



**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 594/2020-10

Sodišče: Upravno sodišče

Oddelek: Upravni oddelek

ECLI: ECLI:SI:UPRS:2022:I.U.594.2020.10

Evidenčna številka: UP00064244

Datum odločbe: 30.08.2022

Senat, sodnik posameznik: mag. Slavica Ivanović (preds.), Adriana Hribar Milič (poroč.), mag. Mojca Muha

Področje: DAVKI

Institut: dohodnina - odmera dohodnine - obnova postopka - kapitalski delež - prodaja poslovnega deleža - navidezni pravni posel (simuliran pravni posel) - drugi dohodek

Zveza: ZDavP-2 člen 74, 74/3, 89, 89/1. ZDoh-2 člen 105, 105/3, 105/3-11

Jedro

Davčni organ je iz prilog, ki jih je tožnik predložil v postopku obnove odmere dohodnine za leto 2011, preveril navedbe tožnika, da je bilo opravljeno večje število transakcij, zlasti v letu 2012, iz enega bančnega računa tožnika na drugega, odprtega pri banki A., d.d., vendar iz opisa namena nakazil ni bil razviden namen "trajnikov". Pri tem davčni organ ugotavlja, da opis namena transakcij "prenos ali transfer of savings" še dodatno dokazuje, da je tožnik dejansko prejel dohodke, ki jih davčni organ po presoji sodišča pravilno opredeljuje kot drug dohodek po 11. točki tretjega odstavka 105. člena ZDoh-2.

Izrek

I. Tožba se zavrne.

II. Vsaka stranka trpi svoje stroške postopka

Obrazložitev

1. Z izpodbijano odločbo je Finančna uprava Republike Slovenije (v nadaljevanju prvostopenjski, davčni, tudi finančni organ) odločbo 10-17604-0 z dne 24. 4. 2012 o odmeri dohodnine za leto 2011 odpravila in nadomestila s to odločbo. Tožniku je za leto 2011 odmerila dohodnino v znesku 66.176,53 EUR. Razlika med odmerjeno dohodnino in med letom plačanimi akontacijami dohodnine v skupni višini 43.487,92 EUR, znaša

22.688,61 EUR. Po odpravljeni odmerni odločbi je tožnik plačal 82,53 EUR, zato mora po tej odmerni odločbi plačati še razliko v višini 22.606,08 EUR v roku 30 dni od dneva vročitve te odločbe na podračun, ki ga navaja. Po poteku tega roka se zaračunajo zamudne obresti in začne postopek davčne izvršbe. Posebni stroški v tem postopku niso nastali. Stranka trpi svoje stroške postopka. Pritožba ne zadrži izvršitve.

2. Iz obrazložitve izpodbijane odločbe izhaja, da je davčni organ v skladu z določbo prvega odstavka 89. člena Zakona o davčnem postopku (v nadaljevanju ZDavP-2) 30. 9. 2016 izdal sklep DT 4210-5308/2016-2 08-211-08 o obnovi postopka, ker je izvedel za nova dejstva oz. našel nove dokaze. Tožniku je bila 30. 9. 2016 dana možnost, da se v postopku izjavi o dejstvih in okoliščinah, pomembnih za odmero dohodnine za leto 2011. Tožnik se je pozivu odzval. V obnovljenem postopku je bilo ugotovljeno, da v odmero ni bil vključen dohodek v celoti. Po dokončnosti odmerne odločbe je davčni organ izvedel za nova dejstva, na podlagi katerih je bila davčna osnova za odmero dohodnine za leto 2011 določena drugače od prvotno ugotovljene. Davčni organ je pri tožniku opravil naknadni davčni inšpekcijski nadzor (v nadaljevanju DIN) davka od drugih dohodkov za obdobje od 1. 1. 2008 do 31. 12. 2012, o čemer je bil 22. 6. 2016 sestavljen zapisnik DT 0610-2070/2013-26 08-530-17. Na podlagi slednjega je bil tožniku izdan predhodno citirani sklep o obnovi postopka, poziv k sodelovanju in ugotovljeni dodatni dohodki v višini 141.288,00 EUR ter akontacija dohodnine v višini 35.322,00 EUR.

3. Tožnik je 28. 10. 2016 pojasnil, da je zoper odločbo, izdano v postopku DIN vložena pritožba, ker je sporen temelj in višina obdavčitve. Tožnik je izkazal pravno podlago za sporne prihodke, ki pa jo je davčni organ zavrnil in s tem kršil načelo materialne resnice. Večje število transakcij v letu 2012 se nanaša na nakazila iz enega tožnikovega bančnega računa na drugega, ki je odprt pri banki A., d.d., kjer ima tožnik trajnike. Od leta 1994 do 30. 6. 2005 je bil tožnik zaposlen v avstrijski družbi B., GmbH in imel v Avstriji odprt bančni račun. Tudi iz tega računa so bila nakazana določena sredstva na tožnikov bančni račun pri banki A., d.d.

4. Davčni organ je v postopku obnove odmere dohodnine ugotovil, da je pritožbeni organ predhodno navedeno pritožbo zavrnil. V tej zadevi je tožnik sprožil upravni spor, v katerem je sodišče zadevo vrnilo v ponovno odločanje, v katerem je prvostopenjski organ 9. 11. 2018 izdal odločbo 0610-2070/2013-54 08-545-09, v kateri pa se podatki o tožnikovih dohodkih niso spremenili. Davčni organ je preveril podatke in izjave tožnika z dne 28. 10. 2016 in iz zapisnika DIN, kot tudi iz odločbe, izdane v postopku DIN in ugotovil, da je v ponovnem postopku DIN davka od drugih dohodkov za obdobje od 1. 1. 2008 do 31. 12. 2012 ključna ugotovitev, da je imel tožnik delež v družbi C., Liechtenstein. Trditev tožnika, da je bil zapisnik DIN izdan brez njegovega sodelovanja, je neutemeljena. Tožnik je imel možnosti v tem postopku navajati dejstva in predložiti dokaze, ki vplivajo na odločitev ponovnega DIN na podlagi sklepa 0610-2070/2013-47 08-545-09 z dne 31. 7. 2018, kot tudi v pripombah na zapisnik 0610-2070/2013-53 08-545-09 z dne 25. 9. 2018. Ker tožnik ni predložil verodostojnih dokazov o vplačilu kapitala oz. o pridobitvi deleža, njegova trditev o lastništvu deleža, ni izkazana. Tožnik tako ni imel v lasti deleža v družbi C., Liechtenstein. Tudi do prodaje po pogodbi "share sale and purchase agreement" z dne 25. 4. 2000, ni moglo priti. Obstajajo pa tudi drugi razlogi, ki jih davčni organ utemeljuje, zaradi katerih je navedena pogodba navidezni posel. Na podlagi navedenega davčni organ ugotavlja, da je pogodba z dne 25. 4. 2000 med tožnikom kot prodajalcem in družbo D., Territory of teh British Virgin Islands kot kupcem absolutno navidezna (fiktivna). Pogodbeni stranki sta jo sklenili z namenom, da bi davčnemu organu lažno prikazali, da je med njima sklenjen takšen posel, v njunem medsebojnem razmerju pa takšnega učinka posla nista želeli. Tožnik davčnemu organu, kljub zahtevi iz sklepa z dne 21. 1. 2016, ni pojasnil koliko mu kupec še dolguje. Družba, na katero je bil poslovni delež, ki je bil predmet navedene prodaje, prenesen, je bila likvidirana v štirih mesecih. Navedeno kaže, da kupec ni imel motiva za nakup deleža, marveč je želel le prenesti denarna sredstva na bančni račun tožnika.

5. Iz listin, ki jih je tožnik predložil v postopku obnove odmere dohodnine za leto 2011 glede tožnikovih navedb, da je bilo opravljeno večje število transakcij med tožnikovimi bančnimi računi, davčni organ ugotavlja, da je iz predloženih prilog mogoče ugotoviti le, da je kot namen navedeno "transfer savings". Ni jasno razviden namen trajnikov, saj tako naveden opis transakcij dodatno dokazuje, da je tožnik v obravnavanem davčnem letu dejansko prejel dohodke, ki jih je davčni organ opredelil kot drug dohodek po 11. točki drugega odstavka 105. člena Zakona o dohodnini (v nadaljevanju ZDoh-2). Glede na navedeno je prvostopenjski organ v odmero vključil tudi dodatni dohodek v znesku 141.288,00 EUR in akontacijo dohodnine v znesku 35.322,00 EUR. Davčni organ je na podlagi svojih podatkov in podatkov tožnika odmeril dohodnino za leto 2011 v višini 66.176,53 EUR, kar je razvidno na straneh 3 do 5 obrazložitve izpodbijane odločbe.

6. Drugostopenjski organ je tožnikovo pritožbo zoper izpodbijano odločbo zavrnil. Glede obnove postopka odmere dohodnine tožniku za leto 2011 se pritožbeni organ sklicuje na 89. člen ZDavP-2 ter na straneh 3 in 4 obrazložitve pojasnjuje izpolnjevanje pogojev v konkretnem primeru za obnovo postopka. Šteje se, da je davčni organ izvedel za nova dejstva na dan sestave zapisnika DIN z dne 22. 6. 2016. V ponovljenem postopku DIN pa davčni organ ni izvedel novih dejstev. Nova dejstva in dokaze je prvostopenjski organ dovolj utemeljeno izkazal. Meritorno odločbo, ki je predmet obnove postopka, pa je davčni organ izdal na podlagi podatkov, zbranih v prejšnjem postopku in v postopku obnove. Tožnik je bil vabljen, da se o zadevi izjasni, ter da se opredeli do obnovitvenih razlogov, na kar se je tožnik odzval ter ugovarjal tako višini, kot tudi temelju obdavčitve ter pojasnil pravo podlago za posamezne transakcije, o čemer je bil sestavljen zapisnik. Iz obrazložitve izpodbijane odločbe izhaja, da je prvostopenjski organ preučil tožnikove navedbe, ki jih je 28. 10. 2016 podal na zapisnik in navedbe, ki jih je podal tekom DIN na zapisnik in na izdano odločbo, ter ugotovil, da podana dejstva in okoliščine ne vplivajo na že ugotovljeno dejansko stanje. Po presoji pritožbenega organa se je prvostopenjski organ seznanil z vsemi relevantnimi dokazi in se opredelil do tožnikovih predlogov. Ni bil pa v postopku odmere dohodnine dolžan voditi ponovnega DIN za zadevo, glede katere je bil DIN že zaključen. Ločiti je potrebno med DIN zoper pravno osebo, v katerem fizična oseba, ki se ji pripišejo določeni dohodki, nima možnosti sodelovati in lahko svoje pravice in pravne koristi zavaruje zgolj v postopku odmere dohodnine in postopek DIN, ki se vodi zoper fizično osebo. Sklicuje se na 73. člen Zakona o splošnem upravnem postopku (v nadaljevanju ZUP). Tožnik je imel možnost sodelovanja v inšpekcijskem postopku, zato pritožbenih navedb s katerimi zahteva ponovno ugotavljanje dejanskega stanja na podlagi istih dokazov ni več možno uveljavljati. Zoper tožnika se je vodil poseben ugotovitveni postopek, v katerem se je davčni organ opredelil do vseh tukaj ponovno navedenih obširnih tožnikovih ugovorov in navedb, podanih tekom ponovnega postopka, obrazloženo pa je tudi zavrnil predlagane dokazne predloge tožnika. Ne strinja se z navedbami tožnika, da je Upravno sodišča RS v sodbi, s katero je tožbi tožnika ugodilo in odločbo davčnega organa 0610-2070/2013-32 08-530-17 z dne 5. 8. 2016 davčni organ opozorilo na nepošten postopek. V navedenem primeru je bilo potrebno v ponovnem postopku ugotoviti ali gre za navidezne posle ali pa za zlorabo predpisov (tretji ali pa četrti odstavek 74. člena ZDavP-2). V ponovnem postopku je davčni organ v skladu z napotki sodišča posel prodaje deleža podjetja C. opredelil kot navidezen posel. Pogodbo o prodaji in nakupu poslovnega deleža z dne 25. 4. 2000 med tožnikom kot prodajalcem in D., inc. Territory of British Virgin Islands kot kupcem je davčni organ opredelil kot absolutno navidezno. Pogodbeni stranki sta jo sklenili le z namenom, da bi davčnemu organu lažno prikazali, da je med njima sklenjen takšen posel, v njunem medsebojnem razmerju pa takšnega učinka posla nista želeli. Posledično zneskov, plačanih s strani družbe D., inc. Territory of British Virgin Islands na račun tožnika ni mogoče obravnavati v smislu plačila kupnine. Ker tožnik v pritožbi zoper odločbo o odmeri dohodnine navaja zgolj ugovore, ki se nanašajo na ugotovitve, o katerih se je vodil poseben postopek, se pritožbeni organ do njih ne opredeljuje. Na strani 5 obrazložitve je zavrnil tožnikov ugovor glede zastaranja pravice do odmere davka na podlagi 125. člena in 126. člena ZDavP-2.

7. Tožnik meni, da je izpodbijana odločba nepravilna in nezakonita ter zoper njo vlaga tožbo zaradi zmotne uporabe materialnega prava, bistvene kršitve določb postopka ter nepravilno ugotovljenega dejanskega stanja. Z izpodbijano odločbo je bila odpravljena odmerna odločba za leto 2011 z dne 24. 10. 2012, ker naj bi davčni organ izvedel za nova dejstva. Slednja je razkril zapisnik DIN z dne 22. 6. 2016. Na teh novih dejstvih temelji izpodbijana odločba. V postopku DIN, v katerem je bil izdan navedeni zapisnik, je davčni organ ugotovil, da tožnik ni imel kapitalskega deleža v družbi C. s sedežem v Liechtensteinu, zato je tožnikove prihodke v višini 141.288,00 EUR opredelil kot druge dohodke in za navedeni znesek povečal davčno osnovo. DIN se je začel s sklepom 21. 4. 2016. V tem postopku je bila 5. 8. 2016 izdana odločba, zoper katero se je tožnik pritožil ter nato sprožil še upravni spor, v katerem je sodišče s sodbo I U 1532/2017 z dne 10. 4. 2017 tožbi ugodilo in zadevo vrnilo v ponovni postopek. V nadaljevanju povzema razloge že navedene sodbe in meni, da prvostopenjski davčni organ v ponovnem postopku ni ravnal skladno z napotili sodišča in tožniku ni omogočil poštenega postopka. Davčni organ tudi v ponovljenem postopku ni izvedel predlaganih dokazov, čeprav tožnik z njimi dokazuje relevantna dejstva. Na navedeno je tožnik opozoril tudi v tožbi za odpravo odločbe, izdane v ponovljenem postopku. Navedeni upravni spor se pri Upravnem sodišču RS vodi pod opr. št. I U 202/2019, postopek pa je bil prekinjen do odločitve Ustavnega sodišča RS glede ustavnosti 11. točke tretjega odstavka 105. člena ZDoh -2. Tožnik meni, da sta obe zadevi vsebinsko povezani, kar pojasni.

8. Tožnik v nadaljevanju tožbe navaja, da odločba o ponovni odmeri dohodnine za leto 2011 ne more temeljiti na "novih dejstvih", ki so ugotovljena v dvomljivem in nepoštenem ponovnem postopku, ki se vodi pod št. DT 4210-5308/2016-4 08-211-25. Kot je tožnik navedel že v pritožbi so s strani davčnega organa ostale prezrte okoliščine, ki jih navaja na straneh 4 do 6 tožbe. Med drugim navaja, da potrdilo o vplačilu osnovnega kapitala ne more biti edini, predvsem pa ne odločujoči, kriterij za presojo, ali je bil tožnik lastnik 51 % kapitalskega deleža v družbi C. Dokazila o plačilu lastnih sredstev niso relevanten dokaz. Lastništvo kapitalskega deleža v družbi C. dokazujejo pogodba z dne 25. 4. 2000, statut družbe C. in dodatna listina k fundaciji št. 1 (oboje z dne 1. 7. 1996), izpisek iz sodnega registra za družbo C. (saj je vpis v register nujno pogojen s sprejemom ustanovitvenega akta in vplačilom osnovnega kapitala), obvestilo Urada RS za preprečevanje pranja denarja z dne 27. 5. 1999 ter izjavi prič E. E. in F. F. (s katerima je tožnik dokazoval resničnost in verodostojnost prej omenjenih listin). Po lihtenštajnski zakonodaji se imetniki deležev v kapitalskih družbah ne vpisujejo v sodni register, zato je absurden očitek, da se tožnik v izpisku iz sodnega registra ne pojavlja, pri tem pa davčni organ spregleda, da sta bila statut in priloga k njemu sprejeta na zakonit način s strani družbenikov in da je bilo izvršeno plačilo osnovnega vložka, sicer do vpisa navedene družbe v register sploh ne bi moglo priti. Sklep upravnega odbora z dne 3. 7. 1996 je treba pravilno umestiti, saj se nanaša na bodoče ravnanje odbora, zato je relevantno vprašanje, ali je bil realiziran. Zastavlja se nadaljnje vprašanje, ali so bile prinosniške delnice izdane (tožnik trdi, da ne, kar potrjujeta izjavi obeh predhodno navedenih prič). Poleg tega ni videti razloga, da bi se izdajala še posebna potrdila o lastništvu delnic, glede na to, da se prinosniške delnice prenašajo s tradicijo; poleg tega bi se za izdajo delnic lahko odločili le ustanovitelji, a se niso. Iz statuta tudi ne izhaja da bi bil fundaciji namenjeni znesek razdeljen na prinosniške delnice. Prilogo k statutu (dodatna listina št. 1) kot tudi statut je potrdil urad, pristojen za vodenje registra, zato sta postala javni listini. Tožnik je v statutu naveden kot prvi član odbora fundacije s samostojnim podpisovanjem, kar pomeni visok status. Če ne bi imel 51 % prevladujočega kapitalskega deleža, tudi ne bi imel tako visokega statusa v fundaciji. Tudi tolmačenje sklepa odbora o razdelitvi delnic na sedmine se matematično ne izide. Izdaja delnic je v pristojnosti skupščine družbe, odbor pa lahko to skupščini le predlaga. Ni mogoče ustanoviti kapitalske družbe, če ni ustanovitelja. Za potrebe tega postopka je potrebno preučiti pravo Kneževine Lihtenštajn. Listina *promemoria* je bila namenjena prvemu sestanku vlagateljev družbe C., pri čemer besede vlagatelji ni mogoče tolmačiti kot ustanovitelji, družbeniki, delničarji (enako izhaja iz izjave priče F. F.); tudi zato na podlagi te listine ni mogoče zaključiti, da tožnik ni imel poslovnega deleža v družbi C. Tožnik zgolj z izpiskom iz lihtenštajnskega registra ni dokazoval lastništva

kapitalskega deleža v družbi C., temveč ustanovitev družbe C., za kar je nujno moral biti sprejet statut (in priloga k njemu), da so ustanovitelji lahko le v statutu ali njegovih prilogah izrecno navedene osebe, da je bil kapital družbe vplačan, da gre za javno listino. Statut, priloga, vplačilo osnovnega kapitala in izpisek iz registra skupaj dokazujejo, da je bil tožnik imetnik kapitalskega deleža v družbi C. Da denarja za vplačilo kapitala ni vplačal imetnik deleža ali da denar ni bil njegov, pa na položaj imetnika deleža ne vpliva. Davčni organ postopka v razmerju do zavezanca za *davek* ni izvedel pošteno. V zapisniku DIN ter v odločbah prvostopenjskega in pritožbenega organa se ni opredelil do relevantnih dokaznih predlogov zavezanca, zato je potrebno postopek odmere dohodnine ponoviti. Da je bil postopek nezakonit izhaja tudi iz sodbe Upravnega sodišča RS I U 1532/2017 z dne 10. 7. 2017, ki je prvostopenjsko odločbo odpravila in zadevo vrnila v ponovni postopek. Tožnik je tudi v odzivu pa poziv davčnega organa v postopku obnove odmere dohodnine za leto 2011 navajal razloge in pravno podlago za svoje prihodke in predlagal dokaze za svoje navedbe, ki pa jih je davčni organ zavrnil, ali pa se do njih sploh ni opredelil. Tožnik ni zahteval ponovitve postopka DIN, marveč izvedbo dokazov, ki jih je davčni organ spregledal oz. jih ni izvedel. Prav tako se davčni organ ni opredelil do tožnikovih naziranj, ali pa jih je zgolj pavšalno zavrnil. Navedeno pa je pomembno za odločanje v obnovljenem postopku odmere dohodnine. Ne gre za ponovno izvedbo DIN, marveč za izvedbo še neizvedenih relevantnih dokazov ter za opredelitev do relevantnih navedb tožnika ter do njegovih naziranj. Navedeno pa je pomembno za pravilno in zakonito odmero dohodnine tudi v obnovljenem postopku odmere dohodnine. Tožnik se ne strinja z navedbo pritožbenega organa, da so se listine, dokazni predlogi in pravna naziranja v postopku DIN obravnavale in se je do njih prvostopenjski organ izrekel. Neutemeljena je ugotovitev pritožbenega organa, da tožnik v pritožbi ne navaja novih dejstev, glede na to, da se že v dotedanjem postopku tožnikovi dokazni predlogi in navajanja niso obravnavali.

9. Tožnik se ne strinja z navedbo davčnega organa, da izpodbijana odločba o obnovi postopka temelji na "podatkih, ki so bili zbrani v prejšnjem postopku in ki se zberejo v obnovljenem postopku". To se v konkretnem primeru ni zgodilo. Tožnik se je odzval vabilu davčnega organa v postopku ponovne odmere dohodnine in na zapisnik podal razloge, zaradi katerih je po mnenju tožnika postopek DIN nezakonit, kar dokazuje tudi sodba Upravnega sodišča RS I U 1532/2017 z dne 10. 7. 2017. Tožnik je v tem postopku opozoril, da je izkazal pravno podlago za prihodke, ki jih je prejemal in predlagal dokaze za svoje navedbe, ki pa jim davčni organ ni sledil in s tem kršil načelo materialne resnice (zapisnik z dne 29. 10. 2016). V nadaljevanju obrazložitve izpodbijane odločbe davčni organ kot ključno navaja, da tožnik ni imel deleža v družbi C., Liechtenstein. Navedeno je davčni organ ugotovil z odločbo z dne 5.8. 2016, ki pa je bila odpravljena s sodbo Upravnega sodišča RS I U 1532/2017 z dne 10. 7. 2017, zato se nanjo davčni organ ne more sklicevati. Tožnik ni zatrjeval, da mora davčni organ v primeru obnove postopka voditi ponovni DIN za zadevo, glede katere je postopek DIN že zaključen. Tožnik pa je ves čas opozarjal, da davčni organ ni ravnal v skladu z napotki Upravnega sodišča RS glede uporabe materialnega prava in glede kršitve pravil o vodenju postopka. Tožnik je zahteval le izvedbo tistih dokazov, ki so relevantni in še niso bili izvedeni, kakor tudi, da se davčni organ opredeli do tožnikovih navedb, kar pojasni na strani 7 tožbe. Napačen je zaključek davčnega organa, da so se tožnikove navedbe in pravna naziranja že obravnavale v postopku DIN in da se je davčni organ do njih izrekel. Gre za nesprejemljivo postopanje davčnega organa.

10. Napačna je tudi navedba davčnega organa, da tožnik ne navaja novih dejstev glede na to, da je podal več dokaznih predlogov in pravnih naziranj, ki niso bila obravnavana. V skladu z ustaljeno sodno prakso mora organ, ki vodi postopek ponovne odmere dohodnine seznaniti zavezanca z relevantnimi dejstvi ter se mora opredeliti do zavezančevih navedb in dokazov. Razlaga sodbe Upravnega sodišča RS I U 1532/2017 z dne 10. 7. 2017 pa je pomembna tudi z vidika pravnih posledic. Zavezanec namreč ne more biti prizadet v kakšni pravici ali pravni koristi, če je bila odločba, s katero je bilo odločeno o njegovi naknadni davčni obveznosti, odpravljena. Odprava odločbe z dne 5. 8. 2016 je imela pravne posledice tudi za zapisnik DIN, kar pojasni na

strani 8 tožbe. Davčni organ je v sklepu o obnovi postopka z dne 30. 9. 2016 navedel, da je zvedel za nova dejstva prav iz zapisnika DIN z dne 22. 6. 2016. Obnovo postopka je potrebno presojati strogo formalno z navedbo presoje, ali so v konkretnem primeru izpolnjeni zakonsko predpisani pogoji. Temu pa po mnenju tožnika ne zadosti zgolj sklicevanje na zapisnik DIN z dne 22. 6. 2016, kar pojasni. Tako prihaja do popolnega neskladja med sklepom o obnovi postopka z dne 30. 9. 2016 in podlago za izdajo izpodbijane odločbe z dne 21. 5. 2019. Podlaga je namreč odpadla, ko je Upravno sodišče RS s sodbo I U 1532/2017 z dne 10. 7. 2017 tožbi tožnika ugodilo in odločbo, izdano v postopku DIN, odpravilo ter zadevo vrnilo v ponovni postopek. Ni pravilno stališče tožene stranke, da z izdajo sodbe z dne 10. 7. 2017 niso bile odpravljene vse ugotovitve in nova dejstva, za katera je izvedel davčni organ tekom postopka. V tem postopku pa ni sporno, da se sklep o obnovi postopka sklicuje na zapisnik DIN z dne 22. 6. 2016, saj je bil ta skupaj z odločbo, izdano v tem postopku s citirano sodbo odpravljen, kar pa je toženka prezrla. Sklepno sodišču predlaga, da izpodbijano odločbo odpravi, zahteva pa tudi povračilo stroškov postopka, ki jih priglaša, v primeru zamude z zakonitimi zamudnimi obrestmi.

11. Toženka v odgovoru na tožbo prereka tožbene navedbe in vztraja pri razlogih iz obrazložitve upravnih odločb, sodišču pa predlaga, naj tožbo zavrne.

12. Tožba ni utemeljena.

13. Po presoji sodišča je izpodbijana odločba pravilna in zakonita, sodišče se z razlogi prvostopenjskega in pritožbenega organa strinja in jih v izogib ponavljanju posebej ne navaja (drugi odstavek 71. člena Zakona o upravnem sporu, v nadaljevanju ZUS-1), glede tožbenih navedb pa dodaja:

14. Med strankama je v obravnavanem primeru sporno, ali je bila z odmerno odločbo, izdano v obnovljenem postopku, tožniku pravilno in zakonito odmerjena in v plačilo naložena dohodnina za leto 2011.

15. Iz obrazložitve izpodbijane odločbe izhaja, da je davčni organ v skladu z 89. členom ZDavP-2 na podlagi zapisnika DIN DT 0610-2070/2013-26 08-530-17 z dne 22. 5. 2016, izdanega v postopku DIN davka od drugih dohodkov za obdobje od 1. 1. 2008 do 31. 12. 2012 pri davčnem zavezancu G. G., izvedel za nova dejstva in dokaze, ki bi lahko pripeljali do drugačne odmere dohodnine tožniku za leto 2011. V predhodno navedenem postopku je bila ključna ugotovitev, da G. G. ni dokazal, da je imel v lasti poslovni delež v družbi C., Liechtenstein, saj ni predložil verodostojnih listin o vplačilu kapitala ob pridobitvi poslovnega deleža v tej družbi. Posledično tudi do prodaje tega poslovnega deleža po prodajni pogodbi "share sale and purchas agreement" z dne 25. 4. 2000, sklenjene z družbo D., Territory of British Virgin Islands kot kupcem, ni moglo priti in gre za absolutno navidezen (fiktivni) pravni posel. Stranki sta z njim davčnemu organu lažno prikazali, da je med njima sklenjen takšen posel. Zneskov, ki jih je na podlagi navedene prodajne pogodbe na tožnikov račun plačala družba D., inc. Territory of British Virgin Islands kot kupec poslovnega deleža citirane družbe ni mogoče obravnavati kot plačilo kupnine. Davčni organ teh zneskov pravtako ni vključil v odmero dohodnine za leto 2011 in je nato v obnovljenem postopku odmere dohodnine za leto 2011 te prejemke opredelil kot drug dohodek po 11. točki drugega odstavka 105. člena ZDoh-2 ter jih upošteval pri odmeri dohodnine za leto 2011.

16. ZDoh-2 v 105. členu določa, da so drugi dohodki vsi dohodki, ki se v skladu s tem zakonom ne štejejo za dohodke fizične osebe iz 1. do 5. točke 18. člena tega zakona (prvi odstavek), pri čemer se za druge dohodke po tem zakonu ne štejejo dohodki iz 19. do vključno 32. člena tega zakona in dohodki, ki so v skladu s tem zakonom oproščeni plačila dohodnine ali se ne vštevaajo v davčno osnovo (drugi odstavek). Smiselno enako določa tudi 11. točka tretjega odstavka 105. člena ZDoh-2. Iz 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 konkretnije navedenih vrst dohodkov ali v katerega od povsem specifičnih tipov prejemkov, ki jih ZDoh-2 opredeljuje kot obdavčljive dohodke¹.

17. Na podlagi 89. člena ZDavP-2 lahko davčni organ začne obnovo postopka po uradni dolžnosti v šestih mesecih od dneva, ko je mogel navesti nova dejstva oziroma uporabiti nove dokaze. V obravnavanem primeru gre za samostojen postopek, v katerem se presojuje vsa relevantna dejstva in okoliščine, ki vplivajo na odmero dohodnine tožniku za leto 2011, katerega rezultat je meritorna odločba, ki jo davčni organ izda na podlagi podatkov, zbranih v postopku DIN in v obnovljenem postopku. Dejstvo, da je davčni organ povzel ugotovitve iz postopka DIN davka od drugih dohodkov za obdobje od 1. 1. 2008 do 31. 12. 2012 pri davčnem zavezancu G. G., pa ne pomeni, da dejanskega stanja v tem postopku davčni organ ni presojal, saj gre za dva ločena postopka, in sicer za postopek DIN davka od drugih dohodkov za obdobje od 1. 1. 2008 do 31. 12. 2012 pri davčnem zavezancu G. G., v katerem je bila davčnemu zavezancu G. G. odmerjena akontacija dohodnine od drugih dohodkov z obrestmi in za postopek obnove odmere dohodnine za leto 2011 tožniku zaradi ugotovljenih novih dejstev in dokazov. V obeh postopkih se samostojno ugotavlja dejansko stanje, pri čemer sklicevanje davčnega organa na ugotovitve DIN davka od drugih dohodkov za obdobje od 1. 1. 2008 do 31. 12. 2012 pri davčnem zavezancu G. G. (pod pogojem ustrezne obrazloženosti izpodbijane odločbe in zagotovitvi možnosti tožnika za sodelovanje v obnovljenem postopku odmere dohodnine za leto 2011) ne predstavlja kršitev določb postopka. Je pa ob sprejetju tega stališča v obnovljenem postopku, kakršen je bil tudi obravnavani, tožniku potrebno omogočiti uveljavljanje pravice do izjave. Slednje je bilo v tem postopku upoštevano.

18. Po presoji sodišča izpodbijana odločba izpolnjuje standard obrazloženosti in tudi vsebuje vse elemente, ki jih za upravno odločbo določa 214. člen Zakona o splošnem upravnem postopku (v nadaljevanju ZUP). Sodišče tudi sodi, da je bila tožniku v predmetnem postopku dana možnost, da se izjavi ter navaja dejstva in predloži dokaze. Tožniku je davčni organ 28. 10. 2016 poslal poziv, da se v zadevi izjasni, kar je tožnik tudi storil, davčni organ pa se je do tožnikovih navedb in predlaganih dokazov tudi opredelil. Iz obrazložitve izpodbijane odločbe izhaja, da je davčni organ iz prilog, ki jih je tožnik predložil v postopku obnove odmere dohodnine za leto 2011, preveril navedbe tožnika, da je bilo opravljeno večje število transakcij, zlasti v letu 2012, iz enega bančnega računa tožnika na drugega, odprtega pri banki A., d.d., vendar iz opisa namena nakazil ni bil razviden namen "trajnikov". Pri tem davčni organ ugotavlja, da opis namena transakcij "prenos ali transfer of savings" še dodatno dokazuje, da je tožnik dejansko prejel dohodke, ki jih davčni organ po presoji sodišča pravilno opredeljuje kot drug dohodek po 11. točki tretjega odstavka 105. člena ZDoh-2.

19. Davčni organ v obrazložitvi izpodbijane odločbe nadalje navaja, da je na podlagi zapisnika DIN davka od drugih dohodkov za obdobje od 1. 1. 2008 do 31. 12. 2012 pri davčnem zavezancu G. G. z dne 22. 6. 2016 izvedel za nova dejstva in za nove dokaze ter je nato na tej podlagi v skladu z določbo 89. člena ZDavP-2 izdal sklep o obnovi postopka odmere dohodnine za leto 2011 tožniku. Šteje se, da je davčni organ izvedel za nova dejstva in dokaze na dan sestave zapisnika, torej v danem primeru je to bilo 22. 6. 2016. Po presoji sodišča je neutemeljen tožnikov ugovor, da je podlaga za izdajo izpodbijane odločbe v obnovljenem postopku odpadla s tem, ko je Upravo sodišče RS s sodbo I U 1532/2017-11 z dne 10. 7. 2017 odločbo davčnega organa 0610-2070/2013-32 08-530-17 z dne 5. 8. 2016 odpravilo in zadevo vrnilo v ponovni postopek z napotkom, da naj se davčni organ opredeli ali gre za navidezne posle pa tretjem odstavku ali pa za zlorabo predpisov po četrtem odstavku 74. člena ZDavP-2. Že pritožbeni organ je po mnenju sodišča tožniku pravilno pojasnil, da ni pravilno tožnikovo stališče, da je z odpravo odločbe davčnega organa, ki je bila izdana v postopku DIN, odpadla podlaga za obnovo predmetnega postopka. Sodišče se v celoti strinja z argumenti

pritožbenega organa, navedenimi na strani 4 obrazložitve odločbe pritožbenega organa. Kolikor so tožbeni razlogi enaki pritožbenim, jih sodišče zavrača iz enakih razlogov kot pritožbeni organ. V ponovljenem postopku davčni organ ni izvedel za nobena druga nova dejstva, ki ne bi izhajala že iz zapisnika DIN z dne 22. 6. 2016. Res je nato tožnik sprožil upravni spor tudi zoper odločbo Finančne uprave RS 0610-2070/2013-54 08-545-09 z dne 9. 11. 2018, izdano v ponovnem postopku DIN, vendar je Upravno sodišče RS po opravljeni glavni obravnavi tožnikovo tožbo s sodbo I U 707/2019-43 z dne 29. 6. 2022 zavrnilo in razsodilo, da je bilo dejansko stanje pravilno ugotovljeno in materialno pravo pravilno uporabljeno.

20. Sodišče je v obravnavani zadevi odločalo brez glavne obravnave na podlagi tretje alineje drugega odstavka 9. člena ZUS-1, saj je šlo za spor med istima strankama kot v zadevi I U 707/2019-43 z dne 29. 6. 2022, prav tako pa je šlo za podobno dejansko stanje in enako pravno podlago ter je sodišče o navedeni zadevi že pravnomočno odločilo s sodbo.

21. Z vsem navedenim je po presoji sodišča odgovorjeno na vse navedbe, ki so odločilnega pomena za odločitev v obravnavani zadevi. Odgovor na ostale tožbene navedbe pa je razviden iz konteksta celotne obrazložitve predmetne sodbe.

22. Ker je po povedanem izpodbijana odločba pravilna in zakonita, dejansko stanje je pravilno ugotovljeno in materialno pravo pravilno uporabljeno, sodišče pa tudi ni kršitev, na katere pazi po uradni dolžnosti, niti kršitev ustavnih pravic, zato je tožbo na podlagi prvega odstavka 63. člena ZUS-1 kot neutemeljeno zavrnilo.

23. Izrek o stroških temelji na četrtem odstavku 25. člena ZUS-1, po katerem, v primeru, če sodišče tožbo zavrne, zavrije ali postopek ustavi, trpi vsaka stranka svoje stroške postopka.

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

Datum zadnje spremembe: 21.03.2023