



UPRAVNO SODIŠČE
REPUBLIKE SLOVENIJE

Evidenčna številka: UM0012791

Datum odločbe: 14.12.2016

Senat, sodnik posameznik: Jasna Šegan (preds.), Vlasta Švigelj Gabrovec (poroč.), Sonja Kočevar

Področje: DAVKI

Institut: dohodnina - odmera dohodnine - čezmejni delovni migrant - napoved za odmero dohodnine - samoprijava - posebna davčna olajšava

Zveza: ZDavP-2 člen 267, 271.

Jedro

V 271. členu ZDavP-2 je posebej predpisano, kako je z (naknadnim) uveljavljanjem olajšav, ko gre za vlaganje pravnih sredstev. Po prvem odstavku 271. člena 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 2009 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 2009 na podlagi samoprijave, v kateri je uveljavljala stroške prehrane in prevoza na delo in iz dela ter olajšavo za čezmejnne 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. 2010 in v njej napovedati dohodke, ki jih je prejela v tem letu ter uveljavljati predmetne stroške in davčne olajšave. Tožeča stranka je napoved vložila šele 25. 2. 2015 na podlagi samoprijave. Posebna olajšava za čezmejne delovne migrante in strošek v zvezi z delom v tujini so ugodnosti, ki se ne priznavajo samodejno, temveč jih mora posebej uveljavljati zavezanec na način in v rokih, ki jih določa ZDavP-2. To pomeni, da kolikor davčni zavezanec pravic ne uveljavlja na zakonsko predpisan način, izgubi pravico do njihovega uveljavljanja. Glede na to, da je v konkretnem primeru tožeča stranka uveljavljala predmetne stroške in olajšave za čezmejne delovne migrante šele 25. 2. 2015, torej po preteku zakonitega roka (31. 7. 2010), je po presoji organa druge stopnje izgubila pravico do uveljavljanja predmetnih ugodnosti. Pravica do uveljavljanja stroškov in davčne olajšave je namreč materialna pravica, saj omogoča zavezancu ugodnost, ki ima vsebinsko posledico na njegovo odmero davka. Po presoji organa druge stopnje, primerov ob vložitvi napovedi za odmero dohodnine na podlagi samoprijave ni mogoče v celoti izenačiti s primeri 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 oziroma, 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 oziroma globi (396. člen ZDavP-2). V tem smislu institut stimulira davčne zavezance, da sami sporočijo napake in so hkrati razbremenjeni sankcij. Siceršnje popolne izenačitve v vseh ostalih pravnih posledicah za zavezance, ki so napovedi za odmero dohodnine vložili pravočasno pa zakon ne določa (kot to npr. velja v primeru vložitve napovedi po izteku predpisanega roka na podlagi 62. člena ZDavP-2, kar je smiselno 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 vlaga tožbo, s katero izpodbija navedeno odločitev zaradi nepravilno ugotovljenega dejanskega stanja in napačno uporabljenega 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 oziroma 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. Pritrjuje davčnemu organu, da mora davčni zavezanec, ki mu do 15. junija tekočega leta za preteklo leto ni bil vročen informativni izračun, do 31. julija vložiti napoved za odmero dohodnine za preteklo leto v skladu s šestim odstavkom 267. člena ZDavP-2. Hkrati pa ZDavP-2 v 63. členu določa tudi pravico davčnega zavezanca do vložitve napovedi po izteku roka na podlagi samoprijave, zakon pa samoprijave ne veže z nobenim časovnim rokom v smislu datuma, temveč le na način, da lahko davčni zavezanec to stori vse 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). Zakon določa tudi pravno posledico, ki zadene davčnega zavezanca kadar vloži davčno napoved na podlagi samoprijave po poteku roka za njeno vložitev in kot edino pravno posledico določa, da mora davčni zavezanec od odmerjenega davka plačati še obresti po evropski medbančni obrestni meri za čas od poteka roka za vložitev davčne napovedi do vložitve davčnega napovedi na podlagi samoprijave, ne pa tudi, da je zaradi prepozno vložene davčne napovedi izgubil kakšno materialno pravico do olajšav/ugodnosti, kot sta navajala davčna organa prve in druge stopnje. Nadalje ZDavP-2 tudi za vse davčne napovedi (torej tudi za dohodnino) določa, da mora davčni zavezanec v napovedi navesti vse podatke potrebne za določanje davčne osnove oziroma izračun dohodnine in podatke potrebne za nadzor, uveljavljanje davčnih olajšav in osebne ter druge podatke, ki omogočajo identifikacijo davčnega zavezanca in

drugih oseb, v zvezi s katerimi davčni zavezanec uveljavlja davčne olajšave (prvi odstavek 61. člena, enako tudi prvi odstavek 270. člena ZDavP-2), pri tem pa ne razlikuje med pravočasno vloženi davčnimi napovedmi in tistimi, ki so bile vložene po poteku roka na podlagi samoprijave. Če daje ZDavP-2 davčnemu zavezancu kljub v zakonu določenem roku za vložitev davčne napovedi za dohodnino še možnost samoprijave po preteku tega roka, in če nadalje ne določa, da je posledica zamude zakonskega roka za vložitev napovedi izguba določenih materialnih pravic (kot posledico določa le plačilo obresti) in če pri tem tudi nima posebnih določb, ki bi določala, da te pravice za določeno vrsto davka (npr. za dohodnino) ne veljajo, potem je razlaga na način kot sta jo sprejela davčna organa prve in druge stopnje v nasprotju z določbami ZDavP-2. Nepriznanje davčnih olajšav zavezancu, ki sicer izpolnjuje zakonsko določene pogoje za njihovo priznanje samo iz razloga, ker davčne napovedi ni oddal v zakonskem roku, je zato povsem arbitrarna.

4. Da ni mogoče šestega odstavka 267. člena ZDavP-2 razlagati tako, kot je to storila tožena stranka izhaja tudi iz določbe 271. člena ZDavP-2, ki v drugem odstavku ureja uveljavljanje posebne olajšave za vzdrževane družinske člane po preteku roka za vložitev napovedi. Enako je treba razlagati tudi glede uveljavljanja vseh drugih davčnih olajšav – ugodnosti, ki jih določa ZDoh-2. Zaradi nepravilne razlage predpisa so tako čezmejni delovni migranti glede priznavanja stroškov v zvezi z delom obravnavani drugače kot delavci zaposleni v Sloveniji. Predlaga, da sodišče izpodbijano odločbo odpravi in samo odloči v tej upravni zadevi tako, da se pri odmeri dohodnine tožeči stranki za leto 2009 upošteva stroške za delo v tujini in posebno olajšavo za čezmejne delovne migrante. Podredno pa, da se izpodbijana odločba odpravi in zadeva vrne organu prve stopnje v ponoven postopek. Zahteva tudi povračilo 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 2009 ni vložila in da tudi ni do 31. julija tekočega leta (2010) 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 pritrjuje 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 2009 ni bil vročen, bi morala sama najkasneje do 31. 7. 2010 vložiti napoved za odmero dohodnine za leto 2009 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 25. 2. 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 2009 niti ni vložila, stroške za delo v tujini in posebno olajšavo za čezmejne delovne migrante pa je uveljavljala šele v samoprijavi dne 25. 2. 2015, torej po 31. 7. 2010, ki po šestem odstavku 267. člena ZDavP-2 predstavlja zakonski rok za predložitev napovedi za odmero dohodnine za leto 2009 (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 vložijo 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 vložijo 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. Napačno je tudi stališče tožene stranke, da zakon v primeru vložitve napovedi na podlagi samoprijave omogoča priznanje olajšave za vzdrževane družinske člane. 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 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 vložijo v skladu s šestim odstavkom 267. člena ZDavP-2 in torej za napoved, ki se vložijo (do 31. julija tekočega leta) v primeru, če informativni izračun ni bil vročen v predpisanem roku. V primeru napovedi, ki se vložijo 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 vložijo 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 2009) 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: 25.01.2017