



**R E P U B L I K A
S L O V E N I J A
U P R A V N O
S O D I Š Č E**



UPRS sodba II U 166/2014

Sodišče: Upravno sodišče

Oddelek: Javne finance

ECLI: ECLI:SI:UPRS:2015:II.U.166.2014

Evidenčna številka: UM0012172

Datum odločbe: 11.02.2015

Senat, sodnik posameznik: Jasna Šegan (preds.), Sonja Kočever (poroč.), Vlasta Švagelj Gabrovec

Področje: DAVKI

Institut: dohodnina - odmera dohodnine - drugi dohodek - posojilo

Zveza: ZDoh-2 člen 18, 105.

Jedro

Predložene listine ne dokazujejo, da je znesek, ki ga je prejel tožnik, predstavljal zgolj posojilo. Tožnik tudi ni z ničemer dokazal svojih trditev o vračilu zneska. Glede na obrazloženo je davčni organ ravnal pravilno, ko je nakazan znesek na osebni račun tožnika štel za drugi tožnikov dohodek v smislu 18. člena v zvezi s 105. členom ZDoh-2, ki je po zakonu obdavčljiv.

Izrek

I. Tožba se zavrne.

II. Vsaka stranka trpi svoje stroške postopka.

Obrazložitev

Z izpodbijano odločbo je Davčna uprava Republike Slovenije tožniku za leto 2012 v ponovnem postopku odmerila dohodnino v znesku 99.788,87 EUR.

V obrazložitvi odločbe davčni organ pojasnjuje, da je bila tožniku dohodnina v istem znesku odmerjena že z odločbo št. DT 01-02357-0 z dne 26. 9. 2013, ki pa je bila po pritožbi tožnika odpravljena in vrnjena organu na prvi stopnji v ponovni postopek z napotilom, da mora davčni organ tožnika v ponovnem postopku seznaniti z ugotovitvami postopka in mu omogočiti sodelovanje v postopku. Davčni organ je v ponovnem postopku sledil napotilom pritožbenega organa in tožniku omogočil udeležbo v postopku. Dne 29. 1. 2014 mu je poslal vabilo, v katerem ga je seznanil z ugotovitvami postopka odmere dohodnine za leto 2012 in ga pozval, da

lahko v roku 8 dni od prejema vabila organu pošlje pisne dokaze in se opredeli do ugotovljenih dejstev. Tožnik je davčnemu organu dne 7. 2. 2013 poslal dopis z dokazili, iz katerih naj bi izhajalo, da sta družba A. d.o.o. in tožnik dne 12. 4. 2012 sklenila pogodbo o kratkoročnem posojilu, s katero naj bi družba tožniku odobrila posojilo v okvirnem znesku 500.000,00 EUR, ki naj bi se črpalo sukcesivno. Po trditvi tožnika sta pogodbo o okvirnem kratkoročnem posojilu v višini 1.000.000,00 EUR dne 1. 1. 2011 sklenili tudi družbi B. d.o.o. ter A. d.o.o. Ker je bila družba B. d.o.o. dne 23. 4. 2012 izbrisana iz sodnega registra, je vse obveznosti in terjatve izbrisane družbe prevzel njeni edini družbenik C.C., ki je z družbo A. d.o.o. nato na novo uredil posojilno razmerje. Tožnik zatrjuje, da je imela tako družba A. d.o.o. terjatev do tožnika v znesku 250.000,00 EUR ter za isti znesek obveznost do C.C., ki je dal družbi A. d.o.o. navodilo, naj namesto njemu dolgovani znesek izplača tožniku. Ob tem sta se, kot navaja tožnik, terjatvi pobotali, kar pomeni, da je tožnik prejeto posojilo družbi A. d.o.o. v celoti vrnil in tako ni prejel drugih obdavčljivih dohodkov.

Davčni organ pojasnjuje, da je v postopku preveril navedbe davčnega zavezanca, upošteval pa je tudi ugotovitve iz zapisnika o inšpekcijskem nadzoru davka in drugih dohodkov z dne 23. 1. 2013 ter ugotovitve iz odločbe, izdane v zadevi davčnega inšpekcijskega nadzora davka in drugih dohodkov za obdobje od 1. 1. 2012 do 30. 6. 2012 pri družbi A. d.o.o.

Pri odmeri dohodnine za leto 2012 je davčni organ kot utemeljene in dokazane upošteval dohodke tožnika iz naslova izplačane plače, nadomestila plače in povračila stroškov v zvezi z delom v bruto višini 13.326,72 EUR, regres za letni dopust v višini 1.074,48 EUR ter preostale druge dohodke v višini 245.000,00 EUR. Od teh dohodkov je organ tožniku odmeril dohodnino, navedeno v izreku odločbe.

Zoper izpodbijano odločbo je tožnik vložil pritožbo, o kateri pa Ministrstvo za finance ni odločilo v predpisanem roku, zaradi česar je tožnik vložil pri upravnem sodišču tožbo zaradi molka organa na drugi stopnji. V tožbi navaja, da davčni organ na prvi stopnji v ponovnem postopku ni sledil navodilom Ministrstva za finance, saj se organ v obrazložitvi izpodbijane odločbe ni opredelil do trditev in dokazov tožnika, iz katerih izhaja, da je tožnik od družbe A. d.o.o. prejel znesek 245.000,00 EUR kot posojilo in ne kot izplačilo drugega dohodka v smislu Zakona o dohodnini (v nadaljevanju ZDoh-2). Davčni organ po mnenju tožnika tudi ni izvedel ugotovitvenega postopka ter ni sestavil zapisnika, ki je po 140. členu Zakona o davčnem postopku (v nadaljevanju ZDavP-2) obvezen. Pojasnil tudi ni, zakaj je štel, da predstavlja znesek 245.000,00 EUR, ki ga je družba A. d.o.o. izplačala tožniku, drugi dohodek. Glede omenjenega dohodka tožnik pojasnjuje, da je predstavljal po pogodbi o kratkoročnem posojilu z dne 12. 4. 2012 posojilo, ki ga je tožnik tudi vrnil na podlagi pobota, potem, ko je C.C. dal navodilo družbi A. d.o.o. da znesek, ki mu ga dolguje, izplača tožniku. Tožnik sodišču v tožbi predlaga, da odpravi izpodbijano odločbo, toženki pa naloži povračilo stroškov postopka.

V odgovoru na tožbo je Ministrstvo za finance sodišču sporočilo, da je dne 10. 6. 2014 (torej po vložitvi tožbe) odločilo o pritožbi tožnika z odločbo št. 499-01-140/2014, s katero je pritožbo kot neutemeljeno zavrnilo. V obrazložitvi odločbe ministrstvo ugotavlja, da je bila v ponovljenem postopku tožniku dana možnost, da se izjavi o vseh dejstvih in okoliščinah, ki so pomembne za odločitev. Tožnik je bil namreč povabljen, da se izjavi o ugotovljenih dejstvih, možnost sodelovanja v postopku pa je tožnik tudi izkoristil.

V nadaljevanju obrazložitve ministrstvo pritrjuje očitku tožnika, da izpodbijane odločbe zaradi pomanjkljive obrazložitve ni mogoče preizkusiti. Obrazložitev je zato ministrstvo ustrezno dopolnilo na podlagi 248. člena Zakona o splošnem upravnem postopku (v nadaljevanju ZUP). V zvezi s spornim nakazilom tožniku ministrstvo tako ugotavlja, da iz poslovnih knjig izhaja, da je družba A. d.o.o. za tožnika kot prevzemnika terjatev in obveznosti izbrisane družbe D. d.o.o. v letu 2012 vršila izterjavo terjatev do fizičnih oseb.

Omenjene terjatve je družba A. d.o.o. pred tem odstopila družbi D. d.o.o. in plačila v svojih knjigah evidentirala kot obveznost do tožnika ter mu dne 12. 4. 2012 nakazala znesek 245.000,00 EUR izterjanih sredstev. Omenjeni znesek je bil na dan nakazila v poslovnih knjigah družbe A. d.o.o. opredeljen kot znesek izterjanih sredstev, posojilna pogodba z datumom 12. 4. 2012 pa je bila po ugotovitvi davčnega organa sklenjena šele v času inšpekcijskega pregleda, kar izhaja iz dejanj tožnikovega računovodje, ki je davčnemu organu dne 10. 10. 2012 pojasnil, da bo izplačilo zneska 245.000,00 EUR, ki je bil nakazan tožniku, v poslovnih knjigah naknadno evidentiral kot posojilo. Namen pogodb, sklenjenih med tožnikom ter družbo A. d.o.o., je po mnenju ministrstva zgolj v težnji po prikritju dejstva, da je družba tožniku nakazala znesek 245.000,00 EUR, ki ni bil vrnjen. Navedeno potrjuje tudi dejstvo, da za poravnavo zneska, ki naj bi ga družba A. d.o.o. dolgovala C.C., ne obstajajo nobeni listinski dokazi (niti glede nastanka niti glede vračila dolga). Davčni organ pojasnjuje, da se v vsakem konkretnem primeru posebej ugotavlja, ali določeno ravnanje kaže na verjetnost nedopustnega izogibanja plačilu davkov. Tako je treba presojsati, kakšen je bil motiv pogodbenikov pri sklepanju pogodb. V obravnavani zadevi po mnenju ministrstva okoliščine kažejo, da dejanski namen pogodbenih strank (ne glede na sklenjeno posojilno pogodbo) ni bil posojilni. Glede na navedeno je treba šteti, da je tožnik od družbe A. d.o.o. prejel druge obdavčljive dohodke, za katere se po 105. členu ZDoh-2 štejejo vsi dohodki, ki se ne štejejo za dohodke fizične osebe iz 1. do 5. točke 18. člena ZDoh-2. Definicija drugih dohodkov je po navedbi predlagatelja zakona odprta, ker v zakonu ni mogoče naštetih vseh različnih vrst dohodkov fizičnih oseb, ki se pojavljajo v praksi in ker se pojavljajo tudi nove vrste izplačil dohodkov, ki jih sicer ne bi bilo mogoče zajeti v obdavčitev. Glede na obrazloženo po mnenju ministrstva obstaja dokazano zgolj dejstvo, da je družba A. d.o.o. tožniku nakazala znesek 245.000,00 EUR, ki pa ga ta ni vrnil, kar z davčnega vidika pomeni, da je tožnik prejel dohodke, ki so po ZDoh-2 obdavčljivi.

V vlogi, prejeti dne 9. 7. 2014, je tožnik izjavil, da vztraja pri vloženi tožbi, ki jo razširja tudi na novo izdani upravni akt.

Dne 11. 7. 2014 je sodišče prejelo vlogo tožnika, v kateri tožnik navaja, da se ministrstvo v obrazložitvi odločbe nepravilno sklicuje na drugi odstavek 248. člena ZUP, ki določa, da organ druge stopnje zavrne pritožbo tudi tedaj, kadar spozna, da so bile v postopku na prvi stopnji sicer pomanjkljivosti, ki pa niso bistvene. Za bistveno kršitev pravil upravnega postopka se namreč po drugem odstavku 237. člena ZUP v vsakem primeru šteje, če se odločbe ne da preizkusiti. Z ugotovitvami inšpekcijskega postopka pri družbi A. d.o.o., na katere se sklicuje ministrstvo, pa se tožnik ni seznanil, zaradi česar organ svoje odločitve na te ugotovitve pri odločanju po mnenju tožnika ne bi smel opreti.

Tožba ni utemeljena.

Med strankama v postopku je sporna pravna narava denarnega nakazila v višini 245.000,00 EUR, ki ga je tožnik dne 12. 4. 2012 prejel od družbe A. d.o.o. Tožnik namreč nasprotuje stališču davčnega organa, da predstavlja omenjeni znesek obdavčljivi drugi dohodek v smislu 105. člena ZDoh-2 ter zatrjuje, da gre pri omenjenem znesku za posojilo, ki naj bi ga družbi tudi vrnil s pobotom. V dokaz trditvi, da omenjeni znesek predstavlja posojilo, je tožnik davčnemu organu v postopku predložil posojilno pogodbo, ki naj bi jo dne 12. 4. 2012 sklenil z družbo A. d.o.o. S posojilno pogodbo med družbo A. d.o.o. in družbo B. d.o.o. z dne 1. 1. 2011 ter s posojilno pogodbo med družbo A. d.o.o. ter C.C. z dne 23. 5. 2012 pa je tožnik v postopku dokazoval obstoj posojilnega razmerja med družbo A. d.o.o. in C.C.

Omenjene pogodbe pa tudi po presoji sodišča ne dokazujejo trditve tožnika, da je znesek, ki ga je prejel tožnik, predstavljal zgolj posojilo. Iz ugotovitev inšpekcijskega postopka namreč izhaja, da je družba A. d.o.o. za tožnika, ki je tudi njen direktor, izterjevala terjatve in nato tožniku na njegov osebni račun

nakazovala različno visoke denarne zneske. Omenjeno nakazilo v poslovnih knjigah družbe A. d.o.o. v času inšpekcijskega pregleda tudi ni bilo evidentirano kot posojilo. Vse tri posojilne pogodbe pa je v imenu družbe A. d.o.o. sklenil tožnik kot njen direktor. Navedene okoliščine utemeljeno postavljajo pod vprašaj pristnost posojilnih pogodb, ki naj bi jih družba A. d.o.o. sklenila s tožnikom in s kasneje izbrisano družbo B. d.o.o. oz. z C.C. kot edinim družbenikom in prevzemnikom terjatev ter obveznosti izbrisane družbe. Tožnik tudi ni z ničemer dokazal svojih trditev o vračilu zneska. Glede na obrazloženo je davčni organ tudi po presoji sodišča ravnal pravilno, ko je nakazilo zneska 245.000,00 EUR na osebni račun tožnika štel za drugi tožnikov dohodek v smislu 18. člena v zvezi s 105. členom ZDoh-2, ki je po zakonu obdavčljiv.

Neutemeljen je tudi očitek tožnika, da mu v postopku ni bila dana možnost, da se izjasni o dejstvih, ki so pomembna za odločitev. Pred izdajo izpodbijane odločbe je namreč davčni organ na prvi stopnji tožnika pisno seznanil s ključnimi ugotovitvami v inšpekcijskem postopku pri družbi A. d.o.o., na podlagi katerih je bila kasneje izdana izpodbijana odločba. V dopisu z dne 29. 1. 2014 je davčni organ tožniku tako pojasnil, zakaj meni, da je posojilna pogodba fiktivna in zakaj je mnenja, da predstavlja izplačilo zneska 245.000,00 EUR tožnikov drugi dohodek in ne posojilo. Davčni organ je ob tem tožnika pozval, naj se v roku 8 dni oglasi pri davčnem organu zaradi seznanitve z ugotovitvami postopka odmere dohodnine, tožnik pa je bil tudi poučen, da lahko, če želi, v tem roku organu tudi pošlje pisni odgovor z dokazili. Prav tako je bil tožnik opozorjen, da bo davčni organ nadaljeval s postopkom odmere dohodnine, in da bo odločil na podlagi razpoložljive dokumentacije, če se tožnik vabilu ne bo odzval oz. ne bo opravičil svojega izostanka. Tožnik se pri organu ni oglasil, je pa v vlogi z dne 7. 2. 2014 odgovoril na ugotovitve davčnega organa, predložil pa je tudi listine (posojilne pogodbe in izpis iz poslovnih knjig za obdobje od 1. 1. 2011 do 31. 12. 2011), ki po njegovem mnenju dokazujejo, da predstavlja nakazani znesek posojilo.

Pomanjkljivosti v obrazložitvi odločbe, zaradi katerih odločbe ni mogoče preizkusiti, predstavljajo v vsakem primeru bistveno kršitev pravil postopka (7. točka drugega odstavka 237. člena ZUP). Te pomanjkljivosti izpodbijane odločbe pa je v obravnavani zadevi odpravil pritožbeni organ, ki je v odločbi, s katero je odločil o pritožbi, na podlagi pooblastila iz tretjega odstavka 248. člena ZUP podrobneje pojasnil razloge za odločitev, odgovoril pa je tudi na trditve tožnika ter se opredelil do dokazov, ki jih je ta predložil v postopku.

Glede očitka tožnika, da davčni organ v postopku ni sestavil zapisnika na podlagi 140. člena ZDavP-2, pa sodišče pojasnjuje, da omenjena določba nalaga davčnemu organu dolžnost, da sestavi zapisnik v inšpekcijskem postopku. V postopku odmere dohodnine, v katerem je bila izdana izpodbijana odločba, pa organ ni bil dolžan sestaviti zapisnika, saj v postopku ni bilo opravljenih nobenih dejanj, o katerih bi bilo po prvem odstavku 74. člena ZUP treba pisati zapisnik. Ustna obravnava ni bila opravljena, ker se tožnik ni odzval vabilu davčnega organa, tožnik pa v postopku tudi ni dajal nobenih drugih ustnih izjav, zaradi katerih bi bilo treba sestaviti zapisnik.

Ker je torej izpodbijana odločitev pravilna in na zakonu utemeljena, je sodišče tožbo na podlagi prvega odstavka 63. člena Zakona o upravnem sporu (v nadaljevanju ZUS-1) kot neutemeljeno zavrnilo.

Zahtevo tožnika za povrnitev stroškov postopka je sodišče zavrnilo na podlagi četrtega odstavka 25. člena ZUS-1, ki določa, da v primeru, ko sodišče tožbo zavrne, vsaka stranka trpi svoje stroške postopka.

Datum zadnje spremembe: 30.03.2015