

UNIVERZA V LJUBLJANI
EKONOMSKA FAKULTETA

MAGISTRSKO DELO

**ODBITEK VSTOPNEGA DAVKA NA DODANO VREDNOST
V SLOVENIJI IN PRAVNA PRAKSA SODIŠČA EVROPSKE UNIJE**

Ljubljana, oktober 2011

KARMEN DEMŠAR

IZJAVA

Študentka Karmen Demšar izjavljam, da sem avtorica tega magistrskega dela, ki sem ga napisala v soglasju s svetovalcem doc. dr. Marjanom Odarjem, in da v skladu s 1. odstavkom 21. člena Zakona o avtorskih in sorodnih pravicah dovolim njegovo objavo na fakultetnih spletnih straneh.

V Ljubljani, dne 6.10.2011

Podpis:

KAZALO

UVOD	1
1 EVROPSKE PRAVNE PODLAGE ZA OBDAVČITEV Z DDV	3
1.1 Delovanje prava EU, hierarhija v odnosu do nacionalnega prava.....	5
1.2 Tolmačenje v skladu s predpisi EU in odločitvami Sodišča EU	6
1.3 Pomen in uporaba odločitev Sodišča EU	6
2 NAČELO NEVTRALNOSTI	8
2.1 Notranja nevtralnost	8
2.2 Zunanja nevtralnost	9
2.3 Nevtralnost DDV v Direktivi in sodbah Sodišča EU	9
3 NASTANEK IN OBSEG PRAVICE DO ODBITKA VSTOPNEGA DDV	10
3.1 Davčni zavezanec in obdavčena dejavnost.....	10
3.1.1 Odbitek DDV pred registracijo	16
3.1.1.1 Obravnava odbitka vstopnega DDV pred registracijo pred vstopom v EU	17
3.1.1.2 Obravnava odbitka DDV pred registracijo po vstopu v EU	18
3.1.1.3 Pojasnilo DURS št. 4230-166/2007, 3. decembra 2007	18
3.1.1.4 Pojasnilo DURS št. 4230-111/2009, 16. december 2009	18
3.1.1.5 Primer iz prakse – sodba Vrhovnega sodišča RS	18
3.1.2 Odbitek vstopnega DDV pri zlorabah	20
3.1.2.1 Odločitve Sodišča EU o zlorabah	20
3.1.2.2 Slovenska davčna praksa in zlorabe	22
3.1.2.3 Avstrijska sodišča o zlorabah	23
3.1.2.4 Argumenti davčne uprave o objektivnih okoliščinah	24
3.1.3 Obračunavanje DDV od primanjkljajev	29
3.2 Odbitni delež	32
3.2.1 Ugotavljanje odbitnega deleža	33
3.2.1.1 Ugotavljanje odbitka po dejanskih podatkih	33
3.2.1.2 Določitev odbitnega deleža za vso dejavnost	33
3.2.1.3 Določitev več odbitnih deležev ločeno po dejavnosti	33
3.2.2 Izračun odbitnega deleža	34
3.2.3 Začasni in končni odbitni delež	35
4 OMEJITEV PRAVICE DO ODBITKA VSTOPNEGA DDV	36
4.1 Omejitev pravice po ZDDV-1	36
4.2 Omejitev pravice v drugih državah članicah	39
5 IZVAJANJE PRAVICE DO ODBITKA DDV	41
5.1 Račun in/ali druge formalnosti?	43

5.2 DDV, dolgovan na podlagi računa	43
5.2.1 Sodba Sodišča EU št. C-342/87 v zadevi Genius Holding	44
5.2.2 Sodba Sodišča EU št. C-454/98 v zadevi Schmeink, Cofreth in Strobel	44
5.2.3 Sodba Sodišča EU št. C-78-80/02 v zadevi Karageorgou, Petrova in Vlachos	45
5.2.4 Sodba Sodišča EU št. C-35/02 v zadevi Reentsma Cigarettenfabrik	45
5.2.5 Sodba Sodišča EU št. C-566/07 v zadevi Stadeco BV	46
6 POPRAVKI ODBITKOV DDV	47
7 VRAČILO DDV TUJIM ZAVEZANECM	48
8 NEKAJ ZGLEDOV ODBITKA DDV PRI MEDNARODNIH TRANSAKCIJAH	50
8.1 Znotrajkupnostna dobava in pridobitev blaga	50
8.2 Izvoz in uvoz blaga	51
8.3 Storitve	51
8.4 Dobava z montažo	52
9 KRITIČNA ANALIZA UREDITVE IN PRAKSE ODBITKA DDV V SLOVENIJI ...	54
SKLEP	56
LITERATURA IN VIRI	58

UVOD

Opredelitev predmeta raziskave. Predmet raziskave tega magistrskega dela je pravna ureditev odbitka vstopnega davka na dodano vrednost (v nadaljevanju odbitka DDV) v Sloveniji in njena razlaga v pravni praksi slovenskih in evropskih pristojnih institucij, ki je sicer v slovenski strokovni literaturi ni na voljo v takšnem obsegu.

Davek na dodano vrednost (v nadaljevanju DDV) je posredni davek na potrošnjo, ki ga Evropska unija (v nadaljevanju EU) na celotnem območju ureja z Direktivo Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost (Ur. l. EU, št. L 347/2006, L384/2006, L346/2007, L44/2008, L14/2008, L116/2009, L175/2009, L10/2009, L72/2010, L18920/10, L326/2010, v nadaljevanju Direktiva), saj harmonizirani (zblížani) posredni davki pomembno vplivajo na prost pretok blaga znotraj EU. Direktivo morajo države članice EU (v nadaljevanju države članice) prevzeti v svoj pravni red, in sicer jim ni treba prevzeti besedila Direktive neposredno, temveč morajo nacionalni predpis uskladiti s cilji, ki jih Direktiva določa. Nacionalni predpis torej ne sme biti v nasprotju z Direktivo (Terra & Kajus, 2011, str. 90).

Kot polnopravna članica EU je morala tudi Slovenija prevzeti njen pravni red in nekatere predpise mora uporabljati neposredno, druge pa upoštevati tako, da je njihove cilje in v njih zapisana pravila vgradila v domače zakone, ki ne smejo biti v nasprotju s predpisi EU. Nekateri pravni akti EU sicer niso zavezujoči, so pa, ker gre za uradna stališča organov EU, zelo pomembni (Odar, 2003, str. 52).

Na podlagi Pogodbe o EU je Sodišče Evropske unije (v nadaljevanju Sodišče EU) pristojno za interpretacijo prava EU. V Sloveniji področje DDV ureja Zakon o davku na dodano vrednost (Ur. l. RS, št. 13/2011-UPB3, 18/2011, v nadaljevanju ZDDV-1), podzakonski predpis na tem področju pa je Pravilnik o izvajanju Zakona o davku na dodano vrednost (Ur. l. RS, št. 141/2006, 52/2007, 120/2007, 21/08, 123/2008, v nadaljevanju Pravilnik). Direktiva in na njej temelječi ZDDV-1 določata pravila na splošno, saj morajo biti uporabna za različne situacije. Način, kako ta pravila uporabljati v konkretnih situacijah, pa pogosto zahteva dodatna pojasnila. Za interpretacijo določb Direktive je, kot že omenjeno, pristojno Sodišče EU. Sodbe Sodišča EU polnijo pravno praznino in za države članice predstavljajo zavezujočo razlago.

Eno osnovnih načel DDV je načelo nevtralnosti, ki ga je razvilo v svojih odločitvah Sodišče EU (na primer sodba št. C-317/94 v zadevi Elida Gibbs) in ureja pravico do odbitka DDV. Iz narave DDV izhaja, da se obračuna v vsaki fazi, hkrati pa se poračuna oziroma odbije vstopni davek. S tem se zagotavlja nevtralnost DDV, saj ne vpliva na poslovanje in konkurenčnost davčnih zavezancev (v nadaljevanju zavezancev). DDV kot nevtralen davek torej ne vpliva na odločitve v proizvodnji oziroma na alokacijo produkcijskih faktorjev

(Stanovnik, 2008, str. 108). Pravica do odbitka DDV je osnovna in neodtujljiva; da pridobi omenjeno pravico, pa mora zavezanec izpolniti tudi določene pogoje (Feria, 2008, str. 12).

Način, kako davčni in sodni organi, pa tudi zavezanci in strokovna javnost razlagajo in izvršujejo davčne predpise (v nadaljevanju davčna praksa) mora torej pri konkretnih primerih odbitka DDV slediti načelu nevtralnosti in pri tem upoštevati, da mora biti praviloma DDV sorazmeren ceni blaga in storitev, ne glede na število transakcij, ki so bile v proizvodnem ali distribucijskem procesu opravljene pred fazo, v kateri se davek obračuna.

Pri obračunavanju odbitka DDV in še posebej pri uporabi načela nevtralnosti se poraja vprašanje, ali je v Sloveniji še kaj strokovno odprtih dilem. Delo bo soočilo sistemsko ureditev DDV s tekočo davčno prakso v Sloveniji, pri čemer bo sistemska ureditev sledila hierarhiji predpisov in razlagi Sodišča EU in tuje strokovne literature, tekoča davčna praksa v Sloveniji pa bo vsebovala predvsem pojasnila davčnih oblasti, odločitve slovenskih sodišč in domačo strokovno literaturo.

Po drugi strani pa Direktiva ponuja državam članicam poleg obveznih ciljev, ki jih morajo doseči z nacionalno zakonodajo, tudi opcijske možnosti za drugačne rešitve. V posameznih z Direktivo dovoljenih primerih se torej država članica lahko odloči za izbiro določene drugačne rešitve, ki jo sprejme v svojem predpisu. Zaradi tega lahko prihaja do različne davčne obravnave istega področja med različnimi državami članicami. Predstavljeno bo, kako področje omejitve odbitka DDV ureja Direktiva in kakšna so odstopanja v ZDDV-1, ki velja v Sloveniji.

Namen magistrskega dela s temeljno hipotezo. Namen magistrskega dela je prikazati in analizirati uveljavitev nevtralnosti DDV v Sloveniji in s tem vplivati na znižanje stroškov poslovnih subjektov zaradi neodbitnega vstopnega DDV, ki v primeru, da se davčna nevtralnost ne doseže, zavezancu ni povrnjen. Ker domače literature na tem področju ni veliko, bo to delo lahko v pomoč tudi pri delu davčnih in sodnih organov, zavezancem pa bo lahko služilo kot vodilo, katerim pogojem je treba zadostiti in kdaj lahko uveljavijo svoje pravice, da se davčna nevtralnost doseže.

Temeljno raziskovalno vprašanje magistrskega dela bo: Kako je odbitek DDV urejen v Direktivi in kako v ZDDV-1?

Iz tega izhaja dodatno raziskovalno podvprašanje: Kaj na področju odbitka DDV nalagajo sodbe Sodišča EU ter slovenskih davčnih in sodnih oblasti?

V povezavi z raziskovalnima vprašanjema postavljam hipotezo: Predpisi, ki v Sloveniji urejajo odbitek DDV, izvirajo iz nadrejenega pravnega reda EU in so z njim usklajeni, slovenska davčna praksa pa sledi razlagam Sodišča EU.

Oris ciljev analize in metoda raziskovanja. Raziskovalne cilje opredeljujem takole:

- proučiti domačo in tujo literaturo o odbitku DDV;
- predstaviti ureditev odbitka DDV v Direktivi in ZDDV-1;
- predstaviti razlike med državami članicami glede omejitve pravice do odbitka DDV;
- predstaviti sodbe Sodišča EU na temo odbitka DDV;
- predstaviti mnenja in prakso slovenskih davčnih oblasti in sodišč na temo odbitka DDV.

V delu bo v glavnem uporabljen deduktivni raziskovalni način, saj bo izhajalo iz splošnega k posebnemu. Najprej bom opisala ureditev odbitka DDV v Direktivi, nato pa, kako je le-ta vgrajena v slovenskem zakonu in uporabljena v praksi. Uporabljeni bodo kvalitativni podatki in znanje iz lastnih izkušenj v dolgoletni praksi dela davčne svetovalke, predavateljice in publicistke na področju DDV.

Oprelitev zasnove magistrskega dela. V prvem poglavju bodo predstavljene evropske pravne podlage za obdavčitev z DDV, ki veljajo za vse države članice in ki so pomembne za razumevanje odnosa med evropskim in nacionalnim davčnim pravom ter uporabo prava v konkretnih primerih poslovne prakse. V drugem poglavju bo opisano načelo nevtralnosti, na katerem temelji celoten sistem DDV. V luči tega načela je treba razlagati posamezne določbe predpisov, ki urejajo odbitek DDV. Tretje, temeljno poglavje magistrskega dela, obravnava nastanek in obseg pravice do odbitka DDV, in sicer z vidika pojmov zavezanec in obdavčljiva dejavnost. Posebna pozornost bo namenjena pravici do odbitka DDV pred registracijo ter davčnim zlorabam, saj je na teh področjih uporaba načela nevtralnosti DDV lahko dvomljiva. V četrtem poglavju bodo predstavljeni cilji Direktive ter njihova vgraditev v Sloveniji in nekaj primerjalnih državah članicah v zvezi z omejitvijo odbitka DDV. Peto poglavje obravnava izvajanje pravice do odbitka, kjer je treba upoštevati formalnosti, kot so račun, njegovi sestavni deli in druge listine, ki v določenih primerih lahko nadomestijo račun. V šestem in sedmem poglavju pa bo predstavljena še tematika popravka odbitkov in vračila DDV tujim zavezancem. Osmo poglavje predstavlja nekaj tipičnih primerov mednarodnih transakcij, kjer je tematika odbitka DDV še posebej pomembna. Pred sklepom bosta v zadnjem poglavju kritično analizirani ureditev in praksa odbitka DDV v Sloveniji.

1 EVROPSKE PRAVNE PODLAGE ZA OBDAVČITEV Z DDV

EU je edinstvena nadvladna politično-gospodarska struktura. Pravo EU je tako poseben mednarodni pravni red, ki deluje vzporedno s pravom držav članic. Ima neposreden učinek v pravnih redih držav članic ter na mnogih področjih, predvsem na področju ekonomske in socialne politike, prednost oziroma primat. Primarnost pomeni, da pravila, sprejeta na ravni EU, prevladajo nad pravili, vsebovanimi v pravnih redih držav članic. Pravo EU je avtonomno pravo, saj svoje veljavnosti ne črpa iz morebitne poznejše odobritve nacionalnih organov držav članic, temveč se opira na zakonodajne pristojnosti organov EU (Weimann,

2007, str. 4). Pravni red EU ima te glavne vire (Vladni portal z informacijami o življenju v EU, 2011):

- primarna zakonodaja – ustanovne pogodbe, na katerih temelji EU, vključno z vsemi spremembami in dopolnitvami ustanovnih pogodb in pogodbe o pristopu držav k EU;
- sekundarna zakonodaja – pravni akti EU, ki jih sprejemajo institucije EU (uredbe, direktive, sklepi, priporočila in mnenja) po zakonodajnih postopkih, ki so predpisani v ustanovnih pogodbah.

Pogodbe so primarna zakonodaja EU, ki je primerljiva z ustavnim pravom na nacionalni ravni. Pogodbe določajo temeljne elemente EU in zlasti pristojnosti akterjev EU, ki sodelujejo v procesu odločanja, zakonodajne postopke in tudi pooblastila, ki so jim dodeljena. Pogodbe so predmet neposrednih pogajanj med vladami držav članic in jih morajo nato potrditi (ratificirati) vse države članice v skladu s postopki, predvidenimi na nacionalni ravni (načeloma v nacionalnih parlamentih ali na referendumu). Izpostaviti gre predvsem dve pogodbi, na katerih sloni celoten pravni red EU, to sta Pogodba o ustanovitvi Evropske skupnosti in Pogodba o EU. Glavni cilj Pogodbe o ustanovitvi Evropske skupnosti je doseči postopno povezovanje evropskih držav in vzpostaviti skupni trg, temelječ na štirih vrstah prostega pretoka (blaga, oseb, kapitala in storitev) in postopni harmonizaciji gospodarskih politik (Vladni portal z informacijami o življenju v EU, 2011).

Sekundarna zakonodaja je pomemben vir prava EU. Opredelimo jo lahko kot skupek vseh normativnih aktov, ki so jih evropske institucije sprejele na osnovi pogodbenih določb. V sekundarno zakonodajo sodijo zavezujoči (uredbe, direktive in odločbe) in nezavezujoči pravni akti (priporočila, mnenja) pa tudi cela vrsta drugih aktov, kot so poslovniki institucij, akcijski programi EU ipd. (Thon-Hohenstein & Cede, 2003, str. 70).

Pomembna v tej povezavi pa je prav tako sodna praksa Sodišča EU, ki zagotavlja spoštovanje prava EU ter je pristojna za interpretacijo primarne in sekundarne zakonodaje. Tako s svojo prakso, ki kot vir prava zavezuje tako institucije EU kot tudi države članice, zagotavlja enotno razumevanje in uporabo prava na področju EU (Knez, 2004, str. 145).

Po predstavitvi osnovnih pojmov evropskega prava velja omeniti še začetke usklajevanja predpisov o obdavčitvi potrošnje med državami članicami. Le-ti segajo v leto 1967, ko sta bili uveljavljeni Prva in Druga direktiva Sveta o usklajevanju zakonodaj držav članic o prometnih davkih. Po omenjenih dveh direktivah je kot najpomembnejša sledila Šesta direktiva z dne 17. maja 1977 (77/388/EGS), ki je, skupaj z njenimi kasnejšimi dopolnitvami, temeljni pravni akt, ki ureja skupno ureditev DDV. Leta 2006 je bila Šesta direktiva preoblikovana v Direktivo 2006/112/ES, ki vsebuje iste določbe, spremenila se je le členitev poglavij (Bartol, 2009, str. 1).

1.1 Delovanje prava EU, hierarhija v odnosu do nacionalnega prava

Na področju zagotavljanja prostega pretoka blaga in storitev je za obdavčenje prometa uvedena harmonizacija, ki ga zagotavlja vgraditev (implementacija) Direktive v pravne rede vseh držav članic.

Kot je bilo uvodoma povedano, morajo države članice pri vgraditvi in uporabi direktiv slediti ciljem, ki jih predpisuje Direktiva, ne pa jo zgolj neposredno povzeti v svojih predpisih. Harmonizacija DDV v EU tako pomeni, da vsaka država članica lahko na podlagi lastnih ciljev v svoj pravni red prevzame določbe Direktive; pomembno je, da je z nacionalnim predpisom dosežen cilj Direktive. V delih, kjer Direktiva omogoča več možnosti, se država članica lahko sama odloči, katero možnost bo izbrala. Tako logično sledi, da so ureditve DDV po državah članicah v osnovi različni in do določene mere harmonizirane. Pri nepopolni ali napačni vgraditvi Direktive v nacionalni pravni red imajo zavezanec pravico sklicevati se neposredno na določbo Direktive, če je določba za njih ugodnejša in je pravno popolna (sodba Sodišča EU v zadevi C-41/74), kot bo v nadaljevanju natančneje predstavljeno (glejte 1.4).

Naj to trditev podkrepim z zgledom: področje posrednih davkov znotraj EU, kamor spada tudi DDV, mora biti urejeno z upoštevanjem prepovedi diskriminacije, ki jo uvaja Pogodba o EU v členih od 90 do 92 (Ur. l. EU, št. C 325/02). Zakonodajalci držav članic torej ne sme blaga iz drugih držav članic obdavčiti tako, da bi bilo domače blago prednostno obravnavano. Pri presoji morebitne davčne diskriminacije, kjer gre za primerjavo istovrstnega domačega in drugega evropskega blaga, je Sodišče EU izoblikovalo v svojih sodbah osnovne kriterije. Tako je bila na primer v zadevi C-106/84 podana utemeljitev, da sadna vina in vina iz vinske trte štejejo za istovrstno blago za namene interpretacije 90. člena Pogodbe o EU. Kriteriji so bili enak postopek pridelave, podoben okus in vsebnost alkohola; v očeh potrošnika pa obe pijači služita istim potrebam, in sicer sta pijači, ki se pijeta ob uživanju hrane ter osvežita in odžejata. Nasprotno pa je Sodišče EU v zadevi C-243/84 odločilo, da viski in vinski liker nista istovrstno blago, in sicer zato, ker je postopek pridelave obeh pijač različen, imata pa pijači tudi različne organoleptične lastnosti. Sam način uživanja obeh pijač, ki je z vidika potrošnika enak, še ne zadošča za oznako pijač kot istovrstno blago. Zanimiva primerjava sledi tudi iz zadeve C-184/85, kjer Sodišče EU pojasni, da banane in ostalo italijansko namizno sadje niso istovrstno blago, saj sadje v nasprotju z bananami poleg tega, da potrošnika nasiti, tudi poteši žejo. Posredni davki so bili med prvimi predmet harmonizacije prava EU prav zato, ker v veliki meri vplivajo na oblikovanje enotnega trga. Tako je pomenila nova skupna ureditev dobav blaga v drugo državo članico z odpravo davčnih meja in nadzora nad blagom na notranjih mejah držav članic, ki ga je EU uvedla leta 1992, pomemben korak v postavitvi notranjega trga (Haunold, 2007, str. 23).

Uveljavitev DDV v Sloveniji leta 1999 je pomenila enega pomembnejših korakov v približevanju slovenske davčne zakonodaje zakonodaji EU. Zakon je bil že v temeljnih izhodiščih v skladu z direktivami EU, dokončna harmonizacija s pravom EU pa je sledila ob pristopu k EU po 1. maju 2004. Tako je pravni red EU, in z njim takratna Šesta direktiva z naknadnimi spremembami in dopolnitvami, postal del slovenskih predpisov.

Še enkrat velja poudariti: vgraditev Direktive v nacionalno zakonodajo je obvezna – Pogodba o EU namreč ureja, da so direktive za vsako državo članico, na katero so naslovljene, zavezujoče glede cilja, ki ga je treba doseči, vendar prepušča nacionalnim organom izbiro oblike in metod (249. člen Pogodbe o EU; Ur. L. EU, št. C 325/2002).

1.2 Tolmačenje v skladu s predpisi EU in odločitvami Sodišča EU

Presojanje doseganja ciljev direktiv (torej tudi Direktive) v sklopu posameznih predpisov držav članic ali kasnejšega načina uporabe in razlage predpisov v postopkih davčnih oblasti ali sodišč izvaja v skladu s 234. členom Pogodbe o EU Sodišče EU. Njegove odločitve so za organe držav članic zavezujoče. Na ta način je poskrbljeno, da se Direktiva uporablja enotno na vsem področju EU.

Sodišče EU pri tolmačenju Direktive uporablja različne metode in tehnike, na primer jezikovno, sistematično, teleološko in zgodovinsko razlago (Thun-Hohenstein, Cede & Hafner, 2003, str. 75–78). Temeljna načela prava DDV, oblikovana skozi sodbe Sodišča EU, so načelo sorazmernosti, načelo pravne varnosti in načelo nevtralnosti. Osnovne davčne pojme (davčni–zavezanec, ekonomska dejavnost, dobava) Sodišče EU tolmači široko, oprostitev in odstopanja pa ozko (Birkenfeld, 2003, str. 21). Pri tolmačenju Direktive ni prednostne jezikovne različice Direktive. Pri jezikovnih odstopanjih Sodišče EU tolmači v skladu s sistematiko, kontekstom in namenom predpisa (Sodba Sodišča EU v zadevi C-382/02, Cimber Air A/S). Nacionalni davčni organi so vezani na tolmačenje Sodišča EU, ne pa tudi na tolmačenje davčnih organov drugih držav članic.

1.3 Pomen in uporaba odločitev Sodišča EU

V praksi se pojavljajo vprašanja o izvajanju predpisov, zato Sodišče EU, kot že omenjeno, odgovarja z za vse članice zavezujočimi pojasnili v sodbah, kjer razlaga posamezne določbe Direktive ter s tem polni pravno praznino in prispeva k razvoju ureditve DDV v Evropi. Sodišče EU je torej vpeljalo v pravo EU pojem neposrednega učinka, ki daje podjetjem možnost, da v primeru, kadar jim le-to omogoča večji obseg pravic, ne upoštevajo nacionalnega prava, ampak pravo EU (Knez, 2004, str. 63). Judikatura Sodišča EU je tako gonilna sila v procesu harmonizacije prava DDV v EU (Achatz, 2001, str. 46).

Z uporabo pravnih sredstev se je treba sklicevati na tolmačenje Sodišča EU ter zahtevati od slovenskih davčnih oblasti in sodišč enako tolmačenje, ki mora biti v smislu cilja, ki ga določa Direktiva (Janežič & Bartol, 2008, str. 3–9).

Slovenska davčna praksa se je razvijala vse od prve uvedbe ureditve DDV dalje v določenem delu avtonomno, brez upoštevanja in tolmačenja Sodišča EU. Zavezanci lahko za dosego upoštevanja tolmačenja Sodišča EU slednjega uporabijo pravna sredstva v okviru postopka v Sloveniji. V dvomu slovensko sodišče posreduje vprašanje za predhodno odločanje Sodišču EU.

Koncept neposrednega učinka pomeni, da se zavezanec lahko sklicuje na posamezne določbe neposredno uporabnega akta pred davčnim organom pod pogojem, da gre za pravno popolno določbo, torej jasno, natančno in nepogojno določbo, v zvezi s katero državi članici ni prepuščena nikakršna diskrecijska pravica. Kljub temu torej, da direktiva ni neposredno uporaben akt, se davčni zavezanec lahko sklicuje na posamezne določbe direktive, če so kumulativno izpolnjeni ti pogoji (Fischer, Köck & Karollus, 2002, str. 428–431):

- Gre za pravno popolno določbo (sodba C-41/74, Van Duyn). Nizozemski državljanki ni bil dovoljen vstop v Veliko Britanijo, saj je prišla z namenom opravljanja dela v scientološki cerkvi. Vstop so ji zavrnil v skladu s politiko vlade glede scientološke cerkve, ki naj bi bila škodljiva za družbo. Postavilo se je vprašanje, ali je 48. člen PEU (prost pretok delovne sile) neposredno uporabljiv glede podelitve pravic posameznikov tudi pred nacionalnimi sodišči. Sodišče EU je pojasnilo, da določbe PEU državam članicam nalagajo natančno opredeljeno obveznost, ki ne potrebuje sprejetja nadaljnjih ukrepov niti na strani EU niti na strani držav članic.
- Direktiva ni bila pravilno ali pravočasno vgrajena (sodba C-148/78, Ratti). Podjetje Ratti, proizvajalec topil in lakov, je bilo obtoženo v okviru kazenskega postopka, da je kršilo določbe italijanskega prava glede označevanja določenih kemičnih spojin v svojih izdelkih. Italijanski zakon bi bil takrat že moral biti usklajen z Direktivo 73/173 in Direktivo 77/728 glede označevanja spojin, vendar pa vlada ni pravočasno prenesla določb v svojo zakonodajo. Obtoženo podjetje je ravnalo v skladu z omenjenima direktivama.
- Direktiva daje zavezancu večje pravice (sodba C-8/81, Ursula Becker). Gospa Becker je kot samozaposlena delala na področju pogajanj za posojila. V davčni napovedi leta 1979 je opravljene promete navedla kot oproščene DDV, saj je to predvidevala Šesta direktiva, ki pa takrat še ni bila uvedena v nemški zakon.

Načelo neposrednega učinka prava EU je torej vpeljalo Sodišče EU in daje podjetjem možnost, da ne upoštevajo državnega prava, ampak pravo EU, kadar jim to omogoča več pravic ali večje pravice, vendar pa Sodišče EU ne priznava načela neposredne učinkovitosti

v horizontalnih razmerjih (v razmerjih med posamezniki) pri direktivah. V takšnih primerih Sodišče EU išče druge načine varstva pravic tovrstnih zavezancev (Knez, 2004, str. 63–64).

2 NAČELO NEVTRALNOSTI

Zaželena lastnost davkov je nevtralnost, kar pomeni, da ne vplivajo na alokacijo produkcijskih faktorjev (Stanovnik, 2008, str. 108). Terra in Kajus (2011, str. 283) menita, da je nevtralnost prometnih davkov relativen pojem, pravita namreč »*Neutral as regards to what? Neutrality is a relative matter.*« Nevtralnost razdelita na notranjo in zunanjo nevtralnost. Notranja se nanaša na transakcije znotraj države, zunanja pa na čezmejne transakcije. Lohse (2001, str. 50) deli nevtralnost na tisto, ki se nanaša na izhodne, in tisto, ki se nanaša na vhodne promete; nevtralnost v zvezi z izhodnimi prometmi se nanaša na enako obravnavanje vseh ekonomskih transakcij, tista v zvezi z vhodnimi prometmi pa na odbitek DDV oziroma razbremenitev vhodnih transakcij. V nadaljevanju je podrobneje predstavljena delitev na notranjo in zunanjo nevtralnost (Terra & Kajus, 2011, str. 284–288), nato pa še ureditev nevtralnosti v Direktivi.

2.1 Notranja nevtralnost

Pojem notranja nevtralnost lahko razdelimo na pravno, ekonomsko in konkurenčno nevtralnost.

Pravna nevtralnost poenostavljeno pomeni, da mora med davčnim bremenom in zneskom, ki ga porabi davkoplačevalec, obstajati neko razmerje. Minimalna zahteva pri tem je, da se znesek plačanega davka lahko izmeri glede na posameznega davkoplačevalca. Znesek davka mora torej biti znan – izražen kot odstotek maloprodajne cene, znesek pa mora biti enak za identične produkte. Da bi torej veljal za pravno nevtralnega, mora biti davek merljiv, kar je mogoče le, če je izražen v predhodno določenem odstotku cene.

V smislu ekonomske nevtralnosti je davek nevtralen, če nima vpliva na optimalno razdelitev produkcijskih faktorjev. Takšen vpliv bi lahko povzročile različne davčne stopnje. Za zagotovitev ekonomske nevtralnosti pobiranje davkov ne bi smelo škodovati ekonomskim interesom, razen ukrepov, ki jih zakonodajalec namenoma sprejme iz političnih ali drugih razlogov.

Če je davek pravno nevtralen, torej oblikovan v vnaprej znanem fiksnem odstotku, ki se prevlači na končnega kupca, bo tudi konkurenčno nevtralen, saj ne bo vplival na horizontalno ali vertikalno integracijo podjetij. Če bi istovrstno blago oziroma storitve nosile različno davčno breme glede na stopnjo integracije zavezancev, bi to namreč pomenilo, da zavezanec, ki bi plačal najvišji davek, le-tega ne bi mogel v celoti prevaliti na končnega kupca, če bi želel ostati konkurenčen.

2.2 Zunanja nevtralnost

Ker se DDV pojavlja tudi v čezmejni trgovini, je pomembno zagotoviti eksterno oziroma zunanjo nevtralnost. DDV kot splošni davek na potrošnjo obdavčuje nacionalno porabo posameznih potrošnikov. Če blago ni porabljeno v državi proizvodnje, je pa v tej državi obdavčeno, potem je davek nepravilno pobran in mora ostajati možnost njegovega povračila, ko gre blago iz države. Zunanja nevtralnost je torej nevtralnno delovanje davčnih meja – davek na uvoženo blago ne sme presegati notranjega davka na podobno domače blago, v primeru izvoza pa mora biti povrnjena tista vsota davka, ki je tudi bila pobrana.

2.3 Nevtralnost DDV v Direktivi in sodbah Sodišča EU

Načelo skupne ureditve DDV torej pomeni uporabo splošnega davka na potrošnjo blaga in storitev, ki je sorazmeren s ceno blaga in storitev, ne glede na število transakcij, ki so bile v proizvodnem ali distribucijskem procesu opravljene pred fazo, v kateri se davek obračuna. To pomeni, da DDV, ki ga plača ob nabavi zavezanec, zanj ni strošek. Pravica do odbitka DDV omogoča delovanje nevtralnosti obdavčitve, ki je za zavezance temeljno načelo DDV (Prezelj, 2004, str. 14; Achatz, 1995, str. 20).

Načelo nevtralnosti je bilo omenjeno že v 5. točki preambule Prve direktive (5. točka sedanje preambule Direktive 2006/112/ES), ki pravi: »Sistem DDV doseže najvišjo stopnjo enostavnosti in nevtralnosti, ko se davek obračunava na najbolj splošen možni način ter ko njegovo področje uporabe zajema vse faze proizvodnje in distribucije kot tudi opravljanja storitev.« V skladu z 2. členom Prve direktive pa se pri vsaki transakciji DDV, izračunan na ceno blaga ali storitev po stopnji, ki je predpisana za to blago ali storitve, obračuna po odbitku zneska DDV, ki je neposredno vključen v različne stroškovne komponente.

Poleg omenjene 5. točke preambule Direktive 2006/112/ES omenja nevtralnost tudi 30. točka te preambule: »Da bi ohranili nevtralnost DDV, morajo biti stopnje, ki jih uporabljajo države članice, takšne, da po splošnem pravilu omogočajo odbitek davka, uporabljenega v predhodni fazi.«

Tudi Sodišče EU je davčno nevtralnost označilo kot eno osnovnih načel DDV. Kot primer lahko navedem sodbo Sodišča EU v sodbi C-45/95, Komisija proti Italiji, in sicer:

»Država članica, ki uvede predpis, po katerem dobave blaga niso oproščene plačila DDV, če za to blago ni bilo moč uveljavljati odbitka vstopnega davka, ravna v nasprotju z Direktivo. Tudi eventualno nizek znesek v primeru dvojnega obdavčenja ne odvezuje države članice od obveznosti uporabe Direktive, katere namen je prav izogibanje dvojnega obdavčevanja, ki bi bilo v nasprotju z načelom nevtralnosti, ki je osnova skupnega sistema DDV.«

3 NASTANEK IN OBSEG PRAVICE DO ODBITKA VSTOPNEGA DDV

V skladu s 167. členom Direktive (62. člen ZDDV-1 ne odstopa od Direktive) pravica do odbitka nastane v trenutku, ko nastane obveznost obračuna DDV. Sodišče EU v sodbi C-62/93, BP Soupergaz, ugotavlja, da je pravica do odbitka DDV osnova mehanizma ureditve DDV, kot je določen v Direktivi, ter kot taka načeloma ne sme biti omejena in se zato lahko za celotno davčno obremenitev predhodnih transakcij izvaja takoj.

Ker obveznost obračuna DDV nastane takrat, ko je blago dobavljeno oziroma storitev opravljena, lahko tudi pravico do odbitka uveljavljamo šele takrat, in ne prej. Drugi pogoj, da lahko uveljavljamo pravico do odbitka, pa je, da je zavezanec za blago oziroma storitve prejel račun (Direktiva, 178. in 179. člen; oziroma ZDDV-1, 67. Člen, ki ne odstopa od Direktive). Sodišče EU je v sodbi C-152/2, Terra Baubedarf, v zvezi s pogojem 'imeti račun' pojasnilo, da zavezanec ne more uveljaviti pravice do odbitka DDV, preden je prejel račun ali drug ustrezen dokument, ter da s tem načelo nevtralnosti in sorazmernosti (proporcionalnosti) ni kršeno. Izvajanje pravice do odbitka je podrobneje predstavljeno v petem poglavju.

V zvezi s pravico do odbitka DDV pri uvozu blaga je Vrhovno sodišče Republike Slovenije (v nadaljevanju Vrhovno sodišče RS) v sodbi X Ips 445/2006 pojasnilo, da zavezanec pridobi pravico do odbitka DDV pri uvozu blaga šele po tem, ko dejansko prejme carinsko deklaracijo za uvoženo blago, kar je zakonodajalec kasneje vnesel tudi v zakon (ZDDV-1, 67. člen, šesti odstavek). Pravica do odbitka DDV torej ne nastane prej, kot nastane obveznost obračuna, lahko pa se uveljavlja šele, ko zavezanec prejme račun ali drug dokument oziroma carinsko deklaracijo v primeru uvoza.

Obseg pravice do odbitka urejata enotno 168. člen Direktive oziroma prvi odstavek 63. člena ZDDV-1. Davčni zavezanec ima pravico, da od DDV, ki ga je dolžan plačati, odbije DDV v računu, ki ga je dolžan plačati ali ga je plačal pri nabavah blaga oziroma storitev, če je to blago oziroma storitve uporabil oziroma jih bo uporabil za namene svojih obdavčenih transakcij. Postavlja se vprašanje, kdaj postane oseba davčni zavezanec in kdaj je blago uporabljeno ali so storitve uporabljene za namene obdavčenih transakcij, kar je podrobneje predstavljeno v naslednjem podpoglavju.

3.1 Davčni zavezanec in obdavčena dejavnost

Ker pravico do odbitka DDV lahko uveljavlja le davčni zavezanec, je treba vzeti pod drobnogled tudi ta pojem. V skladu z 9. členom Direktive oziroma 5. členom ZDDV-1 je davčni zavezanec vsaka oseba, ki kjerkoli neodvisno opravlja kakršno koli ekonomsko dejavnost, ne glede na namen ali rezultat te dejavnosti. Definicijo je treba za konkretne primere dodatno pojasniti. Sodišče EU je v naslednjih sodbah pojasnilo, kdaj gre za

zavezanca in kdaj za končnega potrošnika, če oseba opravlja brezplačno dejavnost in kadar nabavlja za namene zasebne rabe.

Sodišče EU je že v eni prvih sodb v zvezi z DDV, v zadevi 89/81 iz leta 1982, Hong-Kong Trade, poudarilo odvisnost odbitka DDV od statusa zavezanca. V zadevi je šlo za organizacijo, ki je na Nizozemskem brez plačila opravljala storitve dajanja informacij z namenom pospešitve trgovanja med Hongkongom in državami članicami EU. Sodišče EU organizaciji ni dovolilo odbitka DDV za vstopne storitve te organizacije, saj ni opravljala storitev za plačilo. Odločitev je utemeljilo s sklicevanjem na cilje skupne ureditve DDV, v skladu s katerim je DDV breme končnega potrošnika; v primeru opravljanja storitev brez plačila ne gre za storitev, ki bi bila podvržena DDV, tako da ima tisti, ki tako storitev opravi, status končnega potrošnika, saj se pri njem konča proizvodna oziroma distribucijska veriga.

Sodišče EU je v sodbah večkrat potrdilo, da je uporaba ureditve DDV pri nabavi blaga ali storitev odvisna od tega, ali oseba pri tem nastopa **kot** davčni zavezanec. Tako je na primer v sodbi C-20/91, zadeva de Jong, pojasnilo, da davčni zavezanec, ki nabavi nek predmet izključno za zasebno rabo, pri tem ne nastopa kot davčni zavezanec v smislu Direktive, temveč kot končni potrošnik, zato se v takih primerih predpisi Direktive o odbitku davka ne uporabijo. Ob tem se postavlja vprašanje, kateri so kriteriji za določitev, ali oseba v neki transakciji nastopa kot davčni zavezanec ali v zasebni sferi. Gre za vprašanje opredelitve dejanskega opravljanja poslovne dejavnosti, saj je treba upoštevati vse okoliščine vsakega konkretnega primera posebej; še posebej je treba upoštevati vrsto predmeta oziroma storitve ter obdobje med nabavo in uporabo za poslovne namene. Če je torej nek predmet običajno uporabljen le v poslovni sferi, je to zadosten indic, da gre za poslovno rabo, če gre za predmet, ki se običajno uporablja tako v poslovni kot zasebni sferi, pa je treba preveriti dejanske okoliščine (Brenner & Tumpel, 2001, str. 150).

Tudi v zadevi C-97/90, Lennartz, je Sodišče EU pojasnilo, da je pravica do odbitka DDV odvisna od tega, v kakšni vlogi nastopa oseba v trenutku pridobitve blaga ali storitve; če davčni zavezanec tako uporabi blago oziroma storitve za svojo zasebno rabo, nima pravice do odbitka.

Davčni zavezanec, ki želi uveljaviti odbitek DDV, ki pa v Sloveniji nima sedeža in v Sloveniji ni identificiran za DDV, ima pravico uveljavljati odbitek v postopku vračila v skladu s 74. do 74.g členom ZDDV-1, ki je podrobneje opisan v sedmem poglavju.

Omeniti je treba še 64. člen ZDDV-1, ki dovoljuje pravico do odbitka DDV vsakemu subjektu (torej tudi fizični osebi), ki priložnostno dobavi novo prevozno sredstvo v drugo državo članico. Pravica do odbitka nastane in se lahko uveljavi samo v trenutku dobave novega prevoznega sredstva¹, in sicer s pisnim zahtevkom za vračilo DDV.

¹ Kaj se šteje za novo prevozno sredstvo, določa 3. člen ZDDV-1. Kopensko motorno vozilo tako velja za novo, če ni prevoženih več kot 6.000 km.

Za izpolnjevanje pogoja »za namene obdavčenih transakcij« mora biti nabava storitev ali blaga v neposredni povezavi z obdavčeno transakcijo. Kadar pa nastanejo stroški šele kot posledica obdavčene transakcije, sicer ne obstaja neposredna povezava s to transakcijo, zato so stroški del splošnih stroškov zavezanca, tako da se pravica do odbitka presoja glede na celotno dejavnost davčnega zavezanca, je pojasnilo Sodišče EU v sodbi C-4/94, BLP Group. Kljub temu se stroški, ki posledično nastanejo zaradi neke konkretne transakcije, lahko pripišejo le-tej, če zavezanec lahko iz objektivnih okoliščin dokaže to povezavo (Birkenfeld, 2003, str. 109).

Ponazorimo to pravilo–z zgleodom: Pri gradnji nepremičnine nastajajo stroški, z njimi pa vstopni DDV, že preden je nepremičnina dokončana in se začne uporabljati za opravljanje dejavnosti. Pravica do odbitka DDV nastane že v trenutku gradnje, kot bo pojasnjeno v 3.1, vezana pa je na nameravano bodoče opravljanje obdavčene dejavnosti. Zavezanec mora razpolagati z dokazili, za kakšne namene namerava uporabiti nepremičnino, ko bo dokončana gradnja, to pa je lahko za opravljanje lastne dejavnosti, ki je obdavčena, za prodajo ali pa za oddajo v najem, pri čemer je najem praviloma oproščen plačila DDV (le v primeru, če se zavezanca odločita za obdavčitev (ZDDV-1, 45. člen), se DDV od najemnine zaračunava). Dokaz nameravane obdavčene rabe v primeru oddajanja v najem je lahko na primer podpisana izjava zavezanca z bodočim najemnikom, da bosta najemnino obračunala z DDV.

Pri nakupih blaga oziroma storitev, ki jih plača zavezanec, so pa v resnici namenjene ne njegovi dejavnosti, ampak potrebam fizičnih oseb (na primer zaposlenih, njihovih družinskih članov ipd.), ne gre za nakupe v zvezi z ekonomsko oziroma obdavčljivo dejavnostjo zavezanca, zato v takem primeru ni pravice do odbitka, ne glede na to, ali so morda ti stroški priznani kot poslovno potrebni stroški na podlagi zakona o obdavčenju dohodka pravnih oseb (sodba Vrhovnega sodišča RS X Ips 139/2008).

V primeru, ko je zavezanec želel odbijati DDV od nakupa umetniških slik, ki jih ima v svojih poslovnih prostorih, je Vrhovno sodišče RS v sodbi št. X Ips 1422/2006 odločilo, da pri nakupu umetniških slik ne gre za blago, ki bi prispevalo k nadaljnji realizaciji poslovne dejavnosti in tako ni v neposredni povezavi z opravljanjem obdavčljive dejavnosti; vstopni DDV torej ni odbiten, zavezanec pa je v konkretni transakciji spoznan za končnega potrošnika.

V primerih, ko zavezanec pridobi blago oziroma storitev, ki se deloma uporabi za ekonomsko dejavnost, deloma pa za zasebno rabo, se postavlja vprašanje glede ločevanja vstopnega DDV od takega nakupa na obdavčeno in zasebno rabo. Čeprav davčni organi smejo preveriti, ali je neko blago oziroma storitev uporabljena za ekonomsko dejavnost, pa v skladu z judikaturjo Sodišča EU pri preverjanju načeloma ne smejo uporabljati kriterija minimalne ekonomske rabe; davčni zavezanec je upravičen do odbitka DDV, četudi je delež

uporabe za poslovne namene nizek (Tumpel, 2001, str. 149). V skladu s tem pravilom države članice tudi v primeru, ko gre le za neznatno uporabo v poslovne namene, nimajo pravice omejiti odbitka DDV. Predpis ali praksa, ki bi kazala takšno omejevanje, ni v skladu z Direktivo in je veljavna le v primeru, če ustreza določbam 395. člena Direktive. V skladu s to določbo namreč države članice lahko uvedejo posebne ukrepe, a le, če je to v posameznem primeru odobril Svet Evropske unije (v nadaljevanju Svet) na predlog Evropske komisije (v nadaljevanju Komisije).

ZDDV-1 omejuje pravico do odbitka DDV v primeru mešane rabe zgolj za primer nepremičnin. V 63a. členu namreč določa, da ima davčni zavezanec, ki nepremičnino, ki je del njegovih poslovnih sredstev, uporablja za opravljanje svoje dejavnosti in tudi za svoje zasebne namene ali za zasebne namene svojih zaposlenih ali za druge namene, kot za namene opravljanja svoje dejavnosti, pravico, da od DDV, ki ga je dolžan plačati za pridobitev nepremičnine in izdatke v zvezi s to nepremičnino, odbije DDV samo za del nepremičnine, ki se uporablja za opravljanje njegove dejavnosti.

Direktiva Sveta 2009/162/EU v povezavi s spremembo Direktive 2006/112/ES, posledično tudi v povezavi s spremembo določb ZDDV-1 (nov 63.a člen, ki velja od 1. januarja 2011 naprej), izključno navaja, da bi moral zapis navedenega pravila prispevati predvsem k pojasnjevanju ravnanja glede pravice do odbitka DDV pri dobavi nepremičnin in povezanih izdatkov. S tem bi se zagotovila enaka obravnava zavezancev, kadar se nepremičnine, ki jih zavezanci uporabljajo za poslovno dejavnost, ne uporabljajo izključno za to dejavnost (Špes, 2011, str. 187).

Ponazorimo to z zgledom (Špes, 2011, str. 187): Športno društvo opravlja:

- neobdavčljive transakcije izven ureditve DDV, torej za druge namene kot za namene opravljanja dejavnosti (na primer pridobivanje članarin, donacij ...),
- transakcije, obdavčene z DDV (pridobivanje sponzorskih sredstev), in
- oproščene transakcije – 'neprave' oprostitev brez pravice do odbitka (na primer zaračunavanje najemnine)

ter ugotavlja pravico do odbitka na podlagi odbitnega deleža, ki znaša 30 %.

Društvo pridobi nepremičnino, ki jo bo v 80 % uporabljalo za namene neobdavčljivih transakcij. DDV znaša 10.000 EUR. Za 80 % vstopnega DDV od kupljene nepremičnine ni mogoče uveljavljati pravice do odbitka. Za 20 % vstopnega DDV (2.000 EUR) društvo uveljavlja odbitek na podlagi odbitnega deleža, saj odpade na obdavčljivo dejavnost. Odbitni delež znaša 30 %, torej ima društvo pravico do odbitka v višini 600 EUR.

Sodišče EU v svojih sodbah dosledno podpira široko tolmačenje pojmov davčni zavezanec in obdavčljiva dejavnost. Za zagotovitev načela nevtralnosti mora namreč za zavezanca

veljati že vsak, ki ima objektivno dokazljiv namen, da bo samostojno opravljala dejavnost, in v ta namen v dobri veri opravi prve investicije, tudi če kasneje sploh ne pride do opravljanja same dejavnosti (Birkenfeld, 2003, str. 107). V nadaljevanju na kratko predstavljamo pet v zvezi s tem pomembnejših sodb Sodišča EU ter Vrhovnega in Upravnega sodišča RS.

V primeru Rompelmann je šlo za prepoved odbitka DDV od začetnih investicij (v nepremičnino) pred začetkom dejanskega opravljanja obdavčljivega prometa (oddajanje nepremičnin v najem). Sodišče EU je v sodbi C-268/83 pojasnilo, da načelo nevtralnosti obdavčitve z DDV terja, da se že prve investicije z namenom opravljanja obdavčljive dejavnosti štejejo kot opravljanje ekonomske dejavnosti (oseba je torej že takrat davčni zavezanec), zato pravica do odbitka nastane že ob prvih investicijskih vlaganjih.

Tudi Upravno sodišče RS je v sodbi U 610/2002 ugodilo tožbi zavezanca, ki mu davčni organ ni priznal pravice do odbitka DDV v prvem letu opravljanja dejavnosti, ker je zatrjeval, da iz naziva zavezanca izhaja, da bo opravljal zgolj oproščen promet, na podlagi katerega nima pravice do odbitka, ter da v obdobju enega leta poslovnih prihodkov, razen nižjega prihodka, ni imel. Odločilo je, da zgolj okoliščina, da zavezanec v tem obdobju še ni ustvarjal prihodkov, ne zadostuje za nepriznavanje pravice do odbitka DDV, tudi sam naziv firme tožnika, ki vsebuje besedilo »finančne storitve«, sam po sebi še ne pomeni, da tožnik opravlja le oproščeno dejavnost, kajti presojeti je treba v okviru vsakega opravljenega prometa. Upravno sodišče RS je še navedlo, da bo zavezanec v kasnejših obdobjih dolžan opraviti popravke odbitka DDV, če se bo izkazalo, da res opravlja oproščen promet.

Belgijska družba Inzo je odbila vstopni DDV od nabavljene opreme za opravljanje dejavnosti prečiščevanje vode. Na podlagi študije donosnosti nameravane dejavnosti je bilo podjetje likvidirano, še preden je dejansko začelo opravljati to dejavnost. Davčni organ je zahteval vračilo odbitnega vstopnega DDV, ker obdavčljiva dejavnost nikoli ni bila opravljena. V sodbi C-110/94 je Sodišče EU pojasnilo, da načelo nevtralnosti terja, da pridobljena pravica do odbitka DDV od prvih investicij zavezancu ostane tudi v primeru, ko davčni zavezanec preneha, še preden opravi prve obdavčene transakcije.

Vprašanje pravice do odbitka DDV je bilo Sodišču EU postavljeno tudi v primeru Brigitte Breitsohl, ko je bil davčni obračun z vstopnim DDV vložen šele po tem, ko je bilo davčni zavezanki znano, da ne bo opravila obdavčljivega prometa; davčni urad je zavrnil vračilo DDV. Sodba Sodišča EU C-400/98 navaja, da načelo nevtralnosti terja, da pravica do odbitka DDV, ko enkrat nastane, ostane zavezancu tudi v primeru, da je že v času prvega davčnega obračuna znano, da nameravana obdavčena dejavnost dejansko ne bo izvedena.

Podjetje Finni H je najelo poslovne prostore za določeno obdobje brez možnosti prekinitve pogodbe in prenehalo opravljati dejavnost še pred potekom nepreklicnega obdobja. Vračilo vstopnega DDV od najemnin za obdobje od prenehanja opravljanja dejavnosti je bilo zavrnjeno. Sodba Sodišča EU št. C-32/03: plačila, ki jih mora družba izvajati po prenehanju

opravljanja dejavnosti, se štejejo kot element neodvisnega opravljanja dejavnosti; načelo nevtralnosti terja razbremenitev plačila vstopnega DDV, plačanega v okviru opravljanja dejavnosti, ne glede na njen namen in rezultat.

Družba Faxworld GbR je bila ustanovljena zgolj z namenom, da pridobi in pripravi vse potrebno za opravljanje dejavnosti bodoče družbe Faxworld AG, na katero bo nato preneseno celotno podjetje. Ker se prenos podjetja ne šteje kot obdavčljiv promet in je ta namen obstajal že od vsega začetka, ni bil izpolnjen pogoj za odbitek DDV. Sodišče EU je v sodbi št. C-137/02 odločilo, da je Faxworld GbR upravičena do odbitka DDV, ki ga je plačala za namene opravljanja obdavčljivih transakcij pridobitelja prenesenega podjetja (Faxworld AG), ker je bil DDV od pripravljanih dejavnosti plačan z namenom opravljanja obdavčljive dejavnosti (v konkretnem primeru sicer druge družbe, Faxworld AG) ter na podlagi temeljnega načela nevtralnosti.

V zvezi z odbitkom DDV po uvedbi stečajnega postopka Davčna uprava Republike Slovenije (v nadaljevanju DURS) v Pojasnilu št. 4230-101/2009 z dne 18. maja 2009 pojasnjuje, da se lahko aktivnosti, izvedene v obdobju stečajnega postopka po prodaji premoženja, ko stečajni dolжник ne opravlja več obdavčenih transakcij, obravnavajo kot del gospodarske dejavnosti zavezanca. V tem smislu ima davčni zavezanec, ki je opravljal obdavčeno ekonomsko dejavnost, načeloma pravico do odbitka DDV tudi v obdobju po prodaji premoženja, ko več ne opravlja obdavčenih transakcij. Ker pa je za priznanje pravice do odbitka DDV in za določitev obsega take pravice nujna neposredna in takojšnja zveza med določeno vstopno transakcijo in eno ali več izstopnimi transakcijami, ki zagotavljajo pravico do odbitka, se pravica do odbitka nanaša na stroške, ki običajno nastajajo pri zavezancih v stečajnem postopku in so nastali v okviru namena stečajnega postopka.

V skladu s 169. členom Direktive ima davčni zavezanec pravico do odbitka DDV, če se blago ali storitve uporabijo za namene gospodarskih transakcij, opravljenih v drugi državi članici, ki bi bile upravičene do odbitka davka, če bi bile opravljene na ozemlju domače države. Ta člen je Sodišče EU presojalo v zadevi C-377/08, EGN BV, kjer je šlo za zavrnitev pravice do odbitka DDV za telekomunikacijske storitve. Postavilo se je vprašanje, ali ima ponudnik telekomunikacijskih storitev, ki ima sedež v državi članici, v tej državi članici pravico do odbitka ali vračila vstopnega DDV za telekomunikacijske storitve, ki so bile opravljene za podjetje s sedežem v drugi državi članici (in obdavčene po sedežu prejemnika v drugi državi članici). Italijanska davčna uprava je bila mnenja, da se pojem »transakcije, opravljene zunaj nacionalnega ozemlja, ki bi bile upravičene do odbitka davka, če bi bile opravljene na ozemlju države,« nanaša le na transakcije, ki so bile dejansko izvedene v tujini. Sodišče EU je pojasnilo, da tu ni pomembno, kje je kraj dejanske izvedbe storitve, ampak kraj obdavčitve, tako da je ponudnik telekomunikacijskih storitev upravičen do odbitka DDV.

Zaradi omejevanja zlorab je bila v ZDDV-1 dodatno vključena določba, in sicer v drugem odstavku 8. člena, da lahko davčni organ, kadar ostaja sum zlorabe identifikacije za namene DDV z namenom, da se drugim zavezancem neupravičeno omogoči odbitek DDV, odloči o prenehanju identifikacije.

Odbitek DDV lahko uveljavlja le davčni zavezanec in le v zvezi z opravljanjem obdavčene dejavnosti, kar sem podrobneje predstavila v tem razdelku. V povezavi s tem pa so zelo pomembni še vidiki registracije za DDV ter odbitka v primeru zlorab in primanjkljajev, kar analiziram v 3.1.1, 3.1.2 in 3.1.3.

3.1.1 Odbitek DDV pred registracijo

V skladu z 213. členom Direktive mora vsak davčni zavezanec prijaviti začetek, spremembo ali prenehanje svoje dejavnosti kot davčni zavezanec, v skladu z 214. členom pa države članice sprejmejo potrebne ukrepe, da zagotovijo, da so določene osebe identificirane s posamično davčno številko.

Direktiva v 213. členu določa, da države članice zahtevajo prijavo dejavnosti od zavezancev. Ena od prijav je tudi prijava začetka opravljanja obdavčljive dejavnosti (registracija za DDV). Komisija, ki je v letu 2007 poslala pismo Madžarski zaradi prepovedi priznanja pravice do odbitka DDV pred registracijo, pojasnjuje, da dejstvo, da države članice lahko zahtevajo tako prijavo od »zavezancev«, jasno kaže, da je ta pogoj (biti »zavezanec«) izpolnjen, še preden davčni zavezanec opravi prijavo državi članici (kar vključuje tudi vse pravne akte države članice, ki sledijo prijavi, kot na primer registracija zavezanca ali dodelitev davčne številke). Z drugimi besedami, v skladu z 9. in 213. členom Direktive (enako ZDDV-1, 5. in 78. člen) oseba izpolni pogoje, da jo lahko uvrstimo kot »zavezanca«, ne glede na to, ali opravi prijavo, ki jo omenja 213. člen, in torej ne postane zavezanec šele kot posledica take prijave ali registracije ID-številke za DDV. Ta zaključek je podprt tudi z načelom razumnosti. V skladu z 2. členom Direktive so predmet DDV le tiste dobave blaga, ki jih opravi »davčni zavezanec, ki deluje kot tak«. Če bi oseba postala »zavezanec« kot rezultat prijave oblastem, bi se lahko izognila davčni obveznosti s tem, da ne bi opravila prijave (Janežič, 2009, str. 5).

Kot je bilo že omenjeno, je Komisija Madžarski, ki na podlagi njihovega zakona o DDV v nekaterih primerih ni dovolila odbitka DDV pred registracijo, leta 2007 poslala uradno pismo in jo opomnila na kršitev. Madžarska je bila naprošena, da v roku dveh mesecev po prejemu pisma poda komentar na očitano kršitev. Na pismo je Madžarska odgovorila maja 2007 in priznala kršitev prava EU ter podala časovne termine za vključitev novih pravil v svoj zakon o DDV. Nova zakonodaja je začela veljati 1. januarja 2008 in dovoljuje polno pravico do odbitka DDV, četudi je bil zaračunan pred registracijo. Za zavezance, ki so že bili registrirani za DDV-namene na Madžarskem, pa je bilo določeno prehodno obdobje treh

mesecev, v katerem lahko uveljavljajo vstopni davek, ki jim je bil zaračunan pred registracijo.

Tudi Sodišče EU je potrdilo pravico do odbitka DDV, tudi če davčni zavezanec ni bil pravilno identificiran in je zamudil prijavo. V primeru Gabalfrisa je španski predpis dovolil odbitek DDV od nabav šele po prijavi začetka opravljanja obdavčene dejavnosti (identifikacija za namene DDV). Sodišče EU je v sodbi C-110/98-C-147/98 pojasnilo, da Direktiva predvideva zgolj obveznost identifikacije za namene DDV, vendar ne pooblašča države članice, da lahko prepove odbitek DDV; kršitev obveznosti prijave začetka, spremembe ali prenehanja opravljanja dejavnosti zavezanca pa ne more voditi k odvzemu pravice do odbitka DDV, ki je ena temeljnih pravic ureditve DDV.

Sodišče EU je v omenjeni sodbi pojasnilo, da Direktiva v prvem odstavku 22. člena zgolj določa obvezo zavezancev, da prijavijo začetek, spremembo ali konec opravljanja dejavnosti, kar pa v nobenem primeru ne pooblašča države članice, da v primeru, ko ni tako, ne dovoli pravice do odbitka do takrat, ko oseba začne dejavnost, ali pa da sploh ne dovoli pravice do odbitka. Sodišče EU tudi opominja, da ukrepi, ki jih države članice lahko izvedejo v skladu z osmim odstavkom 22. člena Šeste direktive, ki omogočajo pravilno odmero in pobiranje davka za preprečitev utaj, ne smejo iti dlje, kot je potrebno za doseg te ciljev. Teh ukrepov države članice ne smejo uporabiti na tak način, da bi imele učinek sistematičnega spodkopavanja pravice do odbitka DDV, ki je osnovno načelo skupne ureditve DDV.

V Sloveniji je zakonska ureditev pravice do odbitka DDV skladna z Direktivo, le davčna praksa dolgo ni sledila pravni praksi Sodišča EU in argumentaciji Komisije. Davčni organi namreč šele od začetka leta 2010 nedvoumno priznavajo pravico do odbitka pred registracijo (glejte predstavljeno pojasnilo DURS v poglavju 3.1.1.4), pred tem pa je bilo načelo nevtralnosti kršeno na vseh stopnjah do Vrhovnega sodišča RS. V nadaljevanju podajam kronološki pregled, kako so slovenske davčne in sodne oblasti obravnavale odbitek DDV pred registracijo.

3.1.1.1 Obravnava odbitka vstopnega DDV pred registracijo pred vstopom v EU

Zakon o DDV je bil že pred vstopom v EU povzet po Direktivi v delu, ki se je nanašal na odbitek DDV. Vrhovno sodišče RS je v sodbi I Up 1183/2003 z dne 30. maja 2003 pojasnilo, da ni razloga, da slovenska sodišča že pred vstopom v EU določbo, ki je povzeta po Direktivi, razlagajo drugače kot Sodišče EU, čeprav formalno Slovenija ni bila zavezana upoštevati navedenih razlag. Kljub temu v postopkih davčnoinšpekcijskega nadzora davčni organi niso upoštevali pravice do odbitka DDV pred registracijo. Tudi Vrhovno sodišče RS je v sodbi X Ips 1486/2004, kot bo natančneje predstavljeno v 3.1.1.5, potrdilo nepriznavanje pravice do odbitka pred registracijo.

3.1.1.2 Obravnava odbitka DDV pred registracijo po vstopu v EU

Tudi po vstopu v EU, ko je moral biti zakon o DDV povsem usklajen z Direktivo, se praksa davčnih oblasti ni spremenila, saj še vedno niso priznavali odbitka pred registracijo. To je predstavljalo še posebno velik problem za tuje zavezanke, ki slovenske prakse niso poznali in niso računali z izgubo pravice do odbitka vstopnih davkov zaradi prepozne registracije, saj v drugih državah članicah praviloma tovrstne prakse ni bilo. Tako so se njihovi stroški povišali za nepriznane vstopne davke. V letu 2007 je DURS izdal tudi pojasnilo, ki je predstavljeno v nadaljevanju.

3.1.1.3 Pojasnilo DURS št. 4230-166/2007, 3. decembra 2007

DURS je dne 3. decembra 2007 izdal pojasnilo št. 4230-166/2007, v katerem navaja, da zavezanec nima pravice odbiti DDV od blaga in storitev, nabavljenih pred identifikacijo za namene DDV. Argumentacija je, da ZDDV-1 zavezancu omogoča, da se identificira že s prvimi navzven vidnimi aktivnostmi, odbitek DDV za nazaj pred registracijo po ZDDV-1 pa naj ne bi bil mogoč. Glede na povedano menim, da je tolmačenje davčne uprave v nasprotju s sodno prakso Sodišča EU, če pa bi iz določb ZDDV-1 res izhajalo, da zavezanci nimajo pravice do odbitka DDV za nabave pred registracijo, potem je v nasprotju s pravom EU tudi ta zakon in bi ga Slovenija morala popraviti vključno s prehodnimi določbami, ki bi dovolile zavezancem odbitek DDV za obdobje pred spremembo zakona.

3.1.1.4 Pojasnilo DURS št. 4230-111/2009, 16. december 2009

V pojasnilu DURS povzema pismo Ministrstva za finance RS št. 423-195/2008/8, ki nadomešča že predstavljeno pojasnilo DURS 4230-166/2007.

Ministrstvo za finance RS poudarja, da so pravila glede odbitka DDV urejena v poglavju X Direktive, medtem ko so zahteve po identifikaciji opredeljene v poglavju XI, kar naj bi posledično, izhajajoč iz strukture Direktive, pomenilo, da pravica do odbitka DDV ni pogojena z registracijo zavezanca; odbitek DDV, ki je nastal pred registracijo za DDV, je torej dovoljen. V nadaljevanju ministrstvo še pojasnjuje, da v ZDDV-1 ni izrecne določbe o prepovedi odbitka pred registracijo in zato sprememba zakona ni potrebna.

3.1.1.5 Primer iz prakse – sodba Vrhovnega sodišča RS

V tem poglavju podrobneje predstavljam primer iz prakse, ki sem ga omenila že v 3.1.1.1. Gre za čas pred vstopom Slovenije v EU, in sicer za družbo, ki v času opravljanja storitev in izdaje računov dobaviteljev, od česar je želela uveljaviti odbitek DDV, še ni bila registrirana kot davčni zavezanec za DDV.

Družba oziroma tožeča stranka v postopku je uveljavljala odbitek DDV po računih, prejetih v decembru 1999, takrat pa še ni bila vpisana v register zavezancev. V postopku davčnega inšpekcijskega nadzora je Davčni urad Velenje v odločbi št. 48411-242/00-4-51-95/89 z dne 7. avgusta 2000 zavrnil odbitek DDV. Družba se je pritožila, Ministrstvo za finance RS (prej Glavni urad Davčne uprave) pa je v odločbi št. 416-326/00 z dne 28. novembra 2002 pritožbo zavrnilo.

Družba je vložila tožbo na Upravno sodišče RS in navedla vso relevantno judikaturu Sodišča EU, a tudi Upravno sodišče RS je v sodbi št. U 1192/2002-13 odločilo, da v zvezi z omenjenimi računi nima pravice do odbitka DDV, ker ni bila vpisana v register zavezancev.

Vloženo je bilo tudi izredno pravno sredstvo revizije pri Vrhovnem sodišču RS, kjer je družba poleg judikature Sodišča EU, ki dovoljuje odbitek DDV pred registracijo, navedla tudi pismo Komisije Madžarski kot argumentacijo prevlade načela nevtralnosti in sorazmernosti v smislu pravice do odbitka DDV. Vrhovno sodišče RS je v sodbi X Ips 1486/2004 potrdilo prvostopenjsko odločbo davčnega organa, za svojo odločitev pa navedlo tele osnovne argumente: ZDDV ne določa izrecno, kdaj nastane pravica do odbitka, temveč samo, kdaj jo sme zavezanec uveljavljati, kar je vezano na prejem računa; Direktiva tudi določa, da pravica do odbitka nastane v trenutku, ko nastane obveznost za obračun odbitnega davka.

Vrhovno sodišče RS je sicer upoštevalo, da je bil takratni zakon usklajen s Šesto direktivo, torej imajo sodbe Sodišča EU pomen pri presoji obravnavanega primera, čeprav Slovenija leta 1999 še ni bila članica EU, zato ni bila zavezana upoštevati Direktive. Navedlo je tudi sodbe Sodišča EU Gabalfrisa in Rompelman, ki pa ju razlaga na način, da ZDDV ne določa tako strogih pogojev za vpis v register zavezancev, kot je bil primer v zadevah Gabalfrisa in Rompelman, saj omogoča, da se registrirajo tudi osebe na prostovoljni osnovi. Glede na to je Vrhovno sodišče RS zaključilo, da pravica do odbitka v obravnavani zadevi ni pretirano ali neutemeljeno obremenjujoča za zavezance, tako da bi pravico do odbitka praktično onemogočala, in zato ni v neskladju z načelom nevtralnosti DDV.

Na podlagi tega Vrhovno sodišče RS v sodbi sklepa, da mora biti davčni zavezanec vpisan v register zavezancev že v trenutku, ko nastane obveznost obračuna davka, saj mu drugače pravica do odbitka sploh ne nastane. Nadalje ugotavlja, da načelo nevtralnosti na ravni EU državam članicam ne preprečuje uvedbe formalnih pogojev za uveljavljanje pravice do odbitka. Sistem registracije, kot ga določa ZDDV-1, omogoča vpis v register tudi osebam, ki se šele nameravajo začeti ukvarjati z dejavnostjo. Glede na to in ob upoštevanju sodne prakse Sodišča EU po presoji Vrhovnega sodišča RS ureditev uveljavljanja pravice do odbitka v obravnavani zadevi ni pretirano ali nesorazmerno obremenjujoča za zavezance in tako ni v neskladju z načelom nevtralnosti. Tožeča stranka je podala ustavno pritožbo, ki pa je bila zavrnjena.

Naj dodam še svoj komentar k prikazanemu primeru. Slovenija leta 1999 še ni bila članica EU, zato ni bila zavezana upoštevati Direktive, vendar je Vrhovno sodišče RS v že omenjeni sodbi I Up 1183/2003 z dne 30. maja 2003 pojasnilo, da je treba tudi za zakon o DDV, veljaven pred vstopom Slovenije v EU, pri tolmačenju določb upoštevati sodbe Sodišča EU, saj je zakonodajalec pri sprejetju zakona navedel, da zakon sledi takratni Šesti direktivi. Vrhovno sodišče RS v opisanem primeru sicer temu sledi in upošteva judikaturu Sodišča EU, vendar jo, tako kot davčna uprava do leta 2009 (glejte 3.1.1.4), napačno tolmači. Zanimivo je, da je Vrhovno sodišče RS vztrajalo pri takšnem tolmačenju, čeprav je tožeča stranka v tožbi navedla tudi opozorilo Komisije Madžarski, kjer je šlo za identično problematiko, in je iz stališča Komisije jasno razvidno, da je s prepovedjo odbitka DDV pred registracijo kršena Direktiva.

3.1.2 Odbitek vstopnega DDV pri zlorabah

Zaradi temeljnih značilnosti ureditve obračuna DDV se ta obračunava v vseh fazah in je nevtralen. Podlaga za obračun in odbitek je opravljanje ekonomske dejavnosti. Transakcije pri goljufivem ravnanju tržnih subjektov ne ustrezajo definiciji ekonomske dejavnosti, zato zaračunani DDV od tovrstnih transakcij pri prejemniku ni odbiten (Janežič & Bartol, 2008, str. 26).

Če v poslovni verigi eden od zavezancev obračuna DDV z namenom utaje (neplačujoči gospodarski subjekt, angl. *missing trader*), je proračun prikrajšan, če bi bil zaračunani DDV odbiten pri prejemniku računa. Tovrstne davčne utaje so se zelo razširile po vsej EU in v zadnjih letih, kot opažam iz svojega dela v praksi, tudi v Sloveniji.

Pri utaji, imenovani davčni vrtiljak (angl. *roundabout fraud, carousel fraud*; nem. *Karusselbetrug*), je blago dobavljeno iz ene države članice v naslednjo, tam se vršijo dobave znotraj države, pogosto pa se blago nato spet dobavi v državo, od koder je v začetku prišlo, tako da blago naredi več krogov med državami. Mogoče je tudi, da ves čas ostane na istem mestu (na primer v skladišču), »promet« pa poteka samo na papirju. Uporablja se kompaktno blago, ki ima visoko vrednost in nizke transportne stroške. Najpogosteje se v tej zvezi navajajo mobilni telefoni in računalniški deli pa tudi prevozna sredstva, gradbeni stroji, nekatere kovine in podobno. Vpletena je lahko ena ali več družb. Neplačujoči gospodarski subjekt zaračuna DDV z namenom, da ga ne bo plačala v proračun. Osebe, ki se okoristijo, t. i. profiterji, običajno izginejo iz države oziroma se na drug način izognejo organom pregona (Podlipnik, 2011, str. 2–4; Prezelj, 2006, str. 22–27).

3.1.2.1 Odločitve Sodišča EU o zlorabah

V Veliki Britaniji so v sklopu preprečevanja davčnih vrtiljakov davčni organi zavrnili odbitek DDV pri družbah, ki so kupovale od neplačujočih gospodarskih subjektov, obravnavali pa so jih tudi kot solidarno odgovorne za neplačani davek izginulega trgovca.

Družbe so se pritožile, zadeva pa je prišla do Sodišča EU, ki se je do omenjene problematike opredelilo v dveh združenih sodbah, ki sta predstavljeni v nadaljevanju.

a) Sodba v združenih zadevah C-354/03, C-355/03 in C-484/03 (Optigen Ltd, Fulcrum Electronics Ltd in Bond House Systems Ltd). Zadevne transakcije so bile del verige dobav, v kateri je bil brez vednosti tožečih družb v postopku udeležen trgovec, ki ni izpolnil obveznosti in je izginil, ne da bi DDV nakazal pristojnim davčnim organom. Ta dejanja so po mnenju davčne uprave predstavljala goljufijo vrste davčni vrtiljak. V zadevah C-354/03 in C-355/03 po mnenju davčne uprave dobave omenjenim družbam za potrebe DDV niso pomenile izvršenih dobav v okviru gospodarske dejavnosti in zato naj ne bi upravičevale odbitka DDV. V zadevi C-484/03 davčna uprava nadalje trdi, da pomeni dejstvo, da je bil namen verige nabav goljufiv, da vse transakcije, ki sestavljajo to verigo, vključno s tistimi, ki jih je izvedla Bond House, niso imele gospodarske vsebine. Posledično, ker nezakonite transakcije niso sodile na področje DDV, zneski, ki jih je družba Bond House plačala kot vstopni DDV svojim dobaviteljem, niso bili obračunani na podlagi ekonomske dejavnosti Bond House, zato ni bila upravičena za odbitek teh zneskov.

Sodišče EU je pojasnilo, da transakcije, ki same niso označene kot goljufija, pomenijo dobave blaga, ki jih je izvršil davčni zavezanec, ki je ravnal kot tak, ter pomenijo ekonomsko dejavnost, ker ustrezajo objektivnim merilom, na katerih temeljita ta pojma, neodvisno od namena drugega trgovca, ki je vključen v isto verigo dobav, in/ali morebitne goljufivosti druge transakcije v tej verigi, pred transakcijo ali po transakciji, ki jo je izvršil ta davčni zavezanec in o kateri ni bil ali ni mogel biti seznanjen. Na pravico zavezanca, ki opravlja takšne transakcije, ki omogočajo, da odbije vstopni DDV, tudi ne more vplivati okoliščina, da je v verigi dobav, katere del so goljufive transakcije, ne da bi ta davčni zavezanec vedel oziroma bi lahko vedel, da je druga transakcija, izvršena pred njo ali po njej, del goljufije z DDV.

b) Sodba v združenih zadevah C-439/04 in C-440/04 (Axel Kittel, Recolta Recycling SPRL). Delniška družba Ang Computime Belgium (v nadaljevanju Computime) je kupila in prodala računalniške dele. Davčna uprava je v skladu s svojim zapisnikom odločila, da je Computime namerno sodelovala pri goljufiji vrste davčni vrtiljak, katere cilj je bil enkrat ali večkrat dobiti -vrnjen znesek DDV, ki so ji ga dobavitelji zaračunali za isto blago, in da so bile dobave, opravljene Computime, navidezne. Na tej podlagi davčna uprava Computime ni priznala pravice do odbitka DDV, plačanega za te dobave.

Sodišče EU je pojasnilo, da je naloga nacionalnega sodišča, da zavezancu ne prizna pravice do odbitka, kadar se glede na objektivne okoliščine ugotovi, da je ta davčni zavezanec vedel ali bi moral vedeti, da z nakupom sodeluje pri transakciji, ki je del utaje DDV.

Sodišče EU se v svojih odločitvah ne izjasni o objektivnih okoliščinah, po katerih bi poslovni subjekt moral vedeti, da gre za sum goljufivega delovanja njegovega poslovnega partnerja, ampak odločitev prepušča nacionalnemu pravu držav članic.

3.1.2.2 Slovenska davčna praksa in zlorabe

Slovenske davčne oblasti so v zadnjih letih začele izvajati strog nadzor nad davčnimi goljufijami, ki so po poročanju medijev in same davčne uprave v Sloveniji zelo razširjene, najbolj na področju prometa z avtomobili, naftnimi derivati, nepremičninami, železom in podobno. DURS je leta 2008 izdal obsežno gradivo in informacije za javnost, kjer podrobneje razlaga mehanizem davčnih utaj in ukrepe proti njim (DURS, 2008).

DURS je v tem gradivu navedel nekaj značilnih indikatorjev, ki kažejo na to, da je določena dobava povezana z utajo DDV. V nadaljevanju je navedenih nekaj pomembnejših indikatorjev.

a) Značilnosti dobavitelja:

- dobavitelj je novoregistrirani davčni zavezanec za DDV v prvih dvanajstih mesecih poslovanja od pridobitve ID-številke za DDV,
- zakoniti zastopnik družbe je mlajša oseba, brez ustreznih strokovnih znanj o poslu, ki ga ponuja,
- zakoniti zastopnik je tuj državljan,
- dobavitelj ni registriran oziroma nima ustreznih dovoljenj za izvajanje določenih poslov,
- dobavitelj nima ustreznih oziroma sploh nima poslovnih prostorov.

b) Značilnosti transakcije (posla):

- ponudba za visoko vrednost poslov (dobav) brez formalne pogodbe, v kateri se natančneje dogovorijo pravila sklepanja poslov in odgovornosti strank,
- dobavitelj ponuja posel, v katerem zavezanec (prejemnik) ne nosi nobenega tveganja,
- blago je brez ustrezne specifikacije za tržišče, na katero se dobavlja (na primer avtomobili, izdelani za slovenski trg, se dobavljajo v Anglijo – navidezna dobava),
- dobavitelj zahteva neobičajne plačilne pogoje: zahteva po takojšnjem plačilu (pogosta pri plačilu fiktivnih računov), zahteva po predplačilu (pogosta pri prodaji avtomobilov), zahteva po plačilu z gotovino (pogosta pri prodaji avtomobilov),
- nerazumna zahteva po plačevanju tretji osebi oziroma »*offshore*«družbi (asignacije),
- enaka cena blaga (marža) ne glede na količino dobavljenega blaga (ni običajnih količinskih popustov).

c) Značilnosti komunikacije oziroma naročanja blaga oziroma storitev:

- komunikacija s podjetjem je možna samo prek mobilnega telefona,
- telefonska številka ni objavljena v telefonskem imeniku,
- po določenem času je telefonska številka dobavitelja nedosegljiva (ne obstaja več),

- komunikacija vedno z eno in isto osebo, ki se predstavi samo po imenu,
- nenavadna metoda naročanja in fakturiranja blaga glede na ustaljeno poslovno prakso.

V povezavi z omenjenimi sodbami Sodišča EU je DURS v številnih inšpekcijskih postopkih naložil zavezancem vračilo uveljavljenega vstopnega DDV, če je presodil, da je zavezanec vedel oziroma bi moral vedeti, da je del goljufive verige. Tudi sama sem se pri svojem delu srečala s takimi primeri; običajno je šlo za promete velikega obsega in vračilo že uveljavljenega vstopnega DDV državi je pomenilo resno grožnjo nadaljnemu obstoju zavezanca.

V zvezi s tem, kdaj šteti, da je davčni zavezanec »vedel oziroma bi moral vedeti«, da posluje z missing traderjem, DURS v že omenjenem gradivu razloži, da je tako, kadar davčni zavezanec pri sklepanju poslov namenoma prezre določene okoliščine oziroma posluje z enim »zaprtim« očesom ali namenoma oziroma nepremišljeno ne izvede poizvedb oziroma preveritev, ki bi jih poštena in razumna oseba naredila. Vedenje o goljufiji po mnenju DURS obstaja tudi takrat, ko obstaja vedenje o okoliščinah posla, ki pošteni in razumni osebi kažejo na to, da gre pri določenem poslu za goljufijo oziroma davčno utajo, ali obstaja vedenje o okoliščinah posla, ki bi pri pošteni in razumni osebi sprožila poizvedbe oziroma preveritve. O tem, katera dejstva štejejo za dokazana, odloči uradna oseba, pooblaščenca za odločanje v upravni stvari, po svojem prepričanju na podlagi vestne in skrbne presoje vsakega dokaza posebej in vseh dokazov skupaj ter na podlagi uspeha celotnega postopka (Poslovanje z neplačujočimi gospodarskimi subjekti, DURS, 2008, ter 10. člen Zakona o splošnem upravnem postopku (Ur. l. RS, št. 24/2006-UPB2, 10520/06 – ZUS-1, 126/2007, 65/2008, 8/2010)).

Sodišče EU je v omenjenih sodbah prepustilo državam članicam, da skozi svojo sodno prakso z upoštevanjem načel pravne varnosti, sorazmernosti in davčne nevtralnosti določijo kriterije, na podlagi katerih se lahko razmejijo zavezanci, ki so delovali v dobri veri, od tistih, ki bi morali vedeti, da so del poslovne verige, ki deluje na podlagi goljufivih namenov davčne prevare. V Sloveniji so davčne oblasti v postopkih prve in druge stopnje po mojih izkušnjah izhajale iz zelo širokega pojmovanja okoliščin, ko bi davčni zavezanec moral vedeti, da gre za sumljive posle.² Vprašanje je, kakšno stališče bodo do tega vprašanja zavzeli sodni organi.

3.1.2.3 Avstrijska sodišča o zlorabah

Za primerjavo navajam tudi dve sodbi avstrijskih sodišč. Upravno sodišče Avstrije je v sodbi 2002/15/0203 z dne 30. marca 2006 prvič odločalo glede odbitka DDV na podlagi presoje, ali je bil prejemnik v dobri veri ali ne, da gre za zakonito dejavnost. Sodišče pojasni, da okoliščine, kot so

- nikoli ni bilo plačila ne kupcu ne dobavitelju v verigi, razen plačila zneska DDV, znižanega za provizijo,
- tudi v poslovnem dogovoru v prihodnje ni bilo predvideno plačilo za te dobave,
- stroški provizije in vključitev posrednika ekonomsko niso bili smiselni in utemeljeni,

pomenijo, da bi pri tako neobičajnem poteku posla davčni zavezanec moral vedeti, da gre za davčno utajo, zato vstopni DDV ni bil odbiten.

Avstrijsko vrhovno sodišče (nem. *Bundesfinanzhof*) pa je v sodbi VR 48/04, dstR 1524, z dne 19. aprila 2007 odločilo, kdo nosi dokazno breme glede tega, ali je davčni zavezanec deloval v dobri veri ali ne. Sodišče odloči, da je breme dokaza na zavezancu samem.

3.1.2.4 Argumenti davčne uprave o objektivnih okoliščinah

V tem podrazdelku se vračam na nekaj najpogostejših argumentov, ki jih navaja DURS v davčnih postopkih o objektivnih okoliščinah, ko bi zavezanec moral vedeti, da je del verige, v kateri je bil utajen davek (glejte tudi 3.1.2.1), in zato nima pravice do odbitka DDV, skupaj z mojim razmišljanjem o tej tematiki.

Pred nabavo blaga je treba preverjati tudi poslovanje svojega dobavitelja: ali oglašuje na internetu, ali je dostopen v telefonskem imeniku, ali redno objavlja svoja letna poročila, ali ima zagotovljene materialne in kadrovske pogoje itd. V praksi se pojavlja vprašanje, kaj vse je treba preverjati v zvezi z dobavitelji. Davčni zavezanec je, preden je DURS izdal omenjeno gradivo, po običajni poslovni praksi pri dobaviteljih praviloma preverjal le veljavnost ID-številke za DDV, pravilen zapis transakcijskega računa in kakovost dobavljenega blaga, pri kupcih pa med drugim tudi boniteta poslovanja in plačilna sposobnost.

Samo dejstvo, ali ima dobavitelj blokiran transakcijski račun, zagotovljene materialne in kadrovske pogoje, ali se oglašuje prek interneta, ali je dostopen v telefonskem imeniku, ali pravočasno in pravilno vodi svoje poslovne knjige in podobno do tedaj za zavezanca kot kupca ni bilo pomembno, zato se kupci s tem niso kaj dosti ukvarjali. Za kupca je bilo namreč bistveno, da mu je dobavitelj pravočasno in pravilno dobavil dogovorjeno blago ustreznе kakovosti, mu zato izdal pravilen račun, kupec pa je to blago uporabil za svoje obdavčljive namene. Če je bilo vse to izpolnjeno oziroma opravljeno, so bili izpolnjeni tudi vsi pogoji za pravico do odbitka DDV oziroma je imel davčni zavezanec, tudi glede na preteklo prakso davčnega organa, legitimna pričakovanja, da bo zaradi tega imel pravico do odbitka DDV.

² To so na primer tele okoliščine: simulirani pravni posli, ponudbe imajo manjkajoče podatke o družbi po ZGD, ponudba nima podatkov o plačilnih pogojih, ponudba navaja telefonske številke, ki kasneje niso več v uporabi, prodajne cene so izredno nizke, računi morajo biti plačani vnaprej, cene niso pogojene s količino, nepodpisane dobavnice.

Posebno težavni so primeri, ko je davčna uprava zavezancem, ki naj bi bili del goljufive verige, ker dobavitelja niso ustrezno preverili, naložila vračilo uveljavljenega odbitka DDV tudi v primerih iz obdobj, ki segajo v leta pred objavo sodbe Sodišča EU v zadevi 439/04 (sodba je bila izdana in objavljena leta 2006) in pred izdajo omenjenega gradiva (2008). Menim, da je davčna uprava s tem grobo kršila načelo legitimnih pričakovanj zavezancev. Le-ti so imeli namreč v predhodnih obdobjih vsa legitimna pričakovanja, da bodo lahko odbijali DDV, če bodo storili vse, kar je bilo takrat običajno in v skladu s prakso v takšnih primerih. Pravna varnost kot temeljna pravna vrednota, ki utrjuje vladavino prava, zahteva ravno to, da so ravnanja pravnih subjektov predvidljiva in zanesljiva vnaprej, še posebej če se na to vežejo pravice in obveznosti (Ulčar, 2001, str. 4).

DURS vse do leta 2008, ko je bilo izdano omenjeno Gradivo, ni opozoril zavezancev o spremembi prakse pri uveljavljanju pravice do odbitka DDV oziroma na pomen sodbe Sodišča EU, v davčnih postopkih pa je bil, kot je bilo omenjeno, zaradi sumljivih okoliščin prepovedan odbitek DDV po nekaterih odločbah tudi za leto 2005 in prej.

Z vidika zavezanca kot kupca je torej po mojem mnenju bistveno, da se nekaj let nazaj ni zavedal, da bi moral preverjati, ali je njegov dobavitelj utajil DDV, ter da bo sam soodgovoren, če postopkov, ki nikoli niso bili predpisani in določeni, ni izvajal.

Tudi sama merila o tem, da gre za sumljivega dobavitelja, ki jih DURS navaja v gradivu in številnih inšpekcijskih zapisnikih, ki sem jih imela priložnost videti (dobavitelj ima blokiran transakcijski račun, nima zagotovljenih materialnih in kadrovskih pogojev, kot so pisarna in zaposleni, oglašuje le prek interneta, nedostopnost v telefonskem imeniku, nepravočasno in nepravilno vodenje poslovnih knjig ter neredno oddajanje letnih poročil ...), po mojem mnenju nikakor ne morejo biti nedvoumna merila. Veliko subjektov na trgu, ki sicer redno poravnava davčne obveznosti in so trenutno zašli v finančno krizo, ima lahko blokiran transakcijski račun. Za opravljanje določenih poslov (svetovalnih, posredniških ...) tudi ni potrebno imeti poslovnih prostorov in je lahko dejavnost registrirana doma ali na sedežu neke druge družbe, pa ti zavezanci vseeno poslujejo zakonito in izpolnjujejo svoje davčne obveznosti. Tudi neobjava v telefonskem imeniku nikakor ne more biti argument, da gre za neplačujočega gospodarskega subjekta, ne nazadnje je veliko družb, ki imajo samo mobilne telefone, ker statičnega ne potrebujejo, lahko so nove, pa še niso vpisane v telefonski imenik. Nadalje pravočasnosti in pravilnosti vodenja poslovnih knjig ni mogoče preverjati, ker ni mogoče pričakovati, da bi dobavitelj svojim kupcem na ogled postavil svoje poslovanje, prav tako so lahko na trgu nove družbe, ki zakonito poslujejo, pa še sploh niso imele možnosti oddati prvega poslovnega poročila, ker so na trgu manj kot eno leto, ali pa lahko nekdo, ki ima namen utajiti davek, kupi družbo, ki je več let vzorno poslovala na trgu, in jo tako izkoristi za nezakonite namene.

Sama merila kot taka torej po mojem mnenju lahko nakazujejo na določene nepravilnosti, vendar le, če se pojavijo vse okoliščine skupaj, pa še to ni vedno zadosten dokaz, da ima

nekdo opravka z neplačujočim gospodarskim subjektom, lahko pa je nekdo neplačujoči gospodarski subjekt, tudi če ni nobeden od omenjenih dejavnikov aktualen. Menim, da je ključnega pomena celovita presoja vseh dejavnikov, tako tistih, ki so zavezancu v škodo, kot tudi tistih, ki so mu v korist.

Posli neplačujočih gospodarskih subjektov predstavljajo simulirane pravne posle. Po izkušnjah v postopkih z DURS je v inšpekcijskih zapisnikih pogosto očitano zavezancem (ki naj bi bili neplačujoči gospodarski subjekti), da niso opravljali prodaje blaga oziroma storitev kot poslujoče gospodarske družbe v skladu s 3. členom Zakona o gospodarskih družbah (Ur. l. RS, št. 65/2009-UPB3, 83/2009 Odl. US: U-I-165/08-10, Up-1772/08-14, Up-379/09-8, 33/2011, v nadaljevanju ZGD-1), ki na trgu samostojno opravljajo pridobitno dejavnost kot svojo izključno dejavnost, in prav tako niso opravljali dejavnosti po določbah 13. členom ZDDV-1, ki pravi, da je zavezanec za davek vsaka oseba, ki kjerkoli neodvisno (samostojno) opravlja katerokoli dejavnost ne glede na namen ali rezultat opravljanja dejavnosti. DURS zavrne pravico do uveljavljanja odbitka DDV, če izdajatelj računa teh transakcij ni izvedel sam, ampak so bile opravljene prek podizvajalcev. Podlipnik (2011, str. 3) meni, da je v takšnih primerih pomembno le, da glavni izvajalec dobavi storitve naročniku, pa naj jih je opravil kdorkoli že. Po mnenju avtorja gre za razmejitev med samim opravljanjem storitev in dobavo storitev ter predlaga, da bi bilo smiselno Sodišču EU zastaviti predhodno vprašanje v izogib dvomu o pravilnosti razlage materialnega prava.

Menim, da so zaključki DURS glede simuliranosti posla v takih primerih dvomljivi, tudi zato, ker praviloma definicija v smislu ZGD-1 ni relevantna za vprašanje pravice do odbitka DDV. Samostojnost in neodvisnost v smislu ZDDV-1 pomenita, da neplačujoči gospodarski subjekt nastopa navzven kot nosilec pravic in obveznosti iz pravnega prometa ter deluje za svoj račun in nosi ustrezna tveganja. Kot takšen neplačujoči gospodarski subjekt tudi deluje v pravnem prometu. Posledično tudi ne bi bilo mogoče trditi, da neplačujoči gospodarski subjekt ni zavezanec po 13. členu ZDDV-1 oziroma da gre za simulirane pravne posle. Menim, da neplačujoči gospodarski subjekt dejansko opravlja dejavnost, vendar z namenom utajitve davka, česar pa morda njegov poslovni partner ni mogel vedeti.

Utemeljitev davčnega organa pogosto temeljijo tudi na dejstvu, da blago dejansko nikoli ni bilo dobavljeno neplačujočemu gospodarskemu subjektu, temveč neposredno zavezancu. Z navideznim papirnim poslovanjem prek neplačujočega gospodarskega subjekta naj bi bil tako prikrit posel, v katerem je davčni zavezanec pridobil blago iz druge države članice.

Menim, da je tudi takšno stališče davčne uprave preveč posplošeno. Ena od osnovnih značilnosti verižnega posla, ki je običajen v (mednarodni) trgovini, je, da gre blago neposredno od prvega k zadnjemu v verigi). Običajno je tudi, da posredniki blaga v takšnih primerih ne potrebujejo skladišč ipd., saj blaga dejansko nikoli ne prevzamejo tudi fizično, temveč samo na papirju, s čimer se pocenijo stroški poslovanja in s tem cena blaga. Na podlagi navedenega torej menim, da nikakor ni mogoče preprosto zaključiti, da je

neplačujoči gospodarski subjekt ekonomsko nepotreben posrednik, ker ni fizično prevzel blaga, oziroma da je končni kupec vedel ali bi moral vedeti, da zaradi tega sodeluje pri utaji davka.

Ponudbe neplačujočih gospodarskih subjektov imajo manjkajoče podatke o temeljnih informacijah družbe po ZGD-1. Menim, da je v zvezi z navajanjem temeljnih informacij o družbah po ZGD-1 pomembno, da davčni organ primerja vse ponudbe, ki jih je prejel davčni zavezanec za neki posel, ne zgolj ponudbo tistega dobavitelja, za katerega se nato izkaže, da je neplačujoči gospodarski subjekt. Če tudi ponudbe ostalih dobaviteljev (plačujočih gospodarskih subjektov) ne vsebujejo vseh informacij, ki jih zahteva 45. člen ZGD- 1,³ pomeni, da so takšne ponudbe običajne oziroma del vsakdanje poslovne prakse, posledično tudi ni mogoče pričakovati, da je oziroma bi moral davčni zavezanec zaradi tega vedeti, da sodeluje pri goljufiji. Če bi bil to eden od pogojev, na osnovi katerega bi se res lahko presojalo, ali je nekdo goljufivi zavezanec na trgu, potem bi bilo neplačujočim gospodarskim subjektom zelo enostavno pripraviti ustrezne ponudbe, saj bi pač navedli potrebne podatke v skladu z ZGD-1.

Ponudbe neplačujočih gospodarskih subjektov nimajo podatkov o plačilnih pogojih. Tudi v zvezi z navajanjem podatkov o plačilnih pogojih menim, da je pomembno, da davčni organ primerja ponudbe, ki jih je zavezanec prejel od neplačujočega gospodarskega subjekta, s ponodbami ostalih dobaviteljev (plačujočih gospodarskih subjektov). Če tudi ponudbe ostalih dobaviteljev ne vsebujejo plačilnih pogojev in so kot takšne običajne oziroma del vsakdanje poslovne prakse, tudi ni mogoče pričakovati, da je oziroma bi moral davčni zavezanec zaradi tega vedeti, da sodeluje pri goljufiji.

Na ponudbi neplačujočega gospodarskega subjekta so navedene telefonske številke, ki pa v času inšpekcijskih pregledov niso več v uporabi. Samo dejstvo, da telefonske številke niso več v uporabi v času inšpekcijskega pregleda, se mi zdi logična posledica delovanja neplačujočega gospodarskega subjekta (le-ta po opravljenih utajah izgine), tako da po mojem mnenju to nikakor ne more dokazovati, da je davčni zavezanec zaradi tega vedel ali bi moral vedeti, da je (nekaj let nazaj) sodeloval z neplačujočim gospodarskim subjektom. V času poslovanja davčnega zavezanca z neplačujočim gospodarskim subjektom so bile namreč telefonske številke lahko v uporabi ali pa je komunikacija potekala po elektronski pošti ali po telefaksu. Kakšno je stanje glede telefonske številke danes, se mi zato zdi povsem nebitno za davčni inšpekcijski nadzor, ki se nanaša na nekaj let nazaj.

Prodajne cene, po katerih neplačujoči gospodarski subjekti prodajajo sredstva, so (izredno) nizke, kar dokazuje, da je imel davčni zavezanec pri poslu finančno korist. V zvezi z nizkimi prodajnimi cenami neplačujočih gospodarskih subjektov je po mojem

³ Na vseh sporočilih, ki jih družba pošlje naslovniku, morajo biti poleg celotne firme in sedeža družbe navedeni tudi registrski organ, pri katerem je družba vpisana, in številka registrskega vpisa; pri družbi z omejeno odgovornostjo in delniški družbi je treba navesti tudi znesek osnovnega kapitala in znesek še nevplačanih vložkov.

mnenju pomembno, da davčni organ, podobno kot pri utemeljevanju transfernih cen za namene neposrednih davkov:

- primerja cene v primerljivih transakcijah; ni mogoče govoriti o primerljivih cenah, če se primerjajo maloprodajne cene s prodajnimi cenami na debelo, kar je bilo navedeno v nekaterih odločbah pri transakcijah z naftnimi derivati;
- primerja cene neplačujočega gospodarskega subjekta s cenami več različnih primerljivih prodajalcev; ne moremo govoriti o tržni ceni (s katero se primerja cena neplačujočega gospodarskega subjekta), če se predpostavlja, da obstaja na trgu zgolj ena tržna cena, ki jo ponuja X prodajalec; za primerjavo je treba vzeti vse nabavne cene (razen cene neplačujočega gospodarskega subjekta) in izračunati morebitno povprečno ceno ter nato ugotovljati, ali je prodajna cena neplačujočega gospodarskega subjekta res nizka v primerjavi s temi cenami na trgu;
- ugotovi, kakšna je poslovna politika oblikovanja cen pri neplačujočih gospodarskih subjektih in ostalih prodajalcih primerljivih sredstev, kar še posebej velja v primeru naftnih derivatov, katerih cene so pod vladno regulacijo;
- ugotavlja razlike v ceni za več davčnih obdobj in jih primerja med seboj;
- upoštevati mora tudi dejstvo, da so lahko cene nižje, če gre za večje količine blaga, za akcijsko prodajo ali podobne zadeve.

Poleg tega menim, da bi neplačujoči gospodarski subjekti v primeru višje cene utajili pač več DDV; nizko ceno bi lahko torej tudi obšli, pa bi še vedno prišlo do utaje.

Računi za dobave blaga od neplačujočega gospodarskega subjekta morajo biti plačani na dan dobave oziroma vnaprej. DURS v odločbah inšpekcijskih postopkov pogosto utemeljuje, da bi zavezanec moral vedeti, da posluje z neplačujočima gospodarskim subjektom, ker je dobava morala biti plačana istega dne, kot je bilo blago dobavljeno, ali pa vnaprej. Menim, da je pomembno, da davčni organ primerja plačila tako neplačujočemu gospodarskemu subjektu kot tudi ostalim dobaviteljem zavezanca; težko je namreč govoriti o neobičajnem plačilu, če zavezanec tudi ostalim dobaviteljem plačuje vnaprej oziroma na dan dobave in po možnosti tudi njegovi kupci plačujejo račune na isti način. Pomembno se mi zdi tudi, da inšpektor preveri tudi način dejanske izvršitve plačil – ni dovolj, da se preverjajo le plačilni pogoji na ponudbah neplačujočega gospodarskega subjekta, temveč je treba preveriti tudi, kako so se vršila dejanska plačila, ter jih primerjati med seboj.

Kadar torej iz dejstev izhaja, da so morali biti tudi računi drugih dobaviteljev plačani vnaprej oziroma istega dne kot računi neplačujočega gospodarskega subjekta, menim, da ni mogoče trditi, da je oziroma bi moral davčni zavezanec zaradi tega vedeti, da sodeluje pri goljufiji.

Davčni zavezanec v določenem trenutku začne poslovati z neplačujočim gospodarskim subjektom oziroma začne kupovati blago izključno pri neplačujočem gospodarskem subjektu. Menim, da tudi to dejstvo samo po sebi ne more pomeniti, da bi se moral

zavezanec zavedati, da posluje z neplačujočim gospodarskim subjektom . Po mojem mnenju bi moral davčni organ preveriti razloge za takšno poslovanje zavezanca ali ostali dobavitelji še lahko dobavljajo blago zavezancu, ali so morda sklenili posebne dogovore, ki jim to prepovedujejo, ipd. Iz svoje prakse lahko navedem primer, ko je davčni zavezanec želel sam neposredno uvažati blago in je dokazano želel postati trošarinski zavezanec, pa za to ni izpolnjeval pogojev v smislu Zakona o trošarinah, zato je bil prisiljen kupovati od drugega zavezanca v Sloveniji; zbral je nekaj ponudb, ponudba družbe, za katero se je nato izkazalo, da je missing trader, je bila pač najugodnejša. DURS je kljub temu sklenil, da je zavezanec vedel oziroma bi moral vedeti, da je del goljufive verige.

Cene sredstev v ponudbi missing traderjev niso pogojene s količino. Menim, da tudi v primeru manjkajočih podatkov glede količine na ponudbi ne gre avtomatično za objektivne okoliščine, na katere bi lahko davčni organ opiral svojo odločitev, da je davčni zavezanec vedel oziroma bi moral vedeti, da sodeluje pri transakcijah, ki so del utaje DDV, če zavezanec dokaže, da tudi ponudbe ostalih dobaviteljev (plačujočih gospodarskih subjektov) niso bile vezane na količine in da so kot takšne običajne oziroma del vsakdanje poslovne prakse.

Zavezanec ni podpisal dobavnic neplačujočih gospodarskih subjektov. Predvsem je treba poudariti, da izvod dobavnic, namenjen dobavitelju *missing traderju*, zavezanec običajno podpiše, medtem ko dvojniki dobavnice za namene zavezanca ni podpisan, saj prejem blaga dokazuje listina o prevzemu blaga na zalogo in knjigovodsko pripoznanje v blagovnem knjigovodstvu.

Menim, da nepodpisane dobavnice praviloma ne morejo predstavljati objektivnih okoliščin, ki bi dokazovale in na katere bi lahko davčni organ opiral svojo odločitev, da je davčni zavezanec vedel oziroma bi moral vedeti, da sodeluje pri transakcijah, ki so del utaje DDV, če iz predloženih dokazov in knjigovodstva nedvoumno izhaja, da tudi dobavnice ostalih dobaviteljev (plačujočih gospodarskih subjektov) niso bile podpisane na izvodu, ki ga ima davčni zavezanec, in je to običajno oziroma del vsakdanje poslovne prakse zavezanca. V primeru, ko pa so dobavnice drugih dobaviteljev podpisane tudi na izvodu zavezanca, bi to lahko predstavljalo navezno okoliščino za sum, da bi davčni zavezanec moral vedeti, da sodeluje pri sumljivih transakcijah, vendar ta okoliščina sama po sebi še nima zadostne teže pri odločitvi in mora biti obravnavana skupaj z ostalimi okoliščinami.

Ob tem bi lahko davčni organ dejansko dobavo blaga zavezancu preveril tudi posredno z navzkrižno kontrolo dobavnic pri kupcih zavezanca, iz katerih bi moralo biti razvidno, da so le-ti prejeli blago od zavezanca.

3.1.3 Obračunavanje DDV od primanjkljajev

Zavezanci odbijajo vstopni DDV za namen nadaljnje obdavčljive rabe pridobljenega blaga ali storitev. Pri poslovanju pa se lahko zgodi, da nastane primanjkljaj blaga ali osnovnih

sredstev bodisi zaradi kraje, razbitja, razsutja ali druge vrste kala in ne nazadnje tudi zaradi napak pri evidentiranju. Gospodarske družbe so zavezane najmanj enkrat letno z inventuro ugotoviti dejansko stanje blaga in osnovnih sredstev ter ga primerjati s knjižnim stanjem. Inventurni zapisnik kot rezultat tega postopka vsebuje seznam osnovnih sredstev in blaga ter razlike na podlagi primerjave s knjigovodskim stanjem, ki lahko predstavlja inventurni presežek ali primanjkljaj. Hkrati lahko inventurna komisija navede izsledke razlogov za nastale razlike in predlaga bremenitev odgovornih. Če se inventurni primanjkljaj zaračuna odgovorni osebi, je na računu izkazan DDV in učinka na morebiten popravek DDV ni. V praksi praviloma nastopi situacija, da ima zavezanec primanjkljaj, ki ni nikomur zaračunan ter ga je treba presojati v luči izpolnitve namena obdavčljive dejavnosti in morebitnega obveznega popravka DDV. Popravek odbitka DDV ne bi bil relevantna tema tega dela, če bi ureditev obdavčljivih transakcij nalagala obveznost obračuna DDV od mankov. V nadaljevanju sledi predstavitev ureditve v zvezi z možnim nastankom obveznosti obračuna DDV v skladu z Direktivo in ZDDV-1.

Popravek odbitka DDV od blaga, ki je predmet inventurnih primanjkljajev, je v Direktivi urejen v drugem odstavku 185. člena, in sicer se odbitek ne opravi v primeru uradno dokazanega ali potrjenega uničenja, izgube ali tatvine premoženja. V primeru tatvine pa Direktiva dopušča odstopanje, s tem da lahko države članice vseeno zahtevajo popravek. V 186. členu Direktiva predpisuje, da države članice določijo podrobnosti za uporabo 185. člena, torej naj bi jasno opredelile, v katerem primeru je popravek odbitka potreben.

V ZDDV-1 v povezavi z inventurnimi razlikami ni konkretnih določb, ureditev je splošna; obdavčene so tiste transakcije, pri katerih gre za prenos pravice do razpolaganja ali pa za uporabo blaga za druge namene, ne za namene opravljanja obdavčljive dejavnosti. Pravilnik v 17. členu ureja primanjkljaj blaga kot obdavčljivo transakcijo v skladu s 7. členom ZDDV-1, torej kot uporabo blaga za druge namene, ne za namene opravljanja obdavčljive dejavnosti. Iz obdavčitve primanjkljaja blaga Pravilnik izključi med drugim:

- primanjkljaj in uničenje zaradi višje sile (v skladu s pojasnilom DURS inventurne razlike niso višja sila),
- primanjkljaj in uničenje blaga, ki sta neločljivo povezana z dejavnostjo zavezanca in največ v obsegu, ki ga določi pristojno strokovno združenje (kalo),
- primanjkljaj, ki je nastal zaradi tatvine, če je o tem sestavljen zapisnik policijske uprave.

V zadevi *British American Tobacco*, C-435/03, je Sodišče EU obravnavalo krajo, o kateri obstaja policijski zapisnik, kot dogodek, ki ne pomeni hotenega prenosa pravice do razpolaganja nad ukradenim predmetom z zavezanca na tatu, zato ne gre za transakcijo, ki je obdavčena z DDV. Od te odločitve ni bilo novih primerov, ki bi obravnavali obdavčitev inventurnih razlik v praksi Sodišča EU.

Menim, da je treba inventurne primanjkljaje presoditi z dveh vidikov:

1. ali obstaja obveznost obračuna DDV iz naslova inventurnega primanjkljaja, ter v primeru, da obveznost obračuna ne nastane,
2. ali je treba popraviti odbitek DDV od blaga, ki je predmet inventurnega primanjkljaja.

Finančni učinek na DDV je enak v obeh primerih. Če bi bilo treba obračunati obveznost DDV, se le-ta odmeri od nabavne vrednosti inventurnega primanjkljaja (ZDDV-1, 36. člen, drugi odstavek), če pa bi bilo treba opraviti popravek odbitka DDV, je podlaga za obračun isto blago tudi po nabavni vrednosti.

Glede vprašanja, ali obstaja obveznost obračuna DDV iz naslova inventurnih primanjkljajev, menim: Obveznost nastanka obračuna DDV od inventurnih razlik enotno urejata Direktiva in ZDDV-1 zgolj s splošno določbo o obdavčljivih transakcijah, kot je že bilo podrobneje predstavljeno. Na podlagi navedene sodbe Sodišča EU C-435/03 ter skladno z Direktivo in ZDDV-1 bi morala transakcija, ki je predmet DDV, predstavljati hoteno dejanje zavezanca, bodisi prenos pravice do razpolaganja ali pa drugo vrsto uporabe blaga.

Kot določa Pravilnik, naj bi šlo pri inventurnih primanjkljajih za zavezančovo uporabo blaga, kar po mojem mnenju in z upoštevanjem sodbe Sodišča EU v primeru kraje ni konsistentna razlaga. Sodišče EU se v navedeni sodbi izjasni sicer konkretno samo za primer kraje, kjer je bila opravljena prijava na policijo in izdan policijski zapisnik, vendar tudi pojasni, zakaj v takšnem primeru ne gre za obdavčljivo transakcijo – manjka sestavina volje zavezanca v povezavi s krajo blaga, torej hoteni prenos pravice do razpolaganja. V tej luči je določba Pravilnika, da gre za uporabo blaga v primeru drugih mankov, sporna.

Pri zavezancu, ki skrbno vodi knjigovodstvo in izvaja vse ekonomsko upravičene ukrepe za zaščito blaga pred krajo, je nepredstavljivo, da bi le-ta lahko bila posledica volje zavezanca. Zato je po mojem mnenju dvomljivo, ali ima Pravilnik pravno podlago v Direktivi in ZDDV-1 v delu, ko ureja primanjkljaj blaga kot zavezančovo uporabo blaga, saj manjka sestavina volje. Če Pravilnik v tem delu širi zakonsko določbo, ni v skladu z ZDDV-1 oziroma Direktivo in bi ga bilo treba v tem delu popraviti.

Sodišče EU obravnava konkretne primere, države članice pa morajo sodbe obvezno upoštevati. V tem primeru je Sodišče EU odločalo o kraji, kjer je bil narejen policijski zapisnik. Slovenija je v Pravilniku sicer, v skladu s sodbo Sodišča EU, taksativno naštela tovrstno krajo kot izvzeto, druge situacije, ki bi morale biti uvrščene v enako presojo kot kraja z zapisnikom (saj tudi tam ni sestavine volje), pa vseeno obravnava kot obdavčljive transakcije.

Vprašanje, ali je treba popraviti odbitek DDV od blaga, ki je predmet inventurnega primanjkljaja, je vezano na splošno določbo o popravku odbitka DDV od nabav. Gre za situacijo, da je odbitek v osnovi dovoljen že, kadar zavezanec zgolj namerava nabavljeno

blago porabiti za namene obdavčene dejavnosti. Če kasneje pride do spremembe okoliščin, je predpisano, da je treba obračunati popravek odbitka.

Direktiva ureja, da popravka odbitka od uradno dokazanega ali potrjenega uničenja ali izgube blaga in kraje ni treba obračunati. Državi članici da možnost, da predpiše, da je pri kraji vseeno treba opraviti popravek odbitka. Iz besedila Direktive je razvidno, da lahko tovrstno odstopanje država članica sprejme, vendar ga mora posebej urediti. ZDDV-1 v tretjem odstavku 68. člena ne izvzame kraje (drugače kot Direktiva), kar bi lahko pomenilo, da je treba popraviti odbitek za krajo s policijskim zapisnikom, saj le-ta ni obravnavana kot obdavčena. V praksi se razlaga, da se ne zahteva popravek odbitka od kraje, kadar obstaja policijski zapisnik, kot sledi iz naslednjega pojasnila DURS.

Vprašanje, ali mora davčni zavezanec od ugotovljenega primanjkljaja obračunati DDV ali popravljati odbitek DDV, je obravnaval DURS v pojasnilu št. DT4230-91/2008 z dne 21. aprila 2008. DURS pojasni, da ZDDV-1 in Pravilnik opredeljujeta, kaj se šteje za dobavo blaga oziroma kaj se ne šteje za dobavo blaga. Tako se za dobavo blaga ne štejejo primanjkljaji oziroma izgube, nastale zaradi tatvine oziroma kraje, če je o tem sestavljen zapisnik policije, v skladu s tretjim odstavkom 68. člena ZDDV-1 pa se v teh primerih ne popravlja tudi prvotno odbiti DDV. Menim, da pojasnilo ustrezno sledi cilju Direktive glede popravka odbitka DDV, saj le-ta v ZDDV-1 ni posebej naveden kot obvezen.

Dodatno nejasna je tudi opredelitev uradno potrjenega ali dokazanega uničenja ali izgube blaga (za to država članica v nobenem primeru ne more predpisati popravka odbitka). Zapisnik inventurne komisije bi po mojem mnenju lahko predstavljal tovrstno dokazano izgubo blaga ob siceršnjih okoliščinah, ko zavezanec stori vse, kar je ekonomsko upravičljivo, da zaščiti blago pred krajo in uničenjem z različnimi postopki varovanja ter s skrbnostjo vodi predpisane poslovne knjige, ki so podlaga za ugotovitve inventurne komisije. Zapisnika uradnih oseb o izgubi blaga po lastnih izkušnjah sodeč pogosto ni mogoče pridobiti oziroma je zavezancu način dokazovanja nesorazmerno otežen, če se za vsako »dokazano izgubo blaga« zahteva policijski zapisnik.

Pravilnik torej izhaja iz predpostavke, da gre pri inventurnem primanjkljaju za obdavčljivo transakcijo, zato je dvomljivo, ali se predpostavka splošne ureditve popravka odbitka DDV v 68. členu ZDDV-1 upošteva v primeru, da bo v sodnem postopku potrjeno, da ne gre za obdavčljivo transakcijo in da je določba Pravilnika nezakonita. Zavezanec bo po mojem mnenju ravnal v dobri veri, če bo upošteval Pojasnilo DURS št. DT4230-91/2008 in popravka ne bo naredil.

3.2 Odbitni delež

Za blago in storitve, ki jih davčni zavezanec potrebuje tako za transakcije, pri katerih DDV lahko odbije (obdavčena dejavnost in t. i. 'prave' oprostitev), kot za transakcije, pri katerih

DDV ne sme odbiti (t. i. neprave oprostitve), se v skladu s 65. členom ZDV-1 lahko odbije samo tak delež DDV, ki se pripiše prvim transakcijam (Direktiva, 173.–175. člen).

3.2.1 Ugotavljanje odbitnega deleža

Davčni zavezanec, za katerega velja omenjeno pravilo, ima v skladu s 105. členom Pravilnika tri možnosti glede ugotavljanja odbitnega deleža:

- ugotavljanje odbitka DDV po dejanskih podatkih pri vsaki dejavnosti,
- če to ni možno, določitev enega odbitnega deleža za vso dejavnost,
- določitev več odbitnih deležev za vsako področje.

3.2.1.1 Ugotavljanje odbitka po dejanskih podatkih

Če je ena dejavnost-zavezanca v celoti obdavčena, druga pa v celoti oproščena, in zavezanec vodi evidence ločeno, odbija DDV za vsako dejavnost posebej, po dejanskih podatkih iz knjigovodskih in zunajknjigovodskih evidenc. V primeru, ko se določen račun nanaša na obe dejavnosti, se v skladu z določenim ključem (na primer glede na prihodke obeh dejavnosti) ugotavlja odstotek odbitnega in neodbitnega DDV.

Primer: Zavezanec opravlja kozmetične storitve (obdavčena dejavnost) in zdravstvene storitve (oproščena dejavnost), evidence po obeh področjih vodi ločeno. Prejme račun za kozmetični preparat, ki se uporablja za kozmetične storitve. DDV je odbiten. Če prejme račun za oglaševanje, ki se nanaša na obe dejavnosti, pa s pomočjo ključa določi delež odbitnega DDV.

3.2.1.2 Določitev odbitnega deleža za vso dejavnost

Kot določa Pravilnik, zavezanec, ki ne more zagotoviti ločenih podatkov o obdavčeni in oproščeni dejavnosti, določi odbitni delež za celotno dejavnost, in sicer s pomočjo formule iz drugega odstavka 65. člena ZDDV-1, ki je predstavljena v 3.2.2.

3.2.1.3 Določitev več odbitnih deležev ločeno po dejavnosti

Če davčni zavezanec opravlja več vrst obdavčenih in več vrst neobdavčenih transakcij brez pravice do odbitka, lahko določi odbitni delež za vsako področje dejavnosti posebej, če vodi ločeno knjigovodstvo za vsako področje dejavnosti in če priglasil izbran način določanja odbitnega deleža davčnemu organu (ZDDV-1, 65. člen, sedmi odstavek).

Tak odbitni delež lahko zavezanec začne izračunavati v prvem davčnem obdobju, ki sledi davčnemu obdobju, v katerem je svojo izbiro priglasil davčnemu organu, če je davčni organ prejel priglasitev vsaj 15 dni pred začetkom novega davčnega obdobja, sicer pa z začetkom naslednjega davčnega obdobja. Odbitni delež mora izračunavati na izbrani način najmanj

eno leto. Če želi nato način izračunavanja spremeniti, mora tudi to spremembo priglasiti davčnemu organu (ZDDV-1, 65. člen, sedmi odstavek).

Primer: Davčni zavezanec priglasil uporabo več odbitnih deležev za vsako področje dejavnosti marca 2011. Priglašeni način določanja odbitnega deleža lahko začne uporabljati aprila 2011.

Zavezancem je v zvezi z določanjem odbitnega deleža po področjih dejavnosti ta možnost dana, če imajo v okviru iste dejavnosti več organizacijskih enot in v enih enotah opravljajo obdavčeni promet, v drugih pa oproščenega. Organizacijske enote nato obravnavajo, kot če bi šlo za samostojne ravni dejavnosti (Prislan, 2010, str. 79). Avtorica navaja svoje razumevanje te določbe v naslednjem primeru: zavezanec daje dve stavbi v najem ter za vsako dejavnost vodi ločene evidence in od najemnine za eno obračunava DDV, od najemnine za drugo pa ne. Zavezanec ni dolžan računati odbitka na ravni dejavnosti (dajanje nepremičnin v najem), temveč vodi davčne evidence ločeno po stavbah in tudi ločeno ugotavlja odbitek DDV.

3.2.2 Izračun odbitnega deleža

Odbitni delež se po drugem odstavku 65. člena ZDDV-1 izračuna po enačbi (1):

$$\frac{\text{znesek letnega prometa brez DDV, ki se nanaša na transakcije, kjer je DDV odbiten}}{\text{znesek iz števca} + \text{letni promet, kjer DDV ni odbiten} + \text{subvencije}} \quad (1)$$

Tako izračunani odbitni delež pove, koliko zaračunanega DDV si sme zavezanec odbiti. Odbitni delež se določi na letni podlagi kot odstotek in se zaokroži navzgor na celo število. Če je torej izračunani odstotek 79,9 %, ga zaokrožimo na 80 %.

V skladu a tretjim odstavkom 65. člena ZDDV-1 se pri izračunu odbitnega deleža ne upoštevajo:

- a) znesek prometa, ki se nanaša na dobave osnovnih sredstev, ki jih je davčni zavezanec uporabljal za namene svoje dejavnosti;
- b) znesek prometa, ki se nanaša na priložnostne transakcije z nepremičninami;
- c) znesek prometa, ki se nanaša na priložnostne finančne transakcije.

Ti zneski se sicer vpisujejo v davčne evidence in obrazec za napoved DDV, a se ne upoštevajo pri izračunu odbitnega deleža (Prislan, 2010, str. 80).

Promet, dosežen s prodajo osnovnih sredstev ali pri priložnostnih transakcijah z nepremičninami, se torej ne upošteva pri izračunu odbitnega deleža, in sicer ne glede na to, ali je bil pri taki prodaji obračunan DDV (ali morda davek na promet nepremičnin) ali ne.

Kdaj so finančne storitve opravljene priložnostno, določa 103. člen Pravilnika, in sicer je to takrat, kadar finančne transakcije ne predstavljajo dejavnosti zavezanca, v izračunu pa se v nobenem primeru ne upoštevajo tudi donosi iz naložb v vrednostne papirje (dividende, obresti ...) ter zneski depozitov in drugih naložb, ki niso predmet DDV.

Pojem transakcij z nepremičninami, ki se opravijo priložnostno, ni razložen ne v ZDDV-1 ne v Pravilniku. Finančne transakcije, ki so opravljene priložnostno, so opredeljene v 103. členu Pravilnika, po katerem »priložnostno« pomeni, da finančne transakcije ne predstavljajo dejavnosti zavezanca. V izračun odbitnega deleža se v nobenem primeru ne všttevajo donosi iz naložb v vrednostne papirje ter zneski depozitov in drugih naložb, ki niso predmet DDV. Niti ZDDV-1 niti Pravilnik pa ne opredeljujeta, kdaj finančne transakcije predstavljajo dejavnost zavezanca, zato je treba izhajati iz vsebine in namena samih opravljenih transakcij, in ne iz tega, ali je zavezanec registriran za tovrstne dejavnosti (Špes, 2011, str. 193).

Po mojem mnenju stališče avtorja po analogiji sledi odločitvi v zadevi C-349/96, Card Protection Plan, kjer Sodišče EU pojasni, da je za uveljavljanje oprostitve pomembna sama vsebina storitev, in ne dejstvo, ali je zavezanec formalno registriran za opravljanje tovrstne dejavnosti.

3.2.3 Začasni in končni odbitni delež

Odbitni delež za tekoče leto se začasno določi na podlagi podatkov o transakcijah v preteklem letu. Če v preteklem letu ni bilo takih transakcij ali če so bile transakcije v znesku neznatne, odbitni delež začasno določi davčni organ na podlagi napovedi zavezanca o predvidenih transakcijah. Odbitki, opravljeni na podlagi takega začasnega deleža, se morajo popraviti, ko se v naslednjem letu ugotovi oziroma določi končni odbitni delež za preteklo leto (ZDDV-1, 65. člen, peti in šesti odstavek).

Primer: Davčni zavezanec začne 1. maja opravljati še oproščeno dejavnost in se odloči, da za obdavčeno in oproščeno dejavnost ne bo vodil ločenih evidenc, temveč bo uporabljal odbitni delež. Ker bo z oproščeno dejavnostjo šele začel, nima ustreznih podatkov o transakcijah v preteklem letu, zato mora odbitni delež oceniti (začasni odbitni delež) in ga napovedati davčni upravi.

Primer: Davčni zavezanec je leta 2010 odbijal DDV v deležu. Kot (začasni) odbitni delež za leto 2011 se uporablja končni odbitni delež za leto 2010, ki je bil izračunan na podlagi podatkov o prometu 2010.

Zavezanec določi končni odbitni delež, ko so znani podatki o dejanskem obsegu prometa za leto, za katero se delež določa. V skladu s tem ustrezno popravi odbitek DDV, ki je bil uveljavljan na podlagi začasnega deleža.

Po mojem mnenju ureditev v ZDDV-1 ne odstopa od cilja Direktive, ki v 175. členu določa pravila o določitvi začasnega in končnega odbitnega deleža.

4 OMEJITEV PRAVICE DO ODBITKA VSTOPNEGA DDV

V 168. členu Direktive je določeno, da ima davčni zavezanec pravico odbiti vstopni DDV, če se nabavljeno »blago in storitve uporabljajo za namene njegovih obdavčenih transakcij.« Že iz tega splošnega člena torej sledi osnovna omejitev pravice do odbitka DDV – le-tega ni mogoče odbiti v primeru, ko kupljeno blago in storitve uporabimo za oproščene transakcije ali za namen zasebne rabe.

V primeru oproščenih storitev je vstopni DDV v določenih primerih vseeno odbiten (Direktiva, 169. člen), in sicer v primerih določenih oproščenih dobav znotraj EU in izvoza, saj se s tem doseže zunanja nevtralnost. Transakcije, ki so oproščene, a vseeno dovoljujejo odbitek DDV, v praksi imenujemo prave oprostitve.

Direktiva predvideva tudi druge omejitve pravice do odbitka. V skladu s 176. členom v nobenem primeru ni dana pravica do odbitka DDV za izdatke, ki niso nedvomno poslovni izdatki, kot so izdatki za luksuzne predmete, razvedrilo ali zabavo. V istem členu je tudi določeno, da Svet na predlog Komisije soglasno odloči, za katere izdatke ni dana pravica do odbitka. Leta 1998 je Komisija predložila Svetu predlog direktive, kjer bi bili taki izdatki določeni, ki pa v Svetu ni našel soglasja in zadeva tako do danes še ni urejena (Terra & Kajus, 2011, str. 1039). V skladu z drugim odstavkom 176. člena Direktive lahko države članice do sprejetja tozadevne direktive ohranijo vse izključitve, določene v svojih nacionalnih zakonodajah na dan 1. januarja 1979 oziroma na datum pristopa, če je bil le-ta kasneje. Ta mirovalna klavzula (angl. *stand-still clause*) je torej razlog, da države članice zelo različno omejujejo pravico do odbitka, kar bo tudi podrobneje predstavljeno v poglavjih 4.2 in 4.3.

Nadalje 177. člen Direktive določa, da lahko po posvetovanju z odborom za DDV vsaka država članica zaradi cikličnih gospodarskih razlogov iz ureditve odbitkov v celoti ali delno izvzame investicijsko blago ali del investicijskega blaga ali drugo blago. Za ohranitev enakih pogojev konkurence lahko države članice, namesto da ne dovolijo odbitka, obdavčijo blago, ki ga davčni zavezanec bodisi sam proizvede ali kupi v EU bodisi uvozi, tako da ta davek ne preseže zneska DDV, ki bi bil obračunan ob pridobitvi istovrstnega blaga (Direktiva, 177. člen).

4.1 Omejitev pravice po ZDDV-1

V ZDDV-1 je omejitev pravice do odbitka DDV določena v 66. členu, in sicer davčni zavezanec ne sme odbiti DDV od:

- jaht in čolnov, namenjenih za šport in razvedrilo, goriv in maziv ter nadomestnih delov ter storitev, tesno povezanih s tem, razen od plovil, ki se uporabljajo za opravljanje dejavnosti prevoza potnikov in blaga, dajanje v najem in zakup ter za nadaljnjo prodajo;
- zrakoplovov, goriv in maziv ter nadomestnih delov ter storitev, tesno povezanih s tem, razen od zrakoplovov, ki se uporabljajo za opravljanje dejavnosti prevoza potnikov in blaga, dajanje v najem in zakup ter za nadaljnjo prodajo;
- osebnih avtomobilov ter motornih koles, goriv in maziv ter nadomestnih delov in storitev, tesno povezanih s tem, razen od vozil, ki se uporabljajo za opravljanje dejavnosti prevoza potnikov in blaga, dajanje v najem in zakup ter za nadaljnjo prodajo, vozil, ki se uporabljajo v avtošolah za izvajanje programa usposabljanja iz vožnje v skladu z veljavnimi predpisi, kombiniranih vozil za opravljanje dejavnosti javnega linijskega in posebnega linijskega prevoza ter osebnih specialnih vozil, prilagojenih izključno za prevoz pokojnikov;
- stroškov reprezentance (pri čemer se kot stroški reprezentance štejejo zgolj stroški pogostitve in zabave ob poslovnih in družabnih stikih);
- stroškov prehrane (vključno s pijačo) in stroškov nastanitve, razen stroškov, ki so zavezancu nastali pri teh dobavah v okviru opravljanja njegove dejavnosti.

106. člen Pravilnika opredeljuje osebni avtomobil za namene 66. člena ZDDV-1, in sicer gre za motorna vozila pod tarifno oznako KN 8703, ki so konstituirana za prevoz ljudi, vključno z vozili za kombiniran prevoz ljudi (karavan, kombi) in za dirkalne avtomobile. Vsako motorno vozilo, ki je homologirano kot tovorno, se ne šteje za osebni avtomobil.

DURS v pojasnilu št. 4230-178/2010-2 z dne 14. maja 2010 pojasnjuje vprašanje, ali lahko davčni zavezanec odbije DDV od stroškov nočitev in prehrane, ki jih zagotavlja svojim delavcem. Zavezanec gradi nepremičnino in v okviru opravljanja dejavnosti prejema tudi račune za prehrano in nočitve, od katerih plačuje DDV. V zvezi z navedenim se je postavilo vprašanje, ali lahko od teh nabav odbije DDV, glede na to, da bo zgrajeno nepremičnino dobavil z obračunanim DDV. DURS pojasnjuje, da zavezanec lahko odbije DDV od stroškov prehrane in nočitev, če so ti stroški neposredno povezani z nadaljnjo dobavo hrane in nočitev za plačilo ter se od njih obračuna DDV. Vendar pa iz konkretnega primera izhaja, da bo davčni zavezanec sicer opravil obdavčeno dobavo in od te dobave obračunal DDV (dobava stanovanjske hiše), vendar stroški nočitev in prehrane, ki so sicer zajeti v vrednosti te dobave, ne bodo neposredno zaračunani prejemniku dobave stanovanjske hiše niti uporabnikom nočitev in prehrane (delavcem). Davčni zavezanec na podlagi navedenega torej ne more uveljaviti pravice do odbitka DDV od stroškov nočitev in prehrane.

Glede odbitka DDV od jaht in čolnov je Upravno sodišče RS v zadevi U 1323/2009 zelo ozko razlagalo pravico do odbitka DDV v primerih nabave jaht in čolnov. Šlo je za zavezanca, ki je od nabavljene jahte odbijal vstopni DDV z utemeljitvijo, da je poslovnemu partnerju dal v zakup zunanje dele plovila, na katerih je imel oglaševalska sporočila za svojo dejavnost. Iz tega naslova je ustvarjal prihodke, zato je menil, da izpolnjuje pogoj za odbitek

DDV od vseh stroškov v zvezi s plovilom in njegovo opremo. Sodišče je pritrdilo odločitvi davčnega organa, da zavezanec ne izpolnjuje pogoja za odbitek, ker ne oddaja plovila v najem, ampak zgolj opravlja dejavnost oglaševanja na podlagi določenega tržno-komunikacijskega sporočila.

V zvezi z odbitkom v primeru osebnih avtomobilov (ter goriv, maziv in nadomestnih delov, tesno povezanih s tem), ki se uporabljajo za dejavnost obdavčene dejavnosti prevoza potnikov (in/ali blaga), DURS pojasnjuje, da ima zavezanec v takem primeru pravico do celotnega odbitka DDV, ne glede na to, da osebni avtomobil uporablja tudi za druge službene ali zasebne namene (Pojasnilo št. 4230-43/2010 z dne 31. marca 2010).

Z Zakonom o dopolnitvah ZDDV-1 (Zakon o dopolnitvah Zakona o davku na dodano vrednost (ZDDV-1D), Ur. l. RS, št. 18/2011), ki velja od sredine marca 2011, se zaradi poslabšanja plačilne discipline v Sloveniji v času finančne in gospodarske krize uvaja ukrep, ki bi, kot pravi Ministrstvo za finance RS v pojasnilu k predlogu zakona, lahko z instrumentom ekonomske prisile vplival na izboljšanje plačilne discipline med zavezanci, ki so identificirani za namene DDV v Sloveniji (Ministrstvo za finance RS, 2011, str. 1).

V skladu z dopolnitvijo ZDDV-1 mora zavezanec, identificiran za DDV v Sloveniji, ki dobavitelju ne plača računa v zakonskem roku, ki je praviloma 60 dni, povišati svojo davčno obveznost za uveljavljen znesek odbitka DDV od neplačanega računa. Če davčni zavezanec še ni uveljavljal odbitka po neplačanem računu, tega odbitka ne sme uveljavljati. Ko bo davčni zavezanec plačal račun, bo lahko naknadno uveljavil odbitek DDV v davčnem obdobju, v katerem je plačal račun. Ukrep se ne nanaša na račune, ki jih zavezanec prijavi v sistem večstranskega pobota pri Agenciji Republike Slovenije za javnopravne evidence in storitve (v nadaljevanju AJPES). V primeru nespoštovanja teh določb je predvidena tudi kazen za hujši davčni prekršek. Lahko bi rekli, da 66.a člen ZDDV-1 na nek način uvaja pravilo odbitka po načelu plačane realizacije, kljub temu da davčni zavezanec ni izbral posebne ureditve plačila DDV po plačani realizaciji, ki je možna pod določenimi pogoji (Špes, 2011, str. 199).

Določbe 66.a člena ZDDV-1 nimajo vpliva na:

- male zavezance,
- zavezance, ki nimajo celotne pravice do odbitka,
- transakcije, kjer se DDV ne obračuna (neobdavčljive, oproščene),
- transakcije med slovenskim zavezancem – naročnikom in tujim zavezancem – izvajalcem, kadar je slovenski zavezanec plačnik davka, razen če s pogodbo ni določena uporaba slovenskega prava.

Ministrstvo za finance RS v omenjenih pojasnilih k predlogu Zakona o dopolnitvah ZDDV-1 navaja, da takšnega ukrepa ni sprejela še nobena država članica, zato primerjalna ureditev ni bila podana. Konkretna določba, ki jo uvaja ta zakon, po mnenju ministrstva ni predmet

usklajevanja s pravnim redom EU. Posebej tudi poudarja, da predlog zakona ne krši načela nevtralnosti. Na neusklajenost 66.a člena z Direktivo opozarjata širša strokovna javnost in Zbornica davčnih svetovalcev Slovenije (Špes, 2011, str. 201).

Prakse o tem, ali ureditev res ne krši načela nevtralnosti, še ni, menim pa, da je v določenih situacijah načelo nevtralnosti lahko pod vprašajem. Primer: zavezanec delno ne prizna računa in ga tudi ne plača ter ga posledično tudi ne prijavi v pobot. Od nepriznanega zneska ne sme odbiti vstopnega DDV. Ko na primer sodišče po dveh letih odloči, da zavezanec le mora plačati sporni znesek ali del spornega zneska, se je obdobje, do konca katerega bi zavezanec smel odbiti DDV (glejte peto poglavje in ZDDV-1, 67. člen, drugi odstavek), že izteklo.

Začetne težave pri ureditvi prijav v obvezni pobot so nastale tudi za tuje zavezance, ki v Sloveniji nimajo podružnice, velja pa za njihove transakcije slovensko pravo. Dolžni bi se bili prijaviti v obvezni pobot, pa se ne morejo, ker AJPES tega ne dopušča, zato morajo opraviti popravek odbitka DDV od računov, ki jih niso plačali v zakonskem roku.

Določbe o omejitvi pravice do odbitka DDV so po mojem mnenju skladne z Direktivo, razen omenjenega 66.a člena, kjer gre za novo ureditev, ki nima neposredne podlage v Direktivi.

4.2 Omejitev pravice v drugih državah članicah

V nadaljevanju so na kratko predstavljene kategorije blaga in storitev, ki v posameznih državah članicah ne dovoljujejo odbitka DDV (European Commission, 2011):

1. Belgija:

- tobak,
- alkoholne pijače, razen tistih, ki so namenjene za nadaljnjo prodajo,
- prenočevanje, hrana in pijača v sklopu nastanitve ali cateringa,
- stroški pogostitve poslovnih partnerjev,
- v primeru dobave osebnih vozil in s tem povezanih storitev je vstopni DDV odbiten v višini 50 % (v primeru, ko se motorno vozilo nabavi z namenom nadaljnje prodaje, je DDV odbiten v polni višini).

2. Velika Britanija:

- motorna vozila, namenjena tudi za zasebno uporabo,
- za določena najeta motorna vozila, ki se uporabljajo v poslovne namene, je vstopni DDV odbiten v višini 50 %,
- reprezentanca,
- sredstva, ki so bila pridobljena v okviru prenosa podjetja.

3. Avstrija:

- motorna vozila (razen vozil avtošol, taksijev in najetih vozil),
- reprezentanca.

4. Nemčija:

- vstopni DDV od stroškov reprezentance, če ti stroški niso odbitni za namene davka od dohodka ali če se nanašajo na zasebno uporabo,
- stroški preselitve zaradi spremembe bivališča.

5. Italija:

- zrakoplovi in vozila za razvedrilo,
- nočitve, storitve restavracij.

6. Madžarska:

- bencin,
- osebna vozila in motorji s kapaciteto več kot 125 cc, jahte in plovila za šport in razvedrilo,
- blago in storitve, povezane z vzdrževanjem osebnih vozil,
- hrana in pijača, storitve restavracij in cateringa,
- parkirnina in cestnina, razen v primeru motornih vozil (vključno z avtobusi) s težo več kot 3,5 ton,
- v primeru storitev telefonov, mobilnih telefonov in internetne telefonije se 30 % vstopnega DDV ne sme odbiti, razen če zavezanec naprej zaračuna najmanj 30 % vrednosti,
- vstopni DDV od blaga, ki je namenjeno opravljanju dela na daljavo, je odbiten le deloma; odbitek je možen v razmerju, ki se nanaša na uporabo tega blaga za namene delodajalca.

7. Nizozemska:

- storitve hotelov in cateringa,
- reprezentanca in hrana in pijača za zaposlene,
- osebni avtomobili, namenjeni za zasebno uporabo.

Države članice, kot je razvidno zgoraj, različno omejujejo pravico do odbitka DDV, kar je v skladu s 176. členom Direktive (glejte četrto poglavje). Menim, da je poznavanje tovrstne ureditve v ostalih državah članicah za zavezance, ki poslujejo po drugih državah članicah, zelo pomembno, saj lahko v nekaterih državah članicah uveljavljajo pravico do odbitka po postopku vračila (glejte sedmo poglavje) tudi za blago oziroma storitve, za katere v Sloveniji te pravice nimajo.

5 IZVAJANJE PRAVICE DO ODBITKA DDV

Za uveljavljanje pravice do odbitka mora zavezanec izpolniti pogoje, ki jih ureja Direktiva v 178.–180. členu, naš ZDDV-1 pa v 67. členu. Zavezanec mora imeti račun, izdan v skladu z ustreznimi določbami Direktive, odbitek pa opravi tako, da od skupnega zneska DDV, dolgovanega za davčno obdobje, odšteje skupni znesek DDV, za katerega je v istem obdobju nastala pravica do odbitka.

Kot že omenjeno, pravica do odbitka DDV nastane v trenutku, ko je nastala obveznost obračuna DDV (Direktiva, 167. člen), kar se zdi v nasprotju z določbo 178. člena, da lahko davčni zavezanec uveljavlja odbitek DDV (še) takrat, ko ima račun. Če davčni zavezanec prejme dobavo v določenem obdobju, račun pa prejme še v naslednjem oziroma kasnejšem obdobju, se postavlja vprašanje, kaj prevlada – določba Direktive, da pravica do odbitka nastane takoj, ko nastane obveznost obračuna, ali prevlada pogoj, da mora biti prejet tudi račun. Tak primer je Sodišče EU obravnavalo v zadevi C-152/02, Terra Baubedarf-Handel, kjer je pojasnilo, da mora biti blago dobavljeno, davčni zavezanec pa mora imeti tudi račun, kar pomeni, da je lahko pravica do odbitka DDV uveljavljena še takrat, ko sta izpolnjena oba pogoja (Terra & Kajus, 2011, str. 1058–1073). Slovenski zakonodajalec je v novem ZDDV-1, ki velja od 2010 naprej, to tudi vnesel v zakon in v šestem odstavku 67. člena dodal določbo, da sme davčni zavezanec odbiti DDV ne prej kot v davčnem obdobju, v katerem je prejel račun.

Zavezanci so v praksi pogosto preveč usmerjeni samo v pregledovanje, ali ima račun vse obvezne elemente in kdaj je bil prejet, pozabijo pa preveriti, ali je sploh izpolnjen osnovni pogoj za odbitek – neposredna povezava s transakcijo, kjer je obračunan DDV (Urbanija, 2010, str. 2).

Če davčni zavezanec ne odbije DDV v davčnem obdobju, ko sta bila izpolnjena oba pogoja (nastanek obveznosti obračuna DDV in prejem računa ali carinske listine), lahko uveljavi odbitek tudi v kasnejših davčnih obdobjih, vendar ne kasneje kot v zadnjem davčnem obdobju koledarskega leta, ki sledi letu, v katerem je pridobil pravico do odbitka DDV (ZDDV-1, 67. člen, drugi odstavek). Ta določba kot taka ni izrecno predpisana v Direktivi, vendar pa izhaja iz nekaterih splošnih določb Direktive, ki dajejo državam članicam pravico, da uvedejo disciplino pri obračunavanju in odvajanju DDV. Tovrstne določbe pa ne smejo biti nesorazmerno otežujoče za zavezance, da bi uveljavili odbitek ali da bi bil le-ta skoraj nemogoč. Pravne prakse, ki bi presodila, ali je šla Slovenija s sprejetjem te določbe dlje, kot je treba za doseg cilja zagotavljanja discipline plačevanja DDV, še ni. Zanimivo vprašanje v povezavi s tem bi bilo tudi v primeru, ko zavezanec dobi pravilen (popravljen) račun po izteku tega obdobja zaradi kasnejše odločbe davčnega organa, sodišča ali drugih dejavnikov (glejte podpoglavje 4.1 in primer v sedmem poglavju).

Račun, ki je podlaga za odbitek, mora imeti vse predpisane sestavne dele v skladu z 82. členom ZDDV-1.⁴ To potrjuje tudi sodba Vrhovnega sodišča RS X Ips 206/2008, kjer je šlo za račun, na katerem je manjkal podatek o ceni na enoto blaga brez DDV, kar je obvezni sestavni del računa, zato odbitek DDV ni bil mogoč. V zvezi s tem pa je treba omeniti še sodbo Upravnega sodišča RS št. U 2549/2005; šlo je za zavezanca, ki si je odbijal vstopni DDV od računov, na katerih je dobavitelj napačno navedel njegovo firmo in sedež, ID-števila za DDV pa je bila pravilna. Davčni organ je odločil, da ni pravice do odbitka zaradi napake pri navedbi firme in naslova. Upravno sodišče RS je pojasnilo, da je ključni podatek za identifikacijo zavezanca njegova davčna številka, in ne firma in sedež, ki sta zgolj kontrolna podatka, zato je odločilo, da ima zavezanec kljub napačni navedbi pravico do odbitka.

Pogojevanje pravice do odbitka glede na predpisane sestavne dele računa tudi ni mogoče tolmačiti v smislu točnega navajanja posameznih besed. Tako davčni organ ne sme oporekati uveljavljanju pravice do odbitka, če na računu piše na primer »datum odpreme blaga« namesto »datum opravljene dobave blaga« (Špes, 2011, str. 202).

V primeru, ko račun izda tuj zavezanec, seveda slovenska zakonodaja ne more predpisovati vsebine izdanega računa, vendar pa naj bi bila zakonodaja držav članic usklajena z Direktivo, ki predpisuje bistvene elemente računov, ki jih je povzel tudi ZDDV-1. Pri tem je treba poudariti, da Direktiva opredeljuje, da države članice ne zahtevajo, da so računi podpisani. Podpis (in žig) torej ni obvezen sestavni del (nista obvezna sestavna dela) na računih z vidika ZDDV-1.

V primeru predplačil, ki jih zavezanec plača dobavitelju, preden je opravljena obdavčljiva dobava, mora dobavitelj po prejemu predplačila izdati račun za predplačilo (ZDDV-1, 81. člen, prvi odstavek), na podlagi katerega ima prejemnik pravico do odbitka.

V okviru formalnosti, ki jih lahko določi država članica v zvezi z odbitkom DDV, ko mora plačati DDV kot naročnik kupec ali prejemnik blaga ali storitve, je Ministrstvo za finance RS v 107. členu Pravilnika opredelilo, da se odbitek DDV lahko uveljavi v davčnem obdobju, čeprav je račun prejet po poteku tega obdobja, vendar do roka za predložitev obračuna DDV.

Ne glede na to, da je za odbitek DDV treba izpolnjevati formalne pogoje, kot je račun z vsemi predpisanimi sestavnimi deli, lahko v primeru statusnega preoblikovanja s. p. v d. o. o. nova družba po datumu, ko je bilo preoblikovanje že vpisano v register, še prejema račune,

⁴ Datum izdaje računa, zaporedna številka, ID-števila dobavitelja, ID-števila kupca, če je le-ta plačnik davka, ime in naslov dobavitelja in kupca, količina in vrsta blaga oziroma storitev, datum dobave oziroma storitve, davčna osnova, cena na enoto brez DDV ter kakršnakoli znižanja cen in popusti, ki niso vključeni v ceno na enoto, stopnja DDV, znesek DDV, v primeru oprostitve DDV ali če je plačnik DDV kupec veljavna določba Direktive ali zakona o oprostitvi oziroma obrnjeni davčni obveznosti.

ki se bodo glasili na ime podjetnika, in v določenem razumnem obdobju uveljavi odbitek DDV tudi od takih računov (DURS, 2008).

Glede na predstavljene zakonske določbe, sodbe slovenskih sodišč in pojasnila DURS menim, da je ureditev izvajanja pravice do odbitka v Sloveniji v tem delu skladna z Direktivo in razlago Sodišča EU.

5.1 Račun in/ali druge formalnosti?

ZDDV-1 v 67. členu navaja, da mora imeti davčni zavezanec za uveljavljanje svoje pravice do odbitka DDV račun, v primerih, ko je DDV dolžan plačati prejemnik blaga oziroma storitev (angl. *reverse charge*⁵), pa mora izpolnjevati formalnosti, ki jih predpiše minister za finance. Do uveljavitve Pravilnika je bilo dvomljivo tolmačenje pogoja za uveljavljanje odbitka v primerih, ko je DDV dolžan plačati prejemnik blaga oziroma storitve – ali mora imeti račun IN izpolnjevati druge formalnosti, ali zgolj izpolnjevati druge formalnosti (račun ni obvezen).

V sodbi Bockemühl, C-90/02, je Sodišče EU odločalo o prepovedi odbitka DDV, plačanega od storitev po načelu obrnjenega davčnega bremena (posredovanje delovne sile) zaradi nepravilnega računa. Pojasnilo je, da načelo nevtralnosti terjaja, da mora biti davčni zavezanec razbremenjen plačila DDV, ki ga plača od storitev po načelu obrnjenega davčnega bremena, obdavčenih po sedežu prejemnika, zato račun ne sme biti pogoj za nastanek pravice do odbitka DDV, ki ga je dolžan plačati naročnik ali kupec po načelu obrnjenega davčnega bremena. Zaradi sodbe Sodišča EU v zadevi Bockemühl je bil spremenjen Pravilnik. V skladu s petim odstavkom 107. člena Pravilnika mora tako davčni zavezanec, ki mora plačati DDV kot naročnik, kupec ali prejemnik blaga oziroma storitev, za uveljavljanje pravice do odbitka DDV imeti račun *ali* drug dokument, ki vsebuje podatke, potrebne za zagotovitev pravilnega obračuna DDV. Takoj po uvedbi Direktive v Sloveniji je bilo torej treba imeti skladno z davčno prakso za uveljavitev pravice do odbitka DDV račun tudi v primeru prejema storitev po načelu obrnjenega davčnega bremena. Kasneje je prišlo do spremembe Pravilnika, kot je bilo opisano.

Menim, da je bila z upoštevanjem sodbe Sodišča EU v zadevi Bockemühl v slovenski pravni ureditvi z naknadno spremembo Pravilnika vzpostavljena pravilna razlaga Direktive in ZDDV-1.

5.2 DDV, dolgovan na podlagi računa

Izdaja računa v osnovi sama po sebi ne pomeni nastanka obveznosti DDV, saj zavezanec dolguje DDV na podlagi opravljene dobave oziroma storitve. Zaradi pomena računa za

⁵ Načelo obrnjenega davčnega bremena (*»reverse charge«* mehanizem) pomeni t. i. obrnjeno davčno breme, ko DDV obračuna namesto zavezanca, ki opravi storitev, prejemnik storitve.

odbitek davka pa je za zagotovitev davčne nevtralnosti predvidena tudi obveznost plačila davka na podlagi računa. V skladu z 203. členom Direktive (ZDDV-1, 76. člen, prvi odstavek, 9. točka) je namreč DDV dolžna plačati vsaka oseba, ki DDV izkaže na računu. Ko obstaja obveznost plačila DDV zaradi vsebine transakcije, določba 203. člena ni potrebna, saj morajo zavezanci za obdavčene dobave blaga in storitev obračunati DDV po predpisani stopnji, ne glede na to, ali DDV izkažejo na računu ali ne (Bartol, 2010, str. 18).

Kaj torej storiti, ko zavezanec izkaže DDV na računu, potem pa se izkaže, da je bil zaračunan nepravilno ali neupravičeno? V ureditvi DDV bi prišlo do »pravega« rezultata, če bi kupec odbijal vstopni DDV, naveden na računu, ne glede na to, ali je bil davek zaračunan upravičeno ali ne. Na drugi strani pa se lahko nevtralnost zagotovi tudi tako, da dobavitelj popravi izstopni DDV in prvotni račun. Izdaja popravljenega računa (dobropisa) ima za posledico, da mora kupec del že odbitega davka vrniti državi. Kot izhaja iz sodb Sodišča EU, ki so predstavljene v nadaljevanju, lahko dobavitelj neupravičeno izkazani DDV popravi, popravka pa se ne more opraviti na način, da se kupcu dovoli odbitek davka, saj je odbitek dovoljen le za davek, ki je tudi v resnici dolgovan. Zavezanci imajo pravico, da popravijo račun, tudi če je bila napaka storjena namenoma; edina omejitev je, da popravek napake ne povzroči oškodovanja proračuna (Bartol, 2010, str. 18–21).

5.2.1 Sodba Sodišča EU št. C-342/87 v zadevi Genius Holding

Davčni zavezanec Genius Holding, ki je opravljal montažna in orodjarska dela, je prejemal tudi račune podizvajalcev. Dva od njih sta na računu izkazala DDV, in sicer neupravičeno, saj je bilo v skladu z domačo zakonodajo za njune storitve določeno plačilo davka po načelu obrnjenega davčnega bremena. Davek, izkazan na računu, torej zakonsko ni bil dolgovan, ker pa sta ga podizvajalca izkazala na računu, sta ga bila dolžna plačati davčnemu uradu. Davčni urad je zavrnil odbitek DDV, ki ga je uveljavil Genius Holding.

Nacionalno sodišče je postavilo vprašanje Sodišču EU, ali se pravica do odbitka nanaša tudi na davek, ki je dolgovan le zato, ker je omenjen na računu. Sodišče EU ni priznalo pravice do odbitka, saj pravica do odbitka ne nastane na podlagi računa, ampak na podlagi opravljene dobave oziroma storitve, ter pojasnilo, da morajo države članice za namene zagotovitve nevtralnosti omogočiti, da se davki, ki so bili nepravilno zaračunani, popravijo, če je oseba, ki je izdala račun, ravnala v dobri veri.

5.2.2 Sodba Sodišča EU št. C-454/98 v zadevi Schmeink, Cofreth in Strobel

G. Schmeink je v neki družbi pridobil 50 % delnic, za katere je plačal 3,8 mio DEM, da pa bi podprl prizadevanje družbe po prejemu denarne pomoči, ji je izdal obračun za svetovalne storitve, ki jih ni nikoli opravil, v višini 3,8 mio DEM plus DDV. Družba je obračun priložila vlogi za prejem investicijskega dodatka, zaračunanega davka pa ni odbijala, temveč je obračun vrnila izdajatelju. G. Schmeink je na drugi strani moral, po opravljenem

inšpekcijskem pregledu, izkazani davek plačati davčni upravi. Podobno je g. Strobel izdal več fiktivnih računov z DDV podjetjem za dobave, ki se niso nikoli zgodile, da bi tako prikril izgubo v enem od hčerinskih podjetij in navidezno povišal njegovo uspešnost. Podjetja so račune plačala in odbijala vstopni DDV, po določenem času pa jim je g. Strobel vrnil denar. Nekaj let kasneje je g. Strobel prostovoljno prijavil dejansko stanje, davčna uprava pa mu je naložila plačilo davka, ki ga je izkazal na računih.

Nemško sodišče je postavilo vprašanje, ali je za popravek neupravičeno zaračunanega davka nujno potrebno, da izdajatelj računa pokaže, da je ravnal v dobri veri, ali pa so tudi kake druge okoliščine, po katerih se račun sme popraviti.

Sodišče EU najprej pojasni, da ukrepi držav članic za pravilno odmero in pobiranje davka ter preprečevanje utaj ne smejo iti dlje, kot je potrebno za doseg ustreznega cilja, prav tako pa ne smejo imeti učinka, ki bi kršil načelo nevtralnosti. Zato je odločilo, da v primerih, ko je oseba, ki je izdala račun, v primernem času eliminirala tveganje oškodovanja proračuna, ni potrebno, da ta oseba dokaže dobro vero; dokaz ravnanja v dobri veri torej v takem primeru ni potreben pogoj za popravek DDV. Države članice lahko pogoj ravnanja v dobri veri uporabijo le v primerih (kot v zadevi Genius Holding), ko tveganje, da je oškodovan proračun, ni povsem eliminirano. Kar se tiče postopka, Sodišče EU prepušča državam članicam določitev pogojev, pod katerimi se DDV popravi.

5.2.3 Sodba Sodišča EU št. C-78-80/02 v zadevi Karageorgou, Petrova in Vlachos

Grško ministrstvo za zunanje zadeve je zaposlovalo več prevajalcev, med drugim go. Karageorgou, go. Petrovo in g. Vlachosa. Na ministrstvu so lahko pravne in fizične osebe brezplačno naročile overjene prevode. Prevajalci so, kljub temu da so bili na ministrstvu zaposleni, ministrstvu izdali račune z DDV. Nacionalno sodišče je odločilo, da prevajalci niso zavezanci, če pa so zaračunali DDV, je bilo to neupravičeno; postavilo se je vprašanje, ali so zato upravičeni do vračila plačanega DDV.

Na podlagi ugotovitve nacionalnega sodišča, da prevajalci niso opravljali neodvisne dejavnosti, je Sodišče EU zaključilo, da storitve, ki jih opravijo, ne podležejo DDV. Nadalje je menilo, da popravek zneska na računu, ki so ga prevajalci navedli kot DDV, ne more privedi do oškodovanja proračuna, a ne zato, ker je prejemnik računa oseba, ki DDV ne odbija, temveč zato, ker navedeni zneski na računu sploh niso zneski DDV. Za namene popravka plačanega davka zato v takem primeru niti ni potrebno dokazati, da je izdajatelj ravnal v dobri veri.

5.2.4 Sodba Sodišča EU št. C-35/02 v zadevi Reentsma Cigarettenfabrik

Za družbo Remtsma s sedežem v Nemčiji je italijanska družba opravila storitve oglaševanja in zaračunala italijanski DDV, kar pa ni bilo pravilno, saj so oglaševalske storitve obdavčene

po sedežu prejemnika. Družba Reemtsma je od italijanske davčne uprave zahtevala vračilo DDV, vendar pa je bil zahtevek zavrjen s pojasnilom, da se računi nanašajo na storitve oglaševanja in DDV ne bi smel biti obračunan.

Na vprašanje, ali mora italijanska davčna uprava povrniti DDV družbi Reemtsma, Sodišče EU odgovarja, na podlagi zadeve Genius Holding, da DDV, ki ni obračunan na podlagi zakona, ni odbiten; ker je postopek vračila zgolj način, kako lahko tuji zavezanci uveljavljajo odbitek, tako zaračunanega DDV v postopku vračila ni mogoče uveljavljati. Kupec mora vračilo davka zahtevati od svojega dobavitelja po civilni poti. Da pa se zagotovi načelo nevtralnosti in učinkovitosti, morajo države članice v primeru, da dobaviteljevo vračilo davka naročniku postane nemogoče ali čezmerno oteženo (na primer plačilna nesposobnost), določiti instrumente in postopke, ki so potrebni, da se omogoči naročniku, da dobi vrnjen davek, ki mu je bil pomotoma zaračunan.

5.2.5 Sodba Sodišča EU št. C-566/07 v zadevi Stadeco BV

EVD, oseba javnega prava s sedežem na Nizozemskem, je pri zavezancu Stadeco BV naročila storitve izključno za dejavnosti, ki na Nizozemskem niso predmet DDV, in kot oseba javnega prava ni imela pravice do odbitka tega davka. Na računih je Stadeco BV izkazal nizozemski DDV in ga tudi odvedel, EVD pa je račune v celoti plačal. Ko so davčni organi v sklopu pregleda ugotovili, da zavezanec za storitve na Nizozemskem ni bil dolžan plačati davka, saj so bile obdavčljive v Nemčiji, je Stadeco BV zahteval vračilo davka. Davčna uprava je odobrila vlogo za vračilo plačanega DDV pod standardnim pogojem, ki je veljal na Nizozemskem, da izda dobropis prejemniku. V naknadni inšpekciji je bilo ugotovljeno, da je Stadeco res sestavil dobropis, ki pa ga ni nikoli poslal prejemniku, zato je davčna uprava zahtevala nazaj že povrnjeni davek.

Nacionalno sodišče prve stopnje je ugotovilo, z upoštevanjem sodbe v zadevi Schmeink & Cofret in Strobel, da prejemnik vstopnega DDV ni odbijal, tako da ni oškodovanja proračuna in tudi brez izdanega dobropisa lahko Stadeco dobi povrnjen neupravičeno zaračunani davek. Vrhovno sodišče je nato Sodišču EU postavilo vprašanja:

- Ali se določba, da je DDV dolgovan na podlagi računa, uporabi tudi, če izdajatelj računa zaračuna znesek DDV za dejavnost, za katero se šteje, da je bila opravljena v drugi državi članici?
- Ali smejo države članice popravek DDV, ki je bil napačno zaračunan, pogojevati s tem, da davčni zavezanec svojemu kupcu naknadno izda popravljen račun oziroma dobropis, kadar se račun izda prejemniku, ki ne more uveljavljati odbitka DDV (tako da nevarnost izgube davčnih prihodkov ne obstaja)?

Glede na to, da nevarnost izgube davčnih prihodkov, ki bi jo lahko povzročilo to, da naslovnik računa uveljavlja pravico do odbitka, nosi država članica, katere DDV je izkazan,

Sodišče EU pojasni, da je DDV na podlagi računa dolgovan v tej državi (Nizozemski), tudi če tam ni dejanski kraj obdavčljive transakcije.

Sodišče EU tudi meni, da dejstvo, da se za popravek DDV, ki je bil neupravičeno izkazan na računu, postavi pogoj, da se popravi ta račun, ne presega tistega, kar je nujno potrebno za doseg cilja popolne odprave nevarnosti izgube davčnih prihodkov, in torej ne pomeni kršitve davčne nevtralnosti.

ZDDV-1 sledi Direktivi in navedeni sodni praksi Sodišča EU, saj v četrtem in petem odstavku 67. člena določa, da zavezanec, ki prejme račun, na katerem je izkazan DDV, od osebe, ki ga ne sme izkazati, ali če je izkazan višji znesek DDV, kot bi moral biti po zakonu, takega vstopnega DDV ne sme odbiti.

6 POPRAVKI ODBITKOV DDV

Če se po opravljenem odbitku DDV spremenijo dejavniki, merodajni za določitev zneska, ki se odbije, je treba popraviti odbitek DDV (Direktiva, 185. člen; ZDDV-1, 68. člen). Taki spremenjeni dejavniki so na primer sprememba namena nadaljnje uporabe iz obdavčene v oproščeno, odpoved nakupa, naknadno znižanje cen ipd.

Primer: Zavezanec je v letu dni dosegel količino nabavljenega blaga, ki mu omogoča uveljaviti poseben popust pri dobavitelju, t. i. superrabat. Dobavitelj mu izda dobropis. Zavezanec mora od znižanega zneska nakupa sorazmerno popraviti že uveljavljeni odbitek DDV.

Primer: Zavezanec plača račun pred rokom zapadlosti, zato mu dobavitelj odobri 5-odstotni popust, t. i. kassaskonto. Na vprašanje, ali mora zavezanec popraviti odbitek DDV tudi v primeru, ko mu dobavitelj ne pošlje dobropisa, DURS pojasnjuje, da je popravek vstopnega DDV obvezen, saj je kupec zaradi upoštevanja kassaskonta plačal nižji znesek, ker so se naknadno spremenili dejavniki, ki vplivajo na odbitek DDV. Zavezanec lahko sam izda dokument, da podlagi katerega popravi odbitek DDV, kot pojasnjuje DURS v Pojasnilu št. 4230-263/2008 z dne 13. oktober 2008.

Nadalje ZDDV-1 v 69. členu predpisuje, da se za osnovna sredstva popravek odbitka DDV razporedi na obdobje 5 let, razen za nepremičnine, ki so bile pridobljene kot osnovna sredstva, za katere se popravek razporedi na obdobje 20 let. Obdobje iz prvega odstavka tega člena začne teči z začetkom uporabe osnovnega sredstva. Za začetek uporabe po drugem odstavku tega člena se šteje davčno obdobje, v katerem je izvršen (oziroma ni izvršen) odbitek DDV. Letni popravek znaša 1/5 oziroma 1/20 zneska DDV, ki je bil zaračunan na osnovna sredstva. Popravek se izvede na podlagi sprememb v upravičenosti do odbitka v naslednjih letih glede na upravičenost v letu, v katerem je bilo blago prvič uporabljeno.

DURS v pojasnilu št. 4230-203/2010 z dne 31. maja 2010 pojasnjuje, da je s spremembo dejavnikov mišljena sprememba pogojev, ki so bili odločilni za odbitek DDV na začetku uporabe osnovnega sredstva, naknadna sprememba teh pogojev pa privede do višjega ali nižjega odbitka DDV glede na začetno stanje. Za spremembo pogojev, ki so bili odločilni pri določitvi zneska odbitka DDV, se ne štejejo spremembe, nastale zaradi sprememb predpisov.

Zgled: Zavezanec je pridobil nepremičnino za namene opravljanje svoje obdavčljive proizvodne dejavnosti. Za nepremičnino je plačal 1,2 mio EUR, od tega 0,2 mio EUR DDV, ki ga je uveljavil kot odbitni DDV. Čez 10 let se odloči nepremičnino prodati; transakcija je oproščena plačila DDV. Zavezanec mora sorazmerno za preostalo obdobje desetih let popraviti odbitek DDV v višini 0,1 mio EUR. Preostalo obdobje je predstavljalo polovico skupne dobe popravka, ki je 20 let, zato se polovica od uveljavljenega odbitka DDV popravi.

V skladu s tretjim odstavkom 68. člena ZDDV-1 davčni zavezanec ne popravi prvotnega odbitka v primeru uradno dokazanega uničenja ali izgube ter v primeru dajanja daril nižjih vrednosti ali dajanja vzorcev. DURS v pojasnilu št. 4230-65/2007 z dne 13. februarja 2007 pojasni, da se odbitek DDV od predčasnega uničenja osnovnega sredstva ne popravlja.

Predstavljene določbe ZDDV-1 glede popravka odbitka DDV so povsem v skladu z Direktivo.

7 VRAČILO DDV TUJIM ZAVEZANECEM

Tuji zavezanci, ki v Sloveniji ne izvajajo obdavčljivih transakcij in ne uveljavljajo odbitka DDV v mesečnih napovedih DDV, lahko zahtevajo povračilo slovenskega DDV po postopku vračila oziroma refundacije za tujce (Fabryova & Janežič, 2011, str. 115–116). V nadaljevanju sledi opis pravne podlage in postopkov pri uveljavljanju vračila.

Dne 12. februarja 2008 je Svet izdal tudi Direktivo 2008/9/ES o podrobnih pravilih za vračilo DDV zavezancem, ki nimajo sedeža v državi članici vračila, ampak v drugi državi članici, ki velja od 1. januarja 2010. Dotedanji postopek je namreč povzročal upravnim organom držav članic in podjetjem precejšnje težave, zato so želeli spremeniti roke, v katerih je treba obvestiti podjetja o odločitvah, ki se nanašajo na zahteve za vračilo, ter poenostaviti in posodobiti postopek z omogočanjem uporabe sodobnih tehnologij.

Davčni zavezanec, ki nima sedeža v državi članici vračila, uveljavlja vračilo DDV v državi članici vračila tako, da na državo članico vračila naslovi elektronski zahtevek, ki ga predloži v državi članici, kjer ima sedež, prek elektronskega portala, ki ga je vzpostavila ta država članica. Podatki, ki jih mora vsebovati elektronski zahtevek, so:

- ime in polni naslov,
- elektronski naslov,

- opis poslovne dejavnosti, za katero je pridobil blago in storitve,
- obdobje vračila, za katero se vlaga zahtevka,
- izjavo, da v obdobju vračila ni opravljal dobav, zaradi katerih vračilo ne bi bilo možno,
- ID-številko za DDV oziroma ustrezno davčno številko,
- podatke o bančnem računu, vključno z IBAN in BIC.

Za vsak račun pa je treba posredovati te podatke:

- ime in naslov dobavitelja,
- ID-številko za DDV dobavitelja,
- datum in številko računa oziroma uvoznega dokumenta,
- davčno osnovo in znesek DDV v valuti države članice,
- znesek odbitnega DDV v valuti države članice,
- morebitni odbitni delež,
- vrsto pridobljenega blaga ali storitev, označeno s predpisanimi oznakami.

Zahtevka za vračilo je treba državi članici, kjer ima vlagatelj sedež, predložiti najpozneje 30. septembra koledarskega leta, ki sledi obdobju vračila. Država članica, kjer ima vlagatelj sedež, vlagatelju nemudoma pošlje elektronsko potrdilo o prejemu.

Če se zahtevka za vračilo nanaša na obdobje vračila, ki je krajše od enega koledarskega leta, vendar ne krajše od treh mesecev, znesek DDV, katerega vračilo se zahteva, ne sme biti nižji od 400 EUR ali protivrednosti v nacionalni valuti.

Če se zahtevka za vračilo nanaša na obdobje vračila, ki je enako koledarskemu letu ali preostanku koledarskega leta, znesek DDV ne sme biti nižji od 50 EUR ali protivrednosti v nacionalni valuti.

Država članica vračila vlagatelja v elektronski obliki nemudoma uradno obvesti o datumu prejema zahtevka, o svoji odločitvi o odobritvi ali zavrnitvi zahtevka za vračilo pa v štirih mesecih od prejema. Če država članica vračila presodi, da nima na voljo dovolj ustreznih informacij, na podlagi katerih bi se lahko odločila, lahko od vlagatelja ali od pristojnih organov države članice, kjer ima vlagatelj sedež, v elektronski obliki zahteva dodatne informacije.

Poudariti je treba, da imajo tuji zavezanci pravico uveljavljati vračilo DDV le za dobave blaga in storitev, za katere imajo pravico do odbitka tudi domači zavezanci. Tuji zavezanec tako v Sloveniji ne more uveljaviti odbitka DDV od hotelskih storitev, saj ZDDV-1 od teh storitev v splošnem ne dovoljuje odbitka (glejte 4.1). Nasprotno pa lahko slovenski zavezanec v Avstriji uveljavlja odbitek, saj avstrijski zakon o DDV ne omejuje odbitka v primeru takih storitev.

8 NEKAJ ZGLEDOV ODBITKA DDV PRI MEDNARODNIH TRANSAKCIJAH

V nadaljevanju opisujem nekaj najpogostejših tipov mednarodnih transakcij in rešitve, kako zagotoviti odbitek DDV.

8.1 Znotrajkupnostna dobava in pridobitev blaga

Dobave blaga v EU so oproščene plačila DDV, vseeno pa dovoljujejo odbitek vstopnih davkov (t. i. prave oprostitve, ZDDV-1, 63.člen, drugi odstavek, točka b). Zgled: slovenski zavezanec opravi dobavo stroja italijanskemu zavezancu v Italijo. V zvezi s strojem je slovenski zavezanec nabavil od različnih dobaviteljev iz različnih držav članic rezervne dele in storitve. Za vse nabave ima pravico do odbitka DDV.

Tudi v primeru pridobitve blaga ima zavezanec v zvezi s tem pravico do odbitka vstopnih davkov (ZDDV-1, 63. člen, prvi odstavek). Zgled: Slovenski zavezanec pridobi blago od avstrijskega zavezanca iz Avstrije. Slovenski zavezanec bo blago uporabil za svojo ekonomsko dejavnost, zato ima pravico do odbitka DDV, ki je nastal v zvezi z nastankom obračunske obveznosti pri pridobitvi. Posebej pozoren mora biti zavezanec v primeru, ko v državi članici, v kateri je pridobil blago, ni registriran za DDV, saj se mora registrirati, da bo lahko uveljavljal odbitek davka od pridobitve.

V primeru pridobitve blaga iz EU mora torej zavezanec opraviti dvoje – obračunati davek od pridobitve ter ta davek odbiti, če so izpolnjeni pogoji, ki jih določa točka c prvega odstavka 67. člena ZDDV-1: zavezanec mora razpolagati z računom, izdanim skladno z ZDDV-1, ter v davčnem obračunu izkazati vse podatke, ki so potrebni za izračun zneska DDV od pridobitve. V primeru, ko račun izda tuj zavezanec, seveda slovenska zakonodaja ne more predpisovati vsebine izdanega računa, vendar pa naj bi bila zakonodaja držav članic usklajena z Direktivo, ki predpisuje bistvene sestavne dele računov, ki jih je povzel tudi ZDDV-1. Pri tem je treba poudariti, da Direktiva opredeljuje, da države članice ne zahtevajo, da so računi podpisani. Podpis (in žig) torej ni(sta) obvezna(i) komponenta(i) na računih z vidika ZDDV-1.

Pomemben je tudi trenutek, kdaj sme zavezanec DDV od pridobitve odbiti. Šesti odstavek 67. člena ZDDV-1 predpisuje, da davčni zavezanec ne sme odbiti DDV-prej kot v davčnem obdobju, v katerem je prejel račune za njemu opravljeno dobavo blaga ali storitev oziroma carinske deklaracije za uvoženo blago. Pridobitve blaga, kot samostojna obdavčljiva transakcija, niso omenjene, zato je treba upoštevati »splošno« pravilo iz 62. člena, po katerem pravice do odbitka ni mogoče uveljavljati pred nastankom obveznosti obračuna. Leta pa v primeru pridobitev nastane 15. dan naslednjega meseca po pridobitvi blaga, razen če je že pred tem izdan račun; v tem primeru obveznost obračuna nastane na datum računa. Pravica do odbitka DDV torej nastane takrat, ko nastane obračunska obveznost.

V primeru znotrajskupnostnih dobav oziroma pridobitev blaga so določbe ZDDV-1 in slovenska davčna praksa v skladu z Direktivo, saj te transakcije še dodatno nadzorujejo države članice (zavezanci v vseh državah članicah morajo mesečno oddajati poročila o dobavah v druge države članice, le-te pa po drugi strani preverjajo pridobitve in sporočajo vsa pomembnejša odstopanja davčnim oblastem druge države članice). Tovrstna kontrola je formalno zagotovljena, ker ima vsak zavezanec za DDV v EU svojo ID-številko za DDV, sistem za izmenjavo davčnih informacij VIES (angl. *VAT information exchange system*) pa naj bi omogočal hitre preverbe (Stanovnik, 2004, str. 762).

8.2 Izvoz in uvoz blaga

Tudi oprostitev izvoza blaga, tako kot znotrajskupnostna dobava blaga, predstavlja t. i. pravo oprostitev, saj je dovoljen odbitek vstopnih davkov, ki so nastali v zvezi z izvoženim blagom (ZDDV-1, 63. člen, drugi odstavek, točka b).

Odbiten je tudi vstopni DDV, ki je bil plačan od uvoza blaga v Slovenijo. Za uveljavljanje odbitka DDV od uvoza mora zavezanec razpolagati z uvoznim dokumentom, kjer je naveden kot prejemnik ali uvoznik in na katerem je naveden znesek DDV. Za uveljavljanje pravice do odbitka pri uvozu so, kot pojasnjuje Uredba 282/2011, dovoljene tudi elektronske različice uvoznih dokumentov, če omogočajo nadzor nad izvajanjem pravice do odbitka. Zavezanec lahko odbije zaračunani DDV od uvoza v obdobju, v katerem je prejel carinsko deklaracijo za uvoženo blago (ZDDV-1, 67. člen, šesti odstavek).

Omeniti je treba, da ne podleže vsak uvoz obdavčitvi, saj ZDDV-1 v 50. členu navaja vrsto oprostitev pri uvozu. Ena od njih je t. i. postopek 42, kjer zavezanec iz druge države članice uvozi blago po postopku 42 v Slovenijo in takoj po sprostitvi v prosti promet opravi dobavo blaga, ki je oproščena plačila DDV v skladu s 46. členom (dobava blaga v EU) samemu sebi ali drugemu prejemniku v drugo državo članico.

Menim, da je odbitek DDV v primeru uvoza blaga v Sloveniji urejen povsem v skladu z Direktivo in carinskimi predpisi EU.

8.3 Storitve

Zavezanci imajo pravico do odbitka DDV, ki so ga dolžni plačati oziroma so ga plačali v Sloveniji za storitve, ki jih dobavi drug davčni zavezanec (ZDDV-1, 63. člen, prvi odstavek).

Določba daje pravico do odbitka tako slovenskim kot tujim zavezancem, ki jim je slovenski zavezanec zaračunal neko storitev z DDV. Zgled: nemški zavezanec pošlje zaposlene na seminar v Slovenijo, za kar mu slovenski zavezanec zaračuna kotizacijo z DDV. Nemški zavezanec ima pravico do odbitka – bodisi v sklopu postopka vračila za tujce bodisi pa v sklopu mesečne napovedi DDV (če je oziroma mora biti registriran za DDV v Sloveniji). V

to določbo je zajeta tudi pravica do odbitka v primeru, ko zavezanec prejme storitev od tujega zavezanca, za katero mora plačati davek v Sloveniji po načelu obrnjenega davčnega bremena.

Pomembno je, da ima davčni zavezanec pravico do odbitka tudi za blago oziroma storitve, ki jih nato uporabi za namene transakcij, ki so opravljene zunaj Slovenije (torej kadar je kraj obdavčitve v drugi državi članici), če bi bil upravičen do odbitka DDV, če bi bile opravljene v Sloveniji (ZDDV-1, 63. člen, drugi odstavek, točka a). Zgled: Slovenski zavezanec opravi storitev davčnega svetovanja avstrijskemu zavezancu; izda mu račun brez DDV s klavzulo za uporabo načela obrnjenega davčnega bremena. V zvezi s tem je slovenski zavezanec nakupil nekaj pisarniškega materiala in administrativnih storitev, za kar ima pravico do odbitka, saj bo to blago oziroma storitve uporabil za namen opravljanja storitve (svetovanja), ki je obdavčena po sedežu prejemnika v Avstriji.

ZDDV-1 v točki f prvega odstavka 67. člena navaja, da mora zavezanec za uveljavljanje pravice do odbitka DDV, ko gre za način obrnjenega davčnega bremena, imeti račun ali pa drug dokument, iz katerega so razvidni podatki, ki so nujni za pravilen in pravočasen obračun DDV. Menim, da je s tem ZDDV-1 skladen z odločitvijo Sodišča EU Bockemühl, kot je predstavljeno v podpoglavju 5.1 tega dela.

8.4 Dobava z montažo

Ena najpogostejših vrst mednarodnih transakcij je dobava blaga z montažo. Dobava z montažo je torej podvrsta dobave blaga. V 36. členu Direktive (ZDDV-1, 20. člen, deseti odstavek) je za dobavo z montažo posebej urejeno, da se v primeru, ko blago, ki ga odpošlje ali prevaža dobavitelj, kupec ali tretja oseba, instalira ali montira dobavitelj ali druga oseba za njegov račun, s poskusnim zagonom ali brez njega, za kraj dobave šteje kraj, kjer je blago instalirano ali montirano.

Pomembno je razlikovati med pravo dobavo z montažo⁶ in dobavo blaga, ki ga dobavitelj zgolj sestavi pri kupcu. Od opredelitve transakcije sta potem odvisna način in kraj obdavčitve, kar je zelo pomembno pri transakcijah, kjer sta naročnik in izvajalec iz različnih držav članic. Če je obdavčitev izvedena napačno, je onemogočen tudi odbitek DDV.

Vzemimo primer, ko avstrijski zavezanec pridobi projekt montaže proizvodne linije za slovenskega kupca. Sam dobavi vse sestavne dele in zagotovi strokovni nadzor montaže, ki se opravlja v Sloveniji, za samo izvedbo montaže in pripadajočih gradbenih del za prilagoditev proizvodne hale pa naroči slovenskega podizvajalca. Račun slovenskemu naročniku izda brez DDV, saj se v Sloveniji ni registriral za DDV. Podizvajalec mu izda

⁶ Pri dobavi blaga, ki ga dobavitelj zgolj sestavi pri kupcu, dobavitelj na začetku transporta blago razstavi, ga transportira h kupcu in ga tam spet sestavi. Prevladujoči del posla je dobava sama, zato gre za klasično dobavo blaga oziroma znotrajskupnostno dobavo blaga, če gre za čezmejno transakcijo med državami članicami. Primer: Kupec naroči pisalno mizo. Dobavitelj jo dobavi v delih in sestavi pri kupcu.

račun s slovenskim DDV, ki ga avstrijski zavezanec želi uveljaviti z zahtevkom za vračilo DDV tujim zavezancem. Davčni organ pri reševanju zahtevka ugotovi, da je avstrijski zavezanec v obdobju, na katero se zahtevek nanaša, v Sloveniji vršil obdavčljivo transakcijo, zato ni upravičen do vračila DDV po postopku vračila za tujce. Zavezanec bi bil ravnal pravilno, če bi se bil predhodno registriral za DDV v Sloveniji in uveljavljal odbitek v redni mesečni napovedi. Kaj lahko davčni zavezanec stori, da zagotovi davčno nevtralnost?

Menim, da bi, če bi bilo to v obdobju pred izdajo popravljene pojasnila DURS decembra 2009 (glejte 3.1.1.3 in 3.1.1.4), zavezanec v takem primeru na prvi stopnji izgubil možnost uveljavljanja odbitka za nabave pred registracijo, zato bi moral uveljavljati nadaljnja pravna sredstva in se v postopku sklicevati na sodbe Sodišča EU. Po tem datumu (torej po decembru 2009) je popravek postopka možen in ga DURS, kot ugotavljam iz lastne prakse, sprejema – zavezanec se mora naknadno registrirati, popraviti svoje izdane račune in na njih zaračunati DDV ter v redni napovedi uveljavljati odbitek DDV za nazaj. Pri tem mora upoštevati tudi določbo zastaranja pravice za uveljavljanje odbitka – najkasneje do konca naslednjega leta od trenutka, ko je nastala pravica do odbitka.

V zvezi z montažo se poraja še vprašanje, kako obravnavati prenos blaga iz ene države članice v drugo za namene nadaljnje montaže tega blaga pri kupcu. Kot določa zakon, tak prenos ne predstavlja znotrajkupnostne dobave oziroma znotrajkupnostne pridobitve blaga (ZDDV-1, 9. člen). Za odbitek DDV pri naročniku se mora na primer izvajalec iz druge države članice registrirati za DDV v Sloveniji in izdati račun z DDV. Če se tuji zavezanec ni registriral, mora naročnik opraviti samoobdavčitev po tretjem odstavku 76. člena ZDDV-1, in ne kot pridobitev blaga iz EU ali kot samoobdavčitev po načelu obrnjenega davčnega bremena.

Zgled: Slovenski zavezanec pri italijanskem zavezancu naroči dobavo stroja in montažo v proizvodno linijo. Italijanski zavezanec iz Italije pošlje v Slovenijo k naročniku stroj ter različne dele in opremo, ki jih nato v naslednjih mesecih pri slovenskem zavezancu tudi instalira v proizvodno linijo. Ko je oprema pripeljana v Slovenijo, italijanski zavezanec pošlje račun za znotrajkupnostno dobavo blaga iz Italije v Slovenijo. Slovenski zavezanec prijavi pridobitev znotraj EU in želi uveljaviti odbitek DDV, ki ga mora plačati po načelu obrnjenega davčnega bremena. Ko je instalacija končana, italijanski zavezanec zaračuna še preostali del (instalacijo) in na računu navede, da gre za inženirsko storitev, ki je obdavčena po sedežu prejemnika, slovenski zavezanec plača davek v Sloveniji po načelu obrnjenega davčnega bremena kot prejemnik storitve in ga želi uveljavljati kot vstopni DDV. Italijanski zavezanec ob tem nabavi tudi različne druge storitve v Sloveniji (na primer gorivo za tovornjak), ki jih želi uveljavljati v postopku vračila DDV tujcem. Zahtevek je zavrnjen. Tudi slovenski zavezanec ima težave, ker mu davčni organ zavrne odbitek DDV od pridobitve blaga in od prejete storitve. Zakaj?

Pri opisanem poslu gre za dobavo z montažo, ki je v celoti obdavčena tam, kjer je blago montirano, torej v Sloveniji. Prenos blaga v Slovenijo zato ni znotrajskupnostna dobava oziroma pridobitev blaga (čeprav je račun za del cene, ki se nanaša na samo blago, izdan posebej). Italijanski zavezanec bi se moral v Sloveniji registrirati za DDV in celotno dobavo z montažo zaračunati slovenskemu zavezancu s slovenskim DDV, v rednih mesečnih napovedih pa bi lahko tudi uveljavljal morebitne vstopne davke. Vračilo DDV v postopku za tuje zavezance zato ni dovoljena, saj je italijanski zavezanec opravljal obdavčljive promete v Sloveniji, za katere bi se moral registrirati za DDV v Sloveniji.

V omenjenem primeru je po mojem mnenju ustrezna tale rešitev: italijanski zavezanec se registrira kasneje in za vse račune, ki jih je za transakcijo izdal brez davka, naredi popravek in jih izda na novo z DDV; nato lahko uveljavlja tudi odbitek. Naročnik slovenski zavezanec mora zato, da bo dosegel davčno nevtralnost in pridobil pravico do odbitka DDV, v svojem obračunu upoštevati vstopni DDV od popravljenega računa svojega dobavitelja, ki mu ga leta zaračuna, in ne po računu za pridobitev blaga znotraj EU oziroma računu za nakup storitev.

9 KRITIČNA ANALIZA UREDITVE IN PRAKSE ODBITKA DDV V SLOVENIJI

Z analiziranjem usklajenosti ZDDV-1 in Pravilnika z določbami Direktive ter upoštevanjem izrekov sodb Sodišča EU in ravnanja slovenskih sodišč in DURS lahko ugotovimo:

1. Zavezanci imajo pravico do odbitka DDV pred registracijo, ta pravica pa jim je bila v Sloveniji dolga leta kršena.
2. Možna je omejitev pravice do odbitka v primeru, ko je zavezanec del goljufive verige in je to vedel ali bi moral vedeti; DURS v upravnih postopkih prve in druge stopnje po mojem mnenju preširoko pojmuje okoliščine, ko bi zavezanec moral vedeti, da gre za sumljive posle.
3. Ureditev popravka odbitega DDV v primeru inventurnih razlik ni jasno določena.
4. Določbe Zakona o preprečevanju zamud pri plačilih, ki onemogočajo odbitek DDV, po mojem mnenju pomenijo kršitev načela nevtralnosti in sorazmernosti.

V nadaljevanju podajam obrazložitev navedenih točk.

Ad.1.: Za transakcije, opravljene preden se je davčni zavezanec registriral za namene DDV in pridobil davčno številko, je bilo od uveljavitve ureditve DDV leta 1999 pa do decembra 2009 kršeno načelo nevtralnosti, z njim pa pravica do odbitka DDV, kar je poslovnim subjektom poviševalo stroške poslovanja. Slovenija sicer ni bila dolžna harmonizirati posrednih davkov z Direktivo pred vstopom v EU leta 2004, vendar je sprejeti ZDDV, ki je začel veljati 1. julija 1999, povzemal odločbe Direktive, Vrhovno sodišče RS pa je tudi menilo, da v primeru, ko je povzeta določba Direktive v slovenski predpis, ni razloga, da bi slovenska sodišča določbe razlagala drugače kot Sodišče EU. Kljub temu je prišlo do

nekonistentne obravnave pravice do odbitka DDV pred registracijo, kot je predstavljeno v primeru postopka pred Vrhovnim sodiščem RS v podrazdelku 3.1.1.5.

Po vstopu Slovenije v EU se je kršitev pravice do odbitka DDV pred registracijo v postopkih z davčnimi organi nadaljevala, kot to dokazuje Pojasnilo DURS (glejte 3.1.1.3). Šele 16. decembra 2009 je DURS na podlagi spremenjenega stališča Ministrstva za finance RS popravil dotedanje stališče z novim, kjer navaja, da pravica do odbitka DDV ni pogojena z registracijo. Z razlago v nadaljevanju tudi potrdi, da ni treba spreminjati ZDDV-1, saj le-ta določbe prepovedi odbitka DDV pred registracijo ne vsebuje. Očitno gre za kršitev načela nevtralnosti DDV in davčni zavezanci, ki so ščitili svoje pravice z uporabo pravnih sredstev in se pritožili višji instanci oziroma tožili davčni organ pri pristojnem sodišču, bi po mojem mnenju morali uspeti.

Ad.2.: Omejitev odbitka DDV in odstop od načela nevtralnosti pri zlorabah je utemeljen tudi na pravni praksi Sodišča EU, kot je podrobneje razloženo v 3.1.2. Sodišče EU meni, da davčni zavezanec zaradi transakcije v goljufivi verigi, v kateri se je znašel, o kateri pa ni bil in ni mogel biti seznanjen, ne nosi posledic v smislu pravice do odbitka DDV. Kadar se ugotovi, glede na objektivne okoliščine, da je davčni zavezanec vedel ali bi moral vedeti, da z nakupom sodeluje pri transakciji, ki je del utaje DDV, pa se mu pravica do odbitka DDV ne prizna. Pomembno pri tem je, da Sodišče EU prepusti nacionalnim sodiščem presojo objektivnih okoliščin, po katerih bi poslovni subjekt moral posumiti, da gre za goljufijo poslovnega partnerja. Trenutna davčna praksa je predstavljena v nadaljevanju 3.1.2 in kaže zelo restriktivno ravnanje slovenskih davčnih oblasti; tudi v primerjavi z odločitvijo avstrijskega sodišča je vprašanje, ali bo vrhovna sodna instances potrdila tovrstno prakso.

Ad.3.: Področje obdavčenja inventurnih razlik, kot je razloženo v razdelku 3.1.3, izpostavlja vprašanje pravilnosti določb Pravilnika, ki urejajo obveznost obračuna DDV od teh razlik. To vprašanje sicer ni neposredno povezano z odbitkom DDV, se pa navezuje na posledice, ki bi lahko nastopile, če bi se ugotovilo, da določba Pravilnika ni utemeljena na zakonu in posledično obveznost obračuna DDV ne nastane. Kaj je v tem primeru s popravkom odbitka DDV od nabav blaga, ki je predmet inventurnega primanjkljaja? Direktiva sicer daje možnost državi članici, da predpiše popravek odbitka DDV v primeru nepojasnjenih inventurnih razlik, vprašanje pa je, ali je treba ZDDV-1 razlagati, kot da popravek odbitka predpisuje s splošno določbo, ki ureja popravek DDV v primeru, ko pride do spremembe okoliščin.

Ad.4.: Porajajo se tudi pomisleki glede nedovoljenega odbitka DDV v zvezi z Zakonom o preprečevanju zamud pri plačilih. Ker je predpis nov in pravne prakse na tem področju še ni, je možno zgolj hipotetično razmišljanje o kršitvi načela nevtralnosti DDV in o tem, ali je tovrsten ukrep v posameznih situacijah sorazmeren glede pomena plačilne discipline v primerjavi s kaznijo prepovedi odbitka DDV. Če bo Sodišče EU presojalo to vprašanje, bi znalo biti pomembno tudi dejstvo, ali je v določenem konkretnem primeru zagotavljanja

plačilne discipline prepoved odbitka DDV najbolj blago sredstvo, ki ga je zakonodajalec lahko uporabil za doseg cilja.

SKLEP

Področje odbitka DDV in zagotavljanja davčne nevtralnosti je za poslovne subjekte zelo pomembno, saj se vsakič, ko vstopni DDV ni odbiten, povečajo stroški v breme tekočega poslovanja. Ker je splošna stopnja 20 %, znižana pa 8,5 %, pri kalkulaciji posla tovrstno povišanje stroškov odločilno vpliva na rezultat. Kot izhaja iz tega magistrskega dela, je načeloma za vse nakupe, ki služijo nadaljnji dejavnosti, ki je obdavčena z DDV, odbitek davka možen, razen izjem, kjer države članice lahko omejijo to pravico, na primer za osebna vozila, pogostitve ipd. Pri načrtovanju poslovne dejavnosti je zato treba usmeriti pozornost tudi v pravilnost postopkov in načina zaračunavanja DDV pa tudi v poslovne partnerje, ki jih je treba preverjati, ali so redni plačniki davka in ali morda ne poslujejo z namenom davčne utaje. Kar hitro se lahko zgodi, da bodisi zaradi neizpolnjevanja administrativnih zadev, kot so nepopolna vsebina in sestavni deli prejetega računa, bodisi zaradi prepozne registracije za namene DDV zavezanec izgubi pravico do odbitka davka, kar pa bi v vsakem primeru moralo biti možno popraviti in naknadno vzpostaviti stanje, ko je DDV odbiten.

V uvodu sem postavila hipotezo, da predpisi, ki v Sloveniji urejajo odbitek DDV, izvirajo iz nadrejenega pravnega reda EU in so z njim usklajeni. Hipotezo lahko potrdim, saj pravna ureditev odbitka DDV v Sloveniji, torej ZDDV-1, pravilno povzema določbe Direktive in smiselno sledi njenim ciljem. Kot je iz tega dela razvidno, je Slovenija na področju zakonodaje harmonizirana s pravom EU tako glede nastanka in obsega pravice do odbitka DDV kot tudi glede določitve odbitnega deleža in omejitve pravice odbitka DDV. Odstopanj tudi ni opaziti pri izvajanju pravice do odbitka DDV potem, ko je bila v Pravilniku upoštevana tudi odločitev Sodišča EU v primeru Bockemühl, kar je podrobneje predstavljeno v podpoglavju 5.1 tega dela. Na področju popravkov odbitka DDV in vračila DDV tujim zavezancem tudi niso bila ugotovljena odstopanja v ZDDV-1 ali Pravilniku. Omejitve pravice do odbitka DDV je v Sloveniji sicer urejena drugače kot v nekaterih drugih državah članicah, vendar tudi v tem delu Slovenija sledi dovoljenim odstopanjem skladno z Direktivo.

Potrdim lahko tudi drugi del hipoteze, ki se glasi, da slovenska davčna praksa sledi razlagam Sodišča EU, a ne brez zadržka. DURS vsekakor sodbe Sodišča EU upošteva in jih tudi povzema v svojih odločbah in pojasnilih. Vendar je bilo še nekaj let nazaj kršeno načelo nevtralnosti v primeru uveljavljanja odbitka DDV pred registracijo, odprto pa ostaja tudi upoštevanje načela nevtralnosti in sorazmernosti v primeru določanja objektivnih okoliščin pri ugotavljanju odgovornosti zavezancev za sodelovanje pri davčnih utajah in prepovedi odbitka DDV v zvezi z Zakonom za preprečevanje zamud pri plačilih.

Kadar gre za poslovanje v več državah članicah, je razvejenost različnih davčnih postopkov posameznih držav članic in različna izbira dopustnih odstopanj od Direktive področje, s

katerim se je treba ukvarjati načrtno in pravočasno. Upam, da bo pri temu zavezancem v pomoč tudi tole magistrsko delo.

LITERATURA IN VIRI

1. Achatz, M. (2001). Der Vorrang des Gemeinschaftsrechtes im Umsatzsteuerrecht – Materiellrechtliche und verfahrensrechtliche Grundlagen. V M. Achatz & M. Tumpel (ur.), *EuGH-Rechtssprechung und Umsatzsteuerpraxis* (str. 21–47). Dunaj: Linde Verlag.
2. Achatz, M. (1995). *Praxisfragen zum UStG*. Dunaj: Verlag Orac.
3. Bartol, M. (2010). DDV, dolgovan na podlagi računa. *Denar*, XX(1), 17–21.
4. Bartol, M. (2009). *Reverse charge mehanizem v sistemu DDV v EU* (magistrsko delo). Ljubljana: Ekonomska fakulteta.
5. Bartol, M., & Janežič, K. (2008). *Davek na dodano vrednost pri zahtevnejših mednarodnih transakcijah*. Gradivo. Ljubljana: Slovenski inštitut za revizijo.
6. Birkenfeld, W. (2003). *Mehrwertsteuer der EU. Die 6., 8. und 13. USt-Richtlinie mit Erläuterungen*. München: Erich Schmidt Verlag.
7. Brenner, J., & Tumpel, M. (2001). Der Vorsteuerabzug im Lichte der EuGH-Rechtssprechung. V M. Achatz & M. Tumpel (ur.), *EuGH-Rechtssprechung und Umsatzsteuerpraxis* (str. 145–171). Dunaj: Linde Verlag.
8. *Curia – Sodišče Evropske unije*. Najdeno 1. septembra 2011 na spletnem naslovu http://curia.europa.eu/jcms/jcms/j_6/
9. Davčna uprava Republike Slovenije. (2011). *Davek na dodano vrednost – pojasnila*. Najdeno 1. septembra 2011 na spletnem naslovu http://www.durs.gov.si/si/davki_predpisi_in_pojasnila/davek_na_dodano_vrednost_pojasnila/
10. Davčna uprava Republike Slovenije. (2008, 11. januar). *Poslovanje z 'neplačujočimi gospodarskimi subjekti' in odgovornost gospodarskih subjektov za plačilo utajenih davčnih obveznosti*. Najdeno 1. septembra 2011 na spletnem naslovu http://www.durs.gov.si/si/storitve/kaj_je_dobro_vedeti_o_davcnem_inspekcijskem_nadzoru/poslovanje_z_neplacujocimi_gospodarskimi_subjekti_in_odgovornost_gospodarskih_subjektov_za_placilo_utajenih_davcnih_obveznosti/
11. Desmeyere, I., & Wille, P. (2008). *The European VAT Bible*. Grimbergen: VAT Forum CV.
12. Direktiva Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost. *Ur. l. Evropske unije*, št. L 347/06, L384/06, L346/07, L44/08, L14/08, L116/09, L175/09, L10/09, L72/10, L189/10, L326/10.
13. European Commission. (2011). *VAT in the European Union*. Najdeno 1. septembra 2011 na spletnem naslovu http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/vat/traders/vat_community/index_en.htm
14. Fabryova, A., & Janežič, K. (2011). *Umsatzsteuer in der Europäischen Union*. Frankfurt am Main: VDMA.
15. FERIA, R. (2008). *A Handbook of EU VAT Legislation*. Alphen aan den Rijn: Kluwer Law International.
16. Fischer, P., Köck, H. F., & Karollus, M. M. (2002). *Europarecht*. Dunaj: Linde Verlag.

17. Haunold, P. (1997). *Mehrwertsteuer bei sonstigen Leistungen*. Dunaj: Linde Verlag.
18. Janežič, K. (2009, 22. septembra). Pravica do odbitka vstopnega DDV pred registracijo za DDV. *Finance*, str. 5.
19. Knez, R. (2004). Varstvo prava Skupnosti. V J. Potočnik & R. Bohinc (ur.), *Evropsko pravo, zbirka gradiv šole evropskega prava* (str. 119–232). Ljubljana: Primath.
20. Lohse, C. (2001). Der Neutralitätsgrundsatz im Mehrwertsteuerrecht. V M. Achatz & M. Tumpel (ur.), *EuGH-Rechtssprechung und Umsatzsteuerpraxis* (str. 47–83). Dunaj: Linde Verlag.
21. Ministrstvo za finance Republike Slovenije. (2011). *Predlog Zakona o dopolnitvah Zakona o davku na dodano vrednost, št. EVA 2011-1611-0051*. Najdeno 1. septembra 2011 na spletnem naslovu http://www.mf.gov.si/fileadmin/mf.gov.si/pageuploads/Davki_in_carine/Predlogi_predpisov/PredlogZDDV-1_2_.pdf
22. Odar, M. (2003). Spremembe 4. in 7. direktive Evropske unije, obvezna uporaba mednarodnih standardov računovodskega poročanja ter potrebne spremembe zakonodaje. *Revizor*, 3(12), 51–63.
23. Podlipnik, J. (2011). Odbitek vstopnega DDV: Sporno stališče glede podizvajalcev. *Davčno-finančna praksa*, XII(5), 2–4.
24. Pogodba o Evropski uniji. *Ur. l. Evropske unije* št. C 325/02.
25. Pravilnik o izvajanju Zakona o davku na dodano vrednost. *Ur. l. RS* št. 141/2006, 52/2007, 120/2007, 21/2008, 123/2008.
26. Prezelj, T. (2006). Boj proti zlorabam na področju DDV. *Denar*, XVI(17), 22–27.
27. Prezelj, T. (2004). Pravica do odbitka vstopnega DDV. *Denar*, XIV(10), 14–17.
28. Prislán, B. (2010). *Priročnik o DDV*. Ljubljana: Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije.
29. Stanovnik, T. (2008). *Javne finance*. Ljubljana: Ekonomska fakulteta.
30. Stanovnik, T. (2004). Davčna harmonizacija v Evropski uniji. V J. Potočnik & R. Bohinc (ur.), *Evropsko pravo, zbirka gradiv šole evropskega prava* (str. 755–770). Ljubljana: Primath.
31. Špes, D. (2011). *DDV poznavalec*. Maribor: Davčna hiša Bilans.
32. Terra, B., & Kajus, J. (2011). *A Guide to the European VAT Directives*. Amsterdam: International Bureau of Fiscal Documentation.
33. Thun-Hohenstein, C., Cede, F., & Hafner, G. (2003). *Europarecht. Ein systematischer Überblick mit den Auswirkungen des Vertrages von Nizza*. Dunaj: Manzsche Verlags- und Universitätsbuchhandlung.
34. Ulčar, T. (2011). Nep priznavanje pravice do odbitka DDV v primeru izogibanja plačila davka. *Davčno-finančna praksa*, XII(1), 4.
35. Urbanija, T. (2010). Vstopni DDV in obdavčena dejavnost. *Davčno-finančna praksa*, XI(6), 2.
36. *Vladni portal z informacijami o življenju v Evropski uniji*. Najdeno 5. septembra 2011 na spletnem naslovu <http://www.evropa.gov.si>

37. Weimann, R. (2007). Einführung in das deutsche Umsatzsteuerrecht. V R. Weimann & F. Lang (ur.), *Umsatzsteuer – national und international* (str. 1–27). Stuttgart: Schäffer Poeschl.
38. Zakon o davku na dodano vrednost. *Ur. l. RS* št. 13/2011-UPB3, 18/2011.
39. Zakon o dopolnitvah Zakona o davku na dodano vrednost (ZDDV-1D). *Ur. l. RS* št. 18/2011.
40. Zakon o gospodarskih družbah. *Ur. l. RS* št. 65/2009-UPB3, 83/2009 *Odl. US*: U-I-165/08-10, Up-1772/08-14, Up-379/09-8, 33/2011.
41. Zakon o splošnem upravnem postopku. *Ur. l. RS* št. 24/2006-UPB2, 10520/06 – ZUS-1, 126/2007, 65/2008, 8/2010.