



UPRavno sodišče  
REPUBLIKE SLOVENIJE

**Evidenčna številka:** UP00041184

**Datum odločbe:** 26.05.2020

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

**Področje:** DAVKI

**Institut:** davek na dodano vrednost (DDV) - odbitek vstopnega DDV - verodostojna listina - račun - missing trader

**Zveza:** ZDDV-1 člen 63

## Jedro

Tožba je samostojno procesno dejanje, zato trditvena podlaga tožbe obsega le navedbe v tožbi. Skladno z ustaljeno sodno prakso to pomeni, da se v njej ni dopustno le pavšalno sklicevati na navedbe iz vlog, podanih v predhodnih fazah postopka, ampak je treba te konkretno opredeliti. Prav tako ni mogoče upoštevati sklicevanja na navedbe v pritožbi v upravnem postopku, saj je tožba v upravnem sporu samostojno pravno sredstvo, njeno utemeljenost pa sodišče presoja le na podlagi v njej konkretizirano navedenih kršitev oziroma tožbenih navedb in zato ne zadostuje sklicevanje na druge vloge.

## Izrek

I. Tožba se zavrne.

II. Vsaka stranka trpi svoje stroške postopka.

## Obrazložitev

1. Prvostopenjski davčni organ je v zadevi davčnega inšpekcijskega nadzora davka na dodano vrednost (v nadaljevanju DDV) za obdobje april – junij 2017 tožniku za predmetne mesece dodatno odmeril in naložil v plačilo DDV v skupni višini 122.467,83 EUR od davčne osnove 556.671,95 EUR in pripadajoče obresti za čas od poteka roka za plačilo davka po posameznem mesecu do izdaje izpodbijane odločbe v skupni višini 3.651,34 EUR, vse skupaj 126.119,17 EUR, kar mora biti plačano v 30-dnevnem paricijskem roku, dotlej brezobrestno, pod izvršbo (točka I. izreka). Tožnikov predlog za povrnitev stroškov postopka je zavrnil, stroški, ki so nastali organu, pa bremenijo sam davčni organ (točka II. izreka), pritožba ne zadrži izvršitve (točka III. izreka).

2. Iz obrazložitve izpodbijane odločbe izhaja, da je bila pri tožniku sprva izvedena finančna preiskava, v kateri so bili ugotovljeni razlogi za sum o premalo plačanih obveznih dajatvah na področju plačevanja DDV v spornem obdobju, saj je tožnik svojo identifikacijo za namene DDV uporabljal tako, da je v prodajni verigi nastopal kot subjekt, ki je uveljavljal vstopni DDV na podlagi neverodostojnih listin, nastalih v dokumentarnem prometu v verigi podjetij A. d.o.o. - B. d.o.o. - tožnik – C. d.o.o. (Hrvaška); tožnik je torej nastopal kot broker, ki je uveljavljal vstopni DDV, nato pa poročal oproščene dobave družbi C. na Hrvaško. Davčni inšpekcijski nadzor je bil opravljen pri družbah A. in B., za družbo C. pa je bilo podano zaprosilo pri hrvaških davčnih organih (ti so javili, da gre za nedosegljivo družbo, na naslovu ni poslovnih prostorov, družba se na pozive davčnega organa ne odziva in ne obračunava DDV). Tudi pri tožniku se je nato začel predmetni davčni inšpekcijski nadzor (sklep z dne 6. 7. 2017). Tožniku je davčni organ pred izdajo izpodbijane odločbe tudi izdal odločbo (z dne 10. 10. 2017) o prenehanju njegove identifikacije za namene DDV. Tožnik je dne 20. 10. 2017 podal zaprosilo z navedbo, da je v obračunu DDV-O za mesec september poračunal DDV, ki mu je bil naložen z zapisnikom o davčnem inšpekcijskem nadzoru (z dne 26. 9. 2017) in istočasno obračunal pripadajoče obresti, zato zaproša za vrnitev identifikacije za namene DDV. Davčni organ je v tej zvezi ugotovil, da popravka DDV v obračunu za september 2017 ni mogoče šteti kot samoprijavo, ker se tak popravek lahko dela v tekočem obračunu pred pričetkom davčnega inšpekcijskega nadzora, o čemer je bil tožnik opozorjen s pojasnilom, da je treba celotno obveznost tudi plačati. V roku, ki mu je bil določen, pa tožnik tega ni storil. V zadevi je sporna utemeljenost tožnikovega odbitka vstopnega DDV po fakturah izdajatelja B. d.o.o., po katerih je tožnik v mesecih april, maj in junij 2017 izkazal za skupno 556.671,95 EUR nabav blaga (v aprilu gre za 11, v maju za 10 in v juniju za 9 prejetih računov), od teh nabav pa 122.467,83 EUR vstopnega DDV. To izhaja iz pregleda podatkov knjige prejetih računov iz sistema eDavki. Pri nadzoru nad družbo B., tožnikovim dobaviteljem, je davčni organ med drugim ugotovil, da B. svojemu dobavitelju, družbi A., ki je neplačujoč gospodarski subjekt (missing trader družba, nedosegljiv davčnemu organu, brez zaposlenih, brez skladišča, brez TRR), dobav blaga ni plačal niti preko TRR, saj A. ni imel odprtega TRR niti evidentirane davčne blagajne, niti z gotovino, saj iz računa B. niso vidni nobeni dvigi gotovine; B. tožniku blaga ni mogel dobaviti, saj realnega prometa blaga z družbo A. ni bilo (gre za navidezen nakup, računi pa tudi niso bili plačani); družba B. v postopku zahtevane dokumentacije ni dostavila, prav tako davčnemu organu ni bila dosegljiva. Denarna sredstva so imela naslednji tok: tožnik je nakazoval svojemu dobavitelju B. (izključno okrogle zneske, ki ne sledijo nobenim fakturiranim zneskom, in ob navajanju reference, ki ne sovpada z nobenim dobaviteljevim podatkom), medtem ko B. svojemu dobavitelju A. ni plačeval, temveč je denar nakazoval družbi D. d.o.o. (ki ima sedež na istem naslovu kot tožnik po spremembi, pri čemer pa zanjo dokumentacija o poslovanju z blagom med temi podjetji sploh ne obstaja) na njen hrvaški TRR, ta je sredstva praktično v isti višini, kot so bila nakazila tožnika B., prenakazovala družbi C., ta pa je nato plačeval tožniku. Blago pa se je dokumentarno prodajalo s strani A. B., nato tožniku, nato pa C., pri čemer se že pri družbi A. za blagom izgubi vsaka sled, družba D. pa se v tej verigi sploh ne pojavlja. Davčni organ ugotavlja še naslednje okoliščine: po začetku nadzora so se pri tožniku spremenili poslovni naslov, edini družbenik, poslovodja in njegovi TRR, kar davčni organ pripisuje tožnikovemu poskusu izognitvi plačila davčne obveznosti; tožnikov prejšnji poslovodja (E.E.) je povezan tudi z nekaterimi drugimi družbami, ki so poslovale na podoben način in z missing trader družbami ter na istem poslovnem naslovu, na katerem je bil sprva registriran tožnik, pri čemer je E.E. rojen na Hrvaškem. Davčni organ je preveril promet pri tožniku tudi na prodajni strani. Pri dobavah s strani družbe B. tožniku gre tako za fiktivne dobave, tožnik pa uveljavlja vstopni DDV na podlagi neverodostojnih listin. Obstajajo tudi objektivne okoliščine, ki kažejo na subjektivni element – da je tožnik vedel oz. bi moral vedeti, da sodeluje v davčni goljufiji: družbi B. je nakazoval izključno v okroglih zneskih, ki ne sledijo nobenim fakturiranim zneskom, in ob navajanju reference, ki ne sovpada z nobenim dobaviteljevim podatkom, B. pa ni nakazoval denarja svojemu dobavitelju A., temveč družbi D. na njen hrvaški TRR; določene družbe, s katerimi posluje tožnik (F., G., H., so se že v obdobju, ko je E.E. posloval še v svoji prejšnji družbi (I.), izkazale za missing trader družbe, zato

ni utemeljeno, da tožnik ni vedel za rizičnost poslovanja, družbe pa se registrirajo na naslovih, kjer so poslovale družbe, udeležene v davčnih utajah. Ugotavlja se tudi, da je tožnik v davčnem inšpekcijskem postopku sprva dostavil nepopolno dokumentacijo, na ponoven poziv pa dokumentacije sploh ni predložil in je davčnemu organu nedosegljiv; po začetku davčnega inšpekcijskega nadzora je tožnik zapiral TRR in odpiral nove, prenesel lastništvo zavezanca na drugo osebo, spremenil je tudi odgovorno osebo – poslovodjo; tožnik je po pozivu davčnega organa predložil register osnovnih sredstev brez evidentiranih vozil, kasneje pa se je izkazalo, da je tožnik svoja vozila prodajal, vsled česar je davčni organ ugotovil, da je tožnik predložil neverodostojno poslovno listino brez osnovnih sredstev ter tako oškodoval davčni organ, ki bi lahko zavaroval plačilo davčne obveznosti na teh osnovnih sredstvih. Prejeti računi so bili tako fiktivni in blago tožniku ni bilo in ni moglo biti dobavljeno, tožnik pa dobav ni dokazal. To pomeni, da ni izpolnjen že prvi pogoj za odbitek vstopnega DDV (da se DDV nanaša na dobavo blaga od drugega davčnega zavezanca), izpolnjen pa ni niti drugi pogoj (da ima davčni zavezanec ustrezne račune), obenem pa ni izpolnjen niti četrti pogoj, saj je tožnik z ozirom na opisane okoliščine vedel oz. bi moral vedeti, da gre pri poslu za davčno goljufijo. Tožnik torej ni predložil poslovne dokumentacije, ki bi potrdila verodostojnost poslovnih dogodkov, zato ni izkazal pravice do odbitka vstopnega DDV. Tožnikove pripombe na zapisnik o davčnem inšpekcijskem nadzoru je davčni organ zavrnil kot neutemeljene in so tako ugotovitve organa ostale nespremenjene, dodal pa je med drugim, da to, da je družbenik tožnika rojen na Hrvaškem, ne pomeni sodelovanja v davčni utaji, kaže pa na enostavnejši dostop do kanalov, ki omogočajo dostop do družb, ki sodelujejo v davčnih utajah.

3. Drugostopenjski davčni organ je tožnikovo pritožbo zoper izpodbijano odločbo zavrnil kot neutemeljeno. Zavrnil je pritožbene navedbe o izdaji izpodbijane odločbe s strani nepristojnega organa ter da bi bilo treba postopek zoper tožnika zaradi samoprijave s sklepom ustaviti. Glede slednjega navede, da iz spisa izhaja, da je tožnik sicer res naredil samoprijavo za sporne mesece, vendar pa odmerjenega davka ni plačal, poleg tega pa je obresti obračunal napačno (po le 3% obrestni meri), podal pa je tudi pripombe na zapisnik in kasneje še pritožbo zoper izpodbijano odločbo. Zato ni pravne podlage za ustavitev postopka, tožnik pa se tudi ne more sklicevati na dvojno obdavčitev, ker je bil s strani davčnega organa pozvan k popravku (napačnih popravkov) obračunov DDV-O za sporne mesece. Glede samega nepriznanja pravice do odbitka vstopnega DDV pritožbeni organ navaja, da je tožnik fakture prejemal od družbe B., za katero je bilo ugotovljeno, da je missing trader, kar v povezavi z dejstvom, da tožnik ne razpolaga s prejetimi računi, ki jih je izdal B., niti z drugimi listinami, ki bi dokazovale dobavo blaga po spornih računih (prevoznih dokumentov, naročilnic, dobavnic in prevzemnic), četudi je bilo dokazno breme na tožniku, vzbuja dovolj utemeljen dvom, ali je bila dobava dejansko opravljena. Posledično se davčnemu organu ne bi bilo treba ukvarjati z ugotavljanjem tožnikovega subjektivnega elementa oz. s tem, ali je tožnik vedel oz. bi moral vedeti, da sodeluje pri poslih, katerih rezultat je neupravičena pridobitev davčnih ugodnosti. Ugotovitve o poslovanju drugih družb (B., A., D., C.) so le ena od okoliščin, s katerimi je prvostopenjski organ utemeljeval, da gre za posle, katerih namen je pridobitev davčne ugodnosti, vendar te same po sebi ne zadoščajo za zavrnitev pravice do odbitka; a odločitev v konkretnem primeru ne temelji na teh dejstvih. Sprememba tožnikovega lastništva sama po sebi ne more vplivati na odgovornost za njegove obveznosti, vendar pa ta sprememba časovno sovпада s postopkom nadzora in je tudi po mnenju pritožbenega organa dodaten pokazatelj, da je v ozadju zloraba sistema DDV. Tudi tožnikovo ravnanje glede njegovih vozil kaže na prikrivanje dejstev prvostopenjskemu organu.

4. Tožnik vlaga tožbo zoper izpodbijano odločbo, pri čemer se v celoti sklicuje na vse navedeno v svojih pritožbah zoper izpodbijano odločbo, ki ju prilaga s predlogom, naj se navedbe v njih štejejo za navedbe te tožbe. Nadalje izpostavlja, da bi moral davčni organ zaradi vložene samoprijave postopek ustaviti, saj je tožnik na podlagi poziva v zapisniku z dne 26. 9. 2017 opravil samoprijavo, po naknadni prijavi pa je tudi zaprosil za obročno plačilo, o čemer toženka sploh ni odločala, zato tožnik ni v zamudi. Tako je tožnik že

pred izdajo izpodbijane odločbe sam prijavil davek, ki mu je bil z izpodbijano odločbo dodatno odmerjen, in sedaj obstajata dve podlagi za plačilo istega davka, kar pomeni, da je tožnik dolžan plačati dvakratnik davka. Obravnavani posli niso potekali neobičajno, potekali so po računih in zneskih in tožnik je račune, vključno z DDV, svojemu dobavitelju plačal. Iz ugotovitev davčnega organa izhaja, da naj bi bila težava v družbi A., ki naj bi bila nedelujoča družba, kar je organ ugotovil šele ob uporabi instrumentov davčnega inšpekcijskega nadzora. Tožnik pa vsega tega ni mogel vedeti, saj nima možnosti, kakršne ima davčni organ, poleg tega družba A. ni bila tožnikov poslovni partner. Tožnik je prejel blago in račune, te pa je tudi plačal svojemu dobavitelju. Pri tožniku je res prišlo do spremembe v lastništvu, vendar to ni bilo storjeno z namenom izognitve plačilu davčnih obveznosti, saj to med seboj ni povezano, tožnik pa je svoje obveznosti izpolnjeval. Da je novi lastnik in direktor zaprl prejšnji TRR in odprl novega, je tudi logično. Ne drži pa, da naj tožnik ne bi sodeloval v postopku davčnega inšpekcijskega nadzora, saj je dostavil vse zahtevane podatke, da bi bil dostavljeni USB ključ pokvarjen in neberljiv, pa ne drži. V zvezi z očitanim subjektivnim elementom tožnik navaja, da je plačeval v okroglih zneskih, saj je plačeval, kot je denar prejemal, poleg tega je plačeval delno in je z vsakim posameznim nakazilom zapiral najstarejši račun; o razmerju med B. in A. ne more povedati ničesar, saj ve le zase, da je blago prejel in plačal; dejstvo, da je tožnik bil registriran na naslovu izbrisane družbe I. in da je obe družbi zastopala ista oseba, ne pomeni prav nič; E.E. je resda rojen na Hrvaškem, kjer pa ljudje niso goljufi po naravi; tudi ne drži, da naj bi tožnik predložil neverodostojno dokumentacijo brez osnovnih sredstev. Po tožnikovem mnenju so bili v zadevi izpolnjeni vsi pogoji, da se DDV, ki ga je tožnik na podlagi prejetih računov plačal, upošteva kot vstopni DDV. V dokaz svojih navedb se tožnik sklicuje na svoji pritožbi z dne 15. in 18. 1. 2018, spis toženke, sodni preudarek ter druge dokaze po potrebi. Predlaga izvedbo predlaganih dokazov, razveljavitev izpodbijanega sklepa (op. sodišča: pravilno odpravo izpodbijane odločbe) ter vrnitev zadeve davčnemu organu v ponovno odločanje, zahteva pa tudi povrnitev pravnih stroškov s pripadki.

5. V odgovoru na tožbo toženka v celoti prereka tožbene navedbe in vztraja pri razlogih iz obrazložitve obeh upravnih odločb. Opozarja, da so tožbeni ugovori vsebinsko enaki ugovorom, ki jih je tožnik navajal že v pritožbenem postopku in jih je toženka že obravnavala v svoji odločbi. Predlaga zavrnitev tožbe kot neutemeljene.

6. Tožba ni utemeljena.

7. Sodišče uvodoma izpostavlja, da je tožba samostojno procesno dejanje, zato trditvena podlaga tožbe obsega le navedbe v tožbi. Skladno z ustaljeno sodno prakso to pomeni, da se v njej ni dopustno le pavšalno sklicevati na navedbe iz vlog, podanih v predhodnih fazah postopka, ampak je treba te konkretno opredeliti. Prav tako ni mogoče upoštevati sklicevanja na navedbe v pritožbi v upravnem postopku, saj je tožba v upravnem sporu samostojno pravno sredstvo, njeno utemeljenost pa sodišče presoja le na podlagi v njej konkretizirano navedenih kršitev oziroma tožbenih navedb in zato ne zadostuje sklicevanje na druge vloge. Glede na navedeno v obravnavani zadevi tožnikove navedbe iz njegovih pritožb, ki ju je vložil zoper izpodbijano odločbo, zgolj na podlagi tožnikovega sklicevanja nanju in njune predložitve, niso upoštevne.

8. Tožnik se v tožbi ponovno sklicuje na to, da je v postopku podal samoprijavo. Na te argumente sta že odgovorila oba davčna organa in se sodišče na njune razloge sklicuje po 71. členu Zakona o upravnem sporu (v nadaljevanju ZUS-1) ter jih potrjuje: tožnik je v svojem dopisu z dne 20. 10. 2017 sicer navedel, da je poračunal z zapisnikom naloženi DDV in pripadajoče obresti, vendar pa tožnik v roku svojih obveznosti ni plačal (kot to izhaja iz izpodbijane odločbe, str. 3), poleg tega pa je obresti obračunal po napačni obrestni meri, podal pa je tudi pripombe na zapisnik in pritožbo zoper izpodbijano odločbo (kot to izhaja iz drugostopenjske odločbe, str. 15). Tožnik vsega navedenega s tožbo niti ne prereka, temveč, nasprotno,

navaja, da je zaprosil za obročno plačilo (s čimer priznava, da svoji obveznosti ni plačal). Tozadevne tožbene navedbe zato sodišče zavrača.

9. Nadalje tožnik ugovarja, da se njegov davčni dolg podvaja, namreč da je dolžan po izpodbijani odločbi in po svojih popravkih napovedi za odmero DDV. Tudi v tem delu tožnik ponavlja svoje pritožbene navedbe, na katere je že odgovoril drugostopenjski davčni organ (kot to izhaja iz drugostopenjske odločbe, str. 15), kar sodišče potrjuje in se na to sklicuje: tožnika je davčni organ pozval k popravi njegovih napačnih popravkov obračunov DDV-O za sporne mesece, česar tožnik s tožbo niti ne osporava, navaja pa, da ga FURS terja in po samoprijavi in po izpodbijani odločbi, vendar za to ne predloži nobenih dokazov. Sodišče te tožbene navedbe zato zavrača.

10. Glede same zavrnitve pravice do odbitka vstopnega DDV pa sodišče izpostavlja, da je drugostopenjski davčni organ razloge prvostopenjskega davčnega organa "prevrednotil", tj. da je kot vodilni in že sam po sebi za zavrnitev zadostni razlog opredelil dejstvo, da tožnik ni dokazal, da je od svojega dobavitelja dejansko dobil dobavljeno blago, na katero se nanaša uveljavljani DDV (tj. neizpolnjevanje t.i. prvega pogoja za odbitek), vsled česar se z izpolnjenostjo drugih pogojev ne bi bilo treba ukvarjati, medtem ko je prvostopenjski davčni organ poleg navedenega ugotavljal še neizpolnjenost tudi četrtega pogoja (drugostopenjska odločba, str. 17). Sodišče to potrjuje in posledično ne presoja tožbenih navedb, ki jih tožnik podaja v zvezi z okoliščinami, ki jih je prvostopenjski davčni organ ugotovil kot objektivne okoliščine, ki kažejo na subjektivni element (t.i. četrti pogoj): da tožnik ni mogel vedeti za način poslovanja družbe A., da spremembe družbenikov, TRR, poslovnega naslova in poslovodij niso relevanten pokazatelj, da je tožnik v davčnem nadzoru polno sodeloval in da ne drži, da je predložil neverodostojne listine brez osnovnih sredstev, da iz njegovega načina plačevanja prejetih faktur ne izhaja nič povednega, da ljudje na Hrvaškem niso goljufi itd. Te okoliščine za odločitev v zadevi glede na neizpolnjenost drugih pogojev, kar sodišče potrjuje, ne morejo vplivati na odločitev.

11. Sklepno tako ostanejo odprte za sodno presojo le še tožnikove navedbe v zvezi z izpolnjevanjem prvega in drugega pogoja za odbitek vstopnega DDV, v zvezi s čimer pa v tožbi navaja le, da je blago in račune prejel ter jih plačal družbi B.. Ob upoštevanju dejstva, da oba davčna organa v svojih odločbah navajata, da je bil tožnik izrecno pozvan k predložitvi med drugim tudi prejetih računov, naročilnic, dobavnic, prevzemnic, dokumentov o prevozu, dokazil o dobavi v tožnikovo skladišče, vezano na poslovanje z družbo B., vendar zahtevane dokumentacije ni dostavil (kot to izhaja iz izpodbijane odločbe, str. 5; drugostopenjska odločba str. 16), kar tožnik s tožbo izpodbija le pavšalno (rekoč, da je dostavil vse zahtevane podatke) in brez da bi podal kakršnekoli konkretne navedbe o fakturah in blagu ter brez podaje tozadevnih dokaznih predlogov, sodišče tožbene navedbe v tej zvezi zavrača in pritrjuje obema davčnima organoma.

12. Tožnikovi predlogi za izvedbo dokazov po presoji sodišča ne predstavljajo pravih dokaznih predlogov, saj se tožnik konkretno sklicuje le na svoji v davčnem postopku podani pritožbi, za kateri pa navaja, da sta priloga tožbe in torej ne gre za dokazne predloge. Nadalje pa tožnik le še navaja kot doslej ter se sklicuje na spis toženke, sodni preudarek in druge dokaze "po potrebi", kar sodišče vse zavrača kot pomensko prazne fraze, ki niso konkretizirane za obravnavni primer.

13. Sodišče nepravilnosti (ničnost), na katere pazi uradoma, ni ugotovilo, izpodbijana odločba je po navedenem pravilna in zakonita, tožbene navedbe pa so neutemeljene, zato je sodišče tožbo na podlagi na podlagi prvega odstavka 63. člena ZUS-1 kot neutemeljeno zavrnilo.

14. Glede na to, da je sodišče tožbo zavrnilo, trpi vsaka stranka svoje stroške postopka (četrti odstavek 25.

člena ZUS-1).

15. Sodišče je odločilo na nejavni seji na podlagi 2. alinee drugega odstavka 59. člena ZUS-1, saj, ob sicer spornem dejanskem stanju, tožnik ni predlagal (pravih) dokazov, ki bi se izvajali v sodnem postopku.

**Datum zadnje spremembe: 23.03.2021**