



Davčno, poslovno in računovodsko svetovanje Darko Bohte s.p.

Popravek davčnega obračuna

Članki so priloga k vestniku Račnovodski in davčni nasvet 12/2019

Julij 2019

VERLAG DASHÖFER, založba, d.o.o.

Dunajska cesta 21, 1000 Ljubljana

tel.: 01/434 55 90 • faks: 01/434 55 94

Vsebina

Popravek davčnega obračuna	3
Popravek davčnega obračuna v 12 mesecih po predložitvi, z znižanjem davčne obveznosti po 54. členu ZDavP-2 (primer)	8

Popravek davčnega obračuna

Na kakšen način se lahko popravi davčni obračun, ki ga ZDavP-2 ureja v svojem 53., 54., 54.a in 55. členu.

V obravnavanem primeru v članku zavezanec za davek naknadno ugotovi, da v predloženem davčnem obračunu davčne olajšave niso izkazane oziroma so izkazane prenizko (izkazana je previsoka davčna obveznost) ter s popravljenim davčnim obračunom doseže spremembo višine davčne obveznosti.

Popravljanje davčnega obračuna po 53. členu ZDavP-2

V zvezi s predložitvijo popravka davčnega obračuna lahko v primeru, če od vložitve nepravilnega davčnega obračuna še ni poteklo 60 dni, davčni zavezanec popravi **formalne pomanjkljivosti oziroma pomote v imenih in številkah, pisne ali računske pomote**, in sicer z vložitvijo popravljenega davčnega obračuna preko sistema e-Davki.

Ureditev v 53. členu ZDavP-2 davčnim zavezancem omogoča, da v kratkem roku, to je v roku 60 dni po predložitvi davčnega obračuna, sami popravijo formalne pomanjkljivosti oziroma pomote v imenih in številkah, pisne ali računske pomote v predloženem davčnem obračunu in ga v tem roku tudi predložijo davčnemu organu. Za takšno popravljanje davčnega obračuna v zakonu niso predpisani dodatni formalni pogoji, kot je to določeno za popravljanje davčnega obračuna po 54., 54.a oziroma 55. členu ZDavP-2. Davčni zavezanec v tem roku lahko v popravljenem davčnem obračunu tako zniža, kot tudi poveča davčno obveznost, različno pa so za te primere določeni učinki popravljenega davčnega obračuna. Če davčni zavezanec v popravljenem davčnem obračunu poveča davčno obveznost, popravljen davčni obračun učinkuje od dneva, od katerega je imel učinek davčni obračun, ki se popravlja, če pa davčni zavezanec zniža davčno obveznost, popravljen davčni obračun učinkuje od dneva predložitve popravljenega davčnega obračuna.

To pomeni, da je v primeru, kadar mora davčni zavezanec na podlagi popravljenega davčnega obračuna, predloženega v skladu s tem členom, doplačati davčno obveznost, rok za plačilo identičen roku za plačilo po davčnem obračunu, ki se popravlja. Posledično mora davčni zavezanec v takšnem primeru za znesek doplačila obračunati in plačati tudi zamudne obresti, če je rok za plačilo obveznosti

po prvem davčnem obračunu že potekel. V primeru znižanja davčne obveznosti pa davčni zavezanec glede na predpisane učinke popravka davčnega obračuna ni upravičen do obresti od razlike za vračilo.

Popravljanje davčnega obračuna, če je davčna obveznost previsoko izkazana po 54. členu ZDavP-2

Zakon o spremembah in dopolnitvah Zakona o davčnem postopku (ZDavP-2L, Uradni list RS, št. 36/19 z dne 7. 6. 2019), ki vsebuje novi 54.a člen, se je začel uporabljati 1. 7. 2019.

54. člen ZDavP-2 v prvem odstavku namreč določa, da lahko davčni zavezanec v 12 mesecih od poteka roka za predložitev davčnega obračuna predloži popravek davčnega obračuna, če pozneje ugotovi, da je v predloženem davčnem obračunu **davčno obveznost izkazal previsoko** glede na obveznost, ki bi jo moral izkazati na podlagi zakona o obdavčenju, v tretjem odstavku istega člena pa, da mora davčni zavezanec popravljenemu davčnemu obračunu priložiti **obrazložitev o razlogih**, zaradi katerih je davčno obveznost izkazal previsoko.

Seveda pa ZDavP-2 v četrtem odstavku 54. člena tudi določa, da če iz obrazložitve izhaja, da popravek davčnega obračuna ni utemeljen, davčni organ popravka davčnega obračuna ne sprejme in o tem obvesti zavezanca za davek. Če davčni zavezanec izjavi, da vztraja pri popravku, lahko davčni organ preveri utemeljenost popravka v davčnem nadzoru.

Popravljanje obračuna davka zaradi odločitve sodišča in sklenjene izvensodne poravnave po 54.a členu ZDavP-2

Davčnemu zavezancu, ki zaradi odločitve sodišča v dveh mesecih od pravnomočnosti sodbe predloži popravek obračuna davka, se ne zaračunavajo obresti. S popravkom obračuna davka davčni zavezanec odpravlja predhodno predloženi obračun davka v delu, v katerem ga spreminja. Popravljenemu obračunu davka mora davčni zavezanec priložiti obrazložitev o razlogih, zaradi katerih je predložil popravek obračuna davka, in priložiti pravnomočno sodbo.

S tem členom se urejajo posebni primeri, ko zaradi odločitve sodišča v delovno-socialnih sporih pride do posledic na davčnem področju. Če odločitve sodišč v teh sporih vplivajo na obdavčitev, mora davčni zavezanec (delodajalec oziroma izplačevalec dohodka kot tožena stranka) v zvezi z izvršitvijo sodbe izpolniti tudi davčno obveznost, na primer predložiti popravek davčnega obračuna oziroma popravek obračuna davčnega odtegljaja. Najštevilčnejši primeri so, ko delovno in socialno sodišče

odloči, da se drugo pravno razmerje, na podlagi katerega je oseba opravljala delo, prekvalificira v delovno razmerje in je treba osebo vključiti za nazaj v zavarovanje na podlagi delovnega razmerja. V takem primeru mora delodajalec za nazaj obračunati in izplačati plače, pri čemer upošteva že izplačane dohodke na podlagi drugega pravnega razmerja. Izplačevalec dohodka, ki je plačnik davka, je predhodno izplačal dohodke na podlagi drugega pravnega razmerja in predložil REK-2 obrazec. Prekvalifikacijo tega dohodka v plačo se tehnično izvede tako, da predloži popravek REK-2 obrazcev z zmanjšanjem, hkrati pa za ista izplačila predloži REK-1 obrazce za izplačilo plače.

Z drugim odstavkom tega člena je določeno, da je razlika v davčni obveznosti med predloženim in popravljenim davčnim obračunom izvršilni naslov, v tretjem in četrtem odstavku pa so določeni pravni učinki tako predloženega popravka davčnega obračuna.

Če davčni zavezanec po dveh mesecih od pravnomočnosti sodbe predloži popravek obračuna davka v zvezi z izvršitvijo sodbe, izdane v delovnih in socialnih sporih, se po preteku dveh mesecev popravljen obračun davka obravnava kot obračun davka, predložen po izteku zakonskega roka. V teh primerih se davčnemu zavezancu za razliko med predloženim in popravljenim obračunom od dneva pretečenega dvomesečnega roka od pravnomočnosti sodbe pa do dneva predložitve popravljenega davčnega obračuna zaračunajo obresti po 95.a členu ZDavP-2.

Predložitev davčnega obračuna na podlagi samoprijave po 55. členu ZDavP-2

Davčni zavezanec, ki **ni pravočasno vložil davčnega obračuna ali je ugotovil, da je v vložnem obračunu navedel napačne podatke**, lahko vsak trenutek, vendar najpozneje do vročitve sklepa o začetku davčnega inšpekcijskega nadzora oziroma do začetka postopka o prekršku oziroma kazenskega postopka, predloži davčni obračun oziroma popravljen davčni obračun. **Predložitev davčnega obračuna oziroma popravka davčnega obračuna na podlagi samoprijave ni več mogoča, ko prvič nastopi ena izmed okoliščin iz prejšnjega stavka.** Na posebni prilogi, ki je sestavni del tako predloženega davčnega obračuna, prikaže tudi premalo obračunane davke, skupaj z obrestmi, ki se obračunajo v primeru samoprijave, in hkrati plača tako izkazan davek.

Od premalo plačanega oziroma neplačanega davka mora davčni zavezanec obračunati in plačati obresti od poteka roka za plačilo do predložitve davčnega obračuna na podlagi samoprijave. Obrestna mera za izračun obresti znaša 3 % letno. Programi za informativne izračune obresti so objavljeni na spletnem portalu e-Davki.

Davčni zavezanec ne more vložiti nove samoprijave glede obveznosti, v zvezi s katerimi je predhodno že vložil samoprijavo.

S k l e p n o

V primeru, ko zavezanec za davek naknadno ugotovi, da v predloženem davčnem obračunu davčne olajšave niso izkazane oziroma so izkazane prenizko (izkazana je previsoka davčna obveznost), lahko s popravljenim davčnim obračunom doseže spremembo višine davčne obveznosti. Glede na to, da 54. člen ZDavP-2 ureja le možnost vlaganja popravkov davčnega obračuna, če je bila v predloženem davčnem obračunu davčna obveznost izkazana previsoko, menim, da podobno kot pri samoprijavi, ta konkretni primer v ZDavP-2 ni neposredno urejen, vendar je tudi v tem primeru treba upoštevati, da prenizko izkazane davčne olajšave lahko vplivajo na davčno obveznost v tem in v naslednjih davčnih obdobjih. Davčni zavezanec lahko na podlagi določil ZDDPO-2 oziroma določil ZDoh-2 neizkoriščen del davčne olajšave v davčnem obdobju pokriva z zmanjšanjem davčne osnove v naslednjih petih davčnih obdobjih, kar pomeni, da bo znižanje davčne obveznosti realizirano v tem in v naslednjih davčnih obdobjih, s tem pa bo posredno izpolnjen namen iz 54. člena ZDavP-2.

Davčni zavezanec mora tako popravljenemu davčnemu obračunu priložiti obrazložitev o razlogih, zaradi katerih je davčna obveznost izkazana previsoko. Prav tako tudi za ta primer veljalo pravila iz 54. člena ZDavP-2 glede postopanja davčnega organa v zvezi s sprejemom popravljenega davčnega obračuna.

V zvezi s popravljanjem davčnega obračuna, v primeru, ko je že potekel 12 mesečni rok iz 54. člena ZDavP-2, menim, da je v zvezi s tem treba upoštevati, da časovna omejitev popravka davčnega obračuna v 54. členu ZDavP-2 ne pomeni, da zavezanci za davek izgubijo pravico do popravka in posledično vračila davka. V teh primerih se zahtevke zavezancev za davek obravnava v postopku davčnega nadzora. Kot to določa že 54. člen ZDavP-2, je tudi v teh primerih smiselno, da zavezanec za davek zahtevi priloži popravljen davčni obračun in obrazložitev o razlogih, zaradi katerih je davčna obveznost izkazana previsoko. Davčna obveznost se v teh primerih lahko spremeni (zniža) le v postopku davčnega nadzora. Izvršilni naslov za vračilo davka v tem primeru ne bo popravljen davčni obračun, ampak odločba, izdana v postopku kontrole oziroma v postopku davčnega inšpekcijskega nadzora. Popravljen obračun, ki ga bo davčni zavezanec priložil zahtevku, v tem primeru nima narave izvršilnega naslova po 145. členu ZDavP-2, pomeni le predložitev dokumenta davčnemu organu v postopku odločanja o zahtevku davčnega zavezanca.

Predložitev obračuna davka na podlagi samoprijave, odločitve sodišča oziroma sklenjene inzvensodne poravnave in v postopku davčnega inšpekcijskega nadzora podrobneje določa 26. člen PZDavP-2 (UL RS, številka 14/2006 do 43/2019).

Popravek davčnega obračuna v 12 mesecih po predložitvi, z znižanjem davčne obveznosti po 54. členu ZDavP-2 (primer)

V praksi večkrat pride do primera, v katerem davčni zavezanci po predložitvi davčnega obračuna ugotovijo, da je v davčnem obračunu obveznost previsoko izkazana, in želijo ta obračun pozneje popraviti, da bi tako dosegli znižanje davčne obveznosti in posledično upravičenje do vračila preveč plačanega davka.

Davčni obračun sestavi davčni zavezanec sam, zato ga ni mogoče šteti za upravni akt. Ne glede na to pa je davčni obračun z nekaterih vidikov primerljiv z odmerno odločbo, ki jo izda davčni organ v postopku odmere davčnih obveznosti. Tudi v davčnem obračunu so »samoodmerjene« obveznosti davčnega zavezanca, ki se lahko prisilno izvršijo, saj zakonodaja šteje davčni obračun za izvršilni naslov. Kljub tem skupnim elementom pa je med odločbo in davčnim obračunom bistvena razlika v možnosti uporabe pravnih sredstev. Ker pri izdaji odmerne odločbe davčni organ sam vodi upravni oziroma davčni postopek, v katerem sam ugotavlja dejansko stanje in zanj uporabi materialno pravo, so davčnemu zavezancu zoper odločbo na voljo različna pravna sredstva, s katerimi lahko izpodbija izdano odmerno odločbo. Na podlagi uporabljenih pravnih sredstev lahko davčni organ nadomesti izdano odločbo, če je ta nepravilna oziroma nezakonita, oziroma lahko drugostopenjski organ tako odločbo spremeni, odpravi ali razveljavi.

V 54. členu ZDavP-2 je določen predvsem postopek popravljanja davčnega obračuna. Tega je mogoče popraviti le v primeru, če so razlogi za popravilo obračuna utemeljeni. Davčni zavezanec mora zato popravljenemu obračunu priložiti obrazložitev o razlogih, zaradi katerih je davčno obveznost izkazal previsoko. Šele na tej podlagi davčni organ sprejme odločitev, ali bo popravljeni davčni obračun sprejel, o čemer mora obvestiti davčnega zavezanca. Ne glede na odločitev davčnega organa lahko davčni zavezanec vztraja pri popravku obračuna, v tem primeru pa bo davčni organ utemeljenost popravka preveril v postopku davčnega inšpekcijskega nadzora. V ZDavP-2 je določen tudi rok, v katerem je davčnim zavezancem omogočen popravek obračuna. To lahko naredijo v dvanajstih mesecih od poteka roka za predložitev obračuna, ki ga želijo popraviti.

Podobno kot pri samoprijavi davčni zavezanec ne more predložiti popravka davčnega obračuna, v zvezi s katerim je že predložil popravek obračuna. Davčni zavezanec lahko torej možnost popravljanja istega davčnega obračuna izkoristi samo enkrat.

V zvezi z določili 54. člena ZDavP-2 bi omenil še sodbo Ustavnega sodišča Republike Slovenije, opravilna številka Up-879/12-16 / U-I-234/12-10 z dne 24. 04. 2014, s katerim je le-to razveljavilo predhodni sodbi Upravnega in Vrhovnega sodišča ter rzsodilo, da po njegovi presoji stališče sodišč, da ima le plačnik davka možnost predložitve popravka obračuna davčnega odtegljaja, posega v pravico pritožnika do enakega varstva pravic iz 22. člena Ustave. Po navedenem stališču se kot upravičena oseba za vložitev popravka obračuna davčnega odtegljaja šteje lahko le plačnik davka, čeprav je v razmerju med davčnim zavezancem in državo zgolj posrednik. V imenu davčnega zavezanca in za njegov račun izračuna, odtegne in plača davek. Nosilec pravic in obveznosti za plačilo davka pa je davčni zavezanec. Temeljna obveznost plačila davka, tudi v okviru obračuna davčnega odtegljaja, je še vedno od davčnega zavezanca, nosilca davka, ki je dejanski plačnik davka in se mu zaradi plačila davka zmanjša premoženje. Z naložitvijo dajatev se namreč posega v svobodo in materialni položaj davčnega zavezanca. Zato odločanje o popravku obračuna, če se naknadno ugotovi, da je v predloženem obračunu davčnih odtegljajev davčna obveznost, ki jo je davčni zavezanec plačal iz svojega premoženja, izračunana, odtegnjena in plačana previsoka, nedvomno pomeni odločanje o pravicah in pravnih koristih davčnega zavezanca. Stališče, da davčni zavezanec ni upravičena oseba za vložitev popravka obračuna davčnega odtegljaja, je toliko bolj nesprejemljivo, kadar gre za popravek obračuna davčnega odtegljaja, ki se nanaša na dokončni davek, kot je to v pritožnikovem primeru. Pritožnik drugih pravnih sredstev, kot je popravek obračuna davčnega odtegljaja, nima. V tem postopku pa mu ni bilo omogočeno sodelovanje.

ZGLED

Davčni zavezanec je previsoko izračunal višino davčnega odtegljaja ter napačno izpolnil obrazec obračuna davčnega odtegljaja in tako davčni odtegljaj plačal v previsokem znesku.

Previsoko izračunan in plačan davčni odtegljaj je nastal zaradi napake v delovanju računalniškega programa, saj le-ta ni upošteval zneskov različnih davčnih olajšav.

Davčni zavezanec lahko finančnemu (davčnemu) organu predloži popravljen obrazec obračuna davčnega odtegljaja najpozneje v roku 12 mesecev od poteka (prvotnega) roka za predložitev obračuna, v zvezi s katerim se vlaga popravljen obračun.

Davčni zavezanec ne more oziroma ne sme predložiti popravka obrazca obračuna davčnega odtegljaja, če je v zvezi z njim predhodno že predložil popravek na podlagi 54. člena ZDavP-2.

Popravljenemu davčnemu obračunu mora davčni zavezanec priložiti obrazložitev o razlogih, zaradi katerih je davčno obveznost izkazal previsoko.

Če iz obrazložitve izhaja, da popravek davčnega obračuna ni utemeljen, davčni organ popravljenega obračuna ne sprejme in o tem obvesti davčnega zavezanca. Če davčni zavezanec izjavi, da vztraja pri popravku obračuna, davčni organ lahko preveri utemeljenost popravka v davčnem inšpekcijskem nadzoru.

S strani davčnega organa, bodisi v postopku davčnega nadzora (popravljenega) davčnega obračuna bodisi v postopku davčnega inšpekcijskega nadzora, potrjen preveč plačani znesek davka (t. j. razlika med davčno obveznostjo, obračunano in plačano po prvotnem obračunu, in višino obračunane obveznosti po popravku obračuna) davčni organ vrne v 30 dneh po prejemu popravljenega obračuna.

Za obdobje od dneva plačila previsokega zneska davčnih obveznosti do poteka zakonskega roka za vračilo tega zneska davčnemu zavezancu ne pripadajo zamudne obresti.