



**R E P U B L I K A
S L O V E N I J A
U P R A V N O
S O D I Š Č E**



UPRS Sodba in sklep I U 1704/2017-13

Sodišče: Upravno sodišče

Oddelek: Upravni oddelek

ECLI: ECLI:SI:UPRS:2022:I.U.1704.2017.13

Evidenčna številka: UP00064251

Datum odločbe: 05.07.2022

Senat, sodnik posameznik: mag. Slavica Ivanović (preds.), Adriana Hribar Milič (poroč.), mag. Marjanca Faganel

Področje: DAVKI

Institut: davčna izvršba - poroštvo - prenos dejavnosti - povezana oseba - izogibanje plačilu davka - pravica do izjave - ustavna odločba

Zveza: ZDavP-2 člen 148, 148/1

Jedro

V konkretnem primeru ni bilo podane podlage za izdajo izpodbijanega sklepa o davčni izvršbi. Davčni organ bi moral pred izdajo sklepa o davčni izvršbi zoper poroka davčnega dolžnika predhodno izdati odmerno odločbo, pri tem pa bi moral tožniku kot poroku omogočiti, da se v zadevi izjasni tako glede dejanskih, kot tudi o pravnih razlogih.

Izrek

I. Prekinjeni postopek se nadaljuje.

II. Sklep Finančne uprave Republike Slovenije DT 4934-96062/2016-2 z dne 1. 7. 2016 se odpravi in zadeva vrne temu organu v ponovni postopek.

III. 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 izpodbijanim sklepom je Finančna uprava Republike Slovenije (v nadaljevanju davčni, prvostopenjski, tudi finančni organ) tožniku kot poroku davčnega dolžnika A., d.o.o. - v stečaju po uradni dolžnosti izdalo

sklep o davčni izvršbi na dolžnikova denarna sredstva, s katerim je zoper tožnika kot poroka davčnega dolžnika uvedla davčno izvršbo dolžnega zneska obveznosti, ki na dan 1. 7. 2016 znaša 62.918,54 EUR - glavnica, 4.072,74 EUR - zamudne obresti in 25,00 EUR - stroški davčne izvršbe, skupaj 67.061,28 EUR (točka 1 izreka). Neporavnane obveznosti so razvidne iz seznama izvršilnih naslovov DT 4934-96062/2016-1 12-710-10 z dne 1. 7. 2016, ki je sestavni del tega sklepa (točka 2 izreka). Davčna izvršba se opravi z rubežem denarnih sredstev, ki jih ima tožnik na računu, ki ga navaja (točka 3 izreka). Rubež po tem sklepu ne zajema prejemkov, ki so po 159. členu Zakona o davčnem postopku (v nadaljevanju ZDavP-2) izvzeti iz izvršbe, kolikor gre za prejemke, nakazane za tekoči mesec (točka 4 izreka). Banka B., d.d. opravi rubež sredstev do višine davčnega dolga po sklepu o izvršbi, pri čemer upošteva izvzetja in omejitve davčne izvršbe iz drugega odstavka 166. člena ZDavP-2, kolikor gre za sredstva, nakazana za tekoči mesec ter omejitve izvršbe iz tretjega odstavka 166. člena ZDavP-2. Banka B., d.d. na dan prejema tega sklepa zarubi tožnikova denarna sredstva do višine dolga po sklepu z obračunanimi zamudnimi obrestmi in prenese na račun, ki ga navaja (točka 5 izreka). Banka B., d.d. obvesti druge izvajalce plačilnega prometa ko denarna sredstva na transakcijskem računu primarnega izvajalca zadoščajo za poplačilo dolga po sklepu o davčni izvršbi (točka 6 izreka). Dolžniku se prepoveduje razpolaganje z njegovimi sredstvi na računu pri navedeni banki dokler dolg po sklepu o izvršbi ne bo poravnan z zamudnimi obrestmi do vključno dneva plačila dolga (točka 7 izreka). Vse stroške davčne izvršbe plača tožnik (točka 8 izreka). Pritožba ne zadrži izvršitve tega sklepa (točka 9 izreka).

2. Iz obrazložitve izpodbijanega sklepa na strani 2 je razvidna višina in zapadlost davčnih obveznosti za obdobje od 2014 in 2015 dolžnika A., d.o.o. - v stečaju (v nadaljevanju tudi davčni dolžnik), zoper katerega je davčni organ začel več postopkov davčne izvršbe v letih 2014 do 2016, dokler se 14. 3. 2016 zoper njega ni začel stečajni postopek. Dolga navedenega davčnega dolžnika ni bilo mogoče izterjati z nobenim sredstvom davčne izvršbe. Zato je davčni organ na podlagi prvega odstavka 148. člena ZDavP-2 pričel davčno izvršbo na denarna sredstva tožnika kot poroka navedenega davčnega dolžnika. V nadaljevanju davčni organ navaja besedilo prvega odstavka 148. člena ZDavP-2. Davčni organ ugotavlja, da je dolžnik A., d.o.o. - v stečaju svojo dejavnost prenesel na tožnika kot povezano osebo. Fizična oseba, ki je opravila prenos dejavnosti je bila C. C. iz D., ki je neposredno in posredno obvladovala tako tožnika, kot tudi davčnega dolžnika. Na straneh 3 do 5 obrazložitve izpodbijanega sklepa davčni organ pojasnjuje subjektivni element davčnega dolžnika in sicer namen izogniti se plačilu davka. C. C. je preko različnih pravo-organizacijskih oblik opravljala isto gostinsko dejavnost. Davčni organ ugotavlja, da so izpolnjeni vsi zakonski pogoji iz prvega odstavka 148. člena ZDavP-2, saj je dolžnik A., d.o.o. - v stečaju, od katerega ni bilo mogoče izterjati davčnega dolga, prenesel svojo dejavnost na tožnika z namenom, da bi se izognil plačilu davka. Tožnik pa je isto dejavnost nadaljeval v okviru novega podjetja, pri čemer časovno sovпада prenehanje opravljanja dejavnosti davčnega dolžnika in ustanovitev nove pravne osebe ter prenos dejavnosti davčnega dolžnika in s tem kontinuiteta opravljanja dejavnosti tožnika (z istimi sredstvi, z istimi delavci, v istih prostorih). Namen izognitve plačilu davka je davčni organ podrobneje pojasnil na strani 5 obrazložitve izpodbijanega sklepa. Davčni organ se sklicuje na določbe tretjega odstavka, 93. člena, prvega odstavka 96. člena, 145. člena, prvega odstavka 148. člena, 159. člena, 166. člena in na določbe 168. člena ZDavP-2.

3. Ministrstvo za finance kot pritožbeni organ je tožnikovo pritožbo zavrnilo.

4. Tožnik se z izpodbijanem sklepom ne strinja, saj meni, da je nepravilen in nezakonit. Ugovarja nepravilno uporabo materialnega prava in sicer določbe prvega odstavka 148. člena ZDavP-2, ki ureja poročilo in katere vsebino citira. Posledično je bilo tudi dejansko stanje napačno ugotovljeno. Tožnik ugovarja, da v obravnavanem primeru ni podan prenos dejavnosti od davčnega dolžnika na poroka in tudi ne namen, da bi se dolžnik izognil plačilu davka. Prvostopenjski organ je davčnemu dolžniku z 10. 2. 2016 prepovedal opravljanje

dejavnost in zapečatil poslovne prostore, v katerih je opravljal predmetno dejavnost. Tako objektivno ni moglo priti do prenosa dejavnosti iz davčnega dolžnika na tožnika v smislu prvega odstavka 148. člena ZDavP-2. Če je poslovanje davčnega dolžnika od določenega časovnega trenutka onemogočeno kot posledica odločbe o prepovedi opravljanja dejavnosti in zapečatenja poslovnih prostorov na naslovu E., D. in F., potem logično ni možna ugotovitev, da je podan prenos poslovne dejavnosti in to z namenom, da bi se dolžnik izognil plačilu davka. Davčni dolžnik je do 10. 2. 2016 opravljal dejavnost, do tedaj pa se mu tudi ne more očitati prenos dejavnosti na drug subjekt z namenom izogitve plačilu davka. Ustanovitev tožnika je bila vpisana v sodni register 18. 2. 2016, kar pa je po 10. 2. 2016, ko je moral davčni dolžnik prenehati opravljati dejavnost. Tako prenos dejavnosti v smislu prvega odstavka 148. člena ZDavP-2 po mnenju tožnika ni podan, izkazan pa tudi ni subjektivni element zlorabe.

5. Tožnik meni, da je davčni organ napačno uporabil materialno pravo in sicer določbo prvega odstavka 148. člena ZDavP-2, saj dejansko sploh ni prišlo do prenosa dejavnosti iz davčnega dolžnika na tožnika, kar pojasni na strani 4 tožbe. Tožnik pa od davčnega dolžnika A., d.o.o. - v stečaju in od C. C., kot ustanovitelja in edinega družbenika davčnega dolžnika, ni prejel nikakršnega premoženja, kar pojasni na strani 5 tožbe. Zavrne tudi ugotovitev davčnega organa glede enakih imenih gostinskih lokalov in glede odstranitve pečatov na predmetnih poslovnih prostorih. Sklepno poudarja, da je neutemeljen očitke davčnega organa, da je v konkretnem primeru šlo za prenos dejavnosti iz davčnega dolžnika na tožnika z namenom, da bi se davčni dolžnik izognil plačilu davka. Davčni organ je institut poročstva iz prvega odstavka 148 ZDavP-2 uporabil napačno in v nasprotju z namenom citirane določbe ZDavP-2. Sodišču predlaga, da izpodbijani sklep odpravi in postopek ustavi, podrejeno pa, da izpodbijani sklep odpravi in zadevo vrne toženki v ponovno obravnavo in odločanje. V vsakem primeru pa naj tožniku prisodi povrnitev stroškov postopka v roku 15 dni, v primeru zamude z zakonskimi zamudnimi obrestmi, ki tečejo od prvega dne po izteku paricijskega roka do plačila.

6. V odgovoru na tožbo tožena stranka v celoti prereka tožbene navedbe in vztraja pri razlogih iz obrazložitve izpodbijanega sklepa in odločbe drugostopenjskega organa. Ne strinja se s stališčem tožnika, da je bil prenos dejavnosti od davčnega dolžnika na tožnika od 10. 2. 2016 objektivno nemogoč, kar pojasni. Ker davčni dolžnik ni poravnal zapadlih finančnih obveznosti, ki so na dan 9. 12. 2015 znašale 66.454,85 EUR in je svoj dolg celo povečeval, mu je bila 10. 2. 2016 izdana odločba o prepovedi opravljanja dejavnosti in zapečatenju dveh poslovnih prostorov (DT 0610-12260/2014-4). Navedeno kaže, da je pri davčnem dolžniku prišlo do zlorabe namena pravočasnega plačevanja davčnih obveznosti, zato je potrebno z institutom poročstva omejiti možnost davčnega dolžnika, da se izogne plačilu davka. Gre za institut, kjer poročstvena obveznost ob predhodni izpolnitvi zakonsko predpisanih pogojev, nastane po samem zakonu. Glede tožnikovih navedb o pričetku opravljanja dejavnosti tožnika navaja, da iz podatkov sodnega registra izhaja, da je bil 18. 2. 2016 izdan sklep o spremembi firme in sedeža ter o prenosu celotnega poslovnega deleža davčnega dolžnika. Dne 25. 1. 2016 je vstopila v navedeno družbo družbenica G. G., kar je še pred izdajo odločbe o prepovedi opravljanja dejavnosti davčnega dolžnika 10. 2. 2016. Toženka se ne strinja s tožnikovim stališčem, da ni podane vzročne zveze med ustanovitvijo tožnika in začetkom njegovega poslovanja ter prenehanjem opravljanja dejavnosti davčnega dolžnika. Tožnikove ugovore, da od davčnega dolžnika ni prejel nobenega premoženja zavrne kot nerelevantne. V tem postopku se tožnika kot poroka terja za plačilo neporavnanih obveznosti davčnega dolžnika - A., d.o.o. - v stečaju, ki je bil 1. 12. 2016 izbrisan iz sodnega registra.

7. Tožnik v pripravljalni vlogi dodatno pojasnjuje postopek vstopa ustanoviteljice tožeče stranke G. G. v podjetje davčnega dolžnika v povezavi z navedbami o prenosu dejavnosti iz davčnega dolžnika na tožnika in opravljanju te dejavnosti s strani tožnika v istih poslovnih prostorih.

K točki I izreka:

8. Sodišče je s sklepom I U 1704/2017-11 z dne 10. 1. 2017 postopek v obravnavani zadevi prekinilo do odločitve Ustavnega sodišča RS o zahtevi Vrhovnega sodišča RS X Ips 399/2016-24 z dne 17. 12. 2018 za oceno ustavnosti prvega odstavka 148. člena ZDavP-2, saj izpodbijani sklep temelji na navedeni pravni podlagi. Sodišče ugotavlja, da je Ustavno sodišče RS s točko 1 izreka odločbe U-I-517/18-10 z dne 9. 6. 2022 ugotovilo, da je druga poved prvega odstavka 148. člena ZDavP-2 v neskladju z Ustavo RS in v točki 2 izreka naložilo Državnemu zboru RS, da mora ugotovljeno protiustavnost odpraviti v roku enega leta po objavi te odločbe v Uradnem listu RS ter v točki 3 izreka določilo način izvršitve te odločbe do drugačne zakonske ureditve. Zato je sodišče sklenilo, da se prekinjeni postopek v predmetni zadevi nadaljuje.

K točki II izreka:

9. Tožba je utemeljena.

10. V obravnavani zadevi je sporno ali je davčni organ pravilno in zakonito tožniku, kot poroku davčnega dolžnika, izdal izpodbijani sklep o davčni izvršbi na dolžnikova denarna sredstva na podlagi prvega odstavka 148. člena ZDavP-2 za dolg davčnega dolžnika, ki na dan 1. 7. 2016 znaša skupaj 67.061,28 EUR.

11. Na podlagi prvega odstavka 148. člena ZDavP-2, ki ureja poroštvo, se v primeru, če davka ni bilo mogoče izterjati iz premoženja dolžnika, ta izterja iz premoženja povezanih oseb, ki so to premoženje neodplačno oziroma po nižji ceni od tržne pridobile od dolžnika v letu oziroma, po letu, v katerem je davčna obveznost nastala, do vrednosti tako pridobljenega premoženja. *Davek* se lahko izterja tudi od druge osebe, na katero je bila prenesena dejavnost dolžnika izven statusnega preoblikovanja z namenom, da bi se dolžnik izognil plačilu davka.

12. V konkretnem primeru iz dejanskega stanja, ki je navedeno v obrazložitvi izpodbijanega sklepa davčni organ tožniku očita prenos dejavnosti davčnega dolžnika na tožnika kot povezano osebo z namenom, da bi se dolžnik izognil plačilu davka.

13. Ustavno sodišče RS je s točko 1 izreka odločbe U-I-517/18-10 z dne 9. 6. 2022 ugotovilo, da je druga poved prvega odstavka 148. člena ZDavP-2, ki se glasi: "*Davek* se lahko izterja tudi od druge osebe, na katero je bila prenesena dejavnost dolžnika izven statusnega preoblikovanja z namenom, da bi se dolžnik izognil plačilu davka." v neskladju z Ustavo RS.¹ Ureditev ni v skladu z 22. členom Ustave RS, kolikor poroku, zoper katerega je sklep o davčni izvršbi izdan, ne omogoča, da se učinkovito izjavi o dejanskih in pravnih razlogih, na katerih temelji njegova obveznost. Pri tem je bistveno, da je pravica do izjave zagotovljena že pred sprejetjem odločitve. Ureditev je v neskladju z 22. členom Ustave RS v primeru, če porok nima zagotovljenih možnosti, da se vsaj naknadno, po izdaji sklepa o izvršbi izjavi o svoji obveznosti in ji ugovarja, pod nadaljnjim pogojem, da je o tem dolžan odločiti prvostopenjski organ, ki je sklep o izvršbi izdal. Izpodbijana ureditev in tudi druge določbe ZDavP-2 in ZUP poroku te možnosti ne zagotavljajo. Ne zagotavlja je tudi določba 155. člena ZDavP-2. Zato navedena ureditev posega v pravico iz 22. člena Ustave RS. Ugotovljena protiustavnost navedene ureditve je posledica dejstva, da določba prvega odstavka 148. člena ZDavP-2, ter tudi druge določbe ZDavP-2 in ZUP ne urejajo vprašanja, ki bi ga morale urediti, zato Ustavno sodišča RS navedene določbe ni razveljavilo.

14. Do odprave ugotovljene protiustavnosti (kar je naloga Državnega zbora RS v roku enega leta od objave citirane odločbe Ustavnega sodišča RS) se v prehodnem obdobju citirana odločba Ustavnega sodišča RS izvršuje tako, da mora davčni organ pred postopkom izvršbe na podlagi predmetne ureditve predhodno izdati izvršilni naslov - odmerno odločbo, s katero odloči o porokovi obveznosti plačati tuj davek. V postopku

izdaje odmerne odločbe pa mora biti poroku zagotovljena pravica do izjave.

15. Glede na predhodno navedeno v konkretnem primeru ni bilo podane podlage za izdajo izpodbijanega sklepa o davčni izvršbi. Davčni organ bi moral pred izdajo sklepa o davčni izvršbi zoper poroka davčnega dolžnika predhodno izdati odmerno odločbo, pri tem pa bi moral tožniku kot poroku omogočiti, da se v zadevi izjasni tako glede dejanskih, kot tudi o pravnih razlogih. Iz obrazložitve izpodbijanega sklepa in iz obrazložitve odločbe pritožbenega organa po presoji sodišča izhaja, da tožniku kot poroku davčnega dolžnika odmerna odločba ni bila izdana in mu v davčnem postopku tudi ni bila dana možnost izjave o dejanskih in pravnih razlogih, na katerih temelji njegova poroštvena obveznost. Sodišče se strinja z navedbo tožnika v tožbi, da je bilo materialno pravo in sicer določba prvega odstavka 148. člena ZDavP-2 napačno uporabljeno.

16. Po povedanem je davčni organ v izpodbijanem sklepu napačno uporabil materialno pravo (prvi odstavek 148. člen ZDavP-2), zato je sodišče na podlagi 4. točke prvega odstavka 64. člena ZUS-1 izpodbijani sklep odpravilo v smislu določb četrtega in petega odstavka istega člena ZUS-1 ter zadevo vrnilo prvostopenjskemu organu v ponoven postopek. V njem naj prvostopenjski organ ponovno odloči, ob upoštevanju stališč iz citirane odločbe Ustavnega sodišča RS in iz obrazložitve te sodbe glede uporabe prvega odstavka 148. člena ZDavP-2.

17. 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 in izpodbijane odločbe ter upravnih spisov očitno, da je potrebno tožbi ugoditi in izpodbijano odločbo odpraviti.

18. Ker je bilo potrebno tožbi ugoditi že zaradi kršitve materialnega prava se sodišče do ostalih tožbenih ugovorov ni opredeljevalo.

K točki III izreka:

19. Izrek o stroških temelji na tretjem odstavku 25. člena ZUS-1, po katerem v primeru, če sodišče tožbi ugotovi in v upravnem sporu izpodbijani upravni akt odpravi, tožniku glede na opravljena procesna dejanja in način obravnave zadeve v upravnem sporu prisodi pavšalni znesek povračila stroškov v skladu s Pravilnikom o povrnitvi stroškov tožniku v upravnem sporu (v nadaljevanju Pravilnik). Ker je bila zadeva rešena na seji in je tožnik v postopku imel pooblaščenca, ki je odvetnik, se mu v skladu z drugim odstavkom 3. člena Pravilnika priznajo stroški v višini 285,00 EUR, kar skupaj z 22 % DDV znaša 347,70 EUR.

¹ Glej Uradni list RS št. 87/2022 z dne 24. 6. 2022, Odločba Ustavnega sodišča RS U-I-517/18-10 z dne 9. 6. 2022.

Datum zadnje spremembe: 21.03.2023