REPUBLIKA SLOVENIJA
VLADA REPUBLIKE SLOVENIJE

Gregorčičeva 20–25, SI-1001 Ljubljana

T: +386 1 478 1000
F: +386 1 478 1607
E: gp.gs@gov.si
http://www.vlada.si/

Številka: 00104-185/2018/5
Datum: 10. 5. 2018

Odgovor na poslansko vprašanje Franca Breznika v zvezi z vračanjem nezakonito odmerjene in preplačane dohodnine delavcem migrantom

Poslanec Državnega zbora Republike Slovenije, Franc Breznik, je na Vlado Republike Slovenije (v nadaljevanju: vlada) naslovil pisno poslansko vprašanje, v katerem navaja, da je v medijih zasledil, da je Finančna uprava Republike Slovenije vrnila le 100 delavcem migrantom nezakonito odmerjene in preplačane dohodnine, pri čemer je bilo izdanih več kot 1000 odločb za samoprijave, pri kateri so delavci migranti izgubili svoje pravice do uveljavitve olajšav. Pravno varstvo pa je prek pooblaščencev Sindikata delavcev migrantov Slovenije (v nadaljevanju: sindikat) poiskalo le okoli 300 posameznikov, saj niso zmogli stroškov sodnega postopka in so zaupali v pravno državo in pravilno presojo pristojnih uradov.

Poslanec poudarja, da je Vrhovno sodišče Republike Slovenije (v nadaljevanju: Vrhovno sodišče) v juliju 2017 odločilo, da je različno obravnavanje davčnih zavezancev, ki so vložili davčno napoved na podlagi samoprijave, in zavezancev, ki so davčno napoved vložili v predpisanih rokih, nezakonito ter v nasprotju s temeljnimi načeli davčnega in ustavnega prava. Po ocenah podpredsednice sindikata, se je država na račun delavcev migrantov neupravičeno obogatila za skoraj 5 milijonov evrov. Poslancu se zdi grozljivo dejstvo, da so delavci zaupali v poslane izračune, saj so zaupali državnim organom. Poslanec sprašuje, za katere namene je bil porabljen ta neupravičeno pridobljen denar.

Poslanec navaja, da Ministrstvo za finance vztraja pri stališču, da se denar vrne le tistim, ki so svojo pravico iskali po sodni poti, ostalim pa ne. Mnenje poslanca je, da so do vračila preplačane in nezakonito odmerjene dohodnine upravičeni vsi davčni zavezanci, ne pa zgolj tisti, ki so vložili zahtevke oziroma ustrezno pravno sredstvo oziroma poiskali pravno varstvo.

Poslanec vladi postavlja naslednja vprašanja:

- kaj bo storila vlada oziroma pristojno ministrstvo in državni organi, da se previsoko odmerjena dohodnina delavcem migrantom vrne vsem, ne zgolj tistim, ki so svojo pravico iskali po sodni poti,
- kako vlada ocenjuje stališče Ministrstva za finance, da vrne denar le tistim, ki so svojo pravico iskali po sodni poti, ostalim pa ne,
- ali je v omenjenem primeru spoštovana pravica do enakega obravnavanja, ali je v skladu s temeljnimi načeli ustavnega in davčnega prava.

Vlada uvodoma pojasnjuje pomen in vsebino pravilnega in pravočasnega izpolnjevanja davčne obveznosti davčnega zavezanca, potrebna za razumevanje primerov, ki jih izpostavlja poslanec.

Davčni zavezanec je dolžan izpolnjevati davčno obveznost od trenutka, ko je davčna obveznost nastala (vložiti napoved, posredovati podatke, ki vplivajo na davčno obveznost, plačati davek ...). Davčni organ za določitev davčne obveznosti potrebuje podatke. S tem namenom Zakon o davčnem postopku (v nadaljevanju: ZDavP-2) določa splošno dolžnost davčnih zavezancev, da davčnemu organu dajejo resnične, pravilne in popolne podatke, ne glede na to, ali so jim v

breme ali korist (načelo dajanja podatkov). Ta dolžnost davčnega zavezanca glede sporočanja podatkov o davčni obveznosti pa ni namenjena samo prijavi dohodkov, s katerimi davčni organ ni seznanjen. Davčni organ te podatke potrebuje za izvajanje svoje temeljne naloge, to je pobiranje davkov. Podatki so pomembni predvsem za določitev davčne obveznosti, izvajanje finančne preiskave, opravljanje davčnega nadzora in davčne izvršbe. S posredovanjem podatkov se davčnemu zavezancu tudi omogoča, da sodeluje v postopku odmere. Tudi na ta način lahko davčni zavezanec odločilno vpliva na potek postopka in ugotovitev dejstev, ki so pomembna za zakonito in pravilno odločbo. S pravilnim in pravočasnim izpolnjevanjem davčne obveznosti davčni zavezanec varuje svoje pravne koristi.

Dolžnost za posredovanje resničnih, pravilnih in popolnih podatkov izhaja tudi iz načela Zakona o splošnem upravnem postopku oziroma načela dolžnosti govoriti resnico in poštene uporabe pravic. Poglavitni pomen tega načela je v preprečitvi in odpravi nezakonitosti in nepravilnosti, ki bi jih povzročilo ravnanje davčnega zavezanca, ki te dolžnosti ne bi izpolnil.

Dolžnost dajanja podatkov pa ni samo načelo, temveč tudi pravilo, saj ZDavP-2 prek številnih določb ureja obveznost dajanja podatkov, v konkretnem primeru je to 267. člen ZDavP-2. V skladu z 267. členom ZDavP-2 davčni organ ugotovi dohodnino z odločbo. Odmera dohodnine se opravi na podlagi podatkov, s katerimi razpolagata davčni organ in davčni zavezanec. Na podlagi teh podatkov davčni organ sestavi in odpremi informativni izračun dohodnine, ki velja za njegovo napoved, če davčni zavezanec nanj v 15 dneh od vročitve ne vloži ugovora. Če informativni izračun dohodnine vsebuje napačne podatke, mora davčni zavezanec vložiti ugovor, v katerem davčnemu organu posreduje pravilne podatke za odmero dohodnine. Ugovor zoper informativni izračun se šteje za napoved za odmero dohodnine. Po poteku roka za vložitev ugovora, in če davčni zavezanec rezident nanj ne ugovarja, velja informativni izračun dohodnine za odločbo o odmeri dohodnine. V tem primeru velja, da se je odpovedal pritožbi.

Davčni zavezanec, ki mu informativni izračun dohodnine za preteklo leto ni bil vročen do 15. junija tekočega leta, mora do 31. julija tekočega leta vložiti napoved za odmero dohodnine.

Če davčni zavezanec zamudi rok za vložitev davčne napovedi oziroma če je v davčni napovedi navedel neresnične, nepravilne ali nepopolne podatke, lahko vloži davčno napoved na podlagi samoprijave.

Poudariti je treba, da je večina davčnih zavezancev – čezmejnih delavcev migrantov pravilno izpolnila svojo davčno obveznost, saj so pravočasno vložili davčno napoved oziroma ugovor zoper informativni izračun.[1]

Do odločitve Vrhovnega sodišča[2] je interpretacija pomena in teka rokov, določenih z ZDavP-2, temeljila na večletni upravnosodni praksi, na podlagi katere je olajšava pravica zavezanca do ugodnosti pri odmeri dohodnine, ki pa jo mora zavezanec posebej uveljavljati, in sicer na način (tj. na podlagi napovedi) in v rokih, kot so določeni z ZDavP-2. Če pa je bila napoved vložena na podlagi samoprijave po poteku roka, določenega z zakonom, davčnemu zavezancu, ki je zamudil v zakonu predpisan prekluziven rok za vložitev napovedi, ni mogoče priznati olajšave, saj se ta lahko prizna le tistemu davčnemu zavezancu, ki je dohodke napovedal pravočasno.

Vrhovno sodišče pa je v zgoraj navedeni odločitvi zavzelo stališče, da jezikovna razlaga 63. člena ZDavP-2 ne vodi do sklepa, da se davčna napoved, vložena na podlagi samoprijave, vsebinsko v čemer koli razlikuje od pravočasno vložene davčne napovedi. Po interpretaciji

[1] Po podatkih FURS je bilo v letu 2015 15.011 odmer dohodnine čezmejnim delavcem migrantom. Od tega jih je 12.928 pravočasno vložilo napoved oziroma ugovor zoper sestavljen informativni izračun dohodnine, 1.801 davčnih zavezancev je vložilo napoved po roku, predpisanem po zakonu, 282 davčnih zavezancev pa je vložilo napoved na podlagi samoprijave.

[2] Sklep X Ips, št. 63/2017, z dne 6. 7. 2017.

Vrhovnega sodišča ZDavP-2 opredeljuje končni rok, do katerega je napoved na podlagi samoprijave lahko vložena, ne postavlja pa omejitev glede dejstev, ki jih davčni zavezanec v njej lahko navaja.

Vrhovno sodišče je v svoji odločitvi glede upoštevanja dejstev pri samoprijavi (uveljavljanje olajšav in stroškov) v zvezi s čezmejnimi delavci migranti tako zavzelo stališče, ki je drugačno, kot je bila dotedanja sodna praksa. Stališče Vrhovnega sodišča je mogoče upoštevati zgolj v postopkih, ki še niso pravnomočno končani.

Predstavnikom sindikata in njihovim pravnim zastopnikom so bili na sestankih na Ministrstvu za finance večkrat pojasnjeni razlogi oziroma pogoji, ki morajo biti izpolnjeni za upoštevanje znižanj davčne osnove po odločitvi Vrhovnega sodišča. Zaradi stališča Vrhovnega sodišča (spremembe sodne prakse) je davčna obveznost lahko znižana tistim davčnim zavezancem, ki so uporabili pravno sredstvo. Takšne posledice uporabe oziroma neuporabe pravnih sredstev veljajo v vseh pravnih postopkih. To je temeljna značilnost pravnega sistema in ne odločitev oziroma stališče Ministrstva za finance.

ZDavP-2 in Zakon o splošnem upravnem postopku, ki se v davčnem postopku uporablja subsidiarno, daje davčnemu zavezancu pravico udeleževati se postopka, s katero varuje svoje pravice in pravne koristi. Davčni zavezanec, ki meni, da je odločitev davčnega organa nezakonita in nepravilna, ima za odpravo kršitev pri ugotavljanju dejanskega stanja in pri uporabi materialnega ter procesnega prava v davčnem postopku na voljo pravna sredstva. Pravna sredstva so procesni instrumenti za uresničevanje pravne varnosti davčnih zavezancev. Poleg tega ima davčni zavezanec, ki meni, da mu je z upravnim aktom kršena kakšna pravica ali na zakon oprta neposredna osebna korist, v upravnem sporu pravico zahtevati presojo zakonitosti upravnega akta.

Številna pravna sredstva v davčnem postopku in sodnem postopku zasledujejo varstvo zakonitosti in pravno pravilnost odločitve, ki davčnemu zavezancu omogočajo, da plača davek v višini, kot jo določa zakon. S pravnimi sredstvi in tožbo v upravnem sporu so davčni zavezanci, ki so bili prizadeti z odločbo davčnega organa, lahko uveljavljali kršitve pri ugotavljanju dejanskega stanja in tudi kršitve materialnega prava. Če davčni zavezanec pravnih sredstev ne izkoristi, izgubi pravico do ponovne presoje odločitve o njegovi obveznosti.

Pravnomočnost kot pravno pravilo določa, da pravnih razmerij (npr. odločb o odmeri davka) praviloma ni mogoče spreminjati. Davčni zavezanec, ki se zanese na oblikovano pravno razmerje, mora uživati tudi določeno stopnjo nepreklicnosti tega, kar mu je bilo z odločbo davčnega organa odločeno.[3] Pravnomočne odločbe je dovoljeno izpodbijati oziroma odpraviti, razveljaviti ali spremeniti le v primerih in po postopkih, določenih z zakonom (z izrednimi pravnimi sredstvi). Razlogi, zaradi katerih se lahko izpodbijajo in spremenijo pravnomočne odločbe, so hude ali grobe kršitve zakonitosti oziroma velike nepravilnosti v postopku. V krog teh kršitev in nepravilnosti ne spada sprememba stališča davčnega organa niti spremenjena sodna praksa oziroma sprejeto stališče Vrhovnega sodišča. Povedano drugače, odločitve Vrhovnega sodišča v pravnomočno končanih postopkih ni mogoče upoštevati, če pravno sredstvo ni bilo uporabljeno. Kar pomeni, da bi davčni zavezanec z uporabo pravnih sredstev lahko sam preprečil nastop pravnomočnosti.

[3] Šturm, Lovro in ostali.: Komentar Ustave Republike Slovenije,1. ponatis. Kranj, Fakulteta za državne in evropske študije, 2010, str. 1072. Avtor komentarja k 158. členu Ustave (pravnomočnost), Tone Jerovšek, o pravnomočnosti tudi navaja: Namen pravnomočnosti je zagotoviti pravno varnost in zaupanje v pravo. Kdor se zanese na oblikovano pravno razmerje, mora uživati tudi določeno stopnjo neprekliclјivosti tega, kar mu je bilo z upravnim aktom odločeno. Izdani akt, kije pravnomočen, predstavlja za stranko pravno, posledično pa tudi dejansko vrednoto. Tak status dobijo tudi nezakonita pravnomočna razmerja. V civilni pravdi pa naj se z avtoritativno odločbo odstrani vsak dvom o medsebojnih pravicah in obveznostih glede spornega razmerja. Institut pravnomočnosti izključuje nadaljnje razpravljanje o zahtevku oziroma spornem razmerju *(ne bis in idem)* ter vezanost strank in upravnega organa oziroma sodišča na vsebino sodne odločbe *(res iudicata pro veritate accipitur, res iudicata ius facit inter partes).*

Namen instituta pravnomočnosti je zagotoviti stabilnost in nespremenljivost pravnih razmerij. V sistemu pravnih vrednot je institut pravnomočnosti temelj pravne varnosti in zaupanja v pravo. To je tudi stališče pravne teorije[4], ki je tudi zavzeto v sodni praksi. V nadaljevanju navajamo stališče, ki ga je zavzelo Ustavno sodišče v zvezi z naknadno uvedbo pravnega sredstva zoper pravnomočne odločbe. Po stališču Ustavnega sodišča naknadna uvedba pravnega sredstva zoper pravnomočne odločbe predstavlja poseg v načelo zaupanja v pravo in v načelo pravne varnosti, ki sta zagotovljeni z 2. členom Ustave Republike Slovenije, to je, da je Slovenija pravna država.[5] Ustavno sodišče je v zvezi s tem stališčem navedlo, da »Ustava sicer dopušča odpravo, razveljavitev oziroma spremembo pravnomočnih odločb, če primere in postopek za odločanje o takšnih posegih določa zakon (158. člen). Vendar pa je v povezavi z določbo 155. člena (prepoved povratne veljave pravnih aktov) in 2. člena ustave tudi določbo 158. člena potrebno razlagati tako, da so posegi v pravnomočne odločbe praviloma dopustni le, ko zakon tak poseg vanjo predvidi še pred izdajo pravnomočne odločbe.«

Dejstvo, da možnosti uporabe pravnih sredstev davčni zavezanci niso (pravočasno) izkoristili, morebitne zahteve po naknadni uvedbi novega pravnega sredstva samo po sebi še ne utemeljuje.[6] Kot je že navedeno, Ustava v 158. členu sicer dopušča poseg v pravnomočne odločbe, če primere in postopek za odločanje o takšnih posegih določa zakon, vendar je potrebno pri tem upoštevati določbo 155. člena (prepoved retroaktivne veljave aktov) in določbe 2. člena (načela pravne države). V okviru teh ustavnih določil zakon lahko naknadno predvidi poseg v pravnomočno odločbo le izjemoma in ob posebej upravičenih razlogih (drugi odstavek 155. člena).

Po mnenju vlade ne obstajajo upravičeni razlogi za naknadno ureditev posega v pravnomočne odločbe v konkretnih primerih, saj veljavna ureditev ne presega mej pravne sprejemljivosti. Treba je upoštevati dolžnosti, ki jih ima davčni zavezanec pri izpolnjevanju davčne obveznosti (pravočasno posredovanje pravilnih in popolnih podatkov, pravočasno vložiti davčno napoved, vložiti ugovor na informativni izračun dohodnine, če podatki v njem niso pravilni), možnost uporabe pravnih sredstev, ki so davčnemu zavezancu na voljo predvsem z namenom, da plača davek v višini, kot ga določa zakon.

Upoštevajoč navedeno, tako ni podlage za vračilo odmerjena dohodnine tistim delavcem migrantom, ki niso pravočasno uporabili pravnih sredstev, in tudi ni mogoče pritrditi, da je bila država neopravičeno obogatena.

Treba se je opredeliti še do vprašanja glede enakosti v uporabi prava, ki zavezuje davčni organ. Po mnenju vlade to načelo ni kršeno, saj davčni organ ni samovoljno (s stopnjo naklepa ali iz malomarnosti) izvajal predpisov in zato različno obravnaval davčnih zavezancev. Po pravni teoriji se da kot samovoljo označiti ne samo tiste pravno nepravilne posamične akte, do katerih je prišlo namenoma, ampak velja za samovoljo tudi ponovljeno neupoštevanje zakona v posameznem postopku ali pri izdaji odločbe, pa tudi opustitev, da bi upravni organ ugotovil potrebno dejansko stanje in zbral stvarne podatke. Vsakega posamičnega akta, ki je pravno nepravilen, ni mogoče označiti kot kršitve načela enakosti, opredelitev samovoljnega ravnanja je podana le pri kvalificirani pravni nepravilnosti ali pri prekoračitvi prostega preudarka, kadar je upravni organ pooblaščen za tako odločanje. Samovolja je podana tudi pri kršitvi splošnega

[4] Šturm, Lovro in ostali.: Komentar Ustave Republike Slovenije,1. ponatis. Kranj, Fakulteta za državne in evropske študije, 2010, str. 90: Komentar Jerovšek, Pravnomočnost konkretnih upravnih aktov, Ljubljana 1992, str. 147: »Institut pravnomočnosti upravnih aktov pomeni omejevanje države in preprečevanje samovolje državnega aparata pri spreminjanju pravnih razmerij. Pravnomočnost je tako temelj pravnega miru in pravne varnosti. V sistemu pravnih vrednot je pravnomočnost nad zakonitostjo, saj utrjuje tudi nezakonite pravne
akte, ne pa tudi ničnih. Institut pravnomočnosti utrjuje pravno razmerje, ki se je na podlagi predpisov izteklo v upravnopravno odločitev. S pravnomočnostjo se oblikovano pravno razmerje vzpostavlja kot relativno nespremenljiva pravica ali obveznost oziroma pravna korist.«

[5] Primerjaj Odločbo Ustavnega sodišča, št. U-I-121/97/18 z dne 23. maja 1997.

[6] Primerjaj Odločbo Ustavnega sodišča, št. U-I-121/97/18 z dne 23. maja 1997.

načela vestnosti in poštenja, vendar sprememba ustaljene prakse upravnega organa, če so za to podani stvarni razlogi, ne nasprotuje načelu enakosti, pač pa je samovolja podana, če gre za odstop od standardnega upravnopravnega odločanja brez obrazložitve.[7]

Ustaljena sodna praksa s protipravnostjo ravnanja upravnega organa razume (le) kvalificirano stopnjo napačnosti oziroma kršitve, ki so zavestne, namerne in očitne, kažejo pa se zlasti kot nerazumno odstopanje od jasnih določb materialnega prava in uveljavljene sodne prakse, neuporaba povsem jasne določbe zakona ali namerna razlaga predpisa v nasprotju z ustaljeno sodno prakso zaradi pristranskosti, grobo kršenje pravil postopka, napake, ki so povsem zunaj okvira pravno še dopustnega dejanja.[8] Upoštevajoč upravnosodno prakso, ki je odločitve davčnega organa potrjevala, sprejeto stališče, ki ga je zavzelo Vrhovno sodišče v preteklem letu, pa davčni organ tudi upošteva od njegovega sprejetja dalje, pa zato davčnemu organu ni mogoče očitati protipravnosti ravnanja.

Vlada meni, da v zadevnih primerih tako ne gre za nespoštovanje pravice do enake obravnave, prav tako pa tudi načinu obravnave ni mogoče očitati neskladnosti s temeljnimi načeli ustavnega in davčnega prava.

Glede trditve, da mnogi davčni zavezanci niso vložili pravnega sredstva, ker niso zmogli plačila stroškov sodnega postopka, vlada poudarja, da davčni zavezanci za vloge in odločbe v davčnem postopku ne plačujejo upravnih taks. Strankam v slabem premoženjskem stanju pa je tudi na podlagi Zakona o sodnih taksah (z oprostitvami sodnih taks) in Zakona o brezplačni pravni pomoči zagotovljena pravica do dostopa do sodišča in možnost uveljavljanja pravnih sredstev zoper odločitve davčnega organa.

Vlada še dodaja, da je minister za finance sprejel še dodatne ukrepe z namenom olajšanja situacije, v kateri so se zaradi doplačil dohodnine znašli davčni zavezanci – čezmejni delavci migranti. Na podlagi novele Pravilnika o izvajanju Zakona o davčnem postopku, sprejete v letu 2016, lahko davčni organ odobri obročno plačilo tudi davčnim zavezancem, ki imajo visoke dohodke, če je njihova davčna obveznost višja od rednih mesečnih dohodkov na družinskega člana. Ob tem velja poudariti, da do doplačil dohodnine prihaja predvsem pri tistih zavezancih – čezmejnih delavcih migrantih, ki ne izpolnjujejo obveznosti medletne prijave dohodka in posledično ne plačujejo akontacije dohodnine že med letom. Ker dohodek iz tujine napovedo šele na letni ravni, se jim dohodnina odmeri v celotnem znesku. Sklepno velja poudariti, da se je s 1. januarjem 2017 začela uporabljati spremenjena ureditev, ki je posledica uveljavitve novele Zakona o dohodnini (ZDoh-2R), ki jo je v zakonodajni postopek predložila vlada. Veljavni Zakon o dohodnini tako vsebuje rešitve, povezane z višino in načinom priznavanja stroškov (stroška prehrane med delom in stroška prevoza na delo in z dela), ki so čezmejnim delavcem migrantom dodatno olajšale položaj.

[7] Tako Šturm, Lovro h komentarju 14. člena Ustave (načelo enakosti) v: Komentarju Ustave Republike Slovenije,1. ponatis. Kranj, Fakulteta za državne in evropske študije, 2010, str. 179.

[8] Primerjaj odločbo Višjega sodišča v Ljubljani, št. VSL sklep III Cp 726/2014.