



REPUBLIKA SLOVENIJA
UPRAVNO SODIŠČE

Sodba Upr. sodišča, številka: I U 1880/2015

Datum: 30.08.2016

**PRAVICA DO ODBITKA DDV – Sodelovanje v goljufivih transakcijah
– Dodatna odmera DDV**

JEDRO:

Prvostopenjski organ je ugotavljal, ali je na podlagi objektivnih okoliščin na strani tožnika tožniku mogoče očitati, da je vedel oz. bi moral vedeti, da so bile transakcije, na katere se sklicuje pri utemeljitvi pravice do odbitka, povezane z goljufijo izdajatelja računa ali drugega gospodarskega subjekta višje v dobavni verigi. V postopku pa je bilo ugotovljeno, da je tožnik poleg obravnavanih spornih družb, ki so MT, posloval še s tremi MT, vse v vlogi podizvajalcev za enostavna gradbena dela. Sodišče se strinja z oceno prvostopenjskega in drugostopenjskega organa, da navedeno ne more biti naključje. Iz ugotovitev v postopku pa tudi izhaja, da je tožnik posloval drugače pri „spornih“ poslih v primerjavi s posli (primerljivimi dobavitelji), glede katerih v postopku niso bile ugotovljene nezakovitosti.

IZREK:

I. Tožba se zavrne.

II. Vsaka stranka trpi svoje stroške postopka.

Predmet spora:

1. Z izpodbijano odločbo je Finančna uprava RS (v nadaljevanju prvostopenjski organ) tožniku dodatno odmerila davek na dodano vrednost (DDV) v višini 61.140,96 EUR, od osnove 305.704,84 EUR, po stopnji 20%, in pripadajoče obresti v skupnem znesku 3.562,84 EUR, obračunane do izdaje odločbe v prvotnem postopku, to je do 24. 10. 2008. Ugotovljeno je, da so vse dajatve, naložene v plačilo v točki I te odločbe, v skupni višini 64.703,80 EUR, bile v prvotnem postopku plačane (točka I izreka). Iz II. točke izreka izhaja, da tožnik ni zahteval povrnitve stroškov. Stroški postopka, ki so nastali finančnemu organu, bremenijo finančni organ. Izpodbijana odločba je bila izdana v ponovljenem postopku. Prvostopenjski organ je namreč v navedeni zadevi odločil že z odločbo z dne 24. 10. 2008, ki je bila odpravljena z odločbo z dne 18. 6. 2010 Ministrstva za finance kot drugostopenjskega organa in zadeva vrnjena prvostopenjskemu organu v ponoven postopek. Prav tako je drugostopenjski organ z odločbo z dne 24. 9. 2013 odpravil tudi odločbo prvostopenjskega organa z dne 5. 1. 2011 in zadevo vrnil prvostopenjskemu organu v ponoven postopek. Izpodbijana odločba je bila tako izdana v tretjem postopku in ob upoštevanju napotil drugostopenjskega organa.

2. Pri tožniku je bil opravljen davčni inšpekcijski nadzor (v nadaljevanju DIN) za obdobje od 1. 6. 2006 do 31. 1. 2008. Kot sporno je izpostavljeno vprašanje, ali je bilo tožniku pravilno in zakonito odvzeta pravica do odbitka vstopnega DDV na podlagi računov, ki so jih tožniku izdale družbe A. d.o.o., B. d.o.o., C. d.o.o. in D. d.o.o., za dobavo storitev v letih 2006 in 2007 v skupnem znesku 61.140,96 EUR, s pripadajočimi obrestmi v višini 3.562,84 EUR. Finančni organ pojasnjuje ugotovitve

pri družbah, ki so izdale predmetne račune in ki so po ugotovitvah finančnega organa neplačujoči gospodarski subjekti (v nadaljevanju MT). Sklicuje se na 40. člen Zakona o davku na dodano vrednost (v nadaljevanju ZDDV) in 62. člen do 67. člen Zakona o davku na dodano vrednost (v nadaljevanju ZDDV-1), ki se nanaša na uveljavljanje pravice do odbitka vstopnega DDV. Davčni zavezanec sme od svoje davčne obveznosti odbiti vstopni DDV, ki ga je dolžan ali ga je plačal pri nabavah blaga oziroma storitev, če je to blago oziroma storitve uporabil za namene svojih obdavčenih transakcij. V konkretni zadevi finančni organ ugotavlja, da je bil odbitek vstopnega DDV iz naslova prejetih računov od družb A. d.o.o., B. d.o.o., D. d.o.o. in C. d.o.o. izveden z goljufijo, ker obračunanega DDV družbe, ki so poslovale kot „missing trader“ družbe (v nadaljevanju MT), niso imele namena nikoli plačati. Tožniku pa finančni organ očita, da je vedel oz. je vsaj moral vedeti, da sodeluje pri davčni goljufiji. Pri tem se sklicuje na objektivne okoliščine, ugotovljene v postopku, zaradi katerih zaključuje, da tožnik ni upravičen do odbitka vstopnega DDV od navedenih računov. Ugotavlja namreč, da je tožnik namenoma prezrl določene okoliščine in da je s spornimi dobavitelji posloval neobičajno.

3. Pritožbeni organ se z odločitvijo prvostopenjskega organa strinja ter sledi njegovim ugotovitvam (drugi odstavek 254. člena Zakona o splošnem upravnem postopku, v nadaljevanju ZUP).

4. Tožnik se z navedeno odločitvijo ne strinja in jo izpodbija s tožbo. V tožbi najprej povzema potek celotnega postopka in razloge, na katere sta prvostopenjski in drugostopenjski organ oprla svojo odločitev v predhodno izdanih odločbah. Meni, da tudi v ponovnem postopku izdana izpodbijana odločba ne vsebuje konkretnih očitkov glede tožnikovega vedenja, da je sodeloval pri transakcijah, ki so del davčne goljufije. Sklicuje se, da ne obstaja nesporen dokaz, da je tožnik vedel ali bi moral vedeti, da je bila transakcija, na katero se sklicuje pri utemeljitvi pravice do odbitka, povezana z goljufijo. Tožnik meni, da finančni organ arbitrarno posega v tožnikove pravice in mu s tem, ko mu nalaga nesorazmerno breme pri bojevanju proti potencialnim davčnim goljufijam, resno poslabša njegov ekonomski položaj in celo krši njegovo pravico do enakega varstva pravic in pravico do pravnega sredstva, kar je določeno v Ustavi RS in Evropski konvenciji o človekovih pravicah (EKČP). Izpodbijana odločba temelji na domnevah in nepreverjenih podatkih, kar je v nasprotju z načeli Ustave RS. Napačna je ugotovitev finančnega organa, da je tožnikov direktor strokovna oseba v davčnem postopku, saj gre za strokovno osebo zgolj na gradbenem področju.

5. Tožnik drugostopenjskemu organu očita, da je selektivno obravnaval tožnikove pritožbene navedbe in da so stališča drugostopenjskega organa protislovna. Finančni organ namreč tožniku očita istočasno naklep (vedel) in malomarnost (moral vedeti), kar meni, da ni dopustno. S tem je storjena bistvena kršitev pravil upravnega postopka, saj se izpodbijane odločbe ne da preizkusiti. Jasno namreč ni, ali se tožniku očita naklep ali malomarnost. Tožnik tudi meni, da vrednostna ocena osebnosti direktorja ni dovoljena pri argumentaciji upravne odločbe. Finančni organ je z nedovoljeno argumentacijo in z nejasnimi in protislovnimi razlogi v obrazložitvi izpodbijane odločbe kršil tožnikove temeljne ustavne pravice do poštene obravnave, ki se izraža skozi pošten dokazni postopek z zahtevo po argumentirani odločbi. Finančni organ se v predmetni zadevi sploh ni ukvarjal z dokazi, s katerimi bi lahko utemeljil tožnikovo vedenje, da sodeluje pri goljufiji. Tožnik se pri tem sklicuje na sodno prakso Sodišča EU.

6. V nadaljevanju tožnik izpostavlja vprašanje, kako bi tožnik lahko preveril, da so družbe A. d.o.o., B. d.o.o., C. d.o.o. in D. d.o.o. MT. Sklicuje se na to, da so v letu 2006 do 2008 bili navedeni podatki davčna tajnost in da ti podatki niso bili javno objavljeni. Sporni računi pa izpolnjujejo vse kriterije iz 82. člena ZDDV-1, zaradi česar je povsem pavšalno sklicevanje finančnega organa na Slovenske računovodske standarde. Ni namreč jasno katerih podatkov iz 82. člena ZDDV-1 predmetni računi ne vsebujejo. Ravnanje finančnega organa zato povzroča pravno negotovost in s tem nezaupanje v pravo, kar pomeni kršitev načela pravne države. Finančni organ pa je kršil tudi pravico do učinkovitega pravnega varstva, saj se v izpodbijani odločbi ni opredelil ali je tožnik ravnal naklepno ali malomarno. Tožniku je s tem kršena pravica iz 22. člena in 25. člena Ustave RS, kar izhaja tudi iz 8. člena Splošne deklaracije človekovih pravic ter iz 13. člena EKČP. Finančni organ tudi ni upošteval sodbe Vrhovnega sodišča RS X Ips 150/2012 z dne 18. 7. 2013, v kateri je to zavzelo stališče, da se mora opraviti presoja vsakega računa posebej. Prav tako ni upošteval sodbe Vrhovnega sodišča RS X Ips 301/2013 z dne 19. 12. 2014. Finančni organ napačno razlaga navidezne pravne posle. V obravnavani zadevi so bile s pogodbo dogovorjene transakcije v celoti izvršene in obojestransko izpolnjene, kar ni značilnost navideznih pogodb.

7. Tožnik nadalje finančnemu organu očita, da je neupravičeno spregledal izjavo tožnikovega direktorja, dano na podlagi 188. člena Zakona o splošnem upravnem postopku (v nadaljevanju ZUP). Iz navedene izjave izhaja, da je direktor pojasnil, da se je s podizvajalci seznanjal na gradbiščih, kjer se običajno srečujejo ponudniki in povpraševalci za bolj enostavna gradbena dela. Dogovori na gradbiščih so potekali z različnimi osebami, zaradi oddaljenosti dogodkov pa se tožnikov direktor ni mogel natančno spomniti s kom je komuniciral. Navedena izjava, ki jo tožnik povzema, je bila v postopku popolnoma ignorirana. Po drugi strani pa so bila zamolčana dejstva, ki so tožniku v korist. Delo je bilo namreč nesporno opravljeno in pravočasno plačano. V obravnavani zadevi gre za selektivno uporabo sodne prakse. Prvostopenjski organ in tožena stranka navajata sodno prakso, pri tem pa ne opravita testa istovetnosti dejanskega stanja. Tožena stranka sploh ne uporablja pojma „ustaljena sodna praksa“.

8. Tožnik uveljavlja tudi ničnost odločbe. Iz izreka izpodbijane odločbe izhaja, da so vse dajatve, ki so naložene v plačilo v I. točki izreka izpodbijane odločbe, v skupni višini 64.703,80 EUR, bile plačane v prvotnem postopku. Prvostopenjski organ je očitno spregledal, da sta bili odločbi, ki sta bili izdani v prvotnem postopku, odpravljeni z odločbama drugostopenjskega organa. To pomeni, da gre za neobstoječa pravna akta, ki nimata pravnih posledic v obravnavani zadevi. Iz 281. člena ZUP izhaja, da če se odločba odpravi ali izreče za nično, se odpravijo tudi pravne posledice, ki so iz nje nastale. Zato ni jasno, katera odločba se izvršuje, saj sta predhodno izdani odločbi že odpravljeni, kar pomeni, da ju ni moč več izvršiti. Izpodbijana odločba je zato nična po določbi 3. točke prvega odstavka 279. člena ZUP, ki določa, da se za nično izreče odločba, ki je sploh ni mogoče izvršiti. Pri tem se tožnik sklicuje na sodbo Upravnega sodišča RS I U 50/2010 z dne 25. 11. 2011, iz katere tudi izhaja, da je nična tista odločba, ki se je pravno ali dejansko ne da izvršiti. Tožnik navaja, da se izpodbijane odločbe objektivno ne da izvršiti, ker je že izvršena. Finančni organ bi pred izdajo izpodbijane odločbe moral tožniku vrniti že plačani znesek in neupravičeno obračunane zamudne obresti, kar izhaja iz 281. člena ZUP in tretjega odstavka 64. člena Zakona o upravnem sporu (v nadaljevanju ZUS-1).

9. Tožnik v nadaljevanju navaja, da drugostopenjski organ ne loči med odpravo in razveljavitvijo odločbe, saj imajo pravne posledice odprave odločbe v obravnavani zadevi dvojen pomen in sicer zastaranje in ničnost. Ob upoštevanju določbe 125. člena Zakona o davčnem postopku (v nadaljevanju ZDavP-2) je treba ugotoviti, da je izdaja izpodbijane odločbe zastarala, saj je preteklo pet let od dneva nastanka davčnega dolga. Iz 125. člena ZDavP-2 namreč izhaja, da pravica do odmere davka zastara v petih letih od dneva, ko bi bilo treba davek napovedati, obračunati, odtegniti in odmeriti. Tožnik se sklicuje še na kršitev načela reformatio in peius. Finančni organ je v ponovljenem postopku ugotavljal nova dejstva in nove dokaze, ki naj bi ob neustrezni oceni bolj obremenili tožnika. V ponovljenem postopku se tožnikovemu direktorju celo očita vrednostna ocena nepoštenost in nerazumnost, kar je v nasprotju s sodbami Sodišča EU. Omenjeno sodišče namreč uporablja pravne pojme naklep in malomarnost. Finančni organ je tako popolnoma spremenil dejansko stanje v škodo tožnika, kar je nedopustno s stališča načela reformatio in peius. Tožnik predlaga, da sodišče izpodbijano odločbo v povezavi z odločbo drugostopenjskega organa odpravi in zadevo vrne organu prve stopnje v ponoven postopek, toženi stranki pa naloži, da je dolžna tožniku povrniti stroške postopka.

10. Tožena stranka v odgovoru na tožbo prereka tožnikove tožbene navedbe in vztraja pri dejanskem stanju, kot izhaja iz izpodbijanega upravnega akta in razlogih iz obrazložitve upravnih odločb, saj tožnik tudi v tožbi ne navaja dejstev, ki bi imela vpliv na drugačno odločitev. Sodišču predlaga, da tožbo kot neutemeljeno zavrne.

IZREK SODBE IN OBRAZLOŽITEV

11. Tožba ni utemeljena.

12. Po presoji sodišča je izpodbijana odločba pravilna in zakonita. Sodišče se strinja z razlogi, ki izhajajo iz izpodbijane odločitve in odločbe drugostopenjskega organa jih v izogib ponavljanju posebej ne ponavlja (drugi odstavek 71. člena ZUS-1), glede tožbenih ugovorov pa dodaja:

13. V obravnavani zadevi je sporno, ali gre tožniku odbitek vstopnega DDV po računih, ki so mu jih izdale družbe A. d.o.o., B. d.o.o., C. d.o.o. in D. d.o.o. Finančni organ tožniku ni priznal te pravice iz razloga, ker je na podlagi ugotovitev v postopku zaključil, da je tožniku mogoče očitati subjektivni element, ter da je tožnik z akceptiranjem navedenih računov vedel oziroma mogel vedeti, da sodeluje pri davčni utaji. Z navedenim zaključkom finančnega organa pa se strinja tudi sodišče.

14. Izpodbijana odločba je bila izdana v ponovljenem postopku, potem ko je Ministrstvo za finance kot drugostopenjski organ že dvakrat odpravilo v zadevi izdani odločbi prvostopenjskega organa (odločbi prvostopenjskega organa z dne 24. 10. 2008 in 5. 1. 2011) in zadevo vrnilo prvostopenjskemu organu v ponoven postopek. Med drugim je bilo prvostopenjskemu organu dano napotilo, da v ponovljenem postopku ugotovi, ali je tožnik vedel oz. bi moral vedeti, da so bile transakcije, na katere se sklicuje pri utemeljitvi svoje pravice do odbitka vstopnega DDV, povezane z goljufijo izdajatelja računa ali drugega subjekta višje v dobavni verigi.

15. Pravica do odbitka vstopnega DDV je vezana na pogoje, ki jih z zakonom predpisuje slovenska nacionalna zakonodaja in pravo EU. Davčni zavezanec sme praviloma pri izračunu svoje davčne obveznosti odbiti vstopni DDV, ki ga je dolžan ali

ga je plačal, če so kumulativno izpolnjeni naslednji pogoji: 1. da se DDV nanaša na dobavo blaga ali storitev od drugega davčnega zavezanca; 2. da ima davčni zavezanec ustrezen račun; 3. da gre za uporabo tega blaga ali storitev za namene njegovih obdavčenih transakcij; 4. da ne gre za goljufijo ali zlorabo sistema DDV, oziroma da davčni zavezanec ni vedel ali moral vedeti, da je bila transakcija, na katero se sklicuje pri utemeljitvi pravice do odbitka, povezana z goljufijo, ki jo je storil izdajatelj računa ali drug gospodarski subjekt višje v dobavni verigi.

16. Po drugem odstavku 40. člena ZDDV oziroma prvem odstavku 63. člena ZDDV-1, ki se uporabljata v konkretnem primeru, sme davčni zavezanec pri izračunu svoje davčne obveznosti odbiti DDV, ki ga je dolžan ali ga je plačal pri nabavah blaga oz. storitev od drugega davčnega zavezanca, če je to blago oz. storitve uporabil oz. jih bo uporabil za namene svojih obdavčenih transakcij. Za uveljavljanje pravice do odbitka DDV mora davčni zavezanec imeti račun, ki mora imeti podatke iz 34. člena ZDDV oziroma 82. člena ZDDV-1.¹

Sodišče Evropske Unije (v nadaljevanju SEU), ki je v pravnem redu EU med drugim pristojno zagotoviti enotno razlago in uporabo prava EU, je v zvezi s problematiko zavrnitve odbitka vstopnega DDV zavzelo več stališč, med drugim v zadevi C-255/02 (Halifax plc) z dne 21. februarja 2006, v združenih zadevah C-354/03, C-355/03, C-484/03 (Optigen Ltd) z dne 12. januar 2006, v združenih zadevah C-439/04 in C-440/04 (Axel Kittel) z dne 6. julija 2006 ter v novjšem času v združenih zadevah C-80/11 in C-142/11 (Mahagében in Dávid) z dne 21. 6. 2012 ter v zadevi C-324/11 (Tóth) z dne 6. 9. 2012.

17. Pravica do odbitka vstopnega DDV se lahko zavrne le v primeru, če kateri od pogojev iz točke 15 te obrazložitve ni izpolnjen. V obravnavani zadevi je sporen 4. pogoj iz 15. točke te obrazložitve. Prvostopenjski organ je v ponovljenem postopku sledil napotilom drugostopenjskega organa in ugotavljal, ali je na podlagi objektivnih okoliščin na strani tožnika tožniku mogoče očitati, da je vedel oz. bi moral vedeti, da so bile transakcije, na katere se sklicuje pri utemeljitvi pravice do odbitka, povezane z goljufijo izdajatelja računa ali drugega gospodarskega subjekta višje v dobavni verigi. Tudi po presoji sodišča je prvostopenjski organ pravilno zaključil, da je na strani tožnika podan subjektivni element, kar utemeljujejo naslednje ugotovitve:

18. Tožnik je z družbami A. d.o.o., B. d.o.o., C. d.o.o. in D. d.o.o., ki so bile opredeljene kot MT, posloval neobičajno. Tožnikovo poslovanje z navedenimi družbami se je razlikovalo od običajne poslovne prakse, kot tudi od običajnega poslovanja tožnika v odnosu do drugih poslovnih partnerjev. Pri poslovanju z drugimi poslovnimi partnerji namreč nepravilnosti v zvezi z uveljavljanjem vstopnega DDV niso bile ugotovljene. Prvostopenjski organ je ugotovil in natančno obrazložil kako je tožnik posloval z nekaterimi primerljivimi dobavitelji, ki so opravljali enostavna gradbena dela, ki so jih zaračunali tožniku v letu 2006 in 2008. Gre za naslednje dobavitelje: E. d.o.o. (skupni promet 132.420 EUR), F. d.o.o. (skupni promet 73.700 EUR), G. d.o.o. (skupni promet 41.943 EUR), H. d.o.o. (skupni promet 1.673 EUR), I. d.d. (skupni promet 11.865 EUR) in J. d.d. (skupni promet 78.426 EUR). Pri vseh naštetih dobaviteljih nepravilnosti niso bile ugotovljene in tožnik s temi dobavitelji ni posloval na način, kot je posloval z omenjenimi spornimi dobavitelji, pri katerih gre za MT.

19. V postopku pa je bilo tudi ugotovljeno, da je tožnik poleg obravnavanih spornih družb, ki so MT, posloval še s tremi MT, vse v vlogi podizvajalcev za enostavna gradbena dela. Sodišče se strinja z oceno prvostopenjskega in drugostopenjskega organa, da navedeno ne more biti naključje. Iz ugotovitev v postopku pa tudi izhaja, da je tožnik posloval drugače pri „spornih“ poslih v primerjavi s posli (primerljivimi dobavitelji), glede katerih v postopku niso bile ugotovljene nezakonitosti. Sodišče se strinja z dokazno oceno prvostopenjskega organa, ki je ugotovil bistvene razlike pri tožnikovem poslovanju glede omenjenih primerov. Ob upoštevanju bistvenih razlik pri obeh načinih poslovanja (- pri spornih dobaviteljih se v pogodbah določila o dokazovanju opravljenih del izvajalca (skice, izmere, izračuni, dnevnik ur po delavcih), niso upoštevala, kot tudi niso bile opravljene primerjave z lastnimi evidencami naročnika, saj je ugotovljeno, da jih le-ta nima; - pri drugih dobaviteljih pa v primeru sklenjenih pogodb izvajalec v skladu s pogodbenimi določili razpolaga z dokazili o opravljenih delih (dnevnik ur po delavcih) oz. še več, z dokazili o opravljenih delih izvajalci razpolagajo celo v primerih, ko pogodbe sploh niso bile sklenjene, računi pa imajo ustrezne priloge, kot so gradbeni dnevniki, skice, načrti, izračuni ter potrditev opravljenih del), so tudi po presoji sodišča zaključki obeh organov, da je drugačen način poslovanja s spornimi dobavitelji, glede katerih je bilo ugotovljeno, da so MT, ena od objektivnih okoliščin, na podlagi katere je tožniku ob upoštevanju še drugih okoliščin mogoče očitati subjektivni element.

20. Sodišče se strinja tudi z zaključki drugostopenjskega organa, ki ni upošteval tožnikovih navedb, ki jih je le-ta podal v pritožbi in na katere se sklicuje tudi v tožbi, da zaradi nizke izobrazbene strukture podizvajalci niso znali oz. tudi od njih ni bilo mogoče pričakovati, da bodo sami sposobni voditi ustrezno poslovno dokumentacijo, ki jo tožnik od spornih podizvajalcev tudi ni zahteval. V postopku je bilo namreč ugotovljeno, da je tožnik z družbami, glede katerih nepravilnosti niso bile ugotovljene, posloval drugače in da je poskrbel za dokazila o dejansko opravljenem delu. Prav tako pomanjkanje listin na strani tožnika samo po sebi ni razlog, zaradi katerega finančni organ tožniku ni priznal pravice do odbitka vstopnega DDV. Navedeno pa je ena izmed okoliščin, na podlagi katere je finančni organ, ob upoštevanju še ostalih okoliščin, sprejel zaključek, da je tožnik vedel oziroma bi moral vedeti za goljufijo izdajateljic računov. Zgolj v povezavi z navedeno okoliščino se finančni organ sklicuje tudi na SRS, v skladu s katerimi naj bi bile knjigovodske listine vodene. V predmetni zadevi skupek vseh ugotovljenih okoliščin na strani tožnika predstavlja celoto, ki tudi po presoji sodišča upravičeno kaže na tožnikov subjektivni element. Pri tem sodišče še pojasnjuje, da posamični objektivni kriteriji, ki se upoštevajo v posameznem primeru pri ugotavljanju subjektivnega elementa, niso posebej navedeni v pozitivni zakonodaji, saj so odvisni od posameznega primera.

21. Sodišče se strinja s stališčem obeh organov, da je od davčnega zavezanca razumno zahtevati, da zagotovi, da njegove transakcije ne bodo del goljufije drugega trgovca. Ni v nasprotju s pravom EU, da se od subjekta zahteva, da ravna tako, da se prepriča, da transakcija, ki jo je opravil, ni del davčne utaje. Pravilno delovanje sistema DDV je namreč v veliki meri odvisno od ravnanja samih davčnih zavezancev. Davčni zavezanec ima namreč v sistemu DDV posebno vlogo, v katerem ni le dolžan plačati davek, ampak davek tudi pobira. Zato mora davčni zavezanec ob upoštevanju načela sorazmernosti sprejeti vse možne razumne ukrepe, da poveča svoje vedenje o morebitni goljufiji ali zlorabi. Če bi tožnik ravnal z zadostno skrbnostjo in izvedel najosnovnejše preveritve, ki se od njega lahko razumno zahtevajo, bi se lahko seznanil z okoliščinami poslovanja družb, ki so mu izdale račune, ki nedvomno

kažejo na goljufijo ali zlorabo sistema DDV. Zato se tožnik ne more uspešno sklicevati, da podatki, ki so se nanašali na poslovanje navedenih družb v relevantnem obdobju, niso bili javno dostopni. Tožnik namreč v obravnavani zadevi ni sprejel niti minimalnih preventivnih ukrepov, ki se od njega lahko razumno zahtevajo.

22. Davčni zavezanci imajo pravico, da DDV, ki ga morajo plačati, znižajo za vstopni DDV, ki ga dolgujejo ali plačajo za blago, ki so ga pridobili, in za storitve, ki so bile opravljene za njih. Vendar pa je boj proti davčnim utajam, nezakonitemu davčnemu izogibanju in morebitnim zlorabam cilj, ki ga Direktiva Sveta 2006/112/ES o skupnem sistemu davka na dodano vrednost (v nadaljevanju: Direktiva 2006/112) priznava in spodbuja. Posamezniki se tako ne morejo sklicevati na pravo EU za namen goljufije ali zlorabe, zaradi česar je naloga nacionalnih organov, da pravico do odbitka vstopnega DDV zavrnejo, če na podlagi objektivnih elementov ugotovijo, da se je na pravico sklicevalo z goljufijo ali zlorabo. Ni v nasprotju s pravom EU od subjekta zahtevati, da ravna tako, kot se od njega razumno zahteva, da se prepriča, da transakcija, ki jo je opravil, ni del davčne utaje. Zato je tudi po presoji sodišča utemeljen očitok, da tožnik ni ravnal s skrbnostjo, ki se zahteva od poslovnih subjektov, ki nastopajo na trgu.

23. Zahteva, da se mora gospodarski subjekt pozanimati o drugem gospodarskem subjektu, s katerim posluje, tudi po presoji sodišča ni prevelika, prav tako zahteva, da gospodarski subjekt pri svojem poslovanju ravna skrbno, ni nesorazmerna z ciljem, ki je v preprečevanju davčnih utaj. Vodenje ustrezne dokumentacije, pridobivanje podatkov in ustrezna skrbnost, ki se zahteva od gospodarskih subjektov, pa tudi po presoji sodišča niso ukrepi, ki bi presegali tisto, kar je nujno potrebno za preprečevanje davčnih utaj. Opustitev vseh navedenih aktivnosti v povezavi z naštetimi okoliščinami obravnavane zadeve, ki niso v skladu z običajno poslovno prakso, predstavljajo tudi po presoji sodišča takšne objektivne okoliščine, na podlagi katerih je upravičen zaključek, da je tožnik vedel oziroma bi moral vedeti, da so bile transakcije, na katere se sklicuje pri utemeljitvi pravice do odbitka, povezane z goljufijo izdajateljev računa ali drugega gospodarskega subjekta višje v dobavni verigi. Na drugačno odločitev v zadevi zato tudi ne more vplivati tožnikovo sklicevanje, da se finančni organ ni opredelil do vprašanja, ali je tožnik ravnal naklepno ali iz malomarnosti.

24. Iz pojasnjenih razlogov sodišče zavrača tožnikove ugovore, ki se s takim zaključkom ne strinja. Izpodbijana odločba kot nosilni razlog za odločitev navaja tožnikov subjektivni element (vedenje o goljufiji), zaradi česar so neutemeljeni tožnikovi ugovori, da sporni računi vsebujejo vse predpisane sestavine, ki jih določa ZDDV (32. člen) oz. ZDDV-1 (82. člen). Zato je nerelevantno tožnikovo sklicevanje, da bi finančni organ moral presoјati vsak račun posebej ter v zvezi s tem sklicevanje na sodno prakso. V predmetni zadevi namreč ne gre za primer, da tožniku ne bi bila priznana pravica do odbitka vstopnega DDV iz razloga, ker sporni računi ne bi bili popolni (3. pogoj iz 15. točke te obrazložitve). Tožniku namreč ni bila priznana pravica do odbitka vstopnega DDV, ker je bilo v postopku ugotovljeno, da ni izpolnjen 4. pogoj iz 15. točke te obrazložitve (subjektivni element). Iz izpodbijane odločitve namreč izhaja, da je v obravnavani zadevi ključni razlog za zavrnitev pravice do odbitka vstopnega DDV nezadostna skrbnost tožnika v odnosu do goljufije oziroma zlorabe sistema DDV s strani izdajateljev računov. Zato sodišče zavrača tudi tožnikove ugovore, ki se nanašajo na navideznost računov, saj je finančni organ z

navedbo o navideznosti računov zgolj dodatno argumentiral izpodbijano odločbo, kar pa za odločitev v predmetni zadevi ni bistveno. Po presoji sodišča v obravnavani zadevi tudi niso bile storjene bistvene kršitve pravil postopka. Tožnik je v postopku sodeloval, vročen mu je bil zapisnik o DIN, na katerega je podal tudi pripombe, ki jih je finančni organ upošteval pri svoji odločitvi. Sodišče zavrača prav tako tožnikov ugovor, da so mu bile v obravnavani zadevi kršene pravice iz 14. člena in 22. člena Ustave RS (enakost pred zakonom, enako varstvo pravic), saj so navedeni tožnikovi ugovori povsem pavšalni in z ničemer izkazani.

25. Po presoji sodišča z izpodbijano odločbo naložena obveznost tudi ni zastarala in so tožnikovi ugovori o zastaranju neutemeljeni. Iz prvega odstavka 125. člena ZDavP-2 izhaja, da pravica do odmere davka zastara v petih letih od dneva, ko bi bilo treba davek napovedati, obračunati, odtegniti in odmeriti. Iz prvega odstavka 126. člena ZDavP-2 pa izhaja, da tek zastaranja pravice do odmere davka pretrga vsako uradno dejanje davčnega organa z namenom odmere davka in o katerem je zavezanec za davek obveščen. Četrty odstavka 126. člena ZDavP-2 pa določa, da po pretrganju začne zastaranje znova teči in se čas, ko je pretekel pred pretrganjem ne šteje v zastaralni rok, ki ga določa ta zakon. Tek relativnega zastaralnega roka za odmero DDV za leto 2006 in 2007 je bil v obravnavani zadevi pretrgan najprej z izdajo odločbe 24. 10. 2008, nato z izdajo odločbe 5. 1. 2011 in nato še z izdajo izpodbijane odločbe (7. 4. 2015). Petletni zastaralni rok se tako še ni iztekel. Prav tako pa v predmetni zadevi tudi še ni potekel absoluten zastaralni rok, saj še ni poteklo deset let od dneva, ko je zastaranje prvič začelo teči (šesti odstavek 126. člena ZDavP-2). Tožnikove ugovore glede zastaranja je pravilno zavrnil že drugostopenjski organ.

26. Neutemeljeni so tudi tožnikovi ugovori, da je izpodbijana odločba nična. Prvi odstavek 279. člena ZUP med drugim določa, da se upravna odločba izreče za nično, če je sploh ni mogoče izvršiti. Iz tožnikovih navedb izhaja, da ugovor ničnosti uveljavlja, ker je v izreku izpodbijane odločbe navedeno, da so vse naložene dajatve plačane v prvotnem postopku. Tožnik se namreč sklicuje, da odločbe iz prvotnega postopka ni več. Sodišče se strinja s stališčem drugostopenjskega organa, da navedeno dejstvo ne predstavlja razloga za izrek ničnosti odločbe. Tožniku je bila namreč 24. 10. 2008 izdana odločba, s katero so mu bile naložene v plačilo obveznosti iz naslova DDV za leto 2006 in 2007 v znesku 64.708,80 EUR (glavnica in obresti, obračunane do 24. 10. 2008), ki so bile tudi plačane. Z odločbo drugostopenjskega organa 18. 6. 2010 je bila navedena odločba odpravljena in zadeva vrnjena prvostopenjskemu organu v ponoven postopek. Tudi v ponovnem postopku izdana odločba prvostopenjskega organa 5. 1. 2011 je bila s strani drugostopenjskega organa (odločba z dne 24. 9. 2013) odpravljena in zadeva ponovno vrnjena prvostopenjskemu organu v ponoven postopek.

27. Izpodbijana odločba je bila izdana v tretjem ponovljenem postopku, v katerem je finančni organ ugotovil enako tožnikovo obveznost za plačilo DDV. Že drugostopenjski organ je tožniku pravilno pojasnil, da iz tretjega odstavka 97. člena ZDavP-2 izhaja, da se, če je bila odmerna odločba odpravljena in zadeva vrnjena v ponoven postopek ter davek plačan, preveč plačani davek vrne le v primeru, če je bila v ponovnem postopku ugotovljena nižja davčna obveznost. Ker navedena odločba ni bila le odpravljena, pač pa je bila zadeva vrnjena organu prve stopnje v ponoven postopek, glede na navedeno določbo ZDavP-2 niso nastopili pogoji za vzpostavitev stanja, kot da odločbe sploh ni bilo. Prvostopenjski organ je tako v



ponovnem postopku ponovno odločal o zadevi, ne glede na to, da so bile obveznosti že plačane.

28. Prav tako so neutemeljeni tožnikovi ugovori, da je bilo kršeno načelo reformatio in peius. V ponovnem postopku je finančni organ ugotavljal nova dejstva in nove dokaze v zvezi s tožnikovim subjektivnim elementom. Pri tem pa za tožnika tudi ni bila izdana manj ugodna odločba. Z izpodbijano odločbo so bile namreč tožniku naložene enake obveznosti, kot že v prejšnjih postopkih, potem, ko je bilo popolno ugotovljeno dejansko stanje, v skladu z napotki pritožbenega organa, kar pa je dolžnost prvostopenjskega organa (7. člen ZDavP-2).

29. Z vsem navedenim je po presoji sodišča odgovorjeno na vse navedbe, ki so odločilnega pomena za odločitev v obravnavani zadevi. Kolikor so tožbeni ogovori enaki pritožbenim, jih, iz istih razlogov kot drugostopenjski organ, zavrača tudi sodišče.

30. Ker je po povedanem izpodbijana odločba pravilna in zakonita, tožba pa neutemeljena, je sodišče tožbo zavrnilo na podlagi prvega odstavka 63. člena ZUS-1. Sodišče je v zadevi odločalo brez glavne obravnave, ker so bili relevantni dokazi izvedeni in pravilno presojeni že v postopku izdaje izpodbijane odločbe (59. člen v zvezi z drugim odstavkom 51. člena ZUS-1).

31. Izrek o stroških temelji na četrtem odstavku 25. člena ZUS-1, ki določa, da če sodišče tožbo zavrne, trpi vsaka stranka svoje stroške postopka.

Področje: DDV

¹ Takšna ureditev izhaja tudi iz določb členov 2(1), 17(1), 2(a), 18(1), 22(3), 28(g), (h), (f), Šeste Direktive Sveta 77/388/EGS z dne 17. 5. 1977 s spremembami in določb členov 2(1)(a) in (c), 167, 168(a), 178, 220, 226 Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. 12. 2006, o skupnem sistemu davka na dodano vrednost, ki je nadomestila Šesto Direktivo, ki jih je Republika Slovenija prenesla v določbe ZDDV in ZDDV-1.