



**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 I U 884/2019-22

**Sodišče:** Upravno sodišče

**Oddelek:** Upravni oddelek

**ECLI:** ECLI:SI:UPRS:2022:I.U.884.2019.22

**Evidenčna številka:** UP00064250

**Datum odločbe:** 02.09.2022

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

**Področje:** DAVKI

**Institut:** dohodnina - odmera dohodnine - obnova postopka - rok za obnovo postopka - posojilna pogodba - navidezni pravni posel (simuliran pravni posel) - drugi dohodek - zastaranje pravice do odmere davka

**Zveza:** ZDavP-2 člen 89, 125, 125/1, 126, 126/6. ZDoh-2 člen 105, 105/3, 105/3-11

## Jedro

Tožniku ni uspelo dokazati, da je med tožnikom in družbo A., d.o.o. dejansko obstajalo posojilno razmerje. Sodišče se strinja, da so v postopku predložene le posojilne pogodbe, ki so tipske in predtiskane, ter da iz njih ni razviden predmet posojilne pogodbe. Pogodbe niso bile pisane in sestavljene v času nastanka posameznih poslovnih dogodkov, ampak so bile sestavljene le za namen DIN. V pogodbah je ročno izpolnjen znesek posojila in datum, določbe glede zavarovanja in roka zapadlosti so splošne in nedefinirane. Kot opozarja davčni organ, glede na osebni dohodek tožnika v letu 2009 (7.709,82 EUR) in višino prejetega posojila v letu 2009 (374.817,15 EUR), posojila tudi niso bila ustrezno zavarovana.

## Izrek

I. Tožba se zavrne.

II. Vsaka stranka trpi svoje stroške postopka.

## Obrazložitev

1. Z izpodbijano odločbo je prvostopenjski davčni organ tožniku v ponovnem postopku za leto 2009 odmeril dohodnino v znesku 152.695,10 EUR, pri čemer razlika med odmerjeno dohodnino in med letom plačanimi akontacijami, ob upoštevanju prejetega vračila, znaša 58.410,32 EUR. Ker je tožnik po odpravljeni odločbi

št. DT 07-10814-0 z dne 15. 10. 2015 poravnal obveznosti v višini 58.410,32 EUR, po izpodbijani odločbi ni doplačila dohodnine. Odločeno je bilo še, da posebni stroški niso nastali ter da pritožba ne zadrži izvršitve.

2. Iz obrazložitve izpodbijane odločbe izhaja, da je prvostopenjski davčni organ po dokončnosti prvotne odločbe o odmeri dohodnine za leto 2009 izvedel za nova dejstva. Davčni organ je namreč pri družbi A., d.o.o. opravil davčni inšpekcijski nadzor (v nadaljevanju DIN) in ugotovil nepravilnosti v zvezi z nakazovanjem večjih sredstev družbe na račun tožnika, oziroma za plačila računov tožnika ter gotovinske dvige, ki so bili v poslovnih knjigah družbe evidentirani kot posojilo, dano tožniku. Kljub formalno predloženim posojilnim pogodbam po vsebini ni bilo mogoče šteti, da gre za posojila, ampak je šlo za druge prejemke fizične osebe. Na podlagi novega dejstva je bil dne 9. 12. 2014 izdan sklep o obnovi postopka odmere dohodnine za leto 2009, tožniku pa dana možnost, da se izjavi o relevantnih dejstvih in okoliščinah. Tožnik je podal izjavo ter se skliceval na obsežno dokumentacijo, ki je bila predložena že v DIN pri družbi A., d.o.o. V obnovljenem postopku odmere dohodnine za leto 2009 je bila tako dne 15. 10. 2015 izdana odločba, s katero so bili tožniku v davčno osnovo za odmero dohodnine vključeni dohodki v višini 374.817,51 EUR, kot preostali drugi dohodki. Zaradi pomanjkljive obrazložitve je bila odločba z dne 15. 10. 2015 odpravljena in zadeva vrnjena v ponovni postopek. V ponovnem postopku je prvostopenjski davčni organ ponovno preveril vsa predložena dokazila in ugotovil, da tožnik pri družbi A., d.o.o. ni bil zaposlen. Že v DIN pri družbi A., d.o.o. je bilo ugotovljeno, da so posojilne pogodbe, sklenjene med navedeno družbo in tožnikom, tipske in predtiskane. Posojilne pogodbe so bile pisane za nazaj, pogodbe pa v poslovnih knjigah družbe A., d.o.o. niso bile izkazane kot posojilne pogodbe. Ugotovljeno je bilo še, da se posojila niso redno mesečno plačevala, pogodbe niso imele zavarovanja. Predloženi menična izjava in izjava o sprejemu solidarnega poroštva sta predtiskani, iz menice ni razvidno, pri kateri banki se opravijo transakcije. Menične izjave in posledično tudi bianco menice so pisane naknadno, saj se ne nanašajo na posamezno dano posojilo in se tudi datumsko ne ujemajo z izjavo solidarnega poroka. Tožnik je na podlagi posojilnih pogodb s strani družbe A., d.o.o. prejel veliko več denarnih sredstev, kot je prejel osebnega dohodka. S sredstvi družbe je financiral svoje privatno življenje. Iz posojilnih pogodb ni razviden predmet posojilne pogodbe, pogodbe so tipske in predtiskane, iz dokumentacije tudi ni bilo razvidno, da bi tožnik prejela sredstva v višini 374.817,51 EUR vrnil na račun družbe A., d.o.o. Posledično je prvostopenjski davčni organ dvignjeno ali prenakazano gotovino ter plačila računov, za katera ni bilo podanih verodostojnih dokazil, štel za tožnikov preostali drugi dohodek. Iz poslovnih knjig družbe A., d.o.o. namreč izhaja, da so posojila povezanim fizičnim osebam (tožniku, B. B. in C. C.) evidentirana na podlagi izpiskov transakcijskega računa, na podlagi prejetih računov za opravljene storitve fizičnim osebam in na podlagi internih listin "nalogov za knjiženje" in ne na podlagi med postopkom nadzora predloženih posojilnih pogodb ali drugih verodostojnih listin.

3. Pritožbo tožnika je Ministrstvo za finance kot drugostopenjski davčni organ z odločbo št. DT-499-01-889/2018-2 z dne 25. 3. 2019 zavrnilo kot neutemeljeno. V postopku je bilo ugotovljeno, da je tožnik z računov pravne osebe prejemal sredstva, ni pa uspelo tožniku dokazati, da bi prejela sredstva porabil za namene poslovanja družbe oz. da bi mu bila na tak način dejansko dana posojila. Da je pri direktnih plačilih računov storitev oz. blaga šlo za privatno potrošnjo niti ni sporno. Tožnik je v obdobju od 1. 1. 2009 do 30. 6. 2011 pridobil največ denarnih sredstev iz naslova posojil (778.165,00 EUR), dvigov gotovine (280.160,00 EUR) in naslova plačil računov (41.118,59 EUR). Kot pojasni toženka, se v postopku z vidika dohodnine obravnava narava dohodkov, ki jih je tožnik z računa pravne osebe prejel na svoj račun. Narava dohodka se dokazuje z verodostojnimi listinami, ki nedvoumno kažejo na poslovni dogodek in ki vsebujejo ustrezne podatke za knjiženje. Dokazno breme je na strani zavezanca. V primeru nepojasnjenih dvigov s transakcijskega računa oziroma plačil računov fizičnih oseb, mora zavezanec dokazati, da so bila dvignjena sredstva porabljen za namene poslovanja družbe, sicer gre v skladu z ZDoh-2 za obdavčljive dohodke fizičnih oseb. Tožnik zneskom ni ugovarjal, sporno je le, ali je tožniku uspelo dokazati, da je od družbe A.,

d.o.o. prejel 374.817,51 EUR posojil. Družba A., d.o.o. je brez vsake pravne podlage nakazovala denar na račun tožnika in to na način in v zneskih, ki za posojila niso običajni. Izjava o sprejemu solidarnega poroštva, sestavljena dne 2. 1. 2009 za vse posojilne pogodbe, ki jih bo družba A., d.o.o. kot posojilodajalka sklenila v letu 2009, je splošna in nedefinirana, ne vsebuje nikakršnih zneskov in omejitev in kot taka med nepovezanimi osebami ne bi bila mogoča. Sklenjeni posli, iz katerih morajo biti razvidne pravice in obveznosti pogodbenih strank, morajo biti zavedeni v poslovnih knjigah, zanje mora obstajati tudi sledljiva dokumentacija, česar pa v konkretnem primeru ni bilo. Ker že sama posojila niso bila dokazana, posledično tudi predložene izjave o sprejemu solidarnega poroštva oz. potrdila o zavarovanju le-teh ni mogoče upoštevati kot verodostojnih. Ker je šlo za posle med povezanimi osebami, je še toliko bolj verjetno, da izplačani zneski niso imeli narave posojila, zato je toženka pritrnila prvostopnemu davčnemu organu, da tožnik ni dokazal prejema posojil, ki bi jih bil dolžan vrniti, temveč je prejel dohodke, ki so obdavčljivi z dohodnino.

4. Tožnik vloga tožbo, v kateri pojasnjuje, da je bil kršen 89. člen Zakona o davčnem postopku (v nadaljevanju ZDavP-2), ki določa, da se po preteku 5 let od vročitve odločbe zavezanca za *davek*, obnova po uradni dolžnosti ne more več začeti. Sicer pa tožnik pojasnjuje, da ne obstaja predpis, ki bi določal, da lahko posojilodajec, ki je davčni zavezanec, sklepa posojilne pogodbe le z osebami, s katerimi ima sklenjene pogodbe o zaposlitvi. Posojilne pogodbe so bile predložene v davčnem postopku, ki je bil podlaga za obnovo odmere dohodnine zoper tožnika, in tudi poknjžene kot posojila v poslovnih knjigah davčnega zavezanca A., d.o.o. Tožnik toženki očita kršitev načela materialne resnice, saj ta sploh ni ocenila dejstva, da so bila vsa posojena sredstva poravnana. Tudi zaključek organa, da posojilne pogodbe ne morejo služiti kot dokaz o dejanskih finančnih transakcijah, saj gre za listine, ki jih je glede na obliko mogoče zapisati tudi za nazaj, ni pravilen. Nesporno je, da so bili v postopku predloženi listinski dokazi, posojilne pogodbe v pisni obliki, toženka pa ne pojasni, zakaj le-te šteje za neverodostojne. Pogodbene stranke prosto urejajo svoja medsebojna pravna razmerja, vendar ne v nasprotju z zakonom in moralo. Tožniku ni poznan noben predpis, ki bi določal, na kakšen način mora biti dano posojilo, kot tudi, da izplačila v gotovini niso mogoča ali pa so celo prepovedana. Nesporno je, da z izplačilom gotovinskega posojila ni bil kršen nikakršen zakon, saj pogodbene stranke prosto določata, v kakšni obliki bo posojilodajalec dal posojilo posojilojemalcu. Za veljavnost pogodbe ni predpisana posebna obličnost, prav tako ni prepovedano ali izključeno sklepanje pogodb s pomočjo ustreznih obrazcev, ki služijo za lažje poslovanje gospodarskih družb. Iz posojilnih pogodb je sicer jasno razviden predmet posojilne pogodbe, določena je količina nadomestnih stvari v denarnem znesku in rok vračila. Pri tem ne obstaja nikakršna obveznost sklepanja zavarovalnih poslov, ampak je to prepuščeno poslovni avtonomiji pogodbenih strank. Izpodbijana odločba in tudi druge odločbe niso ustrezno obrazložene, saj se toženka ne opredeljuje do bistvenih argumentov tožnika. Sodišču glede na navedeno predlaga, da izpodbijano odločbo v celoti odpravi.

5. Toženka v odgovoru na tožbo v celoti prereka tožbene navedbe in vztraja pri razlogih iz obrazložitev obeh odločb. Predlaga zavrnitev tožbe.

6. V zadevi je bila opravljena glavna obravnava, na kateri je sodišče vpogledalo upravne spise zadeve.

7. Tožba ni utemeljena.

8. Izpodbijana odločba je bila izdana v postopku odmere dohodnine, ki je bil obnovljen, saj je davčni organ izvedel za nova dejstva, in sicer je bilo, kot se to navaja v izpodbijani odločbi (str. 2), v DIN pri družbi A., d.o.o. ugotovljeno, da je tožnik s strani omenjene družbe prejel skupno 374.817,51 EUR denarnih sredstev, ki so bila evidentirana kot posojila tožniku. Ker tožnik pri družbi A., d.o.o. ni bil zaposlen, je davčni organ dvignjeno ali prenakazano gotovino ter plačila računov za fizične osebe, za katere ni bilo podanih

verodostojnih dokazil, štel za njegov preostali drugi dohodek na podlagi 11. točke tretjega odstavka 105. člena ZDoh-2. V omenjenem DIN pri pravni osebi tožnik sicer ni sodeloval, pred izdajo izpodbijane odločbe pa je bila tožniku dana možnost izjave o dejstvih in okoliščinah, pomembnih za izdajo odločbe v obnovljenem postopku odmere dohodnine za leto 2009.

9. Uvodoma sodišče v zvezi s tožnikovim ugovorom, da je davčni organ začel postopek obnove po preteku zakonsko določenega roka, pojasnjuje, da je v drugem odstavku 89. členu ZDavP-2 določen rok za začetek obnove postopka, in sicer subjektivni rok šest mesecev od dneva, ko je bilo mogoče navesti nova dejstva oziroma uporabiti nove dokaze, oz. objektivni rok petih let od vročitve odločbe zavezancu za *davek*. Kot izhaja iz obrazložitve izpodbijane odločbe, je bila tožniku z odločbo št. DT 07-10814-1 z dne 31. 3. 2010 odmerjena dohodnina za leto 2009. Davčni organ je izvedel za nova dejstva dne 17. 11. 2014, ko je bil izdan inšpekcijski zapisnik št. DT 0610-4274/2011-16 (07-2300-1-07), po opravljenem DIN pri družbi A., d.o.o. Dne 9. 12. 2014 je davčni organ izdal sklep o obnovi postopka odmere dohodnine za leto 2009, s tem pa je bila začeta obnova postopka. Glede na drugi odstavek 89. člena ZDavP-2 je bila torej obnova postopka začeta znotraj šestmesečnega subjektivnega roka (za nova dejstva je davčni organ izvedel 17. 11. 2014, sklep o obnovi postopka je bil izdan 9. 12. 2014), kot tudi znotraj petletnega objektivnega roka (odmerna odločba za leto 2009 je bila izdana 31. 3. 2010, tožniku je bila vročena 15. 4. 2010, sklep o obnovi postopka je bil izdan 9. 12. 2014). Tožnikova navedba, da se obnova ne bi smela začeti, glede na zgoraj pojasnjeno torej ni pravilna.

10. V zvezi s tožnikovim ugovorom glede zastaranja odmerne odločbe sodišče pojasnjuje, da podlago za zastaranje pravice do odmere davka daje prvi odstavek 125. člena ZDavP-2, po katerem pravica do odmere davka zastara v petih letih od dneva, ko bi bilo treba *davek* napovedati, obračunati, odtegniti in odmeriti (relativno zastaranje). V skladu z določbo prvega odstavka 126. člena ZDavP-2 zastaranje pravice do odmere davka pretrga vsako uradno dejanje davčnega organa z namenom odmere davka in o katerem je zavezanec za *davek* obvešččen. V skladu s šestim odstavkom 126. člena ZDavP-2, ne glede na določbe o zastaranju pravice do odmere in izterjave, davčna obveznost preneha, ko poteče deset let od dneva, ko je zastaranje prvič začelo teči, razen če je bilo zastaranje pravice do izterjave zadržano. V tem primeru se čas zadržanja ne šteje v čas zastaralnega roka (absolutno zastaranje).

11. Iz izpodbijane odločbe izhaja, da je bila tožniku dohodnina za leto 2009 odmerjena z odločbo št. DT 07-10814-1 z dne 31. 3. 2010. Dne 9. 12. 2014 je bil izdan sklep o obnovi postopka odmere dohodnine za leto 2009 št. DT 4210-15269/2014-2 08-150-1-13. Odmerna odločba z dne 31. 3. 2010 je bila odpravljena z odločbo št. DT 07-10814-0 z dne 15. 10. 2015, le-ta pa je bila odpravljena in nadomeščena z izpodbijano odločbo. Ob upoštevanju predhodno citiranih določb ZDavP-2 absolutno zastaranje pravice do odmere dohodnine za leto 2009 (rok 10 let, odkar je zastaranje prvič začelo teči) do dneva izdaje izpodbijane odločbe dne 29. 10. 2018 še ni nastopilo. Prav tako do dneva izdaje izpodbijane odločbe ni nastopilo relativno zastaranje. Sodišče namreč ugotavlja, da je bil petletni relativni zastaralni rok pretrgan najprej z izdajo sklepa o obnovi postopka dne 9. 12. 2014, nato pa še z izdajo odmerne odločbe z dne 15. 10. 2015. Po presoji sodišča sta oba davčna organa pravilno ugotovila, da tako absolutno kot tudi relativno zastaranje pravice do odmere davka do dneva izdaje izpodbijane odločbe še ni nastopilo.

12. V zvezi s samo odmero dohodnine in vključitvijo dohodkov v višini 374.817,51 EUR v davčno osnovo kot preostali drugi dohodki, pa sodišče pojasnjuje naslednje. Po določbah ZDoh-2 so v obdavčitev zajeti vsi dohodki in dobički fizičnih oseb, prejeti v davčnem letu, razen tistih, ki so izrecno izvzeti. Pri tem je dohodek mišljen kot kategorija v najširšem pomenu besede in se odraža v vsakem povečanju ekonomske blaginje posameznika. Kot z dohodnino obdavčeni t.i. drugi dohodki so v 105. členu ZDoh-2 opredeljeni tisti

dohodki fizičnih oseb, ki jih ni mogoče uvrstiti med katere od ostalih obdavčljivih dohodkov po zakonu in niso po izrecnih določbah ZDoh-2 oproščeni oziroma opredeljeni kot taki, da se ne všteta v davčno osnovo. Definicija drugih dohodkov je odprta, po navedbah predlagatelja zakona zato, 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. Določene vrste drugih dohodkov (nagrade, darila) so navedene primeroma in ne pomenijo zaključenega nabora te kategorije dohodkov (tako sodba Upravnega sodišča I U 1564/2011). Po določbi 11. točke tretjega odstavka 105. člena ZDoh-2 se tako med druge dohodke vključuje tudi vsak dohodek, ki se ne šteje za dohodek iz zaposlitve, za dohodek iz dejavnosti, za dohodek iz osnovne kmetijske in osnovne gozdarske dejavnosti, za dohodek iz oddajanja premoženja v najem in iz prenosa premoženjske pravice ter za dohodek iz kapitala in ni dohodek, ki se ne šteje za dohodek po tem zakonu, oz. ni dohodek, oproščen plačila dohodnine po tem zakonu.

13. Iz zgoraj navedenega izhaja, da 11. točka tretjega odstavka 105. člena ZDoh-2 zagotavlja, da so v polje obdavčljivosti vključeni vsi dohodki, ki ustrezajo splošnemu pojmu dohodka, kot ga opredeljuje 15. člen ZDoh-2, vendar jih ni mogoče uvrstiti v nobeno od konkretnejše navedenih vrst dohodkov ali v katerega od povsem specifičnih tipov prejemkov, ki jih ZDoh-2 opredeljuje kot obdavčljive dohodke - gre za krovno določbo.<sup>1</sup> Dohodek je pri tem treba razumeti v pomenu, kot ga ima ta beseda v splošnem jeziku.<sup>2</sup>

14. V obravnavanem primeru ni sporno, da je tožnik s strani družbe A., d.o.o. v letu 2009 na tri načine (kot posojilo, dvig gotovine, plačilo računov) prejel sredstva v skupni višini 374.817,51 EUR, ki jih davčnemu organu ni napovedal. Prav tako ni sporno, da je pri direktnih plačilih računov storitev oz. blaga šlo za privatno potrošnjo. Sporna ostaja pravna narava teh prejemkov oziroma zaključek davčnega organa, da tožnik s predloženimi dokazi zatrjevanih posojil ni dokazal.

15. Po določbi 76. člena ZDavP-2 mora zavezanec za *davek* za svoje trditve v davčnem postopku predložiti dokaze. Davčni organ mora dokazati dejstva, na podlagi katerih davčna obveznost nastane ali ne nastane oziroma se poveča ali zmanjša. Če ta zakon ali zakon o obdavčenju ne določa drugače, mora zavezanec za *davek* dokazati svoje trditve, na podlagi katerih se davčna obveznost zmanjša. Po 77. členu ZDavP-2 dokazuje zavezanec svoje trditve v davčnem postopku praviloma s pisno dokumentacijo ter poslovnimi knjigami in evidencami, ki jih vodi v skladu s tem zakonom ali zakonom o obdavčenju, lahko pa predlaga izvedbo dokazov tudi z drugimi sredstvi.

16. V davčnem postopku je procesno dokazno breme porazdeljeno tako, da mora zavezanec za *davek* predlagati dokaze za svoje trditve in če je mogoče te dokaze tudi predložiti. Ta zahteva ne velja za dejstva, na katera zavezanec opira svoj zahtevek, temveč tudi za dejstva na katera v postopku opira svoje ugovore proti ugotovitvam davčnega organa. Procesno dokazno breme se torej izraža v procesni aktivnosti zavezanca za *davek*, ki mora najprej zatrjevati dejstva, ki so mu v korist, nato omogočiti njihovo dokazovanje s postavitvijo substanciranih dokaznih predlogov oziroma s predložitvijo tistih dokazov, ki jih je mogoče predložiti. Substanciranje dokaznega predloga pa pomeni določno navedbo o ugotovitvi katerega dejstva dokaz služi in v čem je pravna relevantnost tega dejstva in je del dokaznega bremena stranke.<sup>3</sup>

17. Glede na zgoraj navedeno je bil tožnik pozvan, da prejeta sredstva v višini 374.817,51 EUR pojasni in k svojim trditvam predloži dokaze. Tožnik je namreč že v upravnem postopku, enako kot v tožbi, pojasnjeval, da je s strani družbe A., d.o.o. prejel sredstva na podlagi posojilnih pogodb. Vendar kot izhaja iz obrazložitve izpodbijane odločbe, navedeno pa ugotavlja tudi sodišče po vpogledu v upravne spise, tožnik posojilnih pogodb, razen štirih, ki pa se ne nanašajo na tožnika, temveč na C. C. in zato v tem postopku niso upoštevne, ni predložil. Davčni organ je posledično sam pridobil dokumentacijo zbrano v DIN pri družbi A., d.o.o. in pri

tem ugotovil, da iz inšpekcijskih ugotovitev pri družbi A., d.o.o. izhaja, da predložene posojilne pogodbe niso bile sestavljene pred samim dogodkom, ampak so bila posojila v poslovnih knjigah družbe evidentirana na podlagi izpiskov iz transakcijskega računa, pogodbe pa sestavljene po tem, ko so bila sredstva že nakazana. Dokumenti torej niso bili pisani in sestavljeni v času nastanka posameznih poslovnih dogodkov, torej takrat, ko naj bi nastala posojilna razmerja, ampak so bili sestavljeni kasneje. Sklenjeni posli, iz katerih morajo biti razvidne pravice in obveznosti pogodbenih strank, morajo namreč biti zavedeni v poslovnih knjigah, zanje mora tudi obstajati sledljiva dokumentacije, kar pa v konkretnem primeru ni bilo izpolnjeno oz. za to tožnik ni predložil dokazov.

18. Sodišče se sicer strinja s tožnikom, da ne obstaja predpis, ki bi določal, da posojilodajalec, ki je davčni zavezanec, lahko sklepa posojilne pogodbe le z osebami, s katerimi ima sklenjene pogodbe o zaposlitvi. Prav tako sodišče pritrjuje tožniku, da za veljavnost posojilne pogodbe ni predpisana posebna obličnost, še posebej ni prepovedano ali izključeno sklepanje pogodb s pomočjo predtiskanih obrazcev. Res je tudi, da z izplačilom gotovinskega posojila ni kršen noben zakon, saj pogodbeni stranki prosto določata v kakšni obliki bo posojilodajalec dal posojilojemalcu posojilo. S sklicevanjem na navedeno tožnik v tožbi vztraja, da so bile med tožnikom in družbo A., d.o.o. sklenjene posojilne pogodbe, sestavljene v skladu z zakonskimi določbami. Ne glede na navedeno sodišče pritrjuje davčnemu organu, da tožniku ni uspelo dokazati, da je med tožnikom in družbo A., d.o.o. dejansko obstajalo posojilno razmerje. Sodišče se strinja, da so v postopku predložene le posojilne pogodbe, ki so tipske in predtiskane, ter da iz njih ni razviden predmet posojilne pogodbe. Pogodbe niso bile pisane in sestavljene v času nastanka posameznih poslovnih dogodkov, ampak so bile sestavljene le za namen DIN. V pogodbah je ročno izpolnjen znesek posojila in datum, določbe glede zavarovanja in roka zapadlosti so splošne in nedefinirane. Kot opozarja davčni organ, glede na osebni dohodek tožnika v letu 2009 (7.709,82 EUR) in višino prejetega posojila v letu 2009 (374.817,15 EUR), posojila tudi niso bila ustrezno zavarovana. Predložene listine so bile tako pomanjkljive, da jih ni bilo mogoče šteti za verodostojne, drugih dokazov pa tožnik ni predložil. Kljub temu, da morajo biti iz sklenjenih poslov razvidne pravice in obveznosti pogodbenih strank, sklenjeni posli morajo biti zavedeni v poslovnih knjigah, zanje pa mora obstajati tudi sledljiva dokumentacija, navedeno v konkretnem primeru ni bilo izpolnjeno. Nasprotno, posojila so bila v poslovnih knjigah družbe A., d.o.o. evidentirana na podlagi izpiskov iz transakcijskega računa, na podlagi prejetih računov za opravljene storitve in na podlagi internih listin "nalogov za knjiženje" in ne na podlagi posojilnih pogodb, ki so bile kot že rečeno sestavljene in predložene davčnemu organu šele v postopku DIN. Tožniku tudi ni uspelo dokazati, da je prejeta posojila družbi A., d.o.o. vrnil. V postopku niso bili predloženi podatki o tem, katera posojila in kdaj so zapadla v plačilo in tudi nobena dokazila o tem, da so bila posojila vrnjena, razen (ponovno) naknadno predložena izjava D. z dne 24. 11. 2014, da je stanje posojil enako 0, kar pa tudi po mnenju sodišča ni zadosten dokaz o tem, da so bila posojila vrnjena. Davčni organ je glede na navedeno, tudi po presoji sodišča, pravilno zaključil, da je družba A., d.o.o. brez vsake pravne podlage nakazovala denar na račun tožnika na način in v zneskih, ki za posojila niso običajni.

19. Vsi dokazi, ki jih je tožnik predložil, so bili v postopku pred izdajo izpodbijane odločbe izvedeni, z njimi pa tožnik tudi po presoji sodišča zatrjevanih posojil ni uspel dokazati. Sodišče se strinja s presojjo izvedenih dokazov in sklepom o dejanskem stanju, ki na podlagi vseh dejstev in okoliščin, ki so bila ugotovljena v davčnem postopku, izhaja iz izpodbijane odločbe in odločbe o pritožbi. Nasprotno pa tožnik sodišča s tožbenimi trditvami in ugovori ni uspel prepričati. Očitek, da so zaključki davčnega organa, ki jih izpostavlja tožnik, neizkazani in brez pravno relevantne podlage, je ob dejanskih ugotovitvah, ki izhajajo iz izpodbijane odločbe, očitno neutemeljen.

20. Glede na navedeno v tem upravnem sporu tožbena trditev, da je tožnik od družbe A., d.o.o. prejel za

374.817,51 EUR posojil, ostaja nedokazana, posledično je pravilen zaključek davčnega organa, da navedeni znesek predstavlja tožnikove ostale druge dohodke po 11. točki tretjega odstavka 105. člena ZDoh-2. Tožba torej ni utemeljena, sodišče pa tudi ni našlo nepravilnosti, na katere pazi uradoma (ničnost), zato je tožbo zavrnilo na podlagi prvega odstavka 63. člena Zakona o upravnem sporu (v nadaljevanju ZUS-1).

21. Odločitev o stroških postopka temelji na četrtem odstavku 25. člena ZUS-1, po katerem v primeru, če sodišče tožbo zavrne, trpi vsaka stranka svoje stroške postopka.

-----  
<sup>1</sup> Povzeto po odločbi USRS U-I-497/18-17 z dne 20. 1. 2022, tč. 19.

<sup>2</sup> Prav tam, tč. 22.

<sup>3</sup> Tako N. Hudej v Davčno pravo med teorijo in prakso s komentarjem, od 70. - 90. člena ZDavP-2, Založba Uradni list RS, Ljubljana 2021, str. 388 in 389.

**Datum zadnje spremembe:** 21.03.2023