



VRHOVNO SODIŠČE  
REPUBLIKE SLOVENIJE

**SODBA**  
**V IMENU LJUDSTVA**

Vrhovno sodišče Republike Slovenije je v senatu, ki so ga sestavljali vrhovni sodnika in sodnica Martina Lippai, kot predsednica, ter Marko Prijatelj in Borivoj Rozman, kot člana,

ob sodelovanju višjega pravosodnega svetovalca..., kot zapisnikarja,

v upravnem sporu tožeče stranke: **A. B.**, ki jo zastopa..., zoper toženo stranko: **REPUBLIKA SLOVENIJA**, ki jo zastopa Ministrstvo za finance, Ljubljana,

zaradi **davčnega odtegljaja od dividend**,

o **reviziji tožeče stranke** zoper sodbo Upravnega sodišča Republike Slovenije v Ljubljani I U 1156/2013-9 z dne 29. 10. 2013,

na seji **12. junija 2014**



## RAZSODILO:

- I. Reviziji se ugotovi, sodba Upravnega sodišča Republike Slovenije v Ljubljani I U 1156/2013-9 z dne 29. 10. 2013 se spremeni tako, da se tožbi ugotovi in se odpravita odločba Republike Slovenije, Ministrstva za finance, Davčne uprave RS, Davčnega urada Celje, št. DT 4200-13/2011-28 (04022-02) z dne 6. 12. 2011, in odločba Republike Slovenije, Ministrstva za finance, št. DT-499-21-4/2012-3 z dne 28. 6. 2013, ter se zadeva vrne davčnemu organu prve stopnje v ponoven postopek.
- II. Tožena stranka je dolžna tožeči stranki v 15 dneh od vročitve te sodbe povrniti stroške postopka v višini 368,44 EUR z zakonskimi zamudnimi obrestmi, ki tečejo od prvega dne po poteku izpolnitvenega roka do plačila.

## OBRAZLOŽITEV:

1. Z izpodbijano sodbo je sodišče prve stopnje na podlagi prvega odstavka 63. člena Zakona o upravnem sporu (v nadaljevanju ZUS-1) zavrnilo tožbo tožeče stranke (v nadaljevanju revident) zoper odločbo Republike Slovenije, Ministrstva za finance, Davčne uprave RS, Davčnega urada Celje, št. DT 4200-13/2011-28 (04022-02) z dne 6. 12. 2011, s katero je prvostopenjski davčni organ v postopku davčnega nadzora obračunavanja in plačevanja davčnega odtegljaja od dividend iz naslova pripisa dobička kapitalskim deležem družbenikov za leti 2006 in 2007 revidentovemu predniku odmeril davčni odtegljaj iz naslova dividend (dobička, ustvarjenega v d. n. o.) za leto 2006 v znesku 8.910,08 EUR po 20 % stopnji od osnove 44.554,00 EUR z obrestmi od 31. 3. 2007 in za leto 2007 v znesku 10.098,20 EUR po 20 % stopnji od osnove 50.491,00 EUR z obrestmi od 31. 3. 2008 ter odločil o roku za izpolnitev, zamudnih obrestih, stroških postopka in nesuspenzivnosti pritožbe. Tožena stranka je pritožbo zoper navedeno odločbo zavrnila kot neutemeljeno z odločbo, št. DT-499-21-4/2012-3 z dne 28. 6. 2013.
2. Sodišče prve stopnje v razlogih svoje sodbe pritruje odločitvi in razlogom davčnih organov prve in druge stopnje, sklicuje se na določbe tretjega odstavka 90. člena Zakona o dohodnini (v nadaljevanju ZDoh-2), katerih bistvo je, da se ugotovljeni dobiček neposredno odrazi v višini kapitala in s tem v višini kapitalskih deležev, ki pripadajo posameznim družbenikom. Strinja se s stališčem upravnih organov, da je dobiček pripisan kapitalskemu deležu družbenikov neposredno na podlagi zakona v trenutku sprejetja letnega poročila in da zato ni podlage za drugačno ureditev uporabe dobička v družbeni pogodbi in sklepah družbenikov. Sklicuje se tudi na določbe 53., 64. in 94. člena Zakona o gospodarskih družbah (v nadaljevanju ZGD-1).
3. Revident izpodbija sodbo sodišča prve stopnje z revizijo, katere dovoljenost utemeljuje na podlagi 1., 2. in 3. točke drugega odstavka 83. člena ZUS-1.



Uveljavlja revizijska razloga bistvene kršitve določb postopka v upravnem sporu in zmotne uporabe materialnega prava. Vrhovnemu sodišču predlaga, da reviziji ugoti, izpodbijano sodbo razveljavi oziroma odpravi in zadevo vrne v novo sojenje ter toženi stranki naloži povrnitev stroškov revizijskega postopka.

4. Tožena stranka na revizijo ni obrazloženo odgovorila.

#### **K I. točki izreka:**

5. Revizija je utemeljena.
6. Revizija je dovoljena na podlagi 2. točke drugega odstavka 83. člena ZUS-1, ki določa, da je revizija dovoljena, če gre po vsebini zadeve za odločitev o pomembnem pravnem vprašanju ali če sodba sodišča prve stopnje odstopa od sodne prakse Vrhovnega sodišča glede pravnega vprašanja, ki je bistveno za odločitev, ali če v sodni praksi sodišča prve stopnje o tem pravnem vprašanju ni enotnosti, Vrhovno sodišče pa o tem še ni odločalo. V obravnavanem upravnem sporu gre za pomembno pravno vprašanje obdavčenja družb z neomejeno odgovornostjo z davčnim odtegljajem od dividend iz naslova pripisa dobička kapitalskim deležem družbenikov. Ker je revizija dovoljena na podlagi 2. točke drugega odstavka 83. člena ZUS-1, Vrhovno sodišče ni presojalo izpolnjevanja pogojev po 1. in 3. točki drugega odstavka 83. člena ZUS-1.
7. Revizija je izredno pravno sredstvo zoper pravnomočno sodbo sodišča prve stopnje (83. člen ZUS-1). Revizija se lahko vloži le zaradi bistvenih kršitev določb postopka v upravnem sporu iz drugega in tretjega odstavka 75. člena ZUS-1 (1. točka prvega odstavka 85. člena ZUS-1) in zaradi zmotne uporabe materialnega prava (2. točka prvega odstavka 85. člena ZUS-1), za razliko od pritožbe, s katero se glede na 2. točko prvega odstavka 75. člena ZUS-1 lahko izpodbija tudi pravilnost presoje postopka izdaje upravnega akta. Revizije ni mogoče vložiti zaradi zmotne ali nepopolne ugotovitve dejanskega stanja (drugi odstavek 85. člena ZUS-1). Revizijsko sodišče izpodbijano sodbo preizkusi samo v tistem delu, v katerem se izpodbija z revizijo, in v mejah razlogov, ki so v njej navedeni, pri čemer po uradni dolžnosti pazi na pravilno uporabo materialnega prava (86. člen ZUS-1). V tem obsegu je bil izveden sodni preizkus utemeljenosti revizije v obravnavani zadevi.
8. Iz dejanskega stanja te zadeve, ugotovljenega v upravnem postopku in povzetega v izpodbijani odločbi, na katerega je revizijsko sodišče vezano (drugi odstavek 85. člena ZUS-1), med drugim izhaja, da je prvostopni upravni organ pri pravnemu predniku revidenta opravil davčni nadzor obračunavanja in plačevanja davčnega odtegljaja od dividend iz naslova pripisa dobička kapitalskim deležem družbenikov za leti 2006 in 2007. Ugotovil je, da je navedena družba v letih 2006 in 2007 v izkazu poslovnega izida izkazala čisti dobiček in da je revident zavezanec za obračun in plačilo davčnega odtegljaja za dividende iz naslova



pripisanega dobička kapitalskim deležem družbenikov ter bi kot plačnik davka moral izračunati, odtegniti in plačati dohodnino kot davčni odtegljaj po 20 % stopnji od ustvarjenega čistega dobička za določena davčna leta, saj se na podlagi tretjega odstavka 90. člena ZDoh-2 kot dividende obdavčuje tudi pripis dobička kapitalskemu deležu. Ob tem je sprejel stališče, da se dobiček, ki ga ustvari družba z neomejeno odgovornostjo, kapitalskim deležem družbenikov pripiše avtomatično na podlagi zakona (94. člen ZGD-1), ko je potrjeno oziroma sprejeto letno poročilo. S tem dnem nastane davčna obveznost, davek pa se izračuna in plača od dosežene dividende (91. člen ZDoh-2) po stopnji 20 % in se šteje kot dokončen davek (132. člen ZDoh-2). Izračun dohodnine od dividend se opravi na podlagi davčnega obračuna z davčnim odtegljajem, zanj pa je zavezana oseba, ki izplačuje dohodke, obdavčljive po ZDoh-2, v obravnavanem primeru prednica revidenta, odvetniška družba, kot izplačevalka.

9. ZDoh-2, ki je veljal v času odločanja sodišča prve stopnje, je v tretjem odstavku 90. člena določal, da se kot dividenda po tem poglavju obdavčuje vsaka razdelitev dohodka imetniku deleža iz premoženja plačnika oziroma povezane osebe (po tem zakonu ali zakonu, ki ureja davek od dohodkov pravnih oseb) plačnika na podlagi njegovega lastniškega deleža v plačniku, ki ne predstavlja zmanjšanja njegovega lastniškega deleža, vključno z razdelitvijo v obliki delnic ali zamenljivih obveznic ter pripisom dobička kapitalskemu deležu družbenika. Ustavno sodišče Republike Slovenije (v nadaljevanju Ustavno sodišče) je z odločbo U-I-175/11-12 z dne 10. 4. 2014 navedeno določbo tretjega odstavka 90. člena ZDoh-2 razveljavilo v delu, ki je določal, da je razdelitev dobička tudi „pripis dobička kapitalskemu deležu družbenika“. Ugotovilo je namreč, da za različno določanje trenutka obdavčitve dohodka, ki bi pri osebnih družbah obdavčeval že pripis in ne šele izplačila dohodka, kot je to določeno pri kapitalskih družbah, ni razumnega razloga, ki bi izhajal iz narave stvari, in je zato v neskladju z načelom enakosti pred zakonom in tako drugim odstavkom 14. člena Ustave Republike Slovenije (v nadaljevanju URS). Ob tem je implicitno sprejelo stališče, da je določba drugega odstavka 94. člena ZGD-1, ki določa, da se dobiček, ki se na koncu vsakega poslovnega leta na temelju letnih računovodskih izkazov ugotovi, pripiše kapitalskemu deležu družbenika, dispozitivna in družbeniki lahko dogovorijo tudi drugačno razpolaganje z dobičkom. Poleg tega je Ustavno sodišče v povezavi z razveljavljeno določbo tretjega odstavka 90. člena ZDoh-2 po koneksiteti razveljavilo 9. točko 95. člena in šesti odstavek 98. člena ZDoh-2. Ker v svoji odločbi (št. U-I-175/11-12 z dne 10. 4. 2014) Ustavno sodišče ni navedlo, kdaj je začela razveljavitev učinkovati, se šteje, da je začela učinkovati dan po objavi, to je dne 26. 4. 2014 (43. člen Zakona o Ustavnem sodišču; v nadaljevanju ZUstS).
10. V obravnavani zadevi je sodišče prve stopnje o tožbi v upravnem sporu odločilo dne 29. 10. 2013. S tem dnem je bilo v zadevi pravnomočno odločeno, saj navedene sodbe sodišča prve stopnje v upravnem sporu ni mogoče izpodbijati s



pritožbo. Tega dne je bil ta postopek pravnomočno končan, vendar pa je revident proti pravnomočni sodbi pravočasno vložil revizijo.

11. URS v 158. členu določa, da je pravna razmerja, urejena s pravnomočno odločbo državnega organa, mogoče odpraviti, razveljaviti ali spremeniti le v primerih in po postopku, določenih z zakonom. ZUS-1 pa določa, da je zoper pravnomočno sodbo mogoče vložiti izredno pravno sredstvo revizijo, s katero je mogoče poseči v pravnomočno končani upravni spor (prvi odstavek 83. člena ZUS-1).
12. Zakon ali del zakona, ki ga je Ustavno sodišče razveljavilo, se ne uporablja za razmerja, nastala pred dnem, ko je razveljavitev začela učinkovati, če do tega dne o njih ni bilo pravnomočno odločeno (44. člen ZUstS). Po nasprotnem razlogovanju bi to lahko pomenilo, da se protiustavni in razveljavljeni zakon (ali njegov del) uporablja v vseh primerih, ko je bilo v času uveljavitve odločitve Ustavnega sodišča o spornem razmerju že pravnomočno odločeno. Takšna razlaga zakona ni v skladu z Ustavo, saj bi Vrhovnemu sodišču v postopku z izrednimi pravnimi sredstvi nalagala, naj odloči v nasprotju z Ustavo.<sup>1</sup>
13. Odločanje v postopkih o izrednih pravnih sredstvih, s katerimi se lahko poseže v pravnomočnost po zakonu, za katerega je Ustavno sodišče ugotovilo, da je protiustaven in ga razveljavilo, bi Vrhovno sodišče naravnost sililo, naj krši človekove pravice. Sililo bi ga k ravnanju, ki ga Ustavno sodišče sankcionira. Ustavno sodišče namreč v postopkih ustavnih pritožb (na podlagi katerih se obravnavajo le razmerja, o katerih je že pravnomočno odločeno) ne uporablja razveljavljenega zakona; pravnomočne sodne odločbe, ki se opirajo na tak zakon, pa razveljavlja (tako na primer Up-174/05 z dne 14. 12. 2006).
14. Navedeno zakonsko določbo je zato treba razumeti tako, da (praviloma, če ni s posebnim zakonom določeno drugače) razveljavitev zakona oziroma njegovega dela ne predstavlja samostojne podlage za vložitev pravnega sredstva, s katerim bi bilo mogoče poseči v razmerja, o katerih je bilo (na podlagi takšnega zakona) že pravnomočno odločeno. Zato pa v zvezi z že vloženo revizijo v upravnem sporu predstavlja pravno podlago za poseg v pravnomočno sodbo sodišča prve stopnje. Revizija (kot izredno pravno sredstvo, ki posega v pravnomočno končane postopke v upravnih sporih) je bila namreč vložena pravočasno in o njej do začetka učinkovanja delne razveljavitve zakona (ZDoh-2) še ni bilo odločeno.
15. Ker so izpodbijana sodba sodišča prve stopnje in odločitvi organov prve in druge stopnje temeljili na razveljavljenem delu določbe 90. člena ZDoh-2, ki je obdavnica pripis dobička kapitalskemu deležu družbenika, je Vrhovno sodišče

---

<sup>1</sup>Takšno stališče je Vrhovno sodišče že sprejelo v dosednji praksi (npr. X Ips 478/2011 z dne 28. 6. 2012 in III Ips 74/2005-7 z dne 9. 1. 2007). Temu stališču pa pritrjuje tudi teorija npr. Testen F. v *Izkušnje Vrhovnega sodišča v zvezi z vprašanjem ustavnosti in zakonitosti* (Pravosodni bilten, št. 4/2009, str. 20) in Nerad S. *Učinkovanje ratione temporis razveljavitvenih odločb Ustavnega sodišča* (Zbornik znanstvenih razprav PF, 2004, str. 323).



reviziji ugodilo in izpodbijano sodbo spremenilo, tako da je tožbi ugodilo in odpravilo upravni odločbi prve in druge stopnje. Z uporabo razveljavljenega dela ZDoh-2 bi bila namreč, v primeru morebitne zavrnitve revizije, kršena revidentova ustavna pravica do enakosti pred zakonom.

16. Glede na to, da so prvostopenjsko sodišče in oba upravna organa v tem primeru svojo odločitev oprli na razveljavljeni del ZDoh-2, je bilo dejansko stanje napačno ugotovljeno, saj je upravni organ prve stopnje ugotavljal le višino čistega dobička, kot izhaja iz izkaza poslovnega izida, in ga avtomatično štel za pripisanega in razdeljenega, ne pa tudi drugih pravno relevantnih dejstev za obdavčitev družbenikov družb z neomejeno odgovornostjo. Zato je bilo treba izpodbijano sodbo spremeniti, upravni odločbi pa odpraviti in zadevo vrniti prvostopenjskemu davčnemu organu v ponoven postopek. V ponovnem postopku pa bo treba ugotoviti pravno relevantne okoliščine (kot izhajajo tudi iz 25. točke odločbe Ustavnega sodišča U-I-175/11-12), in pri tem izhajati iz tega, da je določba drugega odstavka 94. člena ZGD-1 dispozitivne narave. Zato bo treba med drugim ugotoviti, ali so družbeniki družbe z neomejeno odgovornostjo sprejeli avtonomno odločitev o razpolaganju z dobičkom (družbena pogodba oziroma sklep družbenikov), zaradi česar bo dobiček osebne družbe ostal nerazporejen in se bo obdavčil kot dividenda šele, ko bo družba dobiček razdelila družbenikom in bo prišlo do dejanskega izplačila dobička družbenikom, ali pa velja domneva pripisa dobička kapitalskemu deležu družbenikov iz 94. člena ZGD-1 in tako nastopi obdavčenje šele ob odsvojitvi (zmanjšanju) kapitala (dobiček iz kapitala) na podlagi 94. člena ZDoh-2.
17. Ker je bilo glede na navedeno razveljavitev zakona materialno pravo zmotno uporabljeno, je revizijsko sodišče na podlagi 94. člena ZUS-1 reviziji ugodilo in spremenilo izpodbijano sodbo tako, da je na podlagi 4. točke prvega odstavka 64. člena ZUS-1 ugodilo tožbi in odpravilo odločbi upravnih organov prve in druge stopnje ter zadevo vrnilo upravnemu organu prve stopnje v ponoven postopek. Ker je bilo treba izpodbijano sodbo spremeniti že iz navedenega razloga, Vrhovno sodišče ni presojalo drugih revizijskih ugovorov.

## **K II. točki izreka**

18. Ker je revident z revizijo uspel, Vrhovno sodišče pa je sodbo sodišča prve stopnje spremenilo tako, da se tožbi ugodi in se odpravita odločbi upravnih organov ter se zadeva vrne upravnemu organu prve stopnje v ponoven postopek, je Vrhovno sodišče odločilo tudi o stroških upravnega spora pred sodiščem prve stopnje in stroških revizijskega postopka. Na podlagi drugega odstavka 163. člena Zakona o pravdnem postopku (v nadaljevanju ZPP) mora stranka v zahtevi opredeljeno navesti stroške, za katere zahteva povračilo. Ker tega revident v tožbi ni storil, mu stroškov za tožbo ni mogoče priznati. Odločitev o stroških revizijskega postopka pa temelji na določbi prvega odstavka 154. člena ZPP v zvezi s prvim odstavkom 22. člena ZUS-1.



Odmerjeni so na podlagi drugega odstavka 25. člena Zakona o odvetniški tarifi (v nadaljevanju ZOdvT). Na podlagi tar. št. 3300 se revidentu prizna 282,00 EUR nagrade za postopek z revizijo in stroški po tar. št. 6002 v znesku 20,00 EUR, kar z 22 % DDV skupaj znaša 368,44 EUR. Tožena stranka je tako dolžna revidentu povrniti stroške postopka v višini 368,44 EUR v 15 dneh od vročitve te sodbe. Vračilo plačanih sodnih taks pa bo v skladu z določbo točke c. Opombe 6. 1. Taksne tarife izvršilo prvostopenjsko sodišče.

Ljubljana, 12. junij 2014

Predsednica senata:  
Martina Lippai l.r.



