



REPUBLIKA
SLOVENIJA
UPRAVNO
SODIŠČE

UPRS Sodba I U 338/2020-10

Sodišče: Upravno sodišče

Oddelek: Upravni oddelek

ECLI: ECLI:SI:UPRS:2022:I.U.338.2020.10

Evidenčna številka: UP00064252

Datum odločbe: 25.05.2022

Senat, sodnik posameznik: Adriana Hribar Milič

Področje: DAVKI

Institut: zavarovanje izpolnitve davčne obveznosti - prodaja poslovnega deleža - zloraba davčnih predpisov - obrazložitev sklepa - pomanjkljiva obrazložitev

Zveza: ZDavP-2 člen 74, 74/4, 111, 111/2

Jedro

Tožnik je z družbenikom B. B. sklenil pogodbo o prodaji dela poslovnega deleža tožniku. Tožnik je kupnino delno poravnal, za razliko pa je z družbenikom B. B. sklenil posojilno pogodbo, posojilo pa je tožnik postopoma poravnal. Glede pogodbe o prodaji poslovnega deleža tožniku davčni organ navaja, da je sklenjena zgolj z namenom plačila nižjega davka odsvojitelja B. B., saj je *davek* od dobička iz kapitala nižji od davka od dividend. Pogodba o prodaji dela poslovnega deleža tožniku po mnenju davčnega organa nima ekonomske vsebine. Njen edini namen je zloraba predpisov. Po presoji sodišča gre zgolj za pavšalne navedbe, ki jih davčni organ v obrazložitvi izpodbijanega sklepa ne utemelji. V tem delu je izpodbijani sklep pomanjkljivo obrazložen in ne omogoča preizkusa, kar predstavlja bistveno kršitev določb postopka. Pritožbeni organ sicer navaja, da je obstoj objektivnega in subjektivnega elementa za zlorabo predpisov po četrtem odstavku 74. člena ZDavP-2 davčni organ pojasnil v zapisniku DIN, kar pa ni pravilno, saj morajo ugotovitve dejanskega stanja oz. izkazanost verjetnega obstaja davčne obveznosti in njena višina izhajati iz obrazložitve izpodbijanega sklepa.

Izrek

I. Tožbi se ugotovi tako, da se začasni sklep za zavarovanje izpolnitve davčne obveznosti Finančne uprave Republike Slovenije DT 0610-122/2019-10 z dne 23. 4. 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 izpodbijanem začasnim sklepom za zavarovanje izpolnitve davčne obveznosti je Finančna uprava Republike Slovenije (v nadaljevanju davčni, prvostopenjski, tudi finančni organ) tožnikovi banki A., d.d. zaradi zavarovanja izpolnitve davčne obveznosti tožnika, prepovedala izplačilo sredstev v znesku 144.214,50 EUR, k jih ima tožnik račun, odprtem pri predhodno navedenem ponudniku plačilnih storitev, pri čemer se smiselno upoštevajo omejitve iz 166. člena Zakona o davčnem postopku (v nadaljevanju ZDavP-2). Tožniku je prepovedala razpolaganje s predhodno navedenimi sredstvi. Zavarovanje na podlagi tega začasnega sklepa velja do dneva izpolnitve davčne obveznosti. Pritožba ne zadrži izvršitve tega sklepa. Davčnemu organu posebni stroški niso nastali.

2. Iz obrazložitve izpodbijanega začasnega sklepa je razvidno, da davčni organ pri tožniku opravlja postopek davčnega inšpekcijskega nadzora (v nadaljevanju DIN) davka od dohodkov iz kapitala (dividend) za obdobje od 1. 3. 2014 do 31. 12. 2018. Davčni organ na podlagi podatkov, zbranih v postopku DIN ugotavlja, da je davčna obveznost podana ali vsaj verjetno izkazana v višini 144.214,50 EUR. Navedeno izhaja iz zapisnika DIN z dne 23. 4. 2019, v katerem so opisane ugotovljene nepravilnosti, katerih posledica je ugotovljena davčna obveznost. Za plačilo davčne obveznosti bo tožniku izdana odmerna odločba. Davčni organ je ugotovil, da je tožnik z družbenikom B. B. 14. 12. 2012 sklenil Pogodbo o prodaji poslovnega deleža v družbi C., d.o.o., (v nadaljevanju C.) za znesek 904.958,00 EUR. Pred sklenitvijo navedene pogodbe je imel tožnik akumulirane visoke zneske prenesenih dobičkov iz preteklih let. Kupnino je tožnik delno poravnal v višini 157.000,00 EUR, za razliko v višini 747.958,00 EUR pa je z B. B. sklenil posojilno pogodbo. Dne 28. 12. 2012 je tožnik z B. B. sklenil kompenzacijo in sicer se je pobotala obveznost B. B. do tožnika iz naslova Pogodbe o posojilu z obveznostjo B. B. iz naslova še nepoplačane kupnine za poslovni delež. Tožnik je B. B. v obdobju od 14. 2. 2013 do 17. 2. 2014 vrnil več zneskov, skupaj 171.100,00 EUR. V inšpiciranem obdobju od 1. 3. 2014 do 31. 12. 2018 je tožnik B. B. v večkratnem nakazilu vrnil preostalih 576.858,00 EUR in mu tako plačal celoten znesek kupnine za poslovni delež v višini 904.958,00 EUR. Edini namen sklenitve pogodbe o prodaji poslovnega deleža je pridobiti prihranek pri plačilu davčnih obveznosti, saj bi v primeru izplačila dividend plačal dohodnino v višini 25 %. Pogodba o prodaji poslovnega deleža ni sledila nobenemu ekonomskemu cilju in gre za zlorabo davčnih predpisov po četrtem odstavku 74. člena ZDavP-2. Tudi za sklenitev posojilne pogodbe tožnika z B. B. ni bilo ekonomske vsebine, marveč je prišlo le do formalne spremembe podlage za izplačilo B. B. V skladu s četrtem odstavkom 74. člena ZDavP-2 se v tem primeru upošteva davčna obveznost, kakršna bi nastala ob upoštevanju razmerij, nastalih na podlagi gospodarskih dogodkov. Upošteva se davčna obveznost, ki bi nastala ob izplačilu dividend in ne davčna obveznost, nastala na podlagi pogodbe o odsvojitvi poslovnega deleža in na podlagi posojilne pogodbe. Davčni organ je zneske, ki jih je B. B. v inšpiciranem obdobju prejel od tožnika iz naslova kupnine za poslovni delež oz. iz naslova vračila posojila, skupaj 576.858,00 EUR, obravnaval po dejanski ekonomski vsebini in jih štel za izplačilo dobička – dividende ter jih obdavčil. V skladu z določbo 325. člena ZDavP-2 bi moral tožnik (kot plačnik davka) od teh zneskov obračunati in plačati *davek* od dohodka iz kapitala (dividend) po stopnji 25 % v znesku 144.214,59 EUR. Pri izdaji izpodbijanega sklepa se davčni organ sklicuje na določbo prvega in drugega odstavka 111. člena ZDavP-2, po katerih davčni organ zahteva zavarovanje izpolnitve davčne obveznosti pred izdajo odločbe, kadar pričakovana davčna obveznost presega 50.000,00 EUR. Sklicuje se tudi na 114. člen in 119. člen ZDavP-2. Na podlagi 1. točke prvega odstavka 119. člena ZDavP-2 lahko davčni organ naloži banki oz. hranilnici, pri kateri ima zavezanec za *davek* denarna sredstva, da denarnih sredstev zavezancu za *davek* ne izplača, zavezancu za *davek* pa prepove razpolaganje s sredstvi. Terjatev, navedena v izreku izpodbijanega sklepa, je bila ugotovljena na podlagi poslovne dokumentacije, ki jo je tožnik v postopku DIN posredoval davčnemu organu. Sklepno davčni organ zaključuje, da so na podlagi drugega odstavka 111. člena ZDavP-2

podane okoliščine za izdajo izpodbijanega sklepa.

3. Ministrstvo za finance kot pritožbeni organ pritožbene ugovore tožnika zavrača. Z izpodbijanem sklepom je prvostopenjski organ zavaroval verjetno davčno obveznost. V zvezi z ugotavljanjem obveznosti, ki je predmet zavarovanja, pa se pritožbeni organ sklicuje na 111. člen ZDavP-2, ki izrecno ne določa, da bi moral biti obstoj obveznosti izkazan. Sklicuje se na stališče, da za izdajo sklepa za zavarovanje izpolnitve obveznosti zadošča verjetno izkazana obveznost. V nadaljevanju povzema ugotovljeno dejansko stanje v zadevi in ugotavlja, da so ugotovitve prvostopenjskega organa, iz katerih izhaja pričakovana davčna obveznost v višini 144.214,50 EUR obsežneje navedene v zapisniku DIN z dne 23. 4. 2019. Iz njega je razvidno, katero dokumentacijo je tožnik predložil davčnemu organu, povzeta pa so tudi vsa pojasnila tožnika glede domnevnega ekonomskega interesa pri odkupu lastnega poslovnega deleža družbe. Zavrne navedbe tožnika, da je do nakupa lastnega poslovnega deleža družbe prišlo z namenom nadaljnje prodaje poslovnega deleža strateškemu partnerju, saj do tega tudi po preteku šestih let ni prišlo. Tožnik pa ne pojasni, kdo naj bi bil strateški partner, poleg navedenega pa bi slednji lahko poslovni delež odkupil z neposrednim odkupom. Poleg navedenega družba z nakupom lastnega poslovnega deleža ni pridobila nobenih upravljalških in premoženjskih pravic iz naslova poslovnih deležev, marveč je te obdržal B. B. Edina posledica nakupa lastnega poslovnega deleža družbe je bila v davčnem prihranku odsvojitelja B. B., ki je prišel do prenesenih dobičkov družbe iz preteklih let po bistveno nižji stopnji obdavčitve, kot je to izplačilo dividend. V zapisniku DIN prvostopenjski organ pojasnjuje obstoj objektivnih in subjektivnih elementov za zlorabo predpisov v smislu četrtega odstavka 74. člena ZDavP-2, glede same obdavčitve pa se sklicuje na relevantne določbe Zakona o dohodnini (v nadaljevanju ZDoh-2) in ZDavP-2.

4. Zapisnik DIN je bil tožniku vročen istega dne kot izpodbijani sklep, 25. 4. 2019, kar pomeni, da je bil tožnik z ugotovitvami davčnega organa glede obstoja davčne obveznosti seznanjen, prav tako pa je bil seznanjen glede njene (verjetne) višine, kar pomeni da so razlogi za obstoj davčne obveznosti močnejši od razlogov, ki bi govorili proti. Pri ugotavljanju njene višine ni potrebno presojati vseh razpoložljivih podatkov ter s tem ugotavljati njene končne vrednosti, saj gre za začasni sklep, in ga je ob spremenjenih okoliščinah mogoče spremeniti. Davčni organ je z izpodbijanem začasnim sklepom zgolj zavaroval pričakovano davčno obveznost, ki po ugotovitvah prvostopenjskega organa presega 50.000,00 EUR. Dokončno ugotavljanje po temelju in višini je predmet odmernega postopka. (smiselno enako v sodbah Upravnega sodišča RS I U 2007/2017-1 z dne 23. 1. 2018 ter I U 1748/2018-9 z dne 15. 1. 2019). Glede tožnikovega ugovora, da je davčni organ 29. 4. 2013 B. B. že izdal odločbo o odmeri dohodnine od dobička iz kapitala od odsvojitve vrednostnih papirjev in drugih deležev ter investicijskih kuponov za leto 2012 je pritožbeni organ navedel, da je bila z njo ugotovljena izguba in *davek* ni bil odmerjen. Izpodbijani sklep pa je bil izdan na podlagi verjetne davčne obveznosti tožnika in ne B. B. kot fizične osebe. Gre za dva različna postopka. Do teh navedb se je opredelil že prvostopenjski organ z opredelitvami na pripombe na zapisnik DIN. Kadar verjetna davčna obveznost presega znesek 50.000,00 EUR davčni organ nima diskrecijske pravice, marveč mora izdati sklep o zavarovanju izpolnitve davčne obveznosti. Zavrne pa tudi ugovor tožnika glede sredstev zavarovanja na strani 6 obrazložitve.

5. Tožnik se z izpodbijanem sklepom ne strinja, saj meni, da je nepravilen in nezakonit. Zatrjuje tudi kršitev pravila "ne bis in idem" in načela sorazmernosti pri izbiri sredstva zavarovanja. Meni, da je izpodbijani sklep pomanjkljivo obrazložen. Davčni organ je spregledal, da je bil pravni posel, iz katerega izhaja davčna obveznost (pogodba o prodaji dela poslovnega deleža v družbi C., d.o.o.) že predmet presoje s strani Finančnega organa Koper, ki je v zvezi s tem poslom že izdal pravnomočno in dokončno odločbo DT 17 00245 z dne 29. 4. 2013, na kar je tožnik davčni organ v postopku tudi opozoril. Na podlagi davčne napovedi z dne 26. 2. 2013 je davčni organ presodil, da je navedeni pravni posel predmet davka na dobiček zaradi

odsvojitve kapitala (prodaje deleža), davčni zavezanec pa je B. B. (odsvojitelj). Po uradni dolžnosti je davčni organ opravil materialno-pravno presojo tega posla in izdal odmerno odločbo. V na novo začetem davčnem postopku, posledica katerega je izdan izpodbijani sklep, je davčni organ opravil ponovno presojo istega posla in tožniku zablokiral sredstva zaradi domnevne davčne obveznosti iz naslova plačila davka ob izplačilu dividend. Tako gre za ponovno presojo istega posla ter s tem za kršitev načela "ne bis in idem", ki prepoveduje ponovno odločanje o stvari o kateri je že bilo pravnomočno odločeno, do česar se davčni organ ni opredelil. Gre za kršitev tožnikove pravice do pravnega varstva iz 23. člena Ustave RS, saj izpodbijani sklep nasprotuje že veljavni pravnomočni odločbi o isti stvari. Sklicuje se na odločbo Ustavnega sodišča RS Up-95/16-28 z dne 14. 3. 2019, katere vsebino navaja. V nadaljevanju navaja 158. člen Ustave RS v povezavi s pravili za obnovo postopka po 89. členu ZDavP-2. Rok za obnovo predmetnega postopka je že potekel, saj so bila vsa dejstva grede obravnavanega pravnega posla davčnemu organu znana že leta 2013, ko je prvič presojal predmetno pogodbo. Kolikor bi davčni organ želel utemeljiti, da davčna obveznost verjetno obstaja, bi moral v obrazložitvi izpodbijanega sklepa pojasniti ali je pravnomočno odločbo odpravil ali spremenil, kar je pomembno zaradi pravne varnosti in načela zaupanja v pravo. V nasprotnem primeru bi o isti zadevi obstajali dve različni pravnomočni odločbi, po kateri bi ena plačilo davčne obveznosti nalagala eni pogodbeni stranki, druga pa drugi. V nadaljevanju pojasnjuje vsebino odločbe o odmeri dohodnine z dne 29. 4. 2019.

6. Davčni organ je v izpodbijanem sklepu zmotno ugotovil dejansko stanje, ko navaja, da je šlo za izplačilo dividend, saj te že pojmovno predstavljajo dohodke, ki so doseženi na podlagi lastniških deležev. B. B. pa dividende za 65,32 % delež v inšpiciranem obdobju ni prejemal in tudi ne dividend iz lastnega poslovnega deleža družbe. Do slednjih bi bil upravičen tožnik in ne B. B., B. B. pa je del svojega poslovnega deleža prodal tožniku. S tem se je njegovo premoženje zmanjšalo. Iz tega deleža nima več nobenih premoženjskih pravic. Kot dividenda pa se obdavčuje vsaka razdelitev dohodka imetniku deležev iz premoženja plačnika oz. povezane osebe plačnika na podlagi njegovega lastniškega deleža v plačniku, ki ne predstavlja zmanjšanja lastniškega deleža, vključno z razdelitvijo v obliki delnic (tretji odstavek 90. člena ZDoh-2). V konkretnem primeru pa je bilo izplačilo opravljeno kot vračilo posojila, danega za kupnino, do katere je prodajalec upravičen v zameno za odsvojeni poslovni delež. V primeru, če bi šlo za fiktivno prodajo z namenom izogitve plačilu davka, bi moral tožnik vrniti B. B. kar je prejel na podlagi takega posla, torej bi moral vrniti lastni poslovni delež in bi družbenik spet postal 100 % lastnik osnovnega kapitala, pri tem pa ni garancije, da ne bi davčni organ te transakcije vnovič, že tretjič obdavčil po določbah o odsvojitvi kapitala (94. člen ZDoh-2). Pritožbeni organ po mnenju tožnika ugovora o dvojni obdavčitvi ni zavrnil z logičnimi argumenti, enkrat navaja, da gre za obdavčitev fizične osebe, drugič pa za obdavčitev pravne osebe, izplačnika dividend v breme prejemnika dividend. Obravnavani pravni posel je bil sklenjen v skladu z veljavno zakonodajo, ne gre za navidezen posel in tudi ne za zlorabo predpisov. Vračilo posojila po posojilni pogodbi tudi ne more biti samostojen davčni dogodek, marveč je le izpolnitev dvostranske pogodbe, sklenjene med tožnikom in B. B. Davčni organ je zmotno ugotovil dejansko stanje ko zneske, ki jih je izplačeval tožnik, šteje kot dividende, čeprav gre zgolj za izpolnitev posojilne pogodbe, kot posledice istega pravnega posla. Celotna kupnina za nakup poslovnega deleža je bila plačana že leta 2012, kasneje pa je tožnik le vračal posojilo na podlagi posojilne pogodbe iz leta 2012. Izpodbijani sklep je pomanjkljivo obrazložen, saj se davčni organ do tožnikovih ugovorov o kršitvah več ustavnih pravic ni opredelil, kar predstavlja bistveno kršitev določb postopka po 2. točki prvega odstavka 27. člena Zakona o upravnem sporu (v nadaljevanju ZUS-1). Kršeno je tudi načelo enakega varstva pravic iz 22. člena Ustave RS. Obveznost v konkretnem primeru ne obstoji, izpodbijani sklep pa je neutemeljeno izdan ter ga je potrebno nemudoma odpraviti.

7. Izpodbijani sklep je pomanjkljivo obrazložen. Zapisnik DIN, iz katerega izhaja ugotovljeno dejansko stanje, predstavlja ločen akt, ki ga tožnik s pritožbo zoper izpodbijani sklep sploh ne more izpodbijati, niti ga ne more izpodbijati v tem upravnem sporu. Zoper zapisnik DIN ni predvidenega pravnega sredstva, temveč

zgolj možnost podaje pripomb. Tožnik lahko zmotno ugotovljeno dejansko stanje izpodbija šele s pritožbo zoper odmerno odločbo in ne s pritožbo zoper izpodbijani sklep. Po drugi strani pa je izpodbijani sklep samostojna odločba, ki mora imeti samostojne razloge, ki utemeljujejo ukrep davčnega organa. Predmetni sklep po mnenju tožnika ni ustrezno obrazložen in ne omogoča preizkusa. Davčni organ v njegovi obrazložitvi niti ni navedel razlogov za verjetnost obstoja davčne obveznosti, kar je pogoj za izdajo tega sklepa po 111. členu ZDavP-2. Izpodbijani sklep je bil izdan hkrati z zapisnikom DIN, torej še preden je lahko tožnik vložil pripombe nanj, oz. se z njim sploh seznanil, kar je posebnost konkretne zadeve. Ker izpodbijani sklep ni ustrezno obrazložen, je davčni organ s tem posegel v tožnikovo pravico do poštene obravnave iz 22. člena in do pravnega sredstva iz 25. člena Ustave RS, kar pojasni na strani 9 tožbe. Davčni organ pa je o poslu, iz katerega naj bi izhajala davčna obveznost, pravnomočno in dokončno že odločil. Davčni organ ni navedel pravne podlage na kateri je izvedel vnovično presojo istega pravnega posla (brez obnove postopka). Po mnenju tožnika kršitev ustavnih jamstev izhaja iz treh procesnih kršitev davčnega organa: 1. iz izpodbijanega sklepa ne izhajajo razlogi na podlagi katerih izhaja, da je davčna obveznost vsaj verjetno izkazana; 2. se obrazložitev izpodbijanega sklepa glede dejanskega stanja sklicuje na zapisnik DIN in 3. davčni organ se ne opredeli do tožnikovih ugovorov o kršitvi prepovedi odločanja o isti zadevi, saj je davčni organ za isti pravni posel že odmeril *davek*, postopka pa ni obnovil.

8. Tožnik očita tudi kršitev načela sorazmernosti iz 2. člena Ustave RS in 6. člena ZDavP-2 pri izbiri ukrepa zavarovanja, kar pojasni na strani 10 tožbe. Davčni organ pa je v konkretnem primeru presegel tisto, dar je bilo v nujno potrebno za izpolnitev cilja. Pri izbiri med več možnimi ukrepi ni izbral tistega, ki so ugodnejši za zavezanca. Navedeno bi davčni organ storil, če bi namesto blokade tožnikovega bančnega računa od tožnika zahteval predložitev zavarovanja. S tem je tožniku nastala nepopravljiva škoda na njegovem ugledu. Sklepno tožnik sodišču predlaga, da izpodbijani začasni sklep odpravi v celoti, podrejeno pa, da ugotovi, da je izpodbijani začasni sklep nezakonit. V vsakem primeru pa naj toženi stranki naloži, da je dolžna tožniku povrniti stroške tega postopka po odmeri sodišča v roku 15 dni, po preteku tega roka z zakonskimi zamudnimi obrestmi, ki tečejo od izteka roka do plačila.

9. V odgovoru na tožbo tožena stranka v celoti prereka tožbene navedbe in vztraja pri razlogih iz obrazložitve izpodbijanega sklepa in odločbe drugostopenjskega organa. Sodišču predlaga, da tožbo zavrne kot neutemeljeno.

10. Sodišče je v zadevi odločalo po sodnici posameznici na podlagi Sklepa Upravnega sodišča RS I U 338/2020-9 z dne 4. 5. 2021.

11. Tožba je utemeljena.

12. V obravnavani zadevi je sporno ali je davčni organ pravilno in zakonito izdal izpodbijani začasni sklep za zavarovanje izpolnitve tožnikovih davčnih obveznosti na podlagi 111. člena v povezavi s prvim odstavkom 114. člena in 2. točko prvega odstavka 119. člena ZDavP-2.

13. ZDavP-2 zavarovanje davčne obveznosti ureja v določbah od 111. do 124. člena. Razlikuje med zavarovanjem izpolnitve davčne obveznosti in zavarovanjem plačila davčne obveznosti. V obravnavanem primeru gre za zavarovanje izpolnitve davčne obveznosti, saj v času zavarovanja obveznost še ni bila ugotovljena z odločbo, ampak izhaja iz ugotovitev, zbranih v postopku DIN. Zavarovanje takšne bodoče obveznosti se zahteva, če je tako določeno z zakonom o obdavčenju, ali če se na podlagi podatkov iz uradnih evidenc oziroma drugih podatkov, ki jih davčni organ pridobi o zavezancu za *davek*, utemeljeno pričakuje, da bo izpolnitev oziroma plačilo davčne obveznosti onemogočeno ali precej oteženo (prvi odstavek 111. člena

ZDavP-2). Če pričakovana davčna obveznost presega 50.000 EUR, pa zakon davčnemu organu nalaga obveznost, da zavaruje izpolnitev davčne obveznosti (drugi odstavek 111. člena ZDavP-2). Glede izdaje sklepa o zavarovanju na tej podlagi organ torej nima prostega preudarka, ampak se zaradi višine bodoče davčne obveznosti nevarnost neizpolnitve predpostavlja in drugih pogojev ni treba izkazovati.

14. Z začasnim sklepom za zavarovanje se davčnemu zavezancu prepove oziroma omeji razpolaganje, s katerim bi premoženjsko stanje lahko spremenil na škodo davčnega organa. Na takšen način se zavaruje uspešnost poznejše davčne izvršbe na podlagi izvršilnega naslova, ki bo izdan v odmernem postopku. S tovrstnim sklepom se, čeprav začasno, posega v premoženje davčnega zavezanca, zato ZDavP-2 določa pogoje, ki morajo biti izpolnjeni za tak poseg. Pri vprašanju obstoja in višine davčne obveznosti torej ne gre za predhodno vprašanje, o katerem bi bilo pristojno odločati drugo sodišče ali upravni organ v ločenem postopku, ampak za vsebinske pogoje, ki morajo biti izpolnjeni za izdajo sklepa o zavarovanju. V primeru, ko davčna obveznost ne presega zneska 50.000,00 EUR, pa mora biti izkazano tudi utemeljeno pričakovanje, da bo izpolnitev oziroma plačilo davčne obveznosti onemogočeno ali precej oteženo.

15. Davčni organ zahteva zavarovanje izpolnitve davčne obveznosti oziroma zavarovanje plačila davčne obveznosti s sklepom, ki pa mora biti ustrezno obrazložen. V primeru iz drugega odstavka 111. člena ZDavP-2 (obvezno zavarovanje) mora v sklepu navesti in obrazložiti dejstva in okoliščine, na podlagi katerih sklepa na verjetni obstoj davčne obveznosti in njeno višino, medtem ko je dokončno ugotavljanje obveznosti tako z vidika temelja, kot tudi po višini, predmet nadaljnjega odmernega postopka. Ugotovitev obstoja pričakovane davčne obveznosti v ustrezni višini je po presoji sodišča vsebinski pogoj za izdajo sklepa o zavarovanju, njena obrazložitev pa ključna za zavarovanje pravic in pravnih koristi davčnega zavezanca. Te ugotovitve davčnega organa pa so glede na vsebino tožbenih navedb del presoje zakonitosti sklepa o zavarovanju v upravnem sporu. Tožniku mora biti zagotovljena možnost celovite presoje pogojev, na podlagi katerih je davčni organ izdal začasni sklep za zavarovanje izpolnitve davčne obveznosti, s čimer se posega v njegovo pravico do učinkovitega pravnega sredstva in sodnega varstva iz 23. in 25. člena Ustave RS.

16. Ugotovitev obstoja pričakovane davčne obveznosti v ustrezni višini je po povedanem vsebinski pogoj za izdajo sklepa o zavarovanju izpolnitve davčne obveznosti. Obrazložitev navedenega v sklepu pa je ključna za zavarovanje pravic in pravnih koristi davčnega zavezanca. Po presoji sodišča obrazložitev izpodbijanega sklepa ne izpolnjuje pogojev iz 214. člena ZUP in tudi ni skladna z ustavnimi jamstvi iz 22. člena in 23. člena Ustave RS,¹ zato so utemeljeni tožnikovi ugovori, da izpodbijanega sklepa, kljub dopolnjeni obrazložitvi drugostopenjskega organa, ni mogoče preizkusiti, zaradi česar je podana absolutna bistvena kršitev določb upravnega postopka (7. točka drugega odstavka 237. člena ZUP).

17. Sodišče se strinja s tožnikovimi ugovori, da iz obrazložitve izpodbijanega sklepa ne izhajajo argumentirani razlogi za zavrnitev tožnikovih ugovorov, s katerimi je v postopku nasprotoval zaključkom davčnega organa o obstoju davčne obveznosti, glede katere je bil izdan izpodbijani sklep. Iz obrazložitve izpodbijanega sklepa izhaja, da obstoj verjetno izkazane tožnikove davčne obveznosti najmanj v višini 144.214,50 EUR izhaja iz zapisnika DIN DT 0610-122/2019-9 z dne 23. 4. 2019, ki ga je tožnik prejel hkrati z izpodbijanim sklepom in pred tem z njim tožnik ni bil seznanjen. Sodišče se strinja tudi z navedbo tožnika v tožbi, da zapisnik DIN predstavlja ločen akt, ki ga tožnik s pritožbo zoper izpodbijani sklep ne more izpodbijati. Tožnik lahko zmotno ugotovljeno dejansko stanje izpodbija šele s pritožbo zoper odmerno odločbo in ne s pritožbo zoper izpodbijani sklep. V primeru izdaje začasnega sklepa za zavarovanje izpolnitve davčne obveznosti po 111. člena ZDavP-2 pa mora po presoji sodišča obrazložitev sklepa vsebovati navedbo in obrazložitev dejstev in okoliščin, na podlagi katerih davčni organ v konkretnem primeru sklepa na verjetni obstoj davčne obveznosti in njeno višino. Predmetni sklep tudi po presoji sodišča ni ustrezno obrazložen in ne

omogoča preizkusa (7. točka drugega odstavka 237. člena ZUP).

18. Davčni organ v obrazložitvi izpodbijanega sklepa navaja, da je tožnik z družbenikom B. B. 14. 12. 2012 sklenil pogodbo o prodaji dela poslovnega deleža tožniku (nakup lastnega deleža družbe). Tožnik je kupnino delno poravnal, za razliko pa je z družbenikom B. B. sklenil posojilno pogodbo, posojilo pa je tožnik postopoma poravnal. Glede pogodbe o prodaji poslovnega deleža tožniku davčni organ navaja, da je sklenjena zgolj z namenom plačila nižjega davka odsvojitelja B. B., saj je *davek* od dobička iz kapitala nižji od davka od dividend. Pogodba o prodaji dela poslovnega deleža tožniku po mnenju davčnega organa nima ekonomske vsebine. Njen edini namen je zloraba predpisov, kot jo opredeljuje četrti odstavek 74. člena ZDavP-2. Po presoji sodišča gre zgolj za pavšalne navedbe, ki jih davčni organ v obrazložitvi izpodbijanega sklepa ne utemelji. V tem delu je izpodbijani sklep pomanjkljivo obrazložen in ne omogoča preizkusa, kar predstavlja bistveno kršitev določb postopka. Pritožbeni organ sicer navaja, da je obstoj objektivnega in subjektivnega elementa za zlorabo predpisov po četrtem odstavku 74. člena ZDavP-2 davčni organ pojasnil v zapisniku DIN, kar pa glede na predhodno razlago materialnega prava ni pravilno, saj morajo ugotovitve dejanskega stanja oz. izkazanost verjetnega obstaja davčne obveznosti in njena višina izhajati iz obrazložitve izpodbijanega sklepa. Ne glede na to pa sodišče pripominja, da je glede omenjene določbe četrtega odstavka 74. člena ZDavP-2 Vrhovno sodišče RS vložilo zahtevo za oceno ustavnosti, ki se pred Ustavnim sodiščem vodi pod opr. št. U-I-492/20.

19. Ker relevantni razlogi, ki se preizkušajo v tem postopku zavarovanja izpolnitve davčne obveznosti po drugem odstavku 111. člena ZDavP-2, niso izkazani in materialno pravo, ki se nanj s sklicujeta prvostopenjski in pritožbeni organ, ni bilo pravilno uporabljeno, je sodišče izpodbijani sklep odpravilo na podlagi 4. in 3. točke prvega odstavka 64. člena Zakona o upravnem sporu (v nadaljevanju ZUS-1).

20. Ker je sodišče izpodbijani sklep odpravilo zaradi bistvenih kršitev pravil postopka in napačne uporabe materialnega prava, ki so navedeni v obrazložitvi te sodbe, sodišče ostalih tožbenih ugovorov niti ni presojovalo.

21. Sodišče je odločilo brez glavne obravnave, ker je že na podlagi tožbe, izpodbijanega akta ter upravnih spisov očitno, da je potrebno tožbi ugoditi in upravni akt odpraviti na podlagi prvega odstavka 64. člena tega zakona, pa v upravnem sporu ni sodeloval tudi stranski udeleženec z nasprotnim interesom (prva alineja drugega odstavka 59. člena ZUS-1).

22. Izrek o stroških temelji na tretjem odstavku 25. člena ZUS-1, po katerem v primeru, če sodišče tožbi ugoditi 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. Zakonske zamudne obresti od stroškov sodnega postopka tečejo od poteka roka za njegovo prostovoljno plačilo (prvi odstavek 299. člena Obligacijskega zakonika). Plačana sodna taksa za postopek v višini 148,00 EUR bo vrnjena po uradni dolžnosti (opomba 6.1/c taksne tarife Zakona o sodnih taksah, ZST-1).

¹ Glej sklep Vrhovnega sodišča RS X Ips 18/2019 z dne 20. 5. 2020.

Datum zadnje spremembe: 21.03.2023