



**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 1027/2020-19

Sodišče: Upravno sodišče

Oddelek: Upravni oddelek

ECLI: ECLI:SI:UPRS:2022:I.U.1027.2020.19

Evidenčna številka: UP00064234

Datum odločbe: 19.09.2022

Senat, sodnik posameznik: mag. Mojca Muha

Področje: DAVKI - UPRAVNI SPOR

Institut: dohodnina - dobiček iz kapitala - odsvojitve nepremičnine - nabavna vrednost - vrednost ob odsvojitvi - menjava nepremičnin - tožbena novota

Zveza: ZDoh-2 člen 15, 94, 95. ZUS-1 člen 20, 20/3

Jedro

Z davkom od dobička iz kapitala se obdavči vse odsvojitve nepremičnin, pri katerih je dosežena razlika med vrednostjo ob pridobitvi in odsvojitvi, pri tem pa ni pomembno, ali je odsvojitve odplačna ali ne, torej ali je zavezanec ustvaril dobiček v materialnem pomenu besede. Pri tem tudi menjava solastniških deležev ni ena od izjem, ki bi ne bila obdavčljiva. Odmera davka od dobička iz kapitala namreč ni vezana zgolj na prejem dohodka (v smislu izplačane razlike v vrednosti nepremičnin), ampak na odsvojitve kapitala in pri tem doseženo razliko med vrednostjo ob pridobitvi in odsvojitvi.

Izrek

I. Tožba se zavrne.

II. Vsaka stranka trpi svoje stroške postopka.

Obrazložitev

1. Z izpodbijano odločbo je bila tožnici odmerjena in pod izvršbo v plačilo naložena dohodnina od dobička iz kapitala od odsvojitve nepremičnin od davčne osnove 35.280,72 EUR po 15 % stopnji v znesku 5.292,11EUR, pri čemer posebni stroški v postopku niso nastali, pritožba pa ne zadrži izvršitve odločbe.

2. Iz obrazložitve izpodbijane odločbe izhajajo, da je tožnica vložila napoved za odmero dohodnine, vezano na

odsvojitve več zemljiških parcel oz. njej solastnih deležev na teh parcelah, vse k.o. ..., ki jih je pridobila leta 2010 (oz. jih je tedaj z dedovanjem pridobila njena mati, ki jih je nato leta 2011 ob uveljavljanju odloga ugotavljanja davčne obveznosti podarila tožnici), odsvojila pa leta 2018, njihova lastnica pa je bila torej več kot pet let. Kot nabavno vrednost je davčni organ upošteval vrednost iz predložene cenitve (ob upoštevanju pravilne površine ene od zadevnih parcel, ki je bila v cenilnem mnenju navedena napačno, ter ob neupoštevanju zneska inflacije), tako da je bil kot vrednost ob pridobitvi upoštevana znesek 58.359,88 EUR. Prav tako so bili tožnici priznani stroški ob pridobitvi v višini 771,59 EUR (za cenitev ter normirani stroški). Kot vrednost ob odsvojitvi se je upoštevala vrednost iz menjalne pogodbe, in sicer 95.365,86 EUR, tožnici pa so bili priznani tudi normirani stroški ob odsvojitvi. Tako je davčna osnova znašala omenjenih 35.280,72 EUR.

3. Drugostopenjski davčni organ je tožnično pritožbo zoper izpodbijano odločbo zavrnil. V obrazložitvi je navedel, da dejansko stanje glede vrednosti, ki so vplivale na odmero davka, za tožnico ni sporno z vidika ugotovljenih vrednosti nepremičnin. Sporno za tožnico v pritožbenem postopku je bilo predvsem, da v njenem primeru naj ne bi šlo za ustvarjanje dobička, temveč za menjavo istovrstnih nepremičnin, zato bi lahko bil obdavčen le del, v katerem je prejela izplačano denarno nadomestilo, ne pa menjava v naravi. Tozadevno drugostopenjski organ pojasni, da se z davkom od dobička iz kapitala obdavči vse odsvojitve nepremičnin, pri katerih je dosežena razlika med vrednostjo ob pridobitvi in odsvojitvi, pri tem pa ni pomembno, ali je odsvojitve odplačna ali ne, torej ali je zavezanec ustvaril dobiček v materialnem pomenu besede. Pri tem tudi menjava solastniških deležev ni ena od izjem, ki bi ne bila obdavčljiva (94. in 95. člen Zakona o dohodnini, v nadaljevanju ZDoh-2). Odmera davka od dobička iz kapitala namreč ni vezana zgolj na prejem dohodka (v smislu izplačane razlike v vrednosti nepremičnin), ampak na odsvojitve kapitala in pri tem doseženo razliko med vrednostjo ob pridobitvi in odsvojitvi. Za obdavčitev je tako pomembno, da je tožnica ob odsvojitvi dosegla razliko v ceni med vrednostjo v času pridobitve in vrednostjo v času odsvojitve.

4. Tožnica vlaga tožbo zoper izpodbijano odločbo in najprej opisuje tek upravnega postopka. Navaja, da je do odmere prišlo na podlagi menjave njej lastnih zemljišč z zemljišči v lasti države po menjalni pogodbi z dne 13. 9. 2018, ki jo prilaga (A3). Prereka obveznost plačila odmerjenega davka, pri čemer zanjo ni sporna obdavčitev prejetega denarja (13.703,94 EUR, na kar odpade 760,48 EUR davka), temveč obdavčitev v preostalem znesku (torej preostalega 4.531,63 EUR davka). Po menjalni pogodbi je tožnica za menjavo namenila prek 39.000 m² zemljišč, Republika Slovenija pa prek 33.000 m² zemljišč, ki so bila ocenjena enako, po 2,44 EUR na m², pri čemer so bila ta zemljišča enake vrednosti ves čas, tj. od leta 2010 do menjave, z menjavo pa nobena stranka ni pridobila dobička. Tozadevno predlaga pridobitev izvedenskega mnenja cenilca vrednosti kmetijskih zemljišč. Meni, da je njena situacija takšna, kot po 2. ali 3. točki drugega odstavka 100. člena ZDoh-2, saj z menjavo dejansko ni ustvarila dobička, zato ji je treba omogočiti uveljavljanje odloga ugotavljanja davčne obveznosti. Sodišču tako predlaga, naj izpodbijani akt odpravi in organu naloži, da se tožnici *davek* odmeri le od prejetega denarja in da se ji omogoči prigrasitev odloga ugotavljanja davčne obveznosti. Zahteva tudi povrnitev stroškov postopka, ki jih priglaja.

5. Toženka v odgovoru na tožbo v celoti prereka tožbene navedbe in vztraja pri razlogih iz upravnih odločb. Predlaga zavrnitev tožbe kot neutemeljene.

6. Sodišče je zadevo obravnavalo na naroku za glavno obravnavo, na katerem je tožnica predložila tudi pripravljeno vlogo, v kateri je ponovila svoja tožbena stališča (da so bila zemljišča, s katerimi sta stranki sodelovali v menjalni pogodbi, vseskozi enake vrednosti, tako leta 2010 kot na katerikoli presečni datum do sklenitve menjalne pogodbe, zato do dobička ni prišlo; tožnica pa tudi ni denimo prejela 1,1 m² za 1 m² nepremičnin, kar bi edino lahko predstavljalo dobiček), dodatno pa je predložila še mapne sklice (A4) v zvezi

z navedbami, da je bila menjalna pogodba sklenjena zaradi zaokrožitve zemljišč, ki jih je imela v lasti, saj ji je prejšnja situacija onemogočala gospodarjenje z nepremičninami, kar je edini razlog sklenitve posla. V prid jasnosti teh svojih navedb je tožnica torej sodišču predložila omenjene mapne skice (ki kažejo prejšnje in aktualno stanje), vse pa v prid lažjega dela izvedenca, za postavitev katerega se je zavzela v tožbi.

7. Tožba ni utemeljena.

8. Po 15. členu ZDoh-2 so z dohodnino obdavčeni dohodki fizične osebe, ki so bili pridobljeni oziroma doseženi v davčnem letu, ki je enako koledarskemu letu, pri čemer so dohodki vsi dohodki in dobički, ne glede na vrsto, če ni s tem zakonom drugače določeno (prvi in drugi odstavek). Nadalje 18. člen zakona kot dohodek po tem zakonu opredeljuje med drugim tudi dohodek iz kapitala (5. alineja), pri čemer po 80. členu dohodek iz kapitala vključuje med drugim tudi dobiček iz kapitala (3. alineja prvega odstavka). Slednji je po 92. členu ZDoh-2 definiran kot dobiček, dosežen z odsvojitvijo kapitala (pri čemer za kapital po 93. členu štejejo tudi nepremičnine). Pri tem je davčna osnova od dobička iz kapitala razlika med vrednostjo kapitala ob odsvojitvi in vrednostjo kapitala ob pridobitvi (prvi odstavek 97. člena ZDoh-2).

9. Tožnica v tožbi trdi, da so bile nepremičnine, ki jih je odsvojila, ves čas enake vrednosti, tj. od leta 2010 do menjave. Tožnica (oz. njena pravna prednica) je predmetne nepremičnine pridobila leta 2010, kar ni sporno, odsvojila pa jih le leta 2018 na podlagi menjalne pogodbe z Republiko Slovenijo, kar prav tako ni sporno. V zadevi je torej sporno, ali je razlika med vrednostjo predmetnih nepremičnin ob odsvojitvi in ob pridobitvi pozitivna, kot jo ob ugotavljanju upoštevni stroškov ugotavlja prvostopenjski davčni organ v izpodbijani odločbi (torej 35.280,72 EUR), ali pa te razlike ni, kot to s tožbo trdi tožnica.

10. Po vpogledu v upravni spis sodišče ugotavlja, da je v napovedi za odmero dohodnine (v sodnem spisu C1) tožnica za posamezne parcele kot *nabavno vrednost deklarirala "Ø", razen pri enem delu ene od parcel*. Po pozivu prvostopenjskega davčnega organa, med drugim tudi zaradi neustreznosti tako deklarirane nabavne vrednosti, je tožnica po pooblaščenju sporočila (v sodnem spisu C2), da zaradi *porasta vrednosti zemljišč v obdobju 2010-2018* v zameno ni prejela nič več, kot bi prejela ob morebitni menjavi v letu 2010, zato ni ustvarila nobenega dobička. Po naknadni korespondenci z davčnim organom (v sodnem spisu C3) je tožnica glede vrednosti predmetnih nepremičnin ob pridobitvi *predložila cenitveno poročilo A. A.*, ki ugotavlja vrednost predmetnih nepremičnin na dan 6. 7. 2011 (tožnica pa je organu po pooblaščenju sporočila, da sprejema domnevo, da je bilo stanje na omenjeni dan enako tistemu na dan 27. 11. 2010). Kot izhaja iz izpodbijane odločbe, je davčni organ to domnevo, po preveritvi na podlagi primerljivih podatkov, akceptiral in upošteval vrednost *1,493 EUR na m²*. V svoji kasnejši pritožbi zoper izpodbijano odločbo (v sodnem spisu C4) je tožnica zapisala med drugim, da je *zemljiščem od pridobitve do odsvojitve zrasla vrednost* (kar je po njenem mnenju v konkretni zadevi nepomembno).

11. Kot izhaja iz zgoraj opisanega redosleda tožničnih procesnih dejanj, je tekom postopka svoja stališča spreminjala in jih končno ustalila pri tem, da je nepremičninam, odkar jih je pridobila, vrednost zrasla, pri čemer je vrednost ob pridobitvi z mnenjem cenilca, ki ga je sama pridobila in predložila davčnemu organu, dokazala pri *1,493 EUR na m²*. Davčni organ je to vrednost akceptiral, zato je bila v postopku nesporna.

12. V postopku pred davčnima organoma prav tako ni bila sporna vrednost ob odsvojitvi, in sicer je bila ta ugotovljena pri *2,44 EUR na m²*, vse pa na podlagi omenjene menjalne pogodbe (A3).

13. Tožnica sedaj šele v tožbi trdi, da so bila zemljišča, ki so bila predmet menjave, ves čas enake vrednosti, tj. od leta 2010 do menjave (tč. VII tožbe), pri čemer to vrednost predhodno opredeli kot *2,44 EUR na m²*

(tč. VI tožbe), predlaga pa tudi postavitev izvedenca - cenilca vrednosti kmetijskih zemljišč. Te tožbene navedbe sodišče zavrača kot nedopustne tožbene novote po tretjem odstavku 20. člena Zakona o upravnem sporu (v nadaljevanju ZUS-1), pri čemer tožnica v tem delu prihaja tudi v nasprotje s svojimi poprejšnjimi trditvami v upravnem postopku (*venire contra factum proprium*). Glede na to, da je tožnica za svoja stališča v upravnem postopku sama predložila tudi dokaz - mnenje A. A., ki ga je po tožničinem naročilu pripravil cenilec, davčni organ pa ga je akceptiral, tudi ni osnove, da bi sodišče postavilo novega izvedenca oz. cenilca, kot se predlaga s tožbo. Sodišče izvaja dokaze le, kadar in kolikor je to potrebno za odločitev v upravnem sporu, pa dokazi niso bili že izvedeni v postopku izdaje izpodbijanega akta; ker tožnica prav tako ni v ničemer konkretizirala, da bi bilo že izvedene dokaze, torej predloženo mnenje A. A., presoditi drugače, kot sta jih presodila davčna organa, pa tudi na tej podlagi ni osnove za postavitev novega izvedenca (drugi odstavek 51. člena ZUS-1). Tožničin predlog za pridobitev izvedenskega mnenja je bilo zato treba zavrniti kot nepotreben, njene tožbene navedbe, da so bila predmetna zemljišča tudi ob njihovi pridobitvi vredna 2,44 EUR na m², pa sodišče zavrača kot nedopustno tožbeno novoto.

14. Tožnica tako v upravnem sporu ni uspela izpodbiti nosilne ugotovitve davčnih organov o pozitivni razliki med vrednostjo predmetnih nepremičnin ob odsvojitvi in ob pridobitvi. Tožničino nadaljnje v tožbi zastopano stališče, da so bila zemljišča, ki jih je pridobila ob menjavi z Republiko Slovenijo, enakovredna njenim in da zato ni ustvarila dobička, pa je za sodno presojo v tem upravnem sporu nerelevantno. Kot opisano že zgoraj, je za ugotovitev davčne osnove v obravnavanem primeru relevantno, ali je vrednost predmetnih nepremičnin ob njihovi odsvojitvi višja kot vrednost ob njihovi pridobitvi (kar ostaja, kot rečeno, neizpodbito), ne pa, ali je tožnica pri odsvojitvi morebiti profitirala na način, da bi prejela več od tega, kolikor so bile njene nepremičnine tedaj, tj. ob odsvojitvi vredne. Tudi tožbene navedbe o tem, da bi bilo tožnici treba omogočiti uveljavljanje odloga ugotavljanja davčne obveznosti, sodišče zavrača kot nerelevantne - tožnica v upravnem postopku odloga ni uveljavljala, posledično pa to tudi ni bilo predmet odločanja z izpodbijano odločbo. Dokazni predlog z mapnimi skicami (A4) je sodišče zavrnilo kot prepozen, saj le-te datirajo v leto 2017, tožnica pa jih je predložila šele na naroku za glavno obravnavo, vprašana o tem pa ni podala opravičljivih razlogov, zakaj je to storila šele tako pozno, ne pa že v postopku pred izdajo izpodbijane odločbe. V zaključni besedi je tožnica sodišču predlagala še, naj zadevo predloži v presojo Ustavnemu sodišču RS, češ da je malo oz. le nekaj takšnih primerov. Vendar pa sodišče temu ne sledi, saj je tožnica to navedbo podala le pavšalno, brez konkretizacije morebitne ustavne spornosti bodisi ureditve bodisi postopanja davčnega organa.

15. Glede na navedeno je sodišče tožbo na podlagi prvega odstavka 63. člena ZUS-1 kot neutemeljeno zavrnilo, posledično pa trpi vsaka stranka svoje stroške postopka (četrti odstavek 25. člena ZUS-1).

Datum zadnje spremembe: 21.03.2023