



REPUBLIKA  
SLOVENIJA  
UPRAVNO  
SODIŠČE

UPRS Sodba I U 524/2020-11

**Sodišče:** Upravno sodišče

**Oddelek:** Upravni oddelek

**ECLI:** ECLI:SI:UPRS:2021:I.U.524.2020.11

**Evidenčna številka:** UP00055543

**Datum odločbe:** 09.11.2021

**Senat, sodnik posameznik:** Bojana Prezelj Trampuž (preds.), Adriana Hribar Milič (poroč.), mag. Slavica Ivanović

**Področje:** DAVKI

**Institut:** *davek* od dobička iz kapitala - prodaja lastnih poslovnih deležev - davčna osnova - vrednost kapitala ob odsvojitvi - primerljiva tržna cena ob odsvojitvi - vnaprejšnja dokazna ocena - napačna uporaba materialnega prava - kršitev načela kontradiktornosti postopka

**Zveza:** ZDoh-2 člen 93, 97, 99

## Jedro

Vrednost kapitala ob odsvojitvi, razvidna iz prodajnih pogodb, ni ustrezala vrednosti kapitala, ki bi se dala doseči v prostem prometu v času odsvojitve. Na podlagi prvega odstavka 99. člena ZDoh-2 se v takšnem primeru za vrednost kapitala ob odsvojitvi šteje primerljiva tržna cena kapitala ob odsvojitvi. Navedena določba ZDoh-2 predstavlja pravno podlago za določitev vrednosti kapitala ob odsvojitvi, ki se upošteva v postopku odmere davka od dobička iz kapitala. V obravnavanem primeru pa davčni organ primerljive tržne cene kapitala ob odsvojitvi ni ugotavljal, kot to izhaja iz določbe 99. člena ZDoh-2, pa bi jo moral, s čimer je napačno uporabil materialno pravo.

## Izrek

I. Tožbi se ugodi, odločba Finančne uprave Republike Slovenije DT 0610-467/2018-20 (10-510-09) z dne 8. 1. 2019 se odpravi in zadeva vrne temu organu v ponovni postopek.

II. Tožena stranka je dolžna tožeči stranki povrniti stroške tega postopka v znesku 347,70 EUR v roku 15 dni od vročitve te sodbe, od poteka tega roka dalje do plačila z zakonskimi zamudnimi obrestmi.

## Obrazložitev

1. Z izpodbijano odločbo je Finančna uprava Republike Slovenije (v nadaljevanju davčni, finančni, tudi prvostopenjski organ) po opravljenem postopku davčnega inšpekcijskega nadzora (v nadaljevanju DIN) davka od dohodka iz kapitala od odsvojitve deležev v gospodarskih družbah za obdobje od 1. 1. 2016 do 31. 12. 2016 tožniku odmerila dohodnino od dobička iz kapitala od odsvojitve vrednostnih papirjev in drugih deležev ter investicijskih kuponov od davčne osnove 122.230,59 EUR, po stopnji 15 %, v znesku 18.334,59 EUR in od davčne osnove 19.370,82 EUR, po stopnji 25 %, v znesku 4.842,70 EUR ter pripadajoče obresti, obračunane od poteka roka za predložitev napovedi 1. 3. 2017 do dneva izdaje te odločbe 8. 1. 2019, za 679 dni zamude, po stopnji 7 %, v znesku 3.018,13 EUR (točka I izreka). Odmerjena dohodnina skupaj z obračunanimi obrestmi v skupnem znesku 26.195,42 EUR mora biti plačana v 30 dneh od vročitve te odločbe na račun, ki ga navaja. Po preteku navedenega roka bodo zaračunane zamudne obresti in začet postopek davčne izvršbe (točka II izreka). Tožnik ni zahteval povrnitve stroškov postopka. Stroški postopka, ki so nastali davčnemu organu, bremenijo davčni organ (točka III izreka). Pritožba ne zadrži izvršitve te odločbe (točka IV izreka).

2. Iz obrazložitve izpodbijane odločbe izhaja, da je davčni organ pri tožniku opravil davčni inšpekcijski nadzor (v nadaljevanju DIN) davka od dohodka iz kapitala od odsvojitve deležev v gospodarskih družbah za obdobje od 1. 1. 2016 do 31. 12. 2016, o katerem je 9. 5. 2018 sestavil zapisnik in nato še dopolnilni zapisnik, na katere je tožnik podal pripombe, ki so skupaj z odgovori davčnega organa razvidne na straneh 14 do 27 obrazložitve izpodbijane odločbe. Tožnik je v letu 2016 odsvojil poslovna deleža, ki ju je imel v družbah A. d.o.o. in B. d.o.o., pri čemer v zakonskem roku do 28. 2. 2017 ni vložil napovedi za odmero dohodnine, kot to določa 325. člen do 336. člen Zakona o davčnem postopku (v nadaljevanju ZDavP-2). V postopku DIN je davčni organ tožnika s sklepom pozval, naj predloži podatke in listine, česar pa tožnik ni storil. Na podlagi 1. alineje in 5. alineje prvega odstavka 68. člena ZDavP-2 davčni organ med drugim ugotovi predmet obdavčitve s cenitvijo in na tej podlagi odmeri *davek*, če zavezanec za *davek* ne vloži davčne napovedi ali če na zahtevo davčnega organa ne predloži poslovnih knjig in evidenc ali če imajo te take bistvene pomanjkljivosti, da opravičujejo dvom v njihovo vsebino. Na podlagi uradnih evidenc AIPES je davčni organ pridobil bilanci stanja za leta 2014 do 2016 za navedeni družbi, kar je razvidno na straneh 7 in 8 obrazložitve izpodbijane odločbe. Tožnik je svoj poslovni delež v družbi A. d.o.o. z nominalno vrednostjo kapitala 7.500,00 EUR, ki ga je pridobil na podlagi pogodbe z dne 26. 5. 2015, odsvojil 5. 1. 2016 za kupnino 400,00 EUR. Poslovni delež v družbi B. d.o.o. z osnovnim kapitalom v višini 7.500,00 EUR pa je tožnik pridobil 9. 1. 2014 in ga odsvojil 17. 2. 2016 za kupnino 500,00 EUR. Davčni organ je na podlagi 98. člena in 99. člena Zakona o dohodnini (v nadaljevanju ZDoh-2) in na podlagi 68. člena ZDavP-2 ter 35. člena Pravilnika o izvajanju ZDavP-2 v postopku ugotovil, da pogodbeno določena vrednost kapitala ob odsvojitvi precej odstopa od zbranih podatkov od AJ PES za navedeni družbi. Za družbo A. d.o.o. je davčni organ ugotovil vrednost poslovnega deleža tožnika ob odsvojitvi v višini 252.036,00 EUR, kar izhaja iz podatkov iz bilance stanja te družbe na dan 31. 12. 2015. Za družbo B. d.o.o. pa je davčni organ ugotovil vrednost poslovnega deleža tožnika ob odsvojitvi v višini 26.945,82 EUR, ki prav tako izhaja iz podatkov iz bilance stanja te družbe na dan 31. 12. 2015. Pravna podlaga in način ugotovitve vrednosti tožnikovih poslovnih deležev v navedenih družbah ob pridobitvi in ob odsvojitvi je razvidna na straneh 9 do 11 obrazložitve izpodbijane odločbe. Ker pa je šlo v obravnavanem primeru za skupno premoženje izvenzakonskih partnerjev, je bila tožniku določena polovična vrednost kapitala. Na podlagi 97. člena ZDoh-2 je davčna osnova od dobička iz kapitala razlika med vrednostjo kapitala ob odsvojitvi in vrednostjo kapitala ob pridobitvi. Izračun davčne osnove v postopku DIN na podlagi 68. člena ZDavP-2 je razviden na straneh 13 in 14 obrazložitve izpodbijane odločbe in sicer za družbo A. znaša davčna osnova 122.230,59 EUR, za družbo B. d.o.o. pa znaša davčna osnova 19.370,82 EUR. Izračun davka, ob upoštevanju normiranih stroškov, je razviden na strani 29 obrazložitve izpodbijane odločbe. Davčni organ ni upošteval vrednosti popravkov iz predloženega revizijskega poročila, ki ga je 7. 12. 2018 izdelala družba C. d.o.o. iz Murske Sobotice za družbo

A. d.o.o., ker so bile dodatno naložene davčne obveznosti družbi A. d.o.o. po izvedenem postopku DIN v znesku 497.056,12 EUR (31. 5. 2016). Torej po tem, ko je tožnik že odsvojil svoj poslovni delež v navedeni družbi (5. 1. 2016). Zato ugotovljene dodatne davčne obveznosti navedene družben niso imele vpliva na stanje kapitala te družbe na dan 5. 1. 2016.

3. Pritožbeni organ je pritožbo tožnika zavrnil. Svojo odločitev glede višje vrednosti tožnikovih poslovnih deležev v predmetnih družbah ob odsvojitvi prvostopenjski organ utemeljuje na dejstvu, da tožnik ni vložil napovedi in da kljub pozivu ni predložil listin. Zato je prvostopenjski organ moral izhajati iz knjigovodskih podatkov navedenih družb. V nadaljevanju povzema ugotovljeno dejansko stanje ter ugotovitveni postopek. Obe navedeni družbi sta poslovali z dobičkom vse do uvedbe postopka DIN. Tožnik je bil v obeh navedenih družbah poslovodja. V obeh družbah je bil uveden stečajni postopek in dodatno ugotovljene davčne obveznosti, ki jih družbi nista poravnali. Te davčne obveznosti so bile navedenima družbama naložene po tem, ko je tožnik svoja poslovna deleža v teh družbah že odsvojil (5. 1. 2016 in 17. 2. 2016), zato ti dogodki na vrednost kapitala ob odsvojitvi ne vplivajo. Davčni organ ne more upoštevati bodočih negotovih dejstev in sicer, da je tožnik poslovna deleža v družbah A. d.o.o. in B. d.o.o. osvojil po bistveno nižji ceni, kot izhaja iz uradnih evidenc, ker je pričakoval dodatno odmero davčnih obveznosti po končanih DIN zoper navedeni družbi. Zavrne tudi ugotovitev, ki izhaja iz mnenja revizijske družbe C. d.o.o. iz Murske Sobote in sicer, da je bila dejanska vrednost poslovnega deleža družbe A. d.o.o. v času odsvojitve negativna. Gre za cenitev, ki jo je za naročnika-tožnika opravil strokovnjak finančne stroke, vendar to predstavlja enakovreden dokaz z ostalimi zbranimi dokazili in se presoja v skladu z načelom proste presoje dokazov. Na strani 8 obrazložitve svoje odločbe zavrne tudi predlagano zaslišanje direktorice navedene revizijske družbe D.D.. Meni, da je bilo dejansko stanje glede vrednosti tožnikovih poslovnih deležev v navedenih družbah ob odsvojitvi pravilno ugotovljeno, kar pojasni na straneh 6 do 8 obrazložitve svoje odločbe. Ob upoštevanju vseh okoliščin primera je po mnenju pritožbenega organa davčni organ uspel v večji meri prepričati glede ugotovitve, da je tržna vrednost družbe A. d.o.o. ob odsvojitvi znašala 126.018,19 EUR za tožnikov poslovni delež in ne 500,00 EUR, kot je izhajalo iz pogodbeno določene vrednosti in 26.945,82 EUR za tožnikov poslovni delež v družbi B. d.o.o. in ne 400,00 EUR, kot je izhajalo iz pogodbe o odsvojitvi te družbe. Tožniku so bile v postopku dane vse možnosti za sodelovanje. Davčni organ je izvedel dokazni postopek in v njem zbral podatke iz uradnih evidenc in sam presodil katera dejstva je šteti za dokazana (prvi odstavek 73. člena ZDavP-2).

4. Tožnik se z odločitvijo ne strinja in v tožbi odločitev davčnega organa izpodbija zaradi nepravilne uporabe materialnega prava in kršitev določb postopka ter zmotne ter nepopolne ugotovitve dejanskega stanja. Kršene so bile tudi tožnikove ustavne pravice. Uvodoma navaja, da je bilo plačilo davka od dobička iz kapitala tožnikovi partnerki E.E. v znesku 21.966,85 EUR napačno naloženo, saj gre za skupno premoženje, ki partnerjem pripada vsakemu do ene polovice. Toženka je naredila napačen zaključek glede realne vrednosti tožnikovih poslovnih deležev v družbah A. d.o.o. in B. d.o.o. v času odsvojitve. Na strani 3 tožbe pojasnjuje, da se tožnikovo premoženje iz naslova prodaje predmetnih poslovnih deležev ob prodaji ni povečalo. Davčnemu organu očita kršitev določb postopka in sicer 7. člena in 8. člena Zakona o splošnem upravnem postopku (v nadaljevanju ZUP). Poseben ugotovitveni postopek je urejen v določbah 145 člena in 146. člena ZUP in ga mora davčni organ voditi v duhu splošnih načel tako, da popolno in celovito ugotovi dejansko stanje. V nasprotju z navedenim je davčni organ odločil v zadevi zgolj na podlagi računovodskih izkazov, ti pa so bili očitno neustrezni. V zvezi z zagotovitvijo poštenega sodnega postopka se sklicuje na sodbo Vrhovnega sodišča X Ips 76/2017 z dne 10. 10. 2018. Odločitev davčnega organa temelji na verjetnosti in ne na gotovosti, kar ni pravilno. Dejansko ni bil izveden noben ugotovitveni postopek. Toženka ni upoštevala nobenih navedb in nobenih dokaznih predlogov tožnika, marveč je slepo sledila podatkom iz računovodskih izkazov. Tako tožniku sploh ni bila dana možnost dokazovanja prave tržne vrednosti predmetnih poslovnih deležev v času odsvojitve. V primeru dvoma glede pravilnosti pogodbeno določene prodajne vrednosti kapitala

je davčni organ dolžan ugotoviti tržno vrednost ob odsvojitvi v odmernem postopku.

5. Z namenom, da bi bilo dejansko stanje pravilno in popolno ugotovljeno je tožnik v postopku predlagal postavitev izvedenca, ki bo ugotovil dejansko tržno vrednost ob odsvojitvi predmetnih poslovnih deležev. Izvedenec bi lahko potrdil, da je bila dejanska vrednost poslovnega deleža družbe A. d.o.o. v času odsvojitve negativna. Temu dokaznemu predlogu, brez navedb razlogov, toženka ni sledila. Po mnenju tožnika davčni organ nima potrebnega znanja, da bi sam ocenjeval vrednost poslovnih deležev v družbi v času odsvojitve in se je v obrazložitvi izpodbijane odločbe zgolj pavšalno skliceval na računovodske izkaze in na odločanje po prostem preudarku ter brez obrazložitve ni upošteval tožnikovih navedb in dokaznih predlogov. Poleg navedenega je tožnik davčnemu organu predložil tudi Mnenje pooblaščenice revizijske družbe C. d.o.o. iz Murske Sobote in predlagal zaslišanje direktorice te družbe, D.D., ki bi lahko podala dodatna pojasnila glede navedb, na katerih temelji izpodbijane odločba. Toženka je predlagana dokazna predloga zavrnila. Davčni organ je v zadevi odločil brez predlaganega zaslišanja tožnika in priče D.D. in tudi ni postavil izvedenca. S tem tožniku ni bil zagotovljen kontradiktoren in pošten postopek. Tožnik ni imel možnosti neposrednega izvajanja dokazov. Navedba pritožbenega organa v obrazložitvi odločbe na strani 9, da naj navedena priča ne bi vedela ničesar povedati oz., da je ta dokazni predlog nepotreben, je pavšalna in tožnik ne more ugotoviti, kako je pritožbeni organ prišel do tega zaključka. Storjena je bila bistvena kršitev določb postopka. Pritožbeni organ navaja, da zoper obe navedeni družbi teče stečajni postopek, iz česar je možno utemeljeno sklepati, da navedeni družbi nista nič vredni. Ker je zoper navedeni družbi tekel stečajni postopek, tožnik tudi ni imel dostopa do listin teh družb in jih zato davčnemu organu tudi ni mogel predložiti. Tožnik meni, da je bil predmetni postopek arbitraren, enostranski in nepošten. Ugovarja kršitev 22. člena, 23. člena in 29. člena Ustave RS ter 6. člena Evropske konvencije za človekove pravice (v nadaljevanju EKČP), kar pojasni na strani 7 tožbe. Nepravilno tudi davčni organ ni upošteval mnenja revizijske družbe C. d.o.o., kar pojasni na strani 7 in 8 tožbe. Toženka ne navede nobenih razlogov zakaj ni upoštevala mnenja revizijske družbe in zakaj ni postavila izvedenca. Toženka po mnenju tožnika želi v dveh različnih postopkih doseči poplačilo davčnega dolga. Gre za arbitrarno odločanje na podlagi prostega preudarka, kar tožnik pojasni na strani 8 tožbe. Ne strinja se z ugotovitvijo davčnega organa, da na vrednost predmetnih poslovnih deležev ob odsvojitvi ne vpliva naknadno ugotovljena davčna obveznost v postopku DIN. Tožnik meni, da je davčni organ vezan na pravnomočno odločitev, sprejeto v drugem postopku. Tudi dejstvo stečajnega postopka vpliva na določitev vrednosti poslovnih deležev ob odsvojitvi. Navedba davčnega organa, da je uporabil prosti preudarek pri ugotavljanju davčne osnove za obe navedeni družbi, je nezakonita in arbitrarna. Davčni organ mora v obrazložitvi odločbe navesti nosilne razloge za odločitev po prostem preudarku. Gre za kršitev 120. člena Ustave RS. Po povedanem izpodbijana odločba ni ustrezno obrazložena in je posledično podana kršitev tožnikove pravice do pravnega sredstva iz 25. člena Ustave RS in do enakega varstva pravic iz 22. člena Ustave RS, kar pojasni na strani 11 tožbe. Z izpodbijano odločitvijo je davčni organ tudi posegel v tožnikovo pravico do zasebne lastnine iz 33. člena in 67. člena Ustave RS. Izpodbijana odločba za tožnika predstavlja odločbo presenečenja, saj je bil v postopku prikrajšan do pravice do izjave. Zavrne očitke davčnega organa glede dvigov gotovine in glede prikritega izplačila dobička, saj navedeno ni predmet tega postopka in tudi te okoliščine na odmero davka na kapitalski dobiček ne vplivajo. Tožniku ni bil zagotovljen pošten postopek. Ugovarja ugotovljeni višini vrednosti predmetnih poslovnih deležev, ki jo je ugotovil davčni organ in tudi celotni višini ugotovljene davčne obveznosti za obe navedeni družbi. Sklepno sodišču predlaga, da naj izpodbijano odločbo in odločbo pritožbenega organa v celoti odpravi oz. podrejeno razveljavi (pravilno odpravi, opomba sodišča) in postopek zoper tožnika ustavi. Še podrejeno pa, da zadevo vrne v ponovni postopek. Sodišče naj toženi stranki tudi naloži, da je dolžna tožniku povrniti priglašene stroške sestave pritožbe zoper odločbo prve stopnje in stroškov sestave tožbe v upravnem sporu.

6. Tožena stranka v odgovoru na tožbo prereka tožbene navedbe in vztraja pri izpodbijani odločitvi in pri

razlogih zanjo ter predlaga zavrnitev tožbe.

7. Tožba je utemeljena.

8. Med strankama je v predmetni zadevi sporno ali je davčni organ tožniku pravilno in zakonito odmeril in naložil v plačilo *davek* od dobička iz kapitala od odsvojitve tožnikovih poslovnih deležev v družbah A. d.o.o. in B. d.o.o. v letu 2016. Med strankama je sporna vrednost kapitala (predmetnih poslovnih deležev) ob odsvojitvi (primerljiva tržna cena ob odsvojitvi).

9. Iz ugotovljenega dejanskega stanja, navedenega v obrazložitvah odločb prvostopenjskega in pritožbenega organa izhaja, da je tožnik poslovni delež v družbi A. d.o.o. z nominalno vrednostjo kapitala 7.500,00 EUR, ki ga je pridobil na podlagi pogodbe z dne 26. 5. 2015 odsvojil 5. 1. 2016 za kupnino 400,00 EUR. Poslovni delež v družbi B. d.o.o. z osnovnim kapitalom 7.500,00 EUR pa je tožnik pridobil 9. 1. 2014 in ga odsvojil 17. 2. 2016 za kupnino 500,00 EUR. Ker tožnik ni pravočasno vložil napovedi za odmero davka in na zahtevo davčnega organa ni predložil poslovnih knjig in evidenc, je davčni organ na podlagi 1. alineje in 5. alineje prvega odstavka 68. člena ZDavP-2 ugotovil predmet obdavčitve s cenitvijo in na tej podlagi tožniku odmeril *davek*. Davčni organ je v postopku DIN ugotovil, da pogodbeno določena vrednost kapitala (tožnikovih poslovnih deležev v obeh navedenih družbah) ob odsvojitvi odstopa od vrednosti kapitala, izkazanega v bilancah stanja za leto pred odsvojitvijo navedenih družb (na dan 31. 12. 2015), zato je izvedel ugotovitveni postopek. Za družbo A. d.o.o. je na podlagi računovodskih izkazov te družbe na dan 31. 12., 2015 ugotovil vrednost kapitala ob odsvojitvi v višini 252.036,00 EUR. Ker je šlo za skupno premoženje izvenzakonskih partnerjev (vsakega do 1/2), je bila za tožnika ugotovljena vrednost kapitala (poslovnega deleža v družbi A. d.o.o.) ob odsvojitvi v višini 127.291,00 EUR. Za družbo B. d.o.o. pa je davčni organ ugotovil vrednost kapitala ob odsvojitvi v višini 26.945,82 EUR. Pri ugotavljanju vrednosti predmetnih tožnikovih poslovnih deležev v navedenih družbah je davčni organ izhajal iz knjigovodskih podatkov obeh navedenih družb, ki izhajajo iz uradnih evidenc, s čimer pa se tožnik ne strinja in meni, da bi moral opraviti cenitev in ugotoviti primerljivo tržno ceno oz. dejansko vrednost tožnikovih poslovnih deležev v obeh družbah ob odsvojitvi ter je za to predlagal davčnemu organu, da postavi izvedenca in mu je tudi predložil mnenje revizijske družne C. d.o.o. iz Murske Sobotice. Po mnenju davčnega organa je za odločitev relevantna vrednost navedenih družb v času odsvojitve 5. 1. 2016 in 17. 2. 2016, ki izhaja iz bilance stanja na dan 31. 12. 2015 za navedeni družbi, na katero pa ne vplivajo dogodki, ki so se dogodili po odsvojitvi. Davčni organ zato ni upošteval naknadno ugotovljene davčne obveznosti za navedeni družbi in tudi ne dejstva, da sta obe družbi v stečajnem postopku, saj ne more upoštevati bodočih negotovih dejstev (stečaj, odločb davčnega organa o odmeri davčnih obveznostih, izdanih v postopku DIN zoper navedeni družbi).

10. Na podlagi 93. člena ZDoh-2 se za kapital štejejo nepremičnine, ne glede na to, ali je bila odsvojena v spremenjenem ali nespremenjenem stanju; vrednostni papirji in deleži v gospodarskih družbah, zadrugah in drugih oblikah organiziranja in investicijski kuponi. V skladu s prvim odstavkom 97. člena ZDoh-2 je davčna osnova od dobička iz kapitala razlika med vrednostjo kapitala ob odsvojitvi in vrednostjo kapitala od pridobitvi. Na podlagi prvega odstavka 98. člena ZDoh-2 se kot vrednost kapitala ob pridobitvi šteje nabavna vrednost kapitala in stroški, ki so določeni s tem členom. Za nabavno vrednost kapitala se 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. Če je bil kapital pridobljen po 1. točki 95. člena ZDoh-2 ali na podlagi darilne pogodbe, se za nabavno vrednost kapitala v času pridobitve šteje vrednost, od katere je bil odmerjen *davek* na dediščine in darila. Če *davek* ni bil odmerjen, pa primerljiva tržna cena kapitala v času pridobitve, ki jo zavezanec dokazuje z ustreznimi dokazili. Na podlagi prvega

odstavka 99. člena ZDoh-2 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. Za čas odsvojitve kapitala pa se šteje datum sklenitve pogodbe ali drugega pravnega posla oziroma datum pravnomočnosti sodbe odločbe ali dokončnosti odločbe upravnega organa, na podlagi katerih je fizična oseba odsvojila kapital (102. člen ZDoh-2).

11. Iz ugotovitev davčnega organa, navedenih v obrazložitvi izpodbijane odločbe izhaja, da v obravnavani zadevi vrednost kapitala (vrednost predmetnih poslovnih deležev v obeh družbah) ob odsvojitvi, razvidna iz prodajnih pogodb, ni ustrezala vrednosti kapitala, ki bi se dala doseči v prostem prometu v času odsvojitve. Na podlagi prvega odstavka 99. člena ZDoh-2 se v takšnem primeru za vrednost kapitala ob odsvojitvi šteje primerljiva tržna cena kapitala ob odsvojitvi. Navedena določba ZDoh-2 predstavlja pravno podlago za določitev vrednosti kapitala ob odsvojitvi, ki se upošteva v postopku odmere davka od dobička iz kapitala (od dobička od odsvojitve predmetnih poslovnih deležev tožnika). V obravnavanem primeru pa davčni organ primerljive tržne cene kapitala ob odsvojitvi ni ugotavljal, kot to izhaja iz določbe 99. člena ZDoh-2, pa bi jo moral, s čimer je napačno uporabil materialno pravo. Po povedanem je po presoji sodišča utemeljen tožnikov tožbeni očitke, da davčni organ ni izvedel pravilno ugotovitvenega postopka in ni ugotavljal primerljive tržne cene kapitala ob odsvojitvi predmetnih poslovnih deležev. Tudi po mnenju sodišča je bilo v konkretni zadevi materialno pravo nepravilno uporabljeno in posledično dejansko stanje napačno ugotovljeno.

12. Tožnik je že v davčnem postopku, z namenom pravile ugotovitve dejanskega stanja, podal dokazni predlog postavitve izvedenca, ki bi določil primerljivo tržno vrednost poslovnega deleža (dejansko vrednost, kot to navaja tožnik) družbe A. d.o.o. v času odsvojitve. Po presoji sodišča je navedeni dokazni predlog v zvezi z ugotavljanjem dejstev, ki so relevantna v konkretni zadevi, tožnik podal pravočasno in substancirano. Res je, da uradna oseba, ki vodi postopek, na podlagi prvega odstavka 189. člena ZUP oceni ali se predlagan dokaz z izvedencem izvede ali ne. Pri tem pa sodišče poudarja, da je zavrnitev dokaznega predloga možna le iz zakonsko dopustnih razlogov. V obravnavani zadevi pa se prvostopenjski in pritožbeni organ sploh nista opredelila do tega tožnikovega dokaznega predloga, ki ga je tožnik podal v pripombah na dodatni zapisnik DIN, kakor tudi v pritožbi. Tako dejansko navedenega tožnikovega dokaznega predloga za postavitve izvedenca, ki bi ugotovil primerljivo tržno vrednost tožnikovih poslovnih deležev v navedenih družbah ob odsvojitvi, sploh nista dokazno presodila. S tem sta tudi po mnenju sodišča kršila tožnikovo pravico do izvajanja dokazov, ki je zagotovljena v okviru 22. člena Ustave RS. Stranki je v postopku potrebno zagotoviti pravico do kontradiktornega postopka tudi, ko gre za odločitev davčnih obveznosti. Ker gre v konkretnem primeru tudi za kršitev ustavne procesne pravice, sta po presoji sodišča prvostopenjski in pritožbeni organ storila absolutno bistveno kršitev določb postopka iz 3. točke drugega odstavka 237. člena ZUP v zvezi z 2. točko prvega odstavka 27. člena Zakona o upravnem sporu, v nadaljevanju ZUS-1.

13. Tožnik je davčnem postopku v pripombah na dodatni zapisnik, kakor tudi v pritožbi podal tudi dokazni predlog za zaslišanje priče, direktorice družbe C. d.o.o. iz Murske Sobote, D.D., ki bi podala dodatna pojasnila tudi v smislu navedb, na katerih temelji izpodbijana odločba. Tudi ta tožnikov dokazni predlog za dokazovanje za odločitev relevantnega dejstva je po presoji sodišča primeren, pravočasen in tudi substanciran. Prvostopenjski organ tega dokaznega predloga ni konkretno presodil. Pritožbeni organ pa je tožnikov dokazni predlog za zaslišanje priče zavrnil z navedbo (na strani 8 obrazložitve svoje odločbe), da ne more izkazovati pravno relevantnih dejstev, ugotovljenih na podlagi zbranih dokazil in dejstev v listinskem gradivu mimo zbranih podatkov v ugotovitvenem postopku ter da gre za neprimeren dokaz. Po presoji sodišča predstavlja predhodno navedena zavrnitev dokaznega predloga vnaprejšnjo dokazno oceno. Predmet

dokazovanja v davčnih postopkih so namreč trditve strank o obstoju ali neobstoju pomembnih dejstev. Pri tem pa imajo dokazna sredstva (listine, zaslišanje stranke ali prič, ogled in drugi) enako dokazno moč. Zavrnitev dokaznega predloga je možna le iz zakonsko dopustnih razlogov. Ko stranka predlaga izvedbo dokazov in ko utemelji obstoj in pravno relevantnost predlaganih dokazov s stopnjo verjetnosti, ki je več kot samo golo zatrjevanje, je davčni organ dolžan predlagani dokaz izvesti in ne sme že vnaprej zavrniti dokaznih predlogov. Upravni organ ne sme vrednotiti uspeha predlaganega dokaza pred njegovo izvedbo (vnaprejšnja dokazna ocena), kar predstavlja kršitev načela kontradiktornosti postopka. Po presoji sodišča je pritožbeni organ z zavrnitvijo tožnikovega dokaznega predloga za zaslišanje priče D.D. kršil tožnikovo pravico do izvajanja dokazov, ki je zagotovljena v okviru 22. člena Ustave RS. Ker gre za kršitev ustavne procesne pravice, je bila s tem storjena absolutna bistvena kršitev določb postopka. Po presoji sodišča je utemeljen tožbeni očitke, da je sta prvostopenjski in pritožbeni organ bistveno kršila določbe postopka in je tudi iz tega razloga izpodbijana odločba nepravilna in nezakonita (3. točka drugega odstavka 237. člena ZUP v zvezi z 2. točko prvega odstavka 27. člena ZUS-1).

14. Sodišče je v zadevi odločilo brez glavne obravnave na podlagi prve alineje drugega odstavka 59. člena ZUS-1, saj je bilo že na podlagi tožbe, izpodbijane odločbe in listin iz upravnega spisa razvidno, da je treba tožbi ugoditi in izpodbijano odločbo odpraviti.

15. Ker so bila v obravnavani zadevi pri odločanju bistveno kršena pravila postopka in je bilo materialno pravo napačno uporabljeno ter posledično dejansko stanje nepopolno ugotovljeno, podane pa so tudi očitane kršitve ustavnih pravic tožnika, je sodišče tožbi ugodilo na podlagi 2. in 3. točke prvega odstavka 64. člena ZUS-1 in izpodbijano odločbo odpravilo ter zadevo na podlagi četrtega in petega odstavka 64. člena ZUS-1 vrnilo istemu organu v ponovni postopek, v katerem naj, ob upoštevanju stališč sodišča glede pravil postopka, o zadevi ponovno odloči.

16. Tožnik v tožbi izpodbija tudi višino odmerjenih davčnih obveznosti v celoti. Sodišče v zvezi z odmero zamudnih obresti iz točke I in II izreka izpodbijane odločbe pripominja, da je glede 95. člena ZDavP-2 Vrhovno sodišče RS pri Ustavnem sodiščem RS vložilo zahtevo za oceno ustavnosti v zadevi X Ips 86/2020-25 z dne 17. 3. 2021, ki se pri Ustavnem sodišču RS vodi pod opr. št. U-I-85/21, kar naj davčni organ v ponovnem postopku upošteva.

17. Ker je sodišče ugodilo tožbi in odpravilo izpodbijano odločbo, je tožnik v skladu s tretjim odstavkom 25. člena ZUS-1 glede na opravljena procesna dejanja in način obravnavanja zadeve upravičen do povračila stroškov postopka v pavšalnem znesku v skladu s Pravilnikom o povrnitvi stroškov tožniku v upravnem sporu (v nadaljevanju Pravilnik). Ker je bila zadeva rešena na seji, tožnika pa je v postopku zastopal pooblaščenec, ki je odvetnik, se mu priznajo stroški v višini 285,00 EUR (drugi odstavek 3. člena Pravilnika), povišani za 22% DDV, torej za 62,70 EUR, skupaj 347,70 EUR. Zakonske zamudne obresti od stroškov sodnega postopka tečejo od poteka roka za njihovo prostovoljno plačilo (prvi odstavek 299. člena Obligacijskega zakonika; OZ).

**Datum zadnje spremembe: 25.05.2022**