

Dokazovanje v davčnih zadevah – razvoj teorije in sodne prakse

Jernej Podlipnik*

1. Uvod

Sodna praksa glede dokazovanja na davčnem področju je v zadnjem obdobju pomembno napredovala, še vedno pa lahko v praksi opazimo, da davčni organi ne poznajo najnovejših stališč Vrhovnega sodišča, ki je za ta razvoj poskrbelo tudi s pomočjo stališč pravne teorije in ustavnosodne prakse na drugih pravnih področjih, ki jo je uporabilo v davčnih zadevah. V odločbah davčnih organov obeh stopenj je namreč še vedno mogoče zaslediti sklicevanja na stališča, ki so bila presežena, ker so bila v nasprotju z ustavnimi zahtevami. Ambicija tega prispevka je povečati prepoznavnost nekaterih pomembnejših odločitev v praksi, poleg tega pa na koncu tudi opozoriti na problematiko t. i. dokazne stiske, s katero se srečujejo nekateri davčni zavezanci v upravnih in sodnih postopkih, pa sodne prakse, ki bi obravnavala to vprašanje na davčnem področju, še ni zaslediti. Odgovor na vprašanje, ali dokazna stiska obstaja in kako se jo rešuje, bo nedvomno spet morala dati sodna praksa, saj od davčnih organov ni pričakovati razvoja, ki bi šel v smer, ki bi bila v prid zavezancem, saj jim že sprememba prakse, po kateri so delovali dvajset let, povzroča sive lase.

Članek je sestavljen iz šestih razdelkov. Kratkemu uvodu sledi razdelek o porazdelitvi odgovornosti za pravilno ugotovljeno dejansko stanje med davčnim organom in zavezancem, ki mu davčna zakonodaja nalaga številne sodelovalne dolžnosti prav z namenom, da bi se lahko v postopku ugotovilo pravilno de-

* Univerzitetni diplomirani pravnik, doktor pravnih znanosti, davčni svetovalec, docent na Fakulteti za državne in evropske študije, predavatelj na Pravni fakulteti Univerze v Ljubljani.

jansko stanje. Obravnava te vsebine je pomembna za nadaljnjo razpravo o dokaznih elementih (predmet dokazovanja, dokazna sredstva, dokazni standard in dokazno breme), ki v tretjem razdelku niso obravnavani izčrpno, ampak bolj v pojasnitev vsebine vsakega od njih. Četrty razdelek obravnava tri pomembna stališča Vrhovnega sodišča glede dokazovanja v davčnih zadevah, glede katerih je bila praksa pred njimi drugačna oziroma je ni bilo. Gre za listinsko dokazovanje, sprejem dokaznega pravila brez zakonske podlage in vsebino strankine pravice do (izvedbe) dokaza ter njenih omejitev. Vsebina petega razdelka obravnava materialno dokazno breme v povezavi z dokaznim standardom po Zakonu o davčnem postopku (ZDavP-2)¹ v primerih, ko zavezanci spoštujejo svoje sodelovalne dolžnosti, in takrat, ko jih ne. Šesti razdelek pa problematizira sedanjo ureditev odmere davka od nenapovedanih dohodkov po 68.a členu ZDavP-2 in upravno prakso z vidika dokaznega bremena ter dokaznega standarda, saj se zdi, da so zavezanci pogosto postavljeni v dokazno stisko, ki je ne morejo premagati, zato jim je odmerjen davek.

2. Kdo je odgovoren za pravilno ugotovljeno dejansko stanje?

Davčni postopki so posebni upravni postopki, v katerih davčni organi odločajo o pravicah in obveznostih subjektov pri pobiranju davkov (prvi in tretji odstavek 2. člena ZDavP-2). V upravnih postopkih se že po ureditvi po Zakonu o splošnem upravnem postopku (ZUP)² prepletata preiskovalno načelo (nem. *Untersuchungsmaxime*) in razpravno načelo (nem. *Verhandlungsmaxime, Beibringungsgrundsatz*), čeprav ima prvo primat³ zaradi načel materialne resnice (8. člen ZUP) in varstva javne koristi (7. člen ZUP).⁴ Tako mora uradna oseba, ki vodi postopek, pred izdajo odločbe ugotoviti vsa dejstva in okoliščine, ki so pomembne za odločitev, pri tem pa ugotavlja tudi dejansko stanje in izvaja dokaze po uradni dolžnosti (138. in 139. člen ZUP). Stranka ima glede dokazovanja v postopku predvsem obveznosti v zvezi z zahtevkom, ki ga je postavila, poleg tega pa mora dokazati tudi svoje trditve (navedbe) v upravnem postopku (140. člen ZUP). V splošnem upravnem postopku je odgovornost za pravilno ugotovljeno dejansko stanje predvsem na organu oziroma uradni osebi, ki vodi postopek, zlasti v postopkih po uradni dolžnosti, med katere spada večina

¹ Uradni list RS, št. 117/06 in nasl.

² Uradni list RS, št. 80/99 in nasl.

³ Tone Jerovšek in Polonca Kovač: Upravni postopek in upravni spor. Druga izdaja, Fakulteta za upravo, Ljubljana 2016, str. 172.

⁴ Erik Kerševan in Vilko Androjna: Upravno procesno pravo. Druga izdaja, IUS Software, GV Založba, Ljubljana 2017, str. 244.

davčnih postopkov, v davčnih postopkih pa je odgovornost bolj enakomerno razporejena med oba nujna udeleženca postopka. Ta procesna ureditev je posledica tega, da je uradna oseba, ki vodi postopek, sicer dolžna po uradni dolžnosti ugotoviti pravilno dejansko stanje, vendar pa tega ne more storiti brez sodelovanja zavezanca, ki je dolžan dejstva in okoliščine dokumentirati ter dokumentacijo določen čas hraniti, da lahko svoje davčne obveznosti ustrezno poroča ter da je prek dokumentacije mogoče tudi preverjanje pravilnosti poročanja.⁵ Treba je namreč upoštevati, da je obdavčljivih dogodkov v davčnih zadevah lahko zelo veliko, zaradi česar dejanskega stanja brez dokumentiranja ne bi mogel rekonstruirati niti zavezanec, kaj šele uradna oseba davčnega organa.⁶ V davčnih postopkih se torej prepletata preiskovalno načelo in sodelovalno načelo (nem. *Kooperationsmaxime*).⁷ Sodelovalno načelo je uzakonjeno v 9. in 10. členu ZDavP-2, po katerem morajo zavezanci za davek napovedati in obračunati znesek davka na način ter v rokih, kot je določeno z davčnimi predpisi (9. člen ZDavP-2), davčnemu organu morajo dajati resnične, pravilne in popolne podatke, ki jih davčni organ potrebuje za pobiranje davka (prvi odstavek 10. člena ZDavP-2), v davčnem postopku morajo sodelovati z davčnim organom pri ugotavljanju dejstev, ki so jim v breme in korist (drugi odstavek 10. člena ZDavP-2), navesti morajo vsa dejstva, na katera opirajo svoje zahteve, in predlagati dokaze, s katerimi se ta dejstva dokazujejo (tretji odstavek 10. člena ZDavP-2). ZDavP-2 pa nato predvideva cel sklop t. i. sodelovalnih dolžnosti (nem. *Mitwirkungspflichten*), ki so izraz sodelovalnega načela.⁸ Gre za obveznosti, kot so oblikovanje, vodenje in hramba dokumentacije, dajanje podatkov davčnemu organu, omogočanje vpogleda v dokumentacijo oziroma njeno posredovanje, obveznost uporabe davčne številke, vlaganje davčnih napovedi in obračunov.⁹ Kljub tej deljeni odgovornosti pa je na koncu, če zavezanec krši svojo sodelovalno dolžnost, za pravilno ugotovitev dejanskega stanja odgo-

⁵ Le v državi, v kateri bi vladal popolni nadzor Velikega brata (nem. *Überwachungsstaat*), bi bilo mogoče vse okoliščine, ki vplivajo na kakršnekoli davčne obveznosti, ugotoviti brez sodelovanja zavezancev (Reinhold Beiser: Steuern. Štirinajsta izdaja, Facultas, Dunaj 2016, str. 423).

⁶ Gre za t. i. sferno soodgovornost (nem. *sphärenorientierte Mitverantwortung*) za ugotavljanje dejanskega stanja.

⁷ Roman Seer, v: Roman Seer in drugi: Steuerrecht, Enaindvajseta izdaja, Verlag Dr. Otto Schmidt, Köln 2013, str. 1048.

⁸ Slovensko ustavno sodišče je že obravnavalo vprašanja ustavnosti ureditve, po kateri so dolžni zavezanci sodelovati pri ugotavljanju dejanskega stanja, ki je lahko zanje tudi neugodno. Pri tem je zavzelo stališče, da določba, po kateri so zavezanci za davčne namene dolžni voditi dokumentacijo in jo na zahtevo davčnega organa tudi predložiti, ne posega neustavno v splošno svobodo ravnanja po 35. členu Ustave RS, saj prestane strogi test sorazmernosti (odločba Ustavnega sodišča U-I-108/99 z dne 20. marca 2003, 14. točka obrazložitve).

⁹ Glej tudi odločbo Ustavnega sodišča U-I-397/98 z dne 21. marca 2002, 9. točka obrazložitve, v kateri je med drugim zapisano: »Izhodišče za odmero praviloma predstavlja davčna napoved, ki jo vložijo zavezanec, saj se domneva, da je pravilna in resnična.«

voren davčni organ oziroma njegova uradna oseba, saj je ta skrbnik javnega interesa. To potrjujejo določbe davčnoprocesne zakonodaje, ki po eni strani dajejo davčnemu organu pristojnost, da tudi od oseb, ki niso stranke konkretnih postopkov, pridobivajo podatke in dokumentacijo. Ti so praviloma dolžni dati podatke in dokumentacijo brezplačno. Enako velja tudi za organe (četrty odstavek 10. člena ZDavP-2). Če tudi uporaba teh pooblastil ne omogoča ugotovitve dejstev, na podlagi katerih bi se ugotovila dejanska davčna osnova, pa davčna zakonodaja predvideva tudi možnost, da davčni organ višino davčne osnove »zgolj« oceni. To pooblastilo lahko uporabi takrat, ko je kot brez utemeljenega dvoma ugotovljeno, da je zavezanec kršil svoje sodelovalne dolžnosti (nastal je torej obdavčljiv dogodek), vendar pa pravno-relevantnih dejstev in okoliščin, ki so pomembne za določitev višine davčne osnove, ni mogoče ugotoviti neposredno (68. člen ZDavP-2).¹⁰

3. Dokazni elementi

Preden bodo obravnavani konkretni primeri razvoja pravne doktrine in sodne prakse na področju dokazovanja v davčnih zadevah, je smiselno na kratko ponoviti splošne pravne dokazne elemente, ki morajo zagotavljati procesno ravnovesje med organom in stranko.¹¹

Predmet dokazovanja pove, kaj se dokazuje. Dokazujejo se predvsem dejstva oziroma trditve (navedbe) o njih,¹² ki so pravno pomembna v posameznem primeru, in niso taka, da jih ni treba dokazovati (na primer splošno znana dejstva, domneve in fikcije), izjemoma tudi strokovna¹³ in pravna pravila (po drejena uporaba 168. člen ZUP),¹⁴ kar pa je v praksi manj pomembno. Dokazu-

¹⁰ Zaradi varstva javnega interesa se mora davčni organ odzvati, če se ugotovi, da je davčna obveznost zavezanca napačna (v njegovo korist ali škodo), vendar pa višine te napake ne more neposredno ugotoviti (prim. sodbo Vrhovnega sodišča X Ips 196/2015 z dne 18. januarja 2017, 23. točka obrazložitve). Cenitev tako rešuje (lat.) *non liquet* položaj (Wolfgang Jakob: Abgabenordnung. Peta izdaja. Verlag C. H. Beck, München 2010, str. 69) – položaj, ko dejanskega stanja ni mogoče ugotoviti, zato ni mogoče izvesti pravnega silogizma.

¹¹ Aleš Kobal in Aleksander Pevec: Primerjalnopravni pogled na aktualna vprašanja davčnega ugotovitvenega postopka, v: Podjetje in delo, št. 3-4/2012, str. 588.

¹² Prim. vsebino prvega in tretjega odstavka 76. člena ZDavP-2, ki določata, da mora zavezanec predložiti dokaze oziroma dokazati svoje trditve (navedbe) o dejstvih, drugi odstavek 76. člena ZDavP-2 pa določa, da mora davčni organ dokazati dejstva.

¹³ Prim. vsebino prvega odstavka 189. člena ZUP in 243. člena ZPP ter civilno procesno teorijo (na primer Jože Juhart: Civilno procesno pravo FLR Jugoslavije. Univerzitetna založba v Ljubljani, Ljubljana 1961, str. 355).

¹⁴ Drugače glede dokazovanja pravnih pravil v davčnih postopkih A. Kobal in A. Pevec, nav. delo, str. 589.

jejo se tudi posredna (pomožna) dejstva oziroma indici, po katerih sklepamo na obstoj neposrednih dejstev.¹⁵

»Indic je dejstvo, ki samó ali še z drugimi dejstvi (prav tako indici), a vselej še v povezavi z določenim izkustvenim, logičnim pravilom ali pravilom znanosti ali stroke (kadar gre za dejansko domnevo), ali pravnim pravilom (kadar gre za pravno domnevo) kaže (indicira) na pravno odločilno dejstvo.«¹⁶

Dokazna sredstva povedo, kako oziroma s čim se dokazuje (na primer listine, izjave prič, strank, izvedenci in ogled). Dokaznih pravil, po katerih bi posamezna dejstva dokazovali le z določenimi pravili, praviloma ni, saj ti pomenijo poseg v 22. člen Ustave, ki ureja enako varstvo pravic, v okvir katerega spada tudi pravica do dokaza (dokazovanja).¹⁷ V davčnih zadevah v splošnem smislu velja torej načelo proste presoje dokazov,¹⁸ kar izhaja iz podrejene uporabe ZUP (tretji odstavek 2. člena ZDavP-2) in tudi prvega odstavka 73. člena ZDavP-2, ki pomeni nepotrebno podvajanje.¹⁹ Dokaz, s katerim se dokazuje posamezno dejstvo oziroma trditev o njem, pa mora biti primeren in ustrezen (drugi odstavek 164. člena ZUP).²⁰ Prav na področju dokaznih sredstev je sodna praksa (tudi na spodbudo pravne teorije) v davčnih zadevah naredila največji korak naprej, ki pa ga ni mogoče vselej zaslediti tudi v praksi davčnih organov, ki se pogosto še »oklepajo« starih vzorcev.

Dokazni standard pove, kakšna mora biti skladnost dejstev, ki jih ugotovi uradna oseba (davčnega) organa, z resničnimi dejstvi. Možne so različne stopnje skladnosti predstave z resničnimi dejstvi. Gotovost kot najvišja stopnja skladnosti, ki izključuje vsako možnost zmote,²¹ je nepraktična, saj je standard previsok. ZUP (8. člen) in ZDavP-2 (5. člen)²² zato omenjata prepričanje²³ in verjetnost, toda teh dveh pojmov ne opredeljujeta. Gre torej za pravna standar-

¹⁵ Prim. drugi odstavek 68. člena ZDavP-2, po katerem je cenitev ugotovitveni postopek, v katerem se ugotavljajo dejstva, ki omogočajo davčnemu organu določiti verjetno davčno osnovo. Tretji in četrti odstavek istega člena pa primeroma določata, katera so tista dejstva, iz katerih sklepamo na višino davčne osnove.

¹⁶ Jan Zobec, v: Lojze Ude in Aleš Galič (ur.): Pravdni postopek – zakon s komentarjem. Druga knjiga, Uradni list Republike Slovenije in GV Založba, Ljubljana 2010, str. 338. Enako R. Seer, nav. delo, str. 1225.

¹⁷ Na primer odločba Ustavnega sodišča U-I-397/98 z dne 21. marca 2002, 7. točka obrazložitve, in sklep Vrhovnega sodišča X Ips 264/2015 z dne 24. maja 2016, 11. in 12. točka obrazložitve.

¹⁸ Enako Aleš Kobal: Dokazni postopek kot bistvena sestavina davčnih inšpekcijskih postopkov, v: Podjetje in delo, št. 3-4/2011, str. 566–567.

¹⁹ T. Jerovšek in drugi, nav. delo, str. 190.

²⁰ Podrobneje o primernosti in ustreznosti Jernej Podlipnik: Izključnost listin kot dokazil v davčnem postopku – med teorijo in prakso v: Pravnik, št. 1-2/2013, str. 43–44.

²¹ E. Kerševan in V. Androjna, nav. delo, str. 87.

²² Obe v zvezi z 10. členom ZUP, ki določa, da uradna oseba presodi o dokazanih dejstvih po svojem prepričanju.

²³ Prepričanje se v praksi pogosto zamenjuje s pojmom gotovost.

da,²⁴ ki ju je sodna praksa napolnila z vsebino. Pri prepričanju gre za zavest o resničnosti nekega dejstva, ki izključuje dvom o kakšni zmoti.²⁵ Gre za tako visoko stopnjo resničnosti, da o njej ne dvomi več noben razumen in življenjsko izkušen človek²⁶ – odločitev »onkraj razumnega dvoma«. ²⁷ Pri verjetnosti pa je stopnja zavesti nižja, saj morajo biti razlogi v prid obstoja posameznega dejstva močnejši od razlogov proti.²⁸ Razlika med obema dokaznima standardoma je torej po večinski razlagi (in sodni praksi) količinska.²⁹ Pri prepričanju mora imeti uradna oseba boljšo predstavo kot pri verjetnosti. Prepričanje je zelo visok standard, kar lahko v praksi povzroči težavo tistemu, na katerem je dokazno breme, saj se bo, če ga ne doseže, štel, da dejstva oziroma trditve o njem ni dokazal, zato bo treba sprejeti odločitev po dokaznem bremenu (nem. *Beweislastentscheidung*). Če se tisti, ki mora dokazati posamezno dejstvo, znajde v dokazni stiski iz razlogov, ki niso v njegovi domeni, pogosto že zakon predvidi rešitev v obliki obrnjenega dokaznega bremena, določitve pravne domneve, prostega preudarka³⁰ ali z znižanjem dokaznega standarda. Problem se lahko pojavi v primerih, ko take določbe zakonodaja ne predvideva, zato je takrat treba v praksi ravnati s še posebno previdnostjo, da oseba ni postavljena v položaj, ko v postopku ne more uspeti zaradi dokaznega standarda, ki ga objektivno gledano ne more doseči.

Dokazno breme pove, kdo posamezno dejstvo dokazuje (t. i. procesno oziroma subjektivno dokazno breme) oziroma kdo nosi posledice neuspešnega dokazovanja (t. i. materialno oziroma objektivno dokazno breme). Procesno dokazno breme je specifična anticipacija materialnega dokaznega bremena.³¹ Tisti, na katerem je materialno dokazno breme, se trudi zadostiti procesnemu dokaznemu bremenu (substancirano predlagati dokaz, omogočiti izvedbo dokaza, predložiti listino ipd.), saj se zaveda, da če s tem ne bo uspel, izid postopka zanj ne bo ugoden. Dokazno breme praviloma nosi tisti, ki zatrjuje obstoj posameznega pravno pomembnega dejstva. Pri postopkih na zahtevo stranke bo to predvsem stranka, pri postopkih po uradni dolžnosti pa organ.³² V na-

²⁴ J. Zobec, nav. delo, str. 330–331.

²⁵ E. Kerševan in V. Androjna, nav. delo, str. 87.

²⁶ J. Juhart, nav. delo, str. 53.

²⁷ J. Zobec, nav. delo, str. 333.

²⁸ E. Kerševan in V. Androjna, nav. delo, str. 87.

²⁹ J. Zobec, nav. delo, str. 333. Zobec se zavzema za kvalitativno razlikovanje, kar je tudi že potrčila sodna praksa civilnega oddelka Vrhovnega sodišča (sodba II Ips 252/2015 z dne 5. novembra 2015, 15. točka obrazložitve), kjer je zapisano: »Izraz, izkazanost' [standard verjetnosti] se od izraza, dokazanost' [standard prepričanja] razlikuje v tem, da sodišče do spoznanja o dejstvih ni prišlo po strogih pravilih izvajanja dokazov, ki sicer veljajo v meritornem postopku, pač pa na poenostavljen način.«

³⁰ J. Zobec, nav. delo, str. 337–338.

³¹ J. Zobec, nav. delo, str. 380–382.

³² E. Kerševan in V. Androjna, nav. delo, str. 274–275.

daljevanju bo podrobnejša razprava na temo dokaznega bremena v davčnih zadevah po ZDavP-2, saj o tem vprašanju posebnih razprav še ni zaslediti.

4. Razvoj nekaterih stališč o dokazovanju v davčnih zadevah

V tem poglavju so predstavljeni trije primeri stališč sodne prakse v zadnjih letih, ki pomembno pripomorejo k pravilni ugotovitvi dejanskega stanja in s tem pravilnejšim odločitvami, ki smo jim bili priča pred leti.

Sprememba stališč sodne prakse glede **listinskega dokazovanja** lahko razdelimo v dve skupini: splošno in posebno. V okviru splošne ureditve je sodna praksa vsaj od objave odločbe Ustavnega sodišča U-I-397/98 z dne 21. marca 2002 zagovarjala stališče, da vrste dokaznih sredstev (v določenem obsegu) omejuje narava davčnega postopka,³³ čeprav Ustavno sodišče takega stališča ni zavzelo, ampak gre za mnenje tedanjega ustavnega sodnika Udeta v pritrdilnem ločenem mnenju.³⁴ Pomembnega premika v davčni praksi ni prinesla uveljavitev Zakona o davčnem postopku (ZDavP-1)³⁵ (96. člen) in za njim ZDavP-2 (77. člen), iz katerih jasno izhaja, da ima listinsko dokazovanje zaradi načela ekonomičnosti zgolj prednost pred drugimi dokazili. Drugačen pogled na vsebino teh členov je na pobudo pravne teorije³⁶ prinesla sodna praksa Vrhovnega sodišča.³⁷ V okviru posebne ureditve velja obravnavati vprašanje dokazovanja postav, ki znižujejo davčno osnovo pri davku od dohodka (dobička) pravnih oseb, in uveljavljanje pravice do odbitka vstopnega davka na dodano vrednost. Že vsaj od osamosvojitve dalje je veljalo, da je mogoče davčno osnovo (predvsem gre za uveljavljanje odhodkov) za davek od dohodkov pravnih oseb zniževati le, če je zavezanec predložil listino, ki je izpolnjevala pogoje za verodostojno knjigovodsko listino (najprej v smislu Zakona o računovodstvu (ZR),³⁸ pozneje pa v smislu Slovenskih računovodskih standardov (SRS)³⁹). S

³³ Na primer sodba in sklep Upravnega sodišča U 2193/2002 z dne 22. novembra 2004.

³⁴ Podrobneje o tem J. Podlipnik, nav. delo, str. 46–47.

³⁵ Uradni list RS, št. 54/04 in nasl.

³⁶ Na primer T. Jerovšek in drugi, nav. delo, str. 200–201; J. Podlipnik, nav. delo, str. 61–63.

³⁷ Na primer sklep Vrhovnega sodišča X Ips 114/2013 z dne 23. oktobra 2014, 13. točka obrazložitve.

³⁸ Uradni list SFRJ, št. 12/89, 35/89, 3/90, 42/90 in 61/90 ter Uradni list RS, št. 42/90.

³⁹ Uradni list RS, št. 95/15, 74/16 – popr. in 23/17. Pred temi standardi so veljali drugi računovodski standardi, ki pa verodostojne knjigovodske listine niso opredeljevali nič drugače kot veljavni SRS 21, ki določa: »Knjigovodske listine so po SRS 21 verodostojne, če se pri kontroliranju pokaže, da lahko strokovno usposobljene osebe, ki niso sodelovale v poslovnih dogodkih, na njihovi podlagi popolnoma jasno in brez kakršnihkoli dvomov spoznajo naravo in obseg poslovnih dogodkov.«

tem se je strinjala tako sodna praksa⁴⁰ kot tudi pravna teorija.⁴¹ Ne povsem razčiščeno je ostalo le vprašanje, ali je predložitev verodostojne listine formalni pogoj za znižanje davčne osnove ali formalno dokazno pravilo. Z uveljavitvijo SRS let 2006 je SRS 21 postal neobvezen standard, zato je pravna teorija začela zagovarjati stališče, da zniževanja davčne osnove davčni organ ne more več zavračati z utemeljevanjem, da posamezna listina nima lastnosti verodostojne knjigovodske listine.⁴² Praksa davčnih organov temu ni sledila, popoln preobrat na tem področju pa je povzročilo novo stališče Vrhovnega sodišča, po katerem zakonodaja ne določa, da je treba za uveljavljanje odhodkov predložiti verodostojno knjigovodsko listino, zato lahko zavezanec dokazuje dejstva z vsemi primernimi dokaznimi sredstvi. To pomeni, da je verodostojna knjigovodska listina sicer primeren dokaz za izkazovanje posameznega odhodka, ni pa edini dokaz, ki bi tak odhodek lahko dokazal.⁴³ To stališče bo precej spremenilo dokazne postopke. Pri odbitku vstopnega davka na dodano vrednost je račun formalni pogoj za uveljavljanje pravice,⁴⁴ hkrati pa je tudi dokazilo.⁴⁵ Toda formalnost pogoja ne pomeni, da je posledica vsake napake na računu izguba pravice, če je mogoče ugotoviti in dokazati z drugimi dokaznimi sredstvi, da so vsebinski pogoji za odbitek izpolnjeni.⁴⁶

Da sme **dokazno pravilo** predpisati le zakon, je Vrhovno sodišče pojasnilo v eni od svojih odločitev,⁴⁷ ko je zavrnilo pravilnost stališča davčnih organov in Upravnega sodišča, da je za dokazovanje uporabe denarnih sredstev, ki povečujejo vrednost hiše, mogoče upoštevati le dokaze, ki izkazujejo nakazila s transakcijskega računa ali kartično poslovanje. Stališče, ki ga je navedlo Vrhovno sodišče, sicer ni novo, saj gre za ponovitev stališč, ki sta jih Ustavno sodišče in upravna procesna teorija⁴⁸ že navedla,⁴⁹ pomembnejši pa se zdi poduk upravnim organom in sodiščem, da zakonskih določb ne smejo razlagati

⁴⁰ Na primer sodba in sklep Vrhovnega sodišča Ru 43/95 z dne 23. februarja 1996.

⁴¹ Branka Svilar in Andrej Šircelj: Zakon o davku od dobička pravnih oseb s komentarjem. Gospodarski vestnik, Ljubljana 1998, str. 60

⁴² Prim. J. Podlipnik, nav. delo, str. 57–61.

⁴³ Sodba Vrhovnega sodišča X Ips 5/2015 z dne 30. novembra 2016, 13.–15. točka obrazložitve.

⁴⁴ Na primer sodba Vrhovnega sodišča X Ips 210/2014 z dne 6. oktobra 2016, 14. točka obrazložitve, ki se sklicuje na sodno prakso Sodišča EU.

⁴⁵ J. Podlipnik, nav. delo, str. 61.

⁴⁶ Sodba Sodišča EU C-332/15 z dne 28. junija 2016, 45. in 46. točka obrazložitve.

⁴⁷ Sklep Vrhovnega sodišča X Ips 264/2015 z dne 24. maja 2016, 12. točka obrazložitve.

⁴⁸ Na primer Tone Jerovšek in Polonca Kovač: Upravni postopek in upravni spor. Fakulteta za upravo, Ljubljana 2010, str. 45.

⁴⁹ Na primer odločba Ustavnega sodišča U-I-397/98 z dne 21. februarja 2002.

v nasprotju s temeljnimi ustavnimi pravicami, kar je Ustavno sodišče tudi že pojasnilo,⁵⁰ vendar so stališča očitno ostala prezrta.

Pravico stranke do izvedbe predlaganega dokaza in njenimi omejitvami je Vrhovno sodišče obravnavalo v svojih številnih odločbah.⁵¹ V njih je povzelo stališča Ustavnega sodišča⁵² in svoja lastna stališča,⁵³ da pravica do (izvedbe) dokaza izhaja iz 22. člena Ustave, ki ureja enako varstvo pravic. Iz te pravice izhaja, da mora upravni organ ali sodišče (načeloma) izvesti vse dokaze, ki jih predlaga stranka (zavezanec), razen če za zavrnitev obstajajo utemeljeni razlogi, ki so bodisi formalni (oblikovni) bodisi materialni (vsebinski) (pravica do izvedbe dokaza torej ni absolutna). Med formalnimi omejitvami pravice sta omenjena prenehanje pravice do predlaganja oziroma predložitve dokaza, če stranka te svoje pravice ni uveljavila do določenega stadija postopka, pa je to možnosti imela (prekluzija), vendar je brez upravičenih razlogov ni uporabila, in opustitev substanciranja dokaznega predloga.⁵⁴ Dokazni predlog mora biti torej podan pravočasno in na način, da bo iz njega razvidno, dokazovanju katerega dejstva bo posamezen dokaz služil in zakaj je dokaz relevanten. Če ima organ ali sodišče načelno obveznost izvesti dokaz, mora biti tudi stranki naloženo skrbno ravnanje v zvezi z uresničevanjem pravice do dokaza,⁵⁵ ki se kaže v pravočasnosti in izkazu relevantnosti dokaznih predlogov. Med vsebinskimi razlogi za zavrnitev dokaznega predloga se najpogosteje navajajo nerelevantnost dokaza (dejstvo, ki naj bi se z dokazom dokazovalo, za odločitev ni pravno odločilno), neprimernost dokaza (z dokazom dejstva ni mogoče dokazovati)⁵⁶ in pa nepotrebnost (dejstvo, ki naj bi se z dokazom dokazovalo, je že dokazano). Pri zadnjem razlogu (gre za t. i. vnaprejšnjo dokazno oceno) je treba razlikovati med dvema položajema. Neproblematičen je tisti, ko je predlagana izvedba dokaza v potrditev obstoja dejstva, za katerega je organ ali sodišče že ugotovilo, da obstaja. Če pa stranka predlaga izvedbo dokaza, s katerim naj bi bilo dejansko stanje drugačno od tistega, ki je bilo ugotovljeno

⁵⁰ Glej na primer odločbo Ustavnega sodišča U-I-139/14 z dne 26. marca 2015, 7. točka obrazložitve, ki govori o obveznosti sodnikov, sklep Ustavnega sodišča U-I-39/10 z dne 11. marca 2010, 4. točka obrazložitve, ki govori o obveznosti upravnih organov.

⁵¹ Na primer sklep Vrhovnega sodišča X Ips 295/2016 z dne 8. marca 2017.

⁵² Na primer sklep Ustavnega sodišča Up-391/01 z dne 29. januarja 2004 ter sklep Ustavnega sodišča UP-332/02 z dne 25. novembra 2003.

⁵³ Na primer sklep Vrhovnega sodišča I Up 460/2011 z dne 29. septembra 2011.

⁵⁴ J. Zobec, nav. delo, str. 353 poudarja, da gre pri substanciranju za dokazni stavek, v katerem stranka natančno opredeli, katero dejstvo naj se s predlaganim dokazom ugotovi, pri čemer mora tiste trditve, ki jih izraža v obliki pravniških abstrakcij, ki presegajo preproste, tudi nepravnikom razumljive pravne pojme (na primer prodati, posoditi, biti lastnik), razčleniti na vsa tista dejstva, ki pomenijo vsebino uporabljenega abstraktnega pravnega pojma.

⁵⁵ Prim. Aleš Galič: Ustavno civilno procesno pravo. GV Založba, Ljubljana 2004, str. 230.

⁵⁶ Na primer dnevnega prometa na bencinskem servisu denimo ni mogoče dokazovati z zaslišanjem uslužbenca (prim. sodbo Vrhovnega sodišča X Ips 203/2009 z dne 29. junija 2011).

do tedaj, mora organ ali sodišče, ki zavrne dokazni predlog, izhajati iz predpostavke, da bi predlagatelj z dokazom uspel, kljub temu pa to ne bi vplivalo na ugotovitev dejanskega stanja in posledično na odločitev o zadevi.⁵⁷ Vrhovno sodišče poudarja tudi, da mora biti zavrnitev dokaznega predloga obrazložena, saj je sicer onemogočeno učinkovito izvajanje pravice do pritožbe (25. člen Ustave).⁵⁸ To obveznost poudarja tudi upravnoprocesna teorija,⁵⁹ pa so kljub temu v davčnih postopkih dokazni predlogi pogosto zelo pavšalno zavrnjeni.

5. Materialno dokazno breme v povezavi z dokaznim standardom po ZDavP-2

ZDavP-2 predpisuje tako procesno kot tudi materialno dokazno breme. Že iz izrazoslovja zakonodajalca je mogoče ugotoviti, kdaj je imel v mislih procesno in kdaj materialno dokazno breme. Ko ureja vprašanje procesnega dokaznega bremena, uporablja pojme »predlagati dokaze« (tretji odstavek 10. člena ZDavP-2) oziroma »predložiti dokaze«⁶⁰ (prvi odstavek 76. člena ZDavP-2). Materialno dokazno breme pa označuje z izrazom dokazati (drugi in tretji odstavek 76. člena ZDavP-2, peti odstavek 68. člena ZDavP-2 ter peti odstavek 68.a člena ZDavP-2). V drugem primeru mora biti tisti, ki nosi dokazno procesno breme, uspešen pri dokazovanju. Kadar zakon določi, da je (materialno) dokazno breme na zavezancu, davčnemu organu ni treba pozivati zavezanca k predložitvi dokazov, ampak mora ta šteti, da je zaradi (materialnega) dokaznega bremena pozvana, da mora ne le predložiti dokaze, ampak tudi dokazati, kar trdi.⁶¹ Vsebinska prvega odstavka tako meri predvsem na procesno aktivnost zavezanca (predlaganje dokazov, omogočanje izvedbe dokazov, sodelovanje pri izvajanju dokazov in obravnavanje uspehov dokazovanja), vsebina drugega in tretjega odstavka pa pove, v čigavo korist ali škodo je treba upoštevati krizo spoznanja

⁵⁷ Sklep Vrhovnega sodišča X Ips 233/2014 z dne 3. marca 2016, 15. točka obrazložitve.

⁵⁸ Sklep Vrhovnega sodišča X Ips 114/2013 z dne 23. oktobra 2014, 12. točka obrazložitve.

⁵⁹ E. Kerševan in V. Androjna, nav. delo, str. 245.

⁶⁰ Opozoriti velja na nekoliko neposrečeno izrazoslovje, saj bi to po jezikovni razlagi pomenilo, da lahko zavezanec uporabi le dokazna sredstva, ki jih je po naravi stvari mogoče »predložiti«, kakor so to v nekaterih primerih tudi že razlagali davčni organi, kar je napačno. Iz sodne prakse (na primer sodba Vrhovnega sodišča X Ips 87/2012 z dne 29. avgusta 2013, 16. točka obrazložitve; sklep Vrhovnega sodišča X Ips 114/2013 z dne 23. oktobra 2014, 13. točka obrazložitve) že izhaja, da mora zavezanec predlagati dokazna sredstva, na podlagi podrejene uporabe drugega odstavka 140. člena ZUP pa jih seveda mora predložiti, če je to mogoče. Razlaga je logična posledica dejstva, da velja tudi v davčnih zadevah načelo proste presoje dokazov, listinska dokumentacija pa ima prednost zaradi uresničevanja načela ekonomičnosti postopka (14. člen ZUP), kajti listinska dokumentacija omogoča hitro in zanesljivo ugotovitev relevantnih dejstev (na primer sodba Vrhovnega sodišča X Ips 93/2014 z dne 24. februarja 2016, 23. točka obrazložitve).

⁶¹ Prim. sodbo Vrhovnega sodišča X Ips 285/2012 z dne 14. marca 2013, 15. točka obrazložitve (obrazložitev sicer ne omenja pojma »materialno«).

posameznega pravno pomembnega dejstva, pri čemer velja opozoriti, da teh pravil ne gre razumeti kot sankcije za nezadostno procesno aktivnost, ampak je njihov namen premagati spoznavno krizo.⁶² Seveda sta obe vrsti dokaznega bremena med seboj povezani, kajti če zavezanec ne bo predlagal dokazov, ki bi potrdili resničnost njegovih trditev, vnaprej predvideva, kakšen bo rezultat postopka. Menim pa, da je odločanje po dokaznem bremenu skrajna možnost, ki jo lahko uporabi davčni organ, zato tako ni mogoče odločiti, če je iz organu znanih dejstev in dokazov mogoče sporna dejstva šteti za resnična.⁶³

Po splošnem pravilu (drugi odstavek 76. člena ZDavP-2) mora davčni organ dokazati temelj (nastop obdavčljivega dogodka) in višino davčne obveznosti (povečanje ali zmanjšanje), zavezanec pa mora dokazati svoje trditve, ki davčno obveznost zmanjšujejo (tretji odstavek 76. člena ZDavP-2). Pri davku od dohodkov pravnih oseb zavezancu torej ni treba dokazati temelja in višine prihodkov (ti se mu »priznajo« že na podlagi navedbe v obračunu), mora pa dokazati temelj in višino odhodkov, ki jih navaja v davčni obračunu.⁶⁴ Prav tako mora zavezanec dokazati svoje trditve, na katere opira svoje zahteve, čeprav tega neposredno ZDavP-2 ne določa (tretji odstavek 10. člena ZDavP-2), vendar pa že po ZUP velja, da organu ni treba vložiti nesorazmerno oziroma nerazumno veliko sredstev v pridobivanje dokazov za odločitve o vloženem zahtevku stranke, če se ta s svojo pasivnostjo ne trudi zavarovati svojih pravic.⁶⁵ Davčni organ in zavezanec morata v teh primerih zadostiti dokaznemu standardu prepričanja. ZDavP-2 je glede dokaznega bremena utemeljen predvsem na t. i. Rosenbergovi teoriji norme, po kateri dokazno breme nosi tisti, v korist katerega je dejstvo, ki ga je treba dokazovati.⁶⁶ Ta teorija pa lahko v nekaterih primerih ne da pravih rezultatov, saj ne upošteva, ali je oziroma bi lahko bil dokaz v sferi osebe, v korist katere je norma. Če ni, lahko daje Rosenbergova normativna teorija napačne rezultate,⁶⁷ saj bo oseba, na kateri je materialno dokazno breme, temu le težko zadostila, čeprav ne iz razlogov, ki bi bili na njeni strani, zato bo prišlo do odločitve po dokaznem bremenu, ki bo zanj neugodna. V takem primeru se tisti, ki mora dokazati neko dejstvo, znajde v t. i. dokazni stiski, ko ne bo mogel zadostiti visokemu dokaznemu standardu.⁶⁸

⁶² J. Zobec, nav. delo, str. 379–380.

⁶³ E. Kerševan in V. Androjna, nav. delo, str. 245–246. O tem, da je odločanje po dokaznem bremenu v davčnih postopkih skrajna možnost, tudi A. Kobal in A. Pevec, nav. delo, str. 595.

⁶⁴ Sodba Vrhovnega sodišča X Ips 37/2014 z dne 23. aprila 2015, 15. točka obrazložitve.

⁶⁵ E. Kerševan in V. Androjna, nav. delo, str. 275.

⁶⁶ J. Zobec, nav. delo, str. 384.

⁶⁷ Prim. A. Kobal in A. Pevec, nav. delo, str. 592–593.

⁶⁸ Prim. sklep Vrhovnega sodišča II Ips 182/2013 z dne 24. aprila 2014, 15. in 16. točka obrazložitve, in sodbo Vrhovnega sodišča II Ips 252/2015 z dne 5. novembra 2015, 15. točka obrazložitve.

Do drugačnega položaja pa pride, če zavezanec dokazano krši svoje sodelovalne dolžnosti, kar ZDavP-2 ureja v prvem odstavku 68. člena, ki našteva primere, kdaj je davčni organ upravičen izvesti cenitev.⁶⁹ Če davčni organ s stopnjo prepričanja ugotovi, da je izpolnjen pogoj za uporabo 68. člena ZDavP-2, da torej dokaže, da je zavezanec kršil svoje sodelovalne dolžnosti, se mu bistveno olajša procesni položaj, saj nezmožnost ugotovitve višine davčne osnove ni v njegovi sferi, ampak v zavezančevi. To pomeni, da ZDavP-2 že vsebuje odstop od Rosenbergove normativne teorije z upoštevanjem, da kršitev ni v sferi davčnega organa, ampak zavezanca. Zniža se mu dokazni standard glede ugotavljanja višine davčne osnove (drugi odstavek 68. člena ZDavP-2), temelj pa mora še vedno ugotoviti s stopnjo prepričanja, saj je to pogoj za uporabo 68. člena ZDavP-2. Ko davčni organ prek indicev, ki jih je treba dokazati,⁷⁰ ugotovi verjetno višino davčne osnove, pa ima davčni zavezanec možnost dokazovati (standard prepričanja), da je ta nižja. Obrnjeno dokazno breme in ohranitev visokega dokaznega standarda sta v primerih, ko se dokaže kršitev sodelovalnih dolžnosti s strani zavezanca, smiselna, saj zavezanec, ki je tako dolžnost kršil, ne sme biti nagrajen.

6. Davek od nenapovedanih dohodkov – dokazni standard

Razmerja med zavezancem in organom pri 68. členu ZDavP-2 so uravnotežena, saj do odstopa od standardnih pravil glede dokaznega bremena in dokaznega standarda pride šele, ko se s stopnjo prepričanja ugotovi, da je zavezanec kršil svoje sodelovalne dolžnosti, posledica česar je, da davčni organ ne more pravilno odmeriti davka oziroma ne more preveriti pravilnosti obračunanega davka, položaj v primeru 68.a člena ZDavP-2 (odmera davka od nenapovedanih dohodkov) pa je drugačen.⁷¹ Pogoji, ki jih za uporabo tega člena določa prvi odstavek 68.a člena ZDavP-2, so namreč tako splošni, da zgolj z njihovo ugotovitvijo še ni mogoče brez utemeljenega dvoma reči, da je oseba kršila svoje sodelovalne dolžnosti, posledica česar je prevalitev dokaznega bremena na zavezanca.

Dejstvo, da posameznik razpolaga s sredstvi za zasebno potrošnjo, vključno s premoženjem, ki znatno presegajo napovedane dohodke, še ne omogoča sklepanja, da je zavezanec kršil sodelovalne dolžnosti, kajti sredstva za zaseb-

⁶⁹ Med temi pogoji manjka le pogoj, da teh kršitev davčne osnove ni mogoče ugotoviti drugače (na primer s pomočjo podatkov in dokumentacije, pridobljenih od tretjih oseb).

⁷⁰ ZDavP-2 v drugem odstavku 68. člena določa, da je treba (s stopnjo prepričanja) ugotoviti dejstva, ki (s pomočjo strokovnih cenitvenih metod) omogočajo ugotovitev verjetne davčne osnove.

⁷¹ Enako je veljalo tudi za nekdanji peti odstavek 68. člena ZDavP-2.

no potrošnjo ne izvirajo nujno iz dohodkov (v smislu ZDoh-2), sploh pa ne iz obdobja, za katerega se davčni organ odloči, da ga bo pregledoval.⁷² Poved »je davčni organ na drugačen način seznanjen s podatki o sredstvih, s katerimi razpolaga davčni zavezanec – fizična oseba, trošenjem davčnega zavezanca – fizične osebe ali s podatki o pridobljenem premoženju davčnega zavezanca – fizične osebe« pa je še bolj pomensko odprta, saj sploh ne vsebuje očitka o kakršnikoli kršitvi zakonodaje s strani zavezanca, ampak predpisuje zgolj način seznanitve davčnega organa z omenjenimi podatki.

Ko ugotovi izpolnjevanje teh splošnih pogojev, začne davčni organ ugotavljati začetno in končno stanje premoženja, pri čemer od zavezanca zahteva neposredne dokaze o tem, kar je posebej težavno za začetno stanje, saj gre za oddaljene dogodke. V praksi davčni organi posrednih (indičnih) dokazov ne izvajajo, zato je na primer obstoj gotovine v bančnih ali domačih sefih praktično nemogoče dokazati, čeprav zavezanec dokaže, da je pred prvim presečnim datumom razpolagal z denarjem, ga tudi dvignil, porabo financiral iz rednih dohodkov, ni opravljal dejavnosti, ki bi mu omogočila pridobivanje visokih gotovinskih zneskov brez plačila davkov, je imel odprt sef ipd. Podobne težave se pojavljajo pri ugotavljanju porabe znotraj obdobja, kajti davčni organi izhajajo iz domneve, ki je zakonodaja ne določa, da je vsak dvig gotovine z bančnega računa, ne glede na znesek, ki ni v razmeroma kratkem času ponovno položen na bančni račun, poraba, zavezanec pa lahko neposredno dokazuje, da denarja ni porabil.⁷³ V primerih varčevanja v sefih je položaj spet enako težaven, kot je opisano pri ugotavljanju začetnega stanja.

V takih primerih tako največkrat prihaja do odločanja po dokaznem breme-
nu, ki je preloženo na zavezanca, čeprav že v samem začetku ni vselej s stop-
njo prepričanja dokazano, da je zavezanec kršil svoje sodelovalne dolžnosti,
potem pa se skuša zavezanca tudi znotraj dokaznega postopka čim bolj one-
mogočiti tako z neuzakonjenimi domnevami o porabi kot tudi z neizvajanjem
posrednih dokazov, kajti neposrednih dokazov, razen izjave samega zavezan-
ca in njegovih bližnjih praviloma ni.⁷⁴

⁷² Davčni organ pri preverjanju pogojev namreč vselej upošteva dohodke znotraj posameznega ob-
dobja, ne pa dohodkov v letih pred tem obdobjem.

⁷³ Tudi če bi taka domneva bila predpisana z zakonom, se postavlja vprašanje, ali bi bil samo dvig že
lahko t. i. domnevna baza (sodba Vrhovnega sodišča II Ips 272/2007 z dne 10. aprila 2008), torej tisto dej-
stvo, ki po logiki kaže na obstoj porabe (odločba Ustavnega sodišča U-I-135/00 z dne 9. oktobra 2002, 75.
točka obrazložitve), ne glede na znesek. Odgovor na to vprašanje se zdi pri visokih zneskih nikalen, zlasti če
iz navzen vidnih okoliščin (na primer življenjskega sloga, dejavnosti, ki jo je oseba opravljala) ni razvidno,
da bi taka oseba te visoke zneske lahko tudi porabila in jih je redoma porabljala za osebno potrošnjo.

⁷⁴ Zavezanci namreč sefov niso popisovali na prve dneve posameznega leta. To se lahko v priho-
dnosti spremeni, če bo sedanja praksa ostala, kar bi lahko davčnim organom povzročilo obilico dela, ki
ga morda ne bodo zmogli opraviti. Zavezanci bodo namreč lahko zahtevali zavarovanje dokazov, ki bodo
potrebni v postopkih zoper njih, kar pomeni, da bodo zahtevali popise sefov ipd.

Za ponazoritev zapisanega je mogoče uporabiti naslednji **primer**. Posameznik leta 2008 proda nepremičnino za 250.000 evrov, ki jo je podedoval leta 2005. Denar dvigne z bančnega računa in izkupiček denarja shrani v bančni sef, saj se zaradi krize boji, da bi na banki izgubil denar oziroma se mu zdi ta način varčevanja primernejši. Od položitve denarja nekajkrat za lastne potrebe (potovanje, nakup avtomobila itd.) iz sefa vzame določene zneske denarja, vendar evidence o tem ne vodi. Leta 2014 z večino preostanka denarja kupi stanovanje, da bi se tja preselila hčerka, ki gre študirat (150.000 evrov). Nekoliko pozneje istega leta iz sefa vzame še nekaj denarja in ga položi na svoj bančni račun in z nakazilom plača sinovo poroko in poročno potovanje (20.000 evrov), nato pa leta 2016 iz sefa vzame še preostanek denarja (35.000 evrov) in ga položi na svoj bančni račun in zapre sef. V vsem obdobju ima posameznik za življenjske stroške »normalno« porabo, ki jo financira iz rednih dohodkov, hodi v službo in ne opravlja dejavnosti. Ves zaslužen denar (na primer 40.000 evrov po plačilu davkov v dveh letih) porabi za življenjske stroške.

Po sedanji davčni praksi je posameznik »zrel« za odmero davka od nenapovedanih dohodkov za na primer obdobje od 1. januarja 2014 do 31. decembra 2016, kajti v tem obdobju se mu je z vidika davčnega organa premoženje povečalo za lastninsko pravico na nepremičnini (150.000 evrov), sredstva na bančnem računu (35.000 evrov), hkrati pa je zapravil še 20.000 evrov za sinovo poroko in poročno potovanje, čeprav za to (v tem obdobju) ni imel obdavčenih virov.

Težava je že pri določitvi pogojev po prvem odstavku 68.a člena ZDavP-2, saj davčnemu organu kršitve sodelovalnih dolžnosti ni treba dokazati, ampak se obstoj teh kršitev domneva na podlagi domnevnega povečanja premoženja v obdobju, čeprav v obravnavanem primeru ni prišlo do nikakršnega povečanja premoženja, ampak le do spremembe njegove oblike.⁷⁵ Zavezanec ima dokaze o obstoju sefa, vendar ne ve natančno, kolikšen znesek je imel v sefu na dan 1. januarja 2014, saj evidence o tem ni vodil, o obstoju denarja v sefu pa ve le on in njegovi bližnji, zato lahko kot dokaz predlaga samo lastno zaslišanje in zaslišanje bližnjih, ki so vedeli, da je imel odprt sef, v katerem je hranil dvignjeno gotovino, ki jo je prejel od prodaje podedovane nepremičnine. Koliko natančno je bilo v sefu na dan 1. januarja 2014, ne ve nihče, le prek poznejše porabe te gotovine in njenega pologa lahko zavezanec izračuna, koliko jo je najmanj bilo. Zavezanec se je torej znašel v dokazni stiski in to ne glede na to, da ni bilo niti zatrjevano niti dokazano, da je in kako je kršil svoje sodelovalne dolžnosti. Po sedanji praksi davčnega organa te dokazne stiske ne bo uspel premagati in mu bo odmerjen 70-odstotni davek od nenapovedanih dohodkov od zneska 205.000 evrov, torej 143.500 evrov, čeprav ni v tem obdobju

⁷⁵ Dejstvo, da je premoženje za določen čas »izginilo« iz evidenc, ne pomeni, da je bilo porabljeno.

prejel nobenega dohodka. Gre za tipičen primer odločanja po previsokem dokaznem bremenu, ki ga zavezanci ne zmorejo.

Sedanja ureditev davka od nenapovedanih dohodkov je problematična tudi z vidikov, ki so obravnavani v tem članku, kajti dokazno breme se prevaja na zavezanca, ne da bi se pred tem ugotovila in dokazala kršitev njegovih sodelovalnih dolžnosti. V takih primerih, če sploh lahko pride do prevalitve dokaznega bremena, bi se moral dokazni standard zavezancem znižati, ne da se zavezancem procesni položaj v praksi še otežuje z nezmožnostjo indičnega dokazovanja. Takega znižanja ne smejo biti deležni tisti zavezanci, pri katerih bi davčni organ s stopnjo prepričanja ugotovili, da so kršili svoje sodelovalne dolžnosti in kako so jih kršili, vendar pa veljavna zakonodaja te ugotovitve z njihove strani sploh ne zahteva.