



UPRavno sodišče
REPUBLIKE SLOVENIJE

Evidenčna številka: UP00037591

Datum odločbe: 23.06.2020

Senat, sodnik posameznik: Zdenka Štucin (preds.), mag. Mojca Muha (poroč.), mag. Marjanca Faganel

Področje: DAVKI

Institut: davek od dohodka pravnih oseb - davčno (ne)priznani odhodki - obresti od posojil - simuliran (navidezni) pravni posel - verodostojne listine

Zveza: ZDDPO-2 člen 29. ZDavP-2 člen 141, 141/2

Jedro

Rok za izdajo odmerne odločbe v davčnem inšpekcijskem nadzoru, ki ga določa drugi odstavek 141. člena ZDavP-2, je instruksijske in ne prekluzivne narave. Navedeni rok tudi ni materialni, temveč procesni rok. Davčni organ mora zato odločbo izdati tudi po poteku tega roka. Namen tega roka je, da se zaradi zahtevnosti inšpekcijskih postopkov zagotovi daljši rok za izdajo odločbe, kot ga določa splošna ureditev v 222. členu ZUP, in ne da bi odločbe po poteku roka sploh ne bilo več mogoče izdati.

Izrek

I. Tožba se zavrne.

II. Vsaka stranka trpi svoje stroške postopka.

Obrazložitev

1. Prvostopenjski davčni organ je v zadevi davčnega inšpekcijskega nadzora davka od dohodkov pravnih oseb (v nadaljevanju DDPO) za obdobje leta 2009 z izpodbijano odločbo tožniku dodatno odmeril in naložil v plačilo DDPO za omenjeno obdobje od davčne osnove 198.780,81 EUR po stopnji 21% v znesku 41.743,97 EUR in pripadajoče obresti v višini 3.259,71 EUR,

2. Iz obrazložitve izpodbijane odločbe izhaja, da je tožnik v obravnavanem obdobju neupravičeno uveljavljal za 43.884,45 EUR odhodkov iz naslova obresti od prejetih posojil ter da se za enak znesek tožniku znižajo finančni odhodki in se torej poviša davčna osnova za leto 2009. Računi za obresti od posojil, ki so mu bili izstavljeni s strani tuje povezane družbe A. d.o.o. ... (v nadaljevanju: A.), ne predstavljajo verodostojnih listin

v smislu določb SRS in ne izkazujejo resnično opravljenih poslovnih dogodkov, zato ti navidezni posli ne vplivajo na obdavčenje po določbi 74. člena Zakona o davčnem postopku (v nadaljevanju ZDavP-2). Na podlagi zbranih dokazov se namreč ugotavlja, da tožnik ne izkazuje dolgoročnih obveznosti do omenjene družbe. Da ne gre za prejeta posojila, izkazuje tudi navedba tožnika na davčnem obrazcu DDPO za leto 2009, po kateri tožnik ne posluje s povezanimi osebami in ne prejema ali daje posojil ali izkazuje obresti s povezanimi osebami, pri čemer je zakoniti zastopnik tožnika B.B. direktor in družbenik tudi pri omenjeni povezani osebi. Nadalje se ugotavlja, da ta družba v letu 2009 ne izkazuje prihodkov, tudi ni razvidno, da bi imela bančne račune v Liechtensteinu. Po podatkih poslovnih knjig tožnika vsa prejeta posojila sploh niso evidentirana, evidentiranih pa tudi ni nobenih instrumentov zavarovanja, npr. menic, ki so navedene v posojilnih pogodbah. Računi kot takšni pa so brez števil in po povedanem ne izkazujejo resnično opravljenih poslovnih dogodkov. Nadalje iz obrazložitve izpodbijane odločbe izhaja, da je tožnik v obravnavanem obdobju neupravičeno uveljavljal za 154.896,36 EUR odhodkov iz naslova razlike med dejanskimi stroški dobavljenega blaga s Kitajske in Indije ter stroški, zaračunanimi s strani družb iz davčnih oaz ter da se za enak znesek tožniku znižajo poslovni odhodki, in sicer na podlagi cenitve davčne osnove, in se torej poviša davčna osnova za leto 2009. V zvezi z uvozom blaga pa davčni organ ugotavlja, da tožeča stranka izkazuje odhodke po računih, izdanih s strani družb C., Ltd., D., Ltd., E., F. co. Ltd., G., ki ne predstavljajo odhodkov iz 12. in 29. člena Zakona o davku od dohodkov pravnih oseb (v nadaljevanju ZDDPO-2), ker so izkazani na podlagi neverodostojnih listin v smislu SRS. Na podlagi zbrane dokumentacije se namreč ugotavlja, da je tožeča stranka sama naročila blago pri kitajskih in indijskih dobaviteljih/proizvajalcih in da je tožeča stranka prejela blago neposredno s Kitajske oz. Indije, račun za blago pa je prejela od družb, ki imajo sedeže v davčnih oazah. Korespondence z dobavitelji, ki so registrirani v davčno ugodnejših območjih, v zvezi z dobavo blaga, reklamacijami, prevozi, itd. ni nobene. Prav tako ni nobenih podatkov o omenjenih družbah, ki so tožeči stranki izdale račune, niti ni bilo ugotovljeno delovanje teh družb. Računi pa so praviloma izkazani v višjem znesku kot računi, izdani s strani dejanskih dobaviteljev, zaradi česar je davčna osnova nižja ter je nižji tudi obračunani in plačani DDPO. Tožeča stranka torej na ta način izkazuje odhodke, ki niso potrebni za pridobitev prihodkov, in tudi ni izkazano, da so pogoj za opravljanje dejavnosti in skladni s poslovno prakso. Tožnikove pripombe na zapisnik davčni organ obrazloženo (na straneh od 59 do 78 izpodbijane odločbe) zavrne. Obrazloženo kot nepotrebna zavrne tudi dokazni predlog za zaslišanje tožnikovega zakonitega zastopnika in za postavitev izvedenca.

3. Drugostopenjski davčni organ je pritožbi tožnika delno ugodil tako, da se v I. točki izreka izpodbijane odločbe spremenijo zneski davčne osnove, DDPO in pripadajočih obresti, ki po spremembi znašajo 198.794,60 EUR, 41.746,86 EUR in 3.259,93 EUR, v ostalem pa pritožbo zavrne. V svojih razlogih pritrjuje odločitvi in razlogom prve stopnje, razen v delu, ki se nanaša na izračun verjetne davčne osnove in se odrazi v navedeni spremembi višine naložene obveznosti. V zvezi s pritožbenimi ugovori, za katere ugotavlja, da so v pretežni meri enaki pripombam na zapisnik, glede prekinitve postopka (od 27. 2. 2012 do 24. 3. 2016) navaja, da je bil postopek nadzora prekinjen na podlagi 75.a člena ZDavP-2 zaradi poizvedb v zvezi s poslovanjem tožnika in z njim povezanih družb pri pristojnih tujih organih (Kitajska, Indija) vse do takrat, ko je organ prve stopnje prejel podatke, za katere je zaprosil. Pravilnost in zakonitost tega ukrepa je bila potrjena tudi v pritožbenem postopku, ukrep kot tak pa je postal pravnomočen že pred izdajo odločbe. Zato je trditev o neupoštevanju rokov iz 141. člena ZDavP-2 že iz tega razloga neutemeljena. Razen tega v času, ko je bil postopek prekinjen, niso tekli procesni roki. Iz zbranih podatkov je razvidno tudi, da tožnik ni razkril vseh podatkov in torej ni ravnal v skladu z dolžnim sodelovanjem iz 138. člena ZDavP-2 in je zato organ prve stopnje v skladu z načelom materialne resnice podatke pridobil sam, ne glede na prekoračitev procesnega roka za izdajo odločbe iz 141. člena ZDavP-2, ki je instrukcijski rok in kot takšen ne ovira izdaje odločbe. Prekoračitev omenjenega roka glede na povedano ne pomeni kršitve zatrjevanih ustavnih pravic, kot nepotrebno pa pritožbeni organ oceni tudi zaslišanje direktorja B.B., ki je bilo predlagano v tej zvezi.

Pritožbeni organ zavrne tudi očitke, ki se nanašajo na kršitev ustavne pravice do enake obravnave oziroma s tem povezano zatrjevanje o bistveni kršitvi procesnih pravil, ter (ponovno) poudari, da je bil postopek nadzora prekinjen pravilno in na podlagi zakona ter da bi bila kršitev pravice do enake obravnave prej podana v nasprotnem primeru, t.j. če odločba ne bi bila izdana. Kot neutemeljene zavrne tudi pritožbene očitke o kršitvi pravice do informacij po 139. členu ZDavP-2. Tožnik po presoji pritožbenega organa tudi ne more uspeli v vsebinskem pogledu. Pri tem ob sklicevanju na določbe ZDDPO-2, SRS in ZDavP-2 poudari, da davčni organ v postopku nadzora ni vezan samo na pravno-formalno obliko knjigovodskih listin, ki so bile podlaga za knjiženje oziroma za davčno upoštevanje odhodkov, temveč mora biti prepričan tudi o dejanski realizaciji izkazanih poslovnih dogodkov. Zato je v primeru dvoma v verodostojnost knjigovodske listine na strani zavezanca za davek, da dokaže resničnost poslovnih dogodkov, ki naj bi jih izkazovale listine, česar pa tožnik po presoji pritožbenega organa ni uspel storiti. Utemeljen dvom o resničnosti obravnavanih posojilnih razmerij porajajo že javno dostopni podatki o družbi iz Beograda, ki jih je pri odločanju upošteval organ prve stopnje. Vsega tega ne morejo sanirati posojilne pogodbe. Prilivi denarnih sredstev, ki so v letu 2009 izkazani na konto karticah dobaviteljev, pa so evidentirani na podlagi bančnih izpiskov, iz katerih ni mogoče razbrati, da bi šlo za nakazila iz obravnavanih posojilnih razmerij. Za pomembno okoliščino šteje pritožbeni organ tudi dejstvo, da tožeča stranka ni znala ali hotela pojasniti okoliščin in poteka sklenitve zatrjevanih posojilnih razmerij ter da posojila niso bila zavarovana, kar je vsaj neobičajno za tako zneskovno visoke in dolgoročne posle, v vsakem primeru pa je v nasprotju s določbami, ki jih vsebujejo predložene posojilne pogodbe. Dvom v resničnost izkazanih dobav blaga oziroma njihovo izvedbo preko posredniških družb iz offshore območij pa po presoji organa druge stopnje izhaja predvsem iz dejstva, da tožnik v davčnem postopku ni uspel z ničemer konkretizirati resničnega obstoja posredniških transakcij ter s tem njihove ekonomske vsebine, ki je davčno upoštevana. Navedbe o običajnih in gospodarsko nujnih razlogih nabave blaga preko posrednikov so splošne, dvom pa je še toliko bolj utemeljen zaradi dejstev in okoliščin, ki izhajajo iz podatkov špediterja in iz podatkov, pridobljenih pri mednarodni izmenjavi s tujima davčnima organoma, ki vsi kažejo na to, da so bile dobave izvedene neposredno s strani proizvajalcev. Kot nesporno se namreč ugotavlja, da je tožnik glede nabave in prevoza blaga sam komuniciral s tujimi proizvajalci in slovenskim špediterjem, medtem ko komunikacija s posredniki, ki naj bi organizirali in koordinirali dobavo blaga, prevoz in zavarovanja ter skrbeli za kvaliteto blaga, ni bila v ničemer dokazana niti je ni kako drugače ugotovil prvostopenjski davčni organ. Zato tudi po presoji pritožbenega organa ostaja udeležba posrednikov nedokazana. To, da je bilo blago izvozno in uvozno ocarinjeno ter da imajo posredniki aktivne račune, na katere je bilo izvedeno plačilo blaga, pa samo po sebi ne omogoča prepričljivega spoznanja o resničnosti gospodarske vsebine transakcij. Organ prve stopnje je torej po presoji pritožbenega organa uspel ovreči verodostojnost izkazanih obveznosti iz obresti in iz zaračunanih dobav blaga, saj je v skladu z dokaznim bremenom iz drugega odstavka 76. člena ZDavP-2 dokazal okoliščine, iz katerih se davčna osnova za leto 2009 ne more zmanjšati. Na drugi strani pa tožnik v skladu s prvim odstavkom istega člena in v povezavi s 77. členom ZDavP-2 ni uspel dokazati resničnosti poslov ter na tej podlagi izkazanih odhodkov in je torej davčni organ s tem, ko za leto 2009 odhodkov iz obresti in odhodkov iz dobavljenega blaga ni upošteval oziroma je le-te upošteval v ocenjeni vrednosti, ravnal pravilno in zakonito. Pravilno je zavrnil tudi predlog za postavitev izvedenca, ki ga iz istih razlogov zavrača tudi pritožbeni organ. Gre namreč za vprašanje dokazne ocene in ne za ugotavljanje dejstev, za katero davčni organ ne bi razpolagal s potrebnim strokovnim znanjem. Pravilna je tudi davčna stopnja in obračun obresti ter so neutemeljene navedbe tožnika, da naj bi nekateri od računov za obresti zapadli šele v letu 2010. Pritrditi mu tudi ni glede podatkov, uporabljenih za izračun procentualnega deleža razlike med knjigovodskimi zneski blaga in zneski tega blaga, ki so bili zaračunani s strani dejanskih dobaviteljev. Utemeljena pa je pritožba v delu, v katerem se zatrjuje napačen izračun procentualnega deleža razlike med cenami proizvajalcev in dobaviteljev, zato se ta nepravilnost odpravi v pritožbenem postopku z uporabo pravega deleža in z ugotovitvijo pravilne razlike v nabavni ceni, kot izhaja iz preglednice na 18.-19. strani drugostopenjske odločbe.

4. Tožnik se z odločitvijo davčnih organov ne strinja in toži iz vseh razlogov po 27. členu Zakona o upravnem sporu (v nadaljevanju ZUS-1), predvsem pa zaradi nepopolno in nepravilno ugotovljenega dejanskega stanja, nepravilne uporabe materialnega prava in bistvene kršitve pravil postopka ter zaradi kršitev človekovih pravic in temeljnih svoboščin. Predlaga odpravo izpodbijane odločbe (podredno tudi odločbe drugostopenjskega davčnega organa) in vrnitev zadeve v ponovno odločanje prvostopenjskemu davčnemu organu (podredno tudi drugostopenjskemu davčnemu organu) ter povrnitev stroškov postopka.

5. V tožbi najprej opozarja na roke za izdajo odločbe iz 141. člena ZDavP-2 v zvezi s 84. členom ZDavP-2 ter na dejstvo, da so bili z izdajo odločbe več kot pet let po začetku inšpekcijskega postopka prekoračeni vsi predpisani roki in s tem storjena bistvena kršitev pravil postopka, ki je vplivala na pravilnost oziroma zakonitost sklepa o prekinitvi davčnega postopka oziroma na zakonitost izpodbijane odločbe. Tožnik nadalje podrobno pojasnjuje, da je in kako je v postopku nadzora v celoti izpolnjeval navodila davčnega organa in dal vso dokumentacijo in vsa zahtevana pojasnila ter da postopka ni v ničemer oviral ter da zato niso podani razlogi za neupoštevanje rokov iz 141. člena ZDavP-2. Vse to izhaja iz davčnega spisa, potrdi pa to lahko tudi tožnikov zakoniti zastopnik, ki ga prvostopenjski davčni organ ni zaslišal in je s tem storil novo bistveno kršitev pravil davčnega postopka. Dokazni predlog z zaslišanjem svojega zakonitega zastopnika tožnik podaja tudi v tožbi. V nadaljevanju tožbe opozarja na nekatera temeljna načela davčnega postopka (zakonitost, sorazmernost), za katera meni, da so bila kršena oziroma da niso bila spoštovana. Opozarja pa tudi na kršitev ustavnih načel, do katerih naj bi prišlo v postopku nadzora, to je do kršitve načela pravne države iz 2. člena Ustave Republike Slovenije (v nadaljevanju URS), enakosti iz 14. in 22. člena URS ter prvega odstavka 74. člena URS, kar vse po prepričanju tožnika utemeljuje potrebo po odpravi odločbe in ustavitvi postopka. Dodatno kršitev davčnega postopka vidi v tem, da ni bil tekoče obveščen glede teka davčnega postopa, kar šteje za nedopustno in za nasprotno prvemu odstavku 139. člena ZDavP-2, ki daje zavezancu pravico do obveščenosti. Navaja, da je prvostopenjski davčni organ opravil poizvedbe, zaradi katerih je bil postopek prekinjen od dne 23. 2. 2012, nadaljeval pa se je šele 24. 3. 2016. Kljub prošnji za posredovanje podatkov in pritožbi zoper sklep o prekinitvi, prvostopenjski davčni organ ves ta čas tožniku ni omogočil, da bi bil obveščen o pomembnih dejstvih in dokazih, zbranih v postopku. Tožnik je prepričan, da razkritje zaprošenih informacij ne bi onemogočilo ali imelo vpliva na potek postopka ali na njegov namen, pač pa trdi, da je bila z odvzemom pravice do obveščenosti storjena nova bistvena kršitev pravil davčnega postopka, kar še dodatno utemeljuje tožbo. V vsebinskem pogledu tožnik ugovarja zgolj iz previdnosti. Pojasnila oziroma ugotovitve davčnih organov glede posojilnih razmerij šteje za zmotne in zato neutemeljene. Tožnik je v postopku nadzora predložil sklenjene posojilne pogodbe, iz katerih so bili razvidni pogoji danega posojila, višina posojila in odplačilna doba in s tem pravna podlaga (med ostalim tudi) za plačilo pogodbeno dogovorjenih obresti. Pri čemer gre pri posojilni pogodbi za konsenzualni kontrakt, ki nastane že s soglasjem pogodbenih strank in ne šele z izročitvijo stvari ali izplačilom denarja. Celo če ne bi bil izkazan denarni tok v zvezi s posamezno pogodbo, ne bi bil upravičen sklep o fiktivnosti oziroma navideznosti pogodb, ki so se tudi sicer že začele izpolnjevati. Pripombam k pisni seznanitvi je tožnik priložil konto kartico dobavitelja za obdobje do 31. 12. 2009, iz katere izhaja denarni tok med tožnikom in tujimi družbami posojilodajalci. Iz stolpca "znesek v dobro" jasno izhajajo posamezna nakazila tujega posojilodajalca tožniku, denarni zneski pa se skladajo z zneski, ki so navedeni v posojilnih pogodbah. Omenjene konto kartice so bile predložene pred prejemom zapisnika o nadzoru in s tem pravočasno. Prvostopenjski in drugostopenjski davčni organ se do navedenih kartic sploh nista opredelila, kar je kršitev postopka ter materialnih predpisov, posledično pa je zmotno in nepopolno ugotovljeno tudi dejansko stanje. Če je namreč verodostojno izkazan denarni tok v zvezi s prejetimi posojili, ni mogoče govoriti o fiktivnosti računov za obresti. Tožnik nima vpliva na obliko računov, ki jih izstavijo tuji posojilodajalci in nima vpliva na to, v katerih državah in pri katerih bankah imajo tuji poslovni partnerji odprte transakcijske račune. Pri tem tožnik dodatno opozarja na ustaljeno sodno prakso, po kateri pravna oseba brez dvoma obstoji in veljavno posluje, če ima odprt transakcijski račun, kar

so v konkretnem primeru imeli vsi posojilodajalci, ter hkrati graja procesno kršitev organa prve stopnje, ki ni sledil dokaznemu predlogu tožeče stranke in ni imenoval izvedenca davčne, ekonomske oziroma računovodske stroke, ki bi lahko na podlagi podatkov spisa potrdil, da so tuje družbe obstajale in tožeči stranki posodile denarni znesek ter izstavile verodostojne račune za obresti. Tožnik postavitev zadevnega izvedenca ponovno predlaga v tožbi.

6. Nepopolne in pomanjkljive so po navedbah v tožbi tudi ugotovitve davčnih organov v zvezi s poslovanjem tujih posredniških družb. Poslovanje preko posredniških družb je običajen in gospodarsko nujen način poslovanja v dejavnosti trgovine, tako zaradi sklenjenih pogodb o ekskluzivnosti na določenem področju oziroma zaradi nabave premajhne količine izdelkov, kot zaradi ugodnejšega načina financiranja opravljenih dobav in s tem razbremenitve težav v zvezi z likvidnostjo kupca blaga - tožnika. Zato je bilo s posredniki dogovorjeno, da se jim dobavljeno blago plača na način odloženega plačila, prav tako pa je posrednik prevzel stroške zavarovanja ladijskega tovora in prevozne stroške, kar vse izhaja iz listin, ki se nahajajo v davčnem spisu. Posredniki so tudi nadzirali oziroma preverjali način skladiščenja, prevoza in natovarjanja blaga in s tem nosili riziko glede kvalitete blaga, ki je imelo specifične lastnosti in je bilo namenjeno ozki specialistični rabi v raznih dejavnostih. Kljub marži, ki jo je tožnik plačal posredniku, je bilo takšno blago še vedno cenejše, kot če bi ga kupil znotraj Evropske unije in se je torej poslovanje preko posrednikov izplačalo. Sicer pa so proizvajalci sami ponudili ali celo zahtevali poslovanje preko posrednikov, ki je nasploh uveljavljena praksa, kot to npr. izkazuje primer odkupa cementa od družbe H.. Tožnik se v tem primeru dogovarja neposredno s proizvajalcem in tudi blago prevzame neposredno pri njem, le plačilo poteka preko posredniških trgovskih verig. Pa tudi sicer ni nič neobičajnega, če se tožnik glede naročil in ladijskega prevoza pogovarja neposredno s proizvajalcem izdelkov. Posredniki namreč niso seznanjeni z vsemi okoliščinami, ki se nanašajo na dobavo oziroma prevoz blaga v Slovenijo, to pa tožniku narekuje, da ureja prevoze iz Slovenije, ne glede na to, kdo je neposredni plačnik prevoza in zavarovanja pošiljke. Da so posredniki dejansko opravljali dejavnost, je tožnik dokazal (z listinami), saj je bilo naročeno blago izvozno in uvozno ocarinjeno, posredniki imajo aktivne bančne račune, blago pa je bilo plačano posredniku, ki je plačal stroške prevoza blaga in sprejel plačilo s strani tožnika. Kot kršitev postopka tožnik graja zavrnitev predloga za postavitev izvedenca ekonomske oziroma računovodske stroke, ki bi lahko na podlagi podatkov spisa potrdil, da so tuji posredniki dejansko obstajali in opravili zatrjevane storitve ter ga ponovno predlaga v tožbi.

7. Tožnik argumentira še, da je bila pri obračunu dodatno odmerjenega davka uporabljena napačna davčna stopnja (21%), ki bi morala znašati kvečjemu 17% oziroma 15%. Prav tako je davčni organ nezakonito obračunal obresti, ki ne tečejo od 30. 4. 2010 dalje, temveč kvečjemu od poteka paricijskega roka iz odmerne odločbe. Poleg tega naj bi nekateri računi za obresti zapadli v plačilo šele v letu 2010 in se zato ne morejo upoštevati v okviru postopka za leto 2009.

8. V zvezi z višino davčne osnove pa tožnik trdi, da je davčni organ napačno izračunal procentualni delež razlike med ceno proizvajalca in dobavitelja, kot izhaja iz prilog. Pri čemer je pritožbeni organ tozadevne pritožbene navedbe v celoti sprejel, kljub temu pa pri ponovnem izračunu ugotovil skoraj enako razliko. Tožnik takšnega izračuna ne razume, saj bi moral bistveno drugačen procentualni delež razlike med računi dobaviteljev in proizvajalcev pripeljati tudi do bistvene spremembe izračunanega zneska oziroma razlike med zneskom računov dobaviteljev in zneskom računov proizvajalcev. V tej zvezi je prišlo do kršitve 253. člena Zakona o splošnem upravnem postopku glede prepovedi spremembe odločbe v škodo pritožnika, saj tožnik prvostopenjske odločbe ni izpodbijal glede tega, da naj bi prvostopenjski davčni organ napačno izračunal razliko med zneskom računov proizvajalcev in zneskom računov dobaviteljev, temveč zgolj glede tega, da je napačno izračunan procentualni delež razlike med računi dobaviteljev in proizvajalcev. S tem, ko je drugostopenjski organ kar po uradni dolžnosti ugotovil, da naj bi prvostopenjski organ napačno izračunal

razliko, pa je kršil prepoved reformatio in peius, saj zanjo niso podani razlogi iz 274., 278. ali 279. člena Zakona o splošnem upravnem postopku. Prav tako v tej zvezi ni jasno, zakaj je davčni organ procentualno razliko izračunaval za vsako državo proizvajalca posebej. Po prepričanju tožeče stranke bi jo moral izračunati na podlagi vseh razpoložljivih podatkov iz vseh držav skupaj. V veljavnih predpisih za takšen način izračuna, ki ga je uporabil davčni organ, po prepričanju tožnika ni najti podlage, zato je narejeni izračun napačen in obenem materialnopravno zmoten.

9. V odgovoru na tožbo toženka v celoti prereka tožbene navedbe in vztraja pri razlogih obeh davčnih odločb ter predlaga zavrnitev tožbe kot neutemeljene. Glede zatrjevane kršitve prepovedi reformatio in peius navaja, da kršitev 253. člena Zakona o splošnem upravnem postopku ni podana, temveč da gre za situacijo iz 251. člena, saj je drugostopenjski davčni organ zaradi napačno izvedenega izračuna davčno upoštevne nabavne vrednosti blaga oz. zaradi zmotno ugotovljenega dejanskega stanja (pravilnost katerega je s pritožbo izpodbijal tudi tožnik) zgolj odpravil to pomanjkljivost, zato ni moč trditi, da je šlo za odpravo pomanjkljivosti izven meja pritožbenih zahtev.

10. Tožba ni utemeljena.

11. Rok za izdajo odmerne odločbe v davčnem inšpekcijskem nadzoru, ki ga določa drugi odstavek 141. člena ZDavP-2, je instrukcijske in ne prekluzivne narave. Navedeni rok tudi ni materialni, temveč procesni rok. Davčni organ mora zato odločbo izdati tudi po poteku tega roka. Namen tega roka je, da se zaradi zahtevnosti inšpekcijskih postopkov zagotovi daljši rok za izdajo odločbe, kot ga določa splošna ureditev v 222. členu ZUP, in ne da bi odločbe po poteku roka sploh ne bilo več mogoče izdati (tako sodba Vrhovnega sodišča X Ips 453/2014 z dne 20. 1. 2016, s katero je bilo ponovno potrjeno že pred tem večkrat zavzeto enako stališče revizijskega in naslovnega sodišča). Odmerna odločba je torej lahko izdana tudi po poteku predpisanega roka in iz tega razloga ni nezakonita niti izdana v nasprotju z načeli upravnega in davčnega prava ter v nasprotju s pravicami iz URS, na katere se sklicuje tožnik. To pa pomeni, da zatrjevana prekoračitev roka, vključno z razlogi zanjo, ne more vplivati na odločitev in zato sodišče tožbenih ugovorov v tej zvezi pri presoji pravilnosti in zakonitosti izpodbijane odločbe ni upoštevalo. Iz istega razloga ni bilo mogoče slediti tožbenim očitkom o storjeni bistveni kršitvi pravil postopka in predlogu za ustavitev postopka ter predlogu za zaslišanje zakonitega zastopnika tožnika, ki je bil pred tem pravilno zavrjen kot nepotreben že v davčnem postopku.

12. Tožnik s tožbo zatrjuje tudi kršitev tožnikove pravice do informacij, ki se zagotavlja z določbami 139. člena ZDavP-2, vendar je na to po presoji sodišča odgovoril že drugostopenjski davčni organ, namreč da iz spisa zadeve, tj. iz pisne seznanitve, iz zapisnika o davčnem inšpekcijskem nadzoru in iz same izpodbijane odločbe izhaja, katere podatke je pridobival prvostopenjski organ, poleg tega pa tudi iz izpodbijane odločbe izhaja, da je bil tožnik tekoče seznanjen s potekom postopka, izdan mu je bil sklep o prekinitvi zaradi poizvedb pri pristojnih organih drugih držav, seznanjen je bil z nadaljevanjem postopka, omogočen mu je bil vpogled v spis, pisno pa je bil seznanjen tudi z ugotovitvami in njihovimi posledicami (prim. str.2 in 66 izpodbijane odločbe). Tega tožnik s tožbo niti konkretizirano ne prereka. Tožnikova prošnja za posredovanje podatkov o vsebini nameravanih poizvedb pa je bila utemeljeno zavrjena ter je bilo pri tem skladno z določbami 139. člena ZDavP-2 pojasnjeno, da bi informacija o tem, od katere države in za katere podatke je davčni organ opravil poizvedbo, lahko onemogočila oziroma otežila potek in namen davčnega inšpekcijskega nadzora. Gre za zaključek, ki se očitno navezuje na ugotovitve davčnih organov o nekorektnem sodelovanju tožnika v postopku nadzora in iz katerih izhaja logičen sklep, da bi se le-to lahko nadaljevalo tudi z oviranjem poizvedb pri tujih organih in s tem vplivalo na verodostojnost zbranih podatkov. Po presoji sodišča torej zatrjevane kršitve pravice do informacije ni in še posebej ne bistvene, saj ni razvidno in tudi tožnik ne

pojasni, v čem in kako naj bi zatrjevano pomanjkanje informacij vplivalo na zakonitost oziroma pravilnost izpodbijane odločitve.

13. V vsebinskem pogledu pa se sodišče prav tako v celoti strinja s presojo in z odločitvijo obeh davčnih organov ter se nanjo po pooblastilu iz 71. člena ZUS-1 sklicuje.

14. Kot neprerekeno se ugotavlja, da tožeča stranka iz naslova prejetih sredstev od družbe A. d.o.o. ne izkazuje dolgoročnih finančnih obveznosti ter da dana posojila niso izkazana niti v bilancah niti niso izkazani prihodki iz tega naslova pri omenjeni družbi. Tudi ugotovitve o (ne)poslovanju te tuje družbe s strani tožnika niso konkretizirano prerekane. Medtem ko so šla nakazila obresti v Liechtenstein, ne da bi bilo iz posojilnih pogodb, računov oz. faktur v zvezi obrestmi ali iz drugih predloženih listin mogoče razbrati, da so bila plačila nakazana na račune omenjene družbe, ki je oziroma naj bi dala posojila po predloženih pogodbah. Ni pa zanemarljivo niti dejstvo, da so podatki na računih - fakturah (kot. npr. številke računov) pomanjkljivi oziroma jih ni ter da računom niso priloženi obračuni obresti, kar vse onemogoča preveritev pravilnosti njihove vsebine.

15. Tožnik ima sicer v načelu prav, da naj bi kot posojilojemalec ne imel vpliva na vsebino računov in na odpiranje bančnih računov s strani posojilodajalcev, vendar pa to ne drži v konkretnem primeru, ko je očitno in obenem neprerekeno ugotovljeno, da gre pri omenjeni tuji družbi za povezano osebo, kjer je v kapitalu 100% udeležen B.B., ki tudi vodi njene posle ter je obenem tudi zakoniti zastopnik pri tožniku. Prav tako pa tudi očitno ne drži tožbena trditev, da se niti prvostopenjski niti drugostopenjski davčni organ nista opredelila do predloženih konto kartic dobavitelja, iz katerih je razviden denarni tok oziroma denarni prilivi iz naslova prejetih posojil in ki jih je tožnik predložil v davčnem postopku kot dokaz o realizaciji zatrjevanih posojilnih razmerij. O tem se izrecno izreče že prvostopenjski davčni organ, ko odgovori na tožnikove pripombe, in sicer vztraja, da denarni prilivi ne predstavljajo prejetih posojil ter navede razloge za takšen zaključek (ker ni menic kot zavarovanja, ker tuja družba nima prihodkov, ker tožnik nima izkazanih dolgoročnih obveznosti in še posebej zato, ker obveznost na teh karticah ni evidentirana na podlagi posojilnega razmerja - posojil iz leta 2007 in 2008 namreč na dan sklenitve tožnik nima evidentiranih).

16. Vsled zgoraj navedenega ni bilo mogoče slediti tožbenim očitkom o nepopolno in nepravilno ugotovljenem dejanskem stanju ter predlogu za postavitev izvedenca davčne, ekonomske oz. računovodske stroke, ki je bil pred tem pravilno zavrnjen kot nepotreben že v davčnem postopku. Na tem mestu sodišče še dodaja, da samo takšen dokazni predlog smatra tudi za neprimerne, kajti z znanjem o davkih, ekonomiji in računovodstvu oz. drugim znanjem, potrebnim za ugotovitev obstoja dotičnih tujih družb in presojo o tem, ali so bila dana posojila in ali so uveljavljani računi verodostojni, razpolagajo že sami davčni organi, saj je s strani tožnika pri tem dokaznem predlogu opisani predmet dokazovanja ravno bistvo strokovnega znanja, dela in odločanja v upravnem postopku s strani davčnih organov.

17. Tožnik tudi glede poslovanja s tujimi posredniškimi družbami v tožbi zgolj ponavlja, kar je že povedal v pripombah na zapisnik in v pritožbi. Na te navedbe pa je bilo obširno odgovorjeno in so bili ugovori zavrnjeni že v izpodbijani odločbi in v odločbi o pritožbi. Ker tožnik v tej zvezi ne pove ničesar novega oziroma odgovorom davčnih organov konkretizirano ne oporeka, jim sodišče sledi in jih ne ponavlja. Tudi sodišče namreč na podlagi podatkov, ki so bili zbrani v postopku nadzora, šteje izdane račune za blago, izstavljene s strani posredniških družb, za neverodostojne, saj tožnik poslovanja z omenjenimi družbami oziroma storitev, opravljenih s strani omenjenih družb, ni uspel dokazati. Kot se ugotavlja na več mestih v izpodbijani odločbi in v obrazložitvi odločbe druge stopnje, o omenjenih družbah, ki so vse z davčno ugodnih območij, ni nobenih podatkov oziroma ni nobenih podatkov o njihovem poslovanju. Tudi tožnik nima oziroma ne

predloži nobene korespondence s temi družbami. Pač pa so izkazani stiki med tožečo stranko oz. njenimi zaposlenimi s proizvajalci blaga v Indiji in na Kitajskem ter prejem blaga neposredno od tujih proizvajalcev. Le računi za blago so izdani s strani posredniških družb, pri čemer je že njihova vsebina pomanjkljiva, predvsem pa je cena blaga na računih bistveno višja od cene, ki je izkazana na računih kitajskih oziroma indijskih proizvajalcev. Zato so seveda stroški za blago bistveno višji in s tem nižja davčna osnova ter nižji obračunani in plačani davek od dohodkov pravih oseb. In ker pri računih, izdanih s strani posrednikov, ni zaznati drugega cilja kot povečanje stroškov in znižanja davčne osnove, se odhodke iz tega naslova utemeljeno šteje za poslovno in s tem davčno nepotrebne ter obenem na podlagi računov, ki so bili izdani na Kitajskem in v Indiji, in s tem na podlagi dejanskih stroškov opravi ocena davčne osnove kot podlaga za davčno odmero. Predlog za postavitev izvedenca, ki ga tožnik ponavlja v tožbi, je pravilno zavrnil že prvostopenjski davčni organ v svoji odločbi in ga sodišče zavrača iz enakih razlogov.

18. Že drugostopenjski davčni organ odgovori na ugovore v zvezi z uporabljeno davčno stopnjo in obračunom obresti (na 17. strani odločbe) in ji iz pravih in na zakonu utemeljenih razlogov zavrne. Nepravilnost pri izračunu procentualnega deleža popravi s svojo odločbo in popravek pojasni, zato zatrjevano nerazumevanje narejenega popravka, ki ga tožnik izraža v tožbi, ni na mestu. Pritožbeni organ namreč pri tem očitno sledi izračunu procentualnega deleža, ki ga je naredil tožnik in ki ga navaja tudi v tožbi (20,86% namesto 26,35% in 18,33% namesto 22,44%), novemu izračunu procentualnega deleža pa potem logično sledi tudi vrednost izračunane razlike v nabavni ceni, ki zato ne predstavlja preseganja tistega, kar se je zahtevalo s pritožbo. Da je razlika v ceni skoraj enaka tudi po popravljenem procentualnem deležu, pa drugostopenjski davčni organ pojasni s tem, ko ugotavlja, da prvostopenjski davčni organ procentualnega deleža, ki ga je ugotovil (npr. 26,35%) ni uporabil pravilno in da je vrednost izračunane razlike po njegovem izračunu nižja, kot bi morala biti, če bi bil ta delež tudi dejansko uporabljen. V odgovoru na tožbo se zato utemeljeno ugotavlja, da pri odločanju o pritožbi ni bila presežena meja preizkusa iz 274. člena ZUP, kot se očita v tožbi, temveč samo odpravljena pomanjkljivost, ki se tiče dejanskega stanja, pravilnost ugotovljenega dejanskega stanja pa je tožena (op. sodišča: pravilno tožeča) stranka izpodbijala v pritožbenem postopku.

19. V ostalem tožnik ugovorov nima. Sodišče pa samo nepravilnosti, na katere pazi uradoma, tudi ni ugotovilo. Zato je na podlagi prvega odstavka 63. člena ZUS-1 tožbo kot neutemeljeno zavrnilo.

20. Odločitev o stroških temelji na določbah četrtega odstavka 25. člena ZUS-1, po katerih v primeru, če sodišče tožbo zavrne, trpi vsaka stranka svoje stroške postopka.

21. Sodišče je odločilo na nejavni seji, ker so bili pravnoupoštevni dokazi izvedeni in pravilno presojeni že v upravnem postopku, ostali pa so bili skladno z določbami o dokazovanju iz ZDavP-2 in ZUP že v upravnem postopku pravilno zavrjeni, dokaze, ki jih tožnik ponovno predlaga v upravnem sporu, pa je sodišče zavrnilo, kot obrazloženo zgoraj (2. alineja drugega odstavka 59. člena ZUS-1).

Datum zadnje spremembe: 07.10.2020