

Novejša sodna praksa Upravnega sodišča RS o davčnih zlorabah

Alenka Dolinšek, višja sodnica

25. Davčna konferenca, 9. januar 2025

Gradivo je last Slovenskega inštituta za revizijo in je predmet avtorske zaščite in drugih oblik zaščite intelektualne lastnine. Prepovedano je kakršnokoli reproduciranje, razen izključno za osebno uporabo in v nekomercialne namene, pri čemer se morajo ohraniti vsa opozorila o avtorskih ali drugih pravicah, zato se ne smejo prepisovati, razmnoževati ali kako drugače razširjati. Naveden mora biti tudi vir.

- **Četrty odstavek 74. člena ZDavP-2**, skupaj s 5. členom ZDavP-2 (načelo materialne resnice)
- Pravno pravilo za spregled na podlagi formalno sklenjenih pravnih poslov nastale in vzpostavitev nove (višje) davčne obveznosti, ki temelji na ekonomski vsebini sklenjenih pravnih poslov

- **2.a člen ZDDPO-2**
- Direktiva Sveta (EU) 2016/1164 o določitvi pravil proti praksam izogibanja davkom, ki neposredno vplivajo na delovanje notranjega trga

Za nedopustno izogibanje davčnim predpisom štejejo pravni posli, katerih cilj se sicer odraža (tudi) v pridobitvi davčne koristi, če pogodbeni stranki z izbrano obliko pravnega posla zasledujeta za ta posel povsem običajen oziroma zakonit namen, vendar pa se glede na objektivne okoliščine ugotovi, da je bil glavni oziroma bistveni cilj strank pridobitev neupravičene davčne ugodnosti oziroma preprečitev dosega cilja davčnega predpisa in da so bili drugi cilji povsem nepomembni oziroma zanemarljivi.

- Oblikovanje vsebinsko praznega pravnega konstrukta oziroma umetne sheme, ki vodi do uporabe drugega davčnega predpisa od tistega, ki bi se v odsotnosti takega konstrukta uporabil kot podlaga za obdavčenje
- To vodi do pridobitve davčne koristi, ki se šteje za neupravičeno, saj je nasprotna temeljnemu namenu zakonodajalca, ki je za določeno vrsto pravnega posla predvidel določeno davčni poledico
- Objektivne okoliščine

DAVČNI ORGAN

- Davčni organ dokazuje dejstva, na podlagi katerih davčna obveznost nastane oziroma se poveča
- Obstoj umetne sheme in davčnega prihranka
- Ugotovitev, kaj spada v umetno shemo
- Kateri davčni obveznosti se je davčni zavezanec izognil

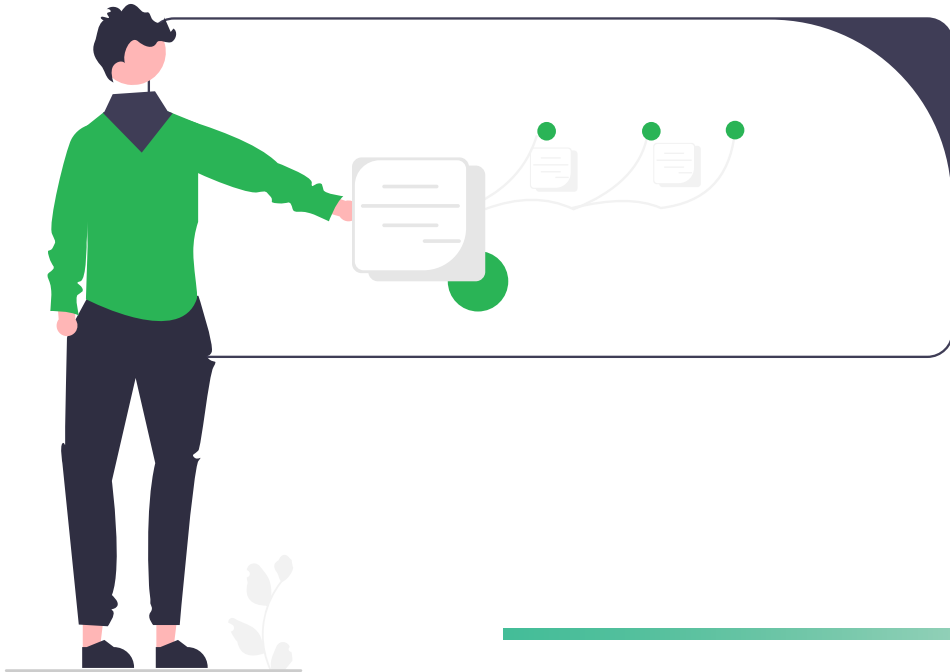
ZAVEZANEC ZA DAVEK

- Davčni zavezanec dokazuje okoliščine, na podlagi katerih se davčna obveznost zmanjša
- K izvedbi poslov, ki jih davčni organ ocenjuje za umeten konstrukt brez ekonomske vsebine, so ga vodili predvsem nedavčni razlogi, to so razlogi poslovne narave
- Ne zadostujejo zgolj trditve o tem

Postopkovni vidik



- Glavna obravnava in izvajanje dokazov (listinski dokazi, zaslišanje zakonitih zastopnikov, zaposlenih, računovodij ipd.)
- 59. člen ZUS-1
- Prekluzija (52. člen ZUS-1)



Primeri iz sodne prakse

Sodne odločbe so objavljene na www.sodnapraksa.si

- **Sodba I U 2185/2018-46** z dne 11. 12. 2023
- Družbeniki tožnice (tj. družbe z omejeno odgovornostjo) so odsvojili svoje poslovne deleže v tožnici (vsak tretjinski delež) in jih prodali novoustanovljeni družbi, katere družbeniki so prav tako bili
- Tožnica v letih pred prodajo poslovnih deležev družbenikom ni izplačevala dividend, nova družba je bila ustanovljena 16 dni pred sklenitvijo pogodbe o odsvojitvi poslovnih deležev, kupnina je bila financirana iz tožničinih dividend, izplačanih novoustanovljeni družbi, ki ni imela osnovnih sredstev, zaposlenih, niti finančnih sredstev za plačilo celotnega zneska kupnine
- Nova družba od svoje ustanovitve do izdaje odločbe (skoraj 10 let) ni imela nobenih prihodkov iz poslovanja na trgu

- Družbeniki so s formalnopravno prodajo poslovnih deležev ob sodelovanju prav za ta namen ustanovljene družbe, ki so jo lastniško in upravljavsko obvladovali, ustvarili shemo, ki jim je omogočila neobdavčeno izplačilo tožničinega dobička, s čimer so dosegli davčno ugodnost, ki nasprotuje cilju davčne zakonodaje
- Za oblikovanje take sheme ni bil dokazan drug pomemben oziroma razumen poslovni cilj izven davčnega prava, ki bi sodišče prepričal, da ni šlo za nedovoljeno davčno izogibanje
- Enako sodbi UPRS I U 1891/2021-9 z dne 14. 5. 2024 in I U 255/2019-24 z dne 11. 7. 2024

- Drugače je sodišče presodilo v sodbi **I U 744/2019-19 z dne 3. 4. 2024**, kjer je davčni zavezanec že v postopku davčnega nadzora zatrjeval in dokazoval, da je novoustanovljena družba dejansko poslovala na trgu
- Sodišče je upoštevalo tudi poslovanje s tožnikom (povezano družbo), ne zgolj poslovanja s tretjimi osebami
- Novoustanovljena družba ni bila dokazano zgolj obvod za izplačilo kupnine družbeniku, ampak je že neposredno po ustanovitvi prevzela del dotedanje tožnične dejavnosti

- Bistveno, kako široko davčni organ/sodišče opredeli umetno shemo (sodba VSRS X Ips 4/2024 z dne 18. 9. 2024, enako sodba UPRS I U **1995/2019-13 z dne 31. 1. 2023**)
- Davčni organ je odločitev o nedovoljenem davčnem izogibanju gradil na dejstvih, da družbenika s prodajo poslovnega deleža nista izgubila upravljavskih upravičenj v tožnici in da kupnina ni bila v celoti plačana tako, kot je bilo določeno v pogodbi → ne zadostuje za subsumpcijo posla pod četrti odstavek 74. člena ZDavP-2
- V kakšnih okoliščinah je nakup lastnega poslovnega deleža mogoče šteti kot del nedovoljenega davčnega izogibanja?

- **Sodba I U 1421/2021-21 z dne 9. 9. 2024**
- Začetno stanje, kot ga je uveljavljal tožnik, je bilo rezultat večkratne prodaje (2004) in ponovnega nakupa delnic (2006 in 2007). Terjatev, ki so izvirale iz navedenih pravnih poslov v povezavi s posojilnimi pogodbami, prek katerih so bili nakupi delnic financirani, davčni organ za ugotavljanje začetnega stanja premoženja ni upošteval
- Prodaja delnic v letu 2004 je bila opravljena brez zasledovanja cilja resničnega (trajnega) prenosa lastništva nad delnicami (objektivni element), temveč je bil prenos opravljen zaradi izognitve davčni obveznosti ob dokončni odsvojitvi v letu 2007 (parkiranje delnic zaradi davčnega prihranka, saj prva prodaja delnic v letu 2004 ni bila obdavčena)

- Tožnik je v upravnem sporu med drugim ugovarjal korekciji začetnega in končnega stanja premoženja, saj naj bi s tem nastala obdavčitev dogodkov, glede katerih je pravica do odmere davka že zastarala → temu sodišče pritrdi
- Tožnik bi res, če ne bi bilo prodaje delnic v letu 2004 in povratnega nakupa v letih 2006 in 2007, ob končni prodaji delnic plačal ustrezno višji davek od dobička (gre za davčni prihranek, ki je ob ugotovitvi nedovoljenega davčnega izogibanja lahko predmet drugačne obdavčitve)
- Davčni organ ni ugotavljal neobstoja terjatev zaradi uporabe indirektna metode neto vrednosti prirasta premoženja po 68.a členu ZDavP-2, ampak je nepravilno uporabil četrti odstavek 74. člena ZDavP-2, s tem ko je korigiral stanje tožnikovega premoženja na začetku in na koncu inšpiciranega obdobja za terjatve, katerih obstoj ni sporen

Hvala za pozornost!

