



VRHOVNO SODIŠČE
REPUBLIKE SLOVENIJE

Evidenčna številka: VS00019951

Datum odločbe: 16.01.2019

Opravitna številka II.stopnje: UPRS Sodba I U 1716/2015

Senat: Peter Golob (preds.), dr. Erik Kerševan (poroč.), Brigita Domjan Pavlin

Področje: DAVKI

Institut: dovoljena revizija - vrednostni kriterij - davek po petem odstavku 68. člena ZDavP-2 - ugovor retroaktivne uporabe zakonske določbe - rok za izdajo odločbe - obdobje obdavčenja - lex specialis

Zveza: ZDavP-2 člen 68, 68/5, 68/6, 125

Jedro

Določbi 125. člena ZDavP-2 in petega odstavka 68. člena ZDavP-2 nista v nasprotju, temveč je določba petega odstavka 68. člena specialna glede na 125. člen ZDavP-2. Za postopek v zvezi z odmero davka od nepojasnjenih virov dohodka je zakonodajalec rok za izdajo odločbe namreč drugače uredil oziroma je določil drugačno obdobje, za katerega se ta davek lahko odmeri. Ta postopek se lahko, kot v obravnavanem primeru, uvede za eno ali več koledarskih let v obdobju zadnjih petih let pred letom, v katerem je bil ta postopek uveden, in zakon ne določa enako kot v 125. členu ZDavP-2, da odmera ni mogoča, ko do izdaje odločbe od dne, ko je bilo treba davek napovedati, obračunati in odtegniti, poteče več kot pet let. V konkretnem primeru gre pri 68. členu ZDavP-2 za lex specialis in ne za nedovoljeno retroaktivno uporabo določbe, ki bi neustavno posegala v pridobljene pravice.

Izrek

I. Revizija se zavrne.

II. Tožeča stranka sama trpi svoje stroške revizijskega postopka.

Obrazložitev

1. Z izpodbijano sodbo je sodišče prve stopnje na podlagi 63. člena Zakona o upravnem sporu (v nadaljevanju ZUS-1) kot neutemeljeno zavrnilo tožbo tožeče stranke (v nadaljevanju revident) zoper odločbo Davčne uprave Republike Slovenije, Davčnega urada Ljubljana, št. DT 0610-1705/2012-26-06-220-00 z dne 19. 4. 2013, s katero je navedeni organ odmeril revidentu davek od dohodka iz premoženja po petem

odstavku 68. člena Zakona o davčnem postopku (v nadaljevanju ZDavP-2) za obdobje od 1. 1. 2007 do 31. 12. 2010 v znesku 250.139,50 EUR, tj. znesek davka in obresti. Revidentovo pritožbo zoper navedeno odločbo Davčne uprave Republike Slovenije je Ministrstvo za finance zavrnilo kot neutemeljeno z odločbo DT 499-21-130/2013-2 z dne 26. 10. 2015.

2. V obrazložitvi izpodbijane sodbe je sodišče prve stopnje pritrdilo odločitvi in razlogom davčnih organov prve in druge stopnje, in sicer, da je revident v obdobju od 1. 1. 2007 do 31. 12. 2010 imel premoženje neznanega izvora, pri čemer so nepojasnjeni prilivi premoženja močno presejali znesek odlivov, zaradi česar je bila po petem odstavku 68. člena ZDavP-2, kot je veljal v letih 2012 in 2013, odmerjena davčna obveznost v višini 250.139,50 EUR, vključno z obrestmi, in sicer od davčne osnove 613.742,83 EUR. V zvezi z obveznostjo revidenta do družbe M., d. o. o., je sodišče ugotovilo, da je prejem denarja med strankama nesporen – od navedene družbe je revident prejel 550.000,00 EUR. Ker je več okoliščin kazalo na to, da za navedeni znesek v resnici ni bila sklenjena posojilna pogodba, pri čemer naj bi bil revident posojiljemalec, je sodišče prve stopnje ugotovilo, da revident ni uspel zadostiti dokaznemu bremenu, da je bila sklenjena posojilna pogodba.

3. Zoper sodbo sodišča prve stopnje je revident vložil revizijo, njeno dovoljenost utemeljuje na podlagi 1. točke drugega odstavka 83. člena ZUS-1 in jo po vsebini izpodbija iz vseh revizijskih razlogov iz prvega odstavka 85. člena ZUS-1. Navaja, da je določba petega odstavka 68. člena ZDavP-2, ki je veljala v času odločanja prvostopenjskega upravnega organa, v nasprotju z Ustavo Republike Slovenije (v nadaljevanju Ustava), natančneje s 155. členom in 33. členom Ustave, če jo razlagamo tako, kot sta jo razlagala oba upravna organa. Organa namreč nista upoštevala petletnega roka, ki je lahko predmet davčnega inšpekcijskega nadzora, sodišče pa se do tega sploh ni opredelilo in s tem kršilo revidentovo pravico do enakega varstva pravic iz 22. člena Ustave. Poleg tega je določba petega odstavka 68. člena ZDavP-2 ustavnopravno sporna, saj se z njo prezre določba 125. člena ZDavP-2, ki določa, da pravica do odmere davka zastara v petih letih od dneva, ko bi bilo treba davek obračunati, odtegniti, odmeriti ali plačati. Ker ni določena ničelna točka, od katere naprej bi bilo mogoče preverjati izvor zavezančevega premoženja, je odločanje arbitrarno. Revident ugovarja tudi ugotovitvi, da je šlo pri posojilni pogodbi, za katero revident zatrjuje, da je obstajala, za nenavaden posel in opozarja na to, da "nenavadnost" pravnega posla ni urejena v slovenskem pravnem redu. Predlaga, da Vrhovno sodišče ugotovi, da je bil peti odstavek 68. člena ZDavP-2 uporabljen v neskladju s 155. in 33. členom Ustave in ravna po drugem odstavku 94. člena ZUS-1, ali pa na podlagi 156. člena Ustave prekine postopek in vložiti zahtevo za presojo ustavnosti petega odstavka 68. člena ZDavP-2 oziroma, da Vrhovno sodišče reviziji ugoditi in izpodbijano sodbo spremeni tako, da tožbi v celoti ugoditi, tako da odpravi odločbo Davčnega urada Ljubljana, št. DT-0610-1705/2012 z dne 19. 4. 2013 v zvezi z odločbo Ministrstva za finance, št. DT 499-21-130/2013 z dne 26. 10. 2015 ter postopek ustavi, oziroma podrejeno, zadevo vrne v ponovno odločanje organu prve stopnje, oziroma podrejeno, da izpodbijano sodbo razveljavi in zadevo vrne sodišču prve stopnje v ponovno odločanje. Zahteva tudi povrnitev stroškov revizijskega postopka.

4. V odgovoru na revizijo tožena stranka predlaga zavrnitev revizije iz razlogov navedenih v upravnih odločbah upravnih organov in v izpodbijani sodbi.

K I. točki izreka

5. Revizija ni utemeljena.

6. Po 1. točki drugega odstavka 83. člena ZUS-1¹ je revizija dovoljena, če vrednost izpodbijanega dela

dokončnega upravnega akta oziroma pravnomočne sodbe, če je sodišče odločilo meritorno, v zadevah, v katerih je pravica ali obveznost stranke izražena v denarni vrednosti, presega 20.000,00 EUR. Vrednost izpodbijanega dela odločbe upravnega organa prve stopnje znaša 250.139,50 EUR, zato je revizija dovoljena iz vrednostnega razloga.

7. Revizija je izredno pravno sredstvo zoper pravnomočno sodbo sodišča prve stopnje (83. člen ZUS-1). Revizija se lahko vloži le zaradi bistvenih kršitev določb postopka v upravnem sporu iz drugega in tretjega odstavka 75. člena ZUS-1 (1. točka prvega odstavka 85. člena ZUS-1) in zaradi zmotne uporabe materialnega prava (2. točka prvega odstavka 85. člena ZUS-1). Revizijsko sodišče izpodbija sodbo preizkusi samo v tistem delu, v katerem se izpodbija z revizijo, in v mejah razlogov, ki so v njej navedeni, pri čemer po uradni dolžnosti pazi na pravilno uporabo materialnega prava (86. člen ZUS-1). V tem obsegu je bil izveden sodni preizkus utemeljenosti revizije v obravnavani zadevi.

8. Iz dejanskega stanja te zadeve, ugotovljenega v upravnem postopku in povzetega v izpodbijani sodbi, na katerega je revizijsko sodišče vezano (drugi odstavek 85. člena ZUS-1), izhaja, da je upravni organ na podlagi podatkov, ki jih je pridobil pri opravljanju svojih nalog neposredno od revidenta, iz uradnih evidenc in podatkov, ki jih je pridobil od drugih oseb, ugotovil, da trošenje tožnika v obdobju od 1. 1. 2007 do 31. 12. 2010 precej presega napovedane dohodke v obravnavanem obdobju v neto višini 28.313,96 EUR. Davčni organ je zato uvedel davčni inšpekcijski nadzor. Na podlagi podatkov, pridobljenih v postopku davčnega nadzora ter ob upoštevanju pripomb na zapisnik, je davčni organ z uporabo predpisane metode ugotovil povečanje neto vrednosti revidentovega premoženja v obravnavanem obdobju za 650.518,26 EUR ter ugotovil, da je razpolagal s sredstvi za privatno potrošnjo v višini 285.389,06 EUR, da znašajo neobdavčljivi dohodki 292.000,53 EUR, dobiček od prodaje osebnega vozila Porsche 1.850,00 EUR in nenapovedani dohodki 28.313,96 EUR. Ugotovljena razlika znaša 613.742,83 EUR in predstavlja davčno osnovo po petem odstavku 68. člena ZDavP-2, od katere je davčni organ odmeril davek po povprečni stopnji dohodnine od enoletnih dohodkov zadnjega davčnega obdobja (39,11%) v znesku 240.034,82 EUR s pripadajočimi obrestmi v znesku 10.104,68 EUR.

9. Iz ugotovljenega dejanskega stanja izhaja, da posojilni pogodbi, na podlagi katerih naj bi revident prejel 466.000,00 EUR in 84.000,00 EUR, skupaj torej 550.000,00 EUR, kljub visokemu znesku posojil nimata nikakršnih določb o zavarovanju posojil, nadalje revidentu kljub določilu v pogodbi niso bile obračunane obresti, po zapadlosti posojila, tj. 31. 8. 2009, ni bil sklenjen aneks za podaljšanje roka zapadlosti, družba M., d. o. o., v bilanci stanja na dan 31. 12. 2009 ni več izkazovala terjatev iz tega naslova, poleg tega je bila navedena družba izbrisana iz sodnega registra, revidenta pa ni obvestila o svojem pravnem nasledniku, poleg tega revident v času teka upravnega postopka in upravnega spora pred sodiščem prve stopnje ni vedel, komu je dolžan navedeni znesek.

10. ZDavP-2, veljaven v času odločanja prvostopenjskega organa, je v petem odstavku 68. člena določal, da če davčni organ ugotovi, da davčni zavezanec - fizična oseba, razpolaga s sredstvi za privatno potrošnjo, vključno s premoženjem, ki precej presega dohodke, ki jih je davčni zavezanec napovedal, ali če je davčni organ na drugačen način seznanjen s podatki o sredstvih, s katerimi razpolaga davčni zavezanec - fizična oseba, oziroma s trošenjem davčnega zavezanca - fizične osebe, ali s podatki o pridobljenem premoženju davčnega zavezanca - fizične osebe, se davek odmeri od ugotovljene razlike med vrednostjo premoženja (zmanjšano za obveznosti iz naslova pridobivanja premoženja), sredstev oziroma porabo sredstev in dohodki, ki so bili obdavčeni, oziroma dohodki, od katerih se davki ne plačajo. Postopek za odmero davka po tem odstavku se lahko uvede za eno ali več koledarskih let v obdobju zadnjih pet let pred letom, v katerem je bil ta postopek uveden. Od tako ugotovljene osnove se plača davek po povprečni stopnji dohodnine od enoletnih

dohodkov zadnjega davčnega obdobja.

11. V reviziji se kot sporno navaja vprašanje retroaktivne uporabe zakona, ker ni določene t. i. ničelne časovne točke, od katere naprej bi lahko davčni organ preverjal izvor posameznega premoženja. Poleg tega naj bi si bile določbi petega odstavka 68. člena ZDavP-2 in 125. člena ZDavP-2 v nasprotju. Iz obeh razlogov naj bi bila določba petega odstavka 68. člena ZDavP-2 v neskladju z Ustavo.

12. Peti odstavek 68. člena določa, da se postopek za odmero davka lahko uvede za eno ali več koledarskih let v obdobju zadnjih pet let pred letom, v katerem je bil ta postopek uveden, v konkretnem primeru torej od leta 2007 dalje. Vrhovno sodišče v zvezi s tem pritruje stališču sodišča prve stopnje (v 15. točki obrazložitve izpodbijane sodbe), saj je že večkrat v svoji dosedanji sodni praksi pojasnilo (npr. X Ips 320/2011, X Ips 284/2012, X Ips 182/2012, X Ips 79/2014), da je bil institut ocene davčne osnove za fizične osebe v slovenskem pravnem redu uzakonjen že z ZDavP, ki je veljal v času od 1. 1. 1997 do 31. 12. 2004, na podlagi katerega davčni organ sicer ni mogel pozvati zavezanca na predložitev dokazil o izvoru premoženja, je pa ravno tako imel pooblastilo za izvedbo ugotovitvenega postopka cenitve davčne osnove (drugi odstavek 39. člena ZDavP). Po sprejetju in uveljavitvi ZDavP-1 s 1. 1. 2005 pa je bila ta možnost obdavčenja nepojasnjene vira premoženja določena v četrtem odstavku 113. člena ZDavP-1 (ki ima kontinuiteto v petem odstavku 68. člena ZDavP-2, ki je stopil v veljavo s 1. 1. 2008) in sicer, da se postopek za odmero davka po tem odstavku lahko uvede za eno ali več koledarskih let v obdobju zadnjih pet let pred letom, v katerem je bil ta postopek uveden.

13. Davčni organ je v obravnavanem primeru nepojasneni vir obdavčil za obdobje od 1. 1. 2007 do 31. 12. 2010. Davčni zavezanec je glede na navedeno lahko pričakoval, da bo v primeru, če bo hotel izpodbiti ugotovitve davčnega organa, moral predložiti ustrezna dokazila o izvoru svojega premoženja v navedenem obdobju. Davčni organ v skladu z navedenim postopkom torej ni kršil načela prepovedi retroaktivne uporabe zakona, prav tako pa zakon ni vzpostavil obveznosti, s katero bi posegel v pričakovanje davčnega zavezanca, da v zvezi z navedenimi dohodki ne bo obdavčen in da bo z njimi po določenem trenutku lahko neomejeno razpolagal.² Kot navedeno, je zakon določil le nov način izračuna davčne obveznosti, sama obdavčitev nepojasnjene vira pa je bila možna že po prejšnji zakonodaji, zato z uporabo te določbe niso kršene revidentove pravice. Ob tem, da revizijski očitke retroaktivnega učinka določbe 68. člena ZDavP-2 tako ni utemeljen, pa Vrhovno sodišče dodaja, da prav tako tudi ni razvidno, v katerem delu naj bi nedopusten retroaktivni učinek nastal v konkretnem primeru, saj se ključne ugotovitve dejanskega stanja (sklepanje posojilne pogodbe) nanašajo na dogodke v letu 2007 in kasneje. Revizijsko zatrjevanje neustavnosti tako ostaja zgolj na abstraktni ravni, ne da bi bilo pojasnjeno, kako naj bi domnevna neustavnost ureditve posegla v pravni položaj revidenta v konkretnem primeru.

14. Določbi 125. člena ZDavP-2 in petega odstavka 68. člena ZDavP-2 nista v nasprotju, temveč je določba petega odstavka 68. člena specialna glede na 125. člen ZDavP-2. Za postopek v zvezi z odmero davka od nepojasnjenih virov dohodka je zakonodajalec rok za izdajo odločbe namreč drugače uredil oziroma je določil drugačno obdobje, za katerega se ta davek lahko odmeri. Ta postopek se lahko, kot v obravnavanem primeru, uvede za eno ali več koledarskih let v obdobju zadnjih petih let pred letom, v katerem je bil ta postopek uveden, in zakon ne določa enako kot v 125. členu ZDavP-2, da odmera ni mogoča, ko do izdaje odločbe od dne, ko je bilo treba davek napovedati, obračunati in odtegniti, poteče več kot pet let. V konkretnem primeru gre pri 68. členu ZDavP-2 za lex specialis in ne za nedovoljeno retroaktivno uporabo določbe, ki bi neustavno posegala v pridobljene pravice.³

15. Poleg tega revident ni konkretiziral, katere odmere davka so zastarale in obračun katerih davčnih

obveznosti v sporu izpodbija. Revizijsko zatrjevanje neustavnosti tako tudi tukaj ostaja zgolj na abstraktni ravni, ne da bi bilo pojasnjeno, kako naj bi domnevna neustavnost ureditve posegla v pravni položaj revidenta v konkretnem primeru.

16. Revident je v reviziji navedel, da ni mogoče pritrđiti obrazložitvi sodišča prve stopnje, po kateri mora davčni zavezanec z gotovostjo dokazati, da je davčna osnova nižja, davčni organ pa lahko v nasprotnem primeru "utemeljeno sklepa" na odločilno dejstvo, ki je podlaga za odmero davčne obveznosti.

17. Navedbe revidenta so v tem delu neutemeljene. Za dejstva, s katerimi revident v skladu s šestim odstavkom 68. člena ZDavP-2 dokazuje, da je davčna osnova nižja, je trditveno in dokazno breme na strani revidenta, ki mora to dokazati z visoko stopnjo prepričanja o resničnosti teh dejstev. Zavezanec je namreč v teh primerih tisti, ki razpolaga oziroma bi moral razpolagati s podatki, ki so pomembni za davčno odmero, in dokazi zanje, zato se od njega utemeljeno zahteva, da dejstva oziroma okoliščine, ki izvirajo iz njegove sfere, tudi dokaže. Davčni zavezanec torej izpodbija domnevo davčnega organa o višini davčne osnove. V primeru, da bi obveljalo pravno naziranje, po katerem bi tudi davčni zavezanci izkazovali nižjo davčno osnovo (po šestem odstavku 68. člena ZDavP-2) zgolj na ravni verjetnosti, bi prišlo do nevzdržne situacije, v kateri bi bili davčni zavezanci, ki kršijo svojo dolžnost napovedi vseh dohodkov, v privilegiranem položaju glede na tiste, ki ravnaajo v skladu s predmetno dolžnostjo in za katere velja redni davčni postopek z načelom ugotavljanja materialne resnice (5. člen ZdavP-2).⁴

18. Revident nadalje zatrjuje, da sodišče prve stopnje ni navedlo dejstev, ki jih je upoštevalo v korist revidenta in prav tako ne, katera dokazna sredstva so presoiali.

19. Vrhovno sodišče je presodilo, da je navedeni očitak revidenta neutemeljen. Sodišče prve stopnje je namreč izhajalo iz zapisnika o davčnem inšpekcijskem nadzoru, "pregleda prilivov in odlivov 2007-2010 po posameznih vrstah" kot delom navedb, ter iz posojilnih pogodb in njihovih aneksov, ki so bili sodišču podlaga za določitev posameznih značilnosti sklenjenih pogodb. Svojo odločitev o neupoštevanju posojilnih pogodb kot vsebinsko verodostojnih, ki bi zmanjševale davčno osnovo, je sodišče prve stopnje v 19. točki izpodbijane sodbe izčrpno in pravilno obrazložilo. Ugovor revidenta, da naj bi pri tem šlo za arbitrarno presojo, ki ni oprta na nikakršno pravno podlago ne zdrži, saj stališče sodišča vsebinsko temelji na sklepu, da revident ni uspel dokazati, da gre pri prejetih sredstvih v višini 466.000,00 EUR in 84.000,00 EUR za (davka prosto) posojilo, in s tem torej za sredstva, ki se ne vštetajo v navedeno davčno osnovo. V preostalem (glede namena pogodbenih strank, obstoj dolga itd.) pa gre za ugovore, ki se nanašajo zgolj na pravilnost navedene ugotovitve dejanskega stanja, s tem pa v reviziji ne more uspeti.

20. Materialno pravo je bilo tako v obravnavanem primeru po presoji Vrhovnega sodišča pravilno uporabljeno, zatrjevanih bistvenih kršitev postopka v upravnem sporu Vrhovno sodišče ni ugotovilo, zato je revizijo zavrnilo kot neutemeljeno na podlagi 92. člena ZUS-1.

K II. točki izreka

21. Revident z revizijo ni uspel, zato sam trpi svoje stroške revizijskega postopka (prvi odstavek 165. člena v zvezi s prvim odstavkom 154. člena Zakona o pravnem postopku in v zvezi s prvim odstavkom 22. člena ZUS-1).

¹ Z novelo ZPP-E (Ur. l. RS, št. 10/2017) so bili črtani 83. člen in 86. - 91. člen ZUS-1 (drugi odstavek 122. člena ZPP-E). Ker pa je bila v obravnavanem primeru izpodbijana sodba sodišča prve stopnje izdana pred začetkom uporabe ZPP-E, to je pred 14. 9. 2017, se revizijski postopek konča po do tedaj veljavnem ZPP (tretji odstavek 125. člena ZPP-E) in posledično po dotedanjih določbah ZUS-1.

² Gre torej za drugačno situacijo kot v primeru odločbe Ustavnega sodišča št. U-I-6/15, Up-33/15, Up-1003/15 z dne 5. 7. 2018, v katerem je bila ugotovljena neustavnost prvega odstavka 57. člena Zakona o odvzemu premoženja nezakonitega izvora.

³ Sodba VSRS X Ips 232/2013 z dne 13. 11. 2014.

⁴ Sodba VSRS X Ips 35/2015 z dne 31. 8. 2016.

Datum zadnje spremembe: 21.03.2019