



VRHOVNO SODIŠČE
REPUBLIKE SLOVENIJE

Evidenčna številka: VS00001665

Datum odločbe: 14.06.2017

Opravilna številka II.stopnje: Sodba UPRS I U 1701/2014

Senat: Peter Golob (preds.), dr. Erik Kerševan (poroč.), Marko Prijatelj

Področje: DAVKI - UPRAVNI SPOR

Institut: dovoljena revizija - vrednostni kriterij - simuliran (navidezni) pravni posel - ugotavljanje pogodbene volje strank - bistvena kršitev določb postopka v upravnem sporu - indici - nova dejstva in dokazi

Zveza: ZDavP-2 člen 5, 5/2, 74, 74/3, 74/4. ZDoh-2 člen 97, 97/5. OZ člen 50. ZPP člen 339, 339/2-14. URS člen 22

Jedro

Ni pravilno stališče revidenta, da iz objektivno razvidnih okoliščin ni mogoče ugotavljati navideznosti posla in prave volje strank. V primerih, ko gre za davčno izogibanje z navideznimi pravnimi posli, (navidezni) pogodbeni stranki davčnemu organu svojo pravo voljo namenoma prikrivata, zato jo bo največkrat mogoče ugotavljati izključno iz drugih okoliščin, torej posrednih dokazov in indicev.

Dolžnost sodišča odgovoriti na upoštevne tožbene navedbe je prav pri kompleksnem ugotavljanju dejanskega stanja prek posrednih dokazov velikega pomena, saj je ob opustitvi te dolžnosti lahko argumentacija sodišča sicer (toliko bolj) logična in razumljiva, kolikor se omeji le na določena dejstva oziroma trditve, ki govorijo v prid določeni ugotovitvi dejanskega stanja, vendar pa to seveda ne pomeni, da je bil stranki zagotovljen pošten postopek. Zato mora torej sodišče ob ustrezni obravnavi vseh upoštevnihih navedb strank v postopku izvesti dokaze, ugotavljati dejstva in opraviti niz sklepov, iz katerih preko posredno relevantnih dejstev s pomočjo pravil izkušenj in logike pride do sklepa o neposredno relevantnih dejstvih. Indici morajo za utemeljitev končnega sklepa sodišča skupaj tvoriti razumljivo in logično celoto, na podlagi katere se lahko opravi tudi materialnopravna presoja.

Nedovoljeno davčno izogibanje, s katerim se ni mogoče izogniti uporabi predpisov o obdavčenju, predstavljajo tudi pravni posli, ki sicer niso navidezni v smislu tretjega odstavka 74. člena ZDavP-2, saj sta stranki njihove posledice hoteli in so posli tudi dejansko nastali. Navedeni pravni posli pa se od dopustne davčne optimizacije razlikujejo v tem, da je njihov izključni namen pridobiti neupravičeno davčno ugodnost in preprečiti doseg cilja davčnega predpisa. To ravnanje je pogosto razvidno iz značilnosti, da sta stranki določen pravni posel izpeljali po nerazumljivo zapleteni in kompleksni poti, za katero ni - razen izogibanja določeni obdavčitvi - mogoče najti nobenega razumnega poslovnega cilja.

Izrek

I. Reviziji se ugodi, sodba Upravnega sodišča Republike Slovenije I U 1701/2014-24 z dne 6. 10. 2015 se razveljavi in se zadeva vrne sodišču prve stopnje v novo sojenje.

II. Odločitev o stroških postopka se pridrži za končno odločbo.

Obrazložitev

1. Sodišče prve stopnje je z izpodbijano sodbo zavrnilo tožbo zoper odločbo Davčne uprave Republike Slovenije, Davčnega urada Ljubljana, št. DT 0610-3764/2012-56-08-240-04 z dne 21. 11. 2013, kot prvostopnega davčnega organa, v zvezi z odločbo Ministrstva za finance, št. DT 499-05-5/2014 z dne 19. 9. 2014, kot drugostopnega davčnega organa. Odločilo je, da vsaka stranka trpi svoje stroške postopka.

2. Prvostopni davčni organ je v postopku davčnega inšpekcijskega nadzora in obnove odmerne postopka z navedeno odločbo odpravil predhodno izdano odločbo o odmeri dohodnine od dobička iz kapitala od odsvojitve vrednostnih papirjev in drugih deležev ter investicijskih kuponov za leto 2008, št. DT 30 00140 0 z dne 28. 5. 2009, ponovno odmeril dohodnino v višjem znesku ter zavezancu naložil plačilo razlike med prvotno in naknadno odmerjeno dohodnino v znesku 391.641,20 EUR z zakonskimi zamudnimi obrestmi od 18. 7. 2009 do dneva izdaje nove odločbe, kar skupaj znaša 415.410,71 EUR. Drugostopni davčni organ je pritožbo zavezanca zoper prvostopenjsko odločbo zavrnil.

3. Razlog za ponovno odmero dohodnine v obnovljenem davčnem postopku, ki mu je pritrdilo tudi sodišče prve stopnje, je bil v naknadni ugotovitvi davčnega organa, da je zavezanec v letu 2008 napačno prikazal davčno osnovo od dobička od kapitala. Poleg prodaje poslovnega deleža v družbi A. A., d. o. o., 20. 3. 2008, s katerim je dosegel dobiček, je v obdobju od 9. 6. 2008 do 8. 10. 2008 kupil skupno 411.236 delnic B. in jih 20. 12. 2008 ter 30. 12. 2008 (navidezno) prodal kupcu C., s tem pa prikazoval visoko izgubo z namenom znižanja upoštevne davčne osnove. Izgube iz navideznega posla davčni organ na podlagi določbe tretjega odstavka 74. člena Zakona o davčnem postopku (v nadaljevanju ZDavP-2) pri ugotavljanju davčne osnove ni upošteval.

4. Zavezanec (v nadaljevanju revident) je zoper sodbo sodišča prve stopnje vložil revizijo. Njeno dovoljenost utemeljuje na podlagi 1. točke drugega odstavka 83. člena Zakona o upravnem sporu (v nadaljevanju ZUS-1). Prvostopenjsko sodbo izpodbija iz razlogov bistvene kršitve določb postopka, zmotne uporabe materialnega prava ter nepravilne ali nepopolne ugotovitve dejanskega stanja. Predlaga spremembo izpodbijane sodbe z odpravo oziroma razveljavitvijo upravnih odločb ter vrnitvijo zadeve v ponovno odločanje upravnim organom. Priglašča stroške revizijskega postopka.

5. Toženka je v odgovoru na revizijo predlagala njeno zavrnitev.

6. Revident je vložil tudi dopolnitev revizije z novim dokazom (strokovnim mnenjem pooblaščenega revizorja), ki pa je revizijsko sodišče ni upoštevalo, saj je bila vložena po izteku 30-dnevnega roka za vložitev revizije iz prvega odstavka 83. člena ZUS-1.¹

K I. točki izreka:

7. Revizija je dovoljena in utemeljena.

8. Revizija je na podlagi 1. točke drugega odstavka 83. člena ZUS-1 dovoljena, če vrednost izpodbijanega dela dokončnega upravnega akta oziroma pravnomočne sodbe, če je sodišče odločilo meritorno, v zadevah, v katerih je pravica ali obveznost stranke izražena v denarni vrednosti, presega 20.000 EUR. Kot izhaja iz 2. točke obrazložitve te sodbe, vrednost izpodbijanega dela dokončnega upravnega akta v navedeni zadevi presega navedeni znesek, zato je revizija dovoljena.

9. Revizija je izredno pravno sredstvo proti pravnomočni sodbi sodišča prve stopnje (83. člen ZUS-1). Po prvem odstavku 85. člena ZUS-1 se lahko revizija vložijo le zaradi bistvene kršitve določb postopka v upravnem sporu iz drugega in tretjega odstavka 75. člena ZUS-1 ter zaradi zmotne uporabe materialnega prava. Revizijsko sodišče izpodbijano sodbo preizkusi le v delu, ki se z revizijo izpodbija, in v mejah razlogov, ki so v njej navedeni, po uradni dolžnosti pa pazi na pravilno uporabo materialnega prava (86. člen ZUS-1). V tem okviru je bil izveden sodni preizkus utemeljenosti revizije v obravnavani zadevi.

Neupoštevne revizijske navedbe

10. Predmet revizijskega preizkusa v skladu z zakonom glede na navedeno ni presoja zakonitosti upravnega postopka pred davčnimi organi tožene stranke ter presoja pravilnosti ugotovitve dejanskega stanja v zadevi (drugi odstavek 85. člena ZUS-1), če se ne odrazi tudi v kršitvah, ki so lahko predmet revizijske presoje (zgoraj, 9. točka obrazložitve tega sklepa). Zato Vrhovno sodišče ni presojalo podanih revizijskih ugovorov, ki se nanašajo zgolj na zatrjevanje bistvenih kršitev pravil davčnega postopka pred toženo stranko (na primer glede nepravilnosti in nezakonnosti sklepa o obnovi odmernega postopka, nezakonnosti izreka in obrazložitve upravne odločbe, ker naj bi ne vsebovala obveznih sestavin iz prvega odstavka 80. člena ZDavP-2 in 214. člena Zakona o upravnem postopku). Enako velja tudi glede revizijskih ugovorov, ki se nanašajo na domnevno nepravilno oziroma nepopolno ugotovitev dejanskega stanja (na primer, da revident ni sam poravnal stroškov prenosa delnic in da je napačna ugotovitev, da plačilo dela kupnine v znesku 1.700.000,00 EUR ni izkazano z verodostojno listino oziroma da zanj ne obstaja denarni tok).

11. Vrhovno sodišče je v svoji ustaljeni praksi tudi že večkrat poudarilo, da je revizija izredno pravno sredstvo, katere predmet je preizkus zakonitosti sodbe sodišča prve stopnje, zato je revident dolžan z njo ugovarjati oziroma obrazloženo izpodbijati razloge te sodbe. Posledično revizije ni obravnavalo v delu, v katerem tega revident ni storil in je revizijske ugovore oblikoval zgolj kot prepis oziroma ponavljanje tožbenih navedb v zvezi z nezakonnostjo izpodbijanega upravnega akta.

12. Ravno tako so neupoštevne revidentove (tožbene in revizijske) navedbe in dokazi glede C. odsvojitve delnic B tretjim osebam v decembru 2014 in v letu 2015 (potem ko naj bi po odplačilu posojila revident delnice ponovno prenesel nanj). V skladu z 52. členom ZUS-1 se v upravnem sporu nova dejstva in novi dokazi lahko upoštevajo kot tožbeni razlogi le, če so obstajali v času odločanja na prvi stopnji postopka izdaje upravnega akta in če jih stranka upravičeno ni mogla predložiti oziroma navesti v postopku izdaje upravnega akta. Ker je bila prvostopna davčna odločba izdana 21. 11. 2013, drugostopna davčna odločba pa 19. 9. 2014, gre torej za navedbe o dejstvih, nastalih po koncu postopka izdaje izpodbijanega upravnega akta. Do vprašanja, ali so (morebitni) kasnejši prenosi delnic ter zatrjevana dejanja temeljila na (morebitnih) kasnejših pogodbah ali dogovorih med strankama, pa se sodišče v predmetnem upravnem sporu ne opredeljuje.

Ugotovljeno dejansko stanje

13. Iz dejanskega stanja, na katerega je Vrhovno sodišče v revizijskem postopku vezano (32. točka obrazložitve izpodbijane sodbe in naslednje, v povezavi s 4. točko izpodbijane sodbe in naslednjimi), izhaja, da je revident delnice B. kupil in prodal v istem letu, kot je prodal poslovni delež v družbi A. A., d. o. o., s čimer je prejel kupnino v višini 15.814.244,38 EUR ter napovedal dobiček v višini 8.738.368,49 EUR. Navedene delnice B. je (v pretežnem delu) kupil v vrednosti 11.292.725,04 EUR ter prodal že čez nekaj mesecev, večino od njih zgolj dva meseca po nakupu (decembra 2008), in sicer kupcu C., s katerim je bil poslovno povezan. Delnice je prodal za (več kot) polovico nižji znesek v višini kupnine 4.478.596 EUR, pri čemer kupnine do 31. 12. 2008 ni prejel, ter na tej podlagi napovedal izgubo v višini 7.425.181,54 EUR. Okoliščine, ki bi utemeljevale prodajo delnic po tako nizki ceni v tako kratkem času, niso razvidne. Večina delnic² je bila takoj preknjiženih na kupca, čeprav kupnina še ni bila plačana, niti ni bila plačana v pogodbenih rokih (do vročitve sklepa o obnovi postopka kupec v zvezi s tem ni bil aktiven), revident pa tudi ni vodil postopka izterjave. Kupnina (preostanek dolga) je bila 8. 1. 2009 spremenjena v brezobrestno posojilo. Določenih posameznih plačil na revidentov bančni račun v letu 2009 ni mogoče šteti za vračila po posojilni pogodbi. C. pri razpolaganju z delnicami ni bil aktiven, navedene delnice pa so se čez eno leto na podlagi pogodbe o prenosu delnic v zavarovanje, sklenjene med revidentom in C. dne 15. 12. 2009, spet znašle na revidentovem trgovalnem računu (dne 23. 12. 2009). Revident je sam poravnal stroške njihove preknjižbe.

14. Navedena dejstva namena posla prodaje vrednostnih papirjev med pogodbenikoma oziroma dejanskega obstoja posla prodaje delnic S. V. po mnenju davčnega organa in sodišča prve stopnje ne izkazujejo, zato naj bi bili posli, sklenjeni v zvezi s prodajo delnic B. navidezni. V obravnavanem primeru naj bi bila resnična volja strank, da do prenosa delnic ne pride, zato je bil posel tehnično izpeljan kot prodaja in nato zastava zaradi neplačila. Prodaje naj bi bile sklenjene zgolj zaradi uveljavljanja izgube ter posledično znižanja davčne osnove pri odmeri davka od dobička iz kapitala.

Kršitve pravil postopka v upravnem sporu

15. Revident tudi v reviziji ugovarja, da bi moralo sodišče prve stopnje ugoditi njegovemu zahtevku že zato, ker je bil toženkin odgovor na tožbo neobrazložen, kar je v nasprotju z 287. členom Zakona o pravnem postopku (v nadaljevanju ZPP). Očitek je neutemeljen, saj je že sodišče prve stopnje revidentu pravilno pojasnilo, da odgovor na tožbo v upravnem sporu ni obligatoren oziroma da njegova neobrazloženost ne more imeti enakih posledic kot v pravdi. ZUS-1 ga namreč ureja v 38. členu in določa, da je toženka dolžna v roku za odgovor na tožbo sodišču poslati (le) spise, ki se nanašajo na zadevo, ter sankcionira samo kršitev te dolžnosti. Revizijsko sodišče je že večkrat zavzelo stališče, da uporaba določbe 278. člena ZPP ne bi predstavljala primerne uporabe ZPP v skladu z 22. členom ZUS-1 in zato v upravnem sporu ni dopustna.³

16. V zvezi z očitkom, da je sodišče prve stopnje storilo kršitev iz 14. točke drugega odstavka 339. člena ZPP (v zvezi s tretjim odstavkom 75. člena ZUS-1), ker v izpodbijani sodbi niso navedeni razlogi o odločilnih dejstvih oziroma so v njej navedeni razlogi o odločilnih dejstvih nejasni ter v medsebojnem nasprotju, pa revizijsko sodišče poudarja, da je pri presoji, ali je sodba s tako kršitvijo obremenjena, treba izhajati iz razlage in uporabe materialnega prava, na katero je svojo sodbo oprlo sodišče prve stopnje.

17. Izhodišče presoje sodišča prve stopnje je načelo ZDavP-2, po katerem se predmet obdavčitve in okoliščine ter dejstva, ki so bistvena za obdavčenje, vrednotijo po svoji gospodarski (ekonomski) vsebini (drugi odstavek 5. člena ZDavP-2). Navidezni pravni posli (navidezne pogodbe) zato ne vplivajo na obdavčenje (tretji odstavek 74. člena ZDavP-2). Vendar pa ta določba pomeni tudi to, da je treba pri navedeni presoji najprej ugotoviti navideznost pravnih poslov, kar je primarno vprašanje ugotovitve

dejanskega stanja, pa tudi na tej podlagi opravljene pravne presoje, torej pravne kvalifikacije (subsumpcije) ugotovljenih dejstev pod zakonski dejanski stan. Šele na podlagi take pravne presoje lahko po zakonski podlagi izostane vpliv navideznega pravnega posla na obdavčenje davčnega zavezanca.

18. Revidentov ugovor glede tega, da ZDavP-2 pravil o tem, kdaj je posamezen pravni posel navidezen, ne vsebuje, je sicer pravilen, zato pa se o navedenem vprašanju odloča po splošnih pravilih obligacijskega prava (50. člen Obligacijskega zakonika, v nadaljevanju OZ). To izhaja tudi iz ustaljene sodne prakse Vrhovnega sodišča, po kateri je navidezni posel pogodba, ki jo stranki skleneta, ne da bi imeli resen namen prevzeti obveznosti in pridobiti pravice, ki so vsebina tega posla, temveč le z namenom v zunanjem svetu prikazati, da med njima učinkuje pogodba s tako vsebino.⁴ Pogodba je lahko absolutno navidezna in torej ne prikriva nobene druge pogodbe, ali pa je relativno navidezna in prikriva drugo pogodbo, ki izhaja iz prikrite pogodbene volje strank. V slednjem primeru velja tudi po pravilih obligacijskega prava prikrita pogodba, če so sicer izpolnjeni drugi zakonski pogoji za njeno veljavnost. Namen sklenitve take (absolutno ali relativne) navidezne pogodbe za njeno presojo ni bistven, čeprav je praviloma povezan s tem, da se želi tretji osebi (torej na davčnem področju davčnemu organu) prikazati neresnična dejstva kot resnična in ga s tem spraviti v zmotu pri izvajanju njegovih pristojnosti.⁵

19. Na davčnem področju to pomeni, da je navideznost pogodb po tretjem odstavku 74. člena ZDavP-2 civilnopravno vprašanje,⁶ ki ga je treba ugotoviti na podlagi presoje dejanskega stanja glede volje pogodbenih strank, da skleneta določeno pogodbo kot (absolutno) navidezno oziroma da prikrijeta z izjavljeno voljo svojo resnično pogodbeno voljo, ki utemeljuje nastanek prikrite pogodbe. Ključna je torej ugotovitev prave pogodbene volje strank, ki pa se na davčnem področju ne ugotavlja (zgolj) kot sporno vprašanje med samima strankama te pogodbe, temveč se presoja na podlagi objektivnih dejstev in okoliščin, ki kot posredni dokazi oziroma indici kažejo na to, ali je določen pravni posel nastal ali ne. Šele na tej podlagi je mogoče sprejeti pravni sklep o tem, da navidezen posel (tudi) na področju davkov ne povzroča pravnih posledic oziroma, da ima take posledice morebitni prikriti pravni posel.

20. Sodišče prve stopnje je, tako kot davčni organ, na podlagi ugotovljenih okoliščin presodilo, da ni obstajala prava volja revidenta za odsvojitve delnic in V. za njihovo pridobitev, zato je bila transakcija tehnično izvedena tako, da so bile delnice najprej prenešene na kupca, nato pa nazaj na revidenta kot prenos delnic v zavarovanje plačila oziroma (po spremembi dolga v posojilo) vračila posojila. Do plačila oziroma vračila pa ni prišlo. Pogodbeni stranki naj bi torej z navideznim poslom sicer ne prikrivali drugega posla, vendar pa naj bi ne imeli dejanske volje prevzeti obveznosti in pridobiti pravice iz posla, temveč naj bi bil namen posla v zniževanju davčne osnove, kar vodi do posledice iz tretjega odstavka 74. člena ZDavP-2.

21. Revident podaja vrsto ugovorov glede nejasnosti razlogov za tak dejanski sklep oziroma o medsebojnem nasprotju med podanimi razlogi za navideznost pravnih poslov. Tako opozarja na to, da je prodaja delnic B. v letu 2008 pomenila izgubo za revidenta in da bi taka izguba glede na padanje vrednost delnic pomenila izgubo tudi v primeru, če bi revident to prodal kateremu koli drugemu kupcu in zato njegova poslovna povezanost s C. za ugotovitev navideznosti take prodaje ni mogla biti odločilna. Prav tako naj bi na nejasnost razlogov za sklep o navideznosti prodaje kazalo dejstvo, da sta revident in C. v letu 2009 (pred začetkom postopka davčnega inšpekcijskega nadzora v povezavi s predmetnim sporom) prenovila njuno pogodbeno razmerje, kar je dopustno in pravno nesporno, to pa naj bi kazalo na to, da sam posel prodaje ni bil navidezen. S tem argumentom, ki naj bi ga sodišče prve stopnje pri svoji presoji spregledalo, izpodbija tudi sklep o tem, da na navideznost pravnega posla prodaje kaže s strani sodišča kot resnično ugotovljeno dejstvo, da C. kot kupec ni ničesar plačeval na račun kupnine za delnice, saj je bil ta pravni posel predmet novacije. Nadalje poudarja, da v zvezi s presojo resnične pogodbene volje izostane presoja časovnega vidika zatrjevanega pogodbenega

razmerja, ki naj bi trajalo od konca leta 2008 do začetka leta 2013, po svoji novaciji pa privedlo do zapadlosti obveznosti šele na dan vračila 30. 6. 2014. Skladno s tem naj bi sodišče prve stopnje nelogično ugotavljalo, da je revident že v času ponovnega prejema delnic na podlagi njihovega prenosa v zavarovanje (pred izdajo izpodbijanega akta) postal (ponovno) končni lastnik delnic B..

22. V zvezi z navedenimi ugovori Vrhovno sodišče najprej ponovno poudarja, da predstavlja ugotavljanje okoliščin sklenitve pogodbe in namena pogodbenih strank v prvi vrsti dejansko vprašanje ter da očitek vsebinske neprepričljivosti argumentacije sodišča prve stopnje v zvezi s temi dejanskimi ugotovitvami pomeni očitek zmotne ugotovitve dejanskega stanja, česar pa z revizijo ni mogoče izpodbijati.⁷ Hkrati tudi ni pravilno stališče revidenta, da iz objektivno razvidnih okoliščin ni mogoče ugotavljati navideznosti posla in prave volje strank. V primerih, ko gre za davčno izogibanje z navideznimi pravnimi posli, (navidezni) pogodbeni stranki davčnemu organu svojo pravo voljo namenoma prikrivata, zato jo bo največkrat mogoče ugotavljati izključno iz drugih okoliščin, torej posrednih dokazov in indicev (glej zgoraj, 19. točka obrazložitve tega sklepa). Gre za realizacijo skupnega načrta strank, ki ga je mogoče ugotoviti na podlagi okoliščin posameznega primera.⁸

23. Vendar pa je revidentu glede na podane ugovore treba pritrditi v delu, da mora obrazložitev odločbe temeljiti na jasni, popolni in konsistentni ugotovitvi za odločitev relevantnih dejstev in da ne sme priti do nejasnosti ali medsebojnega nasprotja v razlogih, ki tak sklep utemeljujejo. Zahteva po razumni, izčrpni in prepričljivi argumentaciji sodnih odločb je namreč bistven sestavni del poštenega postopka in hkrati pogoj za preizkus razumnosti sprejete odločitve.⁹ Sodišče se mora opredeliti do navedb strank v zadostni meri, da stranke lahko spoznajo, da se je sodišče z njihovimi argumenti seznanilo in jih obravnavalo, ne pa enostavno prezrlo. Varstvo poštenega postopka iz 22. člena Ustave terja tudi, da sodišče odgovori na vse pravne in dejanske navedbe, ki niso neupoštevne ali očitno neutemeljene in jih razumljivo vključi v svojo argumentacijo.¹⁰

24. To velja tudi - v določeni meri celo poudarjeno - kadar sodišče svoj sklep o ugotovitvi dejanskega stanja opre na presojo posrednih dokazov in indicev. Dolžnost sodišča odgovoriti na upoštevne tožbene navedbe je prav pri kompleksnem ugotavljanju dejanskega stanja prek posrednih dokazov velikega pomena, saj je ob opustitvi te dolžnosti lahko argumentacija sodišča sicer (toliko bolj) logična in razumljiva, kolikor se omeji le na določena dejstva oziroma trditve, ki govorijo v prid določeni ugotovitvi dejanskega stanja, vendar pa to seveda ne pomeni, da je bil stranki zagotovljen pošten postopek. Zato mora torej sodišče ob ustrezni obravnavi vseh upoštevni navedb strank v postopku izvesti dokaze, ugotavljati dejstva in opraviti niz sklepov, iz katerih preko posredno relevantnih dejstev s pomočjo pravil izkušenj in logike pride do sklepa o neposredno relevantnih dejstvih. Indici morajo za utemeljitev končnega sklepa sodišča skupaj tvoriti razumljivo in logično celoto, na podlagi katere se lahko opravi tudi materialnopravna presoja. V obravnavani zadevi gre za prav tak primer kompleksnosti, kar na davčnem področju terja tudi ustrezno revizijsko presojo Vrhovnega sodišča.

25. Upoštevajoč navedeno izhodišče pa Vrhovno sodišče ugotavlja, da izpodbijana sodba vsebuje razloge o odločilnih dejstvih, ki so deloma pomanjkljivi, deloma pa nejasni in v medsebojnem nasprotju. Pri tem pa gre za dejstva, ki sta jih ugotavljala tako tožena stranka kot tudi sodišče prve stopnje, pa jih nista niti izrecno niti vsebinsko opredelila kot nebistvena. Tako je sicer mogoče kot presojo dejanskega stanja sprejeti argumentacijo sodišča prve stopnje v tem, da mnoge objektivne okoliščine kot indici kažejo na to, da pogodbeni volja strank ni ustrezala sklenitvi prodajne pogodbe. Vendar pa se v zvezi s tem utemeljitev sodbe ne sooči s prav tako v tožbi in reviziji uveljavljano navedbo, da je v danem času (gospodarske krize) v letu 2008 vrednost delnic B. padala in da je sama prodaja delnic B. za revidenta dejansko pomenila visoko izgubo,

ki ni bila le navidezna. Zatrjevano dejstvo, ki ga sodišče prve stopnje vsebinsko tudi ne zavrne, pa nasprotuje ugotovitvi sodišča prve stopnje (ter tožene stranke), da okoliščine, ki bi utemeljevale prodajo delnic po tako nizki ceni v tako kratkem času, niso razvidne. Povedano drugače, glede na dejansko visoko izgubo revidenta pri prodaji delnic zaradi padanja njihove vrednosti temelji sklep o tem, da je bil posel prodaje izveden zgolj zato, da si revident zmanjša davčno osnovo, na medsebojno nasprotujočih si razlogih oziroma dejstvih. V zvezi z navedenim pa so iz obrazložitve sodbe sodišča prve stopnje nejasni tudi razlogi za sodelovanje med revidentom in kupcem C. pri sklenitvi takega pravnega posla kot navideznega, kar je povezano z ugotavljanjem njune resnične poslovne volje. Da pa bi dejstva kazala na to, da je v resnici revident (ali kupec) kljub takšni navideznosti pravnega posla - ali prav zaradi njega - želel ustvariti oziroma ustvaril končno ekonomsko korist, iz obrazložitve ugotovljenega dejanskega stanja ni razvidno. Nasprotje med navedenimi okoliščinami ugotovljenega dejanskega stanja pa vzpostavlja nejasnost obrazložitve sodbe sodišča prve stopnje, ki ne vzpostavlja konsistentne utemeljitve glede za odločitev bistvenih dejstev.

26. Prav tako Vrhovno sodišče ugotavlja, da sicer drži procesna omejitev izvajanja dokazov, ki so nastali v času po izdaji izpodbijane odločbe in se nanašajo na morebitne odsvojitve delnic v kasnejšem obdobju (zgoraj, 12. točka obrazložitve tega sklepa), vendar pa se sodišče prve stopnje v sodbi ne opredeli do v postopku zatrjevanega dejstva, da v času izpodbijanega akta prenovljena pogodbeno obveznost še ni zapadla (temveč je zapadla šele v letu 2014) in ga ne vključi v argumentacijsko celoto, ki bi utemeljevala sprejeti sklep o navideznosti pogodb. V zvezi s tem ima revident tudi prav, ko opozarja na pomanjkanje opredelitve sodišča prve stopnje o tem, ali (in zakaj) pred začetkom postopka davčnega nadzora v začetku leta 2009 izvedena novacija kot prenovitev prej nastale obveznosti ne more kazati na dejanski obstoj (in ne na navideznost) prenovljenega pogodbenega razmerja (prodajne pogodbe). Prav tako pa je v sodbi nejasen in nekonsistenten sklep o tem, da so bile delnice konec leta 2009 spet na trgovalnem računu revidenta oziroma so se tam "znašle" (7. točka izpodbijane sodbe v povezavi s 34. točko izpodbijane sodbe), ne da bi bilo razvidno, kakšno je stališče sodišča prve stopnje glede pravnih upravičenj revidenta v povezavi z navedenimi delnicami v tem časovnem trenutku. Takega stališča sodišča ni mogoče ugotoviti niti glede časa, ko so se delnice nahajale pri kupcu, kjer bi moral zaradi navideznosti pravnega posla ves čas z njimi revident dejansko razpolagati, ali pa v njegovem imenu in za njegov račun kupec na podlagi prikritega pravnega posla, niti glede časa po tem, ko so bile delnice vrnjene na trgovalni račun revidenta. Revident ves čas navaja, da je na podlagi pogodbe o prenosu delnic v zavarovanje postal imetnik delnic v zastavi in ne njihov (končni) lastnik, do tega vidika oziroma do resničnosti takih navedb pa se sodišče prve stopnje ne opredeli. Zgolj samo dejstvo, da so se delnice na trgovalnem računu revidenta nesporno "znašle" konec leta 2009, torej leto po njihovi odsvojitvi, pa ne more samo po sebi dati odgovora na vprašanje, kakšna je bila pravna podlaga njihovega prejetja oziroma da je bila le-ta navidezna, kot to v obrazložitvi kratko izpelje argumentacija sodišča prve stopnje. Nasprotno, prav ugotovljeno dejstvo, da je revident ob prejetju delnic ali kasneje do izdaje odločbe postal tudi ponovno pravni lastnik navedenih delnic, bi kazalo na to, da je bil pravi pogodbeni namen strank drugačen od prikazanega in da je šlo za navidezne pravne posle, ki so se zaključili z enakim pravnim položajem - v obravnavanem primeru pa to dejstvo kot tako ni bilo ugotovljeno. Sklep o navideznosti medsebojno povezanih poslov bi tako moral temeljiti na skupni konsistentni in prepričljivi oceni vseh relevantnih dejstev v povezavi z vsemi sklenjenimi pogodbami, ki posredno kažejo na pravo pogodbeno voljo strank, torej tudi v zvezi z novacijo prodajne pogodbe oziroma s pogodbo o prenosu delnic v zavarovanje.

27. Na navedeni podlagi je Vrhovno sodišče reviziji moralo ugoditi in izpodbijano sodbo razveljaviti ter vrniti zadevo sodišču prve stopnje v novo sojenje (prvi odstavek 93. člena ZUS-1). Pri tem bo moralo sodišče prve stopnje odpraviti pomanjkljivosti ter neskladja v podani obrazložitvi in pri tem po potrebi ustrezno dopolniti ugotovitveni postopek.

28. V zvezi z uporabo materialnega prava v novem sojenju pa Vrhovno sodišče glede na ponovno presojo dejstev v tem primeru zgolj pripominja, da nedovoljeno davčno izogibanje, s katerim se ni mogoče izogniti uporabi predpisov o obdavčenju, predstavljajo tudi pravni posli, ki sicer niso navidezni v smislu tretjega odstavka 74. člena ZDavP-2, saj sta stranki njihove posledice hoteli in so posli tudi dejansko nastali. Navedeni pravni posli pa se od dopustne davčne optimizacije razlikujejo v tem, da je njihov izključni namen pridobiti neupravičeno davčno ugodnost in preprečiti dosego cilja davčnega predpisa.¹¹ To ravnanje je pogosto razvidno iz značilnosti, da sta stranki določen pravni posel izpeljali po nerazumljivo zapleteni in kompleksni poti, za katero ni - razen izogibanja določeni obdavčitvi - mogoče najti nobenega razumnega poslovnega cilja.¹² Če se ugotovi takšno davčno izogibanje, se šteje, da je nastala davčna obveznost, kakršna bi nastala ob upoštevanju razmerij, nastalih na podlagi gospodarskih (ekonomskih) dogodkov (četrti odstavek 74. člena ZDavP-2, enako velja tudi za zlorabo predpisov).

29. Glede revizijskih očitkov o neupoštevanju določbe petega odstavka 97. člena Zakona o dohodnini (v nadaljevanju ZDoh-2), ki določa, da negativna razlika (izguba), ki je dosežena z odsvojitvijo kapitala, ne zmanjšuje pozitivne davčne osnove, če zavezanec v roku 30 dni pred ali po odsvojitvi kapitala pridobi vsebinsko istovrstni nadomestni kapital, ali pridobi pravico do nakupa ali obveznost nakupa istovrstnega kapitala (po mnenju revidenta davčni organ torej ne bi smel ugotavljati dejstev glede domnevnega prirejanja davčne osnove, ki so nastala izven zakonsko določenega 30-dnevnega roka), pa je že sodišče prve stopnje pravilno pojasnilo, da v zakonsko določenem 30-dnevnem roku velja, da negativna razlika že samodejno, brez ugotavljanja drugih okoliščin konkretnega primera, ne zmanjšuje pozitivne davčne osnove, kar pa ne pomeni, da taka posledica ni mogoča tudi za daljše časovno obdobje, če davčni organ, upošteva vse relevantne okoliščine, ugotovi, da gre za nedopustno davčno izogibanje. Revident se s tem pojasnilom argumentirano ne sooči, revizijsko sodišče (ki na uporabo materialnega prava pazi tudi po uradni dolžnosti) pa dodaja še, da zaključek o neupoštevnosti negativne razlike iz odsvojitve kapitala v konkretnem primeru temelji na določbi tretjega odstavka 74. člena ZDavP-2, ki ni v nikakršni koliziji z določbo petega odstavka 97. člena ZDoh-2.

K II. točki izreka:

30. Odločitev o stroških postopka temelji na tretjem odstavku 165. člena ZPP v zvezi s prvim odstavkom 22. člena ZUS-1.

¹ Sodba sodišča prve stopnje je bila revidentovemu pooblaščenču vročena 12. 10. 2015, rok za vložitev revizije se je iztekel 11. 11. 2015, dopolnitev revizije pa je revident poslal 31. 5. 2016 s priporočeno pošto pošiljko.

² Preknjiženih je bilo 340.000 delnic, ne pa tudi preostalih 71.236 delnic.

³ Glej npr. odločbe VS RS v zadevah X Ips 41/2004 z dne 4. 10. 2007, X Ips 365/2005 z dne 11. 12. 2008 in X Ips 348/2011 z dne 30. 8. 2012.

⁴ Glej npr. odločbi VS RS v zadevah X Ips 80/2012 z dne 10. 10. 2013 in X Ips 314/2013 z dne 6. 4. 2016.

⁵ Sklep VS RS X Ips 314/2013 z dne 6. 4. 2016. O tem tudi v primerjalni teoriji in praksi v Avstriji T. Leitner: Die Abgrenzung zwischen Schein- und Umgehungsgeschäft, SWK- Heft 2, 10. 1. 2012, str. 76; v ZRN npr. Schmieszek in: Beermann/Gosch, Abgabenordnung/Finanzgerichtsordnung, 1. Aufl. 1995, 130. Lieferung, § 41 AO 1977, Rn. 68.

⁶ Ugotovitev, da je pravni posel navidezen, ima tudi obligacijskopravne učinke; glej 50. člen OZ.

⁷ Sodba VS RS X Ips 80/2012 z dne 10. 10. 2013.

⁸ Tako tudi izrecno Schmieszek, citirano delo, Rn 68.

⁹ Enako Ustavno sodišče v odločbi Up-147/09 z dne 23. 9. 2010 (Ur. l. RS, št. 83/2010); sklep VS RS X Ips

274/2014 z dne 6. 10. 2016.

¹⁰ Prav tam.

¹¹ O zlorabi predpisov glej tudi sklep VS RS X Ips 314/2013 z dne 6. 4. 2016.

¹² V primerjalni sodni praksi se poudarja, da gre za tak primer, ko se za določeno obliko poslovanja za dosego svojih poslovnih ciljev ob določenih poslovno pomembnih okoliščinah razumne pogodbene stranke ne bi odločile (npr. sodba Zveznega finančnega sodišča ZRN BFH z dne 7. 7. 1998 VIII R 10/96, BFHE 186, 534 ter sodba z 21. 8. 2012 VIII R 32/09, BFHE 239, 31).

Datum zadnje spremembe: 12.07.2018