



REPUBLIKA  
SLOVENIJA  
UPRAVNO  
SODIŠČE

UPRS Sodba I U 1108/2020-7

**Sodišče:** Upravno sodišče

**Oddelek:** Upravni oddelek

**ECLI:** ECLI:SI:UPRS:2022:I.U.1108.2020.7

**Evidenčna številka:** UP00064245

**Datum odločbe:** 30.08.2022

**Senat, sodnik posameznik:** mag. Marjanca Faganel (preds.), mag. Mojca Muha (poroč.), Adriana Hribar Milič

**Področje:** DAVKI

**Institut:** *davek* od dohodkov pravnih oseb - *davek* na dodano vrednost (DDV) - asfaltna baza - investicijska olajšava - uveljavljanje olajšave - investiranje v opredmetena osnovna sredstva - nepravilno ugotovljeno dejansko stanje

**Zveza:** ZDDPO-2 člen 55a

## Jedro

Davčni organ ni obrazložil, zakaj asfaltno bazo šteje med gradbeno inženirske objekte. Tožnik je pojasnjeval in dokazoval, da je svojo asfaltno bazo kupil rabljeno ter jo dal prepeljati čez celo Evropo in jo nato postaviti v Sloveniji, česar davčni organ, ni problematiziral. Kot tožnik pravi v tožbi, je temeljna značilnost njegove asfaltne baze mobilnost. Kolikor pa je temu tako, po naziranju sodišča to pod vprašaj postavlja opredelitev tožnikove asfaltne baze kot gradbeno inženirskega objekta, ki jo davčni organ izvede zgolj na abstraktni ravni.

## Izrek

I. Tožbi se delno ugodi, odločba Finančne uprave Republike Slovenije št. DT0610-2658/2017-48 z dne 4. 7. 2019 se delno odpravi in se zadeva v tem obsegu vrne prvostopenjskemu davčnemu organu v ponovni postopek, in sicer:

- v točki I.1. izreka za *davek* od dohodkov pravnih oseb za leto 2015 v zvezi z:

-zmanjšanjem davčno priznanih odhodkov iz naslova amortizacije v višini -123.224,75 EUR in

-zmanjšanjem investicijske olajšave v višini -22.367,41 EUR

ter temu odgovarjajoče pripadajoče obresti, ter v točki I.2. izreka za temu odgovarjajoči znesek obresti od akontacij davka od dohodkov pravnih oseb za leto 2016,

- v točki I.4. izreka v celoti,
- ter posledično tudi v temu ustreznih delih prvega odstavka II. in III. točke izreka.

II. V preostalem delu se tožba zavrne.

III. Tožena stranka je dolžna tožeči stranki povrniti stroške postopka v višini 347,70 EUR v 15 dneh od vročitve te sodbe, po poteku tega roka dalje z zakonskimi zamudnimi obrestmi.

## Obrazložitev

1. Z izpodbijano odločbo je prvostopenjski davčni organ tožniku v postopku ponovnega davčnega nadzora posameznega področja poslovanja odmeril:

- v I.1. točki izreka *davek* od dohodkov pravnih oseb (v nadaljevanju DDPO) za leto 2015 od osnove 371.284,51 EUR po stopnji 17 % v znesku 63.118,37 EUR in pripadajoče obresti,
- v I.2. točki izreka obresti od novo določenih akontacij DDPO za leto 2016 v znesku 2.783,12 EUR,
- v I.3. točki izreka obresti od prepozno plačanega davka na dodano vrednost (v nadaljevanju DDV) za davčno obdobje meseca aprila 2015 v znesku 18.826,67 EUR,
- v I.4. točki izreka DDPO za leto 2014 od osnove 174.467,26 EUR po stopnji 17 % v znesku 29.659,42 EUR in pripadajoče obresti ter
- v I.5. točki izreka obresti od novo določenih akontacij DDPO za leto 2015 v znesku 1.362,82 EUR.

Glede na to, da je tožnik del svojih obveznosti plačal, del pa preplačal že po prvotno izdani odločbi leta 2017, mu je davčni organ pod II. in III. točko izreka v plačilo v postavljenem roku naložil le še razliko. Tožnikov v prvotnem postopku postavljeni zahtevek za povračilo stroškov postopka je zavrnil, v ponovnem postopku pa tožnik tega ni zahteval, stroški ponovnega postopka, nastali organu, bremenijo slednjega (IV. točka izreka), pritožba pa ne zadrži izvršitve (V. točka izreka).

2. Iz obrazložitve izpodbijane odločbe izhaja, da tožniku odmerjene obveznosti temeljijo na dveh sklopih:

(i) glede asfaltne baze A.

Tožnik je investiral v asfaltno bazo v asfaltnem obratu A., in sicer je med drugim kupil od (povezanega) poljskega podjetja rabljeno asfaltno bazo Ammann Uniglobe, letnik 2007, zaračunano v znesku 0,9 mio EUR. Tožnik je pojasnil, da je blago po delih potovalo do Slovenije, za kar je bilo opravljenih s strani prevoznika več prevozov, iz predloženih slik pa izhaja, da je bila nato asfaltna baza v Sloveniji sestavljena, za njeno delovanje pa so morala biti opravljena še gradbena dela in postavljeni betonski temelji. Organ je ugotovil, da ta proizvodni obrat stoji na parcelah, ki so v lasti B., tožnik pa ima na njih stavbno pravico za postavitev premične asfaltne baze. Organ je ugotovil še, da je tožnik asfaltno bazo evidentiral v registru

osnovnih sredstev na konto opreme in nadomestnih delov ob 10 % amortizacijski stopnji, in sicer v nabavni vrednosti prek 1,2 mio EUR, v kar je tožnik vključil račune za pridobitev, postavitve in usposobitev asfaltne baze, evidentiral pa je tudi nekatere dodatne storitve in gradbena dela. Tožnik je pridobil tudi gradbeno dovoljenje za gradnjo gradbeno inženirskega objekta asfaltne baze. Organ se strinja, da določila gradbenih predpisov niso relevantna za pripoznanje opredmetenega osnovnega sredstva v knjigovodskih razvidih in bilanci stanja, vendar jih je treba smiselno upoštevati v povezavi z Zakonom o davku od dohodka pravnih oseb (v nadaljevanju ZDDPO-2) glede uveljavljanja olajšav za investiranje. ZDDPO-2 pri tem sicer posebej za davčne namene ne določa posebnih kriterijev za razmejevanje, kaj se šteje za opremo, za katero je mogoče uveljaviti davčno olajšavo, in kaj za opremo, ki je sestavni del gradbenih objektov, ki so izvzeti iz olajšave; za davčne namene je zato opredelitev objektov treba presojati po naravi stvari in namenu uporabe, pri tem pa so glede tega, katera vlaganja so sestavni del investicije v objekt, v pomoč predpisi s področja graditve objektov (tj. Zakon o graditvi objektov do sredine leta 2018, odtlej pa Gradbeni zakon ter drugi relevantni področni predpisi). V nadaljevanju organ citira definicije iz obeh zakonov ter izpostavi, da za inštalacije in naprave, ki po funkcionalnosti služijo delovanju objekta, ni mogoče uveljavljati olajšave za investiranje po 55.a členu ZDDPO-2; za objekt oz. vgrajene inštalacije in tehnološke naprave, ki so del objekta, pa se ne štejejo tiste naprave, ki po svoji osnovni funkciji ne služijo delovanju oz. funkcionalnosti objekta, temveč neposrednemu opravljanju dejavnosti v njem; zanje pa je možno uveljavljati omenjeno olajšavo. V ponovnem postopku je organ ugotovil, da evidentirani znesek investicije v asfaltno bazo predstavlja sestavni del investicije v gradbeno inženirski objekt asfaltne baze, za katero ni mogoče uveljavljati olajšave. Tožnik je tako v obračunu DDPO za leto 2015 uveljavil olajšavo v višini **65.052,07 EUR v nasprotju s 55.a členom ZDDPO-2**, kar je vplivalo tudi na odmerjene obresti od novo določenih akontacij DDPO za leto 2016. V odgovor na tožnikove pripombe je še navedel, da je asfaltna baza A. glede na namembnost v skladu z mednarodno klasifikacijo vrst objektov klasificirana med gradbene inženirske objekte / industrijske gradbene komplekse / objekte za pridobivanje in izkoriščanje mineralnih surovin, kamor spadajo tudi objekti za proizvodnjo mavca, cementa, opeke, strešnikov, betonarne in podobno, kar izhaja iz tožnikovega gradbenega dovoljenja. Zato gre v celoti in nedvoumno za objekt, v zvezi s katerim tožnik do olajšave ni upravičen.

Glede na to, da se za gradbene objekte priznava amortizacija le po 3 % stopnji, tožnik pa jo je za leto 2015 uveljavljal po 10 % stopnji, se v skladu z navedenim **davčna osnova za leto 2015 iz tega naslova poveča za znesek 123.224,75 EUR**. Tudi to je vplivalo na odmerjene obresti od novo določenih akontacij DDPO za leto 2016.

Zgoraj navedene ugotovitve so vplivale tudi na uveljavljanje olajšave v zvezi s tem istim sredstvom v obračunu DDPO za leto 2014. Tožnik je to leto uveljavljal olajšavo v višini 206.463,90 EUR, lahko pa bi uveljavljal le 82.844,01 EUR za opremo, pri čemer 40 % za uveljavljanje dovoljene olajšave znaša 33.137,60 EUR. Tožnik torej do razlike **173.326,30 EUR kot olajšave za leto 2014 ni bil upravičen**, kar je vplivalo tudi na odmerjene obresti od novo določenih akontacij DDPO za leto 2015.

(ii) glede sredstev, prejetih od družbe C., d.d.

Tožnik je leta 2015 prejel priliv v višini prek 2 mio EUR, ki mu ga je nakazal C., in sicer po sodbi VI Pg 636/2013. Tožnik je namreč kot podizvajalec družbe D. izvedel določena dela, ki pa mu jih D. ni plačal, zato je tožnik plačilo zahteval od C.-a kot naročnika. Tožnik je prejeti znesek evidentiral na kontu odloženih prihodkov, vendar pa je že v letu 2010 med sporne terjatve evidentiral tudi 1,3 mio EUR (neto znesek brez DDV), ki predstavlja neplačane terjatve po računih oz. situacijah, izdanih D., znesek tega pa

je zaradi odpisa evidentiral med odhodke iz slabitve. Davčni organ je odločil, da takšno evidentiranje leta 2015 ni bilo dopustno, saj je šlo za prejeta sredstva po že predhodno med prihodki evidentiranih situacijah, njihov prejem pa vpliva na odpravo slabitev in odpisa, razlika pa predstavlja skrito rezervo, ki vpliva na povečanje prevrednotovalnih prihodkov. Tožnik bi moral med druge prihodke evidentirati **574.609,45 EUR** (razlika med prejetimi prek 2 mio EUR in bruto zneskom terjatev prek 1,4 mio EUR), zato se **davčna osnova za leto 2015 poveča za ta znesek**, kar je vplivalo tudi na odmerjene obresti od novo določenih akontacij DDPO za leto 2016.

Poleg tega je tožnik v obračunu DDV-O za april 2012 popravil obračunani DDV v višini 146.082,81 EUR, denarno nakazilo C. v letu 2015 v višini prek 2 mio EUR pa je vključevalo tudi obračunan in neplačan DDV v tej višini. Tožnik pa je nato šele leta 2017 v DDV-O obračunu od tega prejeta plačila obračunal DDV v navedeni višini. Po mnenju davčnega organa bi to moral storiti že leta 2015, po prejemu plačila, pri čemer naziranje tožnika, da je prejeto plačilo bilo "dokončno" šele po prejemu revizijske sodbe, ni važno. Tožnik je ta DDV torej obračunal prepozno, zaradi česar mu je davčni organ odmeril **obresti od nepravčasno obračunanega DDV v višini 18.826,67 EUR**.

3. Drugostopenjski davčni organ je tožnikovo pritožbo zavrnil kot neutemeljeno. Iz obrazložitve izhaja, da ni sporno, da se v A. nahaja proizvodni obrat tožnika, ki predstavlja asfaltno bazo Ammann Uniglobe, prav tako pa ni sporno, da ta asfaltna baza izpolnjuje oba vsebinska pogoja Slovenskih računovodskih standardov (v nadaljevanju SRS) za priznanje olajšave za investiranje, in sicer obstoj verjetnosti, da bodo tožniku v povezavi z njo pritekale gospodarske koristi ter zanesljivo merljivost njene nabavne vrednosti. Sporno pa je, ali je v zadevi izpolnjena splošna predpostavka, da bi se asfaltna baza štela za opremo, kar je pogoj za priznanje olajšave. Primarno materialno podlago za odločitev o davčno upoštevni odhodkih in olajšavah predstavljajo SRS in ZDDPO-2, po presoji drugostopenjskega organa pa ni bistveno, ali gre za gradbeno inženirski objekt v celoti ali le v delu, ki stoji na tleh oz. je spojena s tlemi (v preostalem pa za opremo, ki je lahko predmet olajšave). Četudi bi namreč šlo za opremo, je pomembno, da sporni deli skupaj s temeljem (tj. platojem, lovilnim bazenom, temeljne plošče filerja in mešalnega stroja...) predstavljajo del skupaj obvladovanih opredmetenih osnovnih sredstev, ki skupaj (navzven) po vrsti in namenu predstavljajo gradbeni inženirski objekt (prim. SRS 1.6). To pomeni, da je treba dele asfaltne baze za računovodske in davčne potrebe razvrstiti po njihovem skupnem namenu in funkciji, torej kot gradbeno inženirski objekt oz. nepremičnino, saj njeni posamezni deli že po logiki stvari ne morejo sami zase služiti skupnemu namenu, temveč zgolj skupaj v celoti. To izhaja tudi iz gradbenega dovoljenja, ki asfaltno bazo opredeljuje kot celoto, in iz stavbne pravice tožnika za postavitev premične asfaltne baze, in ne le njenega temelja. Posledično tožnik ne more uspeti niti s pritožbenimi navedbami glede odhodkov amortizacije spornih delov asfaltne baze.

4. Tožnik vlaga tožbo zoper izpodbijano odločbo in sodišču predlaga, naj odloči, da v postopku niso bile ugotovljene nepravilnosti, ki bi vplivale na višino davčne obveznosti, in postopek ustavi oz. podredno, naj izpodbijano odločbo odpravi in zadevo vrne toženki v ponovni postopek. Zahteva tudi povračilo stroškov postopka, ki jih priglaša. Citira ZDDPO-2 in SRS ter navaja, da je toženka svoje stališče o asfaltni bazi v bistvenem utemeljila na gradbenem dovoljenju in zakonodaji s področja graditve objektov, ni se pa ukvarjala z vprašanjem splošne definicije opreme in je spregledala osnovno funkcijo asfaltne baze. Odgovoriti bi morala na vprašanje, ali baza spada med opremo, kot je definirana v področni, zlasti stvarnopravni zakonodaji, toženka pa se je oprla izključno na gradbeno zakonodajo, ki pojma opreme ne definira. Tudi uporaba mednarodne klasifikacije vrst objektov je napačna, ker izhaja pri tem toženka iz predpostavke, da je asfaltna baza objekt, in ker omenjena klasifikacija asfaltne baze tudi ne omenja kot objekta za pridobivanje in izkoriščanje mineralnih surovin, asfaltna baza pa tudi ne pomeni isto kot

betonarna, saj je njena temeljna značilnost mobilnost, kar za betonarno ne velja. Zgolj gradbeno dovoljenje še ne pomeni, da baza kot celota šteje za objekt; predmet dovoljenja je bil namreč le temelj baze, ne pa tudi zgornji, premični del - naprava, za katero tožnik uveljavlja olajšavo. To je razvidno zlasti iz 2. točke dovoljenja, kjer so uporabljeni izrazi plato, lovilni bazen, temeljne plošče filerja, mešalnega stroja ipd., kar se vse nanaša na spodnji del oz. temelj. Iz predloženih fotografij je jasno, da gre za napravo za proizvodnjo asfalta, kar je osnovna funkcija, naprava pa je poleg tega premična, čemur očitno pritrjuje tudi organ, ki pojasnjuje, da je bilo blago pripeljana v Slovenijo in tu sestavljeno. Tako je kot gradbeno inženirski objekt mogoče šteti le temelje, ne pa baze kot celote, tj. tudi naprave za proizvodnjo asfalta, ki stoji na tem objektu, predstavlja pa samostojno opremo. Tudi ustanovljena stavbna pravica ne omogoča zaključka, da je baza kot celoto treba uvrstiti med objekte. Ta je bila pridobljena, da je tožnik izkazal pravico graditi temelje na parcelah, ki so sicer v lasti B. Iz opisa stavbne pravice pri tem jasno izhaja, da gre za postavitev, in to premične baze, kar ne pušča dvoma, da je le spodnji, nepremični del baze predmet stavbne pravice. Premični del je namreč že sam po sebi ločen od zemljišča in samostojen predmet stvarnih pravic. Tako je tožnik ustanovil neposestno zastavno pravico na opremi / stroju na prostem / pomični asfaltni bazi, v korist svojega upnika; če bi se baza štela za gradbeno inženirski objekt, pa je ne bi bilo mogoče vpisati v register neposestnih zastavnih pravic. Tega toženka sploh ni upoštevala, zato je njena odločba nepravilna. Prav tako so izostali razlogi o definiciji opreme in razvrstitvi baze med opremo, zato je relevantno dejansko stanje v pretežni meri ostalo neugotovljeno, izpodbijana odločba pa je iz tega razloga pomanjkljiva in nezakonita. Pomembno je, da je asfaltno bazo mogoče ločiti od njenih temeljev oz. podlage, saj ni z njo stalno spojena, prav tako pa se njen zgornji del, ki predstavlja napravo za proizvodnjo asfalta, šteje za samostojno funkcionalno enoto, ki je ločena, lahko obstaja tudi brez temeljev, kar jasno kaže dejstvo, da je bila prepeljana s Poljske. Že zato jo je treba šteti za samostojno opremo, samostojen predmet pravic, ki jo je mogoče kupiti na trgu in je predmet neposestne zastavne pravice. Ta naprava pri tem predstavlja glavni del in ne naprave, ki bi bila namenjena delovanju objekta, ali inštalacije. Za primerjavo tožnik navaja tiskarske stroje, ki so veliki, lahko celo pritrjeni na podlago, pa seveda ne štejejo za objekt, ampak za opremo, edina razlika v primerjavi z asfaltno bazo je, da se tiskarski stroji nahajajo znotraj stavb, asfaltna baza pa praviloma na odprtem na, zgolj za ta namen pripravljenih, temeljih. Primerjava, ki jo navaja toženka, tj. s kontejnerji, za katere tožnik ni uveljavljal olajšave, pa ni ustrezna. Tožnik vsebinsko enake razloge smiselno uveljavlja tudi za stroške amortizacije, obračun DDPO za leto 2015, akontacijo DDPO za leto 2016 ter glede DDPO za leto 2014. V dokaz svojih navedb se tožnik sklicuje na omenjeno gradbeno dovoljenje (A8), tri fotografije asfaltnih baz (A9-11), izpiske iz zemljiške knjige glede stavbne pravice (A12), izpisek iz registra neposestnih zastavnih pravic (A13), izbrisno dovoljenje zastavnega upnika (A14) ter izpis z interneta glede prodaje rabljenih asfaltnih baz (A17).

5. Toženka v odgovoru na tožbo v celoti prereka tožbene navedbe in vztraja pri razlogih iz obrazložitev upravnih odločb, sodišču pa predlaga, naj tožbo zavrne.

6. Tožba je delno utemeljena.

## **K I. točki izreka**

7. Tožnik s tožbo osporava stališče davčnega organa, da ni upravičen do davčne olajšave za investiranje v asfaltno bazo Ammann Uniglobe ter da se mu posledično iz tega naslova poveča osnova za *davek* za DDPO za leti 2014 in 2015, obenem pa se mu tudi zmanjšajo davčno priznani odhodki iz naslova preveč obračunane amortizacije za sporno bazo za DDPO za leto 2015 (v posledici česar se mu odmerijo tudi obresti od novo določenih akontacij DDPO za leto 2016; odmere obresti od novo določenih akontacij

DDPO za leto 2015 pa tožnik ne izpodbija, kot bo obrazloženo v nadaljevanju te sodbe).

8. ZDDPO-2 v 55.a členu glede olajšave za investiranje določa, da zavezanec lahko uveljavlja znižanje davčne osnove v višini določenega odstotka investiranega zneska med drugim v opremo, vendar največ v višini davčne osnove (prvi odstavek), pri čemer po zakonu za opremo iz prvega odstavka tega člena ne štejejo med drugim pohištvo in pisarniška oprema (razen računalniške) ter motorna vozila (razen določenih izjem). Že iz zakonske določbe je razvidno, da so iz koriščenja olajšave izvzete vse nepremičnine, torej za zemljišča in zgradbe olajšave ni mogoče koristiti<sup>1</sup>, prav tako je iz koriščenja olajšave izvzeta oprema, ki je sestavni deli gradbenih objektov.<sup>2</sup> Sam zakon pri tem sicer ne določa kriterijev, kaj se šteje za opremo, za katero je davčno olajšavo mogoče uveljaviti, in opremo, ki je sestavni del gradbenih objektov.<sup>3</sup>

9. Davčni organ je v zvezi s tem vprašanjem v izpodbijani odločbi izhajal iz zakonodaje s področja graditve objektov ter z njo povezanih področnih predpisov; v izpodbijani odločbi je obširno citiral Zakon o graditvi objektov ter kasnejši Gradbeni zakon ter mednarodno klasifikacijo vrst objektov, nato pa le lapidarno zaključil, da asfaltna baza predstavlja gradbeno inženirski objekt (str. 15 izpodbijane odločbe) ter da glede na namembnost po klasifikaciji sodi med gradbene inženirske objekte / industrijske gradbene komplekse / objekte za pridobivanje in izkoriščanje mineralnih surovin, kamor spadajo tudi objekti za proizvodnjo mavca, cementa, opeke, strešnikov, betonarne in podobno (str. 23 izpodbijane odločbe). Po presoji sodišča je v izpodbijani odločbi pri tem izostala aplikacija zgornje premise silogizma na konkretna, v davčnem postopku ugotovljena dejstva, saj je davčni organ le zelo široko citiral razne podlage (pri čemer nekatere od njih predstavljajo pravne vire nekatere pa razna mnenja in razlage same Finančne uprave), ni pa v zvezi s konkretno tožnikovo asfaltno bazo Ammann Uniglobe ugotovil in obrazložil, zakaj prav to asfaltno bazo šteje med gradbeno inženirske objekte. Če bi sodišče na načelni ravni še lahko pritrdilo mišljenju davčnega organa, da so asfaltne baze objekti za pridobivanje in izkoriščanje mineralnih surovin, *podobno* kot cementarne, betonarne itd., pa v tej konkretni zadevi ni bilo raziskano drugo relevantno vprašanje, tj. vprašanje (ne)mobilnosti konkretne tožnikove asfaltne baze. Tožnik je namreč ves čas postopka davčnemu organu pojasnjeval in dokazoval, da je svojo asfaltno bazo kupil rabljeno ter jo dal prepeljati čez celo Evropo in jo nato postaviti v Sloveniji, česar davčni organ, kot izhaja iz izpodbijane odločbe, niti ni problematiziral. Kot tožnik pravi v tožbi, je temeljna značilnost njegove asfaltne baze mobilnost. Kolikor pa je temu tako, po naziranju sodišča to pod vprašaj postavlja opredelitev tožnikove asfaltne baze kot gradbeno inženirskega objekta, ki jo davčni organ izvede zgolj na abstraktni ravni. Zakon o graditvi objektov je namreč v 1.1.5. alineji prvega odstavka 2. člena določal, da je objekt povezan s tlemi, če je temeljen ali s pomočjo gradbenih del povezan s tlemi na stalno določenem mestu in *ga ni mogoče premakniti ali odstraniti brez škode za njegovo bistvo*. V konkretnem primeru pa je tožnik zatrjeval in dokazoval, da je svojo asfaltno bazo prepeljal na sedanjo lokacijo od drugod, davčni organ pa se do tega po vprašanju povezanosti s tlemi ni v izpodbijani odločbi nič opredelil. Zadovoljil se je zgolj s sklicevanjem na tožniku izdano gradbeno dovoljenje ter ustanovljeno stavbno pravico, kar tožnik s tožbo oboje osporava kot nezadostno oz. pavšalno in izpostavlja dejstvo, da je v korist zastavnega upnika - banke SKB ustanovil tudi neposestno zastavno pravico na opremi, tj. na tej sporni asfaltni bazi. Po naziranju sodišča je to z vidika zastavnega upnika tudi edino logično: če bi bila konkretna asfaltna baza nepremična, trajno spojena s tlemi ali drugo nepremičnino in je ne bi bilo mogoče izdvojiti brez škode zanjo, bi se zastavni upnik zadovoljil z nepremičninsko zastavo. Tako pa, ko je ta asfaltna baza očitno pripotovala v Slovenijo s Poljske, je z vidika zastavnega upnika razumljivo, da ni razloga, zakaj ne bi mogla biti premaknjena še kam drugam, on pa bi ostal brez zavarovanja. Zato je logična ustanovitev neposestne zastavne pravice na tej asfaltni bazi kot opremi.

10. Tako po presoji sodišča v izpodbijani odločbi bistveno dejstvo glede (ne)mobilnosti konkretne asfaltne baze ni bilo (popolno) ugotovljeno, pri čemer pa tega vprašanja ni rešil niti drugostopenjski davčni organ v svoji odločbi. Slednji je namreč v svoji obrazložitvi le citiral SRS 1.6 in zapisal, da sporna asfaltna baza skupaj s temeljem (tj. platojem, lovilnim bazenom, temeljne plošče filerja in mešalnega stroja...) predstavlja del skupaj obvladovanih opredmetenih osnovnih sredstev, ki skupaj (navzven) po vrsti in namenu predstavljajo gradbeni inženirski objekt, kar pomeni, da je treba dele asfaltne baze razvrstiti po njihovem skupnem namenu in funkciji, torej kot gradbeno inženirski objekt oz. nepremičnino, saj njeni posamezni deli že po logiki stvari ne morejo sami zase služiti skupnemu namenu, temveč zgolj skupaj v celoti. Po presoji sodišča drugostopenjski organ ostaja zgolj na abstraktni ravni in njegova odločba prav tako ne vsebuje obrazložitve, zakaj je tožnikova asfaltna baza gradbeno inženirski objekt, zlasti pa ne daje odgovora na vprašanje, zakaj njeni deli ne morejo služiti namenu, temveč to lahko storijo le kot celota. Če izhajamo iz grobe delitve, da je tožnikova asfaltna baza sestavljena iz temeljev in naprave za proizvodno asfalta, kot to v tožbi navaja tožnik (str. 8 tožbe), je po presoji sodišča nejasno, zakaj naprava za proizvodnjo asfalta, tj. asfaltna baza Ammann Uniglobe, ne more sama zase služiti namenu, temveč naj tu prevladajo njeni nepremični temelji, če pa je vendar ta ista asfaltna baza pripotovala iz Poljske, kjer je že tudi služila namenu proizvodnje asfalta, kot bi izhajalo iz dejstva, da je tožnik kupil rabljeno asfaltno bazo. Oziroma, s tožnikovimi besedami, konkretno asfaltno bazo je mogoče ločiti od njenih temeljev oz. podlage, saj ni z njo stalno spojena, prav tako pa se njen zgornji del, ki predstavlja napravo za proizvodnjo asfalta, šteje za samostojno funkcionalno enoto, ki je ločena, lahko obstaja tudi brez temeljev. Zakaj je drugostopenjski davčni organ menil, da ta naprava torej ne more brez konkretnih temeljev, ki so postavljeni v A., služiti namenu, torej iz drugostopenjske odločbe ne izhaja. Vse navedeno pa vpliva tudi na tožniku davčno nepriznane odhodke iz naslova amortizacije sporne asfaltne baze.

11. Glede na to, da sodišče po povedanem ugotavlja, da dejansko stanje, ki je bilo ugotovljeno v postopku za izdajo izpodbijane odločbe, ne daje osnove za rešitev spora, pravega dejanskega stanja v tej zvezi pa ni mogoče ugotoviti v upravnem sporu, temveč ga je treba ugotoviti v upravnem postopku, je tožbi treba delno ugoditi in izpodbijano odločbo delno odpraviti na podlagi 2. točke prvega odstavka 64. člena ZUS-1, in sicer v delih, ki se nanašajo na povečanje osnove za *davek* za DDPO za leti 2014 in 2015 obenem pa tudi na zmanjšanje davčno priznanih odhodkov iz naslova preveč obračunane amortizacije za sporno bazo za DDPO za leto 2015 ter tudi odmero obresti od novo določenih akontacij DDPO za leto 2016, in sicer kot izhaja iz I. točke izreka te sodbe.

12. Tožnik je sicer primarno predlagal izdajo sodbe v sporu polne jurisdikcije (to je ugotovitev, da ni bilo nepravilnosti, ki bi vplivale na višino davčne obveznosti, in ustavitev postopka), vendar sodišče na to ni vezano<sup>4</sup> in je v zgoraj opisanem delu tožbi ugodilo po podrednem tožbenem predlogu - izpodbijni tožbi.

13. V zadevi je bilo v tem delu že na podlagi tožbe, izpodbijanih aktov ter upravnih spisov očitno, da je treba tožbi ugoditi in upravni akt odpraviti na podlagi prvega odstavka 64. člena ZUS-1, v upravnem sporu pa ni sodeloval tudi stranski udeleženec z nasprotnim interesom. Sodišče je zato, na podlagi 1. alineje drugega odstavka 59. člena ZUS-1, v tem delu odločilo brez glavne obravnave (na seji).

## **K II. točki izreka**

14. Tožnik svojo tožbo sicer naperja zoper izpodbijano odločbo kot celoto, vendar pa glede odmere davkov in pripadkov v zvezi s sredstvi, prejetimi od družbe DARS, ne podaja nobenih konkretnih vsebinskih navedb (delno I.1. točka izreka izpodbijane odločbe in I.3. točka izpodbijane odločbe). Prav tako konkretno ne izpodbija odmerjenih obresti od novo določenih akontacij DDPO za leto 2015 (I.5.

točka izreka izpodbijane odločbe).

15. Vsled navedenega je treba tožbo v preostanku na podlagi prvega odstavka 63. člena ZUS-1 zavrniti kot neutemeljeno, pri čemer je bilo o tem mogoče odločiti brez glavne obravnave, saj, glede na umanjkanje vsebinskih tožbenih navedb v tem delu, ni mogoče reči, da bi bilo dejansko stanje v tem delu sporno (prvi odstavek 59. člena ZUS-1).

### **K III. točki izreka**

16. Glede na delno ugoditev tožbi je tožnik v skladu s tretjim odstavkom 25. člena ZUS-1 upravičen do povračila stroškov v pavšalnem znesku, v skladu s Pravilnikom o povrnitvi stroškov tožnika v upravnem sporu (v nadaljevanju Pravilnik). Ker je bila zadeva rešena na seji, tožnika pa je v postopku zastopala pooblaščenca odvetniška pisarna, se mu priznajo stroški v višini 285,00 EUR, povišani za 22% DDV, skupaj 347,70 EUR, s pripadki.

-----  
<sup>1</sup> Prim. Predlog zakona o dopolnitvah zakona o davku od dohodkov pravnih oseb (gradivo predloga ZDDPO-2B, EVA 2008-1611-0096).

<sup>2</sup> Barbara Guzina, Investicijska davčna olajšava in davčne olajšave na splošno, Unikum, št. 9/2017, str. 3-6.

<sup>3</sup> Prav tam; tako tudi FURS v "Olajšava za investiranje", 3. izdaja, december 2020.

<sup>4</sup> Prim. Dobravec Jalen, Mira, *et al.*, Zakon o upravnem sporu s komentarjem, Lexpera, GV Založba, 2019, str. 269.

**Datum zadnje spremembe: 21.03.2023**