

UPRAVNO SODIŠČE
REPUBLIKE SLOVENIJE

Evidenčna številka: UM0012775

Datum odločbe: 14.12.2016

Senat, sodnik posameznik: Jasna Šegan (preds.), Vlasta Švagelj Gabrovec (poroč.), Sonja Kočever

Področje: DAVKI

Institut: dohodnina - dohodki iz zaposlitve - zaposlitev pri tujem delodajalcu - samoprijava - stroški za delo v tujini - olajšava za vzdrževane družinske člane

Zveza: ZDavP-2 člen 63, 63/5, 267, 267/6, 271, 287, 289, 289/2. ZDoh-2 člen 45.

Jedro

V 271. členu ZDavP-2 je posebej predpisano še, kako je z (naknadnim) uveljavljanjem olajšav, ko gre za vlaganje pravnih sredstev. Po prvem odstavku 271. člena zakona je to mogoče storiti tudi še v ugovoru zoper informativni izračun dohodnine, po poteku roka za vložitev napovedi oziroma najpozneje v roku za pritožbo pa le v primeru, kadar gre za napoved, ki jo zavezanec vloži v skladu s šestim odstavkom 267. člena ZDavP-2 in torej za napoved, ki se vloži (do 31. julija tekočega leta) v primeru, če informativni izračun ni bil vročen v predpisanem roku. V primeru napovedi, ki se vloži kot samoprijava in s tem po preteku navedenega roka, torej uveljavljanje posebne olajšave ni več mogoče, saj je uveljavljanje le-te izrecno omejeno na napoved, ki se vloži v primeru, ko se izpodbija domneva vročitve informativnega izračuna.

Izrek

I. Tožba se zavrne.

II. Vsaka stranka trpi svoje stroške postopka.

Obrazložitev

1. Z izpodbijano odločbo je bila tožeči stranki za leto 2013 odmerjena dohodnina z upoštevanjem dohodkov, ki jih je prejela na podlagi zaposlitve pri tujem delodajalcu v Avstriji. Iz obrazložitve izpodbijane odločbe izhaja, da je tožeča stranka vložila napoved za odmero dohodnine za leto 2013 na podlagi samoprijave, v kateri je uveljavljala stroške prehrane in prevoza na delo in iz dela ter olajšavo za čezmejne delovne migrante, ki pa pri odmeri dohodnine niso bili upoštevani.

2. Navedeno odločitev je potrdila tudi tožena stranka v pritožbenem postopku. Ugotavlja, da je tožeča stranka slovenski davčni rezident in da je tako v skladu z načelom obdavčitve svetovnega dohodka, določenem v 5. členu Zakona o dohodnini (ZDoh-2), zavezana za plačilo dohodnine od vseh dohodkov, ki imajo vir v

Sloveniji in od vseh dohodkov, ki imajo vir zunaj Slovenije. Prav tako ni sporno, da tožeči stranki za predmetno odmerno leto ni bil izdan informativni izračun dohodnine, ker davčni organ prve stopnje ni razpolagal s podatki o njenih dohodkih iz tujine. V tovrstnih primerih davčni organ skladno z 268. členom Zakona o davčnem postopku (ZDavP-2) ne sestavi informativnega izračuna dohodnine, pač pa je v skladu s šestim odstavkom 267. člena ZDavP-2 davčni zavezanec dolžan vložiti napoved za odmero dohodnine do 31. julija za preteklo leto in v njej napovedati dohodke, ki jih je prejel v tem letu ter uveljavljati ustrezne stroške in davčne olajšave (prvi odstavek 270. člena ZDavP-2). V konkretni zadevi bi tako morala tožeča stranka, ki informativnega izračuna ni prejela, glede na navedeni šesti odstavek 267. člena ZDavP-2, vložiti napoved za odmero dohodnine do 31. 7. 2014 in v njej napovedati dohodke, ki jih je prejela v tem letu ter uveljavljati predmetne stroške in davčne olajšave. Tožeča stranka pa tega ni storila, ampak je vložila samoprijavo in s tem izgubila pravico do uveljavljanja stroškov za prevoz in prehrano in olajšavo za čezmejne delovne migrante. Pravica do uveljavljanja stroškov in davčne olajšave je namreč materialna pravica, saj omogoča zavezancu ugodnost, ki ima neposredno vsebinsko posledico na njegovo odmero davka. Podaljševanje materialnih rokov pa ni dovoljeno. Po presoji organa druge stopnje v postopku tudi ni prišlo do bistvenih kršitev pravil postopka in kršitev materialnega prava.

3. Tožeča stranka vloga tožbo, s katero izpodbija navedeno odločitev, zaradi nepravilno ugotovljenega dejanskega stanja in napačne uporabe materialnega prava. Trdi, da je stališče davčnega organa, da mora davčni zavezanec, ki mu do 15. junija tekočega leta za preteklo leto ni vročen informativni izračun dohodnine, do 31. julija sam vložiti na poved za odmero dohodnine za preteklo leto in v tem roku tudi uveljavljati vse olajšave oz. ugodnosti, ki mu jih priznava ZDoh-2, v nasprotnem pa da pravice do njihovega uveljavljanja izgubi, pravno zgrešeno in v nasprotju z ostalimi določbami ZDavP-2. V primeru tožeče stranke davčni organ s podatki za odmero davka ni razpolagal in iz tega razloga tožeči stranki ni mogel biti izdan informativni izračun, je pa tožeča stranka na podlagi samoprijave dne 31. 7. 2015 izpolnila svojo davčno obveznost. Citira določbo 63. člena ZDavP-2 po kateri je mogoče samoprijavo vložiti najkasneje do izdaje odmerne odločbe oz. do začetka davčnega inšpekcijskega nadzora oz. do začetka postopka o prekršku oz. kazenskega postopka. V primeru tožeče stranke torej določba šestega odstavka 267. člena ZDavP ne velja, ker ureja bistveno drugačno dejansko stanje. Po presoji tožeče stranke v primerih iz šestega odstavka 267. člena ZDavP-2 gre za dejansko stanje, ko davčni organ s podati davčnega zavezanca razpolaga, vendar iz različnih razlogov informativnega izračuna zavezancu ne posreduje do 15. junija tekočega leta. Pri tem se sklicuje tudi na drugi odstavek 271. člena ZDavP-2, ki ureja uveljavljanje posebne davčne olajšave za vzdrževane družinske člane, za zavezance, ki vlagajo napoved za odmero dohodnine, ker jim informativni izračun ni bil vročen do 15. junija tekočega leta za preteklo leto.

4. V zvezi z uveljavljanjem stroškov dela in davčne olajšave za čezmerne delovne migrante opozarja, da nikjer v zakonu ni določeno, da bi bila izgubljena kakršna koli davčna ugodnost v primeru, ko je napoved vložena v obliki samoprijave. Predlaga, da sodišče izpodbijano odločbo odpravi ter samo odloči o stvari tako, da tožeči stranki pri odmeri dohodnine za leto 2013 upošteva stroške za delo v tujini (prevoz in malica) ter posebno olajšavo za čezmejne delovne migrante oz. podredno, da izpodbijano odločbo odpravi ter zadevo vrne toženi stranki v ponoven postopek. Zahteva tudi vračilo stroškov postopka.

5. Tožena stranka v odgovoru na tožbo navaja, da so tožbene navedbe tožeče stranke neutemeljene in vztraja pri razlogih iz obrazložitve upravnih odločb ter sodišču predlaga, da tožbo kot neutemeljeno zavrne.

6. Tožba ni utemeljena.

7. Dejansko stanje v zadevi ni sporno. Tako med strankama ni spora o tem, da tožeča stranka ugovora zoper informativni izračun dohodnine za leto 2013 ni vložila in da tudi ni do 31. julija tekočega leta (2014) vložila napovedi za odmero dohodnine ter na ta način v skladu z določbo šestega odstavka 267. člena ZDavP-2 izpodbijala domnevo vročitve informativnega izračuna po prvem odstavku 85. člena ZDavP-2. Spora tudi ni o tem, da je tožeča stranka olajšavo po petem odstavku 113. člena ZDoh-2 (olajšava za čezmejne delovne migrante) in stroške za delo v tujini (45. člen ZDoh-2) uveljavljala šele v napovedi, ki jo je vložila kot

samoprijavo po poteku roka iz šestega odstavka 267. člena ZDavP-2. Sporno pa je stališče davčnega organa, ki ji zaradi zamude roka iz šestega odstavka 267. člena ZDavP-2, olajšave za čezmejne delovne migrante in stroškov za delo v tujini pri odmeri dohodnine ni upošteval.

8. Izpodbijana odločitev je po presoji sodišča pravilna in zakonita in sodišče pritruje razlogom, s katerimi je odločitev v obrazložitvi izpodbijane odločbe pojasnil davčni organ prve stopnje in razlogom, s katerimi je zavrnil pritožbene ugovore drugostopenjski organ ter se nanje, v kolikor so enaki pritožbenim ugovorom, sklicuje in jih ne ponavlja (drugi odstavek 71. člena Zakona o upravnem sporu, ZUS-1). V zvezi s tožbenimi ugovori pa dodaja:

9. V skladu z 267. členom ZDavP-2 davčni organ na podlagi podatkov, s katerimi razpolaga, najpozneje pa do 31. 5. tekočega leta za davčnega zavezanca rezidenta opravi informativni izračun dohodnine, ki velja za davčno napoved zavezanca, če davčni zavezanec nanj v 15 dneh od vročitve ne vloži ugovora (drugi in tretji odstavek citiranega člena). Na podlagi šestega odstavka 267. člena ZDavP-2 mora davčni zavezanec, ki je rezident Slovenije in mu ni bil vročen informativni izračun dohodnine do 15. 6. tekočega leta za preteklo leto, do 31. 7. tekočega leta sam vložiti napoved za odmero dohodnine (tretji odstavek 270. člena ZDavP-2). Ker tožeči stranki informativni izračun dohodnine za leto 2013 ni bil vročen, bi morala sama najkasneje do 31. 7. 2014 vložiti napoved za odmero dohodnine za leto 2013 in v njej uveljavljati posebno olajšavo za čezmejne delovne migrante in stroške za delo v tujini. Na podlagi prvega odstavka 61. člena ZDavP-2 mora namreč davčni zavezanec v davčni napovedi navesti vse podatke, ki so potrebni za odmero davka in za davčni nadzor, vključno s podatki, v zvezi s katerimi uveljavlja določeno davčno ugodnost. Navedenega pa tožeča stranka ni storila in je šele 31. 7. 2015, v skladu s prvim odstavkom 63. člena ZDavP-2 vložila davčno napoved v obliki samoprijave.

10. Od dohodkov določenih z ZDoh-2 se med letom plačuje akontacija dohodnine (124. člen ZDoh-2). Na podlagi 45. člena ZDoh-2 lahko zavezanec, ki v tujini prejema dohodek, uveljavlja zmanjšanje davčne osnove za stroške prehrane med delom in stroške prevoza na delo in iz dela po dejanski prisotnosti na delovnem mestu. Če dohodek iz zaposlitve izplača oseba, ki ni plačnik davka (kot velja v obravnavanem primeru, ko je izplačevalec dohodka v tujini), akontacijo dohodnine od dohodka iz zaposlitve (med letom) ugotovi davčni organ na podlagi napovedi davčnega zavezanca (drugi odstavek 285. člena ZDavP-2). V skladu z drugim odstavkom 289. člena ZDavP-2 se dejanski stroški uveljavljajo v dohodninski napovedi v rokih iz 288. člena ZDavP-2. Ker tožeča stranka napovedi iz drugega odstavka 285. člena ZDavP-2 v letu 2013 niti ni vložila, stroške za delo v tujini in posebno olajšavo za čezmejne delovne migrante pa je uveljavljala šele v samoprijavi dne 31. 7. 2015, torej po 31. 7. 2014, ki po šestem odstavku 267. člena ZDavP-2 predstavlja zakonski rok za predložitev napovedi za odmero dohodnine za leto 2013 (ker ji ni bil vročen informativni izračun dohodnine), je to storila prepozno in je tudi po presoji sodišča zamudila rok, ki je materialni, prekluzivni in ga ni mogoče podaljševati. Zamuda tega roka ima za posledico izgubo pravice.

11. Po presoji sodišča je treba določbe, ki urejajo davčne ugodnosti razlagati restriktivno. Pravica uveljavljanja stroškov za delo v tujini in posebne davčne olajšave za čezmejne delovne migrante tudi po mnenju sodišča predstavlja davčno ugodnost. Davčne ugodnosti pa mora davčni zavezanec uveljavljati v rokih, ki jih določa ZDavP-2. Po prvem odstavku 271. člena ZDavP-2 je to mogoče storiti še v ugovoru zoper informativni izračun dohodnine oziroma v roku za pritožbo na odločbo o odmeri dohodnine, če gre za vložitev napovedi v skladu s šestim odstavkom 267. člena ZDavP-2. V primeru napovedi, ki se vloži kot samoprijava in s tem po preteku navedenega roka, torej uveljavljanje davčnih ugodnosti ni več mogoče, saj je uveljavljanje izrecno omejeno na napoved, ki se vloži v primeru, ko se izpodbija domneva vročitve informativnega izračuna. Ne drži torej tožbena trditev, da davčni predpisi omogočajo olajšavo v vsakem primeru do vročitve odmerne odločbe oziroma do začetka davčnega inšpekcijskega nadzora oziroma do začetka postopka o prekršku oziroma kazenskega postopka (prvi odstavek 63. člena ZDavP-2), ne glede na to kdaj in kakšna napoved je vložena. Po presoji sodišča s takšno ureditvijo (in posledično izpodbijano odločitvijo) tudi ni kršeno načelo enake obravnave zavezancev. V primeru samoprijave namreč ne gre za enak dejanski položaj kot v primeru iz šestega odstavka 267. člena ZDavP-2. V obeh primerih se sicer vloga davčna napoved, vendar

iz različnih razlogov: v primeru samoprijave zaradi neprijave ali nepravilne prijave dohodkov in s tem iz razloga, ki je na strani zavezanca, medtem ko se v drugem primeru šteje, da davek ni bil odmerjen neodvisno od volje oziroma ravnanja zavezanca, in da gre torej za situacijo, na katero davčni zavezanec ni imel vpliva. Čim pa gre za različen dejansko položaj, ki ga ima zavezanec pri vložitvi davčne napovedi, ni videti razloga, da bi temu ne sledila tudi različna zakonska ureditev.

12. Neutemeljen je tudi tožbeni ugovor, da je treba olajšave in druge ugodnosti priznati tudi, ko gre za vložitev napovedi na podlagi samoprijave in pri tem uporabiti zakonsko ureditev, ki je predvidena za uveljavljanje olajšave za vzdrževane družinske člane, ko je napoved vložena pravočasno, pa v njej olajšava za vzdrževane družinske člane ni bila uveljavljana (drugi odstavek 271. člena ZDavP-2). V 287. členu ZDavP-2 je v zvezi z izračunom akontacije dohodnine od dohodka iz zaposlitve predpisano, na kakšen način (s predložitvijo pisnega obvestila delodajalcu) se uveljavlja olajšava za vzdrževane družinske člane med letom in v 270. členu tega zakona, do kdaj najpozneje (do 5. februarja tekočega leta) lahko davčni zavezanec pošlje podatke za pravilno upoštevanje davčnih olajšav davčnemu organu. V 271. členu ZDavP-2 pa je posebej predpisano še, kako je z (naknadnim) uveljavljanjem olajšav, ko gre za vlaganje pravnih sredstev. Po prvem odstavku 271. člena (kot je bilo že pojasnjeno v točki 11 obrazložitve) je to mogoče storiti tudi še v ugovoru zoper informativni izračun dohodnine, po poteku roka za vložitev napovedi oziroma najpozneje v roku za pritožbo pa le v primeru, kadar gre za napoved, ki jo zavezanec vloži v skladu s šestim odstavkom 267. člena ZDavP-2 in torej za napoved, ki se vloži (do 31. julija tekočega leta) v primeru, če informativni izračun ni bil vročen v predpisanem roku. V primeru napovedi, ki se vloži kot samoprijava in s tem po preteku navedenega roka, torej uveljavljanje posebne olajšave ni več mogoče, saj je uveljavljanje le-te izrecno omejeno na napoved, ki se vloži v primeru, ko se izpodbija domneva vročitve informativnega izračuna.

13. Ker v obravnavani zadevi davčni organ pravilno ugotavlja, da je bil davčni zavezanec v relevantnem obdobju (leta 2013) rezident Slovenije in je dohodek (plačo) prejemal pri avstrijskem delodajalcu, olajšavo oziroma stroške pa je uveljavljal prepozno, je izpodbijana odločba, s katero mu pri odmeri dohodnine navedene ugodnosti niso bile upoštevane, zakonita in pravilna, v postopku pa tudi niso bile ugotovljene nepravilnosti, na katere je sodišče dolžno paziti po uradni dolžnosti. Zato je sodišče tožbo na podlagi prvega odstavka 63. člena ZUS-1 kot neutemeljeno zavrnilo.

14. Glede na nesporne dejanske okoliščine, ki so podlaga za odločitev, je sodišče na podlagi prvega odstavka 59. člena ZUS-1 v zadevi odločilo brez glavne obravnave.

15. Odločitev o stroških temelji na četrtem odstavku 25. člena ZUS-1, po kateri v primeru, ko sodišče tožbo zavrne, trpi vsaka stranka svoje stroške postopka.

Datum zadnje spremembe: 13.01.2017