



VRHOVNO SODIŠČE
REPUBLIKE SLOVENIJE

Evidenčna številka: VS00022391

Datum odločbe: 03.04.2019

Opravična številka II.stopnje: UPRS Sodba I U 1248/2015-6

Senat: dr. Erik Kerševan (preds.), Brigita Domjan Pavlin (poroč.), Peter Golob

Področje: DAVKI

Institut: dovoljena revizija - pomembno pravno vprašanje - dohodnina od dobička iz kapitala - ugotavljanje davčne osnove - vrednost kapitala v času pridobitve - vrednost kapitala v času odsvojitve - naknadna vplačila - d.o.o. - osnovni kapital in osnovni vložki - poslovni delež v gospodarski družbi - premoženjske pravice - napačna uporaba materialnega prava - ugoditev reviziji

Zveza: ZDoh-2 člen 92, 93, 93-2, 97, 97/1, 98, 98/1, 99, 99/1. ZGD-1 člen 53, 53/4-2, 491

Jedro

V poslovni delež kot skupek korporacijskih pravic spadajo tudi pravice in obveznosti družbenika v zvezi z naknadnimi vplačili kapitala, tako da tudi te sodijo v pojem kapitala, kot ga opredeljuje 93. člen ZDoh-2. Za namen odmere davka na kapitalski dobiček v delež v gospodarski družbi po 2. točki 93. člena ZDoh-2 torej spadajo tudi pravice in obveznosti družbenika v zvezi z naknadnimi vplačili. Zato je treba ob pravilni razlagi zakona za namen odmere davka na kapitalski dobiček v vrednost kapitala ob pridobitvi po 98. členu ZDoh-2 šteti ne le pogodbeno vrednost kapitala ob vplačilu osnovnega vložka, ampak tudi pogodbeno vrednost naknadnih vplačil. Le tako se tedaj lahko ugotovi realno povečanje premoženja družbe, ob izplačilu pa premoženja davčnega zavezanca.

Izrek

I. Reviziji se ugodi. Sodba Upravnega sodišča Republike Slovenije I U 1248/2015-6 z dne 8. 11. 2016 se spremeni tako, da se tožbi ugodi in se odpravi odločba Finančne uprave Republike Slovenije, št. DT 42153-34/2014-47-48 (03-130-16) z dne 9. 12. 2014, in se zadeva vrne temu organu v nov postopek.

II. Zahtevek za povračilo stroškov se zavrne.

Obrazložitev

1. Z izpodbijano sodbo je sodišče prve stopnje na podlagi 63. člena Zakona o upravnem sporu (v

nadaljevanju ZUS-1) kot neutemeljeno zavrnilo tožbo tožeče stranke (v nadaljevanju revident) zoper odločbo Finančne uprave Republike Slovenije, št. DT 42153-34/2014-47-48 (03-130-16) z dne 9. 12. 2014, s katero je navedeni organ odmeril revidentu dohodnino od dobička od odsvojitve vrednostnih papirjev in drugih deležev ter investicijskih kuponov za leto 2013 od davčne osnove 9.791,01 EUR po stopnji 15% v znesku 1.468,65 EUR. Revidentovo pritožbo zoper navedeno odločbo Finančne uprave Republike Slovenije je Ministrstvo za finance zavrnilo kot neutemeljeno z odločbo št. DT-499-05-2/2015-2 z dne 30. 7. 2015.

2. V obrazložitvi izpodbijane sodbe je prvostopenjsko sodišče pritrdilo odločitvi davčnih organov prve in druge stopnje, in sicer da se v vrednost kapitala v času pridobitve skladno z 98. členom Zakona o dohodnini (v nadaljevanju ZDoh-2) všteva nabavna vrednost odsvojenega deleža v gospodarski družbi. Naknadna vplačila so pri tem izključena, saj se z njimi ne povečajo osnovni kapital, osnovni vložki in poslovni deleži. Naknadna vplačila tako niso podlaga za pridobitev ali povečanje poslovnega deleža in z njimi ni mogoče povečevati nabavne vrednosti poslovnega deleža, ki je predmet odtujitve.

3. Zoper sodbo sodišča prve stopnje je revident vložil revizijo, njeno dovoljenost utemeljuje z 2. točko drugega odstavka 83. člena ZUS-1. Uveljavlja revizijski razlog napačne uporabe materialnega prava. Vrhovnemu sodišču predlaga, naj reviziji ugotovi in izpodbijano sodbo spremeni tako, da v celoti odpravi odločbo Finančne uprave RS, št. DT 42153-34/2014-47-48 (03-130-16) z dne 9. 12. 2014, in zadevo vrne navedenemu organu v ponovno odločanje oz. da reviziji ugotovi in v celoti razveljavi izpodbijano sodbo ter vrne zadevo v novo sojenje. Priglaša tudi stroške revizijskega postopka.

4. V odgovoru na revizijo tožena stranka predlaga zavrnitev revizije iz razlogov navedenih v upravnih odločbah upravnih organov in v izpodbijani sodbi.

K I. točki izreka

5. Revizija je utemeljena.

6. Revizija je dovoljena po 2. točki drugega odstavka 83. člena ZUS-1,¹ ki določa, da je revizija dovoljena, če gre po vsebini zadeve za odločitev o pomembnem pravnem vprašanju ali če odločba sodišča prve stopnje odstopa od sodne prakse Vrhovnega sodišča glede pravnega vprašanja, ki je bistveno za odločitev, ali če v sodni praksi sodišča prve stopnje o tem pravnem vprašanju ni enotnosti, Vrhovno sodišče pa o tem še ni odločalo. Vprašanje, ki ga za dovoljenost revizije na tej podlagi postavlja revident, je, ali se v vrednost kapitala ob pridobitvi v skladu z določbami Zakona o dohodnini štejejo tudi vplačana naknadna vplačila družbenika v kapital družbe ali se naknadna vplačila v to vrednost ne štejejo. O tem vprašanju je ob bistveno podobnem pravnem in dejanskem stanju Vrhovno sodišče sicer že odločilo (tudi) v sodbi X Ips 23/2018 z dne 16. 1. 2019, vendar pa je zaradi zagotavljanja enakega varstva revidentovih pravic pred Vrhovnim sodiščem tudi predloženo revizijo, ki je bila vložena pred izdajo navedene odločitve, izjemoma štelu za dovoljeno.

7. Revizija je izredno pravno sredstvo zoper pravnomočno sodbo sodišča prve stopnje (83. člen ZUS-1). Revizija se lahko vložijo le zaradi bistvenih kršitev določb postopka v upravnem sporu iz drugega in tretjega odstavka 75. člena ZUS-1 (1. točka prvega odstavka 85. člena ZUS-1) in zaradi zmotne uporabe materialnega prava (2. točka prvega odstavka 85. člena ZUS-1). Revizijsko sodišče izpodbijano sodbo preizkusi samo v tistem delu, v katerem se izpodbija z revizijo, in v mejah razlogov, ki so v njej navedeni, pri čemer po uradni dolžnosti pazi na pravilno uporabo materialnega prava (86. člen ZUS-1). V tem obsegu je bil izveden sodni preizkus utemeljenosti revizije v obravnavani zadevi.

8. Iz dejanskega stanja te zadeve, ugotovljenega v upravnem postopku in povzetega v izpodbijani sodbi, na katero je revizijsko sodišče vezano (drugi odstavek 85. člena ZUS-1), izhaja, da je revident 17. 4. 2008 ustanovil gospodarsko družbo A., d. o. o., v katero je istega dne vložil osnovni vložek 45.000,00 EUR, ki je predstavljal osnovni kapital. Kasneje je družbi posodil 55.799,00 EUR, posojilo pa dne 10. 10. 2013 s sklepom spremenil v lastni kapital, tj. kapitalske rezerve v obliki naknadnih vplačil. Dne 11. 10. 2013 je svoj delež oz. gospodarsko družbo prodal. Upravni organ pri odmeri davka naknadna vplačila ni všteval v vrednost kapitala ob pridobitvi kapitala, čemur revident nasprotuje. Zatrjuje, da bi se morala pri določitvi vrednosti kapitala ob pridobitvi upoštevati tudi naknadna vplačila in je sodišče prve stopnje pri tem napačno uporabilo materialno pravo.

Relevantna materialnopravna podlaga

9. Temeljni namen zakonske ureditve poglavja 6. 3. "Dobiček iz kapitala", ki vsebuje 92. člen ZDoh-2 in naslednje, je v obdavčitvi dobička, ki ga ob pridobitvi in odsvojitvi kapitala v določenem obdobju ustvari fizična oseba. Ta dobiček pomeni torej njen dohodek, ki ji povečuje premoženje in se s tem vključuje v sistematiko obdavčitve za dohodnino na podlagi ZDoh-2 (5. točka 18. člena ZDoh-2). Za obdavčitev dobička iz kapitala torej veljajo v temelju enaka načela kot za obdavčitev drugih dohodkov fizičnih oseb na podlagi tega zakona.

10. Skladno z 92. členom ZDoh-2 je dobiček iz kapitala dobiček, dosežen z odsvojitvijo kapitala. Za kapital se po 2. točki 93. člena ZDoh-2 med drugim šteje tudi delež v gospodarski družbi.² Davčna osnova od dobička iz kapitala pa je po prvem odstavku 97. člena ZDoh-2 razlika med vrednostjo kapitala ob odsvojitvi in vrednostjo kapitala ob pridobitvi. Po prvem odstavku 98. člena ZDoh-2 se v vrednost kapitala ob pridobitvi všteta nabavna vrednost kapitala in stroški, ki so določeni s tem členom. V drugem odstavku med drugim določa, da se za nabavno vrednost kapitala iz prvega odstavka tega člena šteje v prodajni ali drugi pogodbi navedena vrednost kapitala v času pridobitve. Če kapital ni pridobljen na podlagi pogodbe ali če vrednost kapitala v času pridobitve ni razvidna iz pogodbe, se za nabavno vrednost kapitala šteje vrednost kapitala v času pridobitve, ki jo zavezanec dokazuje z ustreznimi dokazili. Vrednost kapitala ob odsvojitvi določa prvi odstavek 99. člena ZDoh-2, po katerem se za vrednost kapitala ob odsvojitvi šteje v prodajni ali drugi pogodbi navedena vrednost kapitala ob odsvojitvi. Če kapital ni odsvojen na podlagi pogodbe, ali če vrednost kapitala ob odsvojitvi ni razvidna iz pogodbe, ali če iz pogodbe ali drugih dokazil razvidna vrednost kapitala ne ustreza vrednosti kapitala, ki bi se dala doseči v prostem prometu v času odsvojitve, se za vrednost kapitala ob odsvojitvi šteje primerljiva tržna cena kapitala ob odsvojitvi.

11. Zakon o gospodarskih družbah (v nadaljevanju ZGD-1) naknadna vplačila ureja v bistvenem v 491. členu, ki določa: "(1) Družbena pogodba lahko določi, da so družbeniki po ustanovitvi družbe dolžni poleg osnovnih vložkov vplačati tudi naknadna vplačila. Naknadna vplačila so lahko v denarni ali nedenarni obliki. Za naknadna vplačila v nedenarni obliki se smiselno uporabljajo določbe tretjega odstavka 475. člena tega zakona. Z družbeno pogodbo se lahko določi, da sklep o naknadnih vplačilih sprejmejo družbeniki. Tak sklep morajo družbeniki sprejeti soglasno. (2) Naknadna vplačila med družbeniki so sorazmerna z njihovimi poslovnimi deleži, v družbeni pogodbi pa je lahko določen tudi njihov najvišji znesek. (3) Z naknadnimi vplačili se ne povečajo osnovni kapital, osnovni vložki in poslovni deleži."

Vsebinska presoja revizije

12. Stališče sodišča prve stopnje, ki sledi razlagi materialnega prava davčnih organov, je, da se za namen odmere davka na dobiček iz kapitala v vrednost kapitala ob pridobitvi v smislu 98. člena ZDoh-2 ne

upoštevajo tudi naknadna vplačila družbenikov, medtem ko se po tem stališču ta vplačila upoštevajo pri ugotavljanju vrednosti kapitala ob odsvojitvi v pomenu 99. člena ZDoh-2. To vpliva na določitev davčne osnove od dobička iz kapitala, ki je razlika med obema vrednostima (97. člen ZDoh-2).

13. Po presoji Vrhovnega sodišča se naknadna vplačila v kapital družbe z omejeno odgovornostjo (v nadaljevanju d. o. o.) všteto v nabavno vrednost kapitala po prvem odstavku 98. člena ZDoh-2. Temelj navedenega stališča je predvsem v splošnem izhodišču, da je pri obdavčitvi treba slediti ekonomski vrednosti dohodka, saj gre za odraz ustavnega načela enakosti javnih bremen. Tudi z vidika načela davčne pravičnosti kot enega od vidikov enakosti pred zakonom (14. člen Ustave) je treba pri obdavčenju z dohodnino izhajati iz dejansko ustvarjenega povečanja premoženja.³

14. Stališče tožene stranke, da naj bi razlaga upoštevni določb ZDoh-2 pomenila, da kapital in njegova vrednost ob pridobitvi (93. in 98. člen ZDoh-2) pomenita le osnovni kapital, vplačan ob ustanovitvi družbe (d. o. o.), iz zakona ne izhaja. Taka razlaga nima podlage niti v jezikovnem pomenu uporabljenih določb, niti v sistemski razlagi, medtem ko iz namena predpisa izhaja, da je navedenim normam ZDoh-2 treba dati pomen, ki ga navedenim določbam dajejo znanstvena dela in upoštevne strokovne razprave.⁴ Če je namen obdavčenja dohodka iz kapitala res v dejanskem, ekonomskem povečanju premoženja,⁵ potem "kapital" po prvem odstavku 98. člena ZDoh-2 ne pomeni zgolj osnovnega kapitala.

15. Plačilo osnovnega kapitala je ob ustanovitvi najpomembnejši vir financiranja d. o. o., vendar ni edini. Zakon dopušča poseben vir financiranja, naknadna vplačila, ki se uresniči tudi kasneje, če se za to pokaže potreba.⁶

16. Pojem kapitala družbe je v gospodarskem pravu širok pojem in ne zajema zgolj osnovnega kapitala družbe. V kapital poleg osnovnega kapitala spadajo še druge kategorije lastnega kapitala, ki so lahko vezane ali nevezane. Med vezane kapitalske kategorije spadajo kapitalske rezerve, med drugim tudi naknadna vplačila (4. točka prvega odstavka 64. člena ZGD-1). Zato je tudi v okviru upoštevni določb ZDoh-2 treba slediti tej opredelitvi pojma, ki ima temelj v gospodarskem pravu.

17. Res je v 2. točki 93. člena ZDoh-2 določeno, da se za kapital za namene odmere davka na kapitalski dobiček (med drugim) štejejo *deleži* v gospodarski družbi. Pojem poslovnega deleža za namen uporabe določb gospodarskopравниega zakona, ki opredeljuje tudi pojem naknadnih vplačil, ZGD-1, je opredeljen v drugi alineji četrtega odstavka 53. člena ZGD-1, ki določa, da je *delež poslovni delež* v gospodarski družbi z omejeno odgovornostjo. Iz te definicije je izhajalo tudi sodišče prve stopnje, ki je štelo kot bistveno, da se z naknadnimi vplačili ne povečajo osnovni kapital, osnovni vložki in tudi ne poslovni deleži (tretji odstavek 491. člena ZGD-1).

18. Vrhovno sodišče šteje zato kot ključno, da so naknadna vplačila lastniška naložba družbenika, ki povečuje premoženje družbe in s tem tudi knjigovodsko vrednost poslovnega deleža. Velikost poslovnega deleža v smislu ZGD-1 torej po stališču Vrhovnega sodišča ni enaka ekonomski vrednosti tega deleža, ki pa je bistvena za opredelitev dohodka davčnega zavezanca v smislu ZDoh-2, kot to zatrjuje tudi revident v reviziji.

19. Zato je glede na temeljne značilnosti naknadnih vplačil in načel obdavčenja z dohodnino po presoji Vrhovnega sodišča treba šteti, da v poslovni delež kot skupek korporacijskih pravic spadajo tudi pravice in obveznosti družbenika v zvezi z naknadnimi vplačili kapitala, tako da tudi te sodijo v pojem kapitala, kot ga opredeljuje 93. člen ZDoh-2. Tako je torej treba šteti, da za namen odmere davka na kapitalski dobiček v delež v gospodarski družbi po 2. točki 93. člena ZDoh-2 spadajo tudi pravice in obveznosti družbenika v

zvezi z naknadnimi vplačili. Zato je treba ob pravilni razlagi zakona za namen odmere davka na kapitalski dobiček v vrednost kapitala ob pridobitvi po 98. členu ZDoh-2 šteti ne le pogodbeno vrednost kapitala ob vplačilu osnovnega vložka, ampak tudi pogodbeno vrednost naknadnih vplačil. Le tako se tedaj lahko ugotovi realno povečanje premoženja družbe, ob izplačilu pa premoženja davčnega zavezanca.

20. Stališče tožene stranke in sodišča prve stopnje, da se v vrednost kapitala ob pridobitvi naknadna vplačila v kapital ne upoštevajo, medtem ko se upoštevajo ob določitvi vrednosti kapitala ob odsvojitvi, torej ni pravilno. Vrhovno sodišče ob tem sicer tudi pritrjuje stališču revidenta, da bi bilo potrebno ob razlagi, kot jo zastopajo davčna organa in sodišče prve stopnje, ustrezno zmanjšati tudi prodajno vrednost kapitala, saj drugačen način obdavčenja dobička iz kapitala ni v skladu s temeljnimi načeli v davčnih postopkih.

21. Vrhovno sodišče je v obravnavani zadevi ocenilo, da je upoštevne zakonske določbe, predvsem 93., 98. in 99. člen ZDoh-2, mogoče razlagati ustavnoskladno, pri čemer bo prvostopenjski davčni organ moral v ponovnem postopku in v drugih postopkih, ki temeljijo na navedeni pravni podlagi, upoštevati stališča Vrhovnega sodišča, sprejeta v tej sodbi (64. člen ZUS-1, 2. člen in 127. člen Ustave). Ker je Vrhovno sodišče sodbo Upravnega sodišča spremenilo, tako da se tožbi ugodi in je odpravilo odločbo prvostopenjskega upravnega organa, se ni posebej opredeljevalo do zatrjevanih kršitev človekovih pravic.

22. Nadaljnje vprašanje pri naknadnih vplačilih v kapital je, ali so bila ta naknadna vplačila dejansko zagotovljena, ali pa so bila tako le prikazana zaradi namena nižjega plačila oziroma neplačila davkov. S tem vprašanjem pa se v obravnavani zadevi sodišče prve stopnje ni ukvarjalo, saj je že na načelni ravni izključilo upoštevanje naknadnih vplačil v nabavni vrednosti kapitala. Zato je Vrhovno sodišče na podlagi prvega odstavka 94. člena ZUS-1 reviziji ugodilo in sodbo sodišča prve stopnje spremenilo tako, da je tožbi ugodilo ter odločbo prvostopenjskega davčnega organa odpravilo in zadevo vrnilo temu davčnemu organu v ponoven postopek. Prvostopenjski davčni organ bo moral v ponovnem postopku in v drugih postopkih, ki temeljijo na navedeni pravni podlagi, upoštevati stališča Vrhovnega sodišča, sprejeta v tej sodbi (64. člen ZUS-1, 2. člen in 127. člen Ustave).

K II. točki izreka

23. Revident je z revizijo uspel. Ker je Vrhovno sodišče prvostopenjsko sodbo spremenilo in samo odpravilo odločbo prvostopenjskega davčnega organa in zadevo vrnilo temu organu v ponoven postopek, je presojalo tudi zahtevo po povrnitvi stroškov upravnega spora pred sodiščem prve stopnje ter o stroških revizijskega postopka (drugi odstavek 165. člena ZPP, v zvezi s prvim odstavkom 22. člena ZUS-1). Tako glede postopka pred Upravnim sodiščem kot pred Vrhovnim sodiščem je revident oziroma njegova pooblaščenka priglasil stroške postopka, tako da je zahteval povrnitev 2 % materialnih stroškov na obeh stopnjah in povračilo sodnih taks na obeh stopnjah. Vračilo plačanih sodnih taks bo v skladu s prvim odstavkom 37. člena Zakona o sodnih taksah v zvezi z določbo točke c. opombe 6.1. Taksne tarife izvršilo prvostopenjsko sodišče. Glede 2 % materialnih stroškov pa je zahtevek nejasen in nespecificiran. Če je s tem pooblaščenka zahtevala 2 % materialnih stroškov v skladu z 11. členom Odvetniške tarife, ji Vrhovno sodišče teh stroškov ne more priznati, saj se Odvetniška tarifa v skladu z njenim 1. členom uporablja za odvetnike in ne za druge pooblaščenke z opravljenim pravniškim državnim izpitom. Drugih stroškov postopka ni priglasila (npr. na podlagi Pravilnika o povrnitvi stroškov tožniku v upravnem sporu). Vrhovno sodišče je tako zahtevek za povrnitev stroškov zavrnilo.

¹ Z novelo ZPP-E (Ur. l. RS, št. 10/2017) so bili črtani 83. člen in 86. - 91. člen ZUS-1 (drugi odstavek 122. člena ZPP-E). Ker pa je bila v obravnavanem primeru izpodbijana sodba sodišča prve stopnje izdana pred začetkom uporabe ZPP-E, to je pred 14. 9. 2017, se revizijski postopek konča po do tedaj veljavnem ZPP (tretji odstavek 125. člena ZPP-E) in posledično po dotedanjih določbah ZUS-1.

² Po tej določbi se štejejo za kapital še vrednostni papirji in deleži v zadrugah in drugih oblikah organiziranja.

³ Enako Vrhovno sodišče v sodbi X Ips 367/2015 z dne 30. 8. 2017.

⁴ Marijan Kocbek, Saša Prelič, *Financiranje d. o. o. z lastnim kapitalom: razprava o naknadnih vplačilih kot viru financiranja*, Podjetje in delo 2016, št. 2, stran 233, GV Založba; N. Setnikar, (Ne)upoštevanje naknadnih vplačil pri obdavčitvi kapitalskih dobičkov, *Prava praksa* 2017, št. 20-21, stran 10,11; J. Podlipnik, *Dohodninska obravnava naknadnih vplačil – davčnopolitično ali ustavnopravno vprašanje?*, Podjetje in delo, 2017, št. 5, stran 777, GV Založba, 1. 8. 2017; Tanja Kaltneker, *Obdavčitev naknadnega vplačila kapitala*, Denar št. 470/2017.

⁵ Vrhovno sodišče enako v sodbi X Ips 367/2015 z dne 30. 8. 2017. To poudarja tudi Ustavno sodišče, ki se opira tudi na t. i. Schanz-Haig-Simonsove opredelitev dohodka, po kateri je dohodek ekonomska moč, ki se kaže kot v denarju izražena vsota potrošnje in spremembe vrednosti premoženja v določenem časovnem obdobju (teorija čistega prirasta premoženja). Glej odločbo Ustavnega sodišča št. U-I-175/11z dne 10. 4. 2014, 11. točka obrazložitve, in v opombi št. 3 citirana literatura.

⁶ O tem: B. Zabel, *Veliki komentar ZGD-1*, 2. dopolnjena izdaja z novelami ZGD-1A do ZGD-1H, 2. knjiga, 253. do 526. člen, GV Založba, Ljubljana 2014, stran 871.

Datum zadnje spremembe: 05.07.2019