



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 I U 783/2020-9

Sodišče: Upravno sodišče

Oddelek: Upravni oddelek

ECLI: ECLI:SI:UPRS:2022:I.U.783.2020.9

Evidenčna številka: UP00064253

Datum odločbe: 05.07.2022

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

Področje: DAVKI

Institut: davčni dolg - poroštvo - povezane osebe - družinski člani - zakonec - prenos premoženja - izogibanje plačilu davka

Zveza: ZDavP-2 člen 148, 148/1, 148/3

Jedro

V obravnavanem primeru pa je davčni organ na podlagi prvega odstavka 148. člena ZDavP-2 ugotovil, da je tožnica kot povezana oseba in s tem kot porok odgovorna za plačilo davčnega dolga dolžnika (tožničinega zakonskega partnerja A. A.), v višini, kot ga navaja, ki ga davčni organ od slednjega ni uspel izterjati in ga je zato naložil v plačilo tožnici kot poroku.

Izrek

Tožba se zavrne.

Obrazložitev

1. Finančna uprava Republike Slovenije (v nadaljevanju davčni, prvostopenjski, tudi finančni organ) je po uradni dolžnosti na podlagi 70. člena in 148. člena Zakona o davčnem postopku (v nadaljevanju ZDavP-2) v zadevi ugotavljanja poročstva za obveznosti davčnega dolžnika A. A. tožnici kot porok - povezani osebi davčnega dolžnika A. A. določila, da je odgovorna za plačilo davčnega dolga po seznamu izvršilnih naslovov DT 4931-359/2018-2 z dne 11. 10. 2018, v znesku 26.293,90 EUR, od tega glavnica 22.302,86 EUR in 3.916,04 EUR zamudnih obresti od 10. 10. 2018 dalje in ji ga je naložila v plačilo v 30 dneh od vročitve odločbe na podračun, ki ga navaja, sicer bo začet postopek davčne izvršbe (točki I in II izreka). Tožnica trpi stroške, ki jih ima zaradi davčnega postopka. Davčnemu organu posebni stroški niso nastali (točka III izreka).

Pritožba ne zadrži izvršitve te odločbe (točka IV izreka).

2. Iz obrazložitve izpodbijane odločbe izhaja, da davčni dolžnik A. A. v predpisanem roku ni poravnal svojih davčnih obveznosti, zato je davčni organ v skladu s 143. členom ZDavP-2 začel z davčno izvršbo. V primeru, če davka davčnega dolžnika ni mogoče izterjati iz premoženja davčnega dolžnika, se na podlagi prvega odstavka 148. člena ZDavP-2 *davek* 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. Skladno s tretjim odstavkom navedenega člena ZDavP-2 je povezana oseba med drugim družinski član, za katerega se šteje tudi zakonec dolžnika ali oseba, s katero dolžnik živi v dalj časa trajajoči življenjski skupnosti.

3. Davčni organ je presojal, ali so v konkretni zadevi izpolnjeni vsi zakonsko predpisani pogoji iz prvega odstavka 148. člena ZDavP-2 za obstoj poroštvene obveznosti. Na strani 2 obrazložitve izpodbijane odločbe davčni organ navaja dejstva, iz katerih izhaja, da predmetne davčne obveznosti ni bilo mogoče izterjati od davčnega dolžnika A. A. Na strani 3 obrazložitve izpodbijane odločbe ugotavlja, da je davčni dolžnik premoženje odsvojil brezplačno ali po nižji ceni od tržne. A. A. je imel v zemljiški knjigi vknjiženo lastninsko pravico na parcelah št. 545/2 in 546/5, obe k.o. ..., ki jo je pridobil na podlagi darilne pogodbe z dne 20. 4. 1990 od B. B. Nato je parceli 8. 4. 2016 odsvojil s prodajno pogodbo C. C. za kupnino 225.000,00 EUR. V nadaljevanju navaja posamezne prilive finančnih sredstev na bančni račun davčnega dolžnika. Kupnina od prodaje navedenih nepremičnin predstavlja posebno premoženje davčnega dolžnika. Dne 2. 6. 2016 je bil iz bančnega računa davčnega dolžnika izvršen prenos zneska v višini 90.500,00 EUR na bančni račun tožnice, njegove zakonske partnerke D. D. Tako je po mnenju davčnega organa v zadevi izpolnjen tudi drugi pogoj za poroštveno odgovornost in sicer, da je dolžnik povezani osebi svoje premoženje odsvojil brezplačno ali po nižji ceni od tržne. V nadaljevanju je davčni organ presojal izpolnjenost zakonskega pogoja, da je do odsvojitve oziroma prenosa premoženja prišlo v letu oziroma kadarkoli po letu, ko je nastala davčna obveznost. Denarna sredstva, ki jih je dolžnik pridobil kot kupnino za prodajo navedenih nepremičnin je davčni dolžnik prenesel na bančni račun zakonske partnerke neposredno po prejemu odločb DT 4250-73-01094/2016 08 241-16 do DT 4250-73-01143/2016 08-241-16 o odmeri prispevkov za socialno varnost za lastnike zasebnih podjetij, ki nimajo plače za obdobje od 1. 1. 2012 do 31. 1. 2016, ki so bile tožniku vročene 30. 4. 2016. Dne 2. 6. 2016 pa je dolžnik odsvojil denarna sredstva v višini 90.500,00 EUR svoji zakonski partnerki. Iz navedenega izhaja dolžnikov namen izoginitve plačila davčnih obveznosti. V nadaljevanju davčni organ presoja izpolnjenost zakonskega pogoja, da je bilo premoženje preneseno na povezano osebo. Skladno s tretjim odstavkom 148. člena ZDavP-2 med povezane osebe šteje tudi zakonec dolžnika, to pa je v konkretnem primeru tožnica. Tako so po mnenju davčnega organa izpolnjeni vsi štirje pogoji iz prvega odstavka 148. člena ZDavP-2 za uveljavljanje poroštvene obveznosti tožnice za davčne dolgove A. A.

4. Tožnici kot poroku za dolg davčnega dolžnika je bilo 31. 10. 2018 vročeno obvestilo o uvedenem postopku in poziv na izjasnitev o dejstvih DT 4264-10/2018-33 z dne 12. 10. 2018, na katero se tožnica ni odzvala. Vrednost neodplačno pridobljenega premoženja znaša 90.500,00 EUR, višina davčnega dolga davčnega dolžnika pa je nižja od navedenega zneska. Po povedanem je tožnica kot porok odgovorna za plačilo zneska 26.293,90 EUR z zamudnimi obrestmi od 10. 10. 2018 dalje do plačila.

5. Ministrstvo za finance kot pritožbeni organ je tožnično pritožbo zavrnilo.

6. Tožnica se z izpodbijano odločbo ne strinja in vlaga laično tožbo v kateri uvodoma pojasni potek postopke ter odločitev prvostopenjskega in pritožbenega organa. Z izpodbijano odločbo je davčni organ ugotovil

odgovornost tožnice kot poroka za plačilo davčnega dolga davčnega dolžnika, A. A. v višini 26.293,90 EUR. Ugotovil je tudi, da so v zadevi izpolnjeni vsi zakonsko predpisani pogoji iz prvega odstavka 148. člena ZDavP-2, ki jih navaja. Prvenstveno ugovarja, da je bilo o isti zadevi že pravnomočno odločeno (res iudicata), kar bi davčni organ moral upoštevati po uradni dolžnosti. Sklicuje se na 4. točko 129. člena Zakona o splošnem upravnem postopku (v nadaljevanju ZUP) oziroma na načelo "ne bis in idem". O isti stvari, isti osebi in isti odgovornosti je že odločil davčni organ z odločno DT 4264-10/2018-17 z dne 16. 4. 2018. Na istovetnost odločb kažejo tudi enake številke spisa. S to odločbo je bilo odločeno o solidarni odgovornosti tožnice. Razlika je le v dolgovanem znesku zaradi časovne razlike in druge pravne podlage, to je 56. člen ZZZDR. Tožnica je plačala dolgovan znesek 24.132,54 EUR in se pritožila, pritožbeni organ je pritožbi ugotovil in izdal sklep DT 4264-10/2018-17 z dne 16. 4. 2018, s katerim je nadomestil odločbo DT 4244-10/2018-17 z dne 16. 4. 2018. Plačani znesek je davčni organ tožnici vrnil. Izpodbijano odločbo, zoper katero je tožnica sprožila upravni spor, je davčni organ izdal nezakonito, saj gre za isto upravno zadevo in za kršitev načela "ne bis in idem". Gre za isto dejansko in pravno stanje, iste stranke, isti upravni organ in za naložitev materialnih obveznosti tožnici. Tako je upravni organ v predmetni zadevi odločal o isti obveznosti tožnice. Pri tem ni pomembno ali je davčni organ uporabil isto pravno podlago in tudi ne ali je bil sklep o odpravi in nadomestitvi odločbe pravilen ali ne. Sklepno sodišču predlaga, da izpodbijano odločbo kot nezakonito razveljavi (pravilno odpravi, opomba sodišča) in toženki naloži povračilo zarubljenih denarnih sredstev tožnici z obrestmi od dneva vsakokratnega rubeža do dneva vračila.

7. V odgovoru na tožbo tožena stranka v celoti prereka tožbene navedbe in vztraja pri razlogih iz obrazložitve izpodbijane odločbe in odločbe drugostopenjskega organa. Ni podana kršitev načela "ne bis in idem", saj sta bila odločba DT 4264-10/2018-17 z dne 16. 4. 2018 in sklep o ustavitvi postopka DT 4264-10/2018-21 z dne 19. 7. 2018 izdana v postopku ugotavljanja solidarne odgovornosti tožnice za plačilo davčnega dolga davčnega dolžnika A. A. na podlagi drugega odstavka 56. člena ZZZDR. Izpodbijana odločba pa je bila izdana na podlagi 148. člena ZDavP-2, kot je bilo že pojasnjeno v obrazložitvi odločbe pritožbenega organa. Sklicevanje tožnice na iste opravilne številke spisov je brezpredmetno. Po stališču sodne prakse Upravnega sodišča RS ustavitev postopka nima nobenih učinkov zunaj konkretnega postopka, saj ne ustvarja učinkov pravnomočnosti niti v pozitivnem smislu pravnomočne odločitve o pravicah ali obveznosti niti v negativnem smislu. Zaradi odsotnosti učinka "ne bis in idem" ustavitev postopka zavezanca za *davek* ne varuje pred možnostjo, da bi o isti zadevi ne prišlo do ponovne uvedbe postopka.¹ Sodišči predlaga, da tožbo kot neutemeljeno zavrne.

8. Tožba ni utemeljena.

9. Po presoji sodišča je izpodbijana odločba pravilna in zakonita ter utemeljena s pravilnimi razlogi, ki jih navajata prvostopenjski in pritožbeni organ, zato se sodišče po pooblastilu iz 71. člena Zakona o upravnem sporu (v nadaljevanju ZUS-1) nanje sklicuje. V zvezi s tožbenimi ugovori pa dodaja:

10. V obravnavani zadevi je sporno ali je davčni organ tožnici, kot poroku davčnega dolžnika na podlagi določbe prvega odstavka 148. člena ZDavP-2 zakonito izdal izpodbijano odločbo, s katero je ugotovil, da je tožnica kot porok in kot zakonska partnerica davčnega dolžnika povezana oseba davčnega dolžnika in odgovorna za plačilo davčnega dolga davčnega dolžnika v višini 26.293,90 EUR in zamudnih obresti od 10. 10. 2018 dalje do plačila ter ji naveden znesek tudi naložil v plačilo. Tožnica se z izpodbijano odločbo ne strinja in ugovarja, da je bilo o isti zadevi že pravnomočno odločeno (res iudicata), zato ugovarja kršitev načela "ne bis in idem", ter je posledično izpodbijana odločba nezakonita.

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.

12. Izpodbijana odločba po presoji sodišča predstavlja izvršilni naslov - odmerno odločbo, s katero je davčni organ odločil o obveznosti tožnice kot poroka za plačilo obveznosti davčnega dolžnika, tožničinega zakonskega partnerja A. A., od katerega davčni organ davčnih obveznosti ni uspel izterjati. V postopku izdaje izpodbijane odločbe je bila tožnici kot poroku zagotovljena pravica do izjave, saj iz obrazložitve izpodbijane odločbe izhaja, da je bilo tožnici kot poroku za dolg davčnega dolžnika 31. 10. 2018 vročeno obvestilo o uvedenem postopku in poziv na izjasnitev o dejstvih DT 4264-10/2018-33 z dne 12. 10. 2018, na katero se tožnica ni odzvala. Navedeno je skladno z odločbo Ustavnega sodišča RS U-I-517/2018-10 z dne 9. 6. 2022.

13. Sodišče je v skladu s prvim odstavkom 20. člena ZUS-1 preizkušalo izpodbijano odločbo v zadevi zgolj v okviru tožbenih navedb, po uradni dolžnosti pa je pazilo le na razloge ničnosti, ki pa v obravnavanem primeru niso podani.

14. Tožnica v tožbi ugovarja, da je bilo o isti zadevi že pravnomočno odločeno (*res iudicata*) in da je davčni organ kršil načelo prepovedi ponovnega odločanja o isti stvari (*ne bis in idem*). Na podlagi 4. točke prvega odstavka 129. člena ZUP-2 upravni organ preizkusi zadevo in jo s sklepom zavrže, če se o isti upravni zadevi že vodi upravni ali sodni postopek, ali je bilo o njej pravnomočno odločeno, pa je stranka z odločbo pridobila kakšne pravice, ali so ji bile naložene kakšne obveznosti. Enako ravna tudi, če je bila izdana zavrnilna odločba in se dejansko stanje in pravna podlaga, na katero se opira zahtevek, ni spremenilo.

15. Tožnica v tožbi ugovarja, da je o isti stvari, isti osebi in isti odgovornosti upravni organ že odločil z odločbo DT 4264-10/2018-17 z dne 16. 4. 2018 o solidarni odgovornosti tožnice, zoper katero se je pritožila, pritožbeni organ pa je pritožbi ugodil. Odločba DT 4264-10/2018-17 z dne 16. 4. 2018 in sklep o ustavitvi postopka DT 4264-10/2018-21 z dne 19. 7. 2018 sta bila izdana v postopku ugotavljanja solidarne odgovornosti tožnice za plačilo davčnega dolga davčnega dolžnika A. A. na podlagi drugega odstavka 56. člena ZZZDR po katerem zakonca nerazdelno oziroma solidarno odgovarjata za obveznosti iz skupnega premoženja.

16. Po presoji sodišča v obravnavani zadevi ne gre za že pravnomočno presojeno zadevo (*res iudicata*) in tudi ne za kršitev prepovedi ponovnega odločanja o isti stvari (*ne bis in idem*), kot to ugovarja tožnica v tožbi, kar je tožnici pravilno pojasnil že pritožbeni organ in se sodišče z njegovimi argumenti v celoti strinja. Dodatno pa sodišče pojasnjuje, da je formalna pravnomočnost upravnega akta lastnost, zaradi katere ga stranka ne more izpodbijati v upravnem sporu ali v drugem postopku. Materialna pravnomočnost pa pomeni dokončnost javnopravnega razmerja, ki izhaja iz dispozitiva (izreka) izdanega upravnega akta. Z njim postane pravnomočna vsebina upravnega akta, kar veže tako stranko, kot tudi organ, ki je upravni akt izdal. Materialno pravnomočen upravni akt ima pravni učinek "*res iudicata*". Za materialno pravnomočnost upravnega akta sta potrebna dva pogoja in sicer: da je postal formalno pravnomočen in da je z njim stranka pridobila določeno pravico oziroma, da je bila stranki naložena določena obveznost. Negativna funkcija materialne pravnomočnosti se izraža v prepovedi ponovnega odločanja o isti stvari (*res iudicata*) in je negativna procesna predpostavka na katero pazi upravni organ in sodišče po uradni dolžnosti.

17. V postopku ugotavljanja solidarne odgovornosti tožnice za plačilo davčnega dolga davčnega dolžnika A. A. na podlagi drugega odstavka 56. člena ZZZDR, na katerega se sklicuje tožnica v tožbi, je bil izdan sklep o ustavitvi postopka DT 4264-10/2018-21 z dne 19. 7. 2018. Sklep o ustavitvi postopka je postopkovni sklep v

konkretnem postopku, ki učinkuje le za ta postopek in z njim ni bilo odločeno o kakšni materialno pravni pravici ali obveznosti stranke. V takšnem primeru se šteje, kot da postopek sploh ni bil začet in se lahko ponovno začne. Sklep o ustavitvi postopka tako ne ustvarja učinkov pravnomočnosti. V obravnavanem primeru pa je davčni organ na podlagi prvega odstavka 148. člena ZDavP-2 ugotovil, da je tožnica kot povezana oseba in s tem kot porok odgovorna za plačilo davčnega dolga dolžnika (tožničinega zakonskega partnerja A. A.), v višini, kot ga navaja, ki ga davčni organ od slednjega ni uspel izterjati in ga je zato naložil v plačilo tožnici kot poroku. Tudi po presoji sodišča ne gre za upravni zadevi, ki bi temeljili na enakem dejanskem stanju in enaki pravni podlagi. Po povedanem sodišče sodi, da je neutemeljen tožničin ugovor, da gre za ponovno odločanje o isti upravni zadevi, kot to določa 4. točka prvega odstavka 129. člena ZUP, zaradi česar naj bi bila izpodbijana odločba nezakonita, zato ta tožbeni ugovor zavrača. Drugih tožbenih ugovorov pa tožnica ne navaja.

18. Po presoji sodišča je izpodbijana odločba pravilna in zakonita, materialno pravo je bilo pravilno uporabljeno sodišče pa tudi ni našlo kršitev, na katere pazi po uradni dolžnosti, zato je sodišče na podlagi prvega odstavka 63. člena ZUS-1 tožbo kot neutemeljeno zavrnilo.

19. Sodišče je odločalo brez glavne obravnave na podlagi prvega odstavka 59. člena ZUS-1, saj v zadevi niso sporne ugotovitve v postopku, ki se nanašajo na dejansko stanje zadeve, sporno je pravno vprašanje ali je bilo v zadevi že pravnomočno odločeno in zaključek, ki ga je davčni organ sprejel na podlagi navedenih ugotovitev.

¹ Glej sodbo Upravnega sodišča RS I U 320/2015 z dne 12. 4. 2016.

Datum zadnje spremembe: 21.03.2023