

Zastaranje v davčnem postopku

mag. Blaž Pate, LL.M.

Pravica do odmere davka

Gradivo je last Slovenskega inštituta za revizijo in je predmet avtorske zaščite in drugih oblik zaščite intelektualne lastnine. Prepovedano je kakršnokoli reproduciranje, razen izključno za osebno uporabo in v nekomercialne namene, pri čemer se morajo ohraniti vsa opozorila o avtorskih ali drugih pravicah, zato se ne smejo prepisovati, razmnoževati ali kako drugače razširjati. Naveden mora biti tudi vir.

Davčna obveznost **preneha** (44/4 čl. ZDavP-2):

- z izpolnitvijo (tj. s plačilom davka) > *načelo zakonitega in pravočasnega izpolnjevanja in plačevanja davčnih obveznosti* (9 čl. ZDavP-2), in
- v drugih primerih, določenih z ZDavP-2 (npr. na podlagi **zastaranja**).

Posledica zastaranja je **prekluzija** (*Upravno sodišče v zadevi I U 765/2015 z dne 6.9.2016*):

- prenehanje (ugasnitev) davčne obveznosti davčnega zavezanca,
- davčni zavezanec ni več dolžnik oz. izgubi status davčnega zavezanca, ki ima neporavnave davčne obveznosti,
- pravica/dolžnost do odmere, izterjave ali vračila davka ugasne oz. ne obstajajo več (tako v primeru relativnega, kot absolutnega zastaralnega roka).

Vrste zastaranja

ZASTARANJE PRAVICE/DOLŽNOSTI DO ODMERE DAVKA

ZASTARANJE PRAVICE/DOLŽNOSTI DO IZTERJAVE DAVKA

ZASTARANJE PRAVICE DO VRAČILA DAVKA

SPLOŠNI
ZASTARALNI
ROK

POSEBNI
ZASTARALNI
ROK

Davek na promet nepremičnin
Davek na darila
„Davek na dediščine“
Davek na nenapovedane dohodke

RELATIVNI
ZASTARALNI
ROK

ABSOLUTNI
ZASTARALNI
ROK

* Pretrganje
zastaranja

RELATIVNI
ZASTARALNI
ROK

ABSOLUTNI
ZASTARALNI
ROK

* Pretrganje
zastaranja

RELATIVNI
ZASTARALNI
ROK

ABSOLUTNI
ZASTARALNI
ROK

* Pretrganje
zastaranja

* Zadržanje zastaranja

Zastaranje pravice do odmere

	Do 27.11.2024	Novela ZDavP-20; od 27.11.2024 dalje
R E L A T I V N I Z.R.	125/1, 2 čl. ZDavP-2	125/1, 2 čl. ZDavP-2
	<p>(1) PRAVICA DO ODMERE DAVKA zastara v petih letih od dneva, ko bi bilo treba davek napovedati, obračunati, odtegniti in odmeriti.</p> <p>(2) Pravica do odmere davka na promet nepremičnin in davka na darilo zastara v desetih letih od dneva, ko bi bilo treba davek napovedati, pravica do odmere davka na dediščine p a zastara v desetih letih od pravnomočnosti sklepa o dedovanju.</p>	<p>(1) PRAVICA DO ODMERE DAVKA zastara v <i>petih letih</i> od dneva, ko bi bilo treba davek napovedati, obračunati, odtegniti in odmeriti. V primeru odmere na podlagi napovedi pravica do odmere zastara glede na dan, ko bi bilo treba davek napovedati.</p> <p>(2) Pravica do odmere davka na dediščine zastara v petih letih od pravnomočnosti sklepa o dedovanju.</p>

126/1 čl: Tek zastaranja pravice do odmere davka **pretrga** vsako uradno dejanje davčnega organa z namenom odmere davka in o katerem je zavezanec za davek obveščen.

A B S O L U T N I Z.R.	126/6 čl. ZDavP-2	126/7 čl. ZDavP-2
	<p>(6) Ne glede na določbe o zastaranju pravice do odmere , davčna obveznost preneha, ko poteče deset let od dneva, ko je prvič začelo teči, razen če je bilo zastaranje pravice do odmere zadržano. V tem primeru se čas zadržanja ne šteje v čas zastaralnega roka.</p>	<p>(7) Ne glede na določbe o zastaranju pravice do odmere, davčna obveznost preneha, ko poteče deset let od dneva, ko je zastaranje pravice do odmere prvič začelo teči, razen če je bilo zastaranje pravice do odmere zadržano. V tem primeru se čas zadržanja ne šteje v čas zastaralnega roka.</p>

126/5,7 čl: Zastaranje pravice do odmere davka se **zadrži za čas postopka skupnega dogovarjanja**. Čas, ki je pretekel pred zadržanjem, se všteje v zastaralni rok, ki ga določa ta zakon.

SPLOŠNI ZASTARALNI ROKI:

- **Relativni zastaralni rok:** Pravica do odmere davka zastara v **petih letih** od dneva, ko bi bilo treba davek **napovedati, obračunati, odtegniti in odmeriti** (125/1 čl. ZDavP-2).

Vrste izračuna davka

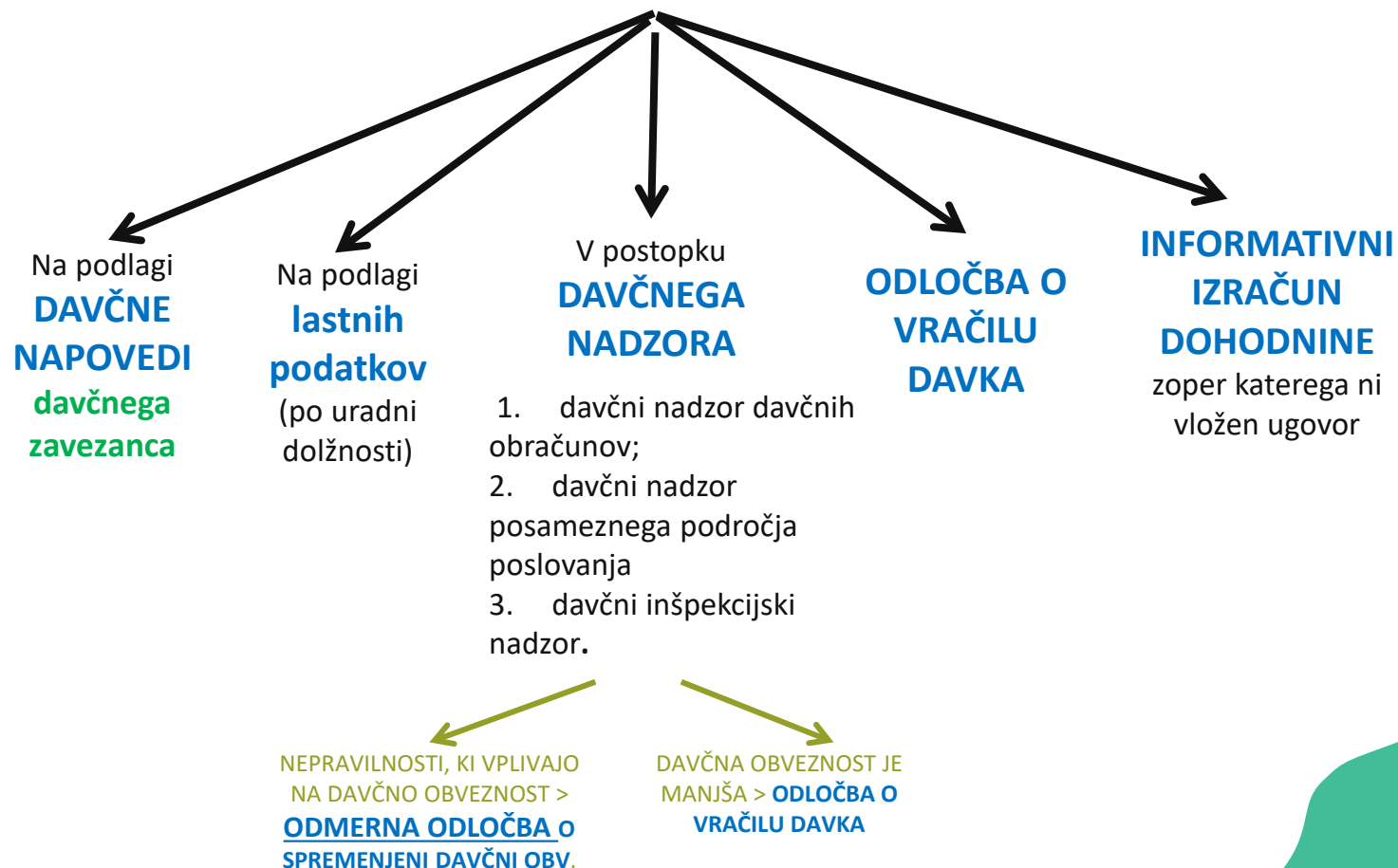
DAVEK SE
IZRAČUNA V

OBRAČUNU DAVKA



Davčni organ
UGOTOVI Z

ODLOČBA O ODMERI DAVKA



Kdaj zastara pravica do odmere, če je potrebno vložiti napoved?

- sodba Upravnega sodišča v zadevi I U 1256/2022 z dne 30.9.2024
- **Novela ZDavP-20** odpravlja dvome o tem, kdaj začne teči zastaranje odmere v primeru, če se davek odmeri na podlagi napovedi (vključno z napovedjo za odmere davka na promet nepremičnin in davka na darilo) > ***pravica do odmere zastara glede na dan, ko bi bilo treba davek napovedati!***
 - Rok za vložitev napovedi poteče prej, kot je določen rok, ko bi bilo treba davek odmeriti, zato je za začetek teka zastaranje pomembno kdaj bi bilo treba vložiti napoved, ne pa, kdaj bi bilo treba davek odmeriti.

Fizična oseba - davčni zavezanec A je leta 2017 prodal delnice X in delnice Y. Dne 26.2.2018 je vložil napoved za odmero dohodnine od dobička iz kapitala za delnice X, medtem ko za delnice Y ni vložil napovedi. Davčni organ ni izdal odločbe do 30.4.2018 temveč je dne 21.3.2023 izdal in vročil ugotovitveni zapisnik.

Ali je zapisnik z dne 21.3.2023 povzročil pretrganje zastaranja oz. je že dne 28.2.2023 nastopilo zastaranje?

2017	2018		2019	2020	2021	2022	2023	
Prodaja delnic	28.2.2018 Rok za vložitev napovedi	30.4.2018 Rok za izdajo odločbe					28.2.2023 Zastaranje pravice do odmere	21.3.2023 Zapisnik

- **Novela ZDavP-20**: z vidika zagotavljanja pravne varnosti uvaja od **27.11.2024** dalje **enotni splošni (relativni) petletni zastaralni rok** tudi za odmero davka na promet nepremičnin, davka na darilo in davka na dediščine. Ni več ~~posebni zastaralni rok~~.
- **Pravica do odmere davka na promet nepremičnin** in **davka na darilo** zastara v **petih** ~~(desetih)~~ **letih** od dneva, ko bi bilo treba davek napovedati (125/1 čl. ZDavP-2), zato se ti dve vrsti davka v drugem odstavku več ne omenja izrecno temveč se jih obravnava po prvem odstavku v okviru **splošnega (relativnega) zastaralnega roka**).
- **Pravica do odmere davka na dediščine** (125 /2 čl. ZDavP-2) zastara v **petih** ~~(desetih)~~ **letih** od pravnomočnosti sklepa o dedovanju. S krajšim zastaralnim rokom se spodbudi hitrejšo odločanje v teh zadevah, predvsem pa se poenoti rok za zastaranje z rokom, ki velja za druge davke > **splošni (relativni) zastaralni rok**, ki ima *poseben rok od kdaj začne teči (tj. od pravnomočnosti sklepa o dedovanju)*!

- Zastaranje v davčnem pravu je **institut materialnega prava** (VS: sodba in sklep X 173/2005 z dne 3.7.2008; Sodba X Ips 799/2005 z dne 21.5.2009)
 - 1 čl. ZDavP-2 določa kaj ureja ZDavP-2:
 - način plačila, dan plačila, vrstni red plačila davka in pripadajočih dajatev, obresti, **zastaranje in druge materialnopravne določbe (Novela ZDavP-20)**
- **Prepoved retroaktivnosti:** v davčnih zadevah se posamezna pravna razmerja glede materialnopravnih določb (npr. za ugotovitev davčne osnove, davčne stopnje in opredelitve davčnega zavezanca) presojuje po zakonu, ki je veljal v času nastanka davčne obveznosti (torej se uporabi zakon, ki je veljal v času odločanja organa prve stopnje)
 - stališče VS (16. točka sodbe Vrhovnega sodišča X Ips 1431/2006 z dne 1.4.2010; 10. točka sodba Upravnega sodišča I U 1136/2015 z dne 10.11.2015)
- VENDAR načelo *in favorem* v zvezi z načelom varstva koristi strank narekuje, da se **za zastaranje uporabi milejši zakon, če je za zavezanca to ugodneje:**
 - če se spremeni davčni zakon glede teka zastaralnih rokov, se spremenjeni zakon uporabi za tek zastaralnih rokov vseh davčnih obveznosti, ki po predhodnih predpisih oziroma do njihove uveljavitve še niso zastarale (11. točka sodbe Upravnega sodišča I U 1138/2015 z dne 24.5.2016. Enako tudi v sodbi Upravnega sodišča II U 101/2011 z dne 13.6.2012.).

SPLOŠNI ZASTARALNI ROKI:

- **Absolutni zastaralni rok:** Ne glede na določbe o zastaranju pravice do odmere, davčna obveznost preneha, ko poteče **deset let** od dneva, ko je zastaranje pravice do odmere prvič začelo teči, razen če je bilo zastaranje pravice do odmere zadržano. V tem primeru se čas zadržanja ne šteje v čas zastaralnega roka. (126/7 čl. ZDavP-2).
- 10 let šteto od dneva, ko je zastaranje pravice do odmere začelo teči, in to *ne glede na število pretrganj* zastaranja odmere, ko so ti zastaralni roki po pretrganju oz. pretrganjih začeli znova teči.

FURS je 30.1.2023 izdal sklep o začetku DIN (DDPO) za obdobje 2017. Do 31.3.2023 še ni bila izdana odmerna odločba temveč je bila izdana 26.2.2024.

Ali je prišlo do zastaranja? 133. čl. ZDavP-2 (DIN je dopusten do zastaranja pravice do odmere davka).

10 let

2017	2018	2019	2020	2021	2022	2023		2024	31.3.2028
Davčno obdobje predmet DIN	31.3.2018 Rok za oddajo DDPO obračuna za 2017					30.1.2023 Sklep o začetku DIN za 2017 Pretrganje rel. 5 letnega roka za zastaranja	31.3.2023	26.2.2024 Odmerna odločba	31.3.2028 Absolutno zastaranje

5 let

Koga vežejo zastaralni roki za odmero davka?

- odločbo o odmeri davka izda davčni organ (65 čl. ZDavP-2), ki ga vežejo zastaralni roki:
- po vročitvi prvostopenjske odločbe o odmeri davka, zastaranje odmere davka ne more več nastopiti, ker za to ni relevantna ne dokončnost ne pravnomočnost prvostopenjske odmerne odločbe. Po ustaljeni sodni praksi je *odmera pri prvostopenjskem davčnem organu opravljena z izdajo in vročitvijo odločbe*, ki nato postane izvršljiva (*Sodba VS: X Ips 799/2005 z dne 21.5.2009*).
- ZDavP-2 ne določa, da bi morala biti odmerna odločba dokončna ali pravnomočna pred potekom petletnega relativnega roka oziroma absolutnega desetletnega zastaralnega roka za odmero. Zato zadostuje, da je *odmerna odločba izdana in vročena stranki pred potekom prej navedenih rokov*. S trenutkom vročitve začne odločba pravno učinkovati, saj pritožba nima suspenzivnega učinka. To hkrati pomeni, da zastaranje odmere *ne more nastopiti tekom upravnega postopka na drugi stopnji oziroma sodnega postopka* (8. točka sodbe Vrhovnega sodišča *X Ips 799/2005 z dne 21. 5. 2009* ter tudi *Sodba I Up 1496/2003*).
- dolgotrajno odločanje o pravnih sredstvih davčnega zavezanca ne povzroči zastaranja odmere!

Pri pravni osebi – davčnemu zavezancu A je davčni organ v času 2017-2019 opravil DIN za več let. Zapisnik izdan 15.1.2019. Za leto 2013 je davčni organ ugotovil davčno nepriznane odhodke iz naslova TC, tj. plačilo storitev dne 10.4.2013 (povečal davčno osnovo in odmeril dodatni davek) in jih hkrati prekvalificiral v prikrito izplačilo dobička ter obračunal in odmeril davčni odtegljaj z odmerno odločbo 14.5.2019. Po več letnem upravnem postopku na drugi stopnji in upravnem sporu ter ponovljenem DIN (začetek 5.2.2023), je davčni organ 16.3.2024 izdal novo odmerno odločbo s katero je odmeril davčni odtegljaj za prikrita izplačila dohodkov v 2013 in dodaten DDPO za 2013.

Kaj se zgodi z zastaranjem v primeru odprave odločbe in vrnitve v ponovni postopek?

Ali je prišlo do absolutnega zastaranja pravice do odmere davčnega odtegljaja in DDPO?

Primer 3



2013	2014	2017	2018	2019		Upravni postopek in upravni spor	2023 Ponovni DIN	2024
Davčno obdobje predmet DIN <i>10.4.2013 izplačilo davčno nepriznanih odhodkov</i>	31.3.2014 Rok za oddajo DDPO obračuna za 2013	30.1.2017 Sklep o začetku DIN za 2013 Pretrganje rel. 5 letnega roka za zastaranja	DIN	15.1.2019 Zapisnik DIN Pretrganje rel. 5 letnega roka za zastaranja	14.5.2019 Odmerna odločba	 Zastaranje ni relevantno!	5.2.2023 Začetek oz. ponovni DIN Pretrganje rel. 5 letnega roka za zastaranja	16.3.2024 Odmerna odločba

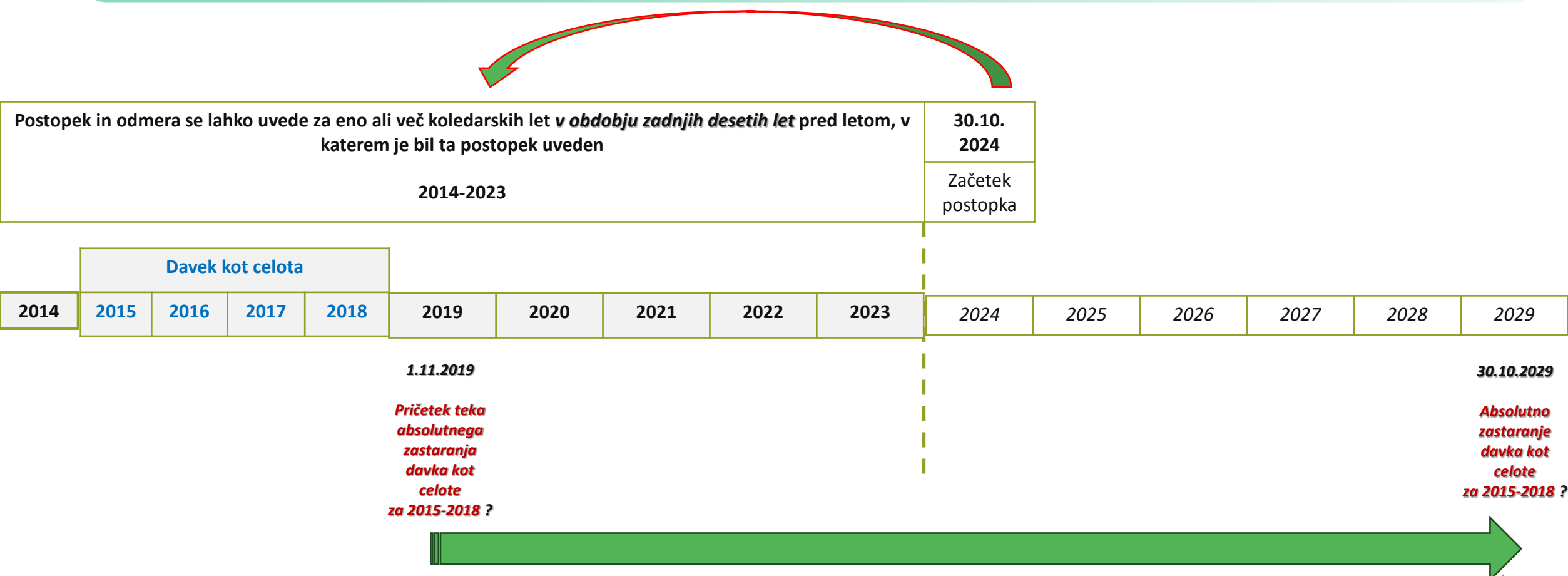
Obračun DDPO: 5 let

Obračun davčnega odtegljaja: 5 let

POSEBNI ZASTARALNI ROKI:

- **Pravica do odmere davka od nenapovedanih dohodkov** (68.a čl. ZDavP-2)
- postopek se lahko uvede za eno ali več koledarskih let *v obdobju zadnjih desetih let pred letom, v katerem je bil uveden.*
- gre za posebno vrsto davka (podvrsto dohodnine), zato je *izključeno uveljavljanje ugovora (relativnega in absolutnega) zastaranja pravice do odmere davka od posameznih dohodkov*, ampak je lahko predmet ugovora (absolutnega) zastaranja (le) davek kot celota.
- (absolutno) zastaranje ne teče za posamezno leto, zajeto v okviru obdobja odmere davka od nenapovedanih dohodkov, temveč je zastaranje vezano na celotno obdobje in prične teči šele po izteku tega obdobja.

FURS je 30.10.2024 začel nadzor davka od nenapovedanih dohodkov, in sicer za obdobja 2015, 2016, 2017, 2018. *Kdaj nastopi zastaranje?*



Hvala za pozornost!

