

Kaznovanje davčnih utaj

Punishment of tax evasions

dr. Stanko Čokec¹

Povzetek

V pričujoči raziskavi smo preučevali sodbe sodišč o kaznivih dejanjih davčnih utaj. Zanimalo nas je število sodb o davčnih utajah v posameznih letih, vrste davčnih kaznivih dejanj po Kazenskem zakoniku (odslej KZ) in njihovi številčnosti, davčne utaje po zneskovnih razredih in njihovi številčnosti, kaznovanje davčnih utaj in njihova številčnost, davčne utaje po vrstah kršitev KZ, po zneskovnih razredih in po številčnosti in davčne utaje po vrstah kršitev KZ, po kaznovanju in po številčnosti. Razen kaznivih dejanj smo preučevali tudi podatke o izrečenih globah za prekrške za leta 2011, 2012 in 2013 po posameznih zakonskih osnovah.

Ugotavljamo, da v Sloveniji še nimamo vzpostavljenega stalnega spremljanja kaznovanja davčnih utaj ter enotnih podatkovnih evidenc. Tako, žal, ne spremljamo, kako kaznovanje davčnih utaj vpliva na njen obseg kot temelj davčnega sistema.

Ključne besede: davčna nepravilnost, davčni prekršek, davčno kaznivo dejanje.

Abstract

In the present study, we investigated court judgments on criminal offenses of tax evasion. We were interested in the number of judgments on tax evasion in individual years, types of tax offenses under the Penal Code and their abundance, tax evasion by amount ranges and their abundance, punishment of tax evasion and their abundance, tax evasion by type of violation according to the Penal Code and their amount ranges and abundance, and tax evasion by type of violation according to the Penal Code, their punishment and abundance. In addition to the offenses we also looked at data on fines imposed for violations in the years 2011, 2012 and 2013, according to the individual legal basis.

We note that Slovenia has not yet established permanent monitoring of punishing tax evasion and uniform data records. So, unfortunately, are do not monitor how punishment of tax evasion affect its scope as the foundation of the tax system.

Keywords

Tax irregularity, tax offence, tax criminal offence

1 Uvod

Pri ravnanju davčnih zavezancev izhajamo iz klasične ekonomske teze, da osebe sprejemajo za maksimiranje svojih koristi racionalne in subjektivno koristne odločitve; iz množice možnosti izberejo tisto, ki jim prinaša največjo korist, v našem primeru privarčevani davek, in povzročajo najmanj žrtev. Davčna stopnja določa koristnost davčne utaje, možnost njenega odkritja, skupaj s pričakovano kaznijo pa žrtev. Višja kot je verjetnost, da bo davčna utaja odkrita in višje kot so predpisane kazni, manj davkov bodo davčni zavezanci utajili (Körner, Strotmann 2006, 18).

Rezultati empiričnih raziskav pri ugotavljanju verjetnosti odkritja in kaznovanja napeljujejo na domnevo, da na subjektivno verjetnost odkritja in kaznovanja vplivajo pretekle izkušnje z davčnim nadzorom, čeprav le-te pri povsem slučajnem davčnem nadzoru ne igrajo nobene vloge (Klinkhammer 2013,130).

¹ dr. Stanko Čokec, Revidicom, revizijska družba, d.o.o., Grizoldova ulica 5, 2000 Maribor, Slovenija, e-pošta: revidicom@siol.net

Rezultati številnih raziskav kažejo, da je davčna utaja toliko nižja, kolikor je višja zagrožena kazen, saj se s tem zniža pričakovana korist od davčne utaje; druge raziskave pa so pokazale tudi, da povečevanje višine kazni ne vpliva na obnašanje davčnih zavezancev, da bi utajili manj davkov (Fischer, Kutsch, Ekkehard 1999,165-166). Žal v Sloveniji še ni raziskave, ki bi preučevala povezavo med višino kazni in obsegom davčne utaje; ob tem pa dejstvo, da se je v dvajsetih letih višina predpisane kazni za davčne utaje, ki se kaznujejo kot kaznivo dejanje ali kot prekršek, večkrat spreminjala, kar onemogoča ustrezno vrednostno analizo.

Ne glede na navedeno smo izvedli raziskavo o kaznovanju davčnih utaj z vidika kaznivega dejanja in prekrška na osnovi preučevanja sodb Višjih sodišč in sodb Vrhovnega sodišča RS. Tako smo dobili pregled kaznovanja kaznivih dejanj davčne utaje glede na vrsto davčno kaznivega dejanja po Kazenskem zakoniku (KZ), izrečenih kaznih in pogostosti pojavnih oblik. Ob tem opozarjamo, da so pri izreku kazni upoštevane številne okoliščine, tudi olajševalne, ki jih iz sodb ni mogoče izločiti, kljub temu pa raziskava omogoča vpogled v območje kaznovanja davčnih utaj glede na vrsto kršitve KZ in davčne utaje po zneskovnih razredih. Prav tako smo izvedli raziskavo tudi za davčne utaje, kaznovane s prekrški. Podatkovno podlago je zagotovila Davčna uprava Republike Slovenije, ki je posebej za to raziskavo uredila podatkovno bazo o izrečenih globah za leta 2011, 2012 in 2013 po posameznih zakonskih osnovah.

2 Opredelitev nepravilnosti, davčnega prekrška in kaznivega dejanja davčne utaje

V literaturi pogosto srečamo izraz davčna nepravilnost. Po razlagi Slovarja slovenskega knjižnega jezika gre za lastnost, značilnost nepravilnega (III 1986,73). Z davčnega vidika izraz pomeni nepravilnost davčnega obračuna.

Do nastanka davčne nepravilnosti pride lahko namerno (govorimo o naklepu) ali iz malomarnosti (prekršek).

Pri namerni davčni nepravilnosti z naklepom je posledica vedno škoda za proračun – govorimo o davčni utaji. Najpomembnejši dejavnik pri ugotavljanju davčne utaje je dejstvo, da storilec ve, da ravna nepravilno, kar pomeni, da namerno in zavestno ravna protizakonito. Kaznivo dejanje davčne utaje je treba dokazati v sodnem postopku.

Prekršek je opredeljen v 6. členu Zakona o prekrških (ZP-1) 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 Sloveniji ločimo dve kategoriji davčnih kaznivih ravnanj, davčni prekršek in davčno kaznivo dejanje.

3 Kaznovanje davčnih utaj

3.1 Davčni prekršek

Kazen za prekršek je plačilo globe, uklonilni zapor ali prisilna izterjava globe, opomin ali odvzem predmetov. O prekrških odločajo prekrškovni organi in sodišča (Okrajno ali Višje

sodišče). Zakon o davčnem postopku (ZdavP-2) in Zakon o davku na dodano vrednost (ZDDV-1) pri kaznovanju ločita različne prekrške z različno določeno globo, in sicer:

- **davčni prekrški posameznikov:**

z globo 250 do 400 evrov se za prekršek kaznuje **posameznik**, 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; več o tem v 394. členu ZdavP-2;

- **posebno hudi davčni prekrški posameznikov:**

z globo od 400 do 15.000 evrov se za prekršek kaznuje **posameznik**, če v davčni napovedi ali obračunu davka navede neresnične ali nepravilne ali nepopolne podatke; na zahtevo davčne uprave ne da 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; več o tem v 395. členu ZdavP-2;

- **davčni prekrški v zvezi z opravljanjem dejavnosti:**

z globo od 800 do 10.000 evrov se za prekršek kaznuje **samostojni podjetnik posameznik ali posameznik, ki samostojno opravlja dejavnost**, z globo od 1.200 do 15.000 evrov se za prekršek kaznuje pravna oseba, če je **pravna oseba** po zakonu, ki ureja gospodarske družbe, srednja ali velika gospodarsko družbo, pa 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; več o tem prvi odstavek 397. člen ZdavP-2.

Z globo v višini od 400 do 4.000 evrov se za prekrške kaznuje tudi odgovorna oseba samostojnega podjetnika posameznika ali odgovorna oseba posameznika, ki samostojno opravlja dejavnost (več o tem v prvem odstavku 397. člena ZdavP-2).

Z globo v višini od 600 do 4.000 evrov se za prekrške kaznuje tudi odgovorna oseba pravne osebe, če pa je pravna oseba po zakonu, ki ureja gospodarske družbe, srednja ali velika gospodarska družba, se odgovorna oseba pravne osebe za prekrške kaznuje z globo 800 do 4.000 evrov (tretji odstavek 397. člena ZdavP-2).

- **hujši davčni prekrški:**

z globo od 2.000 do 125.000 evrov se za prekršek kaznuje pravna oseba, samostojni podjetnik posameznik ali posameznik, ki samostojno opravlja dejavnost, če nepravilno obračuna znesek DDV-ja, ki ga sme odbiti; ne plača oziroma ne plača v predpisanem roku DDV-ja (več o tem v 141. členu Zakona o davku na dodano vrednost (ZDDV-1)).

- **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, kaznuje za prekršek samostojni podjetnik posameznik ali posameznik, 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 kaznuje za prekršek pravna oseba, če 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 prvi odstavek 398. člena ZdavP-2.

Z globo v višini od 500 do 5.000 evrov se za prekrške kaznuje tudi odgovorna oseba samostojnega podjetnika posameznika oziroma odgovorna oseba posameznika, ki samostojno opravlja dejavnost – drugi odstavek 398. člena ZdavP-2.

Z globo v višini od 700 do 5.000 evrov se za prekrške kaznuje tudi odgovorna oseba pravne osebe, če je pravna oseba po zakonu, ki ureja gospodarske družbe srednja ali velika gospodarska družba, pa se odgovorna oseba pravne osebe za prekrške kaznuje z globo od 900 do 5.000 evrov – tretji odstavek 398. člena ZdavP-2;

- **posebno hudi davčni prekrški pri elektronski obdelavi podatkov:**

z globo od 3.000 do 10.000 evrov se za prekršek kaznuje posameznik, z globo od 20.000 do 70.000 evrov za prekršek se kaznuje samostojni podjetnik posameznik ali posameznik, ki samostojno opravlja dejavnost, z globo od 50.000 do 150.000 evrov za prekršek se kaznuje pravna oseba, če 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 – več o tem prvi odstavek 398a. člena ZdavP-2.

Z globo od 1.500 do 4.000 evrov se za prekrške kaznuje tudi odgovorna oseba samostojnega podjetnika posameznika ali odgovorna oseba posameznika, ki samostojno opravlja dejavnost – drugi odstavek 398a. člena ZdavP-2.

Z globo od 2.000 do 6.000 evrov se za prekrške kaznuje tudi odgovorna oseba pravne osebe, če je pravna oseba po zakonu, ki ureja gospodarske družbe, srednja ali velika gospodarska družba, se odgovorna oseba pravne osebe za prekrške kaznuje z globo 4.000 do 10.000 evrov – tretji odstavek 398a. člena ZdavP-2;

- **davčni prekrški, ki jih storijo ponudniki plačilnih storitev:**

z globo 1.600 do 25.000 evrov se za prekršek kaznuje ponudnik plačilnih storitev, če odpre transakcijski račun pravnih oziroma fizičnih oseb brez predložitve davčne številke prosilca; izvrši predložen plačilni nalog kljub temu, da na njem ni navedene davčne številke nalogodajalca in drugih potrebnih podatkov; v predpisanem roku ne izvrši naloga za plačilo davka – več o tem prvi odstavek 400. člena ZdavP-2.

Z globo od 400 do 4.000 evrov se za prekrške kaznuje tudi odgovorna oseba ponudnika plačilnih storitev – drugi odstavek 400. člena ZdavP-2.

Razmejitev med prekrškom in kaznivim dejanjem je višina davčne obveznosti, ki se ji je davčni zavezanec izognil. V skladu s tretjo točko devetega odstavka 99. člena KZ-1 se med

storitvijo kaznivega dejanja za veliko premoženjsko korist, škodo ali vrednost šteje znesek, ki presega 50.000 evrov.

3.2 Davčno kaznivo dejanje

Po kazenskem zakoniku Republike Slovenije – KZ-1 so davčno kazniva dejanja (Ur. l. RS 55/2008 do 91/2011):

a) ponaređitev ali uničenje poslovnih listin – 235. člen KZ - 1 (prej 240. člen KZ):

kdor v poslovne knjige, spise ali druge poslovne listine, ki jih mora voditi po zakonu ali na podlagi drugih predpisov, izdanih na podlagi zakona, in so pomembne za poslovni promet z drugimi pravnimi ali fizičnimi osebami ali so namenjene za odločitve v zvezi z gospodarsko ali finančno dejavnostjo, vpiše lažne podatke ali ne vpiše kakšnega pomembnega podatka ali s svojim podpisom potrdi takšno knjigo, listino ali spis z lažno vsebino ali omogoči sestavo knjige, listine ali spisa z lažno vsebino, **se kaznuje z zaporom do dveh let.**

Enako se kaznuje, kdor uporabi lažno poslovno knjigo, listino ali spis kot resnično ali kdor uniči, skrije, precej poškoduje ali kako drugače nepravilno sestavi poslovne knjige, listine ali spise;

b) zatajitev finančnih obveznosti – 249. člen KZ - 1 (prej 254. člen KZ):

kdor da, 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, 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 obveznosti, ki se jim je izogibal, ali davek, ki mu je bil neupravičeno vrnjen, pomenijo veliko premoženjsko korist, **se kaznuje z zaporom od enega do osmih let.**

Enako se kaznuje, kdor z namenom 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 obveznosti, katerim se je nameraval izogniti, pomenijo veliko premoženjsko korist.

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.**

Če je bilo dejanje storjeno v hudodelski združbi, **se storilec kaznuje z zaporom od treh do dvanajstih let;**

c) ponarejanje listin 251. člen KZ - 1 (prej 256. člen – KZ):

kdor ponaređi listino ali spremeni pravo listino, zato da bi takšno listino uporabil kot pravo, ali kdor ponaređeno ali spremenjeno listino uporabi kot pravo, **se kaznuje z zaporom do dveh let.** Poskus je kazniv.

Kdor ponaredi javno listino, oporoko, javno ali uradno knjigo ali kakšno drugo knjigo, ki se mora voditi na podlagi zakona, tako spremeni pravo listino ali kdor tako ponarejeno ali spremenjeno listino hrani zaradi uporabe ali jo uporabi kot pravo, **se kaznuje z zaporem do treh let.**

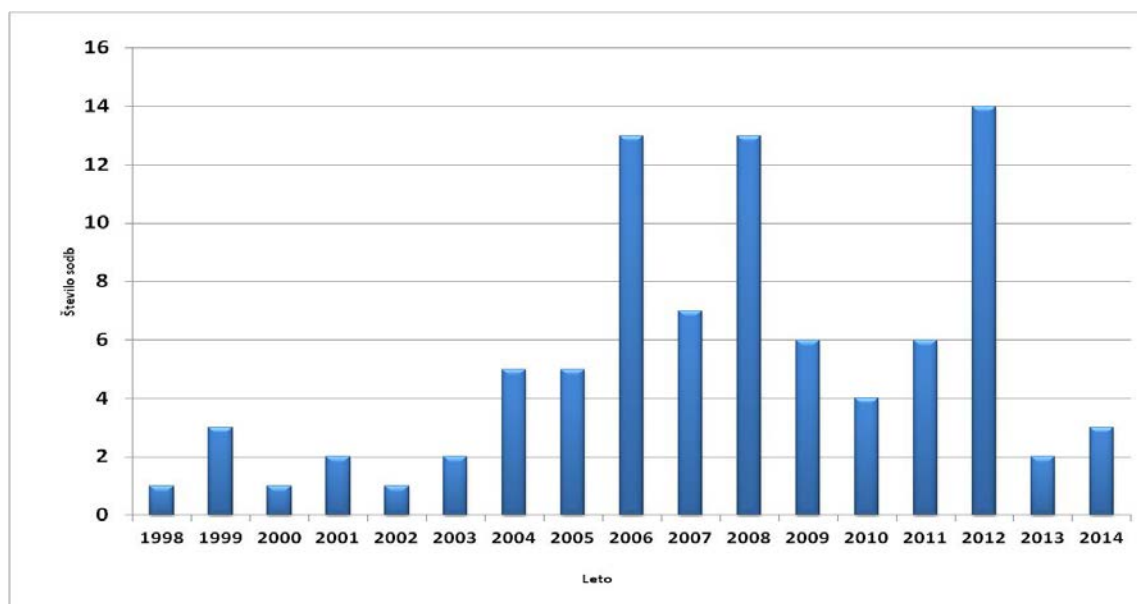
4 Rezultati raziskave

V raziskavo o kaznovanju davčnih utaj smo zajeli 12 sodb Višjih sodišč in 66 sodb Vrhovnega sodišča RS, od leta 1998 do aprila 2014, niso pa zajete sodbe Okrožnih sodišč, saj te sodbe še niso pravnomočne. Preučevali smo število sodb o davčnih utajah po letih; vrste davčnih kaznivih dejanj po KZ in njihovi številčnosti; davčne utaje po zneskovnih razredih in njihovi številčnosti; kaznovanje davčnih utaj in njihovo številčnost; davčne utaje po vrstah kršitev KZ, po zneskovnih razredih in po številčnosti in davčne utaje po vrstah kršitev KZ, po kaznovanju in po številčnosti. Podatkovna podlaga za preučevanje je bila baza podatkov IUS-INFO. Sodbe, ki so zajete v preučevanje, so podane v prilogi 1; ker v vseh sodbah Višjih sodišč in Vrhovnega sodišča RS ni bilo zneska davčne utaje, nam je na zaprosilo Vrhovno sodišče Republike Slovenije posredovalo manjkajoče podatke (Podatkovna podlaga Vrhovnega sodišča Republike Slovenije št. Su 1093/2014, z dne 10.7.2014, dne 28.7. 2014 in 12.8.2014).

4.1 Kaznovanje kaznivih dejanj davčne utaje

Iz slike 25 je razvidno neenakomerno število sodb v preučevanem obdobju. Pomembneje se je število povečalo leta 2006, 2008 in 2012, vendar število ne preseže 14 sodb letno.

Slika 1: Pregled sodb kaznivih dejanj davčne utaje po letih in številu



Vir: lastna raziskava

Preglednica 1: Vrste davčnega kaznivega dejanja po KZ in njihova številčnost

Zap. št.	Vrste davčnega kaznivega dejanja	Število	Odstotek
1.	Zatajitev finančnih obveznosti – 254. člen KZ	54	61,4
2.	Ponareditev ali uničenje poslovnih listin – 240. člen KZ	33	37,5
3.	Ponarejanje listin – 256. člen KZ	1	1,1
	Skupaj	88	100,0

Vir: lastna raziskava

Iz preglednice je razvidno, da so najpogostejša davčna kazniva dejanja zatajitev finančnih obveznosti – popolna ali delna izognitev plačilu davkov in prispevkov po 254. členu KZ, saj znašajo 61 %; ponareditev ali uničenje poslovnih listin po 240. členu KZ pa 37,5 %; zanemarljiva so kazniva dejanja ponarejanja listin po 256. členu KZ, saj znašajo le 1,1 % preučevanih primerov sodb.

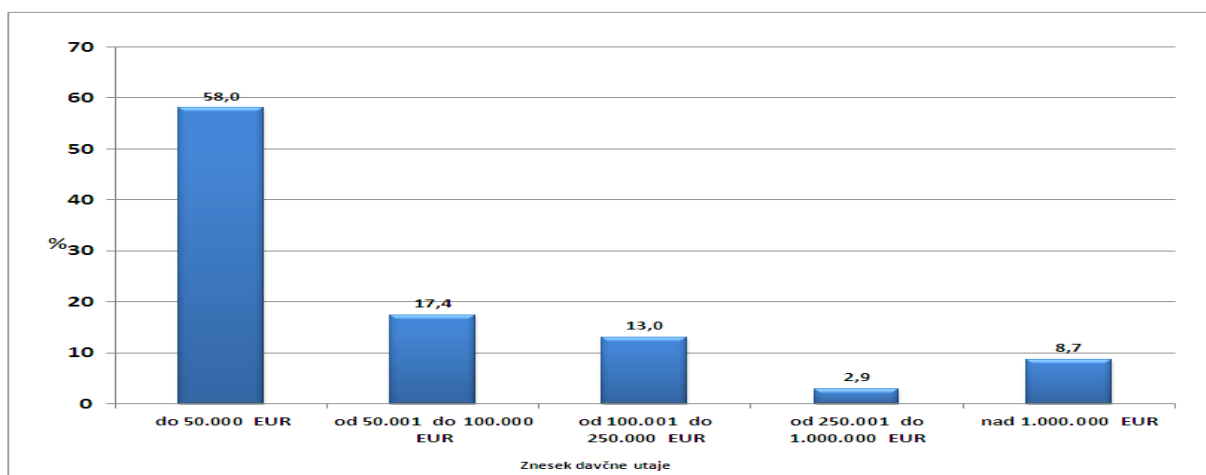
Preglednica 2: Davčne utaje po zneskovnih razredih in njihovi številčnosti

Zap. št.	Znesek davčne utaje	Število	Odstotek	Odstotek od navedenih zneskov
1.	do 50.000 EUR	40	45,5	58,0
2.	od 50.001 do 100.000 EUR	12	13,6	17,4
3.	od 100.001 do 250.000 EUR	9	10,2	13,0
4.	od 250.001 do 1.000.000 EUR	2	2,3	2,9
5.	nad 1.000.000 EUR	6	6,8	8,7
	skupaj	69	78,4	100,0
	V sodbi ni naveden znesek davčne utaje.	19	21,6	
	skupaj	88	100,0	

Vir: lastna raziskava

Da bi ugotovili pravo značilnost davčnih utaj, smo višine davčne obveznosti razvrstili v neenako širino zneskovnih razredov, saj najpregledneje prikazujejo število davčnih utaj v razredih. Najpogostejše so davčne utaje do 50.000 EUR, ki jih je 45,5 %. Skoraj polovica davčnih utaj je v najnižjem vrednostnem razredu. Drugi največji obseg davčnih utaj je v razredu med 50.001 do 100.000 EUR, saj jih je 13,6 %. Oba najnižja vrednostna razreda davčnih utaj do 100.000 EUR znašata skupaj 59,1 % vseh primerov. Iz navedega lahko zaključimo, da je od leta 1998 do danes več kot polovica pravnomočnih sodb davčnih utaj glede relativno nizkih zneskov, saj je bilo med 250.000 in 1.000.000 EUR utajenih le 2,3 % primerov in nad 1.000.000 EUR le 6,8 % .

Slika 2: Davčne utaje po zneskovnih razredih in odstotkih



Vir: lastna raziskava

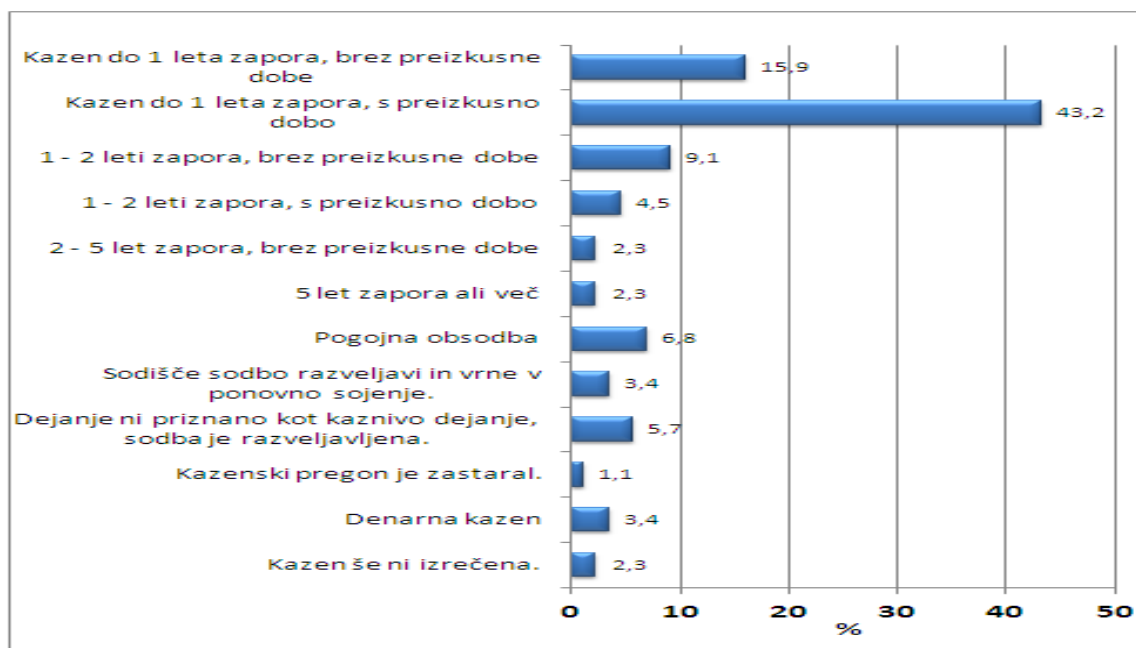
Preglednica 3: Kaznovanje davčnih utaj in njihova številčnost

Zap. št.	Kazen za davčno utajo	Število	Odstotek
1.	Kazen do 1 leta zapora, brez preizkusne dobe	14	15,9
2.	Kazen do 1 leta zapora, s preizkusno dobo	38	43,2
3.	1–2 leti zapora, brez preizkusne dobe	8	9,1
4.	1–2 leti zapora, s preizkusno dobo	4	4,5
5.	2–5 let zapora, brez preizkusne dobe	2	2,3
6.	5 let zapora ali več	2	2,3
7.	Sodišče sodbo razveljavi in vrne v ponovno sojenje.	3	3,4
8.	Dejanje ni priznano kot kaznivo dejanje, sodba je razveljavljena.	5	5,7
9.	Kazenski pregon je zastaral.	1	1,1
10.	Pogojna obsodba	6	6,8
11.	Denarna kazen	3	3,4
12.	Kazen še ni izrečena.	2	2,3
	Skupaj	88	100,0

Vir: lastna raziskava

Najpogosteje se davčne utaje kaznujejo s kaznijo do enega leta zapora, s preizkusno dobo, in sicer kar 43,2 %; s kaznijo do 1 leta, brez preizkusne dobe, pa 15,9 %; s kaznijo 1–2 leti zapora, brez preizkusne dobe, 9,1 % in s kaznijo 1–2 leti zapora, s preizkusno dobo, 4,5 %. Pomembnejše so še pogojne obsodbe v obsegu 6,8 %.

Slika 3: Kaznovanje davčnih utaj in njihova številčnost



Vir: lastna raziskava

Avtor Merthen H.L. navaja, da je Zvezno sodišče v Nemčiji leta 2008 določilo, da mora obstajati pri kaznovanju davčne utaje kazenska tarifa (Az. 1 StR 416/08):

- za utajo davka do 50.000 EUR se običajno dosodi denarna kazen;
- za utajo davka nad 100.000 EUR je primerna kazen zapor (tudi pogojna kazen);
- za utajo davka nad mejo enega milijona je primerna kazen odvzem prostosti za več kot dve leti, ki pa ne more biti izrečena pogojno (Az. 1 StR 525/11); pogojna kazen je primerna le še pri posebno pomembnih olajševalnih okoliščinah (2012, 172).

Preglednica 4: Davčne utaje po vrstah kršitev KZ, po zneskovnih razredih in po številčnosti

Vrsta kršitve KZ	Znesek davčne utaje	Število	Odstotek	Odstotek
Zatajitev finančnih obveznosti – 254. člen KZ	do 50.000 EUR	29	53,7	59,2
	od 50.001 do 100.000 EUR	6	11,1	12,2
	od 100.001 do 250.000 EUR	7	13,0	14,3
	od 250.001 do 1.000.000 EUR	1	1,9	2,0
	nad 1.000.000 EUR	6	11,1	12,2
	skupaj	49	90,7	100,0
	V sodbi ni naveden znesek davčne utaje.	5	9,3	
skupaj	54	100,0		
Ponareditev ali uničenje poslovnih listin – 240. člen KZ	do 50.000 EUR	11	33,3	57,9
	od 50.001 do 100.000 EUR	5	15,2	26,3
	od 100.001 do 250.000 EUR	2	6,1	10,5
	od 250.001 do 1.000.000 EUR	1	3,0	5,3
	skupaj	19	57,6	100,0

	V sodbi ni naveden znesek davčne utaje.	14	42,4	
	skupaj	33	100,0	
Ponarejanje listin – 256. člen KZ	od 50.001 - 100.000 EUR	1	100,0	

Vir: lastna raziskava

Če primerjamo zneske davčnih utaj v povezavi z vrsto kršitev KZ, ugotovimo, da je (davkov in prispevkov za socialno varnost) pri zatajitvi največ finančnih obveznosti – 254. člen KZ – največ, 61,37 %; le 38,63 % se nanaša na ponareditev ali uničenje poslovnih listin – 240. člen KZ.

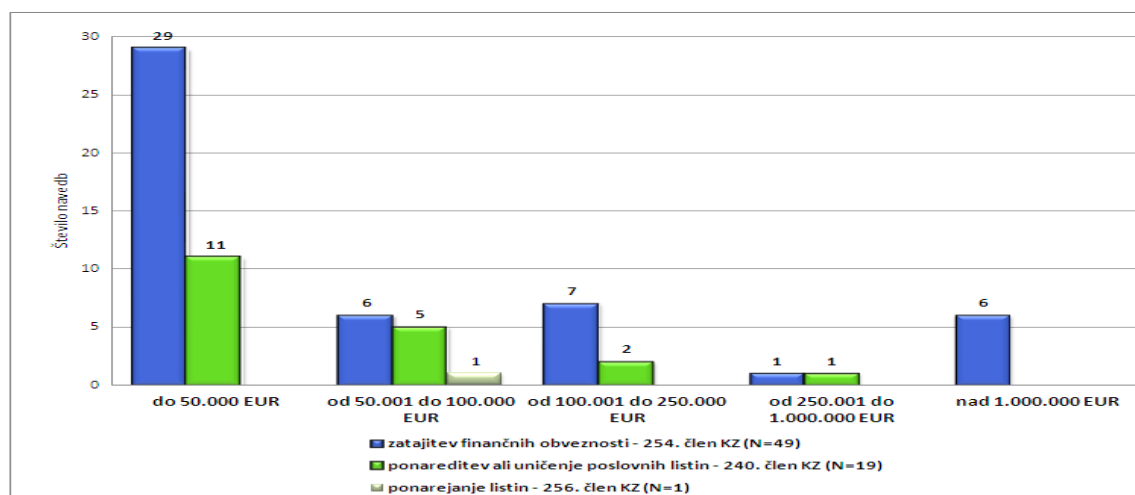
Zatajitev finančnih obveznosti (davkov in prispevkov) – 254 člen. KZ – je največ v razredu do 50.000 EUR, in sicer 53,71 %; v razredu od 50.001 EUR do 100.000 EUR jih je 11,12 % ; od 100.001 do 250.000 EUR jih je 12,97 %; 1,86 % od 250.001 do 1.000.000 EUR in 11,12 % nad 1.000.000 EUR. V petih primerih (9,26 %) v sodbah ni naveden znesek davčne utaje.

Ponarejanja ali uničenja poslovnih listin – 240. člen KZ – je največ v razredu do 50.000 EUR (33,34 %), v razredu od 50.001 in 100.000 EUR jih je 15,16 %, od 100.001 in 250.000 EUR jih je 6,06 %; od 250.000 in 1.000.000 EUR pa 3,03 %. V štirinajstih primerih (42,43 %) v sodbah ni naveden znesek davčne utaje.

Edini znesek v povezavi s ponarejanjem listin po 256. členu KZ je v razredu med 50.000 in 100.000 EUR.

V sodbi ni naveden znesek davčne utaje - v dopisu Vrhovnega sodišča RS, št. SU 1093/2014, z dne 12.8.2014, je navedeno, da ni podatka o znesku davčne utaje, ker v spisu niso hranjene prvo- in drugostopenjske sodbe ali pa zato, ker v sodbah ni podatka o znesku, ker gre za kaznivo dejanje po 240. členu KZ in vrednost iz sodbe ni razvidna.

Slika 4: Davčne utaje po vrstah kršitev KZ, po zneskovnih razredih in številčnosti



Vir: lastna raziskava

Preglednica 5: Davčne utaje po vrstah kršitev KZ, po kaznovanju in številčnosti

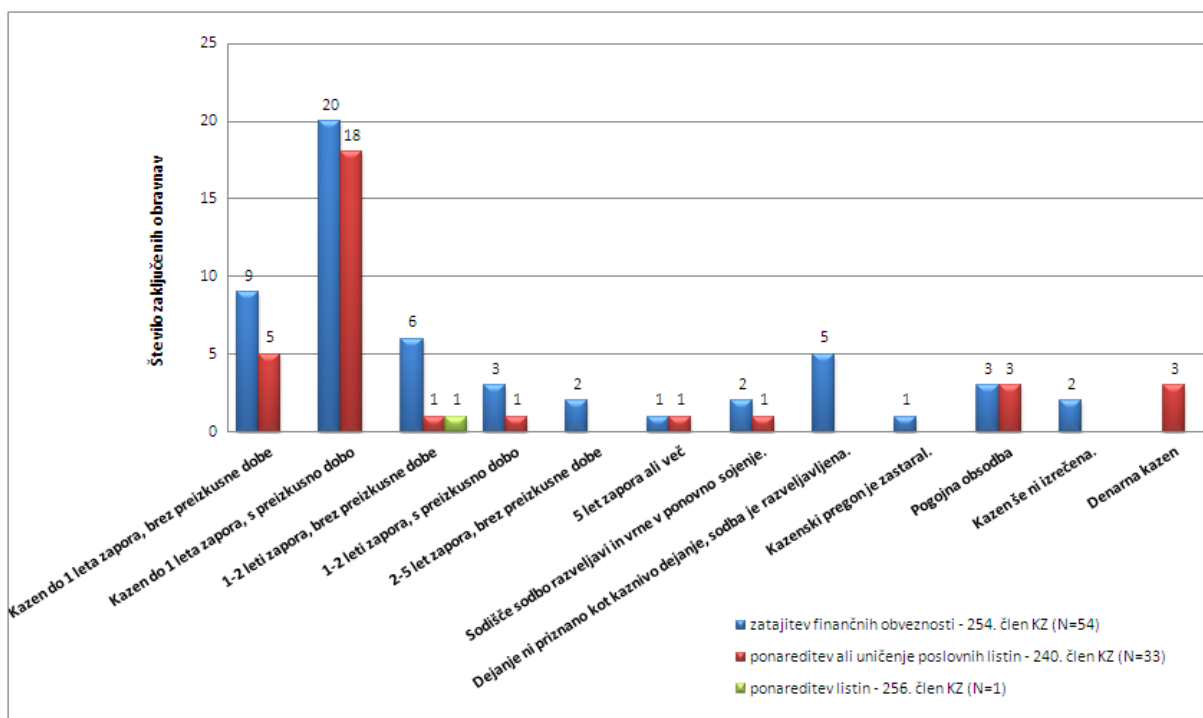
		Število	Odstotek
Zatajitev finančnih obveznosti – 254. člen KZ	Kazen do 1 leta zapora, brez preizkusne dobe	9	16,7
	Kazen do 1 leta zapora, s preizkusno dobo	20	37,0
	1–2 leti zapora, brez preizkusne dobe	6	11,1
	1–2 leti zapora, s preizkusno dobo	3	5,6
	2–5 let zapora, brez preizkusne dobe	2	3,7
	5 let zapora ali več	1	1,9
	Sodišče sodbo razveljavi in vrne v ponovno sojenje.	2	3,7
	Dejanje ni priznano kot kaznivo dejanje, sodba je razveljavljena.	5	9,3
	Kazenski pregon je zastaral.	1	1,9
	Pogojna obsodba	3	5,6
	Kazen še ni izrečena.	2	3,7
	Skupaj	54	100,0
	Ponareditev ali uničenje poslovnih listin – 240. člen KZ	Kazen do 1 leta zapora, brez preizkusne dobe	5
Kazen do 1 leta zapora, s preizkusno dobo		18	54,5
1–2 leti zapora, brez preizkusne dobe		1	3,0
1–2 leti zapora, s preizkusno dobo		1	3,0
5 let zapora ali več		1	3,0
Sodišče sodbo razveljavi in vrne v ponovno sojenje.		1	3,0
Pogojna obsodba		3	9,1
Denarna kazen		3	9,1
Skupaj		33	100,0
Ponareditev listin – 256. člen KZ	1–2 leti zapora, brez preizkusne dobe	1	100,0

Vir: lastna raziskava

Pri davčnih utajah davkov in prispevkov za socialno varnost, 254. člen KZ, je bila izrečena kazen do enega leta zapora, s preizkusno dobo v obsegu 37 %; kazen do enega leta zapora, brez preizkusne dobe v obsegu 16,7 % in kazen enega leta do dveh let zapora, brez preizkusne dobe, v obsegu 11,1 %; pogojna in denarna obsodba pa v 9,1 %. V 9,3 % primerov je sodišče dejanje prepoznalo kot nekaznivo in sodbo razveljavilo.

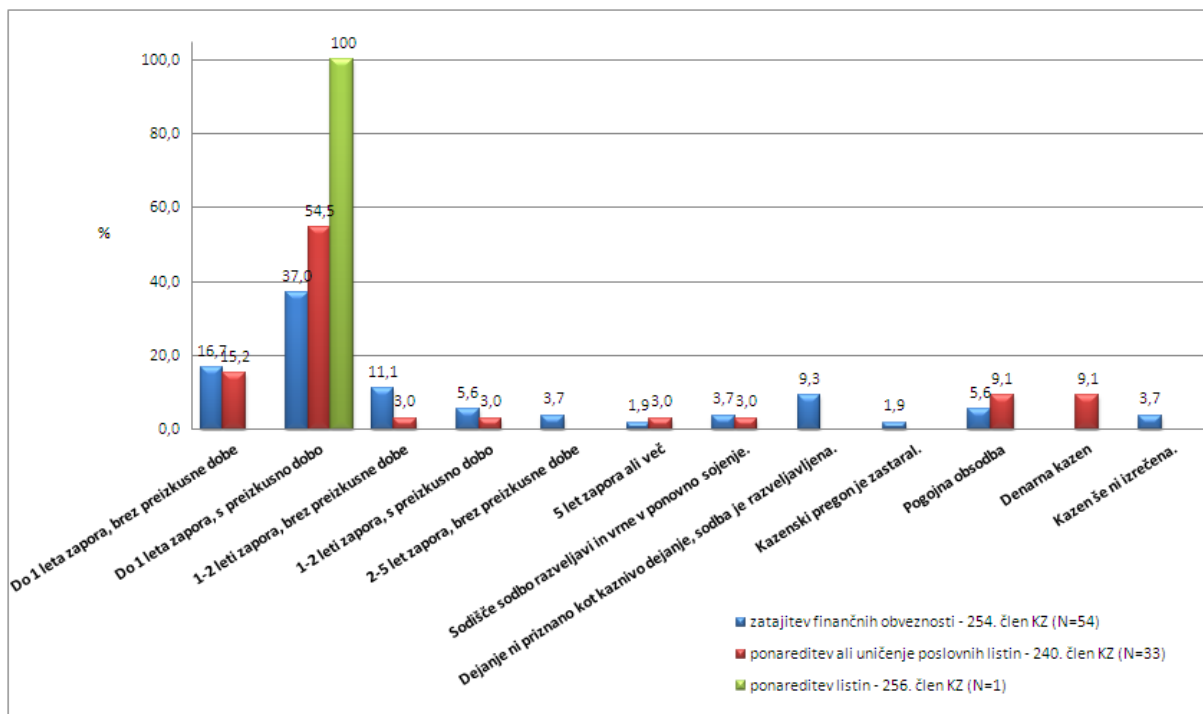
Oseba, ki je ponaredila ali uničila poslovne listine, 240. člen KZ, je bila kaznovana do enega leta zapora, s preizkusno dobo v obsegu 54,5 %. Skoraj desetina primerov (9,1 %) je bila zaključena s pogojno obsodbo ali v enakem deležu z denarno kaznijo.

Slika 5: Davčne utaje po vrstah kršitev KZ, po kaznovanju in po številčnosti



Vir: lastna raziskava

Slika 6: Davčne utaje po vrstah kršitev KZ, po kaznovanju in po deležih



Vir: lastna raziskava

4.2 Kaznovanje davčnih utaj s prekrški

Podatkovno podlago za preučevanje nam je zagotovila Davčna uprava Republike Slovenije z oznako št. 090-11/2014, z dne 4.6.2014. Zajema podatke o izrečenih globah za leta 2011, 2012 in 2013 po posameznih zakonskih osnovah (Podatkovna podlaga Davčne uprave Republike Slovenije št. 090-11/2014, z dne 4.6.2014).

Preglednica 6: Izrečene kazni za prekrške po letih

Zap. št.	Leto	Število	Odstotek
1.	2011	5.210	26,8
2.	2012	5.292	27,3
3.	2013	8.918	45,9
	Skupaj	19.420	100,0

Vir: lastna raziskava

V letu 2013 je zaznано bistveno povečanje izrečenih kazni z globo, njihov delež je 45,9 % vseh glob v zadnjih treh letih.

Preglednica 7: Način izrečene kazni za prekrške

Zap.št.	Izrečene kazni z	Število	Odstotek
1.	Odločbo	4.455	22,9
2.	Plačilnim nalogom	14.965	77,1
	Skupaj	19.420	100,0

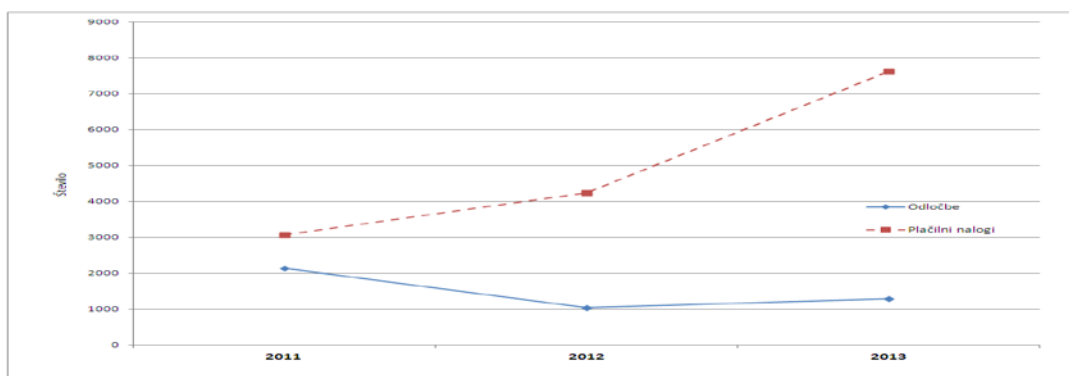
Vir: lastna raziskava

Preglednica 8: Način izrečene kazni po letih

Zap.št.	Način izrečenih kazni po letih	Število	Odstotek
1.	Odločbe 2011	2.131	11,0
2.	Plačilni nalogi 2011	3.079	15,9
3.	Odločbe 2012	1.044	5,4
4.	Plačilni nalogi 2012	4.248	21,9
5.	Odločbe 2013	1.280	6,6
6.	Plačilni nalogi 2013	7.638	39,3
	Skupaj	19.420	100,0

Vir: lastna raziskava

Slika 7: Načini izrečene kazni za prekrške po letih in številu



Vir: lastna raziskava

Preglednica 9: Zakonska podlaga za izrečene prekrške po številu in odstotku

Zap. št.	Zakon	Število	Odstotek
1.	Zakon o davčnem postopku (ZDAVP)	13.604	70,1
2.	Zakon o davku na dodano vrednost (ZDDV)	4.700	24,2
3.	Zakon o preprečevanju dela in zaposlovanja na črno (ZPDZC)	158	0,8
4.	Zakon o preprečevanju zamud pri plačilih (ZPREZP)	62	0,3
5.	Zakon o sodnem registru (ZSREG)	73	0,4
6.	Zakon o davčni službi (ZDS)	745	3,8
7.	Drugi zakoni	78	0,4
	Skupaj	19.420	100,0

Vir: lastna raziskava

Pod »Drugimi 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).

Zakon o davčnem postopku je najpomembnejša zakonska podlaga za izrečene kazni, saj znaša 70,1 %, pomembnejša podlaga je še Zakon o davku na dodano vrednost s 24,2 %.

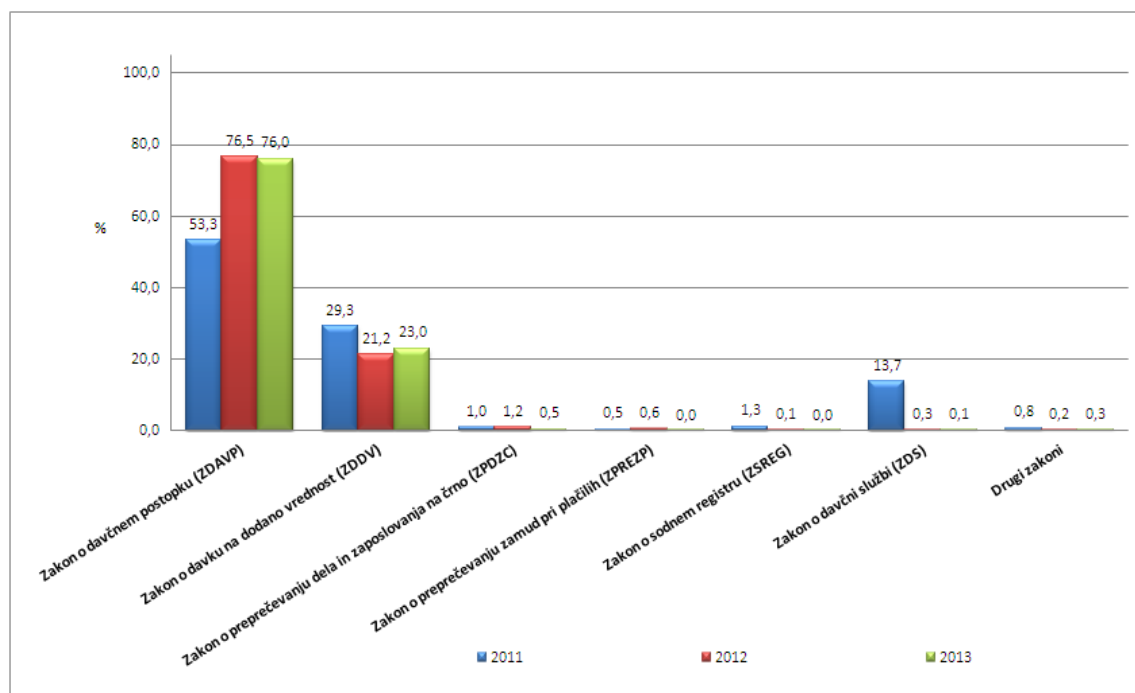
Preglednica 10: Zakonska podlaga za izrečene prekrške po letih

Zakon		Leto			Skupaj
		2011	2012	2013	
Zakon o davčnem postopku (ZDAVP)	Število	2.777	4.046	6.781	13.604
	% glede na zakon	20,4 %	29,7 %	49,8 %	100,0 %
	% glede na leto	53,3 %	76,5 %	76,0 %	70,1 %
Zakon o davku na dodano vrednost (ZDDV)	Število	1.526	1.123	2.051	4.700
	% glede na zakon	32,5 %	23,9 %	43,6 %	100,0 %
	% glede na leto	29,3 %	21,2 %	23,0 %	24,2 %
Zakon o preprečevanju dela in zaposlovanja na črno (ZPDZC)	Število	54	61	43	158
	% glede na zakon	34,2 %	38,6 %	27,2 %	100,0 %

Zakon		Leto			
		2011	2012	2013	Skupaj
	% glede na leto	1,0 %	1,2 %	0,5 %	0,8 %
Zakon o preprečevanju zamud pri plačilih (ZPREZP)	Število	27	31	4	62
	% glede na zakon	43,5 %	50,0 %	6,5 %	100,0 %
	% glede na leto	0,5 %	0,6 %	0,0 %	0,3 %
Zakon o sodnem registru (ZSREG)	Število	67	3	3	73
	% glede na zakon	91,8 %	4,1 %	4,1 %	100,0 %
	% glede na leto	1,3 %	0,1 %	0,0 %	0,4 %
Zakon o davčni službi (ZDS)	Število	716	16	13	745
	% glede na zakon	96,1 %	2,1 %	1,7 %	100,0 %
	% glede na leto	13,7 %	0,3 %	0,1 %	3,8 %
Drugi zakoni	Število	43	12	23	78
	% glede na zakon	55,1 %	15,4 %	29,5 %	100,0 %
	% glede na leto	0,8 %	0,2 %	0,3 %	0,4 %
Skupaj	Število	5.210	5.292	8.918	19.420
	% glede na zakon	26,8 %	27,3 %	45,9 %	100,0 %
	% glede na leto	100,0 %	100,0 %	100,0 %	100,0 %

Vir: lastna raziskava

Slika 8: Zakonska podlaga za izrečene prekrške po letih in deležih



Vir: lastna raziskava

Delež glob, izrečenih na podlagi Zakona o davčnem postopku (kot podlaga za izrečene globe), se je v zadnjih treh letih povečeval s 53,3 % v letu 2011 na 76,0 % v letu 2013; medtem pa se je delež glob, izrečenih na podlagi Zakona o davku na dodano vrednost (kot podlaga v zadnjih treh letih), zmanjševal z 29,3 % v letu 2011 na 23,0 % v letu.

Preglednica 11: Zakonska podlaga po členih za izrečene globe

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	-	-	-	-	-	93,6 %	-	3,6 %
15.	Število	-	-	158	-	-	-	-	158
	% glede na zakon	-	-	100,0 %	-	-	-	-	0,8 %
25.	Število	-	-	-	60	-	-	-	60
	% glede na zakon	-	-	-	96,8 %	-	-	-	0,3 %
51.	Število	-	-	-	-	-	13	-	13
	% glede na zakon	-	-	-	-	-	1,7 %	-	0,1 %
52.	Število	-	-	-	-	-	35	-	35
	% glede na zakon	-	-	-	-	-	4,7 %	-	0,2 %
53.	Število	-	-	-	-	73	-	-	73
	% glede na zakon	-	-	-	-	100,0 %	-	-	0,4%
57.	Število	-	-	-	2	-	-	-	2
	% glede na zakon	-	-	-	3,2 %	-	-	-	0,0 %
140.	Število	-	247	-	-	-	-	-	247
	% glede na zakon	-	5,3 %	-	-	-	-	-	1,3 %
141.	Število	-	4.453	-	-	-	-	-	4.453
	% glede na zakon	-	94,7 %	-	-	-	-	-	22,9 %
394.	Število	3.371	-	-	-	-	-	-	3.371
	% glede na zakon	24,8 %	-	-	-	-	-	-	17,4 %
395.	Število	702	-	-	-	-	-	-	702
	% glede na zakon	5,2 %	-	-	-	-	-	-	3,6 %
397.	Število	9.493	-	-	-	-	-	-	9.493
	% glede na zakon	69,8 %	-	-	-	-	-	-	48,9 %
398.	Število	38	-	-	-	-	-	-	38
	% glede na zakon	0,3 %	-	-	-	-	-	-	0,2 %
Drugi členi	Število	-	-	-	-	-	-	78	78
	% glede na zakon	-	-	-	-	-	-	100,0 %	0,4 %
Skupaj	Število	13.604	4.700	158	62	73	745	78	19.420
	% glede na zakon	100,0 %	100,0 %	100,0 %	100,0 %	100,0 %	100,0 %	100,0 %	100,0 %

Vir: lastna raziskava

397. člen Zakona o davčnem postopku je najpomembnejša podlaga za izrečeno globo v obsegu 69,8 % in se nanaša na davčne prekrške v zvezi z opravljanjem dejavnosti. Drugi najpomembneši je 394. člen ZdavP-2 s 24,8 %, gre za davčne prekrške posameznikov; 395. člen ZdavP-2 je le v 5,2 % podlaga za hude davčne prekrške posameznikov.

141. člen Zakona o davku na dodano vrednost je v 94,7 % podlaga za hujši davčni prekršek, ker davčni zavezanec nepravilno obračuna znesek DDV-ja, ne plača oziroma 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 Zakona o davku na dodano vrednost je samo v 5,3 % 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 ali nepravilno navede predpisane podatke; ne obračuna ali nepravilno obračuna DDV za predpisano davčno obdobje in drugo.

Preglednica 12: Členitev podlage za izrečene globe na osnovi 141. člena Zakona o davku na dodano vrednost

Zap. št.	141. člen (ZDDV)	Število	Odstotek	Pojasnilo neprevilnosti – davčni zavezanec
1.	1. točka	247	5,5	Nepravilno obračuna znesek DDV-ja, ki ga sme odbiti.
2.	2. točka	60	1,3	DDV-ja ne plača oziroma ga ne plača v predpisanem roku.
3.	3. točka	19	0,4	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	160	3,6	Ne zagotovi, da je račun izdan oziroma ni izdan v predpisanem roku.
6.	6. točka	31	0,7	V knjigovodstvu ne zagotovi podatkov iz 85. člena zakona oziroma jih ne zagotovi za predpisano obdobje.
7.	7. točka	94	2,1	Poslovnih knjig in druge dokumentacije ne hrani v predpisanem roku oziroma na predpisan način.
8.	8. točka	3.817	85,7	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.
9.	9. točka	6	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.
10.	10. točka	8	0,2	V rekapitulacijskem poročilu ne izkaže predpisanih podatkov.
11.	11. točka	4	0,1	DDV obračunava, na računih izkazuje DDV ter odbija DDV v nasprotju s 94. členom zakona.
12.	5a-točka	2	0,0	Ne zagotovi pristnosti izvora, celovitosti vsebine oziroma čitljivosti računa v celotnem obdobju hrambe računa.
13.	10a-točka	4	0,1	Ne predloži poročila o dobavah blaga ali storitev po 76.a-členu zakona ali ga ne predloži v predpisanem roku za predpisano obdobje ali ga ne predloži na predpisan način.
	skupaj	4.453	100,0	

Vir: lastna raziskava

85,7 % glob je bilo izrečenih na osnovi 8. točke 141. člena Zakona o davku na dodano vrednost zaradi tega, ker davčni zavezanec DDV-ja ni predložil ali ni predložil na predpisan način oziroma v predpisanih rokih obračun oziroma v obračunu DDV-ja ni izkazal

predpisanih podatkov. Pomembnejši razlog je samo še 1. točka, saj je osnova za izrečene globe v 5,5 %.

Preglednica 13: Členitev podlage za izrečene globe na osnovi 394. člena Zakona o davčnem postopku

Zap. št.	394. člen (ZDAVP)	Število	Odstotek	Pojasnilo nepravilnosti – davčni zavezanec
1.	1. točka	3.368	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 DURS-a ne predloži ali ne predloži v določenem roku ali na predpisan način seznama premoženja ali na seznamu navede nepopolne in neresnične podatke.
	skupaj	3.371	100,0	

Vir: lastna raziskava

Najpomembnejši razlog za izrečene globe je 1. točka 394. člena Zakona o davčnem postopku, ker davčni zavezanci v 99,9 % niso vložili davčne napovedi ali niso vložili davčne napovedi v predpisanem roku.

Preglednica 14: 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	5.150	54,3	Ne predloži davčnega obračuna ali ne predloži davčnega obračuna na predpisan način oziroma v predpisanih rokih.
2.	2. točka	302	3,2	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 DURS-u podatkov o prenosu obveznosti plačnika davka ali podatkov ne dostavi v zakonsko določenem roku.
5.	6. točka	642	6,8	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	293	3,1	V davčni napovedi ali obračunu davka navede neresnične, nepravilne ali nepopolne podatke.
8.	9. točka	487	5,1	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	DURS-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	129	1,4	Ne nakazuje plačila za dobavljeno blago ali opravljene storitve ter drugih plačil na transakcijske račune prejemnikov.
13.	15. točka	32	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.
14.	16. točka	4	0,0	Na zahtevo DURS-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.
15.	17. točka	225	2,4	DURS-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.
16.	19. točka	196	2,1	DURS-u ne predloži dokumentacije ali ne da pojasnil v zvezi s predmetom davčnega nadzora ali ovira davčni nadzor.
17.	20. točka	7	0,1	DURS-u ne predloži ali ne predloži v predpisanem roku in na predpisan način seznama premoženja ali na seznamu navede nepopolne in neresnične podatke.
18.	24. točka	81	0,9	Ne izračuna ali ne predloži izračuna akontacije davka.
19.	29. točka	2	0,0	Družba, ki upravlja krovni sklad, zavezancev pisno ne obvesti, da odlog ugotavljanja davčne obveznosti, ki ureja dohodnino, ni odobren.
20.	33. točka	71	0,7	DURS-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.
21.	36. točka	1.862	19,6	Ne predloži obračuna prispevkov za socialno varnost ali ne predloži obračuna prispevkov za socialno varnost na predpisan način oziroma v predpisanih rokih.
	skupaj	9.493	100,0	

Vir: lastna raziskava

Najpomembnejši razlog za izrečene globe je 1. točka 397. člena Zakona o davčnem postopku, ker davčni zavezanci v 54,3 % niso vložili davčne napovedi ali niso vložili davčne napovedi v predpisanem roku. Sledi 36. točka z 19,6 %, 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.

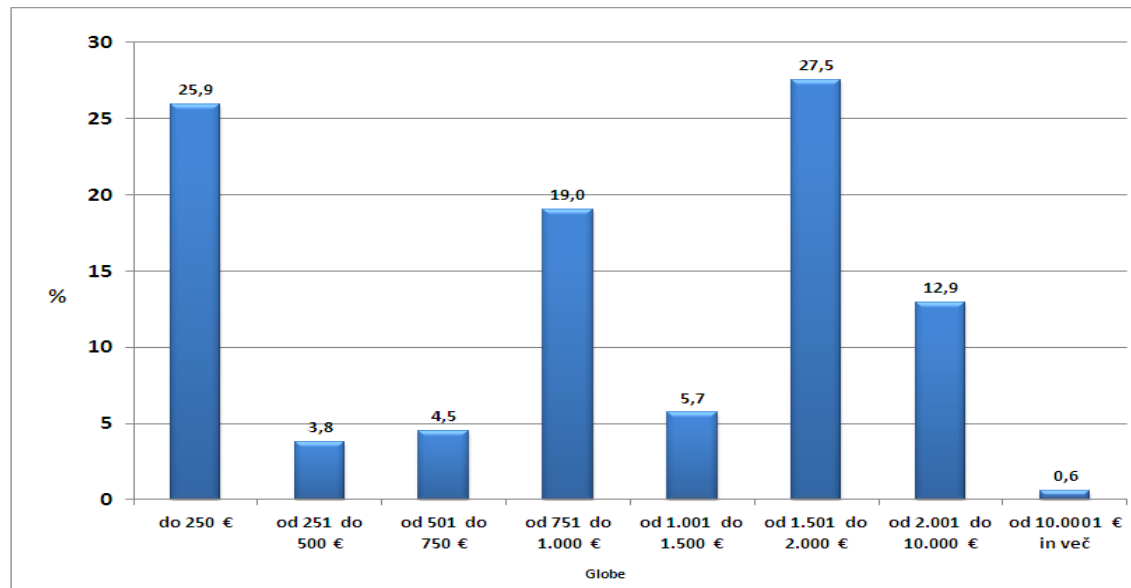
Preglednica 15: Izrečene globe po zneskovnih razredih

Zap.št.	Globa	Število	Odstotek
1.	do 250 €	5.031	25,9
2.	od 251 do 500 €	744	3,8
3.	od 501 do 750 €	875	4,5
4.	od 751 do 1.000 €	3.694	19,0
5.	od 1.001 do 1.500 €	1.110	5,7
6.	od 1.501 do 2.000 €	5.337	27,5
7.	od 2.001 do 10.000 €	2.511	12,9
8.	od 10.0001 € in več	118	0,6
	skupaj	19.420	100,0

Vir: lastna raziskava

Največ glob, 5.337 v opazovanem triletnem obdobju, je bilo predpisanih v zneskovnem razredu od 1.501 do 2.000 EUR, kar znaša 27,5 %, sledi 5.031 glob do 250 EUR oziroma 25,9 %, 3.694 glob je bilo predpisanih v zneskovnem razredu od 751 do 1.000 EUR oziroma 19,0 % in 2.511 glob od 2001 do 10.000 EUR oziroma 12,9 % . V drugih zneskovnih razredih so prepisane globe manj pomembne.

Slika 9: Izrečene globe po zneskovnih razredih in deležih



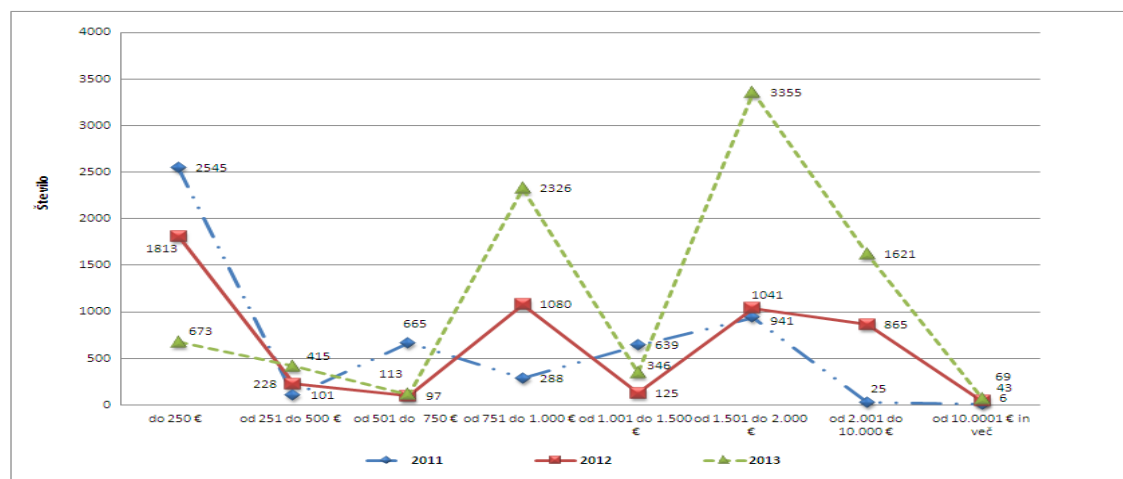
Vir: lastna raziskava

Preglednica 16: Izrečene globe po zneskovnih razredih in letih

Globa		Leto			Skupaj
		2011	2012	2013	
do 250 €	Število	2.545	1.813	673	5.031
	% glede na globo	50,6 %	36,0 %	13,4 %	100,0 %
	% glede na leto	48,8 %	34,3 %	7,5 %	25,9 %
od 251 do 500 €	Število	101	228	415	744
	% glede na globo	13,6 %	30,6 %	55,8 %	100,0 %
	% glede na leto	1,9 %	4,3 %	4,7 %	3,8 %
od 501 do 750 €	Število	665	97	113	875
	% glede na globo	76,0 %	11,1 %	12,9 %	100,0 %
	% glede na leto	12,8 %	1,8 %	1,3 %	4,5 %
od 751 do 1.000 €	Število	288	1.080	2.326	3.694
	% glede na globo	7,8 %	29,2 %	63,0 %	100,0 %
	% glede na leto	5,5 %	20,4 %	26,1 %	19,0 %
od 1.001 do 1.500 €	Število	639	125	346	1.110
	% glede na globo	57,6 %	11,3 %	31,2 %	100,0 %
	% glede na leto	12,3 %	2,4 %	3,9 %	5,7 %
od 1.501 do 2.000 €	Število	941	1.041	3.355	5.337
	% glede na globo	17,6 %	19,5 %	62,9 %	100,0 %
	% glede na leto	18,1 %	19,7 %	37,6 %	27,5 %
od 2.001 do 10.000 €	Število	25	865	1.621	2.511
	% glede na globo	1,0 %	34,4 %	64,6 %	100,0 %
	% glede na leto	0,5 %	16,3 %	18,2 %	12,9 %
10.0001 € in več	Število	6	43	69	118
	% glede na globo	5,1 %	36,4 %	58,5 %	100,0 %
	% glede na leto	0,1 %	0,8 %	0,8 %	0,6 %
skupaj	Število	5.210	5.292	8.918	19.420
	% glede na globo	26,8 %	27,3 %	45,9 %	100,0 %
	% glede na leto	100,0 %	100,0 %	100,0 %	100,0 %

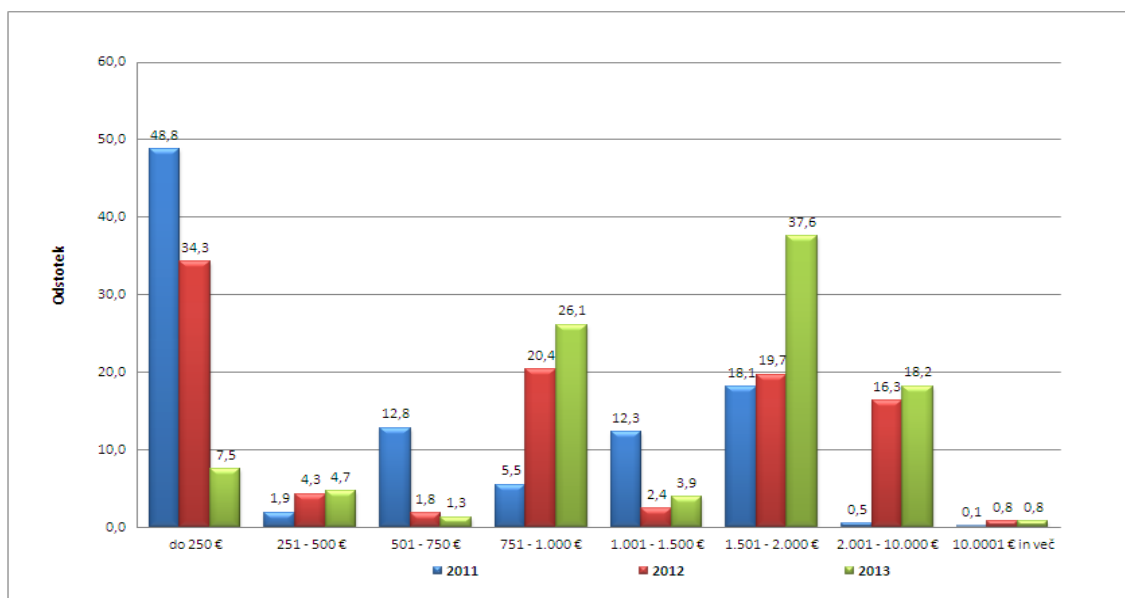
Vir: lastna raziskava

Slika 10: Izrečene globe po zneskovnih razredih, številu in letih



Vir: lastna raziskava

Slika 11: 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 tudi leta 2011 znašale 48,8 %, leta 2013 pa samo še 7,5 %; padanje je opazno še v zneskovnem razredu od 501 do 750 EUR, z 12,8 % v letu 2011 na 1,3 % v letu 2013; podobno je z globami v razredu od 1001 do 1.500 EUR, ki so leta 2011 znašale 12,3 %, leta 2013 pa samo še 3,9 %. Pomembno povečanje glob je zaznati v razredu od 751 do 1.000 EUR, te so leta 2011 znašale le 5,5 %, leta 2013 že 26,1 %; podobno je v razredu od 1.5001 do 2.000 EUR, kjer so globe znašale 18,1 % leta 2011, leta 2013 pa že 37,6 %; pomembno povečanje je zaznano tudi pri globah od 2.001 do 10.000 EUR, saj so te leta 2011 znašale 0,5 %, leta 2013 pa že 18,2 %.

5 Sklepne ugotovitve

Ugotavljamo, da v Sloveniji še nimamo vzpostavljenega stalnega spremljanja kaznovanja davčnih utaj ter enotnih podatkovnih evidenc. Tako, žal, ne spremljamo, kako kaznovanje davčnih utaj vpliva na njen obseg kot temelj davčnega sistema. Želja avtorja je vzpostavitev stalnega spremljanja kaznovanja davčnih utaj ter enotnih podatkovnih evidenc v Sloveniji. Na tej podlagi bomo lahko preučevali povezavo med višino kazni in obsegom davčnih utaj in po potrebi spreminjali kaznovalno politiko. Za stalno spremljanje morajo biti v sodbah Višjih sodišč ali Vrhovnega sodišča navedeni zneski davčne utaje, saj smo pri našem preučevanju ugotovili, da v 72,7 % sodb ni naveden znesek davčne utaje; Finančna uprava RS naj zagotovi stalno podatkovno bazo o izrečenih globah brez dodatnih združevanj svojih podatkovnih baz in vnašanja dodatnih podatkov. Isto podatkovno podlago naj zagotovijo tudi Okrajna in Višja sodišča, saj pomeni sodno varstvo pri davčnih prekrških. Ugotovitve preučevanja kaznovanja davčnih utaj lahko strnemo v trditve:

1. najpogostejša davčna kazniva dejanja so zatajitev finančnih obveznosti – popolna ali delna izognitev plačilu davkov in prispevkov po 254. členu KZ, saj znašajo 61 %

primerov, le 38,63 % se nanaša na ponareditev ali uničenje poslovnih listin – 240. člen KZ;

2. najpogostejše so davčne utaje do 50.000 EUR, ki jih je 45,46 %, to je v najnižjem vrednostnem razredu. Oba najnižja vrednostna razreda davčnih utaj do 100.000 EUR skupaj znašata 59,09 % vseh primerov. Iz navedega lahko zaključimo, da imamo od leta 1998 do danes relativno nizke zneske davčnih utaj, saj je bilo med 100.001 in 1.000.000 EUR utajenih le 12,50 % primerov, medtem ko nad 1.000.000 EUR le 6,82 % primerov. V 19 primerih sodb oziroma 21,59 % ni naveden znesek davčne utaje;
3. pri utajah davkov in prispevkov za socialno varnost je bila izrečena kazen do 1 leta zapora, s preizkusno dobo v obsegu 37 %; kazen do 1 leta zapora, brez preizkusne dobe v obsegu 16,7 % in kazen 1–2 leti zapora, brez preizkusne dobe, v obsegu 11,1 %; pogojna in denarna obsodba pa v 9,1 %;
4. pri kaznovanju prekrškov je bilo v letu 2013 zaznano bistveno povečanje izrečenih kazni z globo, saj se je njihov delež povečal na 45,9 % vseh glob v zadnjih treh letih;
5. zakon o davčnem postopku je najpomembnejša zakonska podlaga za izrečene kazni, saj znaša 70,1 %; razlog visokega števila kazni je dejstvo, da zajema večino predpisanih sankcij za davčne kršitve; Zakon o davku na dodano vrednost pa 24,2 %, saj je edini davčni zakon s kazenskimi določbami;
6. povečuje se delež kršitev Zakona o davčnem postopku. Izrečene globe zaradi kršitve tega zakona so se v zadnjih treh letih povečale s 53,3 % v letu 2011 na 76,0 % v letu 2013;
7. zmanjšuje se delež kršitev Zakona o davku na dodano vrednost, izrečene globe so se v zadnjih treh letih zmanjšale z 29,3 % v letu 2011 na 23,0 % v letu 2013;
8. 397. člen Zakona o davčnem postopku je najpomembnejša podlaga za izrečene globe v obsegu 69,8 %, ki se nanašajo na davčne prekrške v zvezi z opravljanjem dejavnosti. Drugi najpomembnejši je 394. člen ZdavP-2 s 24,8 %, gre za davčne prekrške posameznikov.

Literatura

1. Körner, M.; Strotmann, H. (2006): *Steuermoral – Das Spannungsfeld von Freiwilligkeit der Steuerzahlung und Regelverstoß durch Steuerhinterziehung*. Tübingen: Institut für Angewandte Wirtschaftsforschung.
2. Klinkhammer, V. (2013). *Betriebswirtschaftliche Steuerforschung in den USA*. Berlin: Erich Schmidt Verlag.
3. Fischer, L.; Kutsch, T.; Ekkehard, S. (1999): *Finanzpsychologie*. München: R. Oldenbourg Verlag.
4. *Slovar slovenskega knjižnega jezika III* (1986). Ljubljana: Slovenska akademija znanosti in umetnosti, Državna založba Slovenije.
5. Zakon o prekrških ((ZP-1); Ur. l. RS št. 7/2003 do 111/13).
6. Zakon o davčnem postopku (ZdavP-2; Ur. l. RS št. 117/2006 do 90/2014).
7. Zakonu o davku na dodano vrednost (ZDDV-1); Ur. l. RS, št. 117/2006 do 101/2013).
8. Kazenski zakonik Republike Slovenije – KZ-1, (Ur. l. RS 55/2008 do 91/2011).
9. Podatkovna podlaga Vrhovnega sodišča Republike Slovenije št. Su 1093/2014, z dne 10.7.2014, dne 28.7. 2014 in 12.8.2014.
10. Podatkovna podlaga Davčne uprave Republike Slovenije št. 090-11/2014, z dne 4.6.2014.
11. Sodbe o kaznivih dejanjih davčne utaje:

Zap.št.	Številka sodbe	Datum sodbe
1.	VSM Sklep I Kp 943/2004 Višje sodišče	11.5.2006
2.	VSL Sodba in sklep I Kp 556/1999 Višje sodišče	15.9.1999
3.	VSL sodba in sklep I Kp 155/2006 Višje sodišče	7.6.2006
4.	VSL sodba I Kp 747/1998 Višje sodišče	7.10.1998
5.	VSL Sodba I Kp 1002/2000 Višje sodišče	23.10.2000
6.	VSC Sodba Kp 128/2007 Višje sodišče	6.7.2007
7.	VSC Sodba Kp 128/2007 Višje sodišče	6.7.2007
8.	VSC Sodba II Kp 3/2010 Višje sodišče	18.5.2010
9.	VSC sodba I Kp 97/2009 Višje sodišče	1.9.2009
10.	VSC sodba I Kp 97/2009 Višje sodišče	1.9.2009
11.	VSC sodba I Kp 97/2009 Višje sodišče	1.9.2009
12.	VSL Sodba I Kp 238/2005 Višje sodišče	5.10.2005
13.	VS Sodba I Ips 98/1998 Vrhovno sodišče	11.1.2001
14.	Sodba I Ips 96123/2010-192 Vrhovno sodišče	13.2.2014
15.	Sodba I Ips 96123/2010-192 Vrhovno sodišče	13.2.2014
16.	Sodba I Ips 96/2002 Vrhovno sodišče	15.7.2004
17.	Sodba I Ips 95/2010 Vrhovno sodišče	2.12.2010
18.	Sodba I Ips 94/2010 Vrhovno sodišče	16.12.2010
19.	Sodba I Ips 93/2008 Vrhovno sodišče	13.11.2008
20.	Sodba I Ips 91/2007 Vrhovno sodišče	12.4.2007
21.	Sodba I Ips 8916/2012-8 Vrhovno sodišče	22.11.2012
22.	Sodba I Ips 8916/2012-8 Vrhovno sodišče	22.11.2012
23.	Sodba I Ips 8916/2012-8 Vrhovno sodišče	22.11.2012
24.	Sodba I Ips 88/2011 Vrhovno sodišče	12.1.2012
25.	Sodba I Ips 78/2005 Vrhovno sodišče	5.5.2005
26.	Sodba I Ips 76/2006 Vrhovno sodišče	9.3.2006
27.	Sodba I Ips 63619/2010-179 Vrhovno sodišče	12.9.2013
28.	Sodba I Ips 63619/2010-179 Vrhovno sodišče	12.9.2013
29.	Sodba I Ips 60/2005 Vrhovno sodišče	7.9.2006
30.	Sodba I Ips 60/2003 Vrhovno sodišče	4.9.2003
31.	Sodba I Ips 54/2010 Vrhovno sodišče	10.3.2011
32.	Sodba I Ips 54/2010 Vrhovno sodišče	10.3.2011
33.	Sodba I Ips 54/2010 Vrhovno sodišče	10.3.2011
34.	Sodba I Ips 53/2004 Vrhovno sodišče	13.10.2005
35.	Sodba I Ips 52/2008 Vrhovno sodišče	22.5.2008
36.	Sodba I Ips 51363/2010-63 Vrhovno sodišče	26.7.2012
37.	Sodba I Ips 51363/2010-63 Vrhovno sodišče	26.7.2012
38.	Sodba I Ips 50014/2010-121 Vrhovno sodišče	18.10.2012
39.	Sodba I Ips 50014/2010-121 Vrhovno sodišče	18.10.2012
40.	Sodba I Ips 50014/2010-121 Vrhovno sodišče	18.10.2012
41.	Sodba I Ips 50014/2010-121 Vrhovno sodišče	18.10.2012
42.	Sodba I Ips 50014/2010-121 Vrhovno sodišče	18.10.2012
43.	Sodba I Ips 461/2006 Vrhovno sodišče	15.2.2007
44.	Sodba I Ips 46/2004 Vrhovno sodišče	21.10.2004

Zap.št.	Številka sodbe	Datum sodbe
45.	Sodba I Ips 423/2008 Vrhovno sodišče	21.5.2009
46.	Sodba I Ips 418/2007 Vrhovno sodišče	28.2.2008
47.	Sodba I Ips 418/2007 Vrhovno sodišče	28.2.2008
48.	Sodba I Ips 402/2005 Vrhovno sodišče	1.2.2006
49.	Sodba I Ips 366/2005 Vrhovno sodišče	16.3.2006
50.	Sodba I Ips 364/2007 Vrhovno sodišče	4.12.2008
51.	Sodba I Ips 364/2007 Vrhovno sodišče	4.12.2008
52.	Sodba I Ips 364/2007 Vrhovno sodišče	4.12.2008
53.	Sodba I Ips 364/2003 Vrhovno sodišče	19.2.2004
54.	Sodba I Ips 35/1999 Vrhovno sodišče	18.2.1999
55.	Sodba I Ips 346/2005 Vrhovno sodišče	13.7.2006
56.	Sodba I Ips 333/2001 Vrhovno sodišče	27.3.2003
57.	Sodba I Ips 323/2005 Vrhovno sodišče	26.10.2006
58.	Sodba I Ips 323/2003 Vrhovno sodišče	17.5.2006
59.	Sodba I Ips 323/2003 Vrhovno sodišče	17.5.2006
60.	Sodba I Ips 303/2008 Vrhovno sodišče	5.2.2009
61.	Sodba I Ips 303/2008 Vrhovno sodišče	5.2.2009
62.	Sodba I Ips 28/1998 Vrhovno sodišče	6.12.2001
63.	Sodba I Ips 278/2006 Vrhovno sodišče	19.10.2006
64.	Sodba I Ips 274/2008 Vrhovno sodišče	11.9.2008
65.	Sodba I Ips 255/2010 Vrhovno sodišče	17.2.2011
66.	Sodba I Ips 247/2007 Vrhovno sodišče	8.11.2007
67.	Sodba I Ips 247/2007 Vrhovno sodišče	8.11.2007
68.	Sodba I Ips 230/1999 Vrhovno sodišče	5.9.2002
69.	Sodba I Ips 223/2004 Vrhovno sodišče	10.11.2005
70.	Sodba I Ips 202/2008 Vrhovno sodišče	11.12.2008
71.	Sodba I Ips 198/2007 Vrhovno sodišče	17.1.2008
72.	Sodba I Ips 18223/2010-147 Vrhovno sodišče	18.9.2012
73.	Sodba I Ips 18223/2010-147 Vrhovno sodišče	18.9.2012
74.	Sodba I Ips 181/2005 Vrhovno sodišče	15.9.2005
75.	Sodba I Ips 17382/2010-106 Vrhovno sodišče	6.2.2014
76.	Sodba I Ips 159/2002 Vrhovno sodišče	19.2.2004
77.	Sodba I Ips 159/2002 Vrhovno sodišče	19.2.2004
78.	Sodba I Ips 147/2008 Vrhovno sodišče	4.12.2008
79.	Sodba I Ips 141/2010 Vrhovno sodišče	2.6.2011
80.	Sodba I Ips 134/2006 Vrhovno sodišče	18.5.2006
81.	Sodba I Ips 13303/2010-170 Vrhovno sodišče	19.7.2012
82.	Sodba I Ips 124/2007 Vrhovno sodišče	26.9.2007
83.	Sodba I Ips 118/2006 Vrhovno sodišče	22.6.2006
84.	Sodba I Ips 101/2010 Vrhovno sodišče	3.2.2011
85.	Sodba I Ips 364/2007 Vrhovno sodišče	4.12.2008
86.	Sodba I Ips 364/2007 Vrhovno sodišče	4.12.2008
87.	Sklep I Ips 222/2009 Vrhovno sodišče	18.2.2010
88.	Sodba I Ips 96123/2010-192 Vrhovno sodišče	13.2.2014

