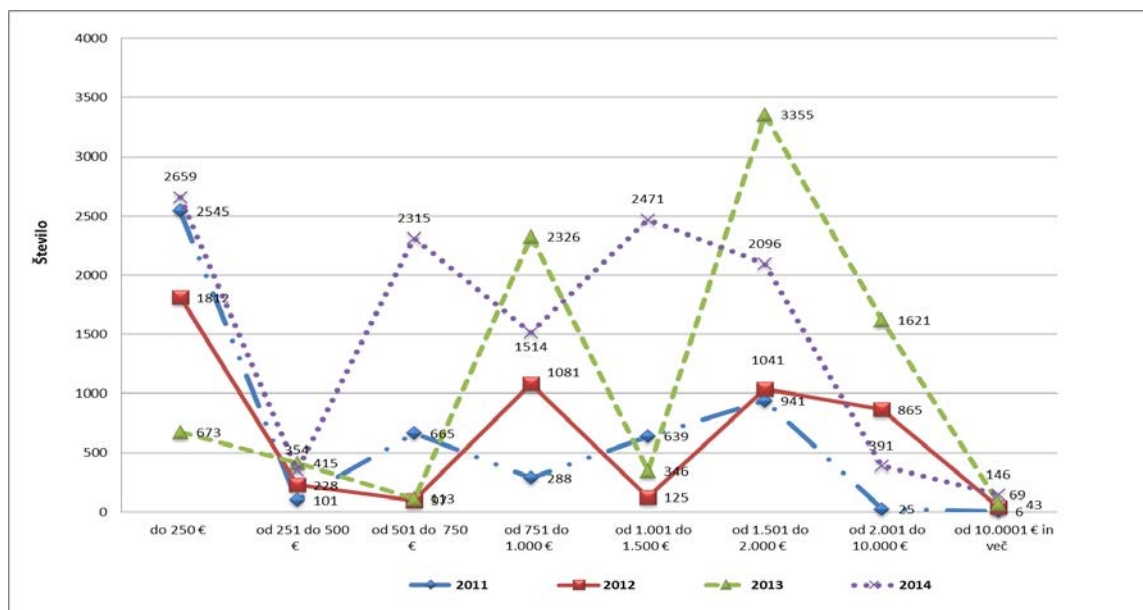
Preglednica 10: Izrečene globe po zneskovnih razredih in letih

Globo v EUR		Leto				Skupaj
		2011	2012	2013	2014	
do 250 €	Število	2.545	1.812	673	2.659	7.689
	% glede na globo	33,1 %	23,6 %	8,8 %	34,6 %	100,0 %
	% glede na leto	48,8 %	34,2 %	7,5 %	22,3 %	24,5 %
od 251 do 500 €	Število	101	228	415	354	1.098
	% glede na globo	9,2 %	20,8 %	37,8 %	32,2 %	100,0 %
	% glede na leto	1,9 %	4,3 %	4,7 %	3,0 %	3,5 %
od 501 do 750 €	Število	665	97	113	2.315	3.190
	% glede na globo	20,8 %	3,0 %	3,5 %	72,6 %	100,0 %
	% glede na leto	12,8 %	1,8 %	1,3 %	19,4 %	10,2 %
od 751 do 1.000 €	Število	288	1.081	2.326	1.514	5.209
	% glede na globo	5,5 %	20,8 %	44,7 %	29,1 %	100,0 %
	% glede na leto	5,5 %	20,4 %	26,1 %	12,7 %	16,6 %
od 1.001 do 1.500 €	Število	639	125	346	2.471	3.581
	% glede na globo	17,8 %	3,5 %	9,7 %	69,0 %	100,0 %
	% glede na leto	12,3 %	2,4 %	3,9 %	20,7 %	11,4 %
od 1.501 do 2.000 €	Število	941	1.041	3.355	2.096	7.433
	% glede na globo	12,7 %	14,0 %	45,1 %	28,2 %	100,0 %
	% glede na leto	18,1 %	19,7 %	37,6 %	17,5 %	23,7 %
od 2.001 do 10.000 €	Število	25	865	1.621	391	2.902
	% glede na globo	0,9 %	29,8 %	55,9 %	13,5 %	100,0 %
	% glede na leto	0,5 %	16,3 %	18,2 %	3,3 %	9,3 %
10.0001 € in več	Število	6	43	69	146	264

Globa v EUR		Leto				Skupaj
		2011	2012	2013	2014	
	% glede na globo	2,3 %	16,3 %	26,1 %	55,3 %	100,0 %
	% glede na leto	0,1 %	0,8 %	0,8 %	1,2 %	0,8 %
Skupaj	Število	5.210	5.292	8.918	11.946	31.366
	% glede na globo	16,6 %	16,9 %	28,4 %	38,1 %	100,0 %
	% glede na leto	100,0 %	100,0 %	100,0 %	100,0 %	100,0 %

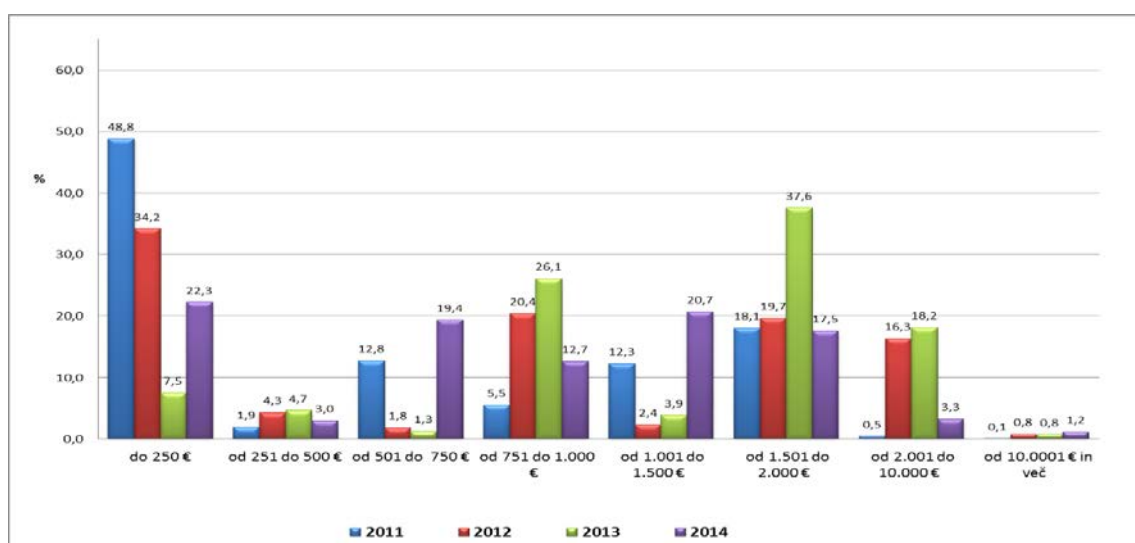
Vir: lastna raziskava.

Slika 4: Izrečene globe po zneskovnih razredih, številu in letih



Vir: lastna raziskava.

Slika 5: Izrečene globe po zneskovnih razredih, deležih in letih



Vir: lastna raziskava.

Iz podanega pregleda je razvidno, da se zmanjšujejo izrečene globe do 250 EUR, ki so leta 2011 znašale 48,8 %, leta 2014 pa 22,3 %; padanje je opazno še v zneskovnem razredu od 1.501 do 2.000 EUR, z 18,1 % , v letu 2011, na 17,5 %, v letu 2014.

V vseh drugih razredih je opazno povečanje glob. Manjše je povečanje glob v razredu od 251 do 500 EUR, te so leta 2011 znašale le 1,9 %, leta 2014 pa 3,0 %; pomembno je povečanje v razredu od 501 do 750 EUR, te so leta 2011 znašale 12,8 %, leta 2014 pa 19,4 %; pomembno povečanje glob je tudi v razredu od 751 do 1.000 EUR, te so leta 2011 znašale 5,5 %, leta 2014 pa 12,7 % (leta 2013 že 26,1 %); podobno je v razredu od 1.001 do 1.500 EUR, kjer so globe znašale 12,3 % leta 2011, leta 2014 pa že 20,7 %; povečanje je zaznano tudi od 2.001 do 10.000 EUR, saj so te leta 2011 znašale 0,5 %, leta 2014 pa 3,3 % (leta 2013 že 18,2 %), povečanje je tudi pri globah nad 10.000 EUR, te so leta 2011 znašale 0,1 %, leta 2014 pa 1,2 %.

2) Pregled kaznovanja po vrstah prekrškov

V nadaljevanju predstavlja kaznovanje davčnih zavezancev po posameznih vrstah prekrškov in členih zakona.

a) Davčni prekrški posameznikov

Po 394. členu ZDavP-2 se z globo 250 do 400 evrov za prekršek kaznuje **posameznika**, če ne vloži davčne napovedi ali ne vloži davčne napovedi v roku; na poziv davčne uprave ne predloži prijave premoženja ali v prijavi navaja neresnične podatke; na zahtevo davčne uprave ne predloži seznama premoženja ali na seznamu navede nepopolne in neresnične podatke.

Preglednica 11: Kaznovanje posameznikov - 394. člen ZDavP-2

<i>Leto</i>	<i>2011</i>	<i>2012</i>	<i>2013</i>	<i>2014</i>
od 200 do 300 €	1.145	1.650	574	1.080
od 301 do 400 €	-	-	-	-

Vir: lastna raziskava.

b) Posebno hudi davčni prekrški posameznikov

Po 395. členu ZDavP-2 se z globo od 400 do 15.000 evrov za prekršek kaznuje **posameznika**, če v davčni napovedi, ali obračunu davka, navede neresnične ali nepravilne ali nepopolne podatke; na zahtevo davčne uprave ne poda podatkov ali dokumentacije, ne predloži dokumentacije ali ne da pojasnil v zvezi s predmetom davčnega nadzora ali ovira davčni nadzor; ne predloži obračuna prispevkov za socialno varnost; ne predloži davčnega obračuna, v davčnem obračunu navede neresnične, nepopolne ali nepravilne podatke.

Preglednica 12: Kaznovanje posameznikov za posebno hude prekrške – 395. člen ZDavP-2

<i>Leto</i>	<i>2011</i>	<i>2012</i>	<i>2013</i>	<i>2014</i>
od 400 do 1.000 €	58	219	413	314
od 1.001 do 5.000€	1	3	8	-
od 5.001 do 10.000€	-	-	-	-
od 10.001 do 15.000€	-	-	-	-

Vir: lastna raziskava.

c) Davčni prekrški v zvezi z opravljanjem dejavnosti

Po prvem odstavku 397. člena ZDavP-2 se z globo od 800 do 10.000 evrov za prekršek kaznuje **samostojnega podjetnika posameznika ali posameznika, ki samostojno opravlja dejavnost**, z globo od 1.200 do 15.000 evrov se za prekršek kaznuje pravno osebo, če pa je **pravna oseba** po zakonu, ki ureja gospodarske družbe, srednja ali velika gospodarska družba, se za prekršek kaznuje z globo od 3.200 do 30.000 evrov, če ne predloži davčnega obračuna; ne predloži obračuna davčnega odtegljaja; ne izračuna, odtegne ali ne plača davčnega odtegljaja za davčnega zavezanca; ne vloži davčne napovedi, v davčni napovedi ali obračunu davka navede neresnične, nepravilne ali nepopolne podatke; ne vodi ali ne hrani poslovnih knjig in evidenc.

Po drugem odstavku 397. člena ZDavP-2 se z globo v višini od 400 do 4.000 evrov za prekrške kaznuje tudi odgovorno osebo samostojnega podjetnika posameznika ali odgovorno osebo posameznika, ki opravlja dejavnost samostojno.

Po tretjem odstavku 397. členu ZDavP-2 se z globo v višini od 600 do 4.000 evrov za prekrške kaznuje tudi odgovorno osebo pravne osebe, če pa je pravna oseba po zakonu, ki ureja gospodarske družbe, srednja ali velika gospodarska družba, se odgovorno osebo pravne osebe za prekrške kaznuje z globo 800 do 4.000 evrov.

Preglednica 13: Kaznovanje samostojnih podjetnikov ali posameznikov, ki samostojno opravljajo dejavnost, pravnih oseb, srednjih ali velikih gospodarskih družb – 397. člen ZDavP-2

<i>Leto</i>	<i>2011</i>	<i>2012</i>	<i>2013</i>	<i>2014</i>
od 400 do 799 €	627	94	104	2.298
od 800 do 2.000€	901	1.852	5.238	3.865
od 2.001 do 4.000 €	10	124	276	176
od 4.001 do 7.500€	4	72	94	24
od 7.501 do 10.000€	-	7	29	9
od 10.001 do 15.000€	2	10	15	10
od 15.001 do 30.000€	1	13	21	5

Vir: lastna raziskava.

d) Hujši davčni prekrški

Po 114. členu ZDDV-1 se z globo od 2.000 do 125.000 evrov za prekršek kaznuje pravno osebo, samostojnega podjetnika posameznika ali posameznika, ki samostojno opravlja dejavnost, če znesek DDV, ki ga sme odbiti, obračuna nepravilno; ne plača oziroma v predpisanem roku ne plača DDV.

Z globo od 200 do 4.100 evrov se kaznuje tudi odgovorno osebo pravne osebe ali odgovorno osebo samostojnega podjetnika posameznika ali odgovorno osebo posameznika, ki samostojno opravlja dejavnost, če stori prekršek.

Preglednica 14: Kaznovanje pravne osebe, samostojnega podjetnika posameznika ali posameznika, ki samostojno opravlja dejavnost ter kaznovanje odgovornih oseb – 141. člen Zakona o davku na dodano vrednost – ZDDV-1

<i>Leto</i>	2011	2012	2013	2014
od 200 do 1.000 €	567	81	54	1.563
od 1.001 do 2.000€	842	326	719	2.007
od 2.001 do 10.000 €	3	640	1.186	109
od 10.001 do 50.000€	-	15	18	11
od 50.001 do 125.000€	-	-	1	-

Vir: lastna raziskava.

e) Posebno hudi davčni prekrški

Če je znesek premalo plačanega davka višji od 5.000 evrov, se z globo v višini 20 % od premalo plačanega davka (pri čemer vsota ne znaša manj kot 1.200 evrov in ne več kot 50.000 evrov) za prekršek kaznuje **samostojnega podjetnika posameznika ali posameznika, ki samostojno opravlja dejavnost**, z globo v višini 30 % od premalo plačanega davka, vendar ne manj kot 1.500 evrov in ne več kot 150.000 evrov, se za prekršek kaznuje pravno osebo, če pa **je pravna oseba** po zakonu, ki ureja gospodarske družbe, srednja ali velika gospodarska družba, se za prekršek kaznuje z globo v višini 45 % od premalo plačanega davka, vendar vsota ne znaša manj kot 2.000 evrov in ne več kot 300.000 evrov (več o tem v prvem odstavku 398. člena ZdavP-2).

Po drugem odstavku 398. člena ZDavP-2 se z globo v višini od 500 do 5.000 evrov za prekrške kaznuje tudi odgovorno osebo samostojnega podjetnika posameznika oziroma odgovorno osebo posameznika, ki samostojno opravlja dejavnost.

Po tretjem odstavku 398. člena ZDavP-2 se z globo v višini od 700 do 5.000 evrov za prekrške kaznuje tudi odgovorno osebo pravne osebe, če pa je pravna oseba po zakonu, ki ureja gospodarske družbe, srednja ali velika gospodarska družba, se odgovorno osebo pravne osebe za prekrške kaznuje z globo od 900 do 5.000 evrov.

Preglednica 15: Kaznovanje posebno hudih prekrškov samostojnih podjetnikov ali posameznikov, ki samostojno opravljajo dejavnost, pravnih oseb, srednjih ali velikih gospodarskih družb in odgovornih oseb – 398. člen ZDavP-2

<i>Leto</i>	2011	2012	2013	2014
od 500 do 1.199 €	14	-	-	-
od 1.200 do 5.000€	11	-	-	-
od 5.001 do 10.000€	1	1	-	-
od 10.001 do 30.000€	1	-	-	-
od 30.001 do 50.000€	-	-	-	-
od 50.001 do 150.000€	1	-	-	-

Vir: lastna raziskava.

f) Posebno hudi davčni prekrški pri elektronski obdelavi podatkov

Po prvem odstavku 398.a člena ZDavP-2 se z globo od 3.000 do 10.000 evrov za prekršek kaznuje posameznika, z globo od 20.000 do 70.000 evrov samostojnega podjetnika posameznika ali posameznika, ki samostojno opravlja dejavnost, z globo od 50.000 do 150.000 evrov pravno osebo, če pa je pravna oseba po zakonu, ki ureja gospodarske družbe, srednja ali velika gospodarska družba, se za prekršek kaznuje z globo od 70.000 do 250.000 evrov, če ne zagotovi elektronske obdelave podatkov; ima ali uporablja računalniški program ali elektronsko napravo, ki omogoča brisanje, prilagajanje, popravljanje, razveljavljanje, nadomeščanje, dodajanje, skrivanje ali kakršnokoli drugačno spreminjanje kateregakoli zapisa.

Po drugem odstavku 398.a člena ZDavP-2 se z globo od 1.500 do 4.000 evrov za prekrške kaznuje tudi odgovorno osebo samostojnega podjetnika posameznika ali odgovorno osebo posameznika, ki dejavnost opravlja samostojno.

Po tretjem odstavku 398.a člena ZdavP-2 se z globo od 2.000 do 6.000 evrov za prekrške kaznuje tudi odgovorno osebo pravne osebe. Če pa je pravna oseba po zakonu, ki ureja gospodarske družbe, srednja ali velika gospodarska družba, se odgovorno osebo pravne osebe za prekrške kaznuje z globo 4.000 do 10.000 evrov.

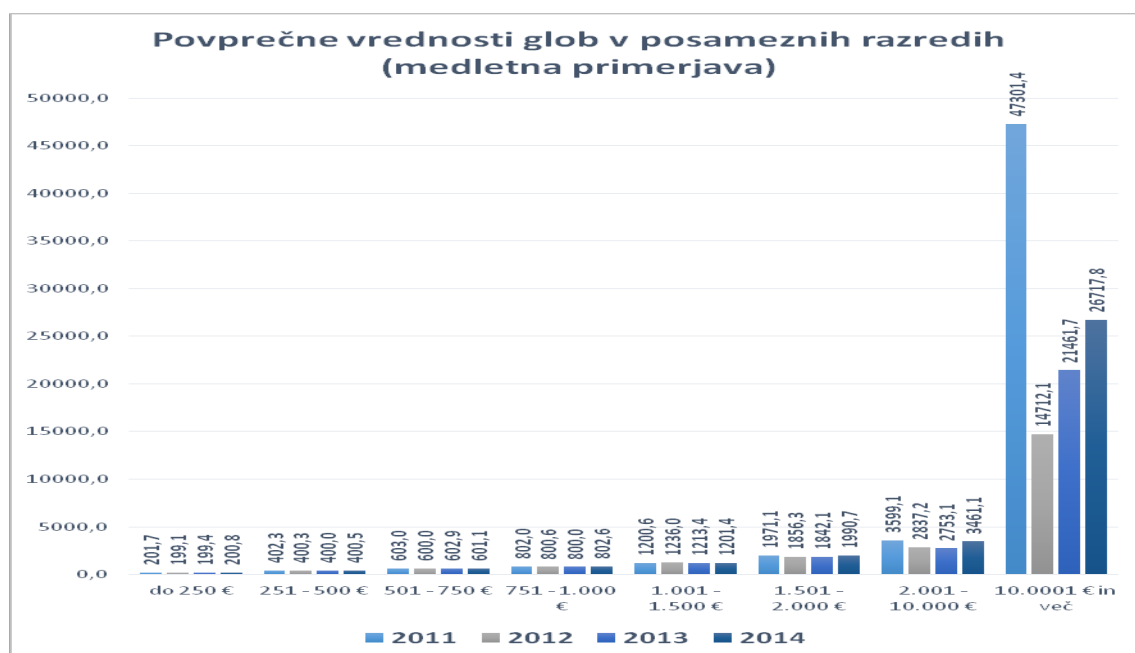
Preglednica 16: Kaznovanje posameznikov za posebno hude prekrške – prvi odstavek 398.a člena ZDavP-2

<i>Leto</i>	<i>2011</i>	<i>2012</i>	<i>2013</i>	<i>2014</i>
od 1.500 do 2.999 €	-	-	-	26
od 3.000 do 5.000 €	-	-	1	4
od 5.001 do 7.500€	-	-	-	-
od 7.501 do 15.000€	-	-	-	1
od 15.001 do 150.000	-	-	8	67

Vir: lastna raziskava.

3) Prikaz gibanja glob po zneskovnih razredih za obdobje od 2011 do 2014

Slika 6: Gibanje izrečenih glob po zneskovnih razredih in letih



Vir: lastna raziskava.

4) Pregled izidov sodb o kaznovanju davčnih prekrškov z globami za davčne zavezance, ki so vložili zahtevo za sodno varstvo na okrajna in višja sodišča

Razen kolikostnih primerjav o številu izrečenih sodb, o pravnih podlagah in zneskovnih razredih nas je zanimala kakovost (pravilnost) izrečenih glob. Prvi kazalnik kakovosti kaznovanja je odstotek zahtev za sodno varstvo zoper izrečene globe FURS-a. Odstotek se giblje od 7,31 % , leta 2013, do 2,98 % , leta 2014, s povprečjem 5,16 % za obdobje od 2011 do 2014.

Iz podanega pregleda lahko ugotovimo, da so se davčni zavezanci zatekli v sodno varstvo samo, kadar so bili prepričani, da kaznovanje davčnih prekrškov ni bilo ustrezno ali se z izrečenimi globami niso strinjali.

Preglednica 17: Pregled izidov sodb okrajnih sodišč za davčne prekrške

Leto	2011	2012	2013	2014	Skupaj
Število glob izrečenih za prekrške – FURS (DURS)	5.210	5.292	8.918	11.946	31.366
Število rešenih zahtev za sodno varstvo	304	302	632	238	1.476
Napačno kaznovanje davčnih prekrškov z globami prekrškovnega organa FURS (DURS), po sodnem varstvu	102	126	328	94	650
Odstotek napačnega kaznovanja davčnih prekrškov z globami prekrškovnega organa FURS (DURS), od vseh zahtev za sodno varstvo	33,55 %	41,72 %	51,90 %	39,50 %	44,04 %
Odstotek napačnega kaznovanja davčnih prekrškov z globami prekrškovnega organa FURS (DURS), od vseh izrečenih glob	1,96 %	2,38 %	3,68 %	0,79 %	2,07 %

Vir: lastna raziskava.

Odstotek napačnih kaznovanj davčnih prekrškov z globami prekrškovnega organa FURS se giblje v mejah od 33,55 % leta 2011, do najvišjega odstotka, 51,90 %, leta 2013. Za opazovano obdobje od leta 2011 do 2014 znaša povprečje 44,04 %. Odstotek je izračunan glede na število rešenih zahtevkov za sodno varstvo; če opazujemo odstotek napačnega kaznovanja davčnih prekrškov z globami prekrškovnega organa FURS (DURS) od vseh izrečenih glob, pa znašajo od 0,79 %, leta 2014, do 3,68 %, leta 2013. Povprečje v opazovanih letih znaša 2,07 %.

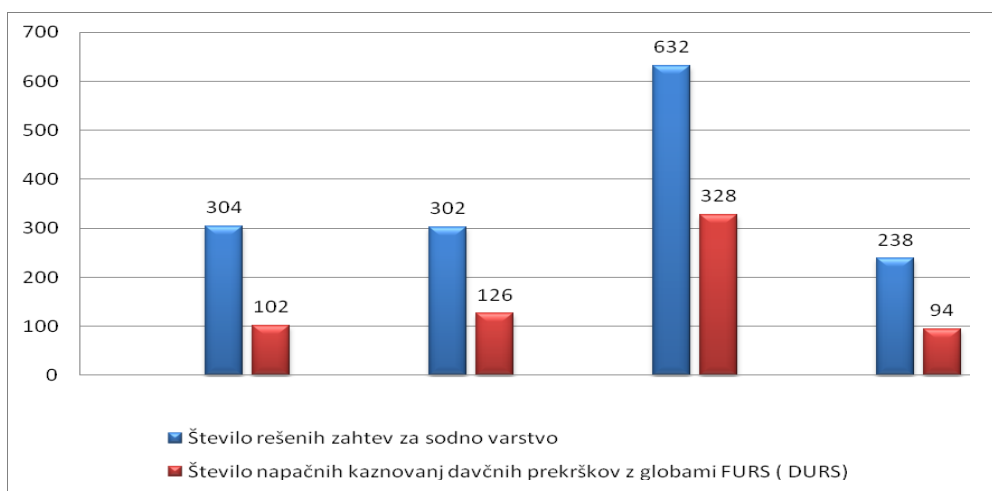
Preglednica 18: Pregled izidov sodb višjih sodišč za davčne prekrške

Leto	2011	2012	2013	2014	Skupaj
Število vloženih pritožb zoper izrečene sodbe, ki so jih za davčne prekrške izrekla okrajna sodišča.	-	-	8	4	12
Zavrženja – nedovoljena pritožba	-	-	5	-	5
<i>Odstotek</i>	-	-	62,50 %	0,00 %	41,67 %
Potrditev odločbe	-	-	1	2	3
<i>Odstotek</i>	-	-	12,50 %	50,00 %	25,00 %
Razveljavitev, zaradi bistvene kršitve določb postopka o prekršku	-	-	1	-	1
<i>Odstotek</i>	-	-	12,50 %	0,00 %	8,33 %
Sprememba glede odločitve o odgovornosti	-	-	1	-	1
<i>Odstotek</i>	-	-	12,50 %	0,00 %	8,33 %
Še nerešeno	-	-	-	2	2
<i>Odstotek</i>	-	-	0,00 %	50,00 %	16,67 %
Skupaj odstotek	-	-	100,00 %	100,00 %	100,00 %

Vir: lastna raziskava.

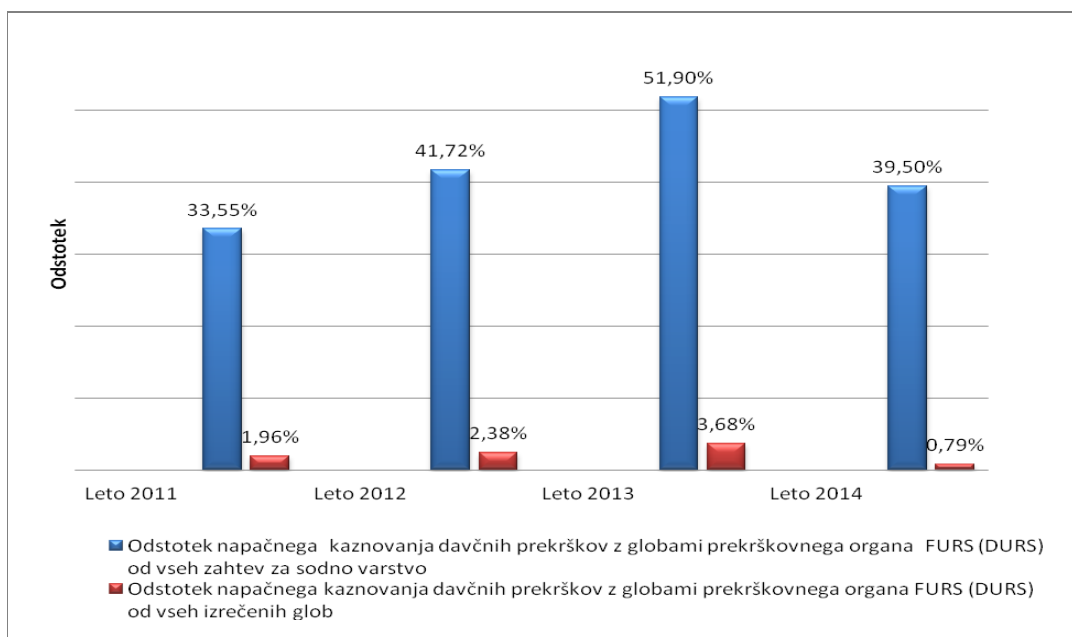
Odstotek potrjenih sodb višjih sodišč na pritožbe davčnih zavezancev zoper sodbe okrajnih sodišč o davčnih prekrških znaša od 12,5 %, leta 2013, in 50,0 %, leta 2014. Je pa število vloženih pritožb le 1,27 %, glede na število rešenih zahtev okrajnih sodiš v letu 2013, in 1,68 % v letu 2014. Še nižji je odstotek glede izrečenih glob, za leto 2013 znaša 0,09 % in 0,04 % za leto 2014.

Slika 7: Število rešenih zahtev za sodno varstvo in število napačnih kaznovanj davčnih prekrškov z globami FURS (DURS)



Vir: lastna raziskava.

Slika 8: Odstotek napačnega kaznovanja davčnih prekrškov z globami FURS (DURS), od vseh zahtev za sodno varstvo, in odstotek napačnega kaznovanja davčnih prekrškov z globami FURS (DURS), od vseh izrečenih glob



Vir: lastna raziskava.

Sklepne ugotovitve

Na podlagi drugega spremljanja kaznovanja davčnih prekrškov z globami FURS ugotavljava, da je FURS razširila podatkovno podlago, saj lahko spremlja podatke tudi po uradih. Ugotovitve preučevanja kaznovanja davčnih prekrškov lahko strnemo v trditve:

1. Pri kaznovanju prekrškov je bilo tudi v letu 2014 zaznano bistveno povečanje izrečenih kazni z globo, saj se je njihov delež povečal na 38,1 % vseh glob v zadnjih štirih letih.
2. ZDavP-2 je najpomembnejša zakonska podlaga za izrečene kazni, saj znaša 68,7 %. Razlog visokega števila kazni je dejstvo, da zajema večino predpisanih sankcij za davčne kršitve; ZDDV-1 pa 27,4 %, saj je edini davčni zakon s kazenskimi določbami.
3. Delež kršitev ZDavP-2 se povečuje. Izrečene globe zaradi kršitve tega zakona so se v zadnjih treh letih povečale s 53,3 %, v letu 2011, na 66,5 %, v letu 2014 (v letu 2013 je delež glob znašal celo 76,0 %).
4. Delež kršitev ZDDV-1 se tudi povečuje, izrečene globe so se v zadnjih letih povečale z 29,3 %, v letu 2011, na 32,5 %, v letu 2014.
5. Najpomembnejša podlaga za izrečene globe v obsegu 74,0 %, je 397. člen ZDavP-2; te se nanašajo na davčne prekrške v zvezi z opravljanjem dejavnosti. Drugi najpomembnejši je 394. člen ZDavP-2 z 20,6 %, gre za davčne prekrške posameznikov.
6. Najpomembnejši razlog za izrečene globe na osnovi 141. člena ZDDV-1 je 8. točka, saj je njen delež 89,2 %. Davčni zavezanci DDV-ja ne predložijo, ga ne predložijo na predpisan način oziroma v predpisanih rokih ne predložijo obračuna DDV-ja oziroma v obračunu DDV-ja ne izkažejo predpisanih podatkov.
7. Največji glob je izrečenih do 250 EUR znašajo 24,5 %, sledijo globe od 1.501 do 2.000 EUR oziroma 23,7 %, pomembne so še globe od 751 do 1.000 EUR oziroma 16,6 %, globe od 501 do 750 EUR pa imajo delež 10,2 %. Višji zneski glob so manj pomembni, saj je le 9,3 % predpisanih glob v zneskovnem razredu od 2.001 do 10.000 EUR. V drugih zneskovnih razredih so prepisane globe še manj pomembne.
8. V opazovanem obdobju (to je od leta 2011 do leta 2014) so se zmanjšale izrečene globe do 250 EUR, z 48,8 %, leta 2011, na 22,3 %, leta 2014. Zmanjšanje je opazno še v zneskovnem razredu od 1.501 do 2.000 EUR, z 18,1 %, v letu 2011, na 17,5 %, v letu 2014.
9. Pomembno povečanje glob je zaznati v razredu od 501 do 750 EUR, te so leta 2011 znašale 12,8 %, leta 2014 pa 19,4 %. V razredu od 751 do 1.000 EUR so globe leta 2011 znašale 5,5 %, leta 2014 pa 12,7 %; podobno je v razredu od 1.001 do 1.500 EUR, globe so znašale 12,3 %, leta 2011, leta 2014 pa že 20,7 %; pri globah od 2.001 do 10.000 EUR so te leta 2011 znašale 0,5 %, leta 2014 pa 3,3 %; povečanje je zaznано tudi pri globah nad 10.000 EUR, leta 2011 so znašale 0,1 %, leta 2014 pa 1,2 %.
10. Odstotek napačnih kaznovanj davčnih prekrškov z globami prekrškovnega organa FURS se giblje v mejah od 33,55 %, leta 2011, do najvišjega odstotka, 51,90 %, leta 2013. Za opazovano obdobje od leta 2011 do 2014 znaša povprečje 44,04 %. Odstotek v letu je izračunan glede na število rešenih zahtevkov za sodno varstvo; če opazujemo odstotek napačnega kaznovanja davčnih prekrškov z globami prekrškovnega organa FURS (DURS), od vseh izrečenih glob, pa znaša od 0,79 %, leta 2014, do 3,68 %, leta 2013. Povprečje v opazovanih letih znaša 2,07 %.
11. Odstotek potrjenih sodb višjih sodišč na pritožbe davčnih zavezancev zoper sodbe okrajnih sodišč o davčnih prekrških znaša od 12,5 %, leta 2013, in 50,0 %, leta 2014.

Je pa število vloženih pritožb le 1,27 %, glede števila rešenih zahtev okrajnih sodišč v letu 2013, in 1,68 %, leta 2014. Še nižji je odstotek v izrečenih globah, v katerih znaša 0,09 %, za leto 2013, in 0,04 %, za leto 2014.

LITERATURA

1. Podatkovna podlaga Davčne uprave Republike Slovenije, št. 090-11/2014, z dne 4. 6. 2014.
2. Podatkovna podlaga Finančne uprave Republike Slovenije, št. DT 7101-8/2015-2, z dne 2. 4. 2015.
3. Podatkovna podlaga Vrhovnega sodišča Republike Slovenije, z dne 6. 7. 2015.
4. Zakon o prekrških ((ZP-1). *Uradni list RS*, št. 7/2003, do 111/13.
5. Zakon o davčnem postopku (ZdavP-2. *Uradni list RS*, št. 117/2006, do 90/2014).
6. Zakon o davku na dodano vrednost (ZDDV-1). *Uradni list RS*, št. 117/2006, do 86/2014.