DRŽAVNI ZBOR
P R E J E T O 5.9.2017, 020-07/17-0885/3, 435-01/17-0010/3

Potek veljavnosti: 24.02.2020 Podpisnik: Mateja Vranicar

REPUBLIKA SLOVENIJA
MINISTRSTVO ZA FINANCE

Župančičeva ulica 3, p.p. 644a, 1001 Ljubljana

T: 01 369 6300
F: 01 369 6659
E: gp.mf@gov.si
www.mf.gov.si

Državni zbor Republike Slovenije
Šubičeva ulica 4

1000 Ljubljana

Številka: 001-284/2017/
Datum: 4. 9. 2017

Zadeva: **Odgovor na poslansko vprašanje poslanca Marijana Pojbiča v zvezi s sodbo vrhovnega sodišča glede odmere dohodnine na podlagi samoprijave**

Poslanec Marijan Pojbič je na ministrico za finance naslovil pisno poslansko vprašanje, v katerem v zvezi s sklepom Vrhovnega sodišča Republike Slovenije, X Ips, št. 63/2017, z dne 6. 7. 2017, sprašuje, koliko delavcem migrantom je bila nepravilno odmerjena dohodnina in kolikšen znesek dohodnine bo morala država vrniti delavcem migrantom.

V nadaljevanju posredujemo odgovor Ministrstva za finance:

I. Do vključno leta 2004 se je od dohodkov iz delovnega razmerja dohodnina plačevala le od dohodkov, ki so imeli vir v Sloveniji, zato dohodki iz delovnega razmerja delovnih migrantov, ki so jih ustvarjali pri tujem delodajalcu z delom v tujini, v Sloveniji niso bili obdavčeni.

Z letom 2005, ko je bil v Sloveniji z Zakonom o dohodnini – ZDoh-1 (Uradni list RS, št. 54/04) uveden koncept obdavčevanja rezidentov po svetovnem dohodku, so postali čezmejni delovni migranti zavezani za plačilo dohodnine v Sloveniji tudi od dohodkov iz delovnega razmerja, doseženih z delom v tujini pri tujem delodajalcu. Ker so ti dohodki obdavčeni tudi v državi, v kateri so doseženi, pride do dvojne obdavčitve, ki se odpravlja tako, da se dohodnina, odmerjena po slovenskih predpisih, zmanjša za dohodnino, plačano v drugi državi.

V letu 2010 je bila z novelo Zakona o dohodnini - ZDoh-2E (Uradni list RS, št. 10/10) določena olajšava za čezmejne delovne migrante, ki je veljala že za leto 2009. Rezidentu – čezmejnemu delovnemu migrantu, ki je od delodajalca, ki ni bil rezident Slovenije, prejel dohodke iz delovnega razmerja za zaposlitev, opravljeno v tujini, se je priznalo zmanjšanje davčne osnove od tega dohodka. Ustavno sodišče Republike Slovenije je z odločbo, št. U-I-147/12, z dne 29. 5. 2013, v postopku za oceno ustavnosti, začetem z zahtevo Upravnega sodišča, na seji 29. 5. 2013 odločilo, da je peti odstavek 113. člena Zakona o dohodnini v neskladju z Ustavo. Ustavno sodišče je v svoji odločbi ugotovilo, da so čezmejni delovni migranti v bistveno enakih položajih kot drugi zavezanci za plačilo dohodnine in da samo dejstvo opravljanja zaposlitve na lokaciji v drugi državi ne izkazuje razumnih in stvarnih razlogov za privilegirani davčni položaj čezmejnih delovnih migrantov. Na tej podlagi je ugotovilo protiustavnost izpodbijane ureditve in

zakonodajalcu naložilo njeno odpravo v roku enega leta po objavi odločbe. Z novelo Zakona o dohodnini - ZDoh-2M (Uradni list RS, št. 96/13) je bila v letu 2013 v skladu z odločitvijo Ustavnega sodišča Republike Slovenije odpravljena olajšava za čezmejne delovne migrante in s 1. 1. 2014 uvedena polna obdavčitev dohodkov iz delovnega razmerja za zaposlitev, opravljeno v tujini.

II. V skladu z Zakonom o davčnem postopku (Uradni list RS, št. Uradni list RS, št. 13/11 – uradno prečiščeno besedilo, 32/12, 94/12, 101/13 – ZDavNepr, 111/13, 25/14 – ZFU, 40/14 – ZIN-B, 90/14, 91/15 in 63/16, v nadaljnjem besedilu: ZDavP-2) ugotovi akontacijo dohodnine od dohodka iz zaposlitve, ki ga izplača oseba, ki ni plačnik davka (npr. tuj delodajalec), davčni organ na podlagi napovedi davčnega zavezanca (drugi odstavek 285. člena ZDavP-2) z odločbo o odmeri akontacije dohodnine. Davčni zavezanec za redni mesečni dohodek, prejet iz delovnega razmerja, vloži pri davčnem organu napoved za odmero akontacije dohodnine od dohodka iz zaposlitve v 15 dneh od dneva, ko je v davčnem letu prvič prejel dohodek iz delovnega razmerja (tretji odstavek 288. člena ZDavP-2).

V navedenem primeru davčni organ tudi za davčnega zavezanca, ki prejema dohodke iz delovnega razmerja za zaposlitev, opravljeno v tujini, sestavi informativni izračun dohodnine, saj razpolaga s podatki, potrebnimi za njegovo sestavo.

V skladu z 267. členom ZDavP-2 mora davčni zavezanec, ki mu informativni izračun dohodnine za preteklo leto ni bil vročen do 15. junija tekočega leta, vložiti napoved za odmero dohodnine, in sicer do 31. julija tekočega leta. Napoved, ki mora vsebovati podatke, potrebne za določitev davčne osnove oziroma izračun dohodnine in druge podatke, med drugim tudi podatke, potrebne za uveljavljanje davčnih olajšav oziroma znižanje davčne osnove, mora v skladu z 61. členom ZDavP-2 vložiti pri davčnem organu na način in v rokih, določenih z zakonom.

ZDavP-2 v 63. členu določa, da lahko davčni zavezanec najpozneje do vročitve odmerne odločbe oziroma do začetka davčnega inšpekcijskega nadzora oziroma do začetka postopka o prekršku oziroma kazenskega postopka vloži davčno napoved oziroma popravljeno davčno napoved na podlagi samoprijave v primeru zamude roka za vložitev davčne napovedi oziroma če je v davčni napovedi navedel neresnične, nepravilne ali nepopolne podatke. V tem primeru se davčnega zavezanca v skladu 396. členom ZDavP-2 ne kaznuje za prekršek.

III. Do nedavne odločitve Vrhovnega sodišča Republike Slovenije (v nadaljnjem besedilu: VSRS), sklep X Ips, št. 63/2017, z dne 6. 7. 2017, 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.

Praksa (prvostopenjskega in drugostopenjskega) davčnega organa je tako temeljila na razlagi, da ZDavP-2 jasno določa rok, do katerega mora davčni zavezanec, ki informativnega izračuna dohodnine ni prejel, vložiti napoved za odmero dohodnine, in na kakšen način in v kakšnih rokih davčni zavezanec uveljavlja davčne olajšave oziroma znižanje davčne osnove. Rok za vložitev napovedi za odmero dohodnine, če posameznik ni prejel informativnega izračuna, je bil interpretiran dvojno: kot postopkovni rok (določitev časovnega momenta, do katerega oziroma znotraj katerega je treba opraviti določeno dejanje v postopku, da bo to pravno učinkovalo), hkrati pa tudi kot materialni rok (skrajni rok za uveljavljanje pravic do ugodnosti pri odmeri dohodnine). Materialni roki so po svoji naravi prekluzivni, kar pomeni, da z iztekom

materialnega roka posameznik izgubi pravico do uveljavljanja ugodnosti. Izguba pravice je dokončna, saj pravica ugasne. Določitev dodatne postopkovne možnosti za oddajo napovedi v okviru samoprijave je bila razumljena na način, da ima posledice zgolj na postopkovnem področju, ne pa tudi na materialnem področju.

VSRS 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 VSRS 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. VSRS je reviziji ugodilo, izpodbijano sodbo razveljavilo ter zadevo vrnilo Upravnemu sodišču v ponovno sojenje.

IV. Po podatkih Finančne uprave Republike Slovenije (v nadaljnjem besedilu: FURS) je bilo med letoma 2009 in 2015 za dohodke iz delovnega razmerja, sklenjenega s tujim delodajalcem v tujini (čezmejni delavci migranti), vloženih 7.831 napovedi na podlagi samoprijav, v katerih so davčni zavezanci uveljavljali tudi različne olajšave in stroške. Od tega so bili olajšave in stroški priznani 5.642 davčnim zavezancem, 1.384 davčnim zavezancem pa olajšave in stroški niso bili priznani. V teh primerih so odmerni postopki na podlagi vloženih samoprijav zaključeni za 7.026 davčnih zavezancev, za 805 davčnih zavezancev pa odmerni postopki v zvezi z napovedjo, vloženo na podlagi samoprijave, še niso zaključeni. Vseh odmernih postopkov glede davčnih zavezancev – čezmejnih delavcev migrantov v tem obdobju je bilo sicer 62.335.

Dodatno podajamo še informacijo o številu davčnih zavezancev, ki so z napovedjo na podlagi samoprijave napovedali dohodke (bodisi iz RS bodisi iz tujine), ki niso dohodki iz delovnega razmerja (torej ne gre za davčne zavezance - čezmejne delavce migrante), in so hkrati uveljavljali olajšave. Takšnih davčnih zavezancev je bilo skupaj v obravnavanih letih 1.651. Od 1.651 davčnih zavezancev so odmerni postopki na podlagi samoprijave zaključeni za 1.609 davčnih zavezancev. Od tega je bila olajšava priznana 700 davčnim zavezancem , 909 davčnim zavezancem pa navedena olajšava ni bila priznana. Za 42 davčnih zavezancev odmerni postopki na podlagi samoprijave še niso zaključeni.

Pojasnjujemo, da je stališče, ki ga je zavzelo VSRS, mogoče upoštevati zgolj v postopkih, ki še niso pravnomočno končani. Spremembe stališča v postopkih z izrednimi pravnimi sredstvi namreč ni mogoče uspešno uveljavljati, saj (postopkovni) institut pravnomočnosti, ki je določen v 158. členu Ustave RS, zaradi pravne varnosti na račun (objektivne) pravičnosti sanira pravno zmotne interpretacije pri odločanju (tako VSRS v sodbi, št. VIII Ips 2/2014). Prav tako ni mogoče učinkov pravnomočne odločbe spreminjati izven okvirov (izrednih) pravnih sredstev, na primer s spremembo zakona, saj bi to izničilo bistvo instituta pravnomočnosti.

Zaradi značilnosti sistema odmere dohodnine, kot ga določata Zakon o dohodnini (Uradni list RS, št. Uradni list RS, št. 13/11 – uradno prečiščeno besedilo, 9/12 – odl. US, 24/12, 30/12, 40/12 – ZUJF, 75/12, 94/12, 52/13 – odl. US, 96/13, 29/14 – odl. US, 50/14, 23/15, 55/15 in 63/16) in ZDavP-2, skupnega zneska davka, katerega odmera temelji na drugačni razlagi, kot jo je podalo VSRS, ni mogoče opredeliti, saj je ta odvisen od številnih okoliščin v konkretnem postopku odmere za posameznega davčnega zavezanca.

V. Na koncu še dodajamo, da je minister za finance v letu 2016 z namenom lažjega poplačila davka tudi zaradi visokih dohodninskih odmer čezmejnim delavcem migrantom sprejel novelo Pravilnika o izvajanju Zakona o davčnem postopku. Novela je določila ugodnejše načine za poplačilo davčnega dolga za fizične osebe, katerim bi plačilo davka lahko ogrozilo preživljanje davčnega zavezanca in njegovih družinskih članov. Po novi ureditvi lahko izpolnjujejo merila za obročno plačilo tudi davčni zavezanci, ki imajo visoke dohodke, če je njihova davčna obveznost višja od rednih mesečnih dohodkov na družinskega člana.

Prav tako so s 1. januarjem 2017 stopile v veljavo nekatere druge rešitve, določene z zadnjo novelo Zakona o dohodnini (Uradni list RS, št. 63/16), povezane z višino in načinom pripoznavanja stroškov (stroška prehrane med delom in stroška prevoza na delo in z dela), ki bodo čezmejnim delavcem migrantom dodatno olajšale položaj.

Dodajamo tudi, da FURS ažurno in prioritetno odgovarja na vprašanja, povezana z davčno obravnavo čezmejnih delavcev migrantov. S tem namenom bila na FURS tudi imenovana kontaktna oseba. Prav tako vse od ustanovitve poteka s predstavniki Sindikata delavcev migrantov komunikacija v smislu obveščanja, odgovarjanja na konkretna in splošna vprašanja. Na spletni strani FURS so pripravljena celovita tematska pojasnila v zvezi z obveznostjo napovedovanja dohodkov iz tujine, zloženka o obdavčitvi posameznikov, brošura o mednarodni obdavčitvi posameznikov. Hkrati se zavezance tudi preko različnih komunikacijskih kanalov seznanja o obveznosti napovedovanja dohodkov iz tujine: v sporočilih za javnost ob izdaji posameznih tranš informativnih izračunov dohodnine, v radijskih in televizijskih kontaktnih oddajah, ki se jih udeležujejo predstavniki FURS, v pojasnilih in odgovorih novinarjem.

S spoštovanjem,

mag. Mateja Vraničar Erman
ministrica