

25 -11- 2016

I U 580/2016-7

UPRAVNO SODIŠČE  
REPUBLIKE SLOVENIJE

## SODBA

### V IMENU LJUDSTVA

Upravno sodišče Republike Slovenije je v senatu, ki so ga sestavljale višje sodnice Bojana Prezelj Trampuž kot predsednica ter Adriana Hribar Milič in mag. Slavica Ivanović Koca kot članici,

ob sodelovanju pravosodne svétnice Mojce Jerman kot zapisnikarice,

v upravnem sporu tožeče stranke:

Ljubljana, ki ga zastopa

REPUBLIKA SLOVENIJA, ki jo zastopa Ministrstvo za finance, Vojkova 57,  
Ljubljana,

, zoper toženo stranko:

zaradi priglasitve davčne obravnave ob prenehanju opravljanja dejavnosti in nadaljevanja po drugi osebi,

o tožbi zoper odločbo Davčnega urada Ljubljana 4212-5761/2014-2-08-143-11 z dne 18. 7. 2014, v zvezi z odločbo Ministrstva za finance DT-499-04-26/2014-2 z dne 11. 2. 2016,

na seji 25. oktobra 2016

### RAZSODILO:

- I. Tožbi se ugodi, odločba Davčnega urada Ljubljana 4212-5761/2014-2-08-143-11 z dne 18. 7. 2014 se odpravi in zadeva vrne temu organu v ponoven postopek.
- II. Tožena stranka je dolžna tožniku povrniti stroške postopka v znesku 347,70 EUR v roku 15 dni od vročitve te sodbe, od poteka tega roka dalje do plačila z zakonskimi zamudnimi obrestmi.

## OBRAZLOŽITEV

1. Z izpodbijano odločbo Davčni urad Ljubljana (v nadaljevanju: davčni urad) tožniku ni priznal posebne davčne obravnave, ki jo je priglasil 4. 6. 2014 zaradi prenehanja opravljanja dejavnosti in nadaljevanja po drugi osebi v skladu s prvim odstavkom 303. člena Zakona o davčnem postopku (v nadaljevanju ZDavP-2). Davčni urad je tudi odločil, da tožnik sam trpi svoje stroške, ki jih je imel zaradi davčnega postopka, davčnemu organu pa stroški postopka niso nastali. Kot podlago navaja prvi odstavek 303. člena ZDavP-2. Na podlagi 2. točke četrtega odstavka 51. člena Zakona o dohodnini (v nadaljevanju ZDoh-2) lahko zavezanec zahteva, da se za odtujitev oziroma pridobitev sredstev pri ugotavljanju davčne osnove ne šteje prenehanje opravljanja dejavnosti zavezanca, ki se izvede v skladu z določbami Zakona o gospodarskih družbah (v nadaljevanju ZGD-1) o statusnem preoblikovanju podjetja ter ob izpolnjevanju pogojev iz 2. točke četrtega odstavka 51. člena ZDoh-2. Na podlagi 46. člena ZDoh-2 se za dohodek iz dejavnosti šteje dohodek, dosežen z neodvisnim samostojnim opravljanjem dejavnosti, ne glede na namen in rezultat opravljanja dejavnosti. Opravljanje dejavnosti pomeni opravljanje vsake podjetniške, kmetijske ali gozdarske dejavnosti ali druge neodvisne samostojne dejavnosti, vključno z izkoriščanjem premoženja in premoženjskih pravic. Na podlagi 6. točke 3. člena ZGD-1, ki opredeljuje podjetnika kot fizično osebo, ki na trgu samostojno opravlja pridobitno dejavnost v okviru organiziranega podjetja, lahko na podlagi 1. točke 74. člena ZGD-1 podjetnik začne opravljati dejavnosti, ko je pri AJPES vpisan v Poslovni register Slovenije. Tožnik je opravljal poklicno dejavnost in je bil kot odvetnik vpisan v Register Odvetniške zbornice. Dejavnost ni opravljal kot samostojni podjetnik posameznik, temveč kot zasebnik. Statusno preoblikovanje podjetnika ureja ZGD-1 v 2. točki 579. člena ter v določbah 667. člena – 673. člena. Na podlagi zakonskih določb je posebna davčna obravnava dopustna le pri prenehanju opravljanja dejavnosti, ki se izvede v skladu z določili ZGD-1 o statusnem preoblikovanju podjetnika posameznika ter ob izpolnjevanju pogojev, navedenih v 2. točki četrtega odstavka 51. člena ZDoh-2. V danem primeru pa ni podanih pogojev za uveljavitev ugodnosti, ki izhajajo iz priglasitve posebne davčne obravnave, zato je davčni organ vlogo tožnika zavrnil.
2. Pritožbeni organ je pritožbo tožnika zavrnil. Podlaga za odločitev sta določbi prvega odstavka 303. člena ZDavP-2 in 51. člena ZDoh-2. Ugotovitev prvostopenjskega organa, da je tožnik opravljal poklicno dejavnost in je bil kot odvetnik vpisan v Register Odvetniške zbornice ter, da dejavnost ni opravljal kot samostojni podjetnik, temveč kot zasebnik, je pravilna. ZGD v I. poglavju VI. dela ureja statusno preoblikovanje gospodarskih družb. Na podlagi 2. točke 579. člena ZGD-1 se podjetnik lahko statusno preoblikuje v kapitalsko družbo. Določbe 667. člena do 673. člena VII. poglavja VI. dela ZGD-1 natančneje urejajo statusno preoblikovanje podjetnika. Na podlagi zakonskih določb je posebna davčna



obravnava dopustna le pri prenehanju opravljanja dejavnosti, ki se izvede v skladu z določili ZGD-1 o statusnem preoblikovanju podjetnika ter ob izpolnjevanju pogojev, navedenih v 2. točki četrtega odstavka 51. člena ZDoh-2. Zato po mnenju pritožbenega organa v danem primeru ni podanih pogojev za uveljavitev ugodnosti, ki izhajajo iz priglasitve posebne davčne obravnave. V določbi 51. člena ZDoh-2 je določena davčna obravnava ob prenehanju opravljanja dejavnosti zavezanca ter izjeme v primeru prenehanja opravljanja dejavnosti, ko se prenaša podjetje na drugo osebo (zagotovitev davčne nevtralne obravnave prenosa podjetja na drugo osebo). Splošno pravilo je, da se prenos sredstev ob prenehanju dejavnosti šteje za odtujitev sredstev, pri čemer nastane temu ustrezna davčna posledica, kajti v ekonomskem smislu pride do prehoda rezultata dejavnosti iz poslovne v privatno sfero, to je v gospodinjstvo. Določena pa je tudi izjema od splošnega pravila. Dovoljen je davčno nevtralen prenos podjetja ob izpolnjevanju določenih zakonsko predpisanih pogojev pri prenehanju opravljanja dejavnosti s prenosom podjetja na drugo fizično osebo ter pri prenehanju opravljanja dejavnosti, ki se izvede v skladu z določili ZGD-1 o statusnem preoblikovanju podjetnika. Zagotovitev davčno nevtralnega prenosa pomeni davčni ukrep oziroma ugodnost v obliki odloga davka. V tem primeru davčna obveznost ne nastane pri osebi, ki preneha opravljati dejavnost, temveč šele pri osebi, ki prevzame nadaljevanje opravljanja dejavnosti, ko odsvoji na ta račun pridobljena sredstva. Namen ukrepa je bil odstranitev vpliva, ki bi ga lahko imel davek na dohodek pri ravnanju posameznika oziroma pri odločitvah v zvezi s prenehanjem opravljanja dejavnosti. Namen je spodbuditi posameznika, da se odloči za prenos podjetja na druge subjekte ob prenehanju opravljanja dejavnosti. S tem se zagotavlja kontinuirano opravljanje dejavnosti ne glede na nosilca dejavnosti. S tem je bilo upoštevano tudi Priporočilo 94/390/EC o obdavčenju majhnih in srednjih podjetij. Nevtralna davčna obravnava v primeru prenehanja opravljanja dejavnosti je dopustna, če so izpolnjeni pogoji, določeni z 51. členom ZDoh-2. Pogoji pa so določeni tako, da je v čim večji meri dosežen namen ukrepa (spodbuditi nadaljevanje opravljanja dejavnosti). V skladu z 2. točko četrtega odstavka 51. člena ZDavP-2 se pod določenimi pogoji davčno nevtralno obravnava prenehanje opravljanja dejavnosti zavezanca, ki se izvede v skladu z določbami ZGD-1 o statusnem preoblikovanju podjetnika. Po navedeni določbi ZDoh-2 lahko ugodnost uveljavljajo samo tisti zavezanci, ki imajo položaj podjetnika po ZGD-1 in so pri statusnem preoblikovanju dolžni upoštevati določbe ZGD-1 oziroma zavezanci, ki sicer položaja podjetnika po ZGD-1 nimajo, vendar pa so dolžni v skladu s področno zakonodajo pri statusnem preoblikovanju upoštevati ZGD-1. Za te zavezance velja ZGD-1 v delu, ki ureja statusno preoblikovanje podjetnika. Z ZGD-1 pa je predpisan način, postopek in pravni učinki statusnega preoblikovanja ter odgovornost za nastale obveznosti pred preoblikovanjem.

3. S področnim zakonom, s katerim je urejeno opravljanje določenih posameznih

dejavnosti fizičnih oseb (na primer: Zakon o odvetništvu – v nadaljevanju ZOdv, Zakon o uresničevanju javnega interesa za kulturo, Zakon o zdravstveni dejavnosti) pa ni določen način, postopek in pravni učinki statusnega preoblikovanja teh fizičnih oseb ter odgovornost za nastale obveznosti pred preoblikovanjem, niti ni določeno, da se mora v teh primerih smiselno uporabljati ZGD-1. Ker statusno preoblikovanje drugih fizičnih oseb, ki opravljajo dejavnost, razen podjetnikov, s predpisi ni urejeno, je bilo ob sprejemanju ZDoh-2 sprejeto stališče, da se glede na naravo ugodnosti (odlog davka) ter z vidika zagotovitve učinkovitosti ukrepa ugodnost lahko omogoči samo zavezancem, za katere je statusno preoblikovanje ustrezno urejeno s predpisi. Izhajajoč iz navedenih področnih zakonov teh oseb ni mogoče obravnavati po ZGD-1. ZGD-1 kot temeljni statusni predpis velja za osebe, ki na trgu samostojno opravljajo pridobitno dejavnost, za ostale osebe, ki samostojno opravljajo pridobitno dejavnost pa izrecne izjeme v zakonu ni.

4. ZOdv nima določb o statusnem preoblikovanju odvetnika v odvetniško družbo. V 36. členu ZOdv je zgolj določeno, da se za ustanovitev in poslovanje odvetniške družbe uporabljajo predpisi o gospodarskih družbah, če s tem zakonom (ZOdv) ni drugače določeno. Napačno je razlogovanje tožnika, da se navedena določba smiselno nanaša tudi na statusno preoblikovanje odvetnika. ZDoh-2 je v 2. točki četrtega odstavka 51. člena jassen. Kot nevtralna davčna obravnava se v primeru prenehanja opravljanja dejavnosti šteje le prenehanje opravljanja dejavnosti zavezanca, ki se izvede v skladu z določbami ZGD-1 o statusnem preoblikovanju podjetnika. V konkretnem primeru pa ni šlo za statusno preoblikovanje podjetnika po ZGD-1. Po ZGD-1 se namreč statusno preoblikuje le podjetnik, ki je kot tak opredeljen v ZGD-1. Ker pa ni izpolnjena osnovna predpostavka statusnega preoblikovanja podjetnika po določbah ZGD-1, ugotavljanje izpolnjevanja nadaljnjih pogojev, ki so določeni v točkah 2 a), 2 b), 2 c) in 2 d) četrtega odstavka 51. člena ZDoh-2 za odločitev ni bila več pomembna. Prvostopenjski organ je svojo odločitev obrazložil. Tožnikovo vlogo je zavrnil, ker tožnik opravlja dejavnost kot odvetnik in je kot odvetnik tudi vpisan v Register Odvetniške zbornice. Po ZDoh-2 pa je posebna davčna olajšava dopustna le pri prenehanju opravljanja dejavnosti, ki se izvede v skladu z določili ZGD-1 o statusnem preoblikovanju podjetnika. Obrazložitev izpodbijane odločbe je jasna in jo je tudi možno preizkusiti.
5. Tožnik se z odločitvijo ne strinja in v tožbi navaja, da je 4. 6. 2014 vložil priglasitev na podlagi prvega odstavka 303. člena ZDavP-2. V tej vlogi je priglasil nevtralno davčno obravnavo ob prenehanju opravljanja dejavnosti in nadaljevanju po drugi osebi in navedel, da je priglasitev davčne obravnave pošilja ob prenehanju opravljanja dejavnosti odvetnika Mirka Silve Tischlerja in nadaljevanje te dejavnosti po drugi osebi, to je Odvetniški pisarni mag. dr. Mirko Silvo Tischler d.o.o. Priložene so bile vse zahtevane priloge. Zavezanec Mirko



Silvo Tischler, odvetnik, se je preoblikoval v d.o.o., Odvetniška pisarna mag. dr. Mirko Silvo Tischler, d.o.o. Tožnik vloga tožbo iz vseh razlogov iz 27. člena Zakona o upravnem sporu (v nadaljevanju: ZUS-1). Bistvena kršitev pravil postopka je podana, ker izpodbijana odločba ni obrazložena in je tudi ni mogoče preizkusiti. Davčni organ se ni opredelil, katerega izmed pogojev, ki jih zakonodaja predpisuje, tožnik, ki uveljavlja ugodnost nevtralne davčne obravnave, ne izpolnjuje. Obrazložitev ne zadošča pravnemu standardu obrazložitve, kot jo določa 210. člen Zakona o splošnem upravnem postopku (v nadaljevanju ZUP). Iz objavljenega stališča Davčne uprave RS (v nadaljevanju DURS) iz leta 2008 in Ministrstva za finance (v nadaljevanju MF) iz leta 2009 izhaja, da lahko ugodnost davčno nevtralne obravnave uveljavljajo le zavezanci, ki imajo položaj podjetnika po ZGD-1 oziroma zavezanci, ki položaja podjetnika po ZGD-1 sicer nimajo, vendar morajo v skladu s področno zakonodajo pri statusnem preoblikovanju upoštevati določbe ZGD-1. Ker pa statusno preoblikovanje odvetnikov ni urejeno s področnimi predpisi, niti ni predvidena smiselna uporaba ZGD-1, davčno nevtralna obravnava za odvetnike ne preide v poštev. Takšno stališče pa je po mnenju tožnika pravno povsem zgrešeno. Iz obrazložitve odločbe pritožbenega organa izhaja, da je zgoraj opisanemu stališču pritrnil, kar pa ni razvidno iz obrazložitve izpodbijane odločbe organa prve stopnje. Napačna je predpostavka finančnih organov, da zakonsko ni urejeno oziroma dovoljeno, da bi odvetnik lahko prenesel dejavnost na odvetniško družbo (d.o.o.). Tožnik je s pogodbo, ki jo je sklenil (predložena sklenjena pogodba o prenosu podjetja v notarski obliki, ki jo je tožnik sklenil v skladu s 673. členom ZGD-1) in z vpisom v AJPES oziroma izbrisom iz AJPES dokazal, da se je preoblikoval v skladu z določbami ZGD-1, ki veljajo za podjetnika. Preoblikoval pa se je ravno na način, za katerega toženka in upravni organ prve stopnje zatrjujeta, da zakonsko ni predviden. Tožnik dokazuje, da je sporno preoblikovanje izrecno predvideno tudi s področno zakonodajo, to je ZOdv, ki izrecno napotuje na uporabo določb ZGD-1. Določba 36. člena ZOdv v zvezi z ustanovitvijo in poslovanjem odvetniške družbe izrecno napotuje na uporabo določb ZGD-1. Tako je v zadevi mogoče zaključiti, da gre za zavezanca, ki nima položaja podjetnika po ZGD-1, mora pa v skladu s področno zakonodajo (ZOdv) pri statusnem preoblikovanju upoštevati določbe ZGD-1. Tudi iz pojasnila MF z dne 4. 5. 2009 vsebinsko izhaja, da pride davčno nevtralna obravnava v poštev tudi za odvetnike zasebnike.

6. Tožnik v tožbi ugovarja, da je bilo v zadevi zmotno ugotovljeno dejansko stanje, napačno pa je bilo tudi uporabljeno materialno pravo. Finančni organ na podlagi četrtega odstavka 51. člena ZDoh-2 napačno zaključuje, da ta velja samo za podjetnika. Posledično davčni organ tudi ni ugotavljal ali so v zadevi izpolnjeni ostali pogoji, ki jih ZDoh-2 predvideva za davčno nevtralno obravnavo. Gre za izpolnjevanje pogojev, ki so navedeni v točkah 2 a) do d) 2. četrtega odstavka 51. člena ZDoh-2. Davčna organa nista ugotavljala ali kljub temu, da odvetnik

zasebnik nima statusa podjetnika po ZGD-1, ne pride v poštev druga možnost, ki jo izrecno v pojasnilu z dne 4. 5. 2009 priznava MF, to je, da gre v danem primeru za zavezanca, ki sicer nima položaja podjetnika po ZGD-1, vendar mora v skladu s področno zakonodajo pri statusnem preoblikovanju upoštevati določbe ZGD-1. Napačna je tudi navedba, da se je tožnik preoblikoval v družbo z neomejeno odgovornostjo (d.n.o.), saj se je tožnik dejansko preoblikoval v družbo z omejeno odgovornostjo (d.o.o.). Izpodbijana odločba je tudi sama s seboj v nasprotju in je ni možno preizkusiti. Podana je absolutna bistvena kršitev določb postopka.

7. Davčni organ je napačno uporabil materialno pravo. Določba 2. točke četrtega odstavka 51. člena ZDoh-2 predvideva, da lahko zavezanec zahteva, da se za odtujitev sredstev pri ugotavljanju davčne osnove ne šteje prenehanje opravljanja dejavnosti zavezanca, ki se izvede v skladu z določbami ZGD-1 o statusnem preoblikovanju podjetnika in so izpolnjeni pogoji, ki jih ZDoh-2 nato določa v točkah 2 a), 2 b), 2 c) in 2 d) četrtega odstavka 51. člena ZDoh-2. Gre za določbo, ki je bistvena za pravilno rešitev spora. Sporno je namreč njeno tolmačenje. Napačno je tolmačenje davčnih organov, da navedena določba ZDoh-2 velja zgolj za podjetnika. Tega zakonska dikcija nikjer ne določa. Zahteva le, da se preoblikovanje izvede v skladu z določbami ZGD-1 o statusnem preoblikovanju podjetnika. Tožena stranka gre sicer v interpretaciji malo dalje kot prvostopenjski organ in prizna, da pride določba lahko v poštev tudi za zavezanca, ki statusa podjetnika nimajo in jih področna zakonodaja zavezuje k spoštovanju določb ZGD-1 o statusnem preoblikovanju podjetnika. Tožnik meni, da je zadostil vsem zakonskim pogojem iz 2. točke četrtega odstavka 51. člena ZDoh-2, saj je preoblikovanje izpeljal na temelju pogodbe o prenosu podjetja, ki jo je sklenil 28. 5. 2014 v notarskem zapisu, v skladu s 673. členom ZGD-1 in jo je v postopku tudi predložil. Navedeno med strankama ni sporno. Davčna organa sta spregledala, da 36. člen ZOdv, ki je del področne zakonodaje, izrecno napotuje na uporabo ZGD-1 glede poslovanja in ustanavljanja odvetniških družb. Logično je, da ZOdv ne ureja statusnega preoblikovanja odvetnikov zasebnikov v odvetniško družbo, saj s tem v zvezi obstaja *lex specialis*, to pa je ZGD-1. Določba 36. člena ZOdv napotuje na uporabo določb ZGD-1. Področna zakonodaja torej ureja statusno preoblikovanje odvetnikov zasebnikov, saj glede poslovanja in ustanavljanja odvetniških družb napotuje na ZGD-1. Tako je šlo tudi v danem primeru za statusno preoblikovanje, ki je bilo izvedeno v skladu z določbami ZGD-1 o statusnem preoblikovanju podjetnikov in je tako pogoj iz 2. točke četrtega odstavka 51. člena ZDoh-2 v celoti izpolnjen. Tožnik ugovarja, da je bilo kršeno načelo enakosti oziroma načelo enakega varstva pravic iz 22. člena Ustave RS. Ni logično, zakaj bi bilo statusno preoblikovanje odvetnika zasebnika, ki se izvede v skladu z določbami ZGD-1, obravnavano na drugačen način, kot statusno preoblikovanje podjetnika. Oboje je bilo izvedeno v skladu z določbami ZGD-1 o statusnem preoblikovanju podjetnika, kar je tudi zakonski pogoj iz sporne 2. točke



četrtega odstavka 51. člena ZDoh-2. Sodna praksa o temu vprašanju še ne obstaja. Sodišču predlaga, da tožbi ugodi in izpodbijano odločbo odpravi ter tožniku tudi prizna posebno davčno obravnavo oziroma podrejeno, da tožbi ugodi, izpodbijano odločbo odpravi ter zadevo vrne istemu organu v ponoven postopek. V vsakem primeru pa naj toženi stranki naloži, da je dolžna tožniku povrniti stroške postopka, v primeru zamude, z zakonskimi zamudnimi obrestmi.

8. Toženka v odgovoru na tožbo navaja, da vztraja pri razlogih iz obrazložitev obeh upravnih odločb. Do tožnikovih ugovorov se je že opredelila, saj v tožbi zgolj ponavlja svoje pritožbene navedbe. Sodišču predlaga, da tožbo kot neutemeljeno zavrne.
9. Tožba je utemeljena.
10. Med strankama je v danem primeru sporno ali toženka tožniku pravilno in zakonito ni priznala nevtralne davčne obravnave statusnega preoblikovanja podjetnika, ki se je preoblikoval v gospodarsko družbo v skladu z določbo 2. točke četrtega odstavka 51. člena ZDoh-2. Med strankama ni sporno, da je tožnik svoje statusno preoblikovanje in sicer: statusno preoblikovanje odvetnika, ki je na trgu samostojno opravljal poklicno dejavnost (podjetniško dejavnost) v gospodarsko družbo (v d.o.o.) prijavil davčnemu organu v skladu z določbo 303. člena ZDavP-2, v zakonsko določenem roku, na ustreznem obrazcu in vlogi predložil tudi vsa ustrezna dokazila. Na podlagi prvega odstavka 303. člena ZDavP-2 mora oseba, ki želi v skladu z zakonom, ki ureja dohodnino, pri ugotavljanju davčne osnove uveljavljati davčno obravnavo, ki se lahko upošteva pri prenehanju opravljanja dejavnosti, če dejavnost nadaljuje druga oseba, ali pri statusnem preoblikovanju podjetnika, in so izpolnjeni pogoji, določeni z zakonom, ki ureja dohodnino, mora takšno davčno obravnavo prijaviti davčnemu organu. Med strankama je v danem primeru sporno tolmačenje določbe 2. točke četrtega odstavka 51. člena ZDoh-2 in sicer davčno nevtralna obravnavo materialnega statusnega preoblikovanja fizične osebe, ki opravlja dejavnost (odvetniško dejavnost) v kapitalno družbo.
11. Predmetni 51. člen ZDoh-1 ima naslov: „prenehanje opravljanja dejavnosti“. V prvem odstavku 51. člena ZDoh-2 je vsebovana splošna določba in sicer: “Kot odtujitev sredstev, razen denarnih sredstev, se pri ugotavljanju davčne osnove po tem poglavju šteje tudi prenehanje opravljanja dejavnosti. Ne glede na prejšnji stavek, se pri ugotavljanju davčne osnove pri prenehanju opravljanja dejavnosti za odtujitev ne šteje prenos nepremičnin in opreme iz podjetja zavezanca v njegovo gospodinjstvo, ki jih je zavezanec prenesel iz gospodinjstva v svoje podjetje ob začetku opravljanja dejavnosti ali po začetku opravljanja dejavnosti, če so bile te nepremičnine on oprema zgrajene ali pridobljene pred začetkom opravljanja dejavnosti.” Citirana določba pa vsebuje tudi izjeme od predhodno navedenega

splošnega pravila, ki so navedene v četrtem odstavku 51. člena ZDoh-2. V točki 2 četrtega odstavka 51. člena ZDoh-2 je določeno: „Ne glede na prvi do tretji odstavek tega člena, zavezanec lahko zahteva, da se za odtujitev oziroma pridobitev sredstev pri ugotavljanju davčne osnove ne šteje: 2. prenehanje opravljanja dejavnosti zavezanca, ki se izvede v skladu z določbami Zakona o gospodarskih družbah o statusnem preoblikovanju podjetnika, in so izpolnjeni naslednji pogoji: a) nova pravna oseba oziroma prevzemna oseba je rezident, b) nova pravna oseba oziroma prevzemna oseba mora ovrednotiti prevzeta sredstva in obveznosti, amortizirati prevzeta sredstva in izračunavati dobičke in izgube v zvezi s prejetimi sredstvi in obveznostmi z upoštevanjem vrednosti na zadnji dan obdobja, za katero se izračunava akontacija dohodnine od dohodka iz dejavnosti pri statusnem preoblikovanju podjetnika, po kateri se bi izhajalo pri izračunu davčne osnove pri zavezancu, ki bo prenehal z opravljanjem dejavnosti, oziroma na način, kot če do prenehanja opravljanja dejavnosti ne bi prišlo, c) nova pravna oseba oziroma prevzemna pravna oseba prevzame rezervacije, ki jih je oblikoval zavezanec, ki bo prenehal z opravljanjem dejavnosti, ki se lahko pripišejo podjetju oziroma delu podjetja, ki se prenaša, in pogoje v zvezi s temi rezervacijami, kot bi veljali za zavezanca, ki bo prenehal z opravljanjem dejavnosti, kot če do prenehanja opravljanja dejavnosti ne bi prišlo, d) fizična oseba se zaveže, da bo svoj delež v pravni osebi, pridobljen s statusnim preoblikovanjem, obdržala najmanj 36 mesecev in ga nominalno ne bo zmanjšala.“

12. ZOdv omogoča opravljanje odvetniškega poklica individualno (kot zasebnika) ali v obliki odvetniške družbe. Slednja se lahko organizira kot civilna odvetniška družba ali kot kapitalska gospodarska družba (kot d.o.o. ali d.n.o.). Na podlagi 36. člena ZOdv se za ustanovitev in poslovanje odvetniške družbe uporabljajo predpisi o gospodarskih družbah če s tem zakonom ni drugače določeno, (ZGD-1). Takšna odvetniška družba ni posebna pravno organizacijska oblika, saj obe navedeni pravnoorganizacijski obliki ureja ZGD-1. Navedeni predpis ureja njihovo ustanovitev, statusne spremembe, upravljanje, odgovornost družbenikov itd. ZOdv, kot *lex specialis* pa v posameznih določbah ureja le nekatera posebna korporacijska pravila, glede na specifično dejavnost odvetništva (37. člen, 39. člen in 40. člen). Sporno vprašanje pa je ali se lahko odvetnik, ki kot zasebnik na trgu opravlja odvetniško dejavnost kot samostojno poklicno dejavnost, individualno (v okviru organizirane dejavnosti) po veljavni zakonodaji materialno statusno preoblikuje v odvetniško družbo (d.o.o.), če se lahko, na kakšen način in ali se mu lahko prizna davčna ugodnost v obliki davčne nevtralnosti (2. točka četrtega odstavka 51. člena ZDoh-2). Po presoji sodišča se glede na veljavne zakonske določbe ZOdv in ZGD-1 odvetnik, ki opravlja odvetniško dejavnost kot samostojno poklicno dejavnost kot zasebnik, lahko statusno preoblikuje v odvetniško družbo, v d.o.o., kot je to storil tožnik v danem primeru. Iz besedila 2. točke četrtega odstavka 51. člena ZDoh-2 pa izhaja, da zavezanec, ne glede na prvi



do tretji odstavka tega člena, lahko zahteva, da se za odtujitev oziroma pridobitev sredstev pri ugotavljanju davčne osnove ne šteje: 2. prenehanje opravljanja dejavnosti zavezanca, ki se izvede v skladu z določbami Zakona o gospodarskih družbah o statusnem preoblikovanju podjetnika, in so izpolnjeni pogoji, ki jih določa. To določbo pa je potrebno razlagati širše. ZDoh-2 opredeljuje dohodek iz dejavnosti in ureja njegovo obdavčitev in velja za vse fizične osebe, ki dosega dohodke iz tega naslova. Ob upoštevanju ustavno skladne razlage (upoštevaje načelo enakosti pred zakonom) 2. točke četrtega odstavka 51. člena ZDoh-2 pa je po presoji sodišča potrebno priznati davčno nevtralnno obravnavo poleg samostojnim podjetnikom posameznikom (s.p.), ob izpolnjevanju ostalih zakonsko določenih pogojev (iz 303. člena ZDavP-2 in 51. člena ZDoh-2), tudi fizičnim osebam, ki opravljajo dejavnost kot poklicno dejavnost, ki se statusno preoblikujejo v skladu z določbami zakona, ki ureja gospodarske družbe. To pa po presoji sodišča velja tudi v predmetni zadevi za odvetnika, ki opravlja odvetniško dejavnost kot samostojno poklicno dejavnost in se preoblikuje v gospodarsko družbo (v danem primeru v d.o.o.) v skladu z ZOdv (36. člen ZOdv) in pri tem upošteva določbe o statusnem preoblikovanju podjetnika iz zakona, ki ureja gospodarske družbe (ZGD-1). Nevtralnno davčno obravnavo je potrebno glede na zakonsko dikcijo 2. točke četrtega odstavka 51. člena ZDoh-2 priznati tudi fizičnim osebam, ki samostojno kot poklic opravljajo dejavnost in se statusno preoblikujejo na podlagi svoje področne zakonodaje, ob smiselni uporabi določb, ki urejajo statusno preoblikovanje v gospodarsko družbo (torej ZGD-1). Kot je pravilno ugovarjal tožnik, ZOdv ne ureja statusnega preoblikovanja odvetnikov zasebnikov v odvetniško družbo, saj s tem v zvezi obstaja *lex specialis*, to pa je ZGD-1. Določba 36. člena ZOdv pa napotuje na uporabo določb ZGD-1. Navedeno določbo ZOdv pa je potrebno uporabiti širše in sicer napotuje na uporabo zakona o gospodarskih družbah glede statusnega preoblikovanja in ne le glede ustanovitve in poslovanja odvetniške družbe. Ne glede na to, da se odvetnik - zasebnik, ki opravlja odvetniško dejavnost ne šteje za podjetnika v smislu določb ZGD-1, ki se nanašajo na statusno preoblikovanje podjetnika. Iz primerjave statusa obeh subjektov izhaja, da imata obe pravnoorganizacijski obliki enake značilnosti: gre za fizično osebo, ki na trgu opravlja pridobitno dejavnost (izključno, trajno, neodvisno) oziroma svoj poklic, oba sta del osebnega premoženja preoblikovala v poslovno premoženje (podjetje), ki je namenjeno pridobivanju dohodkov, oba za pričetek poslovanja ne potrebuje zakonsko predpisanega minimalnega kapitala, oba odgovarjata za svoje obveznosti neomejeno, v obeh primerih ne gre za pravno osebo, oba poslujeta preko transakcijskih računov, ki je ločen od zasebnega računa fizične osebe, nastopata na trgu s firmo in navedbo sedeža. Po presoji sodišča ni podanih razlogov, da se pravil, ki v ZGD-1 urejajo statusno preoblikovanje podjetnika, ne bi moglo smiselno uporabiti za statusno preoblikovanje odvetnika zasebnika v odvetniško d.o.o. Prenos podjetja na novo kapitalsko družbo pa je po 1. alineji prvega

odstavka 667. člena ZGD-1 način ustanovitve nove kapitalske družbe, tako da se odvetnik zasebnik, ob smiselni uporabi določb 667. člena do 671. člena ZGD-2 v povezavi s 36. členom ZOdv, statusno preoblikuje na način, da svoja poslovna sredstva (podjetje) prenese na novo odvetniško d.o.o., ki se ustanovi zaradi prenosa. Posebnost te družbe pa je le v tem, da glede na specifično naravo odvetniške dejavnosti zanjo veljajo tudi posebna pravila, ki jih določa ZOdv. Področna zakonodaja torej ureja statusno preoblikovanje odvetnikov zasebnikov, saj glede poslovanja in ustanavljanja odvetniških družb napotuje na ZGD-1. Statusno preoblikovanje družb pa ureja ZGD-1 v 2. točki 579. člena ter v določbah 667. člena do 673. člena. Na podlagi zakonskih določb je posebna davčna obravnava dopustna pri prenehanju opravljanja dejavnosti, ki se izvede v skladu z določili ZGD-1 o statusnem preoblikovanju podjetnika posameznika ter ob izpolnjevanju pogojev, navedenih v 2. točki četrtega odstavka 51. člena ZDoh-2.

13. Kot je to pravilno navedla že toženka, načelo enakosti pred zakonom zakonodajalca zavezuje, da enaka oziroma podobna razmerja ureja enako. Pri določanju primerov, v katerih se lahko uveljavlja davčno nevtralno prenehanje dejavnosti je zakonodajalec izhajal iz namena davčne spodbude. Ta pa je spodbuditi prenos dejavnosti na drugo osebo oziroma nadaljevanje opravljanja dejavnosti po drugi osebi ter hkrati zagotoviti učinkovitost ukrepa tudi preko transparentnih prenosov. Navedeno je bilo mogoče doseči le, če se je prenehanje dejavnosti vezalo na hkratni prenos podjetja na drugo fizično osebo, ki bo nadaljevala z dejavnostjo oziroma, če se je prenehanje dejavnosti vezalo na statusno preoblikovanje zavezanca, ki se izvede v skladu z določbami ZGD-1 o statusnem preoblikovanju podjetnika. Pri tem je potrebno upoštevati ustavno skladno razlago določbe 2. točke četrtega odstavka 51. člena ZDoh-2, ki zagotavlja subjektom enakost pred zakonom. Ena od metod razlage je tudi namenska razlaga. Namen zakonodajalca izhaja iz obrazložitve določbe 51. člena Predloga Zakona o dohodnini - ZDoh-2 (Poročevalec DZ, št. 118/2006). Iz razlogov, navedenih za rešitve, ki so bile vnesene v določbo 51. člena ZDoh-2, izhaja namen zakonodajalca, da bo zavezanec (brez razlikovanja glede na statusno obliko) lahko zahteval, da se odtujitev oz. pridobitev sredstev in obveznosti obravnava davčno nevtralno, in sicer na način, kot da do prenosa na drugo osebo ne bi prišlo. V prvem odstavku 51. člena Predloga ZDoh-1 je določeno splošno pravilo, da se za odtujitev sredstev in obveznosti šteje tudi prenehanje opravljanja dejavnosti. V ta okvir se štejejo vsa prenehanja, ne glede na vzrok prenehanja in ne glede na to ali prenehanje temelji na volji podjetnika (upokojitev, drugi razlogi) ali ne (smrt, stečaj, prepoved opravljanja dejavnosti) ter ne glede na to ali se dejavnost nadaljuje prek druge osebe ali ne. Nadalje je določena izjema od tega pravila. S četrtrim odstavkom 51. člena Predloga ZDoh-2 se določa možnost drugačne obravnave, kot je določena v prejšnjih odstavkih. Zavezanec bo lahko zahteval, da se odtujitev oziroma pridobitev sredstev in obveznosti obravnava



davčno nevtralno, in sicer na način, kot da do prenosa na drugo osebo ne bi prišlo. Takšno davčno obravnavo bo zavezanec lahko uveljavljal, če jo bo priglasil pri davčnemu organu in bodo ob tem izpolnjeni predpisani pogoji. Namen takšne obravnave je nevtralna davčna obravnava prenosa opravljanja dejavnosti oziroma podjetja na druge osebe in s tem spodbujanje oziroma ohranjanje nadaljevanja dejavnosti in delovnih mest. Navedena posebna obravnava bo dopustna ob izpolnjevanju določenih pogojev in sicer: pri 1. prenehanju opravljanja dejavnosti s prenosom podjetja na drugo fizično osebo (novi zasebnik) ter 2. prenehanju opravljanja dejavnosti, ki se izvede v skladu z določili zakona o gospodarskih družbah o statusnem preoblikovanju podjetij. Ena od metod razlage pa je tudi jezikovna razlaga. Izraz „zavezanec“, ki ga uporablja zakonodajalec v določbi 51. člena ZDoh-2 pa pomeni vse davčne zavezance za dohodnino, saj gre za določbo, ki ureja dohodnino. Za plačilo dohodnine pa so zavezane vse fizične osebe (4. člen ZDoh-2), tako podjetniki, kot tudi odvetniki - zasebniki.

14. Glede na predhodno povedano je po presoji sodišča ob upoštevanju veljavne davčne zakonodaje (ZDoh-2 in ZDavP-2) in zakonodaje, ki ureja statusno preoblikovanje gospodarskih subjektov (ZGD-1) davčno ugodnost v obliki davčne nevtralnosti potrebno priznati tistim odvetnikom - zasebnikom, ki izpolnjujejo za takšno obravnavo zakonsko predpisane pogoje iz 303. člena ZDavP-2 in pogoje iz točk 2 a) do 2 d) četrtega odstavka 51. člena ZDoh-2 in ki so se statusno preoblikovali (ob smiselni uporabi določb ZGD-1 glede statusnega preoblikovanja podjetnika v povezavi z določbami ZOdv) s prenosom poslovnega premoženja (podjetja) na novo odvetniško družbo (d.o.o.). Smiselno takšna razlaga izhaja tudi iz stališč Vrhovnega sodišča RS iz sodbe X Ips 473/2014 z dne 27. 10. 2016.
15. Tožnikovi ugovori, da izpodbijana odločba ni obrazložena in je tudi ni mogoče preizkusiti, pa so neutemeljeni. Finančna organa sta v obrazložitvah svojih odločb jasno obrazložila razlog za sprejeto odločitev, vendar pa je bilo v danem primeru po presoji sodišča iz zgoraj navedenih razlogov materialno pravo napačno uporabljeno.
16. Ker je bilo v zadevi materialno pravo napačno uporabljeno, je bilo posledično tudi tudi nepopolno ugotovljeno dejansko stanje. Iz navedenega razloga je sodišče tožbi ugodilo in izpodbijano odločbo odpravilo na podlagi 4. točke in 2. točke prvega odstavka 64. člena ZUS-1 ter zadevo vrnilo organu prve stopnje v ponoven postopek, ob upoštevanju četrtega in petega odstavka 64. člena ZUS-1.
17. Glede na predhodno povedano je po presoji sodišča na podlagi zakonskih določb posebna davčna obravnava dopustna le pri prenehanju opravljanja dejavnosti, ki se izvede v skladu z določili ZGD-1 o statusnem preoblikovanju podjetnika ter ob izpolnjevanju pogojev, navedenih v 2. točki četrtega odstavka 51. člena ZDoh-2. Ob smiselni uporabi določb ZGD-1 o statusnem preoblikovanju podjetnika naj

finančni organ v ponovljenem postopku ugotovi, ali se je tožnik v obravnavanem primeru preoblikoval iz odvetnika, ki kot zasebnik opravlja poklicno, odvetniško dejavnost v gospodarsko družbo, v danem primeru v d.o.o. in je pri tem statusnem preoblikovanju upošteval določila ZGD-1 o statusnem preoblikovanju podjetnika (smiselno). Presodi naj pogodbo o prenosu podjetja, ki jo je tožnik sklenil 28. 5. 2014 v notarskem zapisu v skladu s 673. členom ZGD-1 in jo je v predmetnem upravnem postopku tudi predložil. Ugotovi pa naj tudi ali tožnik izpolnjuje vse ostale zakonsko predpisane pogoje iz 303. člena ZDavP-2 in 2. točke četrtega odstavka 51. člena ZDoh-2.

18. Ker v zadevi dejansko stanje ni sporno, marveč je sporna razlaga 2. točke četrtega odstavka 51. člena ZDoh-2 je sodišče v zadevi odločilo brez glavne obravnave na podlagi prvega odstavka 59. člena ZUS-1. Tožnik je v tožbi sodišču prvenstveno predlagal, naj o zadevi meritorno odloči. Sodišče ni sledilo temu tožnikovemu predlogu, saj v zadevi niso bili izpolnjeni pogoji iz prvega odstavka 65. člena ZUS-1.
19. Ker je sodišče tožbi ugodilo, je tožnik v skladu s tretjim odstavkom 25. člena ZUS-1 upravičen do povračila stroškov postopka v pavšalnem znesku v skladu s Pravilnikom o povrnitvi stroškov tožniku v upravnem sporu (v nadaljevanju Pravilnik). Ker je bila zadeva rešena na seji, tožnika pa je v postopku zastopal pooblaščenec, ki je odvetnik, se mu priznajo stroški v višini 285,00 EUR (drugi odstavek 3. člena Pravilnika), ki se povišajo za 22% DDV (davčna stopnja DDV veljavna v trenutku vložitve predmetne tožbe), torej za 62,70 EUR, skupaj 347,70 EUR. Zakonske zamudne obresti od stroškov sodnega postopka tečejo od poteka roka za njihovo prostovoljno plačilo (prvi odstavek 299. člena Obligacijskega zakonika).

#### PRAVNI POUK:

Pritožba zoper to sodbo ni dovoljena (prvi odstavek 73. člena ZUS-1).

Ljubljana, 25. oktober 2016

Predsednica senata:

Bojana Prezelj Trampuž, l.r.



Ta prepis je soglasen z izvornikom  
Podpis pristojne sodne osebe