

Senat:

dr. Erik Kerševan (predsednik), Brigita Domjan Pavlin, Peter Golob

Povzetek

Uporaba četrtega odstavka 74. člena ZDavP-2 mogoča tudi v primeru pravnoformalno pravilno izvedenega nakupa lastnih poslovnih deležev z nastalimi pravnimi in ekonomskimi posledicami, če določene objektivne okoliščine primera kažejo, da je bil ta pravni posel del širšega, vsebinsko praznega pravnega konstrukta (umetne sheme), ki bi kot celota lahko služil nedovoljenemu davčnemu izogibanju.

Upravno sodišče ni ugotavljalo tega, kar je glede na pojasnjena stališča Vrhovnega sodišča bistveno, torej nadaljnjih objektivnih okoliščin primera, ki bi lahko kazale na to, da so bili tudi drugi, spremljajoči oziroma povezani pravni posli del širšega, vsebinsko praznega pravnega konstrukta, ki pa bi kot celota lahko pomenil zlorabo predpisov, če bi bilo ugotovljeno, da je bil edini ali glavni cilj pri sklepanju teh poslov neupravičena izognitev plačilu davka iz naslova dividend.

Izrek

- I. Reviziji se ugoti, sodba Upravnega sodišča Republike Slovenije I U 1712/2020-9 z dne 23-3.2023 se razveljavi in se zadeva vrne temu sodišču v novo sojenje.
- II. Odločitev o stroških postopka se pridrži za končno odločbo.

Obrazložitev

1. Vprašanje, ki ga obravnava revizija, se nanaša na presojo pravilnosti stališča Upravnega sodišča, da pravni posli nakupa lastnih poslovnih deležev, pri katerih nastanejo za tovrstne pravne posle predvidene pravne in ekonomske posledice, v nobenem primeru ne morejo biti obdavčeni po četrtem odstavku 74. člena Zakona o davčnem postopku (v nadaljevanju ZDavP-2).

Ta določa: «Z izogibanjem ali zlorabo drugih predpisov se ni mogoče izogniti uporabi predpisov o obdavčenju. Če se ugotovi takšno izogibanje ali zloraba, se šteje, da je nastala davčna obveznost, kakršna bi nastala ob upoštevanju razmerij, nastalih na podlagi gospodarskih (ekonomskih) dogodkov.»

Dosedanji potek postopka

2. Tožnica je družba z omejeno odgovornostjo, v kateri sta imela do sklenitve v tej davčni zadevi obravnavanih pravnih poslov 50,1 %, 49,9 % poslovni delež.
3. Dne 2. 6. 2015, 21. 1. 2016 in 15. 12. 2017 sta s pogodbami o prodaji poslovnih deležev tožnici odsvojila dela svojih poslovnih deležev. Po izvedenih poslih je tako tožnica imela 12 % lastni poslovni delež, za kar je omenjenima družbenikoma plačala skupno 6.013.087,02 EUR.
4. Dne 20. 12. 2018 sta na skupščini odločila o umiku 12 % lastnega poslovnega deleža ter v tej posledici zmanjšala osnovni kapital tožnice za 1.303.338,72 EUR, pa sta

ponovno postala njena edina družbenika, tokrat sta imela v tožnici vsak po 50 % poslovni delež.

5. Prvostopenjski davčni organ je po opravljenem postopku davčnega inšpekcijskega nadzora tožnici z odločbo, št. 0610-1653/2019-15 z dne 12. 8. 2019, odmeril in naložil v plačilo davek od dohodka iz kapitala za obdobje od 1. 1. 2015 do 31. 12. 2017 v znesku 1.503.271,76 EUR s pripadajočimi obrestmi v znesku 310.856,16 EUR. Odločitev je utemeljil na oceni, da so bili pri izvedbi zgoraj navedenih pravnih poslov sicer spoštovani vsi formalni pogoji, ki jih relevantni predpisi določajo za nakup lastnih poslovnih deležev, da pa je bil njihov edini cilj pridobiti neupravičeno davčno ugodnost v obliki izplačila družbenikoma, ki ne bi bil podvržen pravilom o obdavčitvi dividend. Šlo je torej za nedovoljeno davčno izogibanje, na kar kaže tudi več objektivnih okoliščin, med drugim: - da tožnica družbenikom od leta 2006 ni izplačala dividend; - da so se poslovni dogodki prodaje deležev izvedli med povezanimi osebami; - da sta odločitev o oblikovanju lastnih poslovnih deležev sprejela in ki sta bila prodajalca poslovnih deležev in hkrati odločevalca v tožnici; - da je tožnica kupnino za nakup poslovnih deležev plačala s pridobljenim posojilom, ki sta jo prek lastništva v tožnici prav tako obvladovala tožnica pa je posojilo vrnila ob izplačilu dividend; - da tožnica v pojasnilih k letnim izkazom ni razkrila razlogov za pridobitev lastnih poslovnih deležev, kot to določa takrat veljavna 10. točka drugega odstavka 69. člena Zakona o gospodarskih družbah (v nadaljevanju ZGD-I); - da je tožnica pridobljene lastne poslovne deleže umaknila in zmanjšala osnovni kapital šele konec leta 2018 po pridobljenem strokovnem mnenju, in ne že v letih 2015, 2016 in 2017, ko so se dejansko vršili nakupi lastnih poslovnih deležev; - da je tožnica izvedla zmanjšanje osnovnega kapitala družbe po nerazumljivo zapleteni poti, torej z nakupom in nato umikom lastnih deležev, čeprav bi lahko enako enostavneje storila z odločitvijo družbenikov na skupščini družbe, skladno s 520. členom ZGD-1; - da sta družbenika po odsvojitvi in umiku poslovnih deležev pridobila praktično enaka deleža v tožnici kot pred izvedenimi transakcijami in bila s tem še vedno nosilca vseh upravičenj, ki izhajajo iz naslova lastništva poslovnega deleža, tudi do izplačila dividend. Glede na navedeno je na podlagi 5. in 74. člena ZDavP-2 zaključil, da predstavljajo denarna nakazila tožnice na osebne račune družbenikov, katerih podlaga so bile tri pogodbe o odsvojitvi poslovnih deležev, dejansko izplačilo dohodkov, podobnih dividendam. Ti pa se kot prikrito izplačilo dobička po določbah Zakona o davku od dobička pravnih oseb v skladu z 90. členom Zakona o dohodnini (v nadaljevanju ZDoh-2) obdavčujejo kot dividende po 25 % davčni stopnji.
6. Zoper navedeno odločbo je tožnica vložila pritožbo, katero je drugostopenjski davčni organ z odločbo, št. DT-499-05-123/2019-2 z dne 30. 9. 2020, kot neutemeljeno zavrnil.
7. Dokončno odločbo prvostopenjskega davčnega organa je tožnica nato izpodbijala s tožbo v upravnem sporu, kateri je Upravno sodišče ugodilo, izpodbijano odločbo prvostopenjskega davčnega organa odpravilo in vrnilo temu organu v ponovni postopek (I. točka izreka), toženki pa naložilo, da tožnici povrne 15,00 EUR stroškov postopka s pripadki (II. točka izreka). V obrazložitvi sodbe je ugotovilo, da so v obravnavanem primeru nastale vse pravne in ekonomske posledice, predvidene za nakup lastnih poslovnih deležev (tožnica je pridobila lastne poslovne deleže, družbenika pa pravico do izplačila kupnine), zato ne more biti govora o umetnem

konstruktu in posledično ne izvedena obdavčitev po četrtem odstavku 74. člena ZDavP-2. Ocenilo je, da navedeno velja ne glede na očitke davčnega organa o namenu obravnavanih poslov, ki da je bil v izogitvi plačilo 25 % davka na izplačilo dobička; o ohranitvi upravičenj, ki jih imata družbenika v tožnici; o povezanosti oseb, udeleženih pri transakciji ter o nižji obdavčitvi kupnine za lastni poslovni delež kot izplačilo dobička. Ker ZDoh-2 v trenutku nastopa davčne obveznosti ni določal dodatnih pogojev za (ne)priznanje obdavčitve odkupa lastnih poslovnih deležev in prejete kupnine oziroma za obdavčitev le-te kot dividend, je kot nerelevantno zavrnilo tudi toženkino presojo ekonomske in poslovne utemeljenosti tožnične sklenitve pravnega posla odkupa lastnih poslovnih deležev. Zadošča namreč že, in to tudi ni sporno, da se je tožnica z družbenikoma dogovorila za nakup poslovnega deleža kot lastnega poslovnega deleža in da je bil ta posel realiziran. Glede ocene davčnega organa, da je šlo pri opravljenih izplačilih družbenikoma za prikrito izplačilo dobička, je ugotovilo, da iz izpodbijane odločbe ne izhaja, da bi davčni organ ugotavljal, ali je tožnica za pridobljen lastni poslovni delež plačala preveč, niti se ni opredelil do tožničnih ugovorov, da pri opravljenih izplačilih sploh ni šlo za prikrito izplačilo dobička. V tem delu torej izpodbijane odločbe ni moglo preizkusiti, kar predstavlja bistveno kršitev določb postopka in s teni podlago za odločitev, kot izhaja iz izreka izpodbijane sodbe.

8. Vrhovno sodišče je s sklepom X DOR 59/2023-7 z dne 18. 10. 2023 dopustilo revizijo glede vprašanja: „Ali je mogoča uporaba četrtega odstavka 74. člena ZDavP-2 v primeru, ko davčni organ ugotovi sicer pravnoformalno pravilno izveden odkup lastnih poslovnih deležev (skladno s pravili ZGD-1), z nastalimi pravnimi in ekonomskimi posledicami, vendar pa je na podlagi dejstev in okoliščin mogoče ugotoviti objektivne okoliščine, ki kažejo, da so davčni zavezanci s tako umetno ustvarjenimi pravno-poslovnimi odnosi bodisi zlorabili bodisi pa se izognili predpisom, ki sicer dopuščajo sklepanje takšnih pravnih poslov?“
9. Na podlagi navedenega sklepa je toženka (v nadaljevanju revidentka) vložila revizijo zaradi zmotne uporabe materialnega prava in bistvene kršitve določb postopka v upravnem sporu (1. in 2. točka prvega odstavka 85. člena Zakona o upravnem sporu, v nadaljevanju ZUS-1). Vrhovnemu sodišču predlaga, naj reviziji ugotovi, izpodbijano sodbo spremeni tako, da tožbo zoper izpodbijano odločbo prvostopenjskega davčnega organa zavrne oziroma podrejeno, da izpodbijano sodbo razveljavi in vrne zadevo Upravnemu sodišču v novo sojenje.
10. Tožnica v odgovoru na revizijo Vrhovnemu sodišču predlaga, naj revizijo kot neutemeljeno zavrne. Zahteva tudi povrnitev stroškov revizijskega postopka, katerih pa v odgovoru ne specificira.

K I. točki izreka

11. Revizija je utemeljena.
12. Vrhovno sodišče preizkusi izpodbijano sodbo samo v tistem delu in glede tistih konkretnih pravnih vprašanj, glede katerih je bila revizija dopuščena (371. člen Zakona o pravdnem postopku, v nadaljevanju ZPP, v zvezi s prvim odstavkom 22. člena ZUS-1). Za presojo utemeljenosti revizije so zato relevantne dejanske ugotovitve davčnih organov in Upravnega sodišča, povezane z dopuščenim pravnim vprašanjem, na katere je Vrhovno sodišče vezano (drugi odstavek 85. člena ZUS-1).

Bistvene navedbe strank v revizijskem postopku

13. Za revidentko v reviziji ni sporno, da so bili vsi trije pravni posli nakupa lastnih poslovnih deležev izvedeni pravno formalno pravilno. Trdi pa, da številne objektivne okoliščine, ki jih je izčrpno navedla v svoji odločbi, kažejo, da so bili ti posli del širšega pravnega konstrukta (umetne sheme), ki je kot celota služil izključno nedovoljenemu davčnemu izogibanju. Te okoliščine pa ne samo, da jih je Upravno sodišče povzelo pomanjkljivo in selektivno, tudi preizkusilo jih ni, saj je štelo, da uporaba četrtega odstavka 74. Člena ZDavP-2 že iz razloga, ker so bili pravni posli nakupa lastnih poslovnih deležev dopustni in realizirani, ni mogoča. Meni, da je takšna odločitev najmanj preuranjena, kar potrjuje tudi sodna praksa Vrhovnega sodišča in Sodišča Evropske unije, ki jo citira. Nadalje kot napačno graja tudi stališče Upravnega sodišča, da bi morala za obdavčitev nakupa lastnih poslovnih deležev nujno obstajati pravna podlaga v ZDoh-2, saj je, kadar je izkazan obstoj umetne sheme, primerna podlaga za obdavčitev četrti odstavek 74. člena ZDavP-2. Navaja še, da bi družbenika lahko enostavno zmanjšala kapital družbe tako, da bi si z odločitvijo na skupščini na podlagi 520. člena ZGD-1 izplačala 12 % osnovnega kapitala. Tako pa sta popolnoma enak pravni in ekonomski učinek dosegla z bistveno bolj zapletenim postopkom (trema časovno zaporednimi posli prodaje poslovnega deleža, pridobivanje kupnine z najemom posojila od povezane družbe in končnim umikom poslovnega deleža), pri katerem izstopa pridobitev neupravičene davčne ugodnosti; Če se transakcije obdavčijo kot dobiček iz kapitala, bi davčna obveznost znašala 601.308,70 EUR, če se (pravilno) obdavčijo kot dividende pa 1.503.271,76 EUR.
14. Tožnica v odgovoru na revizijo pritruje stališču Upravnega sodišča, da v konkretnem primeru obdavčitev po četrtem odstavku 74. člena ZDavP-2 ni mogoča. Iz objektivnih okoliščin (zdravstveno stanje in upokožitev enega od družbenikov, selitev družbenikov v tujino, sklenitev dogovora med družbenikoma o prihodnjem upravljanju skupine s prodajo premoženja, sprememba poslovnih deležev in posledično nadomestitev večinskega s soglasnim odločanjem, postopna likvidacija z zmanjšanjem osnovnega kapitala in zaključek s prenehanjem družbe) namreč izhaja, da je bil jasen namen zadevnih transakcij zmanjšanje osnovnega kapitala in končna likvidacija družbe (v kateri se tožnica tudi trenutno nahaja), nikakor pa ni bil njihov bistven ali edini namen pridobiti neupravičeno davčno ugodnost. Postopna likvidacija družbe z zmanjšanjem osnovnega kapitala, ki se izvede z umikom lastnih deležev, je tudi (za razliko od rednega zmanjšanja osnovnega kapitala po postopku iz 520. člena ZGD-1, ki ga omenja revidentka) povsem običajen in nezahteven postopek ter se davčno obravnava kot dobiček iz kapitala, torej povsem enako kot pri rednem zmanjšanju osnovnega kapitala. Poudarja še, da se tudi pri rednem zmanjšanju kapitala družbenika ne bi umaknila iz družbe in bi ohranila vsa upravičenja, kar je sicer eden od nosilnih očitkov revidentke zoper tožnico v teni postopku.

Presoja Vrhovnega sodišča v zvezi z dopuščenim revizijskim vprašanjem

15. Vrhovno sodišče je v sodbi X Ips 61/2021 z dne 15. 12. 2021 v zvezi z razlago četrtega odstavka 74. člena ZDavP-2 že sprejelo stališče, da presoja nedovoljenega davčnega izogibanja vselej temelji na ugotovitvi, da je davčni zavezanec skupaj z drugimi osebami oblikoval pravna razmerja brez pravega poslovnega namena, s ciljem, da bi vzpostavil posebne okoliščine, ki bi vodile do drugačnega obdavčenja od tistega, ki bi nastopilo ob običajnem sklepanju oziroma izvajanju pravnih poslov med razumnimi subjekti. Gre torej za oblikovanje vsebinsko praznega pravnega konstrukta (umetne sheme), ki vodi do uporabe drugega davčnega predpisa od tistega, ki bi bil ob odsotnosti takega konstrukta uporabljen za obdavčenje. Prav s tem pa nastane

enemu od subjektov, udeleženi v taki umetni shemi, davčna korist, ki šteje za neupravičeno, saj je nasprotna temeljnemu namenu zakonodajalca, ki je za določeno vrsto pravnih poslov predvidel obdavčenje, ki bi nastopilo ob odsotnosti nedovoljenega davčnega izogibanja (19. tč. obrazložitve).

16. Do nedovoljenega davčnega izogibanja torej ne more priti, če davčni zavezanec sklene zgolj en pravni posel, ki ga je zakonodajalec dopustil za uresničitev določenih, predvidenih pravnih in ekonomskih posledic in te posledice skladno z namenom pravnega posla (causo) dejansko tudi nastanejo. Vrhovno sodišče je pri tem posebej poudarilo, da je lahko namen sklenitve takega posla utemeljen tudi v določeni (nižji) stopnji obdavčitve takega pravnega posla, saj to samo po sebi ni nedopustno. V takšnem primeru gre namreč za oblikovanje pravnega razmerja, ki bi ga za dosego svojih poslovnih ciljev ob določenih poslovno pomembnih okoliščinah sklenile razumne pogodbene stranke. Zgolj en tovrstni pravni posel tako ne more šteti za umeten pravni konstrukt, ki bi pomenil zlorabo predpisov in vodil do neupravičene davčne koristi, da bi bilo mogoče uporabiti možnost drugačnega obdavčenja na podlagi četrtega odstavka 74. člena ZDavP-2 (20. tč. obrazložitve).
17. Na tej podlagi je Vrhovno sodišče v navedeni sodbi presodilo, da pravni posel nakupa lastnih poslovnih deležev s strani družbe z omejeno odgovornostjo, ki je po ZDG-1 izrecno dopusten, sam po sebi ni vsebinsko prazen, umeten pravni konstrukt, ki bi lahko vodil do uporabe četrtega odstavka 74. člena ZDavP-2 (23. in 25. tč. obrazložitve). Ob tem pa je poudarilo, da to ne izključuje možnosti, da bo pravni posel nakupa lastnega poslovnega deleža del drugega, širšega pravnega konstrukta (umetne sheme), ki bi kot celota lahko služil nedovoljenemu davčnemu izogibanju (27. tč. obrazložitve).
18. Podobno stališče je Vrhovno sodišče sprejelo v sodbi X Ips 35/2021 z dne 15. 2. 2022, kjer je pojasnilo, da sama okoliščina, da je bil poslovni delež, prodan povezani pravni osebi, še ne utemelji nedovoljenega izogibanja uporabi davčnih predpisov po četrtem odstavku 74. člena ZDavP-2 (23. tč. obrazložitve). Tudi v tej sodbi pa je izpostavilo, da bi določene objektivne okoliščine lahko kazale na to, da je bil navedeni pravni posel del širšega, sicer vsebinsko praznega pravnega konstrukta (umetne sheme), ki pa bi lahko pomenil zlorabo predpisov in s tem podlago za zaključek o drugačnem obdavčenju na podlagi četrtega odstavka 74. člena ZDavP-2 (25. in 26. tč. obrazložitve).
19. Iz povzetih stališč Vrhovnega sodišča izhaja, da je uporaba četrtega odstavka 74. člena ZDavP-2 mogoča tudi v primeru pravnoformalno pravilno izvedenega nakupa lastnih poslovnih deležev z nastalimi pravnimi in ekonomskimi posledicami, če določene objektivne okoliščine primera kažejo, da je bil ta pravni posel del širšega, vsebinsko praznega pravnega konstrukta (umetne sheme), ki bi kot celota lahko služil nedovoljenemu davčnemu izogibanju. Odgovor na dopuščeno revizijsko vprašanje je torej pritrdilen.

Presoja v obravnavanem primeru

20. Upravno sodišče je v obravnavanem primeru ugotovilo, da so nastale vse pravne in ekonomske posledice, predvidene za nakup lastnih poslovnih deležev (tožnica je pridobila lastne poslovne deleže, družbenika pa pravico do izplačila kupnine) in da že zato ne more biti govora o umetnem konstrukt in posledično ne izvedena obdavčitev po četrtem odstavku 74. člena ZDavP-2.

21. Vrhovno sodišče pritrjuje revidentki, da je takšna razlaga četrtega odstavka 74. člena ZDavP-2 preozka, izpodbijana odločitev pa najmanj preuranjena. Upravno sodišče namreč ni ugotavljalo tega, kar je glede na pojasnjena stališča Vrhovnega sodišča bistveno, torej nadaljnjih objektivnih okoliščin primera, ki bi lahko kazale na to, da so bili tudi drugi, spremljajoči oziroma povezani pravni posli del širšega, vsebinsko praznega pravnega konstrukta, ki pa bi kot celota lahko pomenil zlorabo predpisov, če bi bilo ugotovljeno, da je bil edini ali glavni cilj pri sklepanju teh poslov neupravičena izoginitve plačilu davka iz naslova dividend.
22. Glede na navedeno je utemeljeno revizijsko stališče, da je Upravno sodišče zmotno uporabilo materialno pravo (četrti odstavek 74. člena ZDavP-2), v posledici česar je ostalo dejansko stanje nepopolno ugotovljeno. Vrhovno sodišče je zato reviziji ugodilo, izpodbijano sodbo razveljavilo in zadevo vrnilo Upravnemu sodišču v novo sojenje (drugi odstavek 94. člena ZUS-1).
23. V ponovljenem sojenju bo moralo Upravno sodišče celovito presoditi vsa pomembna dejstva in okoliščine, ki sta jih revidentka in tožnica navajali v prid oziroma zoper obstoj davčnega izogibanja po četrtem odstavku 74. člena ZDavP-2. Če bo ugotovilo, da pravni posli nakupa lastnih poslovnih deležev ne zasledujejo izključno neupravičene izoginitve davčni obveznosti, temveč so ti hkrati utemeljeni z razumnimi poslovnimi razlogi zunaj davčnega prava, potem ne gre za davčno izogibanje v smislu četrtega odstavka 74. člena ZDavP-2. Če bo glede na objektivne okoliščine ugotovilo, da je bil edini oziroma glavni cilj strank teh pravnih poslov prav v neupravičenem izogibanju izpolnitvi davčne obveznosti oziroma v preprečitvi dosege cilja davčnega predpisa ter da so bili ostali cilji ob njih povsem nepomembni oziroma zanemarljivi, pa je jasno, da se mora obdavčitev izvesti na podlagi četrtega odstavka 74. člena ZDavP-2.

II. točka izreka

24. Odločitev o stroških postopka je Vrhovno sodišče na podlagi določbe tretjega odstavka 165. člena ZPP v zvezi s prvim odstavkom 22. člena ZUS-1 pridržalo za končno odločbo.