

UPRAVNO SODIŠČE
REPUBLIKE SLOVENIJE

Evidenčna številka: UM0012773

Datum odločbe: 14.12.2016

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

Področje: DAVKI

Institut: dohodnina - dohodek iz zaposlitve - zaposlitev pri tujem delodajalcu - samoprijava - stroški za delo v tujini

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

Jedro

Pravica uveljavljanja stroškov za delo v tujini 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.

Izrek

I. Tožba se zavrne.

II. Vsaka stranka trpi svoje stroške postopka.

Obrazložitev

1. Z izpodbijano odločbo je bila tožeči stranki za leto 2014 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 2014 na podlagi samoprijave, v kateri je uveljavljala stroške prehrane in prevoza na delo in iz dela, ki pa ji 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. 2015 in v njej napovedati dohodke, ki jih je prejela v tem letu ter uveljavljati predmetne stroške. Tožeča stranka je napoved vložila šele 21. 9. 2015 na podlagi samoprijave in je po presoji organa druge stopnje izgubila pravico do uveljavljanja predmetnih ugodnosti. Pravica zavezanca, da uveljavlja predmetne stroške je namreč materialna pravica, saj omogoča zavezancu ugodnost, ki ima neposredno vsebinsko posledico na njegovo odmero davka. Podaljševanje materialnih rokov ni dovoljeno. Po presoji organa druge stopnje v primeru ob vložiti napovedi za odmero dohodnine na podlagi samoprijave ni mogoče v celoti izenačiti s primerom pravočasne vložitve napovedi za odmero dohodnine v roku iz šestega odstavka 267. člena ZDavP-2. Institut samoprijave je namenjen prijavi dohodkov zaradi ugotovitve davčne obveznosti v primeru zamude roka za vložitev davčne napovedi oz., če so v davčni napovedi navedeni neresnični, nepreverjeni ali nepopolni podatki, in omogočajo zavezancem, da se izognejo posledicam na prekrškovnem področju, in sicer kazni za prekršek oz. globi (396. člen ZDavP-2). V tem smislu ta institut stimulira davčne zavezanca, da sami sporočijo napake in so hkrati razbremenjeni sankcij. Siceršnje popolne izenačitve v vseh ostalih pravnih posledicah za zavezanca, ki so napovedi za odmero dohodnine vložili pravočasno, pa zakon ne določa. To velja samo za primere vložitve napovedi po izteku predpisanega roka na podlagi 62. člena ZDavP-2 (smiselno je to zahteva za vrnitev v prejšnje stanje). Iz tega izhajajoč različni dejanski položaj zavezancev pri vložitvi napovedi za odmero dohodnine zato po presoji organa druge stopnje opravičuje njihovo različno obravnavo.

3. Tožeča stranka vloga tožbo, s katero izpodbija navedeno odločitev zaradi zmotne in nepopolne ugotovitve dejanskega stanja in kršitve 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 napoved 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 zgrešena in v nasprotju z ostalimi določbami ZDavP-2. Zatrjuje, da z oddajo davčne napovedi na podlagi samoprijave tožeča stranka ni izgubila pravice uveljavljanja znižanja davčne osnove za stroške, povezane z delom, ki se sicer ne vštevajo v davno osnovo že po 44. členu ZDoh-2. Rok za vložitev napovedi na podlagi samoprijave je predpisal zakon, drugih vsebinskih pogojev ali omejitev pravic zavezancev, pa zakon ni predpisal. Citira določbo 44. člena ZDoh-2, po kateri se stroški povezani z delom ne vštevajo v davčno osnovo. Sprašuje se na podlagi katerih določil materialne zakonodaje se stroški v zvezi z delom le zaradi drugačnega prikazovanja teh dohodkov pri tujih delodajalcih in zaradi naknadnega sporočanja dejanske prisotnosti na delo ne priznavajo. Iz analize slovenske materialne in procesne davčne zakonodaje je moč ugotoviti le, da obstaja posebna zakonska omejitev za uveljavljanje posebne olajšave za vzdrževane družinske člane po določilih 271. člena ZDavP-2. Pri tem je v 271. členu ZDavP-2 posebej predpisano, kako je z naknadnim uveljavljanjem olajšav, ko gre za vlaganje pravnih sredstev. Tožena stranka tudi z ničemer ne izkazuje, da je tožeči stranki vročala informativni izračun dohodnine za leto 2014 po določbah prvega odstavka 85. člena ZDavP-2, zato s samoprijavo ni izpodbijala domneve vročitve informativnega izračuna dohodnine. Prav tako tožena stranka ne izkazuje, da je bil pred vložitvijo samoprijave sprožen kakršen koli postopek proti tožeči stranki, ki bi ji odvzel pravico vložitve napovedi na podlagi samoprijave. Meni, da se mora o upravičenosti do posameznih znižanj davčne osnove odločati v odvisnosti od izpolnjevanja pogojev za njihovo priznanje, pri čemer se mora zagotavljati tudi ustavno načelo enakosti.

4. Tožeča stranka je v napovedi navedla vse potrebne podatke za odmero dohodnine na podlagi prvega odstavka 270. člena ZDavP-2 in tudi uveljavljala znižanje davčne osnove za stroške povezane z delom, zato ji je bila na podlagi napačno ugotovljenega dejanskega stanja in na podlagi napačne uporabe materialnih predpisov odmerjena previsoka davčna obveznost. Predlaga, da sodišče tožbi ugodi, izpodbijano odločbo

odpravi ter samo odloči o stvari, podredno pa, da izpodbijano odločbo odpravi in zadevo vrne toženi stranki v ponovno odločanje. 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 2014 ni vložila in da tudi ni do 31. julija tekočega leta (2015) 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 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 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, 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 2014 ni bil vročen, bi morala sama najkasneje do 31. 7. 2015 vložiti napoved za odmero dohodnine za leto 2014 in v njej uveljavljati 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 21. 9. 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 2014 niti ni vložila, stroške za delo v tujini pa je uveljavljala šele v samoprijavi dne 21. 9. 2015, torej po 31. 7. 2015, ki po šestem odstavku 267. člena ZDavP-2 predstavlja zakonski rok za predložitev napovedi za odmero dohodnine za leto 2014 (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 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. Neutemeljen pa je tudi tožbeni očitke, da je s takšno ureditvijo (in posledično izpodbijano odločitvijo) 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 vlaga 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 bila 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 je to mogoče storiti (kot je bilo že pojasnjeno v tč. 11. obrazložitve) 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 2014) 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 upoštewane, 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