

UNIVERZA V LJUBLJANI
EKONOMSKA FAKULTETA

MAGISTRSKO DELO

**Obdavčitev storitev ter analiza oblik promocije in spodbujanja prodaje v
sistemu davka na dodano vrednost**

Ljubljana, september 2011

ALENKA GORENČIČ

IZJAVA

Študentka Alenka Gorenčič izjavljam, da sem avtorica tega magistrskega dela, ki sem ga napisala v soglasju s svetovalcem prof. dr. Tinom Stanovnikom, 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 21. september 2011

Podpis: _____

KAZALO

UVOD	1
1 OSNOVNE ZNAČILNOSTI SISTEMA DDV	5
1.1 Načela DDV.....	7
1.2 Razvoj sistema DDV v Sloveniji.....	8
1.3 Direktiva 2006/112/ES.....	8
1.4 Pomen evropske sodne prakse.....	11
1.5 Predmet obdavčitve znotraj sistema DDV.....	12
1.5.1 Plačilo brez transakcije.....	12
1.5.2 Transakcije brez plačila.....	12
1.5.3 Transakcije za plačilo.....	13
1.5.4 Neposredna povezava med dobavo in plačilom.....	14
2 OPRAVLJANJE STORITEV	15
2.1 Pogoji za obdavčitev.....	16
2.2 Dobava blaga ali opravljanje storitev.....	17
2.3 Definicija enotne in raznovrstne dobave.....	18
2.4 Kraj opravljanja storitev.....	24
2.4.1 Pravila za določitev kraja obdavčitve storitev v veljavi do leta 2010.....	25
2.4.1.1 Splošno pravilo.....	26
2.4.1.2 Posebna pravila.....	27
2.4.1.3 Pravila dejanske uporabe in uživanja.....	30
2.4.2 Težave pri opredeljevanju kraja obdavčitve.....	31
2.4.3 Pravila za določitev kraja obdavčitve storitev v veljavi po letu 2010.....	32
2.5 Stalna poslovna enota.....	38
2.5.1 Opredelitev pojma.....	39
2.5.2 Razvoj koncepta stalne poslovne enote.....	44
3 STORITVE OGLAŠEVANJA	48
3.1 Opredelitev definicije storitev oglaševanja za namene DDV.....	49
3.2 DDV obravnava orodij pospeševanja prodaje.....	54
3.2.1 Darila manjših vrednosti in poslovni vzorci.....	54
3.2.2 Vavčerji kot predmet DDV.....	56
4 PREGLED SODB SODIŠČA EVROPSKIH SKUPNOSTI	60
4.1 Promocijski izdelki.....	60
4.1.1 Primer družbe Kuwait Petroleum Ltd.....	60
4.1.2 Primer družbe EMI Group Ltd.....	62
4.2 Odobreni popust pri prodaji vavčerjev.....	65
4.2.1 Primer družbe Argos Distributors Ltd.....	65
4.2.2 Primer družbe Marks & Spencer Plc.....	67
4.3 Brezplačni kuponi za popust.....	68
4.4 Popusti odobreni s strani proizvajalca.....	69
4.4.1 Primer družbe Elida Gibbs Ltd.....	69
4.4.2 Sodni primer proti državi članici Nemčiji.....	73

4.5	Blago dobavljeno po nižji ceni od prodajne	74
4.6	Izročanje nagrad v naravi	75
4.7	Promocijska shema pridobivanja novih članov	76
4.8	Podaritev vavčerja zaposlenemu	77
4.9	Program zvestobe zbiranja točk	79
5	TEŽAVE PRI IZVAJANJU V PRAKSI.....	82
5.1	Enonamenski vavčer.....	83
5.1.1	Davčna osnova	83
5.1.2	Obdavčljivi dogodek in obveznost za obračun DDV.....	83
5.1.3	Kraj obdavčitve	84
5.2	Večnamenski vavčer.....	84
5.2.1	Davčna osnova	84
5.2.2	Obdavčljivi dogodek in obveznost za obračun DDV.....	85
5.2.3	Kraj obdavčitve	86
5.3	Neuporabljeni vavčer	86
	SKLEP	87
	LITERATURA IN VIRI.....	92
	PRILOGA	

KAZALO SLIK

Slika 1:	Prikaz prodaje vavčerjev.....	66
Slika 2:	Prikaz uveljavljanja kuponov za popust	71
Slika 3:	Prikaz uveljavljanja kuponov za povračilo dela kupnine	71
Slika 4:	Prikaz transakcije z vavčerji	78
Slika 5:	Prikaz primera shem unovčevanja točk pri družbi LMUK.....	80
Slika 6:	Prikaz primera shem unovčevanja točk pri družbi Baxi.....	80

UVOD

Kot navaja Organizacija za gospodarsko sodelovanje in razvoj (v nadaljevanju OECD) (2006), je bila uveljavitev sistema davka na dodano vrednost (v nadaljevanju DDV) v skoraj 136 državah po svetu eden izmed največjih dosežkov na področju davkov v zadnji polovici preteklega stoletja. Istočasno, ko se je sistem DDV širil po svetu, se je povečevala tudi mednarodna trgovina blaga ter storitev kot del globalnega razvoja podprtega z deregulacijo, privatizacijo ter revolucijo komunikacijske tehnologije (Botes, 2009, str. 97).

V obdobju, ko je mednarodno trgovino v veliki večini predstavljala trgovina z blagom, se je s pobiranjem davkov predvsem ukvarjala carinska uprava. Storitvena trgovina je bila osredotočena predvsem na domače gospodarstvo, zato je bilo le malo potreb po usklajevanju mednarodnih pravil obdavčenja. Ta situacija se je v zadnjih letih v veliki meri spremenila, zato sedaj prihaja do povečanih potreb po regulaciji pravil obdavčenja s strani davčnih zavezancev kot tudi davčnih uprav, tako na področju dobave blaga in še izraziteje na področju storitev (Wolf, 2010, str. 403). Slednje, v določeni meri dokazujejo že sprejete dopolnitve direktive 2006/112/ES hkrati pa se nakazujejo tudi prihodnje nameravane spremembe, saj je Komisija Evropskih skupnosti objavila Zeleno knjigo o prihodnosti DDV, katere namen je sprožiti in spodbuditi javno razpravo o prihodnosti sistema DDV v EU (Komisija Evropskih skupnosti, 2010, str. 23).

Znotraj sistema DDV je kljub nekaterim drugačnim vidikom¹ splošno uveljavljena obdavčitev po kraju končne porabe, ki zagotavlja oprostitve obdavčitve izvoza blaga oziroma dobave blaga v drugo državo članico Evropske unije (v nadaljevanju EU). K temu načelu se je po dolgotrajnih usklajevanjih s spremembo pravil kraja obdavčitve v okviru direktive 2006/112/ES v letu 2010 v veliki meri približal tudi način obdavčevanja storitev. Problemi pri implementaciji pravil izhajajo predvsem iz praktičnih problemov opredelitve dobave blaga ali storitve ter posledično opredelitve kraja porabe in s tem povezanega kraja obdavčitve. Pri analizi sistema DDV moramo imeti v mislih, da je sistem zasnovan z namenom obdavčitve končne porabe, medtem ko naj bi v predhodnih transakcijah med ostalimi davčnimi zavezanci vključenimi v produkcijsko verigo zagotavljal popolno nevtralnost skozi možnost odbitka DDV plačanega ob nabavah (Stanovnik, 2008, str. 101).

Temeljno načelo sistema DDV je njegova nevtralnost, ki je bilo izpostavljeno že v Prvi direktivi (Direktiva EGS 67/227, 2. člen). Nevtralnost DDV je relativen pojem, saj se ga lahko obravnava z različnih vidikov (na primer nevtralnost pri mednarodnem trgovanju, nevtralnost v primerjavi s konkurenco, pravna ter ekonomska nevtralnost). Nevtralnost sistema DDV naj bi se kazala predvsem v tem, da naj bi poslovne odločitve davčnih zavezancev motivirali ekonomski učinki in ne davčni (Tarra & Kajus, 2008, str. 292). Davčni

¹ V skladu s 402. členom direktive 2006/112/ES je ureditev obdavčitve med državami članicami, kot jo opredeljuje ta direktiva le prehodna in se nadomesti z dokončno ureditvijo obdavčitve po poreklu.

zavezanci naj bi bili v podobnih situacijah pri opravljanju podobnih transakcij obdavčeni enako.

V Republiki Sloveniji (v nadaljevanju Slovenija) v letu 2011 mineva dvanajsto leto od uveljavitve sistema DDV. Kljub časovno oddaljeni uveljaviti pa so še vedno področja, ki znotraj sistema DDV niso v zadostni meri opredeljena oziroma podkrepljena z zakonsko podlago, da ne bi prihajalo do primerov nasprotnih tolmačenj. Težave se v praksi pojavljajo predvsem na področjih, katerim je silovit razvoj v zadnjih dvajsetih letih omogočil nove oblike in vrste, ki pa jih DDV zakonodaja² s svojo vsebino, ki se je v svojem razvojnem obdobju sicer spreminjala, vendar ne v smeri tehnološkega razvoja, ni mogla oziroma ni uspela v celoti zaobjeti. Eno izmed tovrstnih področij je pojav in porast različnih oblik pospeševanja prodaje, ki znotraj sistema DDV trenutno nimajo enotne opredelitve, in je tako njihova davčna obravnava prepuščena vsem, ki so v tovrstne oblike oziroma sheme neposredno ali posredno vključeni. V prvi vrsti so to uporabniki promocijskih oblik, ki so vključeni ali na prodajni ali na nakupni strani, v drugi vrsti pa pravilna davčna obravnava zadeva tudi davčni organ, ki primarno stremi k maksimiziranju svojih prihodkov iz naslova DDV.

Opravljanje storitev je definirano rezidualno, kar pomeni, da vključuje vsako transakcijo, ki ni dobava blaga (Zakon o davku na dodano vrednost Ur.l. RS, št. 13/2011-UPB3, 18/2011, v nadaljevanju ZDDV-1, 14. člen). Področje obdavčitve storitev z DDV je dokaj kompleksno, saj ga določa več različnih pravil, ki opredeljujejo kraj obdavčitve storitev. Za obdavčitev storitve in določitev kraja obdavčitve z DDV, je zato zelo pomembna pravilna opredelitev narave storitve. Za različne vrste storitev veljajo namreč različna pravila glede določanja kraja obdavčitve. Pravilno določen kraj obdavčitve pa je bistvenega pomena za pravilno obdavčitev z DDV, saj lahko v nasprotnem primeru prihaja do primerov dvojne obdavčitve oziroma neobdavčitve, kar davčnim zavezancem ne zagotavlja nevtralnosti in povzroča prekomerno administrativno breme.

Kljub temu, da je velika večina držav članic v svojo nacionalno zakonodajo povzela enaka oziroma podobna načela pri uvedbi sistema DDV, osnova vsem je direktiva 2006/112/ES oziroma njene predhodnice, v praksi še vedno obstajajo razlike pri sami implementaciji. Razlike ne izhajajo samo iz naslova nekaterih uveljavljenih oprostitev ter uvedbe posebnih ureditev, temveč se pojavljajo tudi razlike v interpretaciji istih oziroma podobnih konceptov. To dokazujejo tudi številne sodbe Sodišča Evropskih skupnosti³, ki obravnavajo primere

² Šesta direktiva (77/338/EEC) je temeljni zakonodajni dokument, s katerim so bili uvedeni nadaljnji postopki harmonizacije zakonodaj držav članic EU in usklajitev davčnega obravnavanja določenih osnovnih elementov v zakonodajah držav članic EU. Šesta direktiva se je v svojem skoraj tridesetletnem obstoju velikokrat spreminjala in dopolnjevala, tako da je osnovni dokument v tem času postal dokaj nepregleden. Direktiva 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 predstavlja prenovljeno obliko (angl. *recast*) Šeste direktive. Nova direktiva ponuja uporabniku bistveno bolj prijazno strukturo, pomembnejših vsebinskih sprememb pa ob objavi ni uvedla.

³ Z uveljavitvijo Lizbonske pogodbe se ta evropska institucija naziva Sodišče Evropske unije, medtem ko se termin »Skupnost« nadomešča s terminom »Unija«. V nalogi je uporabljena terminologija, ki se je uporabljala pred uveljavitvijo Lizbonske pogodbe.

opredelitve storitev in določitve obdavčljivega dogodka ter nastopa obveznosti obračuna DDV z določitvijo kraja obdavčitve.

V magistrskem delu se bom osredotočila na ureditve na področju obdavčitve posameznih storitev z DDV v Sloveniji, s poudarkom na določitvi kraja obdavčitve. V okviru predmeta raziskave so podrobneje obdelane oblike spodbujanja prodaje, ki najbolj nazorno kažejo na razkorak med potrebami poslovnega sveta in ureditvijo, ki jo trenutno dopušča direktiva 2006/112/ES. Razlogov zato je več, med najpomembnejšimi sta kompleksen način določanja kraja obdavčitve in neustrezno prilagajanje direktive 2006/112/ES na spremembe v gospodarskem in tehnološkem okolju. Prezelj (2006b, str. 48) pojasnjuje, da je na trgu vse več različnih storitev, novih poslov, znotraj katerih podjetja skušajo pritegniti kupce k nakupu določenega blaga ali storitve, pri tem pa se poslužujejo različnih oblik spodbujanja prodaje, od plasiranja oglasnih sporočil, izdaje vavčerjev, oblikovanja različnih promocijskih shem, itd. Pestrost oblik odnosov med prodajalci, proizvajalci ter kupci povzroča davčnim zavezancem in davčnim upravam težave pri opredelitvi temeljnih konceptov znotraj sistema DDV, kot na primer opredelitev davčnega plačnika, davčne osnove, obveznosti za DDV, obveznosti za nastanek obračuna DDV, pravice do odbitka DDV ter naknadnega popravka obveznosti za DDV (European Commission, 2006). Temeljni namen naloge je predstaviti primere oblik promocije in spodbujanja prodaje, ki jih je že obravnavalo Sodišče Evropskih skupnosti ter hkrati poskušati izpostaviti področja, ki jih trenutna zakonodaja s področja DDV še ne obravnava v zadostni meri, oziroma je celo predstavljena načela težko ali celo nemogoče implementirati v praksi.

Pri uporabi različnih oblik promocije prodaje se pojavljajo vprašanja opredelitve predvsem pojmov, kot so: kraj dobave, davčna osnova, nastanek obdavčljivega dogodka, nastanek obveznosti za obračun DDV in nastanek ter uveljavljanje pravice do odbitka DDV. Namen poenotene opredelitve teh pojmov je bil tudi glavni cilj Komisije Evropskih skupnosti v objavljeni pobudi. Težave pri pravilni opredelitvi se v primeru uporabe tovrstnih promocijskih akcij med različnimi državami članicami le še stopnjujejo, predvsem zaradi neenotne opredelitve pojmov med posameznimi članicami, ter nenazadnje pomanjkljive zakonske podlage na ravni direktive 2006/112/ES. Zaradi tega lahko pri načrtovanju ter izvajanju različnih promocijskih akcij prihaja do kršenja načela nevtralnosti sistema DDV, kar najverjetneje ni primarni namen izvajalcev tovrstnih akcij. Ker se uporaba vavčerjev razširja, jih je včasih težko ločiti od drugih pogostejših plačilnih sredstev. Njihova obravnava z vidika DDV je dokaj enostavna v primeru, da gre za zgolj enostavno znižanje davčne osnove pri neposredni prodaji med prodajalcem in kupcem, težave pri obravnavi z vidika DDV ter implementaciji v praksi nastopijo, ko je v transakcijo vključenih več subjektov, ko sta oseba, ki financira vavčer, ter oseba, ki vavčer unovči, različni (Prezelj, 2006b, str. 53).

Namen raziskave je predlagati možne rešitve ali vsaj pokazati na nejasnosti in opredeliti področja, kjer bodo v bodoče še potrebne spremembe na zakonodajni ravni. V okviru namena

raziskave je vsebinsko opredeljena temeljna hipoteza raziskave, ki jo predstavljam v nadaljevanju.

Uporaba različnih primerov promocije in spodbujanja prodaje zaradi pomanjkanja zakonske podlage znotraj direktive 2006/112/ES ni usklajena med državami članicami. Na primer nekatere države članice obravnavajo dobavo vavčerja kot dobavo blaga ali opravljanje storitve, druge kot predplačilo za prihodnje nakupe. V nekaterih, pa se je razvila praksa, da prodaja vavčerja ni predmet DDV (ali se celo obravnava kot oproščena finančna storitev) in se z DDV obdavči le blago ali storitve, prejete v zameno za vavčer. S tem namenom je Evropske komisija (European Commission, 2006) objavila pobudo k pregledu trenutno veljavnih rešitev znotraj posameznih držav članic ter opredelitvi problemov in primerov različnih zakonskih interpretacij. Končni cilj je tako harmonizacija obravnave tovrstnih oblik promocije ter vpeljava zakonodaje, ki bo dovolj prilagodljiva, da bo kos prihodnjemu razvoju na tem področju.

Temeljna hipoteza raziskave je, da je razvoj oblik promocije prodaje prehitel razvoj določil Šeste direktive in direktive 2006/112/ES. Cilj raziskave je pregled DDV obravnave določenih primerov promocij prodaje, s katerimi se je ukvarjalo Sodišče Evropskih skupnosti in v okviru teh analiza posameznih področij znotraj sistema DDV.

Za namene dokazovanja in opredelitve temeljne hipoteze bom skozi delo skušala potrditi tudi pod hipotezo, da so določeni pojmi povezani z opredelitvijo storitev v sistemu DDV neenotno opredeljeni. Opredelitev pojma opravljanje storitev v sistemu DDV je v okviru Šeste direktive in direktive 2006/112/ES kompleksen in na nekaterih področjih dopušča možnost različne interpretacije. Sistem DDV zajema obdavčitev vseh dobav in opravljenih storitev, znotraj katerega se različno določa kraj obdavčitve, za določene dobave so lahko opredeljene tudi oprostitve obdavčitve z DDV (Terra & Kajus, 2008, str. 310). Kompleksnost sistema in nepreglednost obdavčitve, ki zmanjšuje možnost nadzora nad obračunavanjem, je tudi eden izmed razlogov, da se v sistemu DDV pojavljajo zlorabe sistema v obliki utaj plačila DDV (Swinkels, 2008, str. 103).

Želim, da bo magistrsko delo uporabno za snovalce promocijskih akcij, kot tudi za ostale interesne skupine. Zato so v delu predstavljena tudi področja, ki jih je v okviru posamezne akcije za namene pravilne obravnave z vidika DDV potrebno posamično opredeliti.

Metode proučevanja uporabljene pri izdelavi magistrske naloge temeljijo predvsem na analizi sodb Sodišča Evropskih skupnosti, ki je bila osnova za nadaljnjo praktično analitsko raziskavo. Uporabljene so predvsem opisne metode, analiza in pozitiven pristop k vprašanju analize storitev v sistemu DDV ter metoda abstrakcije ter konkretizacije.

Zasnova magistrskega dela je sledeča. V prvem poglavju je na podlagi proučevanja domače in tuje literature analitično razčlenjen sistem razvoja DDV, hkrati so predstavljene tudi osnovne

značilnosti sistema DDV. V drugem poglavju je narejena analiza obravnave storitev. Uporabljena je metoda razčlenjevanja, ki omogoča proučevanje posameznih storitev v odnosu do celotnega sistema obdavčitve storitev. Na osnovi proučitve spremembe direktive 2006/112/ES je predstavljen prikaz sprememb kraja obdavčitve storitev. V tretjem poglavju so z namenom prikaza neenotne interpretacije med državami članicami EU in razumevanja določb Šeste direktive, analizirane storitve oglaševanja. Kot je sodišče v svojih sodbah že velikokrat poudarilo, se morajo pojmi prava Skupnosti razlagati enotno. V skladu z ustaljeno sodno prakso iz zahtev po enotni uporabi prava Skupnosti in iz načela enakosti izhajajo, da je treba izraze iz določbe prava Skupnosti, ki ne napoti izrecno na pravo držav članic, da bi se opredelila njen pomen in obseg, navadno razlagati samostojno in enotno v celotni Skupnosti ter ob upoštevanju konteksta določbe in cilja, ki mu sledi zadevna ureditev (sodba Sodišča Evropskih skupnosti, C-433/08). Tretje poglavje je zaključeno s predstavitvijo analize uporabljenih orodij pospeševanja prodaje, predvsem so to darila manjših vrednosti, vzorci, vavčerji oziroma različne promocijske oblike. Četrto poglavje je v celoti namenjeno predstavitvi relevantnih sodb Sodišča Evropskih skupnosti, ki je podalo razlago v nekaterih znanih primerih dajanja brezplačnega blaga, daril, darilnih bonov, odobravanja naknadnih popustov ter različnih promocijskih shem. Metoda raziskovanja pri zasledovanju temeljne hipoteze je predstavitev relevantnih sodb Sodišča Evropskih skupnosti, ki predstavlja temelj pojasnil določb Šeste direktive oziroma direktive 2006/112/ES. Peto poglavje je namenjeno proučitvi in opredelitvi praktičnih težav pri opredeljevanju ključnih pojmov za določitev obdavčitve vavčerjev. Glede na to da magistrsko delo stremi k praktični uporabnosti, so posamezni pojmi predstavljeni v luči dejanskih primerov iz prakse.

Magistrsko delo je na podlagi metode sinteze sklenjeno s sklepnimi ugotovitvami, ki izhajajo iz analitskega in praktičnega vsebinskega dela magistrske naloge. Delo je končano z navedbo uporabljene literature in virov. Pri pisanju magistrske naloge je bila uporabljena strokovna literatura tujih in domačih avtorjev, virov, prispevkov in člankov s področja DDV.

1 OSNOVNE ZNAČILNOSTI SISTEMA DDV

DDV ima že dokaj dolgo zgodovino. Z njim se je v Nemčiji že leta 1919 ukvarjal Wilhelm von Siemens. Ameriške sledi po uveljavitvi obdavčitve poslovanja pa segajo v leto 1921, ko se je s tem davkom ukvarjal Thomas S. Adams (Terra & Kajus, 2008, str 279). Zanimivo je, da so moderni prometni davki še posebej povezani z vojnami in svetovnimi krizami⁴. Pogosto to davčno obliko v literaturi opredelijo tudi izrazi davek na potrošnjo, potrošni davek ali prometni davek. Danes je DDV v svetu najbolj razširjena oblika splošnega posrednega davka. Kot že omenjeno, to davčno obliko uporablja prek 136 držav (OECD, 2006). Uvedba DDV v obliki, kot ga poznamo danes, se je na evropskih tleh začela leta 1954 v Franciji. Glavna

⁴ Slednje se povezuje z obdobji, v katerih so bili prometni davki sprejeti v posameznih državah. Nemčija ga je uvedla leta 1916 sredi prve svetovne vojne, Francija leta 1920, Belgija 1921, Anglija je leta 1940 uvedla potrošni davek, ki naj bi rešil problem financiranja vojne (Terra & Kajus, 2008, str. 280).

značilnost DDV-ja kot potrošnega davka je, da se odmeri glede na promet oziroma potrošnjo določenega blaga oziroma storitve. Obdavčitev s takšnim davkom je po eni strani odvisna od vrste blaga ali storitve, ki se obdavčuje, po drugi pa od vrste prometa, ki je s takšnim blagom oziroma storitvijo opravljen (Vraničar & Beč, 2007, str. 47). V primerjavi z davki, ki obdavčujejo dohodek pravnih oseb, le-ti obdavčujejo poslovno aktivnost oziroma, kot pravi Stanovnik (2008, str. 153), donos ali dohodek lastniškega kapitala in ne posamezne transakcije, kot je to značilno za DDV.

DDV je večfazni davek (Stanovnik, 2008, str. 98), ki se aplicira v vseh fazah produkcijsko – distribucijske verige. Obstajajo trije tipi: potrošni, dohodkovni ter proizvodni tip DDV, od katerih je najpogostejši potrošni tip, kjer davčno osnovo predstavlja razlika med neto vrednostjo prodaje ter neto vrednostjo nabav. V praksi obstaja več tehnik obračun DDV: direktna odštevalna metoda, indirektna odštevalna metoda ali kreditna metoda ter seštevalna metoda, od katerih se najpogosteje uporablja indirektna odštevalna metoda⁵ oziroma kreditna metoda. Slednja temelji na principu, da se od obračunanega DDV odšteje vstopni DDV plačan pri nabavah povezanih z opravljanjem ekonomske dejavnosti. Terra & Kajus (2008, str. 310) opredeljujeta številne prednosti DDV:

- **Davčne.** Obseg DDV kot davka na potrošnjo je precej velik, saj doseže skoraj vsako osebo, ki želi delovati znotraj sistema, v katerem je uveljavljen DDV. Kot prednost bi lahko pripisali tudi možnost dokaj hitrega povečanja pobiranja davčnih obveznosti in s tem polnjenja državne blagajne, saj je stopnja DDV dokaj hitro lahko povišati. Po drugi strani pa je DDV veliko bolj stabilen vir dohodka v primerjavi z drugimi davki. Spremembe ekonomskih razmer vplivajo na samo potrošnjo vendar je ta vpliv dokaj večji na plače, dobičke oziroma druge prihodke.
- **Psihološke.** Samo pobiranje DDV je precej nevpadljivo, saj je sam davek združen s ceno blaga še posebno, če gre za prodajo končnim porabnikom.
- **Ekonomске.** V nasprotju z davkom od dohodka je DDV nevtralen z vidika odločitve za potrošnjo oziroma varčevanje, ker DDV ne vpliva na neto donos varčevanja. Tait (1988, str. 400) je mnenja, da uvedba vpliva na enkratno povečanje cene, ki pa se ne bo končala z inflacijsko spiralo. V več državah, ki so uvedle DDV, se je pokazalo, da uvedba DDV oziroma zvišanje stopnje DDV nimata inflacijskega vpliva na gospodarstvo, saj se sam uvedba pokaže v enkratnem in ne pospešenem povišanju cen. Kot druga ekonomska prednost DDV se kaže v možnosti, da se ga uporabi kot instrument vplivanja na proizvodno ter porabo, vendar njegovi vplivi niso dokončno razjasnjeni.

Kot pomanjkljivost DDV pa Terra & Kajus (2008, str. 314) navajata predvsem regresivnost sistema DDV, ker naj bi bolj obdavčeval nižje dohodkovne razrede. Proti temu naj bi delovala ukrepa znotraj sistema DDV, to sta uvedba oprostitev ter uvedba višjih stopenj DDV.

⁵Davčna obveznost = (vrednost prodaje * davčna stopnja 1) – (vrednost nabave * davčna stopnja 2) oziroma, davčna obveznost = obračunani DDV – odbitek DDV.

1.1 Načela DDV

Pri oblikovanju sistema DDV je treba upoštevati nekatera temeljna načela. Med najpomembnejša sodijo:

- **Načelo nevtralnosti.** Nevtralnost sistema DDV je zelo relativen pojem, saj se jo lahko obravnava z veliko različnih vidikov. Temeljni vidik načela nevtralnosti določa, da DDV ne vpliva na ekonomske odločitve davčnih zavezancev (Tarra & Kajus, 2008, str. 292). Na podlagi uporabe kreditne metode tudi ne prihaja do kopičenja DDV obveznosti, saj se davčnemu zavezancu omogoči, da svoje celotno davčno breme preko odbitka DDV prevali na svojega kupca. S tem se tudi sistem izogne, da bi del DDV-ja vkalkuliral v svoje stroške oziroma ceno blaga. Na delovanje načela nevtralnosti vplivajo opredeljene oprostitve⁶ plačila DDV, tako prave kot neprave oprostitve. Slednje davčnemu zavezancu dopuščajo, da na določene transakcije ne rabi obračunati DDV, vendar mu pri tem odbitek DDV ni dovoljen, medtem ko prave oprostitve ne vplivajo na pravico do odbitka DDV. Raziskan je tudi vpliv pravih ter nepravih DDV oprostitev na makroekonomski ravni. Prave davčne oprostitve zmanjšujejo javne prihodke iz naslova DDV. Po drugi strani pa neustrezno uveljavljene neprave davčne oprostitve povečujejo javne prihodke od DDV in v nekaterih primerih prihaja celo do kopičenja davka v stroških davčnega zavezanca, ker davčno breme ni optimalno razporejeno (Vraničar & Beč, 2007, str. 59).
- **Načelo nediskriminatornosti.** Načelo nediskriminatornosti zahteva, da se enakovrstno blago oziroma storitve obravnavajo enako znotraj sistema DDV, ne glede na to, ali so proizvedene doma, uvožene ali pridobljene iz druge države članice EU ter ne glede na to, kdo je kupec ali proizvajalec blaga oziroma storitev.
- **Načelo administrativne izvedljivosti.** Načelo administrativne izvedljivosti določa, da so stroški pobiranja davka tako z vidika davčnega zavezanca kot tudi davčne uprave čim nižji in ne presegajo pozitivnih učinkov tega davka.
- **Načelo obdavčitve po poreklu ali izvoru.** To načelo definira obdavčitev v kraju, kjer je blago proizvedeno oziroma storitve opravljene.
- **Načelo obdavčitve po namembnem kraju.** V mednarodni trgovini se je z namenom zagotavljanja enake davčne obremenitve uveljavilo načelo obdavčitve po namembnem kraju. Stanovnik (1998, str. 89) ga imenuje tudi načelo države uvoznice, ki zagotavlja, da je uvoženo blago oziroma pridobljeno blago deležno enake davčne obravnave kot domače blago, medtem ko se izvoženo blago oprosti plačila DDV. Za razliko od blaga pa na področju obdavčitve storitev ne velja takšna enotnost. S sprejetjem novih pravil glede kraja obdavčitve storitev s spremembo direktive 2006/112/ES v letu 2008 se je obdavčitev storitev v veliki meri približala temu načelu, vendar popolnega poenotenja na tem področju ni pričakovati.

⁶ V praksi so oprostitve DDV upravičene s treh vidikov. Oprostitve lahko izboljšujejo progresivnost davka, oprostitve je določena za dejavnosti, ki so opravljene v javnem interesu ter za določene transakcije, katerih obdavčitev bi povzročala preveliko administrativno breme.

1.2 Razvoj sistema DDV v Sloveniji

Slovenija je sistem DDV uvedla v letu 1999. Od takrat je sam Zakon o davku na dodano vrednost (Ur.l. RS, št. Ur.l. 21/2006-UPB4, 21/2006 Odl.US: U-I-176/04-16, 117/2006-ZDDV-1, v nadaljevanju ZDDV) doživel že kar nekaj sprememb⁷. Glavne spremembe zakona, predvsem v smeri usklajevanja slovenske zakonodaje s Šesto direktivo, so bile sprejete v letu 2004, ko je Slovenija postala polnopravna članica EU. Kasnejše spremembe ZDDV in Pravilnika o izvajanju Zakona o davku na dodano vrednost (Ur.l. RS, št. 141/2006, št. 52/2007, 120/2007, 21/2008, 123/2008, 105/2009, 27/2010, 104/2010, 110/2010, v nadaljevanju PZDDV-1) so bile pripravljene na podlagi okvira reform za povečanje gospodarske in socialne blaginje in so stopile v veljavo 1. januarja 2007. Zadnje spremembe ZDDV-1 pa so bile v skladu s spremembo direktive 2006/112/ES uvedene s 1. januarjem 2011.

1.3 Direktiva 2006/112/ES

Države članice so sprejele sistem DDV v skladu s Prvo in Drugo direktivo Sveta z dne 11. aprila 1967 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih. Sklep z dne 21. aprila 1970 o nadomestitvi finančnih prispevkov držav članic z lastnimi sredstvi Skupnosti določa, da se ne glede na druge prihodke, proračun Skupnosti v celoti financira iz lastnih sredstev, ker naj bi ta sredstva vključevala tudi sredstva iz DDV, dobljena z uporabo skupne davčne stopnje od osnove za odmero, ki se enotno določi v skladu s pravili Skupnosti. Razlogov za sprejem Šeste direktive, ki so navedeni v njeni preambuli, je bilo torej več:

- ker je bil potreben nadaljnji napredek pri učinkovitem odpravljanju omejitev za pretok oseb, blaga, storitev in kapitala ter pri povezovanju nacionalnih gospodarstev;
- ker je bilo treba upoštevati cilj odprave obdavčitve pri uvozu in opustitev davka pri izvozu v trgovini med državami članicami;
- ker je bilo treba zagotoviti, da skupni sistem prometnih davkov ni diskriminatoren glede porekla blaga in storitev, z namenom vzpostavitve skupnega trga, ki bo omogočal lojalno konkurenco in odražal dejanski notranji trg;
- ker je pri določanju kraja opravljenih obdavčljivih transakcij med državami članicami prihajalo do sporov glede pristojnosti, zlasti pri dobavah blaga za sestavljanje in pri opravljanju storitev; ker pa je treba kljub temu, da naj bi se načeloma kot kraj opravljenih storitev štel kraj, kjer ima oseba, ki opravi storitev, sedež dejavnosti, ta kraj opredeliti, kot da je v državi osebe, za katero so storitve opravljene, zlasti v primeru določenih storitev, opravljenih med davčnimi zavezanci, pri katerih so stroški storitev vključeni v ceno blaga;
- ker je bilo treba pojme obdavčljivega dogodka in obračuna davka uskladiti, da bi lahko uvedba stopnje Skupnosti in vse kasnejše spremembe te stopnje hkrati začele veljati v vseh državah članicah;

⁷ DDV je bil uveljavljen 1. julija 1999 na podlagi Zakona o davku na dodano vrednost.

- ker je bilo treba davčno osnovo uskladiti tako, da so rezultati uporabe stopnje Skupnosti za obdavčljive transakcije primerljivi v vseh državah članicah;
- ker morajo biti stopnje, ki jih uporabljajo države članice, takšne, da omogočajo normalen odbitek davka, uporabljenega v predhodni fazi;
- ker je bilo treba pripraviti skupni seznam oprostitev, da bi se lastna sredstva Skupnosti v vseh državah članicah lahko pobirala na enoten način;
- ker je bilo treba uskladiti pravila za odbitke glede na to, koliko vplivajo na dejansko pobrane zneske; ker je treba odbitni delež v vseh državah članicah računati na podoben način;
- ker je bilo treba določiti, katere osebe so dolžne plačati davek, zlasti za storitve, ki jih opravi oseba s sedežem v drugi državi;
- ker je bilo treba obveznosti davkoplačevalcev čim bolj uskladiti, da se zagotovijo potrebne varovalke za pobiranje davkov na enoten način v vseh državah članicah;
- ker je bilo treba kljub temu omogočiti, da države članice ohranijo posebne ureditve za majhna podjetja v skladu s skupnimi določbami in z namenom tesnejše uskladitve;
- ker je bilo treba zagotoviti enotno uporabo določb te direktive; ker je v ta namen treba določiti postopek Skupnosti za posvetovanja; ker bi ustanovitev odbora za DDV omogočila tesno sodelovanje držav članic in Komisije;
- ker bi morale imeti države članice možnost, da z določenimi omejitvami in pod določenimi pogoji sprejmejo ali ohranijo posebne ukrepe, ki odstopajo od te direktive, zaradi poenostavitve odmere davka ali zaradi preprečevanja goljufij ali izogibanja davkom.

Šesta direktiva je bila v obdobju po uveljavitvi deležna več sprememb in dopolnitev. Eno izmed pomembnejših predstavlja direktiva 2006/112/ES, ki ni prinesla vsebinskih sprememb temveč popolno redefinicijo Šeste direktive, kar je v praksi prineslo precejšnjo poenostavitev, saj je Šesta direktiva s svojimi številnimi dopolnitvami postala precej nepregledna. Je pa direktiva 2006/112/ES v svojem relativno kratkem obdobju obstoja bila že nekajkrat dopolnjena oziroma spremenjena, in sicer z navedenimi direktivami:

- Direktiva št. 2006/138/ES, ki se uporablja od januarja 2007, uvaja spremembe glede obdobja uporabe DDV ureditve, ki se uporabljajo za storitve radijskega in televizijskega oddajanja ter za določene elektronsko opravljene storitve.
- Direktiva št. 2007/75/ES, ki je stopila v veljavo decembra 2007, spreminja določbe v zvezi z nekaterimi začasnimi določbami o stopnjah DDV.
- Direktiva št. 2008/8/ES, ki je stopila v veljavo februarja 2008. Sprejeta direktiva uvaja pomemben in dokaj korenit paket sprememb pravil glede kraja opravljanja storitev, ki so jih države članice morale implementirati v svoje nacionalne zakonodaje do 1. januarja 2010.
- Direktiva št. 2008/117/ES, ki je stopila v veljavo januarja 2009. Direktiva uvaja spremembe povezane z bojem proti davčnim goljufijam s transakcijami znotraj Skupnosti.

Direktiva uvaja zahtevane spremembe glede časovnega obdobja ter načina poročanja transakcij znotraj Skupnosti z namenom vzpostavitve učinkovitejšega sistema navzkrižnega preverjanja informacij med državami članicami.

- Direktiva št. 2009/47/ES, ki je stopila v veljavo junija 2009. Direktiva opredeljuje spremembe glede uporabe nižje stopnje DDV za določene transakcije.
- Direktiva št. 2009/69/ES, ki je stopila v veljavo julija 2009. Direktiva opredeljuje spremembe glede davčne utaje povezane z uvozom, in sicer uvaja določene spremembe glede uporabe t.i. carinskega postopka 42, ki omogoča DDV-ja oproščen uvoz blaga v državo članico, če se blago nemudoma odpošlje ali transportira iz države članice uvoza v namembno državo članico. Države članice so navedene spremembe morale implementirati v svoje nacionalne zakonodaje do 1. januarja 2011.
- Direktiva št. 2009/162/EU, ki je stopila v veljavo januarja 2010. Direktiva opredeljuje spremembe nekaterih določb direktive 2006/112/ES, in sicer določb za uporabo posebnega sistema, ki opredeljujejo uvoz in dobavo zemeljskega plina ter storitev povezanih z zagotavljanjem dostopa do vseh sistemov za zemeljski plin in električnih sistemov ali omrežij ter ogrevalnih in hladilnih omrežij; določb, ki opredeljujejo pravico do odbitka DDV v povezavi z nepremičnino ter poslovnimi sredstvi, ki se hkrati za poslovne dejavnosti, uporabljajo tudi za zasebne namene; ter še nekaj ostalih sprememb predvsem bolj tehničnega značaja. Države članice so navedene spremembe morale implementirati v svoje nacionalne zakonodaje do 1. januarja 2011.
- Direktiva št. 2010/23/EU, ki je stopila v veljavo marca 2010. Direktiva omogoča neobvezno in začasno uporabo mehanizma obrnjene davčne obveznosti za opravljanje nekaterih storitev dovzetnih za davčne goljufije. Državam članicam tako omogoča, da najkasneje do 30. junija 2015 za obdobje največ dveh let določijo uporabo lokalnega sistema obrnjene davčne obveznosti pri prenosu pravic do emisije toplogrednih plinov ter drugih enot opredeljenih z direktivo 2003/87/ES, ki vzpostavlja trgovanje s pravicami do emisije toplogrednih plinov.
- Direktiva št. 2010/45/EU, ki je stopila v veljavo avgusta 2010. Direktiva uvaja spremembe pravil o izdajanju računov. Namen uvedbe sprememb je poenotenje pravil glede izdajanja računov v državah članicah. Predvsem gre za poenotenje pravil glede obveznosti izdaje računa, roka izdaje računa pri določenih vrstah transakcij, zahtev glede informacij, ki jih je treba navesti na računih. Namen sprememb je tudi poenostavitev oziroma poenotenje pravil glede izdaje elektronskih računov, katerih namen je povečati uporabo elektronskih računov. Države članice morajo na podlagi objavljenih določb v omenjeni direktivi svojo nacionalno zakonodajo prilagoditi najpozneje do 31. decembra 2012 ter predpise pričeti uporabljati s 1. januarjem 2013.
- Direktiva št. 2010/88/EU, ki je stopila v veljavo decembra 2010. Direktiva spreminja določilo v zvezi s trajanjem obveznosti spoštovanja najnižje splošne stopnje. In sicer se obdobje, znotraj katerega splošna stopnja v državah članicah ne sme biti nižja od 15 %, podaljša do 31. decembra 2015.

1.4 Pomen evropske sodne prakse

Skupnost, čeprav ustanovljena s pogodbo mednarodnega prava, predstavlja več kot le meddržavno organizacijo s skupno dogovorjenimi cilji. Z ustanovitvijo so države članice ustvarile nov pravni red, s čimer so se po eni strani odrekle delu svoje lastne suverenosti, po drugi strani pa so jo nadomestile s suverenostjo organov Skupnosti, ki imajo pravico izdajati predpise, ki so obvezni in neposredno uporabni na območju vseh držav članic (Potočnik et al., 2004, str. 52).

Ker ima svojo pravno ureditev, potrebuje, prav tako kot vsaka država, sodno varstvo, ki zagotavlja, da je to pravo sprejeto na zakoniti način ter da so pravila tudi vsebinsko zakonita in skladna s pravili Pogodbe o Evropske skupnosti. Poleg tega, da skrbi za zakonitost sprejetih pravil, pa zagotavlja tudi njegovo pravilno uporabo v državnih organih in na sodiščih v državah članicah. Sodišče Evropskih skupnosti je steber takšnega varstva. Skrbi, da se pravila Skupnosti v vseh državah članicah razlagajo in uporabljajo enotno. Da bi se ti cilji dosegali, je Evropsko sodišče pristojno za odločanje v sporih med državami članicami, institucijami v EU, posamezniki in podjetji (Knez, Mužina, Sladič in Vesel, 2004, str. 61).

Odločbe Sodišča Evropskih skupnosti predstavljajo, skupaj z uredbami, direktivami, priporočili in mnenji, sekundarno pravo EU. Odločba je v celoti zavezujoča za vse, na katere je naslovljena. Po naravi je odločba individualni in konkretni akt. Hkrati je tudi neposredno uporabna in se lahko naslovniki sklicujejo nanjo pred nacionalnimi organi in sodišči. Sodišče Evropskih skupnosti je tudi odločilo, da se na odločbo tega sodišča lahko sklicujejo tudi posamezniki, na katere se odločba ne nanaša.⁸ V obrazložitev takemu stališču je navedlo, da je treba varovati interese posameznikov, ki jih odločba zadeva, pa niso njeni naslovniki. Iz navedenega izhaja, da se posameznik lahko sklicuje na odločbo Sodišča Evropskih skupnosti v razmerju do države, vprašljivo pa je sklicevanje v sporih med posamezniki (po Grilc, 2001, str. 113).

Učinek prava Skupnosti v notranjem pravu države članice se kaže v tem, da je v državah članicah neposredno uporabno in da velja v razmerju do nacionalnega prava načelo primarnosti prava EU. Pojem neposredne uporabnosti, ki pomeni, da norme, ki jih sprejemajo institucije EU, veljajo brez posredovanja zakonodajnega ali kakega drugega organa notranjem pravem redu države, je treba ločevati med pojmom neposrednega učinka, ki opisuje kvaliteto neposredno uporabne določbe, ki omogoča, da se nanjo sklicujejo posamezniki v postopkih, ki tečejo pred domačimi sodišči. Neposredni učinek v pravu Skupnosti pomeni pravico posameznika, da od nacionalnega sodnika zahteva, da uporabi ustanovitvene pogodbe, uredbe, direktive in odločbe (Knez et al., 2004, str. 91).

Razlaga in uporaba prava Skupnosti, posebej sodb Sodišča Evropskih skupnosti, je za izvajanje določil o obdavčitvi z DDV zelo pomembna, saj je Sodišče Evropskih skupnosti

⁸ Sodba Sodišča Evropskih skupnosti Grad, C-9/70.

izdalo v zvezi z DDV že več kot 500 sodb. Omenjeno število sodb ter dejstvo, da je sodišče pri svojih dosedanjih odločitvah ponavadi sledilo svojim predhodno izdanim odločbam, pove, da je Sodišče Evropskih skupnosti pomemben oblikovalec zakonodaje s področja DDV, zato jih bom v nadaljevanju te magistrske naloge uporabila pri svoji analizi.

1.5 Predmet obdavčitve znotraj sistema DDV

Preden se spustim v temeljitejšo razčlenitev storitev kot predmeta obdavčitve z DDV, je predvsem treba opredeliti, katere transakcije so predmet obdavčitve s slovenskim DDV, ki je opredeljen v 3. členu ZDDV-1. Predmet obdavčitve kot prvo predstavljajo dobave blaga, ki jih v okviru svoje ekonomske dejavnosti na ozemlju Slovenije za plačilo opravi davčni zavezanec. Pri sami dobavi blaga bi rada izpostavila opravljanje ekonomske dejavnosti ter izvršeno dobavo za plačilo kot temeljni pogoj za definicijo dobave blaga. Predmet obdavčitve v nadaljevanju predstavljajo tudi pridobitve blaga iz druge države članice na ozemlju Slovenije, če so bili seveda izpolnjeni temeljni pogoji s strani prodajalca za opravljeno znotraj skupnostno dobavo blaga⁹. V ta sklop sodijo tudi pridobitve novih prevoznih sredstev ter pridobitve trošarinskih izdelkov. Tretji sklop predmeta obdavčitev znotraj sistema DDV predstavlja opravljanje storitev, ki jih davčni zavezanec opravi v okviru svoje ekonomske dejavnosti na ozemlju Slovenije za plačilo. Zadnji sklop pa predstavlja uvoz blaga v Slovenijo.

1.5.1 Plačilo brez transakcije

Da bi zadostili načelom DDV, mora za opravljeno plačilo biti opravljena dobava. V zadevi C-60/90 Polysar se je Sodišče Evropskih skupnosti ukvarjalo s primerom holding družbe, ki je imela deleže v družbah v skupini in v zameno prejemale ter plačevala dividende. Sodišče je v sodbi podalo mnenje, da se omenjena holding družba ne more obravnavati kot davčni zavezanec, saj se držanje deležev v družbah ne obravnava kot obdavčena transakcija v sistemu DDV, zato tudi prejete dividende ne predstavljajo plačila za opravljene dobave.¹⁰

1.5.2 Transakcije brez plačila

Pri obravnavi, ali je določena opravljena transakcija predmet DDV, je potrebno analizirati tudi vidik plačila. S primerom trgovinskega Sveta Hong Kong se je v zadevi C-89/81 ukvarjalo Sodišče Evropskih skupnosti. Dejavnost Sveta je bila promoviranje trgovine v obliki posredovanja informacij brez plačila. V sodbi je sodišče zaključilo, da storitve, ki se

⁹ Pogoj, da je pridobitev blaga iz druge države članice predmet obdavčitve s slovenskim DDV je, da je blago dobavi prodajalec, davčni zavezanec ali pravna oseba, ki ni davčni zavezanec identificiran za namene DDV v drugi državi članici, ki izpolnjuje pogoje za opravljanje oproščene dobave blaga.

¹⁰ Do nasprotne interpretacije prihaja v primerih kjer je holding družba posredno ali neposredno vključena v upravljanje družb v skupini.

redno opravljajo brezplačno, ne sodijo v sklop obsega DDV, saj niso opravljene na podlagi dogovora o ceni oziroma plačilu in se zato tudi Svet, ki opravlja te storitve, ne obravnava kot davčni zavezanec.

1.5.3 Transakcije za plačilo

Da posamezno transakcijo obdavčimo z DDV, morajo biti izpolnjeni določeni pogoji. Transakcijo mora opraviti davčni zavezanec v okviru opravljanja svoje ekonomske dejavnosti, na ozemlju določene države, za plačilo ter za določenega oziroma določljivega prejemnika:

- **Davčni zavezanec.** Definicija, ki jo vsebuje tudi ZDDV-1 (5. člen), je: davčni zavezanec je vsaka oseba, ki kjerkoli neodvisno opravlja katerokoli ekonomsko dejavnost, ne glede na namen ali rezultat opravljanja dejavnosti. PZDDV-1 (2. člen) vsebuje še podrobnejšo opredelitev davčnega zavezanca. Davčni zavezanec je tako vsaka oseba (pravna ali fizična), ne glede na to, ali je vpisana v sodni register oziroma drug ustrezen register ali predpisano evidenco. Ravno tako pa se med davčne zavezance uvršča tudi oseba, ki na ozemlju države nima sedeža svoje dejavnosti niti stalne poslovne enote niti stalnega ali običajnega prebivališča in ki opravlja ekonomsko dejavnost. V to skupino sodijo predvsem tuja podjetja, ki opravljajo obdavčljive transakcije na ozemlju Slovenije, vendar pa nimajo uradno registrirane dejavnosti.
- **Vsaka oseba, kjerkoli.** Evropski sistem DDV-ja sledi tako imenovanemu globalnemu konceptu. DDV naj bi tako zadeval vse, ki opravljajo ekonomsko dejavnost, pri čemer pa naj bi celotno breme DDV nosila le končna poraba. Oseba, ki opravlja ekonomsko dejavnost ima namreč pravico do odbitka DDV ali vračila DDV v skladu z t.i. osmo ali trinajsto direktivo. Vsaka oseba tako ni nujno le fizična oseba, temveč vključuje tudi pravne osebe.
- **Ne glede na namen ali rezultat.** Dobiček oziroma stremenje k doseganju dobička pri opredelitvi predmeta DDV ne igra bistvene vloge. DDV se v svoji vsebini tudi ne ukvarja z vprašanji ter dilemami morale ali etike, zato med dejavnosti, ki sodijo v predmet DDV-ja, lahko uvrstimo na primer prostitucijo, prodajo pornografskih materialov kot tudi dobave, ki jih opravijo tatovi.
- **Opravljanje ekonomske dejavnosti.** Pojem ekonomske dejavnosti je zelo širok. ZDDV-1 opredeljuje ekonomsko dejavnost kot vsako neodvisno proizvodno, predelovalno, trgovsko in storitveno dejavnost, vključno z rudarsko, kmetijsko in poklicno dejavnostjo. Med ekonomsko dejavnost se uvršča tudi izkoriščanje premoženja in premoženjskih pravic, če je namenjeno trajnemu doseganju dohodka. Posamezne transakcije ne predstavljajo nujno opravljanje dejavnosti, zato je ponavadi potrebno presoditi, ali so posamezne transakcije opravljene v okviru dejavnosti ali ne. V skladu z navedeno definicijo priložnostna prodaja posameznega blaga ali priložnostno opravljanje storitev še ne pomeni opravljanje dejavnosti. Kar posledično ne pomeni, da oseba, ki opravi tako priložnostno dobavo, že samo zaradi te dobave postane zavezanec za DDV (Vraničar &

Beč, 2007, str. 102). Šele, ko oseba opravlja obdavčljive transakcije v okviru ekonomske dejavnosti v smislu DDV, se obravnava kot davčni zavezanec ter ob obračunavanju DDV pridobi tudi pravico do odbitka DDV.

Iz osnovne definicije tudi izhaja, da je pomembna neodvisnost razmerja. Tako se iz sistema DDV izključijo zaposleni oziroma druge osebe, ki jih na delodajalca vežejo pogodba o zaposlitvi ali kakršnekoli druge pravne vezi, ki ustvarjajo odnos podoben odnosu delodajalec – zaposleni. Zahteva, da davčni zavezanec deluje neodvisno, izključuje obveznost zaposlenih, da za svoje storitve delodajalcem zaračunavajo DDV.

Dejavnost ima značaj neodvisnosti, kadar je:

- opravljena s strani posameznika, ki ni funkcijsko integriran v posamezno podjetje ali administracijo,
- posameznik svobodno odloča o človeških ter materialnih virih uporabljenih pri opravljanju te dejavnosti, ter
- v celoti prevzema ekonomske rizike opravljanja te dejavnosti.

1.5.4 Neposredna povezava med dobavo in plačilom

Kot je bilo že poudarjeno, predmet obdavčitve predstavljajo dobave blaga ali opravljanje storitev, pogoj za to, da sodijo v predmet obdavčitve z DDV, pa je, da so opravljene za plačilo.

Sodišče evropskih Skupnosti je v sodbi R. J. Tolsma proti Inspecteur der Omzetbelasting Leeuwarden (sodba Sodišča Evropskih skupnosti, C-16/93) v primeru uličnega glasbenika odločilo, da je dobava opravljena za plačilo obdavčljiva, če obstajata:

- vzajemno pravno razmerje med dobaviteljem in prejemnikom in
- plačilo izvajalcu za izvršeno dobavo.

Obstajati mora torej direktna in takojšnja povezava med dobavljeno storitvijo in prejetim plačilom, v nasprotnem primeru se dobava obravnava, kot da ni predmet DDV.

Podobno interpretacijo je Sodišče Evropskih skupnosti podalo tudi v sodbi v zadevi Apple and Pear Development Council (C-102/86) na primeru plačila letne pristojbine za delovanje razvojnega sklada pridelovalcev sadja. Sodišče je interpretiralo, da ne obstaja direktna povezava med plačilom pristojbine ter pridobljeni pravicami posameznega pridelovalca, zato pristojbina ni predmet DDV. Obstajati mora namreč neposredna zveza med opravljeno storitvijo in prejeta protivrednostjo, pri čemer plačani zneski pomenijo ustrezno nadomestilo

za individualno storitev, opravljeno v okviru pravnega razmerja, v katerem se storitve opravljajo vzajemno.

Iz razlage, da mora obstajati pravno razmerje med prejemnikom, z namenom, da lahko prejeta denarna sredstva obravnavamo kot plačila za opravljeno dobavo¹¹, se pojavlja kot dodaten argument, da transakcije med matično družbo in njeno podružnico niso predmet DDV. O tem bo več govora v razdelku 2.5.

2 OPRAVLJANJE STORITEV

Z namenom opredelitve, ali je posamezna transakcija predmet obdavčitve z DDV ter, ali gre za dobavo blaga ali opravljanje storitev, je treba razumeti ta pojem. Zato bom v nadaljevanju magistrske naloge najprej opredelila pojem opravljanja storitev.

Definicijo opravljanja storitev opredeljuje 14. člen ZDDV-1. Opravljanje storitev pomeni vsako transakcijo, ki ni dobava blaga. Iz podane zakonske definicije izhaja, da vsaka transakcija, ki ne šteje za dobavo blaga, šteje za dobavo storitev oziroma opravljanje storitev. Med opravljanje storitev lahko uvrščamo tudi:

- **Odstop premoženjskih pravic.** Za primer predstavitve odstopa premoženjskih pravic lahko navedem avtorske pravice ter pravice intelektualne lastnine, med katere se med drugim uvrščajo patenti, licence, blagovne znamke ali pa na primer informacije glede industrijskih, komercialnih ali znanstvenih izkušenj. Kot premoženjsko pravico bi lahko torej opredelila vsako pravico, ki imetniku predstavlja neko premoženje, ima neko vrednost ter imetniku lahko predstavlja določen vir dohodka.
- **Obveznost opustitve dejanja ali dopustitve dejanja ali stanja.** Opustitev dejanja pomeni predvsem odrekanje konkuriranja na trgu in prenehanje opravljanja dejavnosti, medtem ko dopustitev dejanja med drugim pomeni tudi dovolitev uporabe premoženjskih oziroma nepremičnih stvari in premoženjskih pravic (PZDDV-1, 5. člen). S primerom opustitve dejanja se je ukvarjalo tudi Sodišče Evropskih skupnosti v primeru kmeta Juergena Mohra (sodba Sodišča Evropskih skupnosti, C-215/94). Lastnik kmetijskega holdinga, na katerem je prideloval mleko, je na podlagi politike reguliranja trga mleka znotraj Evropske skupnosti prejel denarno subvencijo v zameno za opustitev pridelave mleka. Sodišče je v sodbi pojasnilo, da opustitev pridelave mleka, za katero je država članica namenila sredstva iz skupnih evropskih skladov, ne predstavlja obdavčene dobave, ki bila predmet obdavčitve z DDV. S plačilom subvencije kmetu v zameno za opustitev dejavnosti pridelave mleka Evropska skupnost ni prejela nobenega blaga oziroma storitev za lastno rabo, temveč je delovala v skupnem interesu zagotavljanja delovanja znotraj skupnostnega trga mleka. V tem pomenu ne država članica ne Evropska skupnost nista

¹¹ Sodba sodišča Evropskih skupnosti v zadevi FCE bank C-410/04 je obravnavala primer obdavčitev storitev med matično družbo in podružnico.

prejeli ničesar v zameno za opravljeno plačilo, kar pomeni, da ju ni mogoče obravnavati kot končnega porabnika storitev. Zaradi tega transakcije opustitve pridelave mleka ne moremo opredeliti kot opravljanje storitev v smislu DDV.

- **Opravljanje storitev na podlagi zakona ali odločbe državnega organa.** Z namenom zagotoviti enake pogoje gospodarjenja za vse subjekte na trgu, ne glede na to, ali davčni zavezanci opravljajo storitve na podlagi svoje volje ali na podlagi zakonske določbe ali uredbe, med opravljanje storitev v smislu DDV sodi tudi opravljanje storitev na podlagi zakona ali odločbe državnega organa.

Znotraj definicije prometa storitev ZDDV-1 opredeljuje tudi opravljanje storitev za neposlovne namene (ZDDV-1, 15. člen). Tako se za opravljene storitve za plačilo obravnava tudi:

- uporaba blaga, ki je del poslovnih sredstev davčnega zavezanca, za zasebne namene ali za zasebne namene njegovih zaposlenih ali kakršna koli uporaba za druge namene kot za namene opravljanja dejavnosti, če je bila za to blago dana pravica do celotnega ali delnega odbitka DDV,
- opravljanje storitev, ki jih davčni zavezanec opravi brezplačno za svoje zasebne namene ali za zasebne namene njegovih zaposlenih ali druge namene kot za namene opravljanja njegove dejavnosti.

Iz opredeljene določbe izhaja, da brezplačno opravljanje storitev **za poslovne namene** ni predmet obdavčitve z DDV.

2.1 Pogoji za obdavčitev

Ker je definicija opravljanja storitev podana odprto, to je opravljanje storitev pomeni vsako transakcijo, ki ni dobava blaga, je potrebno opredeliti pogoje, ki morajo biti izpolnjeni, da je določena transakcija lahko opredeljena kot opravljanje storitev, ki je predmet DDV.

Tako, kot velja za vse ostale transakcije, ki so predmet DDV, morajo biti tudi za obdavčitev storitev izpolnjeni že predhodno omenjeni pogoji:

- storitev mora biti opravljena s strani davčnega zavezanca,
- davčni zavezanec jo mora opraviti v okviru opravljanja svoje obdavčljive dejavnosti, ne glede na namen ali rezultat,
- storitev mora biti opravljena pod pogoji neodvisnega razmerja,
- storitev mora biti opravljena na ozemlju določene države,
- in tudi, storitev mora biti opravljena za plačilo.

Podobno kot v primeru Mohr, ki sem ga omenila predhodno, je Sodišče Evropskih skupnosti v primeru Landboden-Agrardienste GmbH&Co.KG v. Finanzamt Calau (sodba Sodišča Evropskih skupnosti, C-384/95) v luči namena oziroma narave skupnega sistema DDV opredelilo pogoje za opravljanje storitev. V primeru kmeta, ki je v zameno za prejeto povračilo za 20 % zmanjšal proizvodnjo krompirja, je sodišče odločilo, da transakcija ne more biti opredeljena kot storitev, ki bi bila predmet DDV. Pri tem je poudarilo, da niso bili izpolnjeni osnovni pogoji, saj ni prišlo do nobene porabe. Sodišče je v sodbi pritrdilo mnenju Generalnega pravobranilca, ki je v svojem predhodnem mnenju pojasnil, da kmet ni opravil storitve prejemniku, ki bi ga bilo mogoče identificirati. Ker zmanjšanje proizvodnje ne predstavlja nobene koristi za pristojne nacionalne organe, ali katerokoli drugo osebo, ki bi ju lahko identificirali kot prejemnika te storitve, ta transakcija ne more biti opredeljena v smislu določbe Šeste direktive, ki opredeljuje opravljanje storitev.

Poleg zgoraj naštetih pogojev, da posamezna opravljena storitev zapade pod določila DDV, bi omenila še dodaten pogoj, in sicer, da je opravljena za določenega ali določljivega prejemnika.

2.2 Dobava blaga ali opravljanje storitev

Razločevanje med dobavami blaga in opravljanjem storitev je pomembno, saj za dobave storitev veljajo drugačna pravila kot za dobave blaga, predvsem glede kraja obdavčitve, nastanka obveznosti obračuna DDV, obdavčljivega dogodka, davčne stopnje ter nenazadnje tudi pravice do odbitka DDV. Ob hitrem pomisleku je razločevanje med dobavo blaga ali dobavo storitev preprosta, vendar pa posamezni primeri pokažejo, da je tej problematiki, ki je prišla do večjega izraza z uveljavitvijo novih pravil o kraju obdavčitve, potrebno posvetiti več pozornosti ter preveriti karakteristike vsakega posameznega primera posebej ter njegovo ekonomsko vsebino.

Posebno kategorijo predstavljajo transakcije sestavljene iz več elementov, ki lahko tvorijo tako dobave blaga kot tudi opravljene storitve. Kadar se srečamo s tovrstnim primerom, je prvo vprašanje, na katerega je potrebno odgovoriti, ali je potrebno posamezne dele transakcije obravnavati ločeno ali skupaj.

V nasprotju z nekaterimi nacionalnimi zakoni drugih držav članic na področju DDV, slovenska DDV zakonodaja ne vsebuje določb, ki bi določale kriterije, s pomočjo katerih bi davčni zavezanci lahko ugotovili, ali opravljajo enotno ali raznovrstno dobavo blaga ali storitev. V pomoč nam ni tudi direktiva 2006/112/ES, saj tudi ne podaja ustreznih kriterijev. Pri interpretaciji si lahko pomagamo s sodbami Sodišča Evropskih skupnosti, ki je v preteklih letih podalo razlago DDV vidika v različnih primerih sestavljenih dobav, ki jih bom v nadaljevanju nekaj najbolj znanih tudi navedla. Čeprav so omenjene sodbe dobrodošla pomoč, pa še vedno ostaja nekaj odprtih vprašanj, ki jih sodišče do sedaj ni obravnavalo, kot na

primer, ali mora biti znotraj sestavljene dobave vsaka transakcija obravnavana samostojno ter posledično ali se mora zato vsaki posamezni transakciji določiti svojo DDV obravnavo ali pa se sestavljeno dobavo obravnava enotno. V slednjem primeru še vedno ostaja odprto vprašanje določitve pravilne DDV obravnave.

2.3 Definicija enotne in raznovrstne dobave

V primeru, da se posamezna transakcija ne more opredeliti kot enotna dobava blaga ali storitev, so lahko posamezne dobave, ki v tem primeru sestavljajo raznovrstno dobavo, obravnavane različno. Navedeno pomeni, da lahko pride do različne obravnave glede kraja dobave, stopnje DDV, oprostitve, obveznosti obračuna ali celo obveznosti plačila DDV (Liebman, Rousselle, 2006, str. 110).

Ločiti moramo torej med:

- **enotno dobavo** (angl. *single supply*), ki je podvržena enotni DDV obravnavi, in
- **raznovrstno dobavo** (angl. *multiple supply*), ki jo sestavlja več hkratnih, ločenih dobav. Za vsako izmed dobav, ki tvorijo raznovrstno dobavo, se mora posamično določiti pravilna obravnavna z vidika DDV.

Enotno dobavo lahko tvori več elementov, ki jih delimo na:

- **osnovno dobavo** (angl. *principal supply*), ki obsega bistvene elemente, ki so del enotne dobave. Med bistvene elemente pa ne štejemo le ključne oziroma nujne (na primer avtomobilski motor), ampak tudi ostale elemente, ki pa so vseeno del enotne dobave;
- **podporno dobavo** (angl. *ancillary supply*), ki običajno spremlja osnovno dobavo, vendar pa ne predstavlja njenega pomembnejšega dela. Primer podporne dobave so navodila za uporabo, ki so običajno priložena k vsakemu novemu kuhinjskemu aparatu. Podporna dobava osnovni dobavi, kot del enotne dobave, sledi DDV obravnavi osnovne dobave (IBFD¹², 2008).

Običajno se pri enotni dobavi opravi dobava enega izdelka oziroma storitve. Za podrobnejšo ponazoritev enotne dobave lahko navedem primer dobave časopisa. Za končni izdelek je potrebnih več sestavin, ko na primer papir, pisanje člankov, delo urednika, lektoriranje, tisk. Vendarle pa gre v končni fazi le za enotno dobavo enega izdelka, to je časopisa. Četudi bi bile na računu navedene različne ločene postavke, to še ne pomeni, da gre za ločene dobave posameznih sestavin, in obratno, če bi bila na računu navedena samo ena postavka, to še ne pomeni, da gre za enotno dobavo.

¹² IBFD je kratica za organizacijo z imenom International bureau of fiscal documentation.

V zgoraj navedenem primeru je dokaj enostavno ugotoviti, kaj je predmet transakcije in kakšna je pravilna DDV obravnava. Po drugi strani pa v praksi pri blagu in storitvah, ki so sestavni elementi končno dobavljenega blaga oziroma storitev, ni vedno povsem jasno, kako pravilno postopati, da bi zadostili vsem zahtevam zakonodaje na področju DDV.

Do sedaj je Sodišče Evropskih skupnosti v svojih sodbah podalo okvirno definicijo, kako postopati in katere kriterije uporabiti za ugotovitev dejstva, ali gre za enotno ali raznovrstno dobavo. Za razumevanje obravnavane problematike v nadaljevanju povzemam najpomembnejše sodbe.

Faaborg-Gelting Linien A/S v. Finanzamt Flensburg. V sodbi (sodba Sodišča Evropskih skupnosti, C-231/94) je sodišče ugotavljalo, ali je bila v primeru ponudbe pripravljene hrane v okviru restavracije na trajektu, med vožnjo s trajektom, opravljena storitev ali dobava blaga. Ker je bila transakcija izvedena med mednarodnim prevozom potnikov, bi bil kraj obdavčitve v primeru, če bi transakcijo opredelili kot dobavo blaga, drugačen kot v primeru, če bi se transakcija obravnavala kot opravljanje storitev. Da bi ugotovilo, ali takšno transakcijo (ponudba pripravljene hrane) sestavljajo dobave blaga ali storitve, je sodišče kot prvo poudarilo, da je treba presojati vse okoliščine transakcije, da bi ugotovili njene bistvene lastnosti oziroma značilnosti.

Dobava pripravljene hrane in pijače za takojšnje zaužitje je rezultat vrste storitev (vse od kuhanja hrane do fizične strežbe prejemniku), obenem pa je stranki na voljo še druga infrastruktura, kot so jedilnica s svojimi pritiklinami, garderoba, pohištvo ter posoda. Gostinci morajo opravljati različne naloge, kot na primer pripravljati mize, svetovati stranki, predstaviti ponudbo hrane in pijače, postreči naročeno ter počistiti mizo, ko se hrana zaužije.

Gostinske storitve so tako karakterizirane s skupkom značilnosti ter dejanj, od katerih je dobava hrane le en element, medtem ko v celoti prevladujejo storitve. Zato je sodišče razsodilo, da gre v konkretnem primeru restavracije med vožnjo s trajektom, za opravljanje storitev, temu ustrezna pa je tudi DDV obravnava. Situacija pa bi bila seveda drugačna v primeru transakcije, ki bi se nanašala na ponudbo hrane, ki jo lahko vzameš s sabo (angl. *take-away*), kjer se ne bi nudile ostale zgoraj navedene storitve ob ponudbi hrane.

Sodišče je v navedenem primeru torej podalo dokaj ohlapno definicijo, da je v primeru več dobav, za katere bi se lahko ločeno ugotavljala DDV obravnava, primerneje zajeti vse elemente drugotnega pomena v osnovno dobavo, ki se nato obravnava samostojno.

Card Protection Plan Ltd. v. Commissioners of Customs & Excise. V sodbi Card Protection Plan Ltd. (v nadaljevanju družba CPP) je sodišče (sodba Sodišča Evropskih skupnosti C-349/96) na primeru enotne dobave, ki je vsebovala tako oproščene kot obdavčene elemente, nadgradilo kriterije za ugotavljanje (ki danes predstavljajo temelj za opredelitev

enotne dobave), ali je transakcija, ki vsebuje več elementov, obravnavana kot enotna dobava ali pa kot več ločenih dobav.

Družba CPP je imetnikom kreditnih kartic ponujala posebno odškodninsko zavarovanje, ki jim je, v primeru kraje ali izgube kreditne kartice ter povzročitve denarne izgube, omogočalo, izplačilo določene odškodnine. Storitve družbe CPP so bile sestavljene iz več elementov od posredovanja zavarovanja, kritja nastalih stroškov, plačila odškodnine, nudenje pomoči ob izgubi plačilne kartice, 24-urno linijo za pomoč ter ostale storitve in določeno blago (na primer nudenje kartice zdravstvenega zavarovanja). Iz navedenega izhaja, da je družba svojim strankam ponujala celo vrsto različnih storitev tako obdavčenih storitev kot tudi storitev, za katere je predpisana oprostitev znotraj sistema DDV. Zato je bilo na sodišče naslovljeno vprašanje, ali ima lahko skupek ponudbe sestavljen tako iz dobave blaga kot storitev, med katerimi je tudi ponudba zavarovanja za kritje škode, nastale pri izgubi kreditne kartice, ugodnosti od vključenih zavarovalnih storitev, za katere je predpisana oprostitev znotraj sistema DDV.

Glede na raznolikost ponudbe je sodišče poudarilo, da ni mogoče podati temeljnega navodila, kako pravilno ukrepati v vseh primerih. Pri tem pa izpostavilo, da je v primerih, ko določeno transakcijo sestavlja skupek značilnosti in dejanj, treba presoјati vse okoliščine transakcije, da bi se ugotovilo njene bistvene lastnosti oziroma značilnosti.

Vsako dobavo storitev je treba obravnavati kot ločeno in neodvisno, pri čemer se dobavo, ki z ekonomskega vidika zajema enotno storitev, ne sme umetno deliti, da se ne deformira delovanje sistema DDV. Določiti je treba bistvene značilnosti transakcije, z namenom, da se ugotovi, ali se naročniku dobavlja več ločenih storitev ali zgolj enotna storitev.

Glede na mnenje sodišča gre za enotno dobavo v primeru, ko eden ali več elementov dobave tvori osnovno storitev, medtem ko drugi elementi tvorijo podporno storitev, katerih DDV obravnava mora biti enaka obravnavi osnovne storitve. Storitve se lahko obravnava kot dodatek osnovni storitvi zgolj, če sama po sebi za naročnika ne prestavlja cilja, ampak je le sredstvo oziroma način za boljše uživanje dobavljene osnovne storitve.

Pri tem pa dejstvo, da je zaračunana enotna cena, lahko nakazuje, da gre za enotno dobavo storitve, vendar pa ni odločilno za presojo narave celotne storitve.

Commissioners of Customs and Excise v. T.P. Madgett, R.M. Baldwin and The Howden Court Hotel. V združenih zadevah T. P. Madgett, R. M. Baldwin in Howden Court hotel (sodbi Sodišča Evropskih skupnosti C-308/96 in C-94/97) je sodišče odločalo, ali se za hotelirja, ki poleg nastanitve v hotelu, svojim strankam nudi tudi povratni avtobusni prevoz med različnimi izbranimi mesti in hotelom ter izlet z avtobusom v času bivanja v hotelu, uporabi določena posebna ureditev za potovalne agencije. Storitve, ki je vsebovala vse navedeno, je hotelir obravnaval kot enotno storitev, to je storitev dajanja nastanitvenih

zmogljivosti v najem. Sodišče je v sodbi kot enega izmed argumentov navedlo tudi delež, ki ga predstavlja cena avtobusnega prevoza glede na ceno enotne storitve. V kolikor je cena prevoza glede na ceno nastavitve nizka, takšna storitev za stranko sama po sebi ne predstavlja cilja, ampak je samo sredstvo oziroma način za boljše uživanje osnovne storitve, to je storitve nastanitve v hotelu. V kolikor storitev prevoza ne more biti izvedena v okviru, ki cenovno bistveno ne vpliva na ceno enotne storitve, se takšna storitev ne more obravnavati kot podpora storitev k osnovni storitvi, temveč kot samostojna storitev.

V primerjavi s sodbo v zadevi družbe CPP, je sodišče v tej zadevi kot prevladujoč element pri opredelitvi enotne dobave vzelo v obzir vrednost spremljajoče dobave.

Levob Verzekeringen BV and OV Bank NV. V sodbi (sodba Sodišča Evropskih skupnosti C-41/04) je sodišče odločalo, ali gre v primeru zavarovalniške družbe Levob, ki se je odločila za nakup računalniškega programa, za enotno dobavo. Nakupna pogodba je namreč poleg licence za računalniški program vsebovala tudi prilagoditev računalniškega programa za potrebe družbe, namestitve programa na računalnike ter izobraževanje bodočih uporabnikov.

Sodišče je v sodbi poudarilo, da v primeru, kjer sta dva ali več elementov oziroma dejanj, ki so dobavljeni kupcu, tako tesno povezani, da z ekonomskega vidika tvorijo celotno transakcijo, ki bi jo bilo umetno deliti, vsi elementi oziroma dejanja predstavljajo z vidika DDV enotno dobavo. To v konkretnem primeru pomeni, da je dobavitelj dobavil programsko opremo, vendar, ker bi bila ta brez dodatne ustrezne prilagoditve za uporabnika neuporabna, se z vidika DDV šteje, da je dobavitelj opravil enotno dobavo.

Prav tako se je sodišče ukvarjalo z vprašanjem, ali je dobavitelj dobavil blago, to je programsko opremo na ustreznem nosilcu ali pa je opravil storitev. S tega vidika je sodišče zavzelo stališče, da dodatna prilagoditev programske opreme ni drugotnega pomena in ne predstavlja le podporne dobave, pač pa ima ravno nasprotno prevladujoč pomen, saj je z vidika uporabnika prilagoditev programske opreme nujen proces za nemoteno uporabo le tega. S tega vidika je sodišče nakazalo, da je celotna dobava obravnavana kot opravljanje storitev.

Stockholm Lindopark AB. V zadevi družbe Stockholm Lindopark AB (sodba Sodišča Evropskih skupnosti, C-150/99) se je sodišče ukvarjalo z vprašanjem, ali je treba dejavnost upravljanja igrišča za golf, ki ga družba nudi v najem poslovnim strankam, obravnavati kot dajanje nepremičnin v najem ali kot dobavo storitev, povezanih z dejavnostjo športa in športnega izobraževanja. Sodišče je ugotovilo, da dejavnost igrišča za golf na splošno nima posledice le pasivne dejavnosti dajanja igrišča na uporabo, temveč ga spremljajo tudi druge dejavnosti in storitve, kot na primer nadziranje, upravljanje, vzdrževanje in priprava. Sodišče je tudi poudarilo, da je pri najemu igrišča vnaprej opredeljen namen njegove uporabe ter trajanje uporabe (sodišče poudarja, da je dolžina obdobja uporabe nepremičnine temeljni

element pri opredelitvi najema). Dajanje v najem igrišča za golf po mnenju sodišča načeloma ne more predstavljati glavne storitve, tako da bi celotna storitev bila opredeljena kot dajanje nepremičnine v najem, vendar je dokončno opredelitev glede na konkretne okoliščine primera prepustilo nacionalnemu sodišču.

Aktiebolaget NN v. Skatteverket. V zadevi Aktiebolaget NN (sodba Sodišča Evropskih skupnosti, C-111/05) se je sodišče ukvarjalo s primerom švedske družbe, ki je prevzela projekt dobave in napeljave pomorskega optičnega kabla na celinskem ozemlju, v notranjih vodah ter teritorialnem morju Švedske in druge države članice. Sodišče se je v okviru primera opredelilo, ali je v konkretnem primeru transakcije šlo za opravljanje storitev ali dobavo blaga ter s to opredelitvijo določilo tudi kraj obdavčitve.

Kot prvo se je sodišče opredelilo, ali je potrebno z vidika DDV dobavo in položitev kabla šteti za dve različni obdavčljivi transakciji ali za enotno transakcijo. Ob podani razlagi, da kadar davčni zavezanec za svojo stranko opravi dve (dobavi kabl in opravi polaganje) ali več dejanj, ki so med sabo tako tesno povezana, da sestavljata eno samo ekonomsko storitev, gre za enotno storitev.

Kot drugo pa je sodišče opredelilo, ali gre v okviru glavne transakcije za dobavo blaga ali opravljanje storitev. Kot sodišče razlaga, je za položitev kabla potrebna izvedba zapletenih tehničnih postopkov, uporaba posebne opreme in strokovnega znanja in je zato ne le neločljiva od dobave blaga, temveč tudi nujna za poznejšo uporabo in izkoriščanje navedenega blaga. Položitev kabla zato ni le pomožni del dobave. Kljub temu je še vedno treba opredeliti, kateri del transakcije je prevladujoč. Dejstvo, da dobavo blaga spremljajo storitve inštalacije, po mnenju sodišča ne sme vplivati na to, da se transakcija opredeli kot dobava blaga. Sama določba Šeste direktive, ki opredeljuje dobavo blaga z inštalacijo, ne razločuje med načini inštalacije. Kljub temu, da je inštalacija kablov nujni pogoj za njihovo uporabo in da je storitev sama po sebi kompleksno dejanje, to še ne pomeni, da dobava storitve prevlada nad dobavo blaga. Sodišče je tudi proučilo razmerje med ceno blaga in ceno storitve, vendar to razmerje, kot navaja sodišče, ne sme biti odločilnega pomena. Ob predstavitvi vseh argumentov, kot odgovor na prejeto vprašanje, sodišče pojasni, da gre v obravnavanem primeru transakcijo šteti za dobavo blaga. Kot prevladujoče dejavnike je sodišče opredelilo dejstvo, da bo po opravljenem delu in testiranju dobavitelj prenesel lastništvo nad kablom na prejemnika, dejstvo, da vrednost samega kabla predstavlja večji del celotnih stroškov ter da so storitve omejene predvsem na položitev kabla in s tem ne spreminjajo njegove narave oziroma ga prilagajajo posebnim potrebam naročnika.

Z opredelitvijo transakcije kot dobava blaga je sodišče posledično določilo tudi kraj obdavčitve. Kraj dobave je tako v vseh državah članicah, na ozemlju katerih je položen kabl, sorazmerno z dolžino kabla, ki se nahaja na tem ozemlju. K ozemlju države članice spadajo tudi teritorialno morje, morsko dno tega morja in zemeljska plast pod njim. Iz ozemlja, ki

zapade pod obdavčitev z DDV pa sodišče izloči ekonomsko cono, epikontinentalni pas ter odprto morje.

Baxi Group Ltd. v. Revenue and Customs Commissioners. Čeprav sodbe nacionalnih sodišč drugih držav članic EU za Slovenijo niso neposredno zavezujoče, temveč lahko predvsem služijo kot spoznavni pravni vir, zaradi dodatnega pojasnjevanja obravnavane tematike povzemam sodbo sodišča Združenega kraljestva Velike Britanije in Severne Irske, v kateri so bili ravno tako izpostavljeni kriteriji za opredelitev enotne oziroma raznovrstne dobave blaga.

V omenjeni sodbi so izpostavljeni nekateri vidiki odločanja o enotni dobavi. Pri tem se sodba sklicuje tudi na nekatere sodbe Sodišča Evropskih skupnosti, ki sem jih omenila že v predhodnem delu, kot na primer: *Card Protection Plan Ltd.* ter *Levob Verzekeringen BV.* Za odločitev, ali je mogoče določene dobave blaga ali storitev šteti kot enotno dobavo, je v skladu z omenjeno sodbo, ki je objavljena na spletni strani britanskega pravno informacijskega inštituta (Bailii, 2006), treba upoštevati naslednje:

- Kot splošno pravilo je treba, prvič: vsako dobavo blaga ali opravljanje storitev praviloma šteti kot enotno in neodvisno transakcijo ter drugič: transakcije se z ekonomskega vidika ne sme umetno razdeliti.
- Ne nacionalna zakonodaja ne Šesta direktiva ne vsebuje določb, ki bi opredeljevale davčno obravnavo sestavljenih dobav, zato je za takšno obravnavo treba jemati kriterije, ki so jih postavila sodišča.
- Kadar je transakcija sestavljena iz več elementov in dejanj, je treba upoštevati vse okoliščine, ki vplivajo na to transakcijo.
- Če je transakcija z ekonomskega vidika opredeljena kot enotna dobava, ne sme biti umetno deljena. Za preprečitev umetnega deljenja transakcij mora sodišče oziroma tisti, ki odloča o davčni obravnavi transakcije, zasledovati stopnjo posplošenja, ki ustreza ekonomski realnosti transakcije.
- Za določitev, ali transakcija z ekonomskega vidika predstavlja enotno dobavo ali raznovrstno dobavo, je treba ugotoviti bistvene značilnosti dobave, predvsem kaj je prevladujoči namen transakcije.
- Eden izmed načinov, vendar ne edini, za določitev ali gre za enotno dobavo, je možnost določitve osnovne dobave, v razmerju do katere so ostale dobave le podporne.
- V primerih ko ni mogoče določiti osnovne dobave, sodišče opredeljuje primer kot skupek dobav, v katerem nobena dobava ne prevladuje (angl. *integral supply*), je treba upoštevati tako imenovani (angl. *table top*)¹³ pristop za določitev prave ter bistvene narave transakcije.

¹³ Za primerjavo naj navedem pristop, ki ga je opredelilo sodišče Evropskih skupnosti v primeru *Commission of the European Community v. French Republic* (sodba sodišča Evropskih skupnosti C-429/97). Sodišče je opredelilo tako imenovani zložen pristop (angl. *complex*) za določitev enotne dobave storitev, na podlagi katerega je določilo kraj opravljanja enotne dobave storitev.

- Nobeden izmed pristopov ne zahteva globokih pravnih temeljev. Ravno nasprotno, bistven je pravičen ter razumen pristop.
- Pravni poskusi in analize, ki jih je sprejelo predvsem Sodišče Evropskih skupnosti pri svojem opredeljevanju ali določena transakcija predstavlja enotno ali raznovrstno dobavo, se nanašajo tako na transakcije, sestavljene posamično iz več dobav blaga ali storitev, kot na transakcije, sestavljene iz dobav blaga in dobav storitev skupaj.

Zgoraj omenjene sodbe Sodišča Evropskih skupnosti ter sodba sodišča Združenega kraljestva so vsekakor v pomoč pri analiziranju in določitvi, ali gre pri posamezni transakciji za enotno ali raznovrstno dobavo blaga. Seveda pa še vedno obstajajo primeri, v katerih vodila, ki jih je sprejelo sodišče, ne ponujajo konkretnega odgovora. Kot primer naj navedem dobavitelja, ki ponuja celovito ponudbo, ki vsebuje vzdrževanje strežnika, oddaljeno kontrolo strežnika ter vzdrževanje programske opreme, ki je bila nameščena na strežnik. Vprašanje, ki se poraja, je, ali so opravljene storitve dovolj dobro povezane druga z drugo, da bi lahko predstavljale enotno dobavo. Po mojem mnenju bi moral odločujoč kriterij predstavljati dejstvo, ali je z ekonomskega ter praktičnega vidika prejemnika te storitve smotno umetno deliti celovito ponudbo na posamezne transakcije. Zato je potrebno v vsakem posameznem primeru za opredelitev transakcije upoštevati vsa dejstva in okoliščine vključno s poslovno prakso, ki je znana na trgu ter ne nazadnje upoštevati tudi morebiten neugoden vpliv, ki bi jo odločitev lahko imela za prejemnika.

V osnovi je torej potrebno vsako dobavo obravnavati samostojno. Le kadar različna ekonomska dejanja sodijo skupaj in tvorijo enotno in s tem ekonomsko samostojno, novo dobavo, se različna dejanja obravnavajo kot nova dobava. Kot je razvidno iz sklepov zgoraj predstavljenih sodb Sodišča Evropskih skupnosti, se mnenje ter interpretacija o enotni oziroma raznovrstni dobavi še razvija, zato lahko v prihodnosti pričakujemo še več podobnih primerov, ki se bodo znašli pred sodiščem in poskrbeli, da se bo praksa na tem področju še okrepila.

2.4 Kraj opravljanja storitev

Pravila za določevanje kraja opravljanja storitev imajo v okviru sistema DDV velik pomen, saj predstavljajo osnovo za določitev kraja obdavčitve in posledično pristojnost posamezne države članice za izterjavo davka. V preteklosti so bila deležna sprememb, z namenom prilagajanja hitremu gospodarskemu razvoju ter pojavu novih oblik storitev. Tako so postajala tudi vse kompleksnejša. Swinkels je mnenja (2006, str. 102), da so se pravila spreminjala tudi z namenom preprečevanja davčnih zlorab. K dodatni kompleksnosti pravil pa so prispevale tudi sodbe Sodišča Evropskih skupnosti z interpretacijo posameznih členov Šeste direktive in direktive 2006/112/ES.

Pravila glede kraja obdavčitve mora poznati tako tisti, ki opravi določeno storitev, kot tudi tisti, ki je prejemnik te storitve, saj se tako lahko izognemo primerom dvojne obdavčitve ali neobdavčitve. Princip kraja obdavčitve se bistveno ne razlikuje (še vedno se pri storitvah pojavljajo izjeme) od principa, ki velja pri obdavčitvi blaga. Blago se načeloma obdavči v državi pridobitve, kjer bo tudi porabljeno, podoben cilj pa se zasleduje tudi pri storitvah z namenom, torej da se obdavčijo v državi, kjer bodo porabljene.

Osnovni princip obdavčitve storitev ter določanja kraja obdavčitve izhaja že iz Druge direktive, ki je opredeljevala naslednje zahteve:

- izogniti se dvojni obdavčitvi ali neobdavčitvi,
- zagotoviti nevtralnost obdavčitve,
- obdržati nedotaknjeno lastnost DDV kot davka na potrošnjo in
- podati definicijo, ki bo v praksi tehnično čim lažje izvedljiva.

Glavno bistvo pri vsem tem je, da se DDV od določene storitve obračuna in plača le enkrat.

V Šesti direktivi je kraj obdavčitve storitev obravnavan v 9. členu. Navedena določba se je tekom let spreminjala, kar kaže tudi na to, da se pravila, ki so bila postavljena, v praksi niso vedno izkazala kot taka, da bi v vsakem primeru zagotavljala, da ne bi prišlo do neobdavčitve ali dvojne obdavčitve pri storitvah. Direktiva 2006/112/ES kraj obdavčitev storitev obravnava na enem mestu, in sicer v odseku pet, od 43. do 59. člena.

V nadaljevanju bom zato opredelila posamezno pravilo za določitev kraja opravljanja storitev. Kot prvo so predstavljena pravila o obdavčitvi storitev, ki so bila v veljavi do 1. januarja 2010, v drugem delu pa nova pravila, ki so bila sprejeta s spremembo direktive 2006/112/ES (direktivo 2008/8/ES ter uredbi sveta 143/2008 in 282/2011). S spremembami se uveljavljajo nova pravila, ki so se pričela uporabljati januarja 2010, po katerih se bo DDV od storitev plačeval v državi porabe storitev, s čimer naj bi se preprečilo izkrivljanje konkurence med državami članicami in izboljšalo delovanje notranjega trga. Za lažji pregled veljavnih ter pretečenih pravil pa je v prilogi št. 1 narejen vzporeden prikaz pravil kraja obdavčitve storitev.

2.4.1 Pravila za določitev kraja obdavčitve storitev v veljavi do leta 2010

Struktura pravil določitve kraja obdavčitve storitev se po svoji vsebini loči na splošno pravilo ter na skupino posebnih pravil, ki so opredeljena za posamezne specifične narave storitev. Kot bo prikazano v nadaljevanju, ima po kriteriju prednostne uporabe, posebno pravilo prednost, zato splošno pravilo uporabimo le, ko izključimo možnost uporabe morebitnega posebnega pravila.

2.4.1.1 Splošno pravilo

Za kraj, kjer je bila opravljena storitev, se šteje kraj, kjer ima davčni zavezanec, ki opravi storitev, sedež svoje dejavnosti ali stalno poslovno enoto, iz katere je opravljena storitev, oziroma, če tega kraja ni, kraj, kjer ima stalno prebivališče ali običajno prebiva (ZDDV, 24. člen).

Tako je v slovenskem zakonu zapisana definicija splošnega pravila pri določitvi kraja obdavčitve. Če posplošim, je kraj obdavčitve storitev v državi, ki ji pripada izvajalec storitev. Slednje tudi pomeni, da tej državi pripada obračunan DDV od opravljenih storitev. Vraničar in Beč (2007, str. 185) sta mnenja, da v večini primerov splošno pravilo vodi k obdavčitvi v kraju dejanske porabe. Splošno pravilo je v tej obliki preprosto za uporabo, saj so davčnemu zavezancu, izvajalcu storitev, domača pravila najbolj poznana.

Iz omenjenega pravila izhaja, da kadar so storitve opravljene na ozemlju Slovenije, med slovenskimi davčnimi zavezanci, so predmet obdavčitve s slovenskim DDV. V tem primeru tudi ne prihaja do dvomov, ali so opravljene storitve predmet slovenskega DDV ter težav pri določitvi kraja obdavčitve. Le te nastopijo, ko se storitve opravijo davčnemu zavezancu, ki nima sedeža v isti državi kot izvajalec storitev. Tuji davčni zavezanci imajo v primeru, ko jim je ob dobavi storitev obračunan slovenski DDV, pravico do vračila DDV na podlagi instituta, ki je opredeljen z Osmo direktivo – direktiva 79/1072/EGS oziroma prenovljenim postopkom določenim z direktivo 2008/9/ES (za davčne zavezance, ki imajo sedež v drugi državi članici), oziroma Trinajsto direktivo – direktiva 86/560/EGS (za prejemnike storitev s sedežem zunaj Evropske skupnosti, t.i. tretje države). Pri slednjih mora biti izpolnjen tudi pogoj vzajemnosti med Slovenijo ter tretjo državo¹⁴.

Splošno pravilo ne podaja natančnejše opredelitve, katere storitve sodijo pod njegovo definicijo. Med storitve, ki so obdavčene po splošnem pravilu, se lahko uvrstijo: frizerske, gostinske, administrativne ter tajniške storitve, storitve arhiviranja, veterinarske storitve, dajanje prevoznih sredstev v najem ali zakup, storitve dražitelja, storitve nudenja snemalnega studia ter storitve organiziranja pogreba (Davčni bilten, 2000, str. 3). Uporablja se tudi za storitve, ki so opredeljene v 29. členu ZDDV, kadar prejemnik storitve iz druge države članice ni davčni zavezanec in za storitve potovalnih agencij.

¹⁴ Slovenija ima pogoje vzajemnosti za vračilo DDV vzpostavljene s Kanado, Irsko, Islandijo, Izraelom, Japonsko, Južno Korejo, Liechtensteinom, Makedonijo, Norveško ter Švico. S Turčijo ter Hrvaško pa vzajemnost velja le za določene dobave. Za Hrvaško vzajemnost tako velja le pri izvajanju vračil DDV plačanega pri nabavah blaga in storitev za najem razstavnega prostora, preskrbo razstavnega prostora z električno energijo, vodo, plinom, gretjem, hlajenjem, telefonskimi in telekomunikacijskimi priključki, urejanje in popravilo razstavnega prostora in stroške pakiranja. S Turčijo pa je vzajemnost vzpostavljena pri transportni dejavnosti in pri nabavah blaga in storitev, ki se nanašajo na sodelovanje na sejmih in razstavah (Pojasnilo Davčne uprave Republike Slovenije, v nadaljevanju DURS, št. 4230-430/2006, 17.4.2007).

2.4.1.2 Posebna pravila

Številne izjeme od splošnega pravila pa le tega razveljavljajo in lahko spremenijo kraj obdavčevanja glede na naravo opravljene storitve. Pri razmerju med splošnim pravilom ter posebnimi pravili definiranimi za posebej opredeljene storitve velja, da je treba v vsakem posameznem pravilu določiti, ali obravnavano storitev lahko razvrstimo med storitve definirane s posebnim pravilom. Če je slednje mogoče, obvelja kraj obdavčitve, ki ga določa posebno pravilo. Le v primerih, ko se posebno pravilo ne more uporabiti, obvelja splošno pravilo (Swinkels, 2006, str. 103). Posebna pravila veljajo za naslednje storitve:

- **Storitve posrednikov.** Kraj opravljanja storitev, ki jih opravi posrednik, ki deluje v imenu in za račun druge osebe, je razen v nekaterih izjemah¹⁵ kraj, kjer je opravljena glavna transakcija. V primeru, da je naročnik storitev, ki jih opravi posrednik, identificiran za namene DDV v državi članici, ki ni tista, na ozemlju katere se opravi transakcija, se šteje, da je kraj opravljanja storitev na ozemlju države članice, ki je naročniku izdala identifikacijsko številko za DDV, pod katero mu je bila storitev opravljena (ZDDV, 25. člen). Ta določba opredeljuje storitve posrednika, ki deluje v imenu in za račun naročnika, torej govorimo o neposrednem zastopanju. Njegova naloga je primarno vzpostaviti stik med kupcem in prodajalcem za namene sklenitve posla, sam pa nima interesa stopati v to pogodbeno razmerje.
- **Opravljanje prevoza.** Kraj opravljanja prevoza, če ne gre za prevoz znotraj Evropske skupnosti, je kraj, kjer se opravi prevoz, pri čemer se upošteva prevožena razdalja. Obdavčitev mednarodnega prevoza je tako opravljena v vsaki izmed držav, preko katere poteka. Pri tem se slovenski DDV obračuna le od dela prevoza (celotna pot prevoza), ki poteka po Sloveniji. Na podlagi tega pravila se lahko definira kraj obdavčitve tako za prevoz blaga kot tudi za prevoz potnikov. Pri obdavčitvi domačega dela prevoza potnikov pri čezmejnih prevozih je v Sloveniji določena oprostitvev za mednarodni prevoz potnikov, razen mednarodnega cestnega prometa (ZDDV, 49. člen). Nasprotno pa za prevoz blaga znotraj Skupnosti velja posebno pravilo. Kraj opravljanja, pri katerem sta kraj začetka prevoza ter namembni kraj na ozemlju dveh različnih držav članic, je kraj začetka prevoza, vključno z lokalnim prevozom, ki je neposredno povezan s prevozom blaga znotraj Skupnosti. V primeru, da je naročnik prevoza identificiran za namene DDV v državi članici, ki je različna od države članice, v kateri se prevoz začne, se kraj opravljanja prevoza preseli v državo članico, ki je naročniku izdala DDV številko, pod katero je bila storitev opravljena (ZDDV, 27. člen).
- **Storitve povezane z nepremičninami.** Te storitve sodijo v sklop, v katerem se obdavčitev veže na točno določen kraj, kraj kjer so storitve dejansko opravljene. Kraj opravljanja storitev, neposredno povezanih z nepremičninami, je kraj, kjer se nepremičnina nahaja. Med te storitve se uvrščajo tudi storitve posredovanja nepremičnin,

¹⁵ Posebna pravila veljajo za storitve posredovanja pri prevozu blaga znotraj skupnosti, storitev posredovanja pri opravljanju pomožnih storitev pri prevozu blaga znotraj Skupnosti ter storitev posredovanja pri opravljanju storitev iz prvega odstavka 29. člena ZDDV.

cenitev nepremičnin ter storitve za pripravo in koordinacijo gradbenih del, kot so storitve arhitektov in pooblaščenih nadzornikov (ZDDV, 26. člen). Nepremičnina po definiciji Stvarnopravnega zakonika (Ur.l. RS, št. 87/2002, št. 18/2007 Skl.US: U-I-70/04-18, v nadaljevanju SPZ, 18. člen) je, prostorsko odmerjen del zemeljske površine, skupaj z vsemi sestavinami. Nadalje opredeljuje tudi, da je vse, kar je po namenu trajno spojeno ali je trajno na nepremičnini, nad ali pod njo, sestavina nepremičnine. Navedene storitve morajo biti neposredno povezane s točno določeno nepremičnino, splošno svetovanje v zvezi z nepremičnino se ne šteje za storitev povezano z nepremičnino. Primeri storitev, ki so povezane z nepremičninami, so: gradnja, rušenje, obnova, razširitev, popravilo ter vzdrževanje zgradb in drugih gradbenih objektov, zaključna dela v gradbeništvu, storitve nepremičninskih posrednikov, storitve geodetov, najem hotelskih sob, najem poslovnih in stanovanjskih objektov, čiščenje poslopij, najem športnih igrišč in podobno. Mednje pa na primer ne sodijo storitve oglaševanja pri prodaji ali najemu nepremičnin, zagotavljanje delovne sile za opravljanje gradbenih del na nepremičnini, dajanje gradbene mehanizacije v najem ter podobno. To pravilo določa, da so storitve povezane z nepremičnino obdavčene po predpisih države, kjer se nepremičnina dejansko nahaja. Kot primer lahko navedem storitve arhitekta, čigar storitve opravljene v Sloveniji so obdavčene v državi, v kateri se nepremičnina, za katero so opravljene storitve, nahaja. Iz česar sledi, da v primeru, ko slovenski davčni zavezanec opravlja storitve povezane z nepremičnino, ki se nahaja v drugi državi članici, bi le-ta moral upoštevati pravila o identifikaciji za namene DDV države članice, v kateri se nepremičnina nahaja. To v zelo veliko primerih privede do zahteve po pridobitvi lokalne identifikacijske številke za DDV ter izpolnjevanje lokalnih administrativnih zahtev¹⁶.

- **Kulturne in podobne storitve, pomožne prevozne storitve ali storitve v zvezi s premičninami.** V sklop storitev, ki so obdavčene po dejanskem kraju opravljanja storitev, sodijo tudi te navedene storitve. Kraj opravljanja storitve s področja kulture, umetnosti, znanosti, izobraževanja, športa, zabavnih in podobnih prireditev, vključno z organizacijo teh storitev, pomožnih prevoznih storitev ter cenitev premičnin ali delo na premičninah je kraj, kjer so te storitve dejansko opravljene. Kraj obdavčitve pri pomožnih prevoznih storitvah se lahko prenese v državo članico naročnika v primeru, da je naročnik identificiran za namene DDV v tej državi članici, ki ni država članica, na ozemlju katere so storitve dejansko opravljene (ZDDV, 28. člen). Kraj opravljanja storitev pri cenitvah ali delu na premičninah, ki se opravijo za naročnika, identificiranega za DDV v državi članici, ki ni država članica, na ozemlju katere so storitve dejansko opravljene, na ozemlju države članice, ki je naročniku izdala identifikacijsko številko za DDV, pod katero mu je bila storitev opravljena. Slednje velja le, če se blago odpošlje ali odpelje iz države članice, v kateri so bile storitve dejansko opravljene. Eden izmed glavnih razlogov, zakaj se je za storitve, opredeljene v 28. členu ZDDV, uveljavilo posebno pravilo in ne splošno pravilo, je v naravi teh storitev (Vraničar & Beč, 2007, str. 202). Ker te storitve pogosto niso

¹⁶ Od pridobitve identifikacijske številke mora davčni zavezanec izpolnjevati tudi predpisane zahteve o poročanju. Predvsem izpolnjevanje DDV poročil na mesečni, četrletni, polletni ali letni ravni. Vsaka država članica po svoje predpiše pravila o zahtevnem poročanju za namene DDV.

opravljene tam, kjer ima izvajalec storitev sedež svoje dejavnosti, kot to določa splošno pravilo, je z določitvijo pravila kraja obdavčitve po kraju izvajanja te storitve v večji meri zadoščeno pravilu obdavčitve po kraju porabe. Če slovenski davčni zavezanec opravi storitev iz 28. člena ZDDV na ozemlju druge države članice, ne nastane obveznost obračuna DDV v Sloveniji, marveč na ozemlju druge države članice¹⁷. Med drugim mora davčni zavezanec v tej državi članici preveriti pravila, ali je zahtevana identifikacija za namene DDV.

- **Druge storitve.** Kraj opravljanja pri navedenih storitvah, kadar se opravijo za naročnika s sedežem zunaj Skupnosti ali za davčnega zavezanca s sedežem v drugi državi članici, je kraj, kjer ima naročnik¹⁸ sedež svoje dejavnosti ali ima stalno poslovno enoto, za katero je storitev opravljena, oziroma, če takega kraja ni, kraj, kjer ima stalno prebivališče ali običajno prebiva (ZDDV, 29. člen). V skupino druge storitve, sodijo:

- storitve prenosa in odstopa avtorskih pravic, patentov in licenc, blagovnih znamk in podobnih pravic,
- storitve oglaševanja,
- storitve svetovalcev, inženirjev, svetovalnih pisarn, odvetnikov in notarjev, revizorjev in računovodij, tolmačev, prevajalcev in podobne storitve ter obdelava podatkov in dajanje informacij,
- storitve v zvezi s prenehanjem ali opustitvijo poslovne dejavnosti,
- bančne, finančne, zavarovalne ter pozavarovalne transakcije, razen najema sefov,
- storitve posredovanja osebja,
- storitve dajanja premičnin v najem, razen vseh vrst prevoznih sredstev,
- storitve zagotavljanja dostopa do distribucijskih sistemov za zemeljski plin in električno energijo ter prevoz ali prenos po sistemih ter neposredno povezane storitve,
- storitve telekomunikacij,
- storitve radijskega in televizijskega oddajanja,
- elektronsko opravljene storitve,
- storitev posrednikov, ki delujejo v imenu in za račun drugih oseb, kadar za svojega naročnika posredujejo pri zgoraj navedenih storitvah.

Za zgoraj naštetih storitev se uporablja tudi termin intelektualne storitve, zanje je zaradi narave storitev težko določiti kraj, kje so opravljene, zato velja posebno pravilo, da so obdavčene po sedežu naročnika storitve. Kot primer teh storitev navajam storitev prevajanja pisnih gradiv. Posamezen strokovnjak z ustreznim znanjem jezikov bi lahko za naročnike iz vseh držav članic EU opravljal te storitve in pri tem lokacija njegove pisarne, od koder bi opravljal te storitve, ne bi bila pomembna. V nasprotnem primeru uveljavitve

¹⁷ Enako velja, če davčni zavezanec opravi storitve iz 28. člena ZDDV-1 na ozemlju tretje države.

¹⁸ V primeru, da naročnik storitev ni davčni zavezanec, se kot kraj opravljanja storitev upošteva kraj, kjer ima dobavitelj svoj sedež, to je splošno pravilo. To pravilo pa se ne uporabi v primeru, da so te storitve opravljene za naročnika, ki ima sedež zunaj Skupnosti, saj je kraj opravljanja storitev zunaj Skupnosti, tako v primeru, ko se storitve opravijo davčnim zavezancem, kot v primeru, ko se opravijo osebam, ki niso davčni zavezanci.

kraja obdavčitve bi lahko celo prihajalo do izkrivljanja sistema DDV in izkoriščanja nižjih stopenj DDV z lociranjem pisarne v državi članici, ki bi imela v veljavi nižjo stopnjo DDV. Pri zgoraj navedenih storitvah se uporablja pravilo obrnjene davčne obveznosti (angl. reverse charge mechanism), kar s praktičnega vidika pomeni, da v kolikor slovenski davčni zavezanec opravi zgoraj navedene storitve za davčnega zavezanca iz druge države članice ali naročnika iz tretje države, je kraj opravljene storitve kraj, kjer ima naročnik sedež svoje dejavnosti ali ima stalno poslovno enoto, za katero je storitev opravljena, oziroma če takega kraja ni, kraj, kjer ima stalno prebivališče ali običajno prebiva. V tem primeru slovenskemu davčnemu zavezancu od opravljenih storitev ni treba obračunati slovenskega DDV, medtem ko mora prejemnik storitev po pravilu obrnjene davčne obveznosti samo-obračunati DDV. Omenjeno pravilo ne zahteva, da bi se davčni zavezanec, če opravlja omenjene storitve za tujega davčnega zavezanca, moral identificirati za namene DDV v državi članici naročnika, saj se kot plačnik DDV v teh primerih opredeljuje prejemnik storitve.

2.4.1.3 Pravila dejanske uporabe in uživanja

Direktiva 2006/112/ES dopušča državam članicam, da v svoji zakonodaji določijo drugačna pravila glede kraja obdavčitve z namenom, da se preprečijo možnosti dvakratne obdavčitve, neobdavčitve oziroma izkrivljanje konkurence, ki bi lahko izhajale iz tega naslova (58. člen, oziroma 59a. člen). To pravilo je Slovenija implementirala tudi v ZDDV in PZDDV-1. Obseg pravil je omejen na t.i. intelektualne storitve, ki so v ZDDV opredeljene v 29. členu ter storitve dajanja prevoznih sredstev v najem (Vraničar & Beč, 2007, str. 208). Izjema od tega pravila velja za elektronsko opravljene storitve. Na podlagi teh pravil velja naslednje (PZDDV-1, 29 člen):

- Kraj opravljanja storitev iz 29. člena ZDDV, ki bi bil na podlagi pravil v Slovenji, se določi zunaj Skupnosti, če se te storitve dejansko uporabijo in uživajo zunaj Skupnosti.
- Kraj opravljanja storitev iz 29. člena ZDDV, ki bi bil na podlagi pravil zunaj Skupnosti, se določi v Sloveniji, če se te storitve dejansko uporabijo in uživajo v Sloveniji.

V praksi je pogosto zelo težko določiti, kje se storitve dejansko uporabijo in uživajo. Še posebej zato, ker ni določenih natančnejših kriterijev, na podlagi katerih bi lahko določili, kje se storitve dejansko uporabijo in uživajo. Prezelj (2007, str. 18) je mnenja, da se podobne težave pojavljajo tudi zunaj Slovenije. V letu 2007 je DURS objavil pojasnilo (št. 4230-253/2007-2, 16.11.2007), v katerem na nekaj primerih pojasnjuje uporabo pravila dejanske rabe in uživanja.

Uporaba pravila obdavčitve po kraju uporabe je tako korekcija obdavčitve po sedežu oziroma prebivališču prejemnika storitve, kadar se kraj dejanskega uživanja oziroma uporabe razlikuje

od kraja prejemnika storitve. Glede na to, da je odločilni dejavnik pravila uporabe in uživanja to, ali se storitve uporabljajo v Skupnosti ali zunaj nje, se to pravilo uporablja v odnosih med slovenskimi subjekti in subjekti iz tretje države, saj se predvsem v odnosu med slovenskim subjektom ter subjektom s sedežem zunaj Skupnosti pojavi tveganje dvojne obdavčitve, neobdavčitve in izkrivljanja konkurence. Slednje je podprto tudi s pojasnilom (Pojasnilo DURS, št. 061-149/2006-2, 14.3.2007), kjer je na primeru storitev gostovanja v telefonskem omrežju pojasnjeno, da se pravilo uporabe in uživanja uporabi le v razmerju do naročnika s sedežem zunaj Skupnosti. V nasprotnem primeru, torej v razmerju med dvema slovenskima davčnima zavezancema oziroma davčnima zavezancema iz dveh različnih držav članic, bi zasledovanje pravila lahko celo vodilo v situacije, ko do obračuna DDV ne bi nikoli prišlo.

Pravilo uporabe in uživanja se tako lahko uporabi (Prezelj, 2007, str. 22) v razmerju, če:

- slovenski davčni zavezanec opravi storitev za davčnega zavezanca iz tretje države,
- slovenski zavezanec opravi storitev za nezavezanca iz tretje države,
- davčni zavezanec iz tretje države opravi storitev za davčnega zavezanca iz Slovenije,
- davčni zavezanec iz tretje države opravi storitev za nezavezanca iz Slovenije. Slednji primer velja za elektronsko opravljene storitve, storitve telekomunikacij ter storitve radijskega ter televizijskega oddajanja, ki so na podlagi 58. ter 59. člena direktive 2006/112/ES obdavčene v državi članici osebe, ki ni davčni zavezanec.

2.4.2 Težave pri opredeljevanju kraja obdavčitve

Pri uporabi veljavni pravil, ki določajo kraj opravljanja storitev, se v praksi pojavljajo številne težave, kot na primer:

- Za opravljene storitve, ki so obdavčene na podlagi splošnega pravila, mora dobavitelj obračunati nacionalni DDV. Slednje povzroči, da v primeru, ko so storitve opravljene prejemnikom iz drugih držav članic ali tretje države, morajo z namenom, da si obračunani DDV tudi povrnejo, uporabiti postopek vračila DDV, ki je predpisan z Osmo ali Trinajsto direktivo¹⁹. Omenjeni postopek je dokaj administrativno zahteven ter dolgotrajen, kar posledično pomeni, da prejemnik storitev v tem primeru potrebuje veliko časa, da si plačani znesek davka tudi povrne.
- Opravljanje čezmejnih storitev povezanih s premičnino ponavadi privedejo do tega, da se mora dobavitelj storitev identificirati za namene DDV v državi članici, kjer se premičnina nahaja.
- Različne interpretacije, ki se pojavljajo v državah članicah glede definiranih izjem od splošnega pravila kraja obdavčitve v povezavi s statusom prejemnika storitev (fizična

¹⁹ ZDDV-1 opredeljuje to kot vračilo DDV davčnim zavezancem, ki nimajo sedeža v Sloveniji.

oseba, davčni zavezanec), lahko privedejo do neobdavčitve ali celo dvojne obdavčitve posamezne transakcije, kar vsekakor ni v skladu s splošnim načelom DDV.

- Težave pri opredeljevanju enotnih oziroma raznovrstnih dobav storitev ter posledično opredelitvi kraja opravljanja storitev. Slednji tematiki sem se podrobneje posvetila v poglavju 2.3.
- Opredeljevanje kraja dejanske rabe in uživanja. Kot prvo z vidika konkretno opredeljenih kriterijev za določitev kraja dejanske rabe in uživanja, glede na posamezno naravo storitev. Kot drugo pa zaradi opcije uporabe, ki jo opredeljuje direktiva 2006/112/ES, so se države članice samostojno odločile za implementacijo te določbe v nacionalno zakonodajo, zato na tem področju ostaja velika neuskklajenost, in posledično to področje ostaja administrativno zahtevno. Hkrati pa ostaja področje, kjer kljub dosledni uporabi zakonskih določil prihaja do dvojne obdavčitve ali neobdavčitve.

2.4.3 Pravila za določitev kraja obdavčitve storitev v veljavi po letu 2010

Že uvodoma v preambuli direktive o spremembi direktive 2006/112/ES (Direktiva sveta 2008/8/ES) je pojasnjeno, da so se z vzpostavitvijo notranjega trga, globalizacijo, deregulacijo in tehnološkimi spremembami zgodile velike spremembe v obsegu in vzorcu mednarodnega poslovanja s storitvami. Način opravljanja storitev, porabe, uživanja ter tudi upravljanja poslovanja s storitvami, se je v obdobju pospešene globalizacije ter razvoja novih tehnologij zelo spremenil. Vendar pa pravila povezana z opravljanjem storitev, predvsem pravila določanja obdavčitve storitev z DDV, niso sledila tem spremembam. Pravila, ki sem jih podrobneje predstavila v predhodnem delu, so določala, da če storitev po svoji vsebini ni zapadla pod enega izmed številnih izjem, je bila obdavčena v kraju sedeža izvajalca storitev. Z namenom nemotenega delovanja notranjega trga je Komisija Evropskih skupnosti sprejela sklep o spremembi direktive 2006/112/ES. Tehnološke spremembe so namreč tudi omogočile, da je vedno več storitev mogoče opraviti na daljavo. Če se te obdavčijo po sedežu davčnega zavezanca, ki opravlja storitev, lahko davčni zavezanec preseli svoj sedež in opravlja storitve iz držav z nižjimi davčnimi stopnjami, kar povzroča odtekanje davčnih prihodkov iz določenih držav. Torej z namenom preprečitve izkrivljanja konkurence med državami članicami ter z namenom zagotovitve, da se DDV obračuna v državi članici porabe, naj bi se praviloma vse storitve, razen nekaterih izjem, ki so nujne zaradi administrativnih in političnih razlogov, obdavčevale po kraju dejanske porabe.

Glavni cilj te spremembe je poenostavitev pravil, s katero naj bi se zmanjšalo tudi breme izpolnjevanja obveznosti za DDV v povezavi z opravljanjem storitev.

Struktura novih pravil določanja kraja obdavčitve storitev se je spremenila. Dosedanje splošno pravilo se razširja in se po svoji vsebini loči na segment opravljanja storitev davčnim zavezancem²⁰ ter segment opravljanja storitev davčnim nezavezancem. Novo splošno pravilo

²⁰ Številni avtorji za prvi vsebinski del splošnega pravila uporabljajo angleški termin *business to business* oziroma B2B, za drugega pa, *business to customer* oziroma B2C.

tudi bolj pridobiva na pomenu, saj se število posebnih pravil, ki bi opredeljevala kraj obdavčitve storitev, predvsem za segment prejemnikov, ki so davčni zavezanci, skrči v svojem pomenu.

S prvim januarjem 2010 je v veljavo stopilo **ново splošno pravilo**, ki določa, da se za kraj opravljanja storitev, ki jih prejme davčni zavezanec, ki deluje kot tak, šteje kraj, kjer ima sedež svoje dejavnosti. Če so te storitve opravljene stalni poslovni enoti davčnega zavezanca, v kraju, ki ni kraj, v katerem ima sedež svoje dejavnosti, je kraj opravljanja teh storitev, kraj, kjer ima stalno poslovno enoto. Če takega sedeža ali take stalne poslovne enote ni, je kraj opravljanja storitev kraj, kjer ima davčni zavezanec, ki prejme te storitve, stalno prebivališče ali kjer običajno prebiva (ZDDV-1, 25. člen).

Kot že omenjeno, drugi del splošnega pravila opredeljuje kraj obdavčitve storitev opravljenih osebam, ki niso davčni zavezanci. Kraj opravljanja storitev, ki jih prejme oseba, ki ni davčni zavezanec, je kraj, kjer ima izvajalec storitve sedež svoje dejavnosti. Če so te storitve opravljene iz stalne poslovne enote izvajalca, ki ni v kraju, kjer ima izvajalec sedež svoje dejavnosti, je kraj opravljanja teh storitev kraj, kjer ima izvajalec storitev stalno poslovno enoto. Če takega sedeža ali stalne poslovne enote ni, je kraj opravljanja storitev kraj, kjer ima izvajalec storitev stalno oziroma običajno prebivališče (ZDDV-1, 25. člen). V primerjavi s predhodnim sistemom kraja obdavčitve, je v tem obsegu splošno pravilo ostalo nespremenjeno.

Za namene uporabe pravil o kraju opravljanja storitev se razširja tudi definicija davčnega zavezanca (ZDDV-1, 24. člen), in sicer se za davčnega zavezanca šteje tudi:

- davčni zavezanec, ki opravlja tudi dejavnost ali transakcije, ki niso opredeljene kot obdavčljive dobave blaga ali storitev (v skladu s prvim odstavkom 3. člena ZDDV-1), za vse storitve, ki so mu bile opravljene ter
- pravna oseba, ki ni davčni zavezanec, je pa identificirana za namene DDV.

Tako v skladu s to definicijo pod uporabo pravil kraja obdavčitve za davčne zavezance zapadejo tudi na primer, mali davčni zavezanci²¹, ki se bodo za potrebe uresničevanja zahteve novega splošnega pravila morali identificirati za namene DDV. Identifikacija za namene DDV bo obvezna v primerih, kadar bodo nastopali kot prejemniki storitev, ki jih bo opravil davčni zavezanec, ki v Sloveniji nima sedeža in tudi v primerih, ko bodo sami opravljali storitve na ozemlju druge države članice, za katere je plačnik DDV izključno prejemnik storitve. DDV je po novem pravilu dolžan plačati davčni zavezanec ali pravna oseba, ki ni davčni zavezanec, je pa identificirana za namene DDV, katerima se opravijo storitve iz 44.

²¹ Mali davčni zavezanec je oseba, ki opravlja ekonomsko dejavnost in je po drugem odstavku 94. člena ZDDV-1 oproščena obračunavanja DDV, ker njen promet blaga in storitev v obdobju zadnjih 12 mesecev ni presegel oziroma ni verjetno, da bo presegel 25.000 EUR obdavčljivega prometa ali pa v okviru osnovne kmetijske in gozdarske dejavnosti za zadnje koledarsko leto ne presega 7.500 EUR.

člena direktive 2006/112/ES, če te storitve opravi davčni zavezanec, ki nima sedeža na ozemlju dotične države članice (direktiva 2006/112/ES, 196. člen).

Ravno tako pa pod novo pravilo zapadejo tudi pravne osebe, ki niso davčni zavezanci, vendar so identificirane za namene DDV. V skladu s četrtem odstavkom 5. člena ZDDV-1 se med davčne zavezance ne štejejo državni organi in organizacije, organi lokalnih skupnosti ter druge osebe javnega prava, v zvezi z dejavnostmi ali transakcijami, ki jih opravljajo kot organi oblasti. Za davčne zavezance se štejejo v povezavi z dejavnostmi ali transakcijami, če bi njihova obravnava, kot da niso davčni zavezanci, povzročila znatno izkrivljanje konkurence.

To pravilo se ne bo uporabljalo za nabave storitev za zasebno rabo ali za potrebe zaposlenih davčnega zavezanca.

Za obračun davka od storitev, ki jih zavezanec prejme od izvajalca, ki nima sedeža v isti državi članici, se uporablja mehanizem obrnjene davčne obveznosti, kar pomeni, da davčni zavezanec, prejemnik storitve, sam obračuna ustrezni znesek DDV. Podaljšana uporaba mehanizma obrnjene davčne obveznosti bo v praksi zmanjšala primere, ko bo davčnim zavezancem obračunan tuj DDV ter posledično tudi zmanjšala zahtevke za vračilo DDV.

V povezavi z novimi pravili kraja obdavčitve je potrebna **opredelitev statusa prejemnika storitve**, torej ali ima prejemnik status davčnega zavezanca (v povezavi z razširjenim pravilom) ali ne. Opredelitev statusa prejemnika storitve, ki ima sedež v EU, je v veliki meri vezana na njegovo identifikacijsko številko za DDV, ki tako olajša identifikacijo prejemnika, če se bo zaradi prejete storitve davčni zavezanec še moral identificirati za namene DDV, takojšnja identifikacija prejemnika na podlagi DDV številke ne bo mogoča. V primeru prejemnikov iz tretjih držav pa je potrebno preveriti, ali ima prejemnik status davčnega zavezanca, torej ali prejemnik opravlja ekonomsko dejavnost. V teh primerih je običajni način preverjanje statusa vpisa v poslovni ali davčni register domače države.

Temeljni namen splošnega pravila je, da se kraj obdavčitve preseli v državo članico, kjer ima prejemnik storitve svoj sedež oziroma v opredeljenih variacijah znotraj tega pravila, sedež svoje stalne poslovne enote oziroma stalno ali običajno prebivališče. V določenih primerih se novo splošno pravilo ne bo uporabljalo, temveč se bodo še naprej uporabljala **posebna pravila**, z namenom odsevati načelo obdavčitve po kraju porabe, kot so navedena spodaj. Zanimivo je, da se bo nekaj pravil (pravilo glede opravljanja kulturnih in podobnih storitev, telekomunikacijske storitve, storitve radijskega in televizijskega oddajanja, elektronske storitve) spreminjalo postopoma, vse do leta 2015. Način uporabe posebnih pravil oziroma splošnega pravila se pri novih pravilih ni spremenil, še vedno se uporabi splošno pravilo, če za določeno storitev ni ustrezno nobeno od posebnih pravil. Posebna pravila, kjer je kraj obdavčitve povezan z dejanskim krajem opravljanja storitev, se uporabljajo za naslednje storitve:

- **Storitve povezane z nepremičninami.** Kraj opravljanja storitev povezanih z nepremičninami je kraj, v katerem se nepremičnina nahaja. Med tovrstne storitve sodijo storitve strokovnjakov in nepremičninskih posrednikov, nastanitve v hotelih ali podobnih nastanitvenih obratih, vključno z nastanitvijo v počitniških domovih, počitniških kampih ali prostorih, namenjenih kampiranju, dodeljevanjem pravic do uporabe nepremičnine in storitvami za pripravo in koordinacijo gradbenih del, kot so storitve arhitektov in podjetij, ki zagotavljajo nadzor na kraju samem (ZDDV-1, 27. člen). V skladu z interpretacijo Sodišča Evropskih skupnosti je potrebno izraz storitve v zvezi z nepremičninami interpretiran v ozkem pomenu, tako da vključuje le storitve, ki so fizično povezane z nepremičnino.
- **Storitve prevoza.** Kraj opravljanja storitev prevoza potnikov je kraj, kjer se opravlja prevoz, pri čemer se upošteva prevožena razdalja.
- **Storitve s področja kulture, umetnosti, športa, znanosti, izobraževanja, zabavnih in podobnih prireditev.** Kraj opravljanja storitev, vključno s pomožnimi, s področja kulture, umetnosti, športa, znanosti, izobraževanja, zabavnih in podobnih prireditev, kot so sejmi in razstave, vključno s storitvami organizatorjev teh dejavnosti, je kraj, kjer se te storitve dejansko opravljene (ZDDV-1, 29. člen). S 1. januarjem 2011 se omenjeno pravilo spremeni, in sicer se kot kraj opravljanja storitev v zvezi z vstopninami za kulturne, umetnostne, športne, znanstvene, izobraževalne, zabavne in podobne prireditve, kot so sejmi in razstave, vključno s pomožnimi storitvami, povezanimi z vstopninami, ki se opravijo davčnemu zavezancu, šteje kraj, kjer te prireditve dejansko potekajo. Glede na zgoraj omenjeno spremembo se z 2011 kraj obdavčitve določa na to, če je določen dogodek mogoče povezati z vstopnino. SSKJ²² (2000) pojasnjuje besedo vstopnina kot denarni znesek, ki se plača za udeležbo na prireditvi, kar napeljuje, da so storitve omejene na fizični vstop na prireditve in mora biti torej povezan s krajem vstopa na prireditve. Za omenjene storitve, ki pa jih ni mogoče povezati z vstopninami, oziroma s prireditvami in so opravljene davčnemu zavezancu, pa se po novem uporablja splošno pravilo.
- **Restavracijske storitve ter storitve cateringa.** Kraj opravljanja restavracijskih storitev in storitev cateringa, razen storitev, ki se dejansko opravijo na krovu ladij, zrakoplovov ali na vlakih med delom prevoza potnikov znotraj Skupnosti, je kraj, kjer se te storitve dejansko opravijo (ZDDV-1, 30. člen).
- **Restavracijske storitve ter storitve cateringa za potrošnje na krovu ladij, zrakoplovov ali na vlakih.** Kraj opravljanja teh storitev, ki se dejansko opravijo na krovu ladij, zrakoplovov ali na vlakih med delom prevoza potnikov znotraj Skupnosti, je kraj, kjer se prevoz potnikov začne (ZDDV-1, 30.a člen). To pravilo je ena izmed posebnosti, ki je obveljala po usklajevanju pravil med vsemi državami članicami. Izpostavljam pa ga predvsem zaradi tega, ker bo njegova uporaba v praksi povzročala precej administrativnih težav. Del prevoza potnikov znotraj Skupnosti pomeni del prevoza, ki se brez postanka zunaj Skupnosti opravi med krajem, kjer se prevoz potnikov začne (to je prvi kraj v Skupnosti, kjer lahko potniki vstopijo v prevozno sredstvo, tudi po postanku zunaj

²² SSKJ je kratica za Slovar slovenskega knjižnega jezika.

Skupnosti), in krajem, kjer se prevoz potnikov konča (to je zadnji kraj v Skupnosti, kjer lahko potniki, ki so vstopili znotraj Skupnosti, izstopijo iz prevoznega sredstva, tudi pred postankom zunaj Skupnosti), pri čemer se povratna pot šteje za ločen prevoz. Omenjeno pravilo bo torej od izvajalca tovrstnih storitev, ki jih bo ponujal na krovu ladij, zrakoplovov ali na vlakih med delom prevoza potnikov znotraj Skupnosti, zahtevala identifikacijo za namene DDV v država članicah začetka prevoza potnikov z namenom pravilnega obračuna DDV države članice, kjer se je prevoz potnikov začel.

- **Najem prevoznih sredstev.** Kraj dajanja prevoznega sredstva v kratkoročni najem je kraj, kjer je prevozno sredstvo dejansko dano na razpolago najemniku. Kratkoročni najem pomeni stalno posest ali uporabo prevoznega sredstva v obdobju, ki ni daljše od trideset dni, in pri plovilih, v obdobju, ki ni daljše od devetdeset dni (ZDDV-1, 30.b člen).

V okviru posebnih pravil, se lahko posebej opredeli sklop, ki se nanašajo na primere, ko je prejemnik storitve davčni nezavezanec, in sicer za naslednje storitve:

- **Storitve posrednikov.** Kraj opravljanja storitev, ki jih osebi, ki ni davčni zavezanec, opravi posrednik, ki deluje v imenu in za račun druge osebe, je kraj, kjer je opravljena glavna transakcija (ZDDV-1, 26. člen).
- **Storitve prevoza blaga.** Kraj opravljanja prevoza blaga, razen prevoza blaga znotraj Skupnosti, osebam, ki niso davčni zavezanci, je kraj, kjer se opravlja prevoz, pri čemer se upošteva prevožena razdalja. Kraj opravljanja prevoza blaga znotraj Skupnosti osebam, ki niso davčni zavezanci, je kraj začetka prevoza (ZDDV-1, 28. člen).
- **Storitve s področja kulture, umetnosti, športa, znanosti, izobraževanja, zabavnih in podobnih prireditev, pomožne prevozne storitve ter cenitve in dela na premičninah.** S spremembo kraja obdavčitve omenjenega sklopa storitev, ki je stopila v veljavo s 1. januarjem 2011 se del pravila, ki se nanaša na opravljanje storitev davčnemu nezavezancu spremeni. Kraj opravljanja storitev, vključno s pomožnimi, s področja kulture, umetnosti, športa, znanosti, izobraževanja, zabavnih ali podobnih prireditev, kot so sejmi in razstave, vključno s storitvami organizatorjev teh dejavnosti, ki se opravijo osebam, ki niso davčni zavezanci, je kraj, kjer se te dejavnosti dejansko izvajajo. Kraj opravljanja pomožnih prevoznih storitev, kot so nakladanje, razkladanje, pretovarjanje in podobne dejavnosti, ter cenitve in delo na premičninah, ki se opravijo osebam, ki niso davčni zavezanci, je kraj, kjer so te storitve dejansko opravljene (ZDDV-1, 29. člen).
- **Elektronske storitve, ki jih opravi davčni zavezanec s sedežem zunaj Skupnosti.** Kadar so elektronsko opravljene storitve opravljene osebam, ki niso davčni zavezanci in katerih sedež ali stalno oziroma običajno prebivališče je v državi članici, je kraj opravljanja teh storitev kraj, kjer je ima ta oseba svoj sedež ali stalno ali običajno prebivališče, če te storitve opravi davčni zavezanec, katerega sedež dejavnosti ali stalna poslovna enota, iz katere opravlja storitev, je zunaj Skupnosti, ali če takega kraja ali poslovne enote ni, katerega stalno oziroma običajno prebivališče je zunaj Skupnosti (ZDDV-1, 30.c člen). Torej kadar elektronske storitve opravi davčni zavezanec iz tretje države, prejemniku – nezavezancu iz države članice EU, je kraj obdavčitve država članica

prejemnika storitve. Ti dobavitelji lahko uporabljajo tudi posebno shemo za elektronske storitve, ki jim omogoča enostavnejše izpolnjevanje obveznosti obračuna DDV v Skupnosti.

- **Opravljanje storitev osebam, ki niso davčni zavezanci in imajo sedež zunaj Skupnosti.** Kraj opravljanja spodaj navedenih storitev prejemniku, ki ni davčni zavezanec in ima sedež ali stalno oziroma običajno prebivališče zunaj Skupnosti, je kraj, kjer ima ta oseba sedež, stalno oziroma običajno prebivališče. Pravilo vsebinsko nadomešča določbo zakona, ki je opredeljeval tako imenovane druge storitve. Njegova uporaba je vsebinsko zožena, saj se uporablja le pri določanju kraja obdavčitve, ko so storitve opravljene osebam, ki niso davčni zavezanci in imajo svoj sedež oz. prebivališče zunaj Skupnosti. Pozorna primerjava starih in novih pravil pokaže, da se novo pravilo v primerjavi s predhodno uveljavljenim ne uporablja za storitve notarjev, revizorjev, tolmačev ter prevajalcev. Za slednje storitve se pri določanju kraja obdavčitve osebam, ki niso davčni zavezanci vedno uporablja splošno pravilo in s tem določanje kraja obdavčitve v skladu s sedežem izvajalca storitev oziroma njegove stalne poslovne enote (če je storitev opravljena iz nje in ni v kraju kjer je sedež) ali stalnega oziroma običajnega prebivališča. Omenjeno pravilo velja za:

- storitve prenosa in odstopa avtorskih pravic, patentov, licenc, blagovnih znamk in podobnih pravic;
- storitve oglaševanja;
- storitve svetovalcev, inženirjev, svetovalnih pisarn, odvetnikov, računovodij in druge podobne storitve ter obdelava podatkov in dajanja informacij;
- obveznosti v zvezi s prenehanjem ali opustitvijo, v celoti ali deloma, poslovne dejavnosti ali pravice iz tega člena;
- bančne, finančne in zavarovalne transakcije, vključno s pozavarovanjem, razen najema sefov;
- storitve posredovanja osebja;
- storitve dajanja premoženja v najem, razen vseh vrst prevoznih sredstev;
- storitve zagotavljanja dostopa do distribucijskih sistemov za zemeljski plin in električno energijo ter prevoz ali prenos po teh sistemih in opravljanje drugih, s tem neposredno povezanih storitev²³;
- storitve telekomunikacij;
- storitve radijskega in televizijskega oddajanja;
- elektronsko opravljene storitve (ZDDV-1, 30.d člen).

Opremljene izjeme od splošnega pravila temeljijo na že obstoječih merilih in upoštevajo načelo obdavčitve po kraju porabe, pri čemer pa je bil cilj pri vzpostavitvi novih pravil, da ne nalagajo nesorazmernih administrativnih bremen izvajalcem teh storitev.

²³ Določba se je s 1. januarjem 2011 nekoliko spremenila.

V nadaljevanju direktiva 2006/112/ES državam članicam ponuja možnost uveljavitve pravila dejanske rabe in uživanja tudi za storitve obdavčene s splošnim pravilom ter za storitve za katere je bilo pravilo že do sedaj uveljavljeno (to je dajanje prevoznega sredstva v najem ter pri t.i. drugih storitvah, ki so definirane v 59. členu direktive 2006/112/ES). Izjemoma teh pravil ni mogoče uporabiti za elektronske storitve, ki se opravijo davčnim nezavezancem, ki nimajo sedeža v Skupnosti.

Slovenska zakonodaja omenjena pravila po spremembi uvaja za telekomunikacijske storitve. Pri tovrstnih storitvah tako za kraj opravljanja storitev, ki je v skladu s prvim odstavkom 25. člena ZDDV-1:

- zunaj Skupnosti, se šteje, da je v Sloveniji, če se storitve dejansko uporabijo in uživajo v Sloveniji;
- v Sloveniji, se šteje, da je zunaj Skupnosti, če se storitve dejansko uporabijo in uživajo zunaj Skupnosti (PZDDV-1, 29. člen).

S spremembo pravil kraja obdavčitve storitev v letu 2010 so se uvedle tudi nove administrativne obveznosti za davčne zavezance. Za zagotavljanje pravilnega izvajanja predlaganih sprememb je namreč vsak davčni zavezanec dolžan predložiti rekapitulacijsko poročilo o davčnih zavezancih in pravnih osebah, ki niso davčni zavezanci, identificirane za DDV, ki jim je dobavil obdavčene storitve in pri katerih se DDV obračunava po načelu obrnjene davčne obveznosti. Poročanje rekapitulacijskega poročila, je bilo že sedaj v veljavi, vendar so ga bili dolžni poročati le davčni zavezanci, ki so opravili dobavo blaga davčnemu zavezancu iz druge države članice.

2.5 Stalna poslovna enota

Družbe svoje poslovanje velikokrat organizirajo tako, da del svojih aktivnosti opravijo preko svojih decentraliziranih enot, ki so največkrat tudi geografsko ločene od matične enote. V DDV pomenu se te enote, ob izpolnjevanju določenih pogojev, interpretirajo kot stalne poslovne enote. Z vidika pravno organizacijske oblike so te enote običajno oblikovane kot podružnica, nekatere nacionalne zakonodaje vsebujejo tudi pravno obliko predstavništva. Vendar pa poudarjam, da taka pravna oblika ni nujna. Čeprav pravno gledano niso neodvisne, so lahko pooblašene za sklepanje poslovnih dogovorov z dobavitelji ali kupci.

V nadaljevanju bi rada podrobneje predstavila termin stalna poslovna enota, ki se v DDV zakonodaji pojavlja pri opredelitvi kraja opravljanja storitev. Naj pri tem omenim, da direktiva 2006/112/ES uporablja termin v angleškem jeziku *fixed establishment* medtem, ko se je v Sloveniji uveljavil termin stalna poslovna enota. V Sloveniji se za namene Zakona o davku od dohodkov pravnih oseb (Ur.l. RS, št. 117/2006, št. 90/2007, 56/2008, 76/2008, 92/2008, 5/2009, 96/2009, 43/2010, v nadaljevanju ZDDPO-2) ravno tako uporablja termin

stalna poslovna enota, čeprav institut »stalna poslovna enota« nima enakega pomena in vsebine za namene DDV ter za namene direktne obdavčitve²⁴, zato je nujno, da se termin stalna poslovna enota uporablja znotraj pomena, ki ga definira relevantna zakonodaja. Kot navaja Pistone (VAT Monitor, 1999), ne obstaja konsistenca med uporabo termina znotraj držav članic, nekatere države članice uporabljajo isti termin znotraj posredne in neposredne zakonodaje (na primer Danska, Nizozemska, Finska, Francija, Grčija, Portugalska, Španija ter Švedska), nekatere pa uporabljajo različna termina (na primer Avstrija, Grčija in Italija).

Instituta kljub enakemu pojmovanju nista medsebojno zamenljiva, saj na primer implikacije stalne poslovne enote v smislu direktne obdavčitve ne povzročajo nujno smiselno enakih implikacij v smislu obdavčitve z DDV in obratno.

2.5.1 Opredelitev pojma

Termin stalne poslovne enote je bil prvič uporabljen v prvem odstavku 9. člena Šeste direktive. Po spremembi določb kraja obdavčitev storitev, ki so stopila v veljavo 1. januarja 2010, se termin pojavlja v 44. ter 45. členu direktive 2006/112/ES. Kraj opravljanja storitev davčnemu zavezancu, ki deluje kot tak, je kraj, kjer ima davčni zavezanec, ki prejme te storitve sedež svoje dejavnosti oziroma, če so te storitve opravljene stalni poslovni enoti davčnega zavezanca, ki ni v kraju kjer ima sedež svoje dejavnosti, je kraj opravljanja teh storitev kraj, kjer ima ta davčni zavezanec stalno poslovno enoto. Kadar pa so storitve opravljene osebi, ki ni davčni zavezanec, je kraj obdavčitve kraj, kjer ima izvajalec storitev sedež svoje dejavnosti oziroma, če so te storitve opravljene iz stalne poslovne enote izvajalca, ki ni v kraju, kjer ima izvajalec sedež svoje dejavnosti, je kraj opravljanja storitev kraj, kjer ima izvajalec storitev stalno poslovno enoto. ZDDV-1 te določbe opredeljuje v 25. členu.

Opredelitev stalne poslovne enote je tako bistvenega pomena za določitev kraja obdavčitve, kadar davčni zavezanec opravlja ali sprejema storitve v okviru svoje stalne poslovne enote. Pomen se še poveča, kadar se srečujemo s storitvami, ki so opravljene med davčnimi zavezanci, ki delujejo v različnih državah članicah. Pogosto se namreč dogaja, da imajo davčni zavezanci sedež svoje dejavnosti v eni državi članici, storitve pa opravljajo tudi v drugih državah članicah (preko svoje stalne poslovne enote ali ustanovljene podružnice), in v teh primerih je potrebno ugotoviti ali te storitve opravljajo iz države, kjer imajo sedež ali iz države, kjer se nahaja njegova stalna poslovna enota. Kot bo pojasnjeno v nadaljevanju na primeru sodbe sodišča, pa je za pravilno DDV interpretacijo pomembno tudi razumevanje razmerja med podružnico in matično družbo (angl. *head office*).

Natančnejše definicije termina stalne poslovne enote oziroma smernic za določitev vsebine sama direktiva 2006/112/ES ne vsebuje (definicije tudi ni vsebovala Šesta direktiva), zato so

²⁴ V angleški terminologiji se instituta jasno ločita saj se za namene DDV uporablja le termin *fixed establishment*, medtem ko se za namene direktne obdavčitve uporablja *permanent establishment*.

nam pri interpretaciji pojma v pomoč sodbe Sodišča Evropskih skupnosti, ki jih predstavljam v nadaljevanju. Načelo enotne uporabe Skupnostne terminologije določa, da se določbe Skupnostne zakonodaje tolmačijo in uporabljajo enotno po vseh državah članicah EU, pri čemer ni pomembna jezikovna razlaga posameznih določb znotraj enega samega jezika, temveč je treba upoštevati vse jezikovne verzije predpisov ter njihovo interpretacijo v vseh članicah in organih EU. Na tej podlagi se posledično lahko določi pravilna uporaba določb posameznega predpisa v posamezni državi članici. Torej kljub temu, da se v Sloveniji uporablja isti termin tako za poimenovanje instituta za namene DDV kot direktne obdavčitve, je v okviru zakonodaje o DDV nujno enotno uporabljati vsebine termina, kot v vseh državah članica EU (Štembal & Borec, 2008).

Z uveljavitvijo spremembe PZDDV-1 v decembru 2009 slovenska DDV zakonodaja vsebuje opredelitev stalne poslovne enote, in sicer za stalno poslovno enoto davčnega zavezanca, ki v Sloveniji nima sedeža, se za namene 25. člena ZDDV-1 šteje poslovna enota (kraj poslovanja), ki trajno razpolaga s človeškimi in materialnimi viri v tolikšni meri, da omogoča prejem in uporabo storitev iz prvega odstavka 25. člena ZDDV-1 ali opravljanje storitev iz drugega odstavka 25. člena ZDDV-1 (PZDDV-1, 28. člen).

Gunter Berkholz v. Finanzamt Hamburg-Mitte-Altstadt. Koncept stalne poslovne enote je bil za namene DDV prvič pojasnjen v primeru družbe Berkholz (sodba Sodišča Evropskih skupnosti, C-168/84). Družba Berkholz je imela sedež v Nemčiji in je upravljala z igralnimi avtomati, ki so bili locirani na krovu trajektov, ki so pluli med Nemčijo in Dansko. Zaposleni v družbi Berkholz so redno vzdrževali, popravljali in drugače oskrbovali igralne avtomate, nameščene na trajektih, niso pa bili zaposleni stalno prisotni na krovu trajektov. Pri tem so nemški davčni organi trdili, da so storitve v povezavi z igralnimi avtomati obdavčene po načelu splošnega pravila, to je kraj obdavčitve je kraj, kjer ima davčni zavezanec, ki izvaja storitve, sedež svoje dejavnosti. Berkholz je ugovarjal odločbi nemškega davčnega organa in se skliceval na določbe o kraju obdavčitve po kraju stalne poslovne enote.

Sodišče je pojasnilo določbe Šeste direktive tako, da je določilo, da je pogoj stalne poslovne enote izpolnjen, če ima stalna poslovna enota določeno minimalno velikost in so v njej kumulativno prisotni osebje in tehnična sredstva, ki se uporabljajo za trajno opravljanje ekonomskih dejavnosti. Pri tem je sodišče dodatno izpostavilo, da je sedež davčnega zavezanca primarno izhodišče za določitev kraja obdavčitve, in da se koncept stalne poslovne enote uporablja zgolj, če za to obstajajo racionalni razlogi z vidika DDV ali v primeru konflikta med dvema državama članicama. Če povzamem, je na podlagi interpretacije sodišča za obstoj stalne poslovne enote potrebna prisotnost treh elementov to je osebja, tehničnih sredstev ter trajnega opravljanja ekonomske dejavnosti.

Faaborg-Gelting Linien A/S v. Finanzamt Flensburg. V sodbi (sodba Sodišča Evropskih skupnosti C-231/94), ki sem jo že omenila v razdelku enotne in raznovrstne dobave, se je sodišče v svoji sodbi dotaknilo tudi koncepta stalne poslovne enote.

Kot že omenjeno, je družba Faaborg-Gelting Linien stregla hrano na trajektih, ki so pluli med Nemčijo in Dansko. Osnovni vprašanji v tem primeru sta bili, ali je postrežba hrane, ki jo opravi danski davčni zavezanec na plovilu, dobava blaga ali promet storitev in kje je mesto dobave, ko pluje v nemških teritorialnih vodah, kot so opredeljene za namene DDV.

Čeprav so bili na trajektih prisotni tako osebje kot tehnična sredstva za opravljanje gostinskih storitev, pa je sodišče ponovno poudarilo, da se koncept poslovne enote uporablja zgolj kot izjema in sicer samo, če obdavčitev po kraju sedeža davčnega zavezanca (torej uporaba splošnega pravila), ki opravlja storitev ne privede do racionalnih rezultatov, ali pa povzroči konflikt med državama članicama.

Commissioners of Customs and Excise v. DFDS A/S. V primeru sodbe (sodba Sodišča Evropskih skupnosti C-260/95) se je sodišče ukvarjalo s primerom danske turistične agencije DFDS, ki je v Združenem Kraljestvu prodajala potovalne aranžmaje s posredovanjem tamkajšnje hčerinske družbe, ki je nastopala kot njen agent. Med matično in njeno hčerinsko družbo je bila sklenjena pogodba, s katero sta se stranki dogovorili, da angleška družba deluje kot agent in za matično družbo sprejema rezervacije za potovanja, nudi pomoč in nadzor nad potovanji ter med drugim zagotavlja usposobljeno osebje in po navodilih matične družbe opravlja promocijo.

Na sodišče sta bili naslovljeni dve vprašanji, in sicer pod kakšnimi pogoji so storitve opravljene s strani potovalnega agenta obdavčene v Združenem Kraljestvu ter pod kakšnimi pogoji se za potovalnega agenta lahko opredeli sedež ali stalna poslovna enota, iz katere je opravil svoje storitve.

Sodišče je v svoji sodbi odgovorilo, da se določba Šeste direktive (člen 26(2)) interpretira tako, da kjer potovalni agent, ki je ustanovljen v eni državi članici, ponuja storitve potnikom preko svojega posrednika, ki deluje kot agent v drugi državi članici, se DDV plača v tej državi članici, če ima agent, ki deluje le kot pomožni organ, karakteristike stalne poslovne enote v obliki osebja in tehničnih sredstev.

V primerjavi s predhodno predstavljenimi sodbami je sodišče v tej sodbi nadgradilo svojo interpretacijo koncepta stalne poslovne enote s tem, da je kot dodatni pogoj postavilo zahtevo po neodvisnosti stalne poslovne enote od sedeža davčnega zavezanca. Pri čemer je sodišče izpostavilo, da morajo biti osebje in tehnična sredstva sposobna trajno opravljati ekonomsko dejavnost neodvisno od sedeža matične družbe.

ARO Lease BV v. Inspecteur van de Belastingdienst Amsterdam. V tem primeru sodbe se je sodišče ukvarjalo s primerom Nizozemske lizing družbe ARO Lease (sodba Sodišča Evropskih skupnosti, C-190/95), ki je dajala v najem avtomobile v Belgiji. Fizično so za

oddajanje avtomobilov skrbeli neodvisni posredniki v Belgiji. Bistven za določitev kraja obdavčitve je bil, znova, morebitni obstoj stalne poslovne enote v Belgiji.

Sodišče je odločilo, da lizing družba, ustanovljena v eni državi članici ne opravlja storitev iz svoje stalne poslovne enote, ki je v drugi državi članici:

- če lizingojemalci na podlagi sklenjene pogodbe z njo vozila prevzamejo pri posrednikih, ki imajo svoj sedež v tej drugi državi članici;
- če izberejo vozilo neposredno pri preprodajalcu oziroma trgovcu v svoji državi;
- če lizing družba vozila, kupljena v drugi državi članici, v tej državi daje v lizing na podlagi lizing pogodb, ki so sestavljene in podpisane v državi, kjer ima sedež lizing družba;
- če lizingojemalci v svoji državi nosijo stroške vzdrževanja in cestnin, ter
- če lizing družba v tej drugi državi članici nima pisarne ali drugih nepremičnin, v katerih bi hranil vozila.

S to sodbo je sodišče nekako potrdilo svoje dosedanje interpretacije stalne poslovne enote, saj iz sodbe izhaja, da stalna poslovna enota za namene DDV ne obstaja v primeru, če davčni zavezanec v državi članici ne razpolaga z osebjem ali strukturo, ki bi imela zadostno stopnjo stalnosti, da zagotavlja okvir znotraj katerega se lahko v tej državi članici sprejemajo neodvisne poslovne odločitve za neodvisno izvajanje ekonomske dejavnosti²⁵.

RAL (Channel Islands) Ltd. and Others v. Commissioners of Customs & Excise. Skupina RAL (sodba Sodišča Evropskih skupnosti, C-452/03) deluje v igralniški panogi, med katerimi je glavna ekonomska dejavnost upravljanje igralnih avtomatov. Skupino RAL sestavlja več družb, izmed katerih je družba RAL Channel Islands bila ustanovljena na Guernseyju, medtem ko so preostale družbe v skupini RAL bile ustanovljene v Združenem Kraljestvu. Skupina RAL je vzpostavila strukturo, s katero se je poskušala izogniti plačilu DDV v združenem Kraljestvu ter biti hkrati sposobna odbijati angleški vstopni DDV. Celotna shema je bila zamišljena v smislu, da je družba s sedežem na Guernseyju izvajala igre na srečo v Združenem Kraljestvu, z igralnimi avtomati, ki so bili v lasti ene izmed povezanih družb ter z osebjem, ki ga je zaposlovala druga povezana družba. V tem primeru se je sodišče izognilo, da bi svojo razsodbo oprlo na presojo obstoja stalne poslovne enote in je v svoji razlagi določilo, da je kraj obdavčitve iger na srečo tam, kjer se igre fizično izvajajo. Pri tem se sodišče v svoji sodbi na primer ni oprlo na predhodni primer družbe Berkholz (C-168/84), s čimer se je nekoliko odmaknilo od svoje dosedanje prakse.

Ministero dell'Economia e delle Finanze Agenzia delle Entrate v. FCE Bank Plc. Ta sodba se ukvarja z vprašanjem, ali so ter pod kakšnimi pogoji so, storitve, opravljene v okviru

²⁵ Podobna je bil primer Luksemburške lizing družbe Lease Plan (sodba sodišča Evropskih skupnosti, C-390/96), ki je s pomočjo neodvisnih posrednikov dajala v najem svoje avtomobile v Belgiji. Sodišče je v tem primeru ponovile interpretacijo stalne poslovne enote iz primera družbe ARO Lease.

ene pravne osebe, opredeljene kot obdavčljive dobave, ki so predmet DDV. FCE je bila banka ustanovljena v Združenem Kraljestvu (sodba Sodišča Evropskih skupnosti, C-210/04), ki je ustanovila podružnico v Italiji. Matična družba je svoji podružnici zaračunavala določne storitve, ki jih je opravljala za podružnico, kot na primer storitve upravljanja, svetovanja, izobraževanja zaposlenih, procesiranja podatkov ter dobave programske opreme. Ključna vprašanja, ki so se izpostavila v sodbi, so: ali so storitve opravljene s strani matične družbe predmet DDV ali se lahko stalna poslovna enota, ki s pravnega vidika tvori del matične družbe, mora obravnavati kot davčni zavezanec, ker so ji dodeljeni stroški v zameno za opravljene storitve in ali se lahko pri interpretaciji določb Šeste direktive uporabijo tudi določbe drugih mednarodnih pogodb, bolj specifično OECD vzorčnega sporazuma o davkih na dohodek in premoženje.

V svoji sodbi je sodišče pojasnilo, da se predpisi, ki urejajo direktno obdavčitev, ne morejo uporabiti pri interpretaciji določb Šeste direktive ter da storitve zaračunane s strani matične družbe niso predmet DDV. Sodišče je poudarilo, da bi bile storitve obdavčene v primeru obstoja vzajemnega pravnega razmerja med matično družbo ter njeno podružnico. V ta namen je sodišče testiralo, ali italijanska podružnica neodvisno opravlja ekonomsko dejavnost ter ali je lahko obravnavana kot neodvisna banka z vidika prevzemanja poslovnega tveganja. Kot je bilo razvidno iz razlage generalnega pravobranilca, podružnica sama ni prevzemala poslovnega tveganja, ki izhaja na primer iz neizpolnjenih obveznosti iz danih kreditov, saj je celotno tveganje nosila matična družba. Kar pomeni, da je italijanska podružnica popolnoma odvisna od svoje matične družbe in zato predstavljata enotno davčno osebo ter posledično opravljene storitve s strani matične družbe niso predmet DDV.

Sklep sodišča je, da se stalna poslovna enota, ki ni pravno neodvisna od matične družbe, ustanovljena v drugi državi članici EU, kateri matična družba opravlja storitve, ne sme obravnavati kot davčni zavezanec zaradi dodeljenih stroškov v zameno za opravljene storitve. Če povzamem, ker sta matična družba in njena podružnica ena in ista pravna oseba (podružnica se ne more obravnavati kot neodvisna enota), se transakcije med njima (tudi transakcije opravljene med državama članicama) ne morejo opredeljevati kot opravljanje storitev za namene DDV ter sam prenos denarja med njima vsebinsko predstavlja le prerazporeditev stroškov in ne plačila za opravljene storitve.

V povezavi s to sodbo je zanimiva tudi interpretacija sodišča, ki je na vprašanje, ali se za interpretacijo zgoraj opredeljenega primera lahko uporabijo načela Vzorčne konvencije o izogibanju dvojnega obdavčevanja OECD, odgovorilo, da se le-ta nanašajo na obdavčitev z neposrednimi davki in ne za obdavčitev s posrednimi davki, med katere sodi DDV. S tem je tudi sodišče potegnilo jasno ločnico med razumevanjem koncepta stalne poslovne enote za namene interpretacije posredne in neposredne zakonodaje, ki je omenjen v prvem delu.

2.5.2 Razvoj koncepta stalne poslovne enote

Na podlagi predstavljenih sodb Sodišča Evropskih skupnosti lahko povzamem kriterije za določitev obstoja stalne poslovne enote za namene DDV.

Za namene opredelitve stalne poslovne enote morajo biti izpolnjeni naslednji kriteriji:

- prisotnost osebja,
- prisotnost tehničnih sredstev,
- trajno opravljanje ekonomske dejavnosti,
- neodvisno opravljanje ekonomske dejavnosti,
- obstoj stalne poslovne enote mora biti racionalno utemeljen oziroma mora obstajati konflikt glede obdavčitve med državami članicami EU (C-168/84 v zadevi Berkholz in C-231/94 v zadevi Faaborg-Gelting Linien).

Z gospodarskim razvojem se koncept stalne poslovne enote spreminja, pri čemer Sodišče Evropskih skupnosti sledi temu konceptu razvoja, glej primer RAL Channel Islands sodba Sodišča Evropskih skupnosti, C-452/03. Nove poslovne strukture ustvarjajo možnosti za nastanek novih sporov, na podlagi katerih sodišče podaja nove interpretacije določb Šeste direktive oziroma direktive 2006/112/ES, zato koncept zagotovo še ni dorečen in zaključen, še posebno z vidika, ali je tovrstna interpretacija utemeljena in zagotavlja davčno nevtralnost, gledano primerjalno z določbami, ki opredeljujejo kraj obdavčitve dobave blaga med matično družbo in stalno poslovno enoto.

V okviru zgoraj omenjene spremembe direktive 2006/112/ES, ki uvaja spremembo kraja obdavčitev storitev s 1. januarjem 2010, je bilo uvedeno dodatno pravilo za primere, ko ima davčni zavezanec stalno poslovno enoto v državi članici prejemnika storitev. Posledično tudi ZDDV-1 vsebuje pravilo, ki opredeljuje, da se davčni zavezanec, ki ima stalno poslovno enoto v Sloveniji, šteje za davčnega zavezanca, ki v Sloveniji nima sedeža, če je kumulativno izpolnjeno naslednje:

- davčni zavezanec opravlja obdavčljivo dobavo blaga ali storitev na ozemlju Slovenije in
- poslovna enota, ki jo ima davčni zavezanec na ozemlju Slovenije, ne sodeluje pri dobavi tega blaga ali opravljanju teh storitev.

Omenjeno določbo vsebuje četrti odstavek 76. člena ZDDV-1, ki povzema novi 192a. člen direktive 2006/112/ES. Se pa pravilo vsebinsko nanaša med drugim tudi na določbo, ki opredeljuje plačnika DDV. Tu navajam le primer opredelitve plačnika DDV v primeru, ko storitve opravlja izvajalec, s sedežem zunaj Slovenije. Tretja točka, prvega odstavka 76. člena ZDDV-1 tako določa, da mora DDV plačati vsak davčni zavezanec ali pravna oseba, ki ni davčni zavezanec, je pa identificirana za namene DDV, katerima se opravijo storitve iz prvega odstavka 25. člena ZDDV-1, če te storitve opravi davčni zavezanec, ki nima sedeža v

Sloveniji. Obveznost plačila DDV pri čezmejno opravljenih storitvah nastane tako pri prejemniku storitev, davčnem zavezancu, ali pravni osebi, ki ni davčni zavezanec, je pa identificirana za namene DDV, če te storitve opravi davčni zavezanec, ki nima sedeža v Sloveniji. Prejemnik storitve mora tako samo-obračunati DDV, hkrati pa ta DDV lahko uveljavlja kot svoj vstopni DDV, seveda ob predhodnem izpolnjevanju pogojev za uveljavljanje pravice do odbitka DDV.

Dodatno pravilo naj bi omogočilo natančnejšo opredelitev plačnika DDV, v primerjavi s predhodno veljavnimi pravili, kar naj bi nenazadnje prispevalo tudi k poenotenju pravil med državami članicami. V skladu z novim pravilom tako naj ne bi več prihajalo do ozke interpretacije pomena definicije sedeža na ozemlju države članice. Nekatere države članice so v okviru starih pravil kraja obdavčitve storitev zasledovale mnenje, da se je davčni zavezanec, ki v državi članici prejemnika storitev ni imel sedeža, vendar pa je v tej državi članici imel stalno poslovno enoto, ki ni sodelovala pri opravljanju storitev, obravnaval kot da ima sedež v državi članici prejemnika storitev. To je v praksi pomenilo, da je stalna poslovna enota morala izdati račun za opravljene storitve in obračunati lokalni DDV, kljub temu, da pri opravljanju storitev v nobenem primeru ni sodelovala. Tovrstna interpretacija (tako matična družba kot njena stalna poslovna enota se obravnavata kot sedež) je tako popolnoma izključila uporabo sistema obrnjene davčne obveznosti. V tuji terminologiji se je za tovrstno interpretacijo uporabljal termin angl. *force of attraction*, ki pa zaenkrat še nima ustreznega slovenskega poimenovanja, bolj pogosta in znana je uporaba tega termina v primeru vidika davka od dohodkov pravnih oseb.

Novo pravilo naj bi tako v celoti odpravilo dvome o tovrstni interpretaciji, vendar je uporabe novih pravil pokazala tudi nekaj negativnih stvari. V praksi se je tako sedaj pokazala potreba po natančnejši opredelitvi pomena drugega pogoja (to je poslovna enota, ki jo ima davčni zavezanec na ozemlju Slovenije, ne sodeluje pri dobavi tega blaga ali opravljanju teh storitev), ki izključuje definicijo sedeža v Sloveniji. Namreč obseg in pomen »sodelovanja« poslovnih enot pri opravljanju storitev (ali dobavi blaga) je opredeljen preohlapno, pomanjkanje jasne definicije pa lahko zopet povzroči, da bodo države članice opredelile in zastopale svoje poglede, kar pa bo posledično privedlo do neenake obravnave med državami članicami. Širše razumevanje pojma »sodelovanje« (to je vsako sodelovanje, čeprav še tako majhno, poslovne enote pri dobavi), ima namreč za posledico, da se sistem obrnjene davčne obveznosti ne more uporabiti, temveč zahteva obračun lokalnega DDV s strani stalne poslovne enote.

Z omenjeno določbo direktive 2006/112/ES se je v okviru Komisije Evropskih skupnosti ukvarjal tudi Odbor za DDV (angl. *VAT Committee*), ki je bil ustanovljen v skladu z 398. členom direktive 2006/112/ES. Poglavitni namen odbora je proučevanje vprašanj, ki se nanašajo na uporabo določb direktive 2006/112/ES, predvsem z namenom oblikovanja osnove za izmenjavo mnenj ter smernic za enotno interpretacijo določb. Sprejete smernice oziroma objavljena pojasnila lahko služijo kot pomoč pri razumevanju določb direktive

2006/112/ES, vendar pa sprejete smernice Odbora za DDV niso pravno zavezujoče. Je pa strnjena oblika oblikovanih smernic in ugotovitev vključena v prenovljeno izvedbeno uredbo sveta 282/2011, ki se uporablja od julija 2011.

V okviru svojega 86. srečanja je Odbor za DDV potrdil naslednje:

- Prisotnost stalne poslovne enote, ki jo ima izvajalec storitve v državi članici dobave, samo po sebi ne napeljuje, da se zato izvajalca storitve obravnava, kot da ima za namene opredelitve plačnika DDV sedež v tej državi članici.
- Če stalna poslovna enota, ki jo ima izvajalec storitve v državi članici, kjer bo opravljena obdavčljiva dobava, v nobenem primeru ni vključena v to dobavo, natančneje tehnični oziroma človeški viri stalne poslovne enote niso v nobenem primeru uporabljeni pri dobavi, se kar se tiče te dobave, izvajalec ne bo obravnaval kot davčni zavezanec, ki ima sedež v tej državi članici.
- Člani Odbora za DDV so se strinjali, da v primeru, ko stalna poslovna enota sodeluje pri dobavi, pred ali med izvajanjem dobave, ali pa je pogodbeno določeno, da sodeluje naknadno v obliki po prodajnih aktivnostih ali izvrševanja garancijskih zahtev, ter potencialna vključitev ne predstavlja neodvisne dobave za namene DDV, je obseg uporabe njenih tehničnih oziroma človeških virov nepomemben, saj se obravnava, kot da sodeluje pri dobavi. V primeru sodelovanja pri dobavi se bo davčni zavezanec v vsakem primeru za namene opredelitve plačnika DDV obravnaval, kot da ima sedež v tej državi članici.
- Kjer davčni zavezanec uporablja tehnične ali človeške vire stalne poslovne enote le za administrativno podporo, kot na primer pomoč pri računovodskih opravilih, izdajanju računov ter izterjavi dolga, se tovrstna uporaba ne bi smela obravnavati, kot da je uporabljena za opravljanje te dobave, temveč le za izvrševanje pravnih ter računovodskih obveznosti povezanih s to dobavo. Stalna poslovna enota se v tem primeru ne bo obravnavala, kot da sodeluje pri dobavi.
- Če izdani račun vsebuje identifikacijsko številko izvajalca dobave, se bo v primeru, ko bo na računu navedena identifikacijska številka stalne poslovne enote, le-ta obravnavala, kot da sodeluje pri dobavi, razen če se ne dokaže nasprotno.

V okviru svojega 88. srečanja se je Odbor za DDV zedinil tudi o definiciji stalne poslovne enote. Sedež mora imeti določeno minimalno velikost ter stalno prisotno osebje in zadostna tehnična sredstva, da se lahko šteje za poslovno enoto. Stopnja stalnosti mora biti zadostna, hkrati pa mora imeti tudi primerno strukturo v obliki osebja ter tehničnih sredstev za opravljanje ter prejemanje storitev.

Schilling in Hogan (2010) primeroma naštevata razumevanje določbe v nekaterih državah članicah. Pojasnilom oziroma sprejetim sklepom Odbora za DDV sta na primer sledili Francija ter Belgija in enako interpretacijo določbe 192a. člena direktive 2006/112/ES vključili v svojo nacionalno zakonodajo. Članici zasledujeta ozko interpretacijo določbe tako, da vsako še najmanjše sodelovanje poslovne enote pri dobavi povzroči, da ima izvajalec storitve sedež v državi članici prejemnika, kar posledično pomeni, da mora stalna poslovna enota obračunati DDV in dobava ne zapade pod sistem obrnjene davčne obveznosti prejemnika storitve. Kot primer navajata tudi Nemčijo, v kateri je ministrstvo za finance objavilo pojasnilo o okoliščinah, ki povzročijo, da se opravljene storitve pripišejo stalni poslovni enoti. Storitve se tako lahko pripišejo stalni poslovni enoti, če je dobava v celoti oziroma pretežno opravljena s strani zaposlenih v stalni poslovni enoti oziroma z uporabo materialnih sredstev stalne poslovne enote. Način sklenitve pogodbe o opravljeni dobavi pri tem ne vpliva na interpretacijo. Stališče Združenega kraljestva oziroma nacionalnega davčnega organa HMRC je nekoliko drugačno, vendar privede do podobnih rezultatov. Glede na to, da njihova DDV zakonodaja tudi v okviru starih pravil ni zasledovala t.i. pravila *force of attraction*, je davčna uprava objavila pojasnilo, da opravljena dobava pripada sedežu, ki je »najbližje povezan« dobavi. Ta opredelitev ima svoj izvor v interpretacijah, ki jih je v svojih sodbah podalo Sodišče Evropskih skupnosti. Posledično to pomeni, da kjer je dobava najbližje povezana glavnemu sedežu izvajalca, vsako vključevanje stalne poslovne enote ne bo pomenilo, da ima glavni izvajalec sedež v državi članici prejemnika.

Slovenska DDV zakonodaja oziroma davčna uprava zaenkrat še nista ponudili podrobnejše pojasnilo uporabe določbe tako, da je odločitev, v kolikšni meri slovenska stalna poslovna enota sodeluje pri dobavi, prepuščena davčnemu zavezancu. Že teh nekaj primerov uporabe prakse v državah članicah pa nas navede do zaključka, da lahko prihaja do različne opredelitve plačnika DDV pri čezmejno opravljenih storitvah. S tega vidika bi natančnejša opredelitev plačnika DDV in poenotenje med državami članicami pripomoglo k zmanjšanju davčnega tveganja pri čezmejnem opravljanju storitev, hkrati pa bi določba tudi dejansko dosegla svoj prvotni namen, to je odpraviti t.i. pravilo *force of attraction*.

Uporabo pravila bom ponazorila z naslednjim primerom iz prakse. Svetovalna družba s sedežem v Nemčiji ima v Sloveniji ustanovljeno podružnico. Z naročnikom, davčnim zavezancem iz Slovenije, sklene pogodbo za opravljanje svetovalnih storitev. Pretežni del svetovalnih storitev opravijo zaposleni iz nemške matične družbe, manjši del, na primer 10 % celotnega obsega dela, pa opravijo zaposleni iz slovenske podružnice.

Ob upoštevanju zgoraj navedene interpretacije Odbora za DDV slovenska podružnica sodeluje pri opravljanju storitev, zato bi nemška družba za celotno opravljeno svetovalno storitev morala obračunati slovenski DDV.

Do nasprotnega učinka pa pridemo, če upoštevamo pojasnilo, ki ga je podala nemška davčna uprava. Svetovalne storitve bi bile predmet obrnjene davčne obveznosti pri slovenskem prejemniku storitve v celotnem obsegu, saj slovenska podružnica ni pretežno sodelovala pri

opravljanju storitev, opravila je le manjši del v obsegu 10 % celotne vrednosti in se posledično nemška matična družba ne bi obravnavala, kot da ima sedež v Sloveniji.

3 STORITVE OGLAŠEVANJA

Oglaševanje je pomembna ekonomska dejavnost, ki se z gospodarskim razvojem strmo razvija. Eden izmed razlogov je tudi to, da so oglasi povsod okoli nas, načini, s katerimi se nas proizvajalci oziroma trgovci želijo dotakniti ter pritegniti k nakupu blaga oziroma storitve so raznovrstni, včasih zavedni, včasih nezavedni, zato je prvo vprašanje, kako široko sega pojem storitev oglaševanja za namene opredelitve pojma znotraj DDV.

Oglaševanje kot ekonomski termin je najvidnejša disciplina trženja, ki poleg stikov z javnostmi in pospeševanjem prodaje spada med tako imenovane neosebne komunikacijske oblike. Za primerjavo sem navedla nekaj znanih avtorjev ter njihovo definicijo oglaševanja oziroma pospeševanja prodaje. Boone in Kurtz (1998, str. 603) opredeljujeta oglaševanje kot neosebno komunikacijo prek različnih medijev s strani podjetja, neprofitne organizacije ali posameznika s sporočilom, ki skuša informirati oziroma prepričati člane ciljnega občinstva. Kotler (1996, str. 596) definira oglas kot vse plačane oblike neosebne predstavitve in promocije zamisli, dobrin ali storitev s strani znanega plačnika. Medtem ko White (2000, str. 5), ki gleda na oglaševanje s strani blagovne znamke pravi, da oglaševanje pomaga prodati stvari ali da je oglaševanje eden od elementov, ki pomaga graditi blagovno znamko. Kotler (1996, str. 595) definira več korakov pri oblikovanju učinkovite komunikacije kot na primer: opredelitev ciljev, določitev proračuna, opredelitev oglasnega sporočila, odločanje o medijih (doseg, frekvenca oglasnega sporočila in vrste medijev – radio, televizija, časopisi, revije, internet in panoji) in ocenjevanje učinkovitosti. Največkrat oglase kreirajo oglaševalske agencije. Promocijska orodja, ki jih uporabljajo, pa so med drugim tudi oglasi v tisku in elektronskih medijih, panoji, brošure, knjižice, embalaža, posterji, letaki, avdio-vizualna gradiva.

Kotler (1996, str. 596) opredeljuje pospeševanje prodaje kot kratkoročne dejavnosti za spodbujanje preizkusa ali nakupa izdelkov oziroma storitev, ki med drugim vključuje tudi naslednja orodja: tekmovanja, igre, stave, darila, premije, vzorce, kupone, garancije, cenovne pakete, sejme. Čeprav danes pospeševanje prodaje nastopa povsem samostojno, je še zmeraj najučinkovitejše v povezavi z oglaševanjem. Glavni namen pospeševanja prodaje pa naj bi bil predvsem hitrejši oziroma večji nakup.

Storitve oglaševanja, reklamiranja, pospeševanja prodaje so brez dvoma predmet obdavčitve z DDV. ZDDV-1 niti PZDDV-1 ne vsebujeta podrobnejše definicije pojma oglaševanja.²⁶ V

²⁶ DURS je v svoji publikaciji opredelil, da storitve ekonomske propagande zajemajo vse storitve oglaševanja blaga, storitev ali oseb. Te storitve zajemajo prodaja oglaševalnega časa in prostora v različnih medijih, kot so na primer radio, televizija, razne publikacije in objave oglasov na reklamnem panoju, kot tudi prodaja

pomoč nam ni niti Šesta direktiva oziroma direktiva 2006/112/ES. V praksi pa se pojavljajo različni termini kot na primer reklamiranje, oglaševanje, ekonomsko propagiranje, ki skrivajo vrsto različnih transakcij, ki naj bi skupno imele enako DDV obravnavo. Prezelj (2006a, str. 9) je mnenja, da je pojmovanje koncepta storitev oglaševanja kot termina prava EU široko in samosvoje. Razlog, zakaj je pomembna definicija storitev oglaševanja, je v pravilih za določanje kraja opravljenih storitev. V skladu s pravili o določitvi kraja obdavčitev storitev, ki so bila v veljavi do 1. januarja 2010, je lahko prišlo do različne opredelitve kraja obdavčitve, če so storitve po svoji vsebini sodile med posebno pravilo (posebno pravilo je bilo opredeljeno tudi za storitve oglaševanja) ali pa v okvir splošnega pravila. Tako je lahko prihajalo do situacij, da je za storitve oglaševanja opravljene za davčnega zavezanca kraj obdavčitve predstavljal sedež naročnika, v primeru uporabe splošnega pravila pa je kraj obdavčitve predstavljal sedež izvajalca.

V nadaljevanju so predstavljeni primeri, ki jih je obravnavalo Sodišče Evropskih skupnosti, v povezavi z opredelitvijo storitev oglaševanja, primeri se razlikujejo glede na to, kdo storitve opravi in za koga so le-te opravljene.

3.1 Opredelitev definicije storitev oglaševanja za namene DDV

Leta 1992 je Komisija Evropskih skupnosti sprožila postopek proti trem državam članicam: Franciji, Španiji ter Luksemburgu zaradi napačne interpretacije člena 9(2)(e) Šeste direktive, ki je opredeljeval kraj obdavčitve storitev oglaševanja. Omenjene države so namreč iz opredelitve storitev oglaševanja izločile vrsto ekonomskih transakcij, kar naj bi predstavljalo kršenje določil Šeste direktive.

Prvi je primer Francije. Komisija Evropskih skupnosti (sodba Sodišča Evropskih skupnosti C-68/92) se je ukvarjala z opredelitvijo storitev oglaševanja, izmed katerih je Francija izključila naslednje:

- Prodajo blaga oglaševalske agencije, če gre za blago, ki se brezplačno razdeljuje pri raznih igrah, loteriji, kot darila, na tekmovanjih ter drugih prireditvah, ali ki se razstavi v prodajnih prostorih zaradi predstavitve.
- Storitve, ki jih opravi oglaševalska agencija v povezavi z različnimi dogodki, kot na primer rekreativne prireditve, cocktail zabave in podobno.
- Izdelavo orodij oglaševanja v ožjem pomenu, kot na primer tiskanje oglaševalskega materiala ali konstrukcija oglaševalskih panojev.

oglaševalnega prostora v elektronskih medijih. Storitve ekonomske propagande zajemajo vse storitve, ki sodijo v propagandno akcijo, kot tudi če so v okviru propagandne akcije opravljene storitve, za katere bi veljalo drugačno pravilo za kraj opravljenega prometa, če bi se opravljale ločeno. Pomožne storitve se vključujejo v storitve ekonomske propagande samo, če so zaračunane kot ena storitev (Davčni bilten, 2000, str. 10).

Po mnenju Komisije Evropskih skupnosti je francoska opredelitev storitev oglaševanja v nasprotju s členom 9(2)(e) Šeste direktive zaradi česar transakcije, ki so bile izvzete iz opredelitev storitev oglaševanja, niso bile obdavčene po sedežu naročnika, kot to določa omenjeni člen, zato je po njenem mnenju nujno proučiti ali promocijske storitve sodijo med storitve oglaševanja v pomenu člena 9(2)(e) Šeste direktive.

Drugi je primer Luksemburga. Komisija Evropskih skupnosti (sodba Sodišča Evropskih skupnosti C-69/92) se je ukvarjala z opredelitvijo storitev oglaševanja izmed katerih je Luksemburg izključil naslednje storitve:

- prodajo premičnega blaga v okviru oglaševalske akcije,
- storitve opravljene v zvezi s stiki z javnostjo, kot so na primer tiskovne konference, seminarji, zabave, prireditve namenjenih sprostivni ter podobno,
- dajanje v najem mest za namene oglaševanja.

Kot tretja je na vrsto prišla Španija. Komisija Evropskih skupnosti (sodba Sodišča Evropskih skupnosti C-73/92) se je ukvarjala z opredelitvijo storitev oglaševanja, izmed katerih je Španija izključila naslednje storitve:

- promocijske storitve, kot so: hotelske storitve, storitve v zvezi s sprostivnimi dejavnostmi, kot na primer dobava hrane ali obrokov, organizacija razvedrilnih dogodkov, sejmov, razstav, iger, tekmovanj in podobnih dogodkov.

Španija je v svojem zagovoru trdila, da je iz definicije oglaševanja izključila promocijske aktivnosti oziroma z njimi povezane storitve, ker da promocije ni mogoče enačiti z oglaševanjem.

V sporu med Komisijo Evropskih skupnosti in omenjenimi državami članicami je prva zavzela stališče, da za namene Šeste direktive koncept oglaševanja obsega vse storitve, ne glede na njihovo naravo, ki jih opravljajo oglaševalske agencije in katerih namen je pospeševanje prodaje blaga in storitev oglaševalca.

Nasprotno so bile države članice mnenja, da oglaševanje obsega le tiste storitve, ki so glede na svojo naravo oglaševalske storitve v ožjem pomenu, zato so iz svoje opredelitve oglaševalskih storitev izločile zgoraj našteje transakcije. Francija je definirala oglaševanje kot storitve produkcije in razširjanja oglasov, ki so namenjeni oglaševanju produkta ali davčnega zavezanca, ki prodaja določen proizvod, ne glede na uporabljeno metodo. Podobno je Španija med oglaševanje štela le kakršnokoli razširjanje informacij in pripravljalne storitve, ki so neposredno povezane ali potrebne za razširjanje teh informacij. Iz obeh interpretacij izhaja, da k storitvam oglaševanja niso prištevale tekmovanj, predstavitev ali drugih prireditvev, ki se organizirajo v povezavi z oglaševanjem, ter s tem povezanih dobav blaga.

Pri iskanju definicije oglaševanja Sodišču Evropskih skupnosti jezikovna razlaga ni bila v pomoč, prav tako ni bilo smiselno se opreti na pomen, kakršnega ima pojem v vsakdanjem jeziku ali kot se uporablja v državah članicah, zoper katere Komisija Evropskih skupnosti ni sprožila postopka. Edini utemeljeno je bilo tako poskusiti rešiti problem z iskanjem namena določbe v luči temeljnih načel DDV.

V sodbi je sodišče poudarilo, da so storitve oglaševanja skupnostni pojem, ki se mora interpretirati enotno, z namenom izogibanja dvojne obdavčitve oziroma neobdavčitve, ki lahko izhajata iz nasprotujočih interpretacij pomena.

Kot interpretativno vodilo je treba upoštevati tudi sedmo alinejo preambule k Šesti direktivi, iz katere sledi, da je opredelitev kraja obdavčitve storitev oglaševanja opravljenih med dvema davčnima zavezancema kot kraj, kjer ima naročnik teh storitev svoj sedež ali stalno poslovno enoto, upravičena z dejstvom, da so stroški teh storitev vključeni v ceno blaga. Skupnostna zakonodaja tako zavzema vodilo, da če prejemnik teh storitev prodaja svoje blago oziroma storitve, oglaševane v državi članici v kateri ima svoj sedež ali stalno poslovno enoto ter zaračunava DDV končnim porabnikom tega blaga oziroma storitev, se obračunani DDV na prejete storitve oglaševanja plača v omenjeni državi članici.

Sodišče je v sodbi poudarilo, da **koncept oglaševanja** nujno vsebuje razširjanje sporočila, katerega namen je informirati porabnike o obstoju in lastnostih proizvoda ali storitve z namenom povečanja prodaje tega proizvoda ali storitve. Čeprav se to sporočilo običajno razširja z govorom, tiskanimi besedami in ali slikami, s tiskanimi mediji, prek radia in ali televizije, je to mogoče izvajati deloma ali v celoti tudi z uporabo drugih sredstev. Pri tem je treba upoštevati vse okoliščine obravnavanih storitev. Ena izmed njih, ki lahko določeno storitev opredeli kot storitev oglaševanja je, da je storitev opravljena s strani oglaševalske agencije. Vendar pa, da bi se storitev štela za oglaševalsko, ni nujni pogoj to, da jo opravi oglaševalska agencija. Vedno je namreč mogoče, da jo opravi podjetje, ki se niti izključno niti pretežno ne ukvarja z oglaševanjem, čeprav je to bolj izjema kot pravilo.

Sodišče je torej zaključilo, da se promocijske storitve, kot so prodaja blaga, ki se razdeljuje v različnih akcijah (lahko gre za prodajo po znižanih cenah ali brezplačno razdeljevanje) ter organizacija različnih prireditev lahko obravnavajo kot storitev oglaševanja v smislu člena 9(2)(e) Šeste direktive, če te storitve vsebujejo koncept razširjanja sporočila, katerega namen je informirati porabnike o obstoju in lastnostih proizvoda ali storitve, ki je predmet omenjene aktivnosti, z namenom povečanja prodaje tega proizvoda ali storitve. Slednje velja tudi za transakcijo, ki predstavlja neločljivi del oglaševalske kampanje in ki prispeva k razširjanju sporočila oglaševanja, predvsem v primeru izdelave oglaševalskih orodij, ki so uporabljeni pri posamezni oglaševalski akciji.

Sodišče je tako v vseh treh postopkih zoper Francijo, Luksemburgom ter Španijo odločilo, da so omenjene države ravnale v nasprotju s Šesto direktivo, ko so podale svojo ožjo definicijo storitev oglaševanja ter nekatere storitve izključile iz njenega obsega.

V povezavi s storitvami oglaševanja se je Sodišče Evropskih skupnosti ukvarjalo tudi s primeri (v nadaljevanju predstavljam dve sodbi), v katerih je odločalo ali na opredelitev definicije oglaševanja vpliva tudi dejstvo, kdo opravlja te storitve ter dejstvo, da oglaševalske storitve niso opravljene neposredno oglaševalcu.

Syndicat des producteurs indépendants (SPI) v. Ministère de l'Economie, des Finances et de l'Industrie. Sodišče se je v tem primeru (sodba Sodišča Evropskih skupnosti, C-108/00) ukvarjalo z vprašanjem ali storitve oglaševanja zajemajo tudi storitve, ki so dobavljene oglaševalcu posredno preko tretje osebe in ne v neposrednem odnosu med oglaševalsko agencijo ter oglaševalcem.

SPI je francoska družba, ki je zastopala francoske filmske producente, vključno producente, ki so se ukvarjali z izdelavo oglaševalskih filmov. Spor se je pojavil v zvezi s produkcijo oglasnih filmov. Francoska davčna uprava je bila mnenja, da v primeru, ko so storitve oglaševanja dobavljene ter zaračunane neposredno oglaševalcu, le te lahko obravnavajo kot storitev oglaševanja v smislu člena 9(2)(e) Šeste direktive. Nasprotno pa je trdila, da v primeru, ko so storitve oglaševanja prvotno zaračunane oglaševalski agenciji, ki jih nato zaračuna oglaševalcu, le te ne morejo biti opredeljene kot take.

Nesporno je bilo, da v primeru, ko je filmski producent opravil svojo storitev to je produkcijo oglasnega filma in jo zaračunal oglaševalcu, je svojo storitev lahko obdavčil po načelu sedeža naročnika (takrat veljavno posebno pravilo, ki je vključevalo tudi storitve oglaševanja). Spor pa je nastal v primeru, ko je filmski producent oglaševalski agenciji dobavil ter zaračunal svoje storitve. Oglaševalska agencija pa je v nadaljevanju dobavila in zaračunala te storitve oglaševalcu.

V omenjenem primeru lahko opredelimo dve transakciji. Prva je med filmskim producentom ter oglaševalsko agencijo, ki nastopa kot naročnik. Druga transakcija pa se pojavlja med oglaševalsko agencijo ter oglaševalcem. V skladu s stališčem francoske davčne uprave bi bilo v primeru prve dobave, ki jo opravi francoski producent nefrancoski oglaševalski agenciji potrebno obračunati DDV v Franciji, v skladu s splošnim pravilom določenim z 9(1) členom Šeste direktive in se zaradi tega pravilo obdavčitve po kraju naročnika, ki ga je opredeljeval člen 9(2)(e) Šeste direktive, ne bi uporabilo. Francoska davčna uprava je trdila, da imajo storitve filmskih družb, ki se opravijo za oglaševalske agencije, drugačno naravo kot storitve, ki se opravijo neposredno oglaševalcu. In sicer je zasledovala mnenje, da, če se omenjene storitve opravijo oglaševalski agenciji, naj ne bi šlo za oglaševalske storitve, ampak storitve filmske produkcije, kar naj bi opravičevalo njihovo različno davčno obravnavo.

Francosko sodišče je vprašanje, ali storitve oglaševanja v okviru 9(2)(e) člena Šeste direktive vključujejo tudi storitve, ki se oglaševalcu opravijo posredno, preko tretje osebe in ne samo neposredno, naslovilo na Sodišče Evropskih skupnosti. Sodišče je odločilo, da oglaševalskih storitev ni dopustno razlikovati glede na to, kdo je njihov naročnik. Načelo nevtralnosti med drugim zahteva, da ostane DDV sorazmeren s ceno blaga in storitev, ne glede na to, koliko faz je vključenih v verigo od začetka do končnega porabnika storitve.

Design Concept SA v. Flanders Expo SA. V zadevi družbe Design Concept (sodba Sodišča Evropskih skupnosti, C-438/01) je luksemburško ministrstvo za gospodarstvo najelo luksemburško družbo Design Concept, da zanj organizira oglasne stojnice na sejmu v Belgiji. V ta namen je družba Design Concept najela belgijsko družbo Flanders Expo, da bi zanj postavila dve stojnici, jih čistila v času trajanja sejma ter organizirala prevoz razstavljenega blaga. Družba Flanders Expo je za opravljene storitve izdala račun, na katerem je obračunala belgijski DDV, saj je bila mnenja, da so storitve obdavčene v Belgiji. Medtem ko je družba Design Concept prejeti račun v znesku obračunanega DDV izpodbijala, saj je bila nasprotnega mnenja, da je družba Flanders Expo dobavila storitve oglaševanja, ki so obdavčene po sedežu naročnika, to je v Luksemburgu.

Luksemburško sodišče je sicer štelo, da so opravljene storitve obravnavajo kot storitve oglaševanja, vendar je bilo v dvomu zaradi tega, ker stroške oglaševanja v obravnavanem primeru nosi država Luksemburg, ki pa ne proizvaja oglaševanega blaga in zato tega stroška ne vključi v ceno blaga, ki je predmet oglaševanja, kot to opredeljuje sedma alineja preambule k Šesti direktivi. Kar je posledično privedlo do dvoma pravilnosti uporabe 9(2)(e) člena Šeste direktive.

V postopku pred sodiščem Evropskih skupnosti so stranke izrazile dvom, ali se storitve, ki so predmet obravnave, lahko opredelijo kot storitve oglaševanja. To vprašanje pa na Sodišče Evropskih skupnosti nikoli ni bilo neposredno naslovljeno, zato je sodišče v skladu s postopkovnimi pravili izhajalo iz predpostavke, da gre za storitev oglaševanja ter se omejilo na problem interpretacije člena 9(2)(e).

Sodišče se je v svoji sodbi oprlo na interpretacijo, ki jo je podalo že v primeru SPI, v kateri je poudarilo, da opravljanje storitev oglaševalcu posredno, preko agencije ali tretje osebe ne vpliva na definicijo oglaševalskih storitev. Pri tem je poudarilo, da dejstvo, da Luksemburško ministrstvo za gospodarstvo ne proizvaja blaga oziroma storitev, v katerih ceno bi lahko vključil strošek oglaševanja, ne vpliva na opredelitev kraja obdavčitev opravljenih storitev.

Če povzamem, koncept storitev oglaševanja kot termin znotraj DDV zakonodaje je širok in samosvoji, pri čemer ne velja, da gre za storitev oglaševanja samo takrat, kadar se s tovrstnimi storitvami ukvarja oglaševalska agencija. Ter obratno, vse storitve oglaševalske agencije niso nujno storitve oglaševanja, če za to niso izpolnjeni vsi pogoji.

Odločilno mero v presoji, ali gre za storitve oglaševanja, predstavlja narava samih storitev ter ne, kot je bilo predstavljeno v omenjenih sodbah Sodišča Evropskih skupnosti, kdo jih opravi ali za koga so opravljene.

S konceptom opredelitev storitev oglaševanja se je ukvarjala tudi Davčna uprava Republike Slovenije (DURS), ki je na primeru storitev pozicioniranja blaga predstavila svoje mnenje o interpretaciji storitev oglaševanja (Pojasnilo DURS, št. 4230-124/2007, 20. 9. 2007).

DURS je z vidika DDV obravnaval storitve pozicioniranja izdelkov na prodajnih površinah, ki naročniku teh storitev omogočajo, da so njegovi izdelki nameščeni na posebej vidnem prodajnem prostoru, na primer postavitev izdelka na prodajni polici v višini oči, oziroma v delu prodajnega prostora, ki zaradi svoje lastnosti omogoča boljšo izpostavljenost, kot na primer prostor ob blagajni. Pri tem se izvajalec te storitve zaveže, da bo zagotavljal boljšo vidljivost ter prepoznavnost izdelkov, večjo izpostavljenost izdelkov, postavitev razstavnih panojev ter opravljal različne promocijske aktivnosti za izbrane izdelke.

V svojem mnenju je DURS, ki se je opirala na podano definicijo storitev, opredeljeno v zgoraj omenjenih postopkih zoper Francijo, Luksemburg ter Španijo, pojasnila, da je storitev pozicioniranja mogoče obravnavati kot storitev oglaševanja, če skupaj z ostalimi aktivnostmi predstavlja sestavni del oglaševalske akcije in ne predstavlja samo spremljevalne transakcije druge primarne dobave, pri čemer pa na opredelitev storitev ne vpliva dejstvo, kdo posreduje postavitev dodatnih pripomočkov, s katerimi se blago dodatno oglašuje.

3.2 DDV obravnava orodij pospeševanja prodaje

Če vzamemo zgolj ekonomsko definicijo orodij pospeševanja prodaja direktiva 2006/112/ES in tudi ZDDV-1 samostojno opredeljujeta dve obliki, in sicer darila manjših vrednosti in poslovne vzorce. Medtem ko ostale oblike orodij pospeševanja prodaje, kot so na primer: vavčerji, boni, kuponi niso samostojno opredeljene v DDV zakonodaji, kar pomeni, da za namene DDV ni na voljo oprijemljive definicije, ki bi v njihovo uporabo vnašala manj negotovosti.

3.2.1 Darila manjših vrednosti in poslovni vzorci

Pod definicijo uporabe blaga za neposlovne namene ZDDV-1 v 7. členu opredeljuje za dobavo blaga, opravljeno za plačilo tudi uporabo blaga, ki je del poslovnih sredstev davčnega zavezanca za zasebne namene ali za zasebne namene njegovih zaposlenih, brezplačna odtujitev tega blaga ali kakršna koli uporaba blaga za druge namene, kot za namene opravljanja njegove dejavnosti, če je za to blago ali sestavine tega blaga izkoristil pravico do celotnega ali delnega odbitka DDV. Kot izjemi, ki ne sodita med transakcije v sklopu

opredeljene definicije dobave blaga, opravljene za plačilo, ZDDV-1, navaja dajanje daril manjših vrednosti v okviru opravljanja dejavnosti ter brezplačno dajanje poslovnih vzorcev.

Dajanje poslovnih daril je v okviru poslovanja posameznega podjetja stvar poslovnih navad ter hkrati tudi eden izmed pogosto uporabljenih načinov promocije. Z namenom ohranitve nevtralnosti znotraj sistema DDV veljajo posebna pravila tudi za dajanje daril. ZDDV-1 določa, da lahko davčni zavezanec daje **darila manjših vrednosti** (od nakupa katerih je izkoristil pravico do celotnega ali delnega odbitka DDV) v okviru opravljanja svoje dejavnosti, če jih daje le občasno in če jih ne daje istim osebam. Pri tem je darilo opredeljeno kot darilo manjših vrednosti, katerega vrednost ne presega 20 EUR. V primeru, da davčni zavezanec izpolnjuje predpisane pogoje, se dobava darila ne obravnava, kot da bi bila dobava blaga opravljena za plačilo, kar z drugimi besedami pomeni, da ne vpliva na pravico do odbitka DDV. V nasprotnem primeru pa mora davčni zavezanec ob predložitvi darila obračunati DDV, če je bil ob nakupu tega darila uveljavljena pravica do odbitka DDV.

Dajanje daril ob predložitvi predhodno izdanega vavčerja je pogosta oblika promocijskih akcij. Tudi v teh primerih je za dana darila treba upoštevati zgoraj navedena pravila.

Dajanje **poslovnih vzorcev** v okviru poslovanja posameznega podjetja predstavlja aktivnost, s katero podjetja želijo predstaviti lastnosti svojih proizvodov ter prejemnike prepričati v nakup njihovega proizvoda. Ravno tako kot za darila ZDDV-1 predpisuje tudi pravila za dajanje poslovnih vzorcev, ki jih morajo podjetja izpolnjevati, da zadostijo pogojem opredelitve dobave blaga za plačilo to je brezplačno dajanje poslovnih vzorcev v razumnih količinah kupcem ali bodočim kupcem, če jih ti ne dajo v prodajo oziroma so v takšni obliki, da ni mogoče, da se prodajajo. Ob izpolnjevanju navedenih pogojev se ob dajanju brezplačnih vzorcev ohrani pravica do odbitka DDV, po drugi strani pa transakcija od davčnega zavezanca ne terjaja, da od danih poslovnih vzorcev obračuna DDV.

Direktiva 2006/112/ES (16. člen) ne vsebuje natančnejših pogojev za uporabo predpisanih izjem za darila in poslovne vzorce, opredelitev natančnejših pogojev uporabe je tako prepuščena posameznim državam članicam.

Ob primerjavi transakcij dajanja blaga za namene promocije z opravljanjem storitev za poslovne namene (na primer storitev oglaševanja) se izpostavi, da je dajanje blaga v obliki daril ali brezplačnih vzorcev, ki ne izpolnjujejo predhodno opredeljenih pogojev, predmet DDV, medtem ko brezplačno opravljanje storitev za namene opravljanja dejavnosti ne predstavlja obveznosti za obračuna DDV. Tako prihaja do različne obravnave, če se za promocijske namene ob določenem produktu ponudi brezplačno dodatno blago kot darilo ali na primer določene brezplačne storitve. V primeru danega darila, ki presega vrednost 20 EUR, nastane obveznost obračuna DDV, medtem, ko se brezplačno opravljanje storitev za namene opravljanja dejavnosti ne obravnavajo kot opravljene storitve za plačilo (ZDDV-1, 15. člen).

3.2.2 Vavčerji kot predmet DDV

Komisija Evropskih skupnosti je opredelila naslednjo (delovno) definicijo vavčerja. Vavčer je raznovrsten medij, na primer vstopnica, žeton, karta, elektronsko sporočilo na čipu ali drugem mediju, ki je običajno dosegljivo s pomočjo osebne identifikacijske številke, ki nosi pravico do prejema blaga ali storitve ali do prejema popusta ali povračila pri nakupu blaga ali storitve ob njegovi unovčitvi. Pravica je lahko izražena v denarnem znesku, v odstotku ali drugi enoti. Ta opredelitev izključuje opredelitev vavčerja kot zakonito plačilno sredstvo (European Commission, 2006).

Samo za primerjavo navajam slovensko tolmačenje pojma, ki pa se ne sklada z uporabo tega termina za namene obravnave z vidika DDV: SSKJ vavčer opredeljuje kot dokument o vnaprejšnjem plačilu določenih storitev, ki ga izda turistična agencija uporabniku.

Lahko bi rekli, da smo vsak dan priča povečani ponudbi ter razvoju oblik orodij, s katerimi nas prodajalci poskušajo pritegniti k nakupu njihovega proizvoda. Med orodji, ki se uporabljajo za pomoč pri pospeševanju prodaje, sodijo tudi kuponi, darilni boni, darila, vzorci, cenovni paketi ter druge prodajne oblike, katerih naloga je, da vzbudijo pozornost, vsebujejo spodbudo, zaradi katere ima kupec občutek, da je pridobil dodano vrednost ter vsebujejo vabilo za ponovni nakup. Podjetja uporabljajo pospeševanje prodaje, da bi spodbudila močnejši in hitrejši odziv kupcev predvsem s poudarjanjem ugodnosti pri nakupu izdelkov. Raznovrstnost oblik odnosov med proizvajalci, prodajalci in kupci pa je zanimava tudi z vidika DDV obravnave. Nemalokrat različne oblike bonov, kuponov, žetonov, potrdil za uveljavljanje popustov lahko predstavljajo tudi način delnega plačila, kar zahteva prefinjeno uporabo pravil obdavčitve znotraj sistema DDV.

DDV obravnava med državami članicami tudi ni konsistentna, to mnenje je izrazila tudi Komisija Evropskih skupnosti v svojem poročilu. Nekaterе države članice dobavo vavčerja obravnavajo kot dobavo blaga ali storitev, druge kot predplačilo za nakup v prihodnosti ali pa nasprotno obravnavajo le dobavo blaga in storitev, pri katerih je bil vavčer uporabljen. Z namenom razjasnitve terminov in k opredelitvi enotne obravnave in vpeljave enotnih pravil v državah članicah je tudi Komisija Evropskih skupnosti pripravila osnutek obravnave vavčerjev in pozvala javnost k posredovanju pripomb na omenjeno obravnavo (European Commission, 2006).

Različna sredstva, kot so karte, žetoni, elektronska sporočila na čipu ali kakršnem koli drugem mediju z identifikacijsko kodo, darilni boni, kuponi, ki služijo pospeševanju prodaje, bom poimenovala z eno besedo vavčer, ki omogoča pravico do:

- Zamenjave za določeno blago ali storitev (angl. *gift voucher*), ki je lahko izražena v količinskih enotah.

- Popusta pri nakupu blaga ali storitev (angl. *money off coupon*), ki je lahko izražena v odstotku znižanja ali nominalni vrednosti. Popust pri nakupu blaga ali storitev lahko omogočajo vavčerji, katerih predložitve omogoča popust pri bodočem nakupu. Izdajajo, običajno brez plačila, se lahko ob različnih priložnostih, kot na primer:
 - ob nakupu drugega proizvoda ali storitve,
 - ob nakupu blaga v višini vnaprej določene vrednosti,
 - posredovani so lahko različnim poštnim naslovnikom oziroma po sredstvih elektronskega komuniciranja,
 - so objavljeni v tiskanih medijih.

Ob unovčenju vavčerja davčno osnovo običajno predstavlja prejeta plačila s strani kupca. V primeru, da je vrednost vavčerja (popusta) povrnjena še z morebitne druge strani, na primer proizvajalca, se v davčno osnovo všteta tudi to plačilo.

- Povračila dela kupnine ob njegovi unovčitvi oziroma vložitvi (angl. *money refund coupon*), ki je lahko izražena v nominalnem denarnem znesku.

Vavčer z nominalno vrednostjo (angl. *face value voucher*) je vavčer, ki izkazuje določeno denarno vrednost. Običajno se prodajo v vrednosti enaki ali nižji od nominalne. Pri prodaji se DDV ne obračuna, razen v primeru, če prodajna vrednost presega njegovo nominalno vrednost. Obveznost za obračun DDV nastane ob zamenjavi tega vavčerja za kupljeno blago ali storitve.

Vavčerje lahko delimo tudi glede na to:

- ali so brezplačni ali je zanje potrebno plačati,
- kakšno pravico vsebujejo,
- kdo je tisti, ki financira pravico iz vavčerja,
- ali so namenjeni za točno določeno blago ali storitev,
- ali imajo širšo uporabnost.

V svoji študiji je Komisija Evropskih skupnosti (European Commission, 2006) vavčerje po njihovi vsebini razdelila na brezplačne vavčerje, enonamenske vavčerje ter večnamenske vavčerje.

Brezplačne vavčerje prejemniki dobijo brezplačno (angl. *free voucher*), predvsem z namenom promoviranja posameznega blaga ali storitve. Pogostokrat jih je mogoče poiskati v različnih tiskanih medijih ali pa jih kupec prejme po pošti oziroma neposredno ob nakupu. Brezplačne vavčerje lahko razdelimo na vavčerje, ki omogočajo pravico do popusta (angl. *discount voucher*), ki je lahko izražen v odstotku prodajne cene blaga ali storitev, oziroma je vrednost na njih izražena v nominalnem znesku. Slednjega se ne sme obravnavati kot denarni ekvivalent, saj ga ni mogoče unovčiti za denar, neodvisno od prodaje blaga, ki jo ta vavčer

spodbuja. Popust, ki je izražen na vavčerju, lahko podari trgovec ali tretja oseba. Če sta oseba, ki nosi strošek popusta (na primer proizvajalec) in oseba, pri kateri se vavčer izkoristi (na primer trgovec), različni, gre za vavčer, ki ga financira tretja oseba. V takem primeru trgovec ob predložitvi vavčerja, ki ga je prejel od kupca, razliko zaračuna proizvajalcu ali tretji osebi in tako prejme celotno plačilo za blago. Med brezplačne vavčerje sodijo tudi vavčerji, ki njegovemu imetniku dajejo pravico do brezplačne pridobitve blaga ali storitve, kar z drugimi besedami pomeni, da ne vsebujejo pravice do popusta.

Nekateri vavčerji se izdajajo za poseben namen, tako imenovani **enonamenski vavčerji** (angl. *single purpose voucher*), kar pomeni, da so namenjeni za uveljavljanje pravic v zvezi s točno določenim blagom ali storitvami, lahko tudi pri točno določeni osebi. Z vnaprej znano vrsto blaga oziroma storitvijo, na katero se vavčer nanaša, je tako vnaprej določena tudi stopnja DDV. Med te vavčerje lahko uvrstimo tudi vavčerje, ki so namenjeni pridobitvi različnih vrst blaga ali storitev, lahko celo od različnih dobaviteljev v primeru, da je mogoče blago oziroma storitve, na katere se nanašajo opredeliti že ob nakupu teh vavčerjev. Pri tem so prihodki od prodaje že na začetku dodeljeni znanemu dobavitelju. Slednje lahko tudi na podlagi statističnih podatkov in ne nujno samo na podlagi dejanske porabe. Kot primer takega vavčerja se pojavlja integrirana karta za avtobus ter vlak, kjer dejanska poraba po karti ni preverjena oziroma preverljiva.

Vsi tisti vavčerji, ki niso zajeti s katero drugo definicijo, tako imenovani **večnamenski vavčerji**, so vavčerji za različne namene (angl. *multi purpose voucher*). Pri teh vavčerjih ni vnaprej določeno, za kakšno blago ali storitve bodo uporabljeni in za razliko od enonamenskih vavčerjev tudi ni vnaprej znano, koliko DDV je vsebovanega v njihovi vrednosti. Kot primer vavčerja za različne namene se navaja primer predplačniške telefonske kartice, s katero je mogoč nakup različnega blaga oziroma storitev in ne nujno samo telefonskih storitev.

Obravnava teh vavčerjev z vidika DDV ne predstavlja težav v primeru, da vključujejo le enostavno znižanje davčne osnove v primeru neposredne prodaje med prodajalcem in kupcem. V primeru, ko je znižanje davčne osnove podprto s strani proizvajalca ali vmesnega prodajalca, pa slednje vodi do različnih interpretacij pri obravnavi z vidika DDV (Tax Executive Institute, 2009). Tako različne oblike vavčerjev privedejo do dvomov pri pravilni opredelitvi davčne osnove, nastanka obdavčljivega dogodka, višine obveznosti za obračuna DDV in kraja obdavčitve:

- Osnovna definicija **davčne osnove** v okviru direktive 2006/112/ES in ZDDV-1 je dokaj preprosta. ZDDV-1 (36. člen) določa, da pri dobavah blaga ali storitev davčna osnova vključuje vse, kar predstavlja plačilo v denarju, v stvareh ali v storitvah, ki ga je prejel ali ga bo prejel dobavitelj ali izvajalec od kupca ali druge osebe. Pri tem se v samo davčno osnovo ne všttevajo cenovni popusti za predčasno plačilo, drugi popusti oziroma rabati obračunani v trenutku dobave ter zneski, ki jih davčni zavezanec prejme od svojega

naročnika kot povračilo za izdatke, ki jih je plačal v imenu in za račun naročnika in jih v svojem knjigovodstvu obravnava kot prehodne postavke. To pomeni, da se pri določitvi davčne osnove ne upoštevajo. Raznovrstne oblike vavčerjev in načini razdeljevanja s sabo prinašajo različne opredelitve davčne osnove. Kadar govorimo o preprostih oblikah vavčerjev – enonamenskih vavčerjev, je opredelitev vrednosti, ki jo nosi vavčer, običajno lažja. Ko pa govorimo o primeru večnamenskih vavčerjev, pa je opredelitev davčne osnove potrebno poiskati v vsakem konkretnem primeru, glede na njegove specifične okoliščine. Dodatno poudarek pri opredelitvi davčne osnove daje tudi dejstvo, ali pri razdelitvi vavčerja sodeluje le njegov izdajalec, ki je tudi dobavitelj blaga ali storitve, ki ju nosi vavčer, ali pa je v verigo udeležencev vključen morebiten posrednik. Vught and Maarten (International VAT Monitor, 2007) pojasnjujeta, da na opredelitev višine davčne osnove vpliva tudi oblika posredovanja, to je ali posrednik deluje v tujem imenu za tuj račun ali v svojem imenu za tuj račun. V nadaljevanju magistrske naloge bom predstavila tudi nekaj sodb Sodišča Evropskih skupnosti, v katerih je sodišče podalo razlago davčne osnove v različnih primerih promocijskih oblik in shem.

- Druga pomembnejša točka, ki jo je treba opredeliti ob podelitvi vavčerja, je **nastanek obdavčljivega dogodka oziroma obveznosti za obračun DDV**. Po definiciji ZDDV-1 obdavčljivi dogodek pomeni dogodek, s katerim so izpolnjeni pravni pogoji, potrebni za nastanek obveznosti obračuna DDV. Slednja nastane, ko ima davčni organ po zakonu pravico zahtevati davek od osebe, ki ga je dolžna plačati, četudi je plačilo lahko odloženo (ZDDV-1, 32. člen). 33. člen ZDDV-1 opredeljuje, da pri dobavah blaga in storitev obdavčljivi dogodek in s tem obveznost obračuna DDV nastane, ko je blago dobavljeno oziroma so storitve opravljene. Posebej se opredeljuje obdavčljivi dogodek in obveznost za obračun DDV, če je plačilo izvršeno, preden je blago dobavljeno oziroma storitve opravljene. V tem primeru nastane obveznost obračuna DDV na dan prejema plačila. Pri tem davčno osnovo predstavlja znesek prejetega plačila. Slednje pravilo se uporablja pri določitvi obdavčljivega dogodka ter nastanka obveznosti obračuna DDV pri določenih vrstah vavčerjev. Če plačilo za vavčer lahko nedvoumno povežemo z ob zamenjavi pridobljenim blagom ali storitvijo (običajno v to kategorijo sodijo enonamenski vavčerji), potem obdavčljivi dogodek in obveznost obračuna nastane že ob sami prodaji vavčerja. Pri tem se DDV obračuna od prejetega zneska za nakup vavčerja, kar pomeni, da obveznost obračuna DDV ob prejemu zelenega blaga ali storitve ob zamenjavi za vavčer ne nastopi. Nasprotno pa je v primeru, ko ob nakupu vavčerja ni mogoče opredeliti, za katero blago ali storitev bo zamenjan. Plačilo za vavčer po svoji vsebini predstavlja predplačilo za v prihodnosti dobljeno blago ali storitev. Pri vavčerjih, pri nakupu katerih plačilo ne more biti opredeljeno kot predplačilo za v prihodnosti pridobljeno blago ali storitve (običajno v to kategorijo sodijo večnamenski vavčerji), prodaja vavčerja ni predmet DDV. Vavčer v tem primeru predstavlja le neke vrste denarni ekvivalent, ob nakupu katerega ga ni mogoče vnaprej povezati s prinosljivim blagom ali storitvijo in s tem povezano določitvijo obveznosti za DDV. Obdavčljivi dogodek in obveznost za obračun DDV nastane tako šele ob njegovi zamenjavi za želeno blago ali storitev.

- Kot zadnjo točko je pri vavčerjih potrebno opredeliti tudi **kraj obdavčitve**, torej kje nastopi pravica do obdavčitve. Kot prvo je zato potrebno opredeliti ali vavčer nosi pravico do prejetja blaga ali storitve, saj se pravila za opredelitev kraja obdavčitve za dobave blaga ali dobave storitve razlikujejo, za njih pa se opredeljuje tudi različna stopnja DDV. Na določitev kraja obdavčitve vpliva tudi vrsta vavčerja, še posebno, če so v verigo vključeni udeleženci iz različnih držav.

4 PREGLED SODB SODIŠČA EVROPSKIH SKUPNOSTI

V nadaljevanju bom predstavila relevantne sodbe Sodišča Evropskih skupnosti, v katerih je sodišče podalo mnenje glede uporabe predpisov znotraj Šeste direktive oziroma direktive 2006/112/ES v primerih dajanja brezplačnega blaga, daril, darilnih bonov, odobravanja naknadnih popustov ter različnih primerih promocijskih oblik in shem.

4.1 Promocijski izdelki

V nadaljevanju sta predstavljena dve sodni zadevi, naslovljeni na Sodišče Evropskih skupnosti, ki sta obravnavali primer promocijskih izdelkov, ki sta jih uporabljali družbi Kuwait Petroleum Ltd. in EMI Group Ltd.

4.1.1 Primer družbe Kuwait Petroleum Ltd.

Ozadje primera. Kuwait Petroleum Ltd. (v nadaljevanju družba Kuwait, sodba Sodišča Evropskih skupnosti, C-48/97) je britanska naftna družba, ki je prek svojih prodajnih mest in neodvisnih pogodbenih partnerjev prodajala gorivo. V okviru svoje prodajno promocijske sheme je kupcem za vsakih 12 litrov kupljenega goriva podarila vavčer. Ko je kupec zbral določeno število vavčerjev, je le te lahko zamenjal za izbrano darilo iz promocijskega kataloga ali pa zamenjal za določene storitve, kot na primer gledališke vstopnice, torej vavčerje druge vrste.

Od kupljenih daril, ki jih je družba Kuwait ponudila v promocijskem katalogu v zameno za zbrane vavčerje, si je družba odbijala vstopni DDV. Glede na to, da so darila posamično preseгла vrednost 10 britanskih funtov, ki je v tem času v britanski DDV zakonodaji predstavljala vrednost manjšega darila, je angleški davčni organ zavzel stališče, da gre pri brezplačnem razdeljevanju teh daril za promet blaga za namene DDV, iz česar izhaja, da bi družba ob dobavi daril morala obračunati DDV. Nasprotno pa je družba Kuwait trdila, da gre za dobavo, opravljeno za plačilo, saj naj bi bila vrednost darila že vključena v ceno goriva, kar pomeni, da naknaden obračun DDV ne bi bil potreben.

Na Sodišče Evropskih skupnosti je bilo naslovljeno več vprašanj, ki so se nanašala na opredelitev znižanja cene in popuste v luči definicije davčne osnove ter obravnave transakcij zamenjave blaga za vavčerje in dajanja daril z vidika DDV.

Mnenje Sodišča Evropskih skupnosti. V zvezi z vprašanjem definicije popustov, ki znižujejo davčno osnovo, je Sodišče Evropskih skupnosti pojasnilo, da kadar popust obsega 100 % cene blaga, gre po vsebini za brezplačen promet, ki je predmet DDV in ne za popust. Izraza znižanja cene in popust, ki sta uporabljena v členu 11A(3)(b) Šeste direktive²⁷, pri opredelitvi davčne osnove ne moremo uporabiti pri znižanju, ki pokrije celotne stroške podarjenega blaga. S tem je sodišče podalo razlago, do katere vrednosti lahko podjetje dejansko odobri popust oziroma znižanje cene blaga svojim kupcem.

Zamenjava vavčerja za izdelke iz promocijskega kataloga je bila opravljena s poslovnim namenom, saj je družba Kuwait s ponudbo vavčerjev želela povečati prodajo goriva. Zato je v konkretnem primeru potrebno uporabiti določbe Šeste direktive oziroma direktive 2006/112/ES²⁸, ki opredeljujejo uporabo blaga za neposlovne namene. Namen te določbe je zagotoviti enako obravnavo davčnih zavezancev, ki v okviru dejavnosti nabavljeno blago uporabijo za zasebne namene, in subjekti, ki nabavljajo istovrstno blago za iste namene v vlogi končnega porabnika.

Po mnenju sodišča na podlagi omenjenih določb direktive 2006/112/ES jasno izhaja, da v primeru, ko davčni zavezanec razdeljuje nabavljeno blago brezplačno, ob nabavi katerega si je odbijal vstopni DDV, gre za dobavo za plačilo in posledično za obveznost obračuna DDV. Pri tem je dejstvo, ali je omenjeno blago uporabljeno za poslovne namene ali neposlovne namene nepomembno, saj je potrebno upoštevati le pogoj v okviru člena 5(6) Šeste direktive, da je dano darilo manjših vrednosti.

V zvezi s trditvami družbe Kuwait, da ne gre za brezplačno razdeljevanje daril, pač pa za obdavčljivo dobavo blaga, se je sodišče oprlo na podano mnenje v sodbi Tolsma (sodba Sodišča Evropskih skupnosti, C-16/93). V slednji je sodišče opredelilo, da gre za dobavo za plačilo samo, če obstaja vzajemno pravno razmerje med dobaviteljem in kupcem in, če prejeta plačila predstavlja vrednost, ki je bila dejansko dana za dobavljeno blago. V zvezi s slednjim sodišče ni podalo dokončnega odgovora (dokončno odločitev v okviru dejanskih okoliščin primera je prepustilo nacionalnemu sodišču), je pa opozorilo na dve dejstvi; v prodajno promocijski shemi je družba blago označevala kot brezplačno darilo ter na izdanih računih za nakupljeno gorivo je družba prikazovala le nakup goriva. V sami shemi je bilo namreč nesporno, da je bila maloprodajna cena goriva, ne glede na to ali je kupec vavčer vzel ali ne, enaka, ter kot taka tudi izkazana na računu.

²⁷ Člen 11A(3)(b) Šeste direktive oziroma 79. člen direktive 2006/112/ES določa, da se med drugim v davčno osnovo ne všteta cenovni popusti in rabati odobreni naročniku in obračunani v trenutku dobave. Ekvivalent temu členu je člen 36(6) ZDDV-1.

²⁸ Uporaba blaga za neposlovne namene je opredeljena v členu 5(6) Šeste direktive oziroma členu 16 direktive 2006/112/ES. Ekvivalenten temu členu je člen 7. člen ZDDV-1.

Na podlagi omenjene sodbe lahko zaključimo, da v primeru, ko podjetje organizira prodajno akcijo, v kateri se za določeno zbrano število vavčerjev ob predhodnem nakupu njegovih izdelkov odloči podariti vnaprej opredeljene proizvode, mora ob predaji daril obračunati DDV (kjer darilo presega določeno vrednost za darilo majhne vrednosti). Slednje velja v primeru, če si je ob nabavi daril odbijalo vstopni DDV.

Omenjeno sodbo pa je uporabila tudi Davčna uprava Republike Slovenije v svojem pojasnilu (Pojasnilo DURS, št. 4230-965/2006, 19.3.2007) na primeru nagradne sheme, ki je kupcem, ki so kupili blago v vrednosti nad določenim zneskom, obljubljala darilo. Pri tem DURS razlaga, da se brezplačno dajanje darila kupcem, ki v določenem obdobju opravijo nakup za določen znesek, v okviru zastavljene marketinške sheme, obravnava kot brezplačna odtujitev blaga, ki se šteje za obdavčljivo dobavo, ki je predmet DDV in se nasprotno, kot je trdil trgovec, ne more obravnavati kot popust v blagu. Pri tem bi poudarila, kar mogoče v samem pojasnilu ni bilo posebej poudarjeno, da gre v obravnavanem primeru za dve samostojni transakciji, ki ju je treba obravnavati ločeno, in za vsako posebej opredeliti njuno davčno obravnavo.

4.1.2 Primer družbe EMI Group Ltd.

Eden izmed aktualnejših primerov brezplačnega dajanja promocijskih izdelkov (vzorcev ter daril manjših vrednosti), ki je bil naslovljen na Sodišče Evropskih skupnosti, je primer družbe EMI Group Ltd. (sodba Sodišča Evropskih skupnosti, C-581/08).

Ozadje primera. Družba EMI Group Ltd. je britanska diskografska založba, ki je z namenom promoviranja novih zgoščenek ter skladb med drugim tudi distribuirala brezplačne izvode na različnih zvočnih nosilcih. Po njenem mnenju je tovrstna promocija nujna in neizogibna. V okviru te akcije so bile brezplačne zgoščenke, v različnih oblikah, podarjene osebam, ki imajo zaradi svojega poklica ali položaja, vpliv na nakupne odločitve poslušalcev (na primer novinarjem, zaposlenim na radijskih postajah, tv, marketinških agencijah, kinematografih, ipd.), med drugim tudi promotorjem imenovanim »*pluggerji*«, ki so zgoščenke razdeljevali svojim kontaktom. Zgoščenke so bile dane v različnih oblikah izvodov, označene z vodnim tiskom, brez, v belem kartonskem ovitku ali enaki obliki, kot je bila namenjena za prodajo vendar z oznako promocijski izvod. Posamezna oseba je tako lahko prejela tudi do 600 brezplačnih izvodov, namenjenih za nadaljnjo brezplačno distribucijo. V obdobju od 1987 do 2003 je založba samo-obračunavala DDV od vrednosti brezplačno danih izvodov, saj britanska DDV zakonodaja ni bila skladna s Šesto direktivo. Po tem obdobju je vložila zahtevek za vračilo plačanega DDV, saj je bila mnenja, da zaradi uporabe izjeme za vzorce v skladu z drugim stavkom 5(6) člena Šeste direktive ne bi morala obračunati in plačati DDV, kar je bil tudi vzrok za vložitev primera na sodišče. In sicer so na sodišče naslovili vprašanja z interpretacijo zgoraj omenjene določbe Šeste direktive: opredelitev pojma poslovni vzorec ter interpretacijo pojma darilo manjše vrednosti.

Generalni pravobranilec (mnenje Generalnega pravobranilca, C-581/08) je v svojem mnenju podal definicijo vzorca. Brezplačno dajanje poslovnih vzorcev v smislu drugega stavka 5(6) člena Šeste direktive je:

- vsaka dobava davčnega zavezanca,
- opravljena z namenom promoviranja bodoče prodaje proizvoda,
- kupcu, bodočemu kupcu ali osebi, ki ima zaradi svoje vloge, vpliv na večjo tržno izpostavljenost tega proizvoda,
- enega ali več enot proizvoda, ki služijo kot primerek, z vsemi izvirnimi lastnostmi proizvoda, katerega namen je, da prejemnik poskusi in oceni naravo ter kvaliteto proizvoda.

V povezavi z vrednostjo daril manjših vrednosti je generalni pravobranilec ocenil, da lahko posamezne države članice same določijo zgornjo vrednost darila, glede na ekonomsko stanje v tej državi članici. Ob predpostavki, da ta vrednost ni tako neznatna, da bi izvajanje te določbe bilo brez pomena, ali tako visoka, da bi se izgubil pomen pojma majhna vrednost. Je pa poudaril, da se zgornja meja vrednosti nanaša na posamezno darilo ter se ne sme razumeti, kot da predstavlja kumulativno vrednost, na primer vrednost daril danih eni osebi v posameznem letu.

Mnenje Sodišča Evropskih skupnosti. Sodišče je v svoji razlagi kot prvo podalo razlago pojma vzorec in pri tem ni v celoti povzelo razlage Generalnega pravobranilca. Vprašanje, ki je bilo naslovljeno nanj, je opredeljevalo ali ta pojem zajema samo blago, dano v obliki, ki ni na voljo za prodajo, in samo prvi primerek iz serije enakega blaga danega istemu prejemniku. Kot poudarja sodišče²⁹, je treba določbo, ki opredeljuje izjemi iz obdavčitve to je za namene opravljanja obdavčljive dejavnosti dane poslovne vzorce in dana darila manjših vrednosti, razlagati ozko, pri čemer pa je treba paziti, da se določbi vseeno ne odvzame njen učinek. Ker enotna in izčrpna definicija pojma, ki bi zaobjela neomejeno število blaga, ki ga potencialno zadevajo transakcije, ni mogoča, je po mnenju sodišča:

- prvič, potrebno preveriti ali ima razdeljevanje blaga bistvene značilnosti, skupne vsem vzorcem, in
- drugič, preučiti posebne okoliščine, v katerih se razdeljuje to blago.

Prednostni namen opredeljene izjeme je, da se omogoči dajanje primerkov končnih izdelkov, katerih namen je promocija izdelka, saj reklamni primerek omogoča, da se oceni kakovost izdelka in preveri, ali ima izdelek lastnosti, ki jih od njega pričakuje potencialni in dejanski kupec. Namen izjeme ni oprostiti plačilo obračuna DDV za določene dobave, katerih cilj je zadovoljiti kupčeve potrebe glede dotičnega izdelka, zato je na mestu tudi izražen začetni dvom sodišča o tem, ali je pojem treba omejiti na blago, dano v obliki, ki običajno ni na voljo

²⁹ Sodišče razloži, da Šesta direktiva ne vsebuje definicije pojma vzorec, zato je pri interpretaciji tega pojma nujno vzeti v obzir formuliranje, kontekst in namen drugega stavka 5(6) člena Šeste direktive.

za prodajo javnosti. Mnenje sodišča je, da mora imeti vzorec vse bistvene značilnosti izdelka, ki ga predstavlja. V določenih primerih oblika vzorca ni nujno enaka končni obliki izdelka, ki ga predstavlja, vendar pa se v praksi pojavljajo primeri, kjer glede na samo naravo, vzorec nujno natančno ustreza končnemu izdelku, da se njegove značilnosti predstavijo potencialnemu ali dejanskemu kupcu. Slednje je nujno tudi v konkretnem primeru zgoščenk, kjer uporaba drugačne oblike vzorca ni mogoča.

Sodišče tudi pojasni, da ni nujno, da se vzorci delijo le potencialnim ali dejanskim kupcem izdelka. Prejemnik vzorca je lahko tudi oseba, ki ni kupec, če tovrstno dajanje zasleduje primarni namen vzorcev, to je ocenjevanje kakovosti in lastnosti izdelka. Ravno tako število (enakih) reklamnih primerkov, danih kot vzorec ne sme vplivati na opredelitev, saj je število vzorcev, ki jih davčni zavezanec lahko da istemu prejemniku, odvisno od narave izdelka, ki ga predstavljajo, in od tega, kako jih prejemnik uporabi. V nekaterih primerih je to celo tudi nujno potrebno za doseg namena razdeljevanja vzorcev.

Zanimivo je tudi stališče sodišča v povezavi z možnostjo zlorabe omenjenih določb, ki jo opredeljuje kot končno porabo izdelka-vzorca, ki ni neločljivo povezana z ocenjevanjem izdelka. Možnost zlorabe vzorcev sama po sebi ne sme vplivati na opredelitev, vendar pa tu sodišče dovoljuje, da države članice, v izogib tveganju zlorabe, vpeljejo določene varnostne ukrepe, kot na primer obveznost označevanja, ali pogodbene klavzule o civilni odgovornosti posrednikov, ki prejmejo vzorce za nadaljnjo razdelitev. Vzorec v pomenu drugega odstavka 5(6) člena Šeste direktive se mora tako opredeljevati kot **reklamni primerek izdelka, katerega namen je promocija njegove prodaje in ki omogoča, da se lahko ocenijo značilnosti in kakovost tega izdelka, ne da bi prišlo do končne porabe, ki ni neločljivo povezana s tako promocijsko akcijo in da tega pojma z nacionalnimi predpisi ni mogoče omejiti (na primer na obliko ki ni na voljo v redni prodaji, samo na prvi primerek iz serije), ne da bi ti upoštevali naravo izdelka, ki ga predstavljajo in posebnosti vsake transakcije.** Slednje je tudi definicija oziroma razlaga pojma vzorec, podana s strani sodišča, katere glavni namen je, da bi države članice s svojimi nacionalnimi zakonodajami sledile glavnemu namenu pojma.

Kot drugo, pa se je sodišče ukvarjalo z opredelitvijo pojma darilo manjše vrednosti. Izraz manjša vrednost ni pojem prava Skupnosti, zato za opredelitev napotuje nazaj, na nacionalno pravo. Pri opredelitvi tega pojma imajo države članice neko stopnjo diskrecije. To pomeni, da vrednostna opredelitev (zgornji znesek vrednosti darila) v nacionalni zakonodaji ali pa opredelitev, da se ta vrednost uporabi kumulativno za darila dana isti osebi v kateremkoli 12-mesečnem obdobju, ali darila, ki so del serije ali zaporedja daril, ne prekorači diskrecijske pravice, ki jo ima posamezna država članica, in s tem posledično izjemi, ki je določena za darila manjših vrednosti, ne odvzame polnega učinka.

Sodišče je podalo tudi odgovor na zadnje naslovljeno vprašanje glede situacije, ali lahko nacionalni predpis opredeljuje, da se darila dana posameznikom, ki imajo istega delodajalca, obravnavajo kot darila dana isti osebi. Sodišče v svojem sklepu poudari, da se državam

članicam glede opredelitve pojma majhna vrednost dovoljuje določena diskrecija, vendar pa nacionalni predpis ne sme opredeljevati določb, ki bi izničevale uporabo določil za darila manjših vrednosti, ki se v okviru predpisane vrednosti dajejo različnim osebam pri istem delodajalcu. To bi bilo namreč v nasprotju z osnovnim namenom drugega stavka 5(6) člena Šeste direktive.

Omenjena sodba podaja zelo uporabne smernice in pojasnila, ki bodo nedvomno služile državam članicam pri opredeljevanju nacionalne zakonodaje in tudi davčnim zavezancem pri oblikovanju promocijskih oblik.

Glede na podano definicijo pojma vzorec s strani sodišča in določene diskrecijske pravice, ki jo daje na voljo državam članicam, da v nacionalni zakonodaji opredelijo svojo definicijo majhne vrednosti darila, je smiselno preveriti, ali je slovenski zakon o DDV skladen z osnovnim namenom določbe Šeste direktive ter razlago sodišča. Kot je pojasnjeno v predhodnem poglavju 3.2.1, ZDDV-1, poslovne vzorce in darila manjših vrednosti opredeljuje v 7. členu. Glede na podano določbo ZDDV-1 je mogoče zaključiti, da je slovenska določba skladna s ciljem in namenom drugega stavka 5(6) člena Šeste direktive, ravno tako pa slovenski zakonodajalec ni prekoračil meje podeljene diskrecijske pravice, ko je vrednost manjših daril opredelil v višini 20 EUR. In sicer ta vrednost predstavlja vrednost posameznega darila, in ne morebiti vrednosti danih daril v določenem obdobju, kot eno izmed možnosti interpretacije določbe, ki jo je ponudilo sodišče v zgoraj omenjeni sodbi.

4.2 Odobreni popust pri prodaji vavčerjev

Primer odobrenega popusta za vavčerje je Sodišče Evropskih skupnosti proučevalo v dveh sodnih zadevah, ki sta predstavljeni v nadaljevanju.

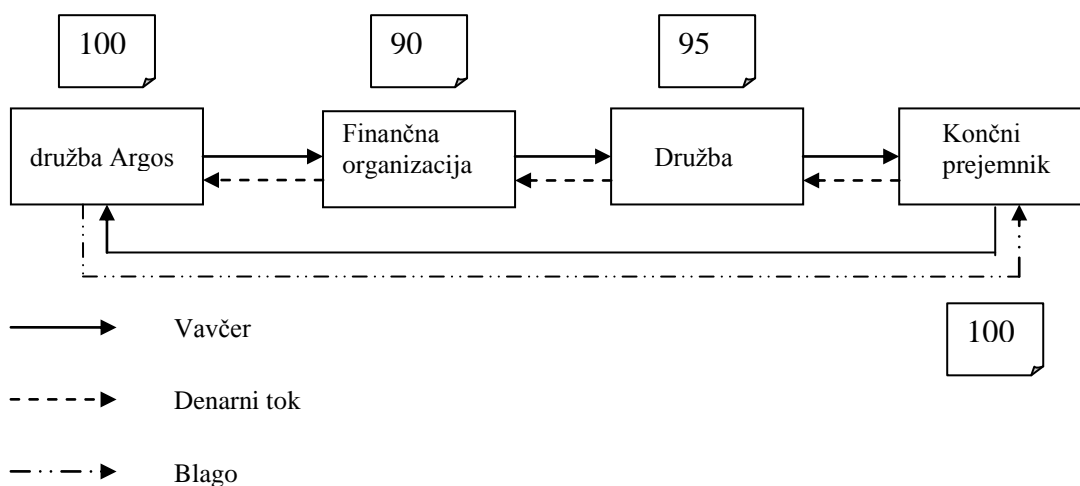
4.2.1 Primer družbe Argos Distributors Ltd.

Ozadje primera. V sodbi se je Sodišče Evropskih skupnosti ukvarjalo (sodba Sodišča Evropskih skupnosti, C-288/94) s primerom trgovske družbe Argos Distributors Ltd. (v nadaljevanju družba Argos), ki je svoje blago objavljala v prodajnem katalogu ter ga prodajala v svojih prodajnih salonih razporejenih po celotnem Združenem Kraljestvu. Blago je bilo mogoče plačati z vavčerji, ki jih je izdala družba Argos ter prodajala v okviru svoje prodajne akcije. Natisnjeni vavčerji so imeli različne nominalne vrednosti. Glede na definirano možnost uporabe so se lahko uporabili kot celotno ali delno plačilo pri nakupu blaga. Pri tem vavčerjev ni bilo mogoče unovčiti za denar, prav tako pa trgovec ni vrnil razlike v denarju v primeru, da je vrednost vavčerja preseгла vrednost nakupa.

Vavčerji so se prodajali po njihovi nominalni vrednosti ali pa je družba Argos vavčerje prodajala s popustom, in sicer za določeno vrednost vavčerjev. Družba pa je za preseženo določeno letno vrednost nakupa nudila tudi naknaden popust. Višina popusta je bila odvisna

od vrednosti nakupa. Vavčerje so pretežno kupovale družbe, ki so jih razdeljevale med svoje zaposlene in predstavnike kot način nagrajevanja ter med družbe iz finančnega sektorja, ki so jih prodajale javnosti po vrednosti enaki ali nižji od njihove nominalne vrednosti. Tako končni prejemnik vavčerja ni nujno vedel, kdo ter po kakšni ceni je originalno kupil vavčer od družbe Argos. S tako vpeljanim sistemom je družba Argos privabila imetnike vavčerjev, da so obiskali njene prodajne salone, kar je pripomoglo k porastu prihodkov iz prodaje ter izboljšalo njen denarni tok. Slika 1 prikazuje vpeljano shemo s strani družbe Argos.

Slika 1: Prikaz prodaje vavčerjev



Glavno vprašanje v obravnavi je bilo, ali je plačilo v delu, za katerega se vavčer uporabi in ki predstavlja tudi osnovo za obračun DDV, znesek natisnjen na vavčerju (nominalna vrednost), ali znesek, ki ga je družba Argos dejansko prejela, ko je vavčer prodala (torej nominalna vrednost znižana za vse odobrene popuste pri prodaji vavčerja).

Mnenje Sodišča Evropskih skupnosti. Sodišče je zavzelo stališče, da je vavčer po svoji naravi le navaden dokument, ki dokazuje obveznost družbe Argos, da vavčer sprejme namesto denarja za njegovo nominalno vrednost. Dejanski denarni ekvivalent, ki ga vavčer predstavlja, je znesek, natisnjen na vavčerju, zmanjšan za odobren popust pri prodaji.

Sodišče poudarja, da davčno osnovo pri prodaji vavčerja predstavlja vse, kar predstavlja plačilo, ki ga je družba Argos prejela od kupca vavčerja. Dejstvo, da končni prejemnik ni nujno seznanjen, kolikšno plačilo je bilo izvršeno ob nakupu vavčerja, ni pomembno. Ravno nasprotno, pomemben je le znesek, ki ga je družba Argos dejansko prejela ob prodaji vavčerja. Družba Argos ob posamezni transakciji sicer ni imela na razpolago podatka kolikšen znesek je bil plačan ob nakupu vavčerja, vendar bi družba ta podatek lahko pridobila, saj je vsak vavčer vseboval serijsko številko, na podlagi katere bi bilo mogoče ugotoviti višino plačila za posamezen vavčer.

Ker ob prodaji vavčerja ni mogoče določiti, katero blago se bo zamenjalo za vavčer, tako tudi ni mogoče opredeliti stopnje DDV. V tem primeru je vavčer treba obravnavati kot način plačila, pri katerem obveznost obračuna nastane, ko se vavčer zamenja za blago ali storitev.

V skladu z izrekom sodbe se mora 11(A)(1)(a) člen Šeste direktive³⁰ interpretirati v smislu, da kadar dobavitelj proda vavčer s popustom in ga obljubi naknadno zamenjati v višini njegove nominalne vrednosti za blago, ki ga bo kupil končni prejemnik vavčerja (ki ni prvi kupec vavčerja in zato običajno tudi ne ve kakšna je bila njegova dejanska prodajna vrednost), je plačilo, ki ga predstavlja vavčer, znesek, ki ga prodajalec dejansko prejme ob njegovi prodaji.

Sodišče je tako zaključilo, da če družba proda vavčer po nižji ceni od njegove nominalne vrednosti, z obljubo, da bo predložen vavčer sprejela kot plačilo za blago ali storitev ter upoštevala njegovo nominalno vrednost, davčno osnovo predstavlja znesek oziroma plačilo dejansko prejeta ob prodaji vavčerja, to je nominalna vrednost, znižana za morebiten odobren popust pri nakupu vavčerja.

Z uveljavitvijo podane interpretacije v primeru družbe Argos se je Sodišče Evropskih skupnosti ukvarjalo v primeru družbe Marks & Spencer (v nadaljevanju družba M&S), ki jo predstavljam v nadaljevanju.

4.2.2 Primer družbe Marks & Spencer Plc.

Ozadje primera. Družba Marks & Spencer Plc. (v nadaljevanju družba M&S) je trgovska družba, ustanovljena v Združenem Kraljestvu, specializirana za prodajo prehrabnih izdelkov ter oblačil (sodba Sodišča Evropskih skupnosti, C-62/00). Družba M&S je svojim kupcem prodajala vavčerje, katerih prodajna cena je bila nižja od njihove nominalne vrednosti. Vavčerji so bili nato prodani ali dani tretjim osebam, ki so jih lahko unovčili pri družbi M&S ter v zameno prejeli izbrano blago v nominalni vrednosti vavčerja. Že v letu 1990 se je družba obrnila na davčno upravo Združenega Kraljestva z vprašanjem, ali davčno osnovo za obračun DDV predstavlja dejansko prejeta plačila za vavčer in ne nominalna vrednost vavčerja, vendar je prejela negativen odgovor. Podani odgovor davčnega organa Združenega Kraljestva rezultira iz tega, da država članica v omenjenem obdobju ni imela usklajenih določb³¹ DDV zakona z določbami Šeste direktive, ki določajo višino davčne osnove. Po prejetem odgovoru je družba nadaljevala z obračunavanjem DDV od nominalne vrednosti vavčerja vse do objave sodbe v primeru družbe Argos (sodba Sodišča Evropskih skupnosti, C-288/94) v letu 1996. Po objavi sodbe je družba M&S naslovila zahtevek za povračilo preveč obračunanega DDV na osnovi nominalne vrednosti prodanih vavčerjev. To

³⁰ Omenjeni člen opredeljuje davčno osnovo: »pri dobavah blaga in storitev, razen tistih iz (b), (c) in (d) tega odstavka je vse, kar predstavlja plačilo, ki ga je prejel ali ga bo prejel dobavitelj ali izvajalec od kupca, naročnika ali tretje osebe za te dobave, vključno s subvencijami, ki so neposredno povezane s ceno takšnih dobav.«

³¹ Neusklajenost zakonodaje je trajala vse do leta 1992, v katerem je Združeno Kraljestvo s spremembo DDV zakonodaje pravilno implementiralo 11(A)(1) člen Šeste direktive, ki opredeljuje davčno osnovo.

je znesek obračunanega DDV na razliko med nominalno vrednostjo vavčerja ter dejansko prejetim zneskom ob nakupu vavčerja. V istem letu pa je parlament Združenega Kraljestva z namenom zmanjšanja tveganja povečanih zahtevkov sprejel spremembo zakona, ki je zmanjšal časovni rok (zastaralni rok) s šestih na tri leta za vračilo preveč oziroma napačno odmerjenega DDV. Sprejeta sprememba zakonodaje je posledično vplivala tudi na višino povrnjenih zahtevkov DDV-ja družbi M&S, zato je bilo na Sodišče Evropskih skupnosti naslovljeno vprašanje, ali je v okoliščinah, ko je država članica nepravilno implementirala določbe Šeste direktive v svojo nacionalno zakonodajo, pravilno uveljaviti zakonodajo, ki z retroaktivnim učinkom odpravlja pravico povračila nepravilno obračunanega DDV po več kot treh letih od vložitve zahtevka.

Mnenje Sodišča Evropskih skupnosti. V svoji interpretaciji določb Šeste direktive je sodišče poudarilo, da morajo države članice zavezancem povrniti neupravičeno pobran davek. Pri tem lahko države članice opredelijo določen rok, v katerem bodo povrnile neupravičeno pobran davek, vendar mora biti ta rok opredeljen vnaprej. Retroaktivna uveljavitev roka, ki onemogoča posameznikom možnost uveljavljanja pravice povračila DDV (v povezavi z izdano sodbo Sodišča Evropskih skupnosti), ki so jo uživali pred uveljavitvijo roka, je v nasprotju s temelji Šeste direktive ter v nasprotju z načelom učinkovitosti, ki ravno tako tvori del pravnega reda Skupnosti. Sodišče je odločilo, da je nacionalna zakonodaja, ki retroaktivno omejuje obdobje, za katerega se lahko vložijo zahtevki za povračilo nepravilno obračunanega DDV, v neskladju z načelom učinkovitosti ter varovanjem pravno upravičenega pričakovanja skupnostnega prava.

4.3 Brezplačni kuponi za popust

Ozadje primera. V sodbi se je Sodišče Evropskih skupnosti (zadeva C-126/88) ukvarjalo s primerom družbe Boots Company Plc. (v nadaljevanju družba Boots). Družba Boots je znotraj mreže svojih trgovin izvajala promocijske akcije, tako da je na embalažo določenega blaga ali letakih natisnila kupone. Kuponi (ki so bili dani brezplačno), so kupcem tega blaga prinašali pravico do nakupa enakega ali drugega blaga s popustom v znesku, kot je bil naveden na kuponu. Stroške promocije oziroma popust odobren s kuponom je bodisi v celoti bodisi delno, skupaj z dobaviteljem krila družba Boots. Spor je nastopil, ker družba Boots v davčno osnovo ni vključila, poleg prejetih zneskov od kupcev oziroma zneskov prejetih od dobaviteljev, tudi nominalne zneske kuponov, torej razliko v vrednosti kupona, ki jo je (v nekaterih primerih) krila sama družba Boots.

V obravnavanem primeru je torej družba Boots svojim kupcem omogočila nakup blaga z odobrenim popustom navedenim na kuponu. Pri tem je od kupca prejela delno plačilo ter kupon. Čeprav je na kuponu bila vrednost označena v nominalni vrednosti, ga kupec ni dobil proti plačilu, saj kupon predstavlja zgolj pravico (obljubo) do popusta pri naslednjem nakupu. Vrednost kupona je krila ali družba Boots v celoti, dobavitelj v celoti ali družba Boots ter

dobavitelj vsak delno. Samo v primeru, ko je vrednost kupona v celoti krije dobavitelj, je bila davčna osnova z vključenim DDV enaka maloprodajni ceni blaga. V ostalih primerih pa je bil znesek znižan za tisti del, ki je šel v breme družbe Boots.

Mnenje Sodišča Evropskih skupnosti. Kuponi z ekonomskega vidika predstavljajo za družbo Boots strošek, ki je bil povzročen z namenom pospeševanja prodaje ozirom povečanja prihodkov od prodaje. Za družbo Boots predstavlja kupon denarno vrednost le v delu, ki ga krije dobavitelj blaga. Za družbo Boots kupon predstavlja zgolj obveznost odobriti popust prinositelju kupona, katerega glavni namen je pridobivanje kupcev.

Kot pojasnjuje sodišče, pojem »popusti in rabati odobreni kupcu in obračunani v trenutku nakupa« (ki se ne vključujejo v davčno osnovo), opredeljen v okviru določbe 11(A)(3)(b) člena Šeste direktive, vključuje tudi znižanje cene na podlagi kupona (pridobljenega s predhodnim nakupom), ki ga trgovec sprejme od kupca in predstavlja razliko med običajno maloprodajno ceno blaga in vsoto dejansko prejetega denarja, ki jo prejme trgovec za to prodano blago.

V omenjenem primeru gre za relativno enostavno transakcijo, kjer je bilo razjasnjeno, kolikšna je davčna osnova, kadar je plačilo v določenem delu izvršeno s predloženim kuponom. Razmerja med udeleženi strankami so neposredna, kar pripomore k preglednosti celotne transakcije.

Z vidika določitve obdavčljivega dogodka ter nastanka obveznosti obračuna DDV je pomembno, kdaj dobavitelj, ki v akciji sodeluje, trgovcu financira oziroma povrne del popusta odobrenega s kuponom.

Če je to po prodaji blaga, potem se davčna obveznost v trenutku prodaje blaga določa glede na prejeta plačila od kupca. Kasneje pa se davčna osnova ustrezno poveča glede na prejeta plačila (povračila) dobavitelja. V primeru, da dobavitelj krije celoten znesek popusta in je že vnaprej določeno, na katero blago se bo popust nanašal ter hkrati s tem njegova stopnja za DDV, se šteje, da je trgovec prejel predplačilo. Slednje vodi v obračun DDV na podlagi prejetega predplačila.

4.4 Popusti odobreni s strani proizvajalca

Primer odobrenega popusta proizvajalca blaga je Sodišče Evropskih skupnosti proučevalo v dveh sodnih zadevah, ki sta predstavljeni v nadaljevanju.

4.4.1 Primer družbe Elida Gibbs Ltd.

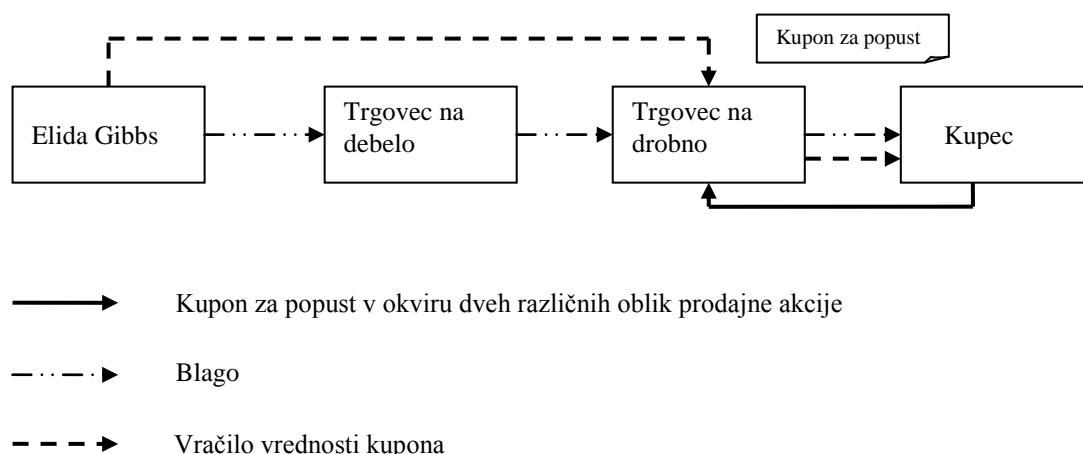
Ozadje primera. Družba Elida Gibbs Ltd. (v nadaljevanju družba Elida Gibbs), proizvajalka toaletnih potrebščin, je svoje proizvode prodajala v večjem delu trgovcem na drobno ter v preostalem obsegu trgovcem na debelo (sodba Sodišča Evropskih skupnosti, C-317/94).

Promocijo svojih proizvodov je izvajala na dva načina, in sicer s **kuponi za popust** (angl. *money off coupon*) ter **kuponi, ki so omogočali povračilo dela kupnine** (angl. *cash-back coupon*). Kuponi so vsebovali naslednje podatke: denarno vrednost, vrsto blaga za katero se kupon lahko uporabi, navodilo kupcem, da se kupon lahko uporabi kot delno plačilo in navodilo trgovcem, kako v določenem času družbi Elida Gibbs vrniti kupone v unovčenje. Kuponi za popust so bili uporabljeni v dveh shemah, v prvi (angl. *basic scheme*) je kupone javnosti distribuirala kar družba sama, v drugi (angl. *retailer-specific scheme*), pa je bila akcija izpeljana preko trgovcev. V okviru prodajne akcije je družba Elida Gibbs s trgovcem sklenila pogodbo za organizacijo promocijske akcije za promocijo posameznega proizvoda ali celotne linije proizvodov za določeno obdobje.

Družba Elida Gibbs je za proizvode trgovcem zaračunavala ceno, na katero načrtovana promocijska shema ni vplivala, saj v trenutku prodaja blaga trgovcem še ni bilo znano, ali bo določen proizvod prodan v okviru promocije ali ne. Ravno tako so trgovci na debelo trgovcem na drobno prodajali blago po običajnih cenah.

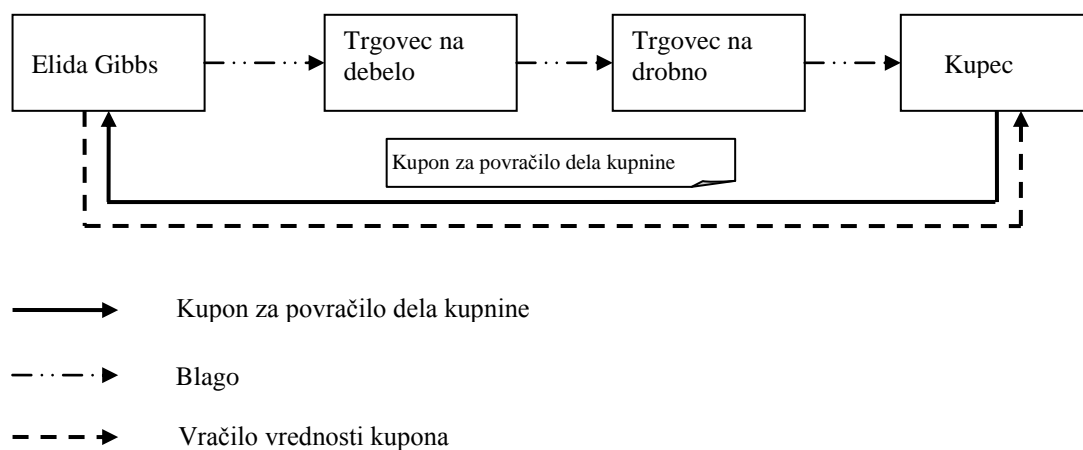
V okviru sheme s kuponi za popust, je v prvi obliki (angl. *basic scheme*) kupec vavčer predložil trgovcu, ki pa ga ni bil dolžan sprejeti. V kolikor ga je sprejel, je ob prodaji blaga prejel vrednost v višini prodajne cene, znižane za vrednost kupona. Trgovec je nato zahtevek za vračilo vrednosti v višini kupona naslovil neposredno na družbo. Do povračila je bil upravičen, če je bilo zadevno blago kupljeno pri trgovcu na debelo ali družbi Elida Gibbs in če je bilo kupljeno pred ali med organizirano prodajno akcijo posameznega proizvoda. V drugi obliki (angl. *retailer-specific scheme*) je kupec pri nakupu blaga predložil kupon s popustom, ki ga je bil trgovec na podlagi pogodbe z družbo Elida Gibbs dolžan sprejeti. S tem se je plačilo kupca znižalo za vrednost, ki je bila natisnjena na kuponu. V tem primeru je družba Elida Gibbs morala povrniti vrednot nakupa, ne glede na to ali je bilo zadevno blago prodano trgovcu pred časom ali v času trajanja prodajne akcije. Slika 2 prikazuje prvi uporabljen način promocije s kuponi za popust.

Slika 2: Prikaz uveljavljanja kuponov za popust



Slika 3 spodaj prikazuje drugi način promocije, to je s kuponi, ki so omogočali povračilo dela kupnine. V okviru te sheme so bili kuponi natisnjeni na embalaži proizvoda družbe Elida Gibbs. Kupec, ki je tak proizvod kupil, je kupon poslal družbi Elida Gibbs ali njenim zastopnikom in tako prejel povrnjen del plačane kupnine trgovcu za kupljeno blago.

Slika 3: Prikaz uveljavljanja kuponov za povračilo dela kupnine



V zvezi v obema vrstama kuponov v oblikovani prodajni shemi se je pojavilo vprašanje višine davčne osnove pri družbi Elida Gibbs. Namreč, ali je to vrednost v višini cene, ki je bila zaračunana trgovcem na debelo, ki so blago neposredno kupovali od družbe Elida Gibbs, ali pa se ta vrednost lahko zniža (naknadno) za vrednost kupona, ki se v primeru kuponov za popust povrne trgovcu na drobno oziroma v primeru kuponov za vračilo dela vrednosti kupnine neposredno končnemu kupcu.

Mnenje Sodišča Evropskih skupnosti. Proizvajalec, ki je na podlagi vpeljane promocijske sheme vrnil trgovcu na drobno del kupnine za znesek prejetega kupona s popustom, oziroma del vrednosti blaga na podlagi prejetega kupona za povračilo dela kupnine od končnega kupca, prejme na koncu transakcije vrednost, ki ustreza ceni blaga plačani s strani trgovcev, znižani za vrednost kupona.

Sodišče je v svoji sodbi poudarilo, da je na podlagi temeljnih načel delovanja sistema DDV, potrebno davčno osnovo proizvajalca znižati za zneske, ki jih je le ta povrnil trgovcem oziroma končnemu kupcu. V primeru, da gre za neposredno razmerje med proizvajalcem in kupcem, je transakcija preprostejša, kot če so v transakcijo vključeni še trgovci. Ne glede na to, da med končnim kupcem in proizvajalcem ne obstaja neposredna povezava, pa je treba za zagotavljanje nevtralnosti sistema DDV davčno osnovo naknadno popraviti, saj bi v nasprotnem primeru davčna uprava prejela znesek DDV obračunanega od višjega zneska kot od zneska dejansko plačanega s strani kupca. Slednje gre vse na račun proizvajalca. Na ta način delovanje sistema DDV ni moteno, saj vmesni popravki davčne osnove transakcij, ki sledijo, niso potrebni. Nevtralnost sistema DDV se, v primeru ostalih udeleženih subjektov, zagotavlja skozi sistem odbitka DDV.

Torej ni zahteve, da vstopni DDV od nabave blaga popravi trgovec na drobno ali drugi subjekti v transakciji. S tem zaračunani DDV pri proizvajalcu (družbi Elida Gibbs) in odbitek vstopnega DDV pri njegovem neposrednem kupcu v transakciji sicer nista enaka, vendar po mnenju sodišča to ne izkrivlja delovanje sistema DDV. Retroaktivni popravki davčne osnove pri vseh subjektih v verigi bi namreč ovirali funkcioniranje mehanizma DDV in nenazadnje povzročili nedelovanje sistema, saj bi od vsakega subjekta v transakciji zahtevalo, da popravi ceno in posledično prilagodi znesek DDV, vse to s popravki izdanih računov.

V sklepu je sodišče poudarilo, da je osnovno načelo sistema DDV obdavčitev končne porabe. Zato znesek za obračun DDV ne sme presegati zneska dejanskega plačila kupca, ki nenazadnje predstavlja osnovo za izračun njegove DDV obveznosti. Člena 11(A)(1)(a) in 11(C)(1) Šeste direktive se morata zato interpretirati v smislu, da je davčna osnova enaka znesku prodajne cene blaga zaračunane s strani proizvajalca, znižane za nominalno vrednost kupona, ki se povrne. In to velja ne glede na to, da je prvotna prodaja opravljena trgovcu na debelo in ne neposredno trgovcu na drobno.

Primer družbe Elida Gibbs je stopnjevana obsega transakcije, kot je bila predstavljena v primeru družbe Boots, s tem da so med proizvajalca, ki vrednost kupona krije, in trgovca, kjer se kupon lahko izkoristi, vključeni tudi drugi subjekti. Slednje, kot že omenjeno, povzroči, da obračunani znesek DDV-ja proizvajalca po popravku davčne osnove in vstopni DDV naslednjega subjekta v transakciji nista enaka.

4.4.2 Sodni primer proti državi članici Nemčiji

Ozadje primera. Vsebinsko nadaljevanje primera družbe Elida Gibbs je primer sodbe Komisije Evropskih skupnosti proti državi članici Nemčiji (sodba Sodišča Evropskih skupnosti, C-427/98). Sodišče namreč v omenjeni sodbi obravnava primer popravka vrednosti davčne osnove v primeru unovčenja kupona, ki omogoča delno povračilo vrednosti kupljenega blaga v transakciji, ki poleg proizvajalca ter kupca, vključuje tudi več zaporednih dobav med trgovci. Država članica Nemčija namreč v svoji nacionalni DDV zakonodaji ni omogočila vzpostavitve sistema, ki bi v obravnavanem primeru dopuščal naknaden popravek davčne osnove.

V skladu s takrat veljavnim nemškim DDV zakonom je bila osnova za obračun DDV določena kot celotno plačilo prejeto za namene opravljene dobave, sestavljeno iz celotnega plačila kupca za prejeto dobavo, vključno z zneski, ki jih dobavitelj prejme od tretje osebe, ki ni prejemnik dobave.

Nemčija je v svoji zakonodaji imela naslednjo določbo: kadar se osnova za obračun DDV spremeni, mora dobavitelj temu ustrezno popraviti obračunani DDV, prejemnik dobave pa odbitek DDV. Pravica do popravka vstopnega DDV pa se davčnemu zavezancu ne prizna, če mu del plačila, zaradi katerega se zniža davčna osnova, povrne tretja oseba, DDV od tega zneska pa je davčni zavezance že plačal državi.

Nemški davčni organ je v postopku pred Sodiščem Evropske skupnosti oporekal njegovi odločitvi oziroma interpretaciji v zadevi družbe Elida Gibbs. Med glavnimi razlogi je navajal, da mora biti za uveljavljanje pravice do popravka vstopnega DDV sprememba davčne osnove v sorazmerju z neposrednim naslednikom v prodajni verigi. Iz podanih argumentov torej sledi, da se lahko uporabi le na primer, če proizvajalec zniža prodajno ceno blaga trgovcu, ki nabavi blago neposredno od njega in predloži vavčerje, s katerimi uveljavlja popust. Če torej popust daje proizvajalec, vendar ne v dobro neposrednega prejemnika njegove dobave temveč v dobro kupca, med njima pa je eden ali več subjektov, to je trgovcev, potem proizvajalcu ni dovoljeno naknadno popraviti, znižati davčne osnove.

Mnenje Sodišča Evropskih skupnosti. Sodišče je v svoji interpretaciji omenjeno argumente ovrglo, saj je po mnenju sodišča temeljno načelo nevtralnosti izpolnjeno, glede na to, da je zagotovljeno, da vsak člen v verigi plača ravno razliko med njemu zaračunanim ter plačanim DDV. Temu v prid je sodišče pritrdilo, da popravek davčne osnove proizvajalca ne more biti odvisen od tega, da se popravljajo davčne osnove vseh nadaljnjih davčnih zavezancev v verigi, ki jih naknadno znižanje cene nikakor ne zadeva. Zato je država članica s tem, ko v svoji zakonodaji ni omogočila vzvodov za naknaden popravek davčne osnove v primeru prejema kuponov, ki omogočajo povračilo dela vrednosti blaga, kršila načela Šeste direktive.

4.5 Blago dobavljeno po nižji ceni od prodajne

Ozadje primera. Sodišče Evropskih skupnosti (sodba Sodišča Evropskih skupnosti, C-230/87) se je ukvarjalo s primerom družbe Naturally Yours Cosmetics Ltd. (v nadaljevanju družba NYC) in sicer v shemi, ki je vključevala dobavljeno blago po nižji ceni od prodajne, v zameno za opravljeno storitev. NYC je bila družba ustanovljena v Združenem Kraljestvu, ki je kot veletrgovec kozmetičnih izdelkov le-te prodajala trgovcem na drobno tako imenovanim lepotnim svetovalcem. Lepotni svetovalci so bili zadolženi za organizacijo predstavitev izdelkov družbe NYC, ki so jih na svojih domovih organizirali prijatelji in znanci. Lepotni svetovalci so proizvode lahko kupovali po veleprodajni ceni, medtem ko so jih kupcem prodajali po maloprodajnih cenah. Razlika v ceni je predstavljala zaslužek lepotnih svetovalcev. Lepotni svetovalci so prijateljem na domovih, kjer so organizirali zabavo, podarili izdelek, lonček kreme. Slednjega so lepotni svetovalci lahko kupili po bistveno nižji ceni³². Na sodišče je bi naslovljeno vprašanje po opredelitvi davčne osnove, ali obstaja neposredna povezava med dobavo blaga za nižje plačilo in opravljeno storitvijo organizacije predstavitve ter ali se storitev obravnava kot del plačila za dobavo blaga in kako se določi njena vrednost.

Mnenje Sodišča Evropskih skupnosti. Sodišče je poudarilo, da osnovo za obdavčitev (v skladu z 11(A)(1) členom Šeste direktive) predstavlja vse, kar predstavlja plačilo za opravljeno dobavo, prejetjo s strani kupca ali tretje osebe. Osnova za obdavčitev storitve je torej vse, kar predstavlja plačilo za opravljeno storitev. Zato mora nedvomno obstajati neposredna povezava med opravljeno storitvijo ter prejetim plačilom. To temeljno izhodišče je sodišče vzelo v obzir, ko je proučevalo, ali obstaja neposredna povezava med izdelki dobavljenimi za nižjo ceno ter vrednostjo storitve, ki jo je moral opraviti lepotni svetovalca.

Celotni prodajni sistem družbe NYC je temeljil na tem, da so lepotni svetovalci organizirali predstavitve proizvodov. S tem namenom sta se družba NYC in lepotni svetovalca tudi dogovorila za nižje plačilo za lonček kreme, ki je bil namenjen organizatorju predstavitve, na kateri se prodajajo izdelki družbe NYC. V primeru, da lepotni svetovalca ni uspel organizirati predstavitve, je moral vrniti kremo ali pa doplačati razliko do veleprodajne cene. Na podlagi tega je sodišče pojasnilo, da obstaja neposredna povezava (ki naj jo dokončno potrdi nacionalno sodišče) med dobavo kreme po nižji ceni ter opravljeno storitvijo lepotnega svetovalca.

V nadaljevanju se je zato sodišče še dotaknilo odprtega vprašanja ali opravljena storitev predstavlja del plačila za dobavljeno kremo, kljub temu, da ta storitev ne predstavlja denarnega plačila. Pri tem je izpostavilo dva pogoja, da se vrednost storitve lahko izrazi v denarni vrednosti, pri čemer ocena le te lahko temelji na subjektivnih kriterijih, to je dejanska prejeta vrednost, in ne nujno na objektivnih kriterijih.

³² Lonček kreme, ki ga je podaril, je lepotni svetovalca družbe NYC kupil po ceni 1,50 GBP, namesto običajne veleprodajne cene 10,14 GBP.

V konkretnem primeru sta se obe stranki dogovorili za znižanje veleprodajne cene v zameno za opravljeno storitev s strani lepotnega svetovalca, ki je med drugim vsebovala organizacijo predstavitve izdelkov v prostorih prijateljev oziroma znancev, ki jim je bil podarjen lonček kreme. Znotraj teh predpostavk je lahko določiti denarno vrednost opravljene storitve. To vrednost predstavlja razlika med dejansko plačano ceno za lonček kreme ter običajno veleprodajno ceno tega izdelka.

Iz predstavljene sodbe lahko povzamem, da davčno osnovo pri dobavi blaga ne predstavlja le denarno nadomestilo, pač pa je treba v obravnavo vzeti tudi vrednost storitve, ki je opravljena v okviru dogovora ob dobavi blaga. Seveda ob pogoju, da obstaja (in je dokazljiva) neposredna povezava med blagom in storitvijo. Tako davčno osnovo tvorita prejeto denarno nadomestilo ter vrednost v zameno opravljene storitve. Same vrednosti storitve pri tem ni težko določiti, saj jo predstavlja razlika v med dogovorjeno nižjo ceno ter običajno veleprodajno ceno.

4.6 Izročanje nagrad v naravi

Ozadje primera. Sodišče se je v omenjeni sodbi ukvarjalo s primerom družbe Bertelsmann AG (sodba Sodišča Evropskih skupnosti, C-380/99). Družba Bertelsmann je obvladujoča družba skupine družb, ki so se ukvarjale s prodajo knjig in nudenja članstva v klubih ljubiteljev glasbenih plošč. Med leti 1985 ter 1990 so družbe v skupini podarjale nagrado v naravi, in sicer knjige, plošče in kolesa, obstoječim članom kluba v zameno za vsakega na novo pridobljenega člana.

Družbe v skupini so proizvode za nagrado nabavljale pri zunanjih dobaviteljih (nepovezane osebe) in tudi nosile stroške proizvodov in dostave obstoječim članom – prejemnikom nagrade. Zato se je postavilo vprašanje, kaj predstavlja davčno osnovo od nagrad, ki so dane obstoječim članom – prejemnikom nagrade v zameno za rekrutiranje novih članov. Ali davčno osnovo predstavlja samo nabavna cena proizvoda ali pa je v davčno osnovo potrebno vključiti tudi stroške dostave samega proizvoda – nagrade.

Mnenje Sodišča Evropskih skupnosti. V konkretnem primeru je bila dobava blaga, to je nagrade, opravljena kot plačilo za opravljeno storitev, to je pridobitev novega člana. Iz tega sledi, da obstaja direktna povezava med dobavo blaga in opravljenimi storitvami, zato je treba dobavo blaga in opravljene storitve obravnavati kot enotno dobavo, pri čemer predstavlja nagrada osnovno dobavo, transportne storitve pa podporno storitev, katere namen je le boljše uživanje osnovne dobave. Ravno tako je obe moč izraziti v denarju in tudi določiti vrednost obeh transakcij.

Pri določitvi davčne osnove je zato treba vzeti v zakup subjektivne elemente, saj davčno osnovo predstavlja vse, kar predstavlja plačilo, in ne le objektivnih elementov. Subjektivno

vrednost predstavlja vrednost, ki jo prejemnik storitev pripisuje storitvam, za katere pričakuje, da jih bo prejel v zameno za dobavljeno blago. Zato davčna osnova danih nagrad v naravi za predstavljenega novega člana vključuje poleg nabavne cene proizvoda – nagrade tudi strošek dostave le-tega upravičencu.

4.7 Promocijska shema pridobivanja novih članov

Ozadje primera. Družba Empire Stores Ltd. je delovala na kataloškem načinu prodaje, saj je svoje glavne produkte ponujala preko prodajnega kataloga (sodba Sodišča Evropskih skupnosti, C-33/93). Za pridobivanje novih članov se je družba posluževala dveh različnih načinov. Prvi način je omogočal novim potencialnim članom, da so ob prijavi svojega članstva v klub ter nakupu izdelka iz kataloga izbrali darilo iz pred sestavljenega seznama izdelkov. Drugi način pa je spodbujal obstoječe člane, da pridobijo novega člana. S tem, ko se je na novo pridobljeni član včlanil v klub ter opravil svoj prvi nakup, si je obstoječi član, ki je posredoval pri novačenju, lahko izbral darilo s seznama.

Pri obeh shemah je bil prejem darila pogojen z interno bonitetno oceno novega člana s strani družbe Empire Stores ter nakupom izdelka iz rednega kataloga. Darila so bili proizvodi manjše vrednosti, pri čemer vsi niso bili na voljo med izdelki ponujenimi v rednem katalogu.

Spor v konkretnem primeru je nastal v povezavi z opredelitvijo davčne osnove, zato je bila na Sodišče Evropskih skupnosti naslovljena prošnja po interpretaciji, ali dajanje daril predstavlja dobavo blaga opravljeno za plačilo ter natančnejšo opredelitev vsebine davčne osnove. Natančneje, ali davčno osnovo predstavlja nabavna cena daril ali prodajna cena daril, to je vrednost, po kateri bi družba prodajala darila, če bi bila tudi uvrščeno v njeno redno kataloško ponudbo.

Mnenje Sodišča Evropskih skupnosti. Sodišče je v svoji interpretaciji poudarilo, da pri dobavah blaga in storitev davčno osnovo (v skladu z 11(A)(1)(a) členom Šeste direktive) predstavlja vse, kar predstavlja plačilo, ki ga je oziroma ga bo prejel dobavitelj od svojega kupca. Plačilo za dobavo blaga lahko predstavljajo tudi storitve, če obstaja neposredna povezava med dobavo blaga in opravljenimi storitvami in če je vrednost teh storitev mogoče izraziti v denarju.

V omenjenem primeru družbe Empire Stores je dobava darila opravljena v zameno za predstavitev novega člana in ne v zameno za nakup izdelkov iz kataloga tega člana. Slednje potrjuje dejstvo, da darilo ni bilo dobavljeno ob vsakokratnem kataloškem nakupu novega člana temveč le enkratno ob predstavitvi novega člana. Tako lahko sklepamo, da obstaja neposredna povezava med dobavo darila ter predstavitvijo novega člana. S tem lahko tudi storitev predstavitve novega člana denarno ovrednotimo, saj je ta opravljena v zameno za dobavljeno darilo. Pri tem se moramo za opredelitev davčne osnove nasloniti na subjektivne kriterije, kar pomeni, da davčno osnovo predstavlja vrednost darila, to je cena, ki jo je plačala

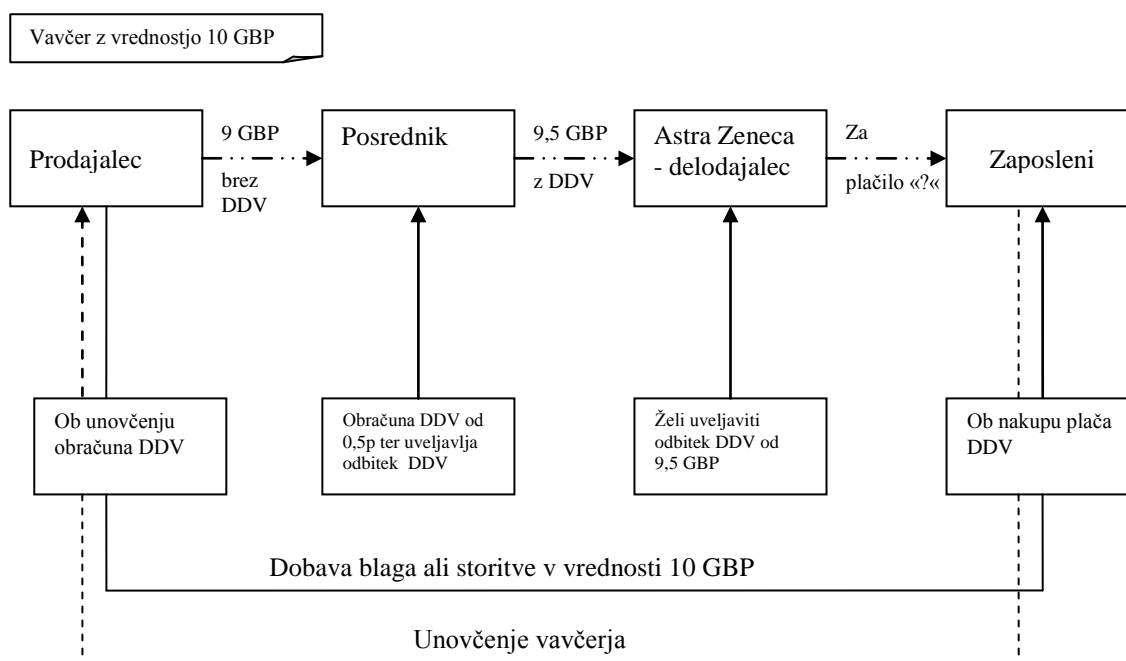
družba za nakup tega darila in ki ga je družba pripravljena dati v zameno za predstavitev novega člana.

V zaključku je sodišče tako poudarilo, da davčno osnovo v primeru dobave darila osebi v zameno za predstavitev novega člana oziroma potencialnemu novemu članu, ki izpolni prijavnico, predstavlja cena, ki jo je družba plačala ob nakupu darila.

4.8 Podaritev vavčerja zaposlenemu

Ozadje primera. Farmaceutvska družba Astra Zeneca UK Ltd. (v nadaljevanju družba Astra Zeneca) nudi svojim zaposlenim sistem fiksne letnega plačila imenovanega sklad ugodnosti, ki je sestavljen iz zneska v denarju in določenih ugodnosti, ki jih zaposleni lahko izberejo vnaprej (sodba Sodišča Evropskih skupnosti v zadevi C-40/09). Pri tem se za izbrano dodatno ugodnost vrednost denarnega sklada zniža za določen znesek. Poleg tega zaposleni prejmejo tudi vavčerje, ki jih lahko uveljavljajo v nekaterih trgovinah. Vavčerji imajo nominalno vrednost 10 GBP, vendar se zanje iz sklada zaposlenih odtegne manj (med 9,25 GBP in 9,55 GBP). Mnenje družbe je bilo, da ji ni treba obračunati izstopnega DDV od vrednosti vavčerjev, ki jih je izročila svojim zaposlenim in da ni upravičena do odbitka DDV, ki ga je plačala kot vstopni DDV pri nakupu teh vavčerjev. Vendar pa je v nadaljevanju trdila, da bi morala biti upravičena do odbitka DDV in tudi naknadno zahtevala njegovo povračilo. Vračilo DDV-ja je bilo družbi zavrnjeno z razlogom, da vavčerjev ni uporabila za namene svojih obdavčljivih transakcij, kot drugo pa se je od družbe zahtevalo, da od vrednosti danih vavčerjev zaposlenim obračuna DDV, ob predpostavki, da je družba vavčerje svojim zaposlenim zagotovila za plačilo. Kot razlog za takšno argumentacijo so navedli, da vavčerji niso dani brezplačno, temveč se za njih iz sklada zaposlenih odtegne določen znesek. Na sodišče je bilo naslovljenih več vprašanj. Kot prvo utemeljitev, ali predstavlja delodajalčeva zagotovitev vavčerja zaposlenemu opravljanje storitev za plačilo v skladu z 2(1) členom Šeste direktive. V primeru negativnega odgovora na to vprašanje je bilo sodišče pozvano, da interpretira 6(2)(b) člen Šeste direktive in odgovori, ali je to transakcijo treba obravnavati kot opravljanje storitev v okoliščinah, v katerih mora zaposleni uporabiti bon v zasebne namene. In kot zadnje, v primeru negativnega odgovora na obe predhodni vprašanji, ali je treba 17(2) člen Šeste direktive interpretirati tako, da je delodajalec upravičen do vračila DDV od nakupa teh vavčerjev. Primer unovčitve vavčerja je ponazorjen v Sliki 4.

Slika 4: Prikaz transakcije z vavčerji



Mnenje Sodišča Evropskih skupnosti. Sodišče se je kot prvo (in tudi edino) opredelilo glede stališča ali zagotovitev vavčerjev zaposlenim kot del plače pomeni opravljanje storitev za plačilo. Po mnenju sodišča zagotavljanje vavčerjev zaposlenim, v zameno za del denarnega nadomestila, predstavlja ekonomsko dejavnost (v pomenu Šeste direktive), ki jo opravlja družba Astra Zeneca. Ker vavčerji ne predstavljajo takojšnje pravice do razpolaganja z opredmeteno stvarjo, njihovo zagotavljanje za namene DDV ne pomeni dobave blaga temveč opravljanje storitev (kupon zagotavlja prihodnjo neopredeljeno pravico do blaga ali storitve). Kot pogoj za opredelitev transakcije v smislu opravljanja storitev za plačilo, je potrebno da obstaja neposredna povezava med opravljenimi storitvijo ter prejetim plačilom (dejansko prejetim zneskom) za opravljeno storitev. Po mnenju sodišča le-ta obstaja. Namesto, da bi zaposleni prejeli celotno nadomestilo v denarju, se morajo v zameno za izbrane vavčerje odreči delu nadomestila in ta vrednost predstavlja denarno nadomestilo, ki ga prejme družba. Vrednost vavčerja je sestavljena iz njegove cene ter DDV-ja, pri čemer so celotno breme DDV-ja nosili zaposleni. Ob njihovi unovčitvi pa bo zaposleni prejel željeno blago ali storitve po svoji izbiri, zato zadostuje da te vavčerje izroči izbranemu ponudniku oziroma trgovcu, takrat bo slednji tudi vplačal DDV od prodanega blaga ali opravljenih storitev v državni proračun. Sodišče je tako zaključilo, da zagotavljanje vavčerjev svojim zaposlenim s strani družbe, ki jih je ta pridobila po ceni, ki vključuje DDV, v zameno za to, da se zaposleni odrečejo delu denarnega nadomestila, pomeni opravljanje storitev za plačilo v smislu prvega odstavka 2. člena Šeste direktive.

Opredelitve obravnave vavčerjev v okviru direktive 2006/112/ES oziroma ZDDV-1 ni. Pred časom je Komisija Evropskih skupnosti obljubila objavo predloga, katerega temelj naj bi bila predstavljena pobuda, vendar do danes tega še ni naredila. V praksi zato, prihaja do dvomov, kako uporabljeni vavčer obravnavati z vidika DDV, da se predvsem pravilno opredeli davčna osnova ter obdavčljivi dogodek in obveznost obračuna DDV, saj objavljena pobuda ne predstavlja ustrezne in zadovoljive zakonske podlage. S predstavljenimi sodbo je sodišče Evropske unije prehitelo Komisijo Evropskih skupnosti in predstavilo tudi svoj pogled na obravnavo primera vavčerjev, ki jih delodajalec da svojemu zaposlenemu v zameno za del svojega letnega plačila. Sodišče je vavčerje dane zaposlenemu opredelilo kot obdavčljivo transakcijo v pomenu DDV ter jih okategoriziralo kot opravljanje storitev. Zanimivo je tudi, da je sodišče potrdilo vzajemno povezavo med opravljenimi storitvijo – danim vavčerjem in prejetim plačilom – dela letnega plačila, ki se mu je odrekal zaposleni.

4.9 Program zvestobe zbiranja točk

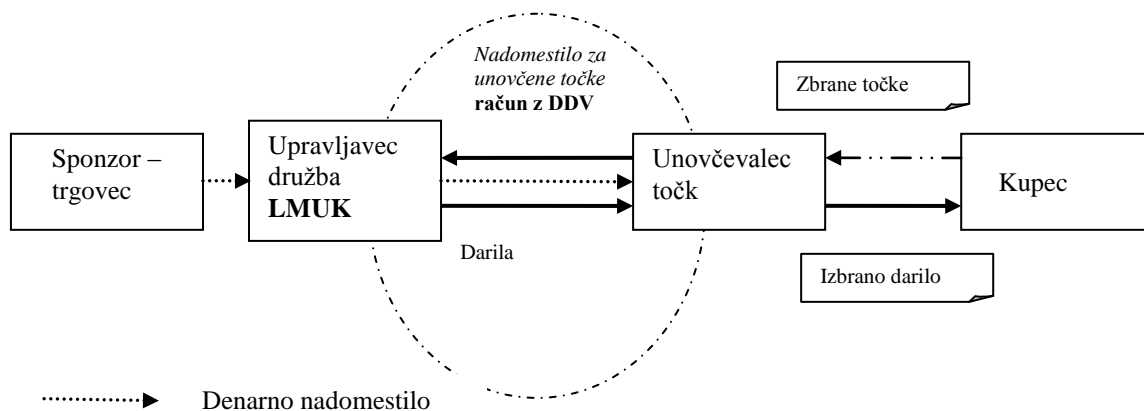
Kot zadnje izmed različnih vrst promocijskih shem predstavljam primer dveh britanskih družb (sodba Sodišča Evropskih skupnosti, C-53/09 in C-55/09), ki sta se za namene spodbujanja prodaje vključili v shemi programa zvestobe. Sodba Sodišča Evropskih skupnosti je bila v omenjenem primeru že težko pričakovana, saj naj bi ponudila dodatna pojasnila glede uporabe promocijskih shem.

Ozadje primera. Kot že omenjeno, sodba obravnava primer dveh družb Loyalty Management UK Ltd. (v nadaljevanju družba LMUK) in Baxi Group Ltd. (v nadaljevanju družba Baxi), ki sta imeli vzpostavljen program zvestobe, v okviru katerega so njihovi kupci ob nakupih blaga ali storitev pridobile točke lahko unovčili v zameno za izbrano blago ali storitve.

V shemo družbe LMUK so bili vključeni štirje udeleženci, kot je to prikazano v Sliki 5 spodaj, in sicer sponzorji (to je trgovci, ki skušajo spodbuditi kupce k pogostejšim nakupom in so svojim kupcem podeljevali točke za vsak opravljen nakup, glede na vrednost nakupa), kupci, upravljavec programa (družba LMUK) in unovčevalci (družbe, ki strankam v zameno za točke dobavijo darilo za zvestobo). V tej shemi so kupci za unovčene točke lahko prejeli darilo v obliki blaga ali storitve, in sicer brezplačno ali za znižano vrednost. Sponzorji so družbi LMUK za vsako izdano točko plačali določen znesek, ravno tako so plačali letni znesek za oblikovanje in promocijo sheme. Unovčevalci so za vsako unovčeno točko prejeli fiksno nadomestilo s strani družbe LMUK (tudi imenovano plačilo za opravljene storitve), za kar so izdajali račune z obračunanim DDV. Spor v glavni stvari je nastal zaradi domneve, da družba LMUK ni upravičena do odbitka DDV obračunanega s strani unovčevalca. Glavni argument za neupravičenost do odbitka DDV je bil, da je DDV bil obračunan na nadomestilo, ki naj bi predstavljalo plačilo za transakcije, ki so jih unovčevalci izvršili v korist kupcev in ne v korist družbe LMUK. Nadomestilo naj bi bilo tako po svoji vsebini plačilo tretje osebe v

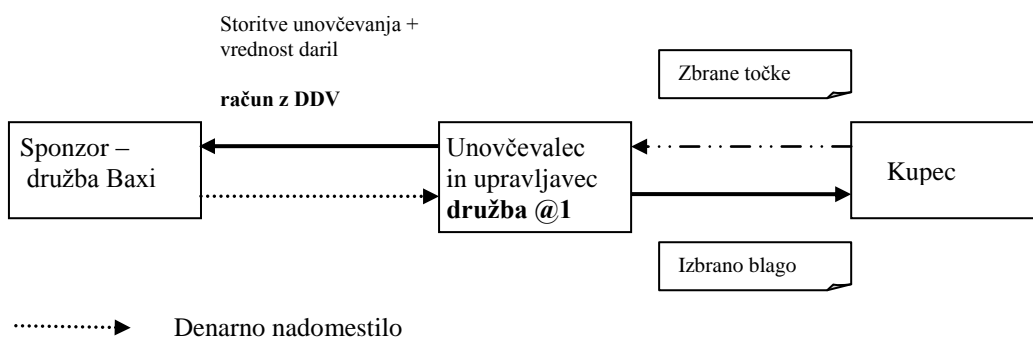
zameno za dobavo daril kupcem in zato družba LMUK naj ne bi imela pravice, da od tega nadomestila uveljavlja odbitek DDV.

Slika 5: Prikaz primera shem unovčevanja točk pri družbi LMUK



V okviru sheme, ki jo je uporabljala družba Baxi, pa je družba nagrajevala svoje zveste kupce skupaj z upravljavcem sheme, družbo @1 Ltd. Kupci, ki so pri nakupu izdelkov pri družbi Baxi prejeli točke, so jih lahko za želeno darilo zamenjevali pri upravljavcu. Shema je bila strukturirana tako, da je kupec zbrane točke lahko zamenjal za izbrano blago in ni bilo možnosti na primer izbranega blaga prejeti po znižani ceni. Za razliko od sheme LMUK so kupci točke lahko zamenjevali le za blago, za izbiro, nabavo in dostavo katerega je skrbel izključno upravljavec, tako da je upravljavec imel hkrati funkcijo tudi unovčevalca. Družba Baxi je upravljavcu plačevala maloprodajno ceno daril in določeno nadomestilo za opravljene storitve. Spor je nastal zaradi domneve, da družba Baxi ni upravičena do odbitka DDV obračunanega s strani upravljavca, in sicer za del, ki se nanaša na opravljeno plačilo za dobavljena darila kupcem. Plačilo opravljeno družbi @1 je bilo sestavljeno iz dveh delov, prvi se je nanašal na opravljene storitve, drugi pa na vrednost daril (blaga), ki ga je družba @1 nabavila za namene sheme. Shemo, ki jo je uporabljala družba Baxi je prikazana v Sliki 6.

Slika 6: Prikaz primera shem unovčevanja točk pri družbi Baxi



Mnenje Sodišča Evropskih skupnosti. V svoji sodbi je sodišče poudarilo, da je dejanska gospodarska situacija (angl. *economic realities*) temeljno merilo za izvajanje skupnega sistema DDV, zato je za pravilno obravnavo treba najprej opredeliti naravo transakcij izvršenih v okviru programov zvestobe. Promocijske sheme spodbujajo kupce k nakupu pri določenemu trgovcu, vendar so v zastavljenih shemah programa zvestobe podarjeno blago ali storitve kupcem dobavljali unovčevalci.

V primeru družbe LMUK je bila slednja v pogodbenem razmerju z unovčevalci, v skladu s katerimi je družba LMUK plačala dogovorjeno vrednost za točke, kadar so ti kupcem v zameno za točke dobavili darila za zvestobo. Na podlagi pogodb, ki jih družba LMUK sklene z vsakim posameznim unovčevalcem, prejmejo zadnji od nje plačilo pod pogojem, da kupcem dobavijo darila za zvestobo (v obliki storitev ali blaga). V primeru družbe Baxi oziroma družbe @1 pa je slednja nabavljala in bila posledično lastnik daril za zvestobo, ki jih je nato dobavljala kupcem. V obeh primerih so tako unovčevalci dobavljali kupcem blago ali tudi opravljali storitve (v primeru družbe LMUK) v skladu s 5(1) ali 6(1) členom Šeste direktive. S tem povezano je sodišče tudi tehtalo, ali so bile omenjene transakcije opravljene za plačilo, za kar je primarni pogoj, da je možno vzpostaviti neposredno povezavo med dobavljenim blagom ali opravljenimi storitvijo in prejetim plačilom.

Sodišče je tudi pojasnilo, da so v obeh primerih kupci trgovcem za kupljeno blago (ob nakupu katerega so pridobili točke zvestobe) plačevali enako vrednost, ne glede na to, ali so sodelovali v programu zvestobe. V tem kontekstu se je sodišče v svoji razlagi oprlo na primer sodbe družbe Kuwait C-48/97 (podrobnejša razlaga sodbe je v razdelku 4.1). V povezavi s tem je zato transakcije dobave blaga ali storitve, ki prinašajo točke zvestobe in transakcijo dobave daril zvestobe, v zameno za unovčene točke, treba obravnavati ločeno. Pri čemer je plačilo za opravljeno dobavo (v konkretnem primeru daril zvestobe) lahko pridobljeno tudi s tretje strani, v skladu z 11(A)(1)(a) členom Šeste direktive. V primeru družbe LMUK je unovčevalec plačilo (to predstavlja fiksno nadomestilo za vsako unovčeno točko, za del ali celotno vrednost darila za zvestobo) za dobavljena darila zvestobe, prejemal s strani družbe LMUK. V primeru družbe Baxi, je družba @1 zaračunavala maloprodajno ceno (če se odšteje marža družbe @1, ki je razlika med maloprodajno ceno daril za zvestobo in nabavno ceno, po kateri družba @1 nabavi darila, je plačilo, ki ga od družbe Baxi prejme družba @1, plačilo za dobavo navedenih daril) daril za zvestobo s stroški dostave. V luči predhodno predstavljenih primerov enotne in raznovrstne dobave, (podrobnejša razlaga je v razdelku 2.3), je potrebno izpostaviti, da je družba Baxi v svojem zagovoru trdila, da se za njeno prejeto plačilo ne izvrši dobava blaga, temveč se opravi kompleksna oglaševalska storitev, v okviru katere je med drugimi opravljena tudi dobava daril za zvestobo kupcem. Pretekla sodna praksa sodišča (sodba Sodišča Evropskih skupnosti, C-111/05) nakazuje, da je treba, kadar transakcija obsega skupek dejavnikov in dejanj, upoštevati vse okoliščine, v katerih se opravi zadevna transakcija, da bi se ugotovilo, prvič, ali gre za dve ali več samostojnih transakcij ali pa gre za enotno transakcijo, in drugič, ali je treba v drugem primeru to transakcijo opredeliti kot dobavo blaga ali opravljanje storitev.

Sodišče nadalje razloži, da v primeru družbe Baxi s prejetim plačilom družba @1 pridobi maržo, ki jo predstavlja razlika med maloprodajno ceno daril za zvestobo in nabavno ceno, po kateri jih je le-ta kupila. Zato je v tem primeru prejeta plačila mogoče ločiti na dva dela, del, ki predstavlja nakupno vrednost daril in del (to je ustvarjeno maržo), ki predstavlja plačilo za opravljeno storitev. V primeru družbe LMUK pa je sodišče dodatno preveritev, ali je plačilo opravljeno s strani družbe LMUK sestavljeno iz enega (kot je trdila družba v svojem zagovoru) ali več delov, naložilo naslovnemu sodišču.

V skladu z navedenim sodišče v svojem sklepu pritrjuje, da se plačilo za opravljeno dobavo daril zvestobe obravnava, kot da je izvršeno s tretje strani (to je ne s strani kupca – prejemnika blaga ali storitev v zameno za unovčene točke, temveč s strani upravljavca sheme ali sponzorja).

V svoji sodbi je sodišče, ob prepoznanih razlikah, vsako shemo obravnavalo samostojno. V primeru družbe Baxi je v opravljenem plačilu družbi @1 sodišče prepoznalo dva elementa, plačilo za opravljeno storitev in plačilo za dobavljena darila kupcem, ki je vsakega treba obravnavati ločeno. Plačilo v znesku neto cene daril predstavlja tako plačilo s strani tretje osebe za dobavljena darila kupcem in posledično družbi Baxi ne prinaša pravice do odbitka DDV. Plačilo v znesku razlike med maloprodajno in nabavno ceno daril pa predstavlja plačilo za opravljeno storitev, ki jih opravi upravljavec programa v korist družbe Baxi in ji tudi prinaša pravico do uveljavljanja odbitka DDV. V primeru družbe LMUK pa ni bila podana dokončna opredelitev s strani sodišča, temveč je naslovnemu sodišču naložilo preverjanje ali plačilo s strani unovčevalca vključuje tudi plačilo za opravljeno storitev, ki naj bi predstavljala ločeno transakcijo.

Malo presenetljivo, je sodišče jasno razsodilo, da se plačilo opravljeno s strani tretjega udeleženca lahko razdeli in obravnava vsako samostojno, na podlagi pravične in razumne podlage, čeprav sodbi manjka opredelitev podrobnejših kriterijev, ki bi za podobne primere omogočali, da se eno plačilo poveže z dvema ločenima dobavama. Sodba v primeru družbe Baxi daje tako tudi zaključek in do neke mere odgovor na opredelitev enotne dobave v smislu DDV, saj je družba skozi celotno obrambo primera zagovarjala opravljanja enotne dobave – kompleksne oglaševalske storitve, ki pa ga je sodišče zavrnilo.

5 TEŽAVE PRI IZVAJANJU V PRAKSI

Uporaba vavčerjev se razširja, zato jih je včasih težko ločiti od drugih pogostejših plačilnih sredstev. Kot je bilo že predhodno poudarjeno, je njihova obravnava z vidika DDV dokaj enostavna v primeru, da gre za zgolj enostavno znižanje davčne osnove pri neposredni prodaji med prodajalcem in kupcem. Zgoraj predstavljeni primeri sodb sodišča pokažejo, da težave pri obravnavi z vidika DDV nastopijo, ko je v transakcijo vključenih več subjektov, ko sta oseba, ki krije vrednost vavčerja ter oseba, ki vavčer unovči, različni in ko tudi uporabljene

promocijske sheme oziroma orodja za pospeševanje prodaje postanejo kompleksnejši. Dodatno težo k pravilni DDV opredelitvi pa doprinesejo okoliščine, ko so v transakcije vključeni subjekti iz različnih držav članic EU, saj obravnavanje vavčerjev med državami članicami še zdaleč ni poenoteno.

Na podlagi obravnavanih sodb ter določb direktive 2006/112/ES v nadaljevanju navajam nekaj pravil za obdavčitev vavčerjev ter predstavljam odprta vprašanja, ki jih je izpostavila tudi Komisija Evropskih skupnosti (European Commission, 2006), ki se bodo v prihodnosti morala reševati bolj sistematično v okviru enako opredeljenih enotnih pravil pod okriljem direktive 2006/112/ES.

5.1 Enonamenski vavčer

5.1.1 Davčna osnova

Kot je bilo v predhodno predstavljenih sodbah Sodišča Evropskih skupnosti večkrat poudarjeno, davčna osnova vključuje vse, kar predstavlja plačilo, ki ga je ali ga bo prejel davčni zavezanec od kupca ali tretje osebe. Gre za dejansko prejeti znesek in ne za vrednost, ki bi se določila po nekih objektivnih merilih. Da bi se zagotovila nevtralnost DDV-ja je določeno, da se v primeru preklica, zavrnitve ali popolnega ali delnega neplačila ali, če gre za naknadno znižanje cene, davčno osnovo za obračun DDV ustrezno prilagodi oziroma zniža.

Davčno osnovo v primeru enonamenskega vavčerja, ki ga lahko že vnaprej identificiramo s prejetim blagom ali storitvijo, za katerega bo unovčen, predstavlja vse, kar predstavlja plačilo kupca. Pri tem v primeru, ko vavčer izda ter nosi stroške unovčenja ista oseba, velja, da je davčna osnova katere koli dobave, ki se v celoti financira z vavčerjem, enaka stroškom, ki jih je imel kupec s pridobitvijo tega vavčerja.

V primeru, ko izdajatelj vavčerja ter oseba, ki bo nosila stroške unovčenja, nista isti osebi, se davčna osnova določa na podlagi efektivnega povračila osebi, ki nosi stroške unovčenja. V davčno osnovo se lahko všttevajo tudi plačila prejeta s strani tretje osebe, če se lahko vzpostavi neposredna povezava med prejetim plačilom in opravljeno dobavo (blaga ali storitve).

5.1.2 Obdavčljivi dogodek in obveznost za obračun DDV

Enonamenski vavčer prinaša pravico do pridobitve vnaprej opredeljenega blaga ali storitve, kar pomeni, da kupec plača vnaprej za blago ali storitev, ki ga bo pridobil kasneje. V primeru, da je plačilo izvršeno preden, je blago dobavljeno ali storitve opravljene, nastane obveznost obračuna DDV na dan prejema plačila in od prejetega zneska. Zato je pomembno, da je v času prodaje vavčerja znana enota oziroma količina opravljene storitve ali dobavljenega blaga. S

tem, ko lahko opredelimo dobavljeno blago ali storitve, je vnaprej tudi že opredeljiva stopnja DDV, po kateri se mora obračunati DDV.

V kolikor bi ta vavčer bil na primer izdan v eni državi članici, uporabljen pa v drugi in ti dve državi članici ne bi imeli opredeljene enake stopnje DDV za prinosljivo blago ali storitve, potem to lahko privede do primerov, ko je ob nakupu vavčerja obračunana drugačna stopnja DDV, kot pa bi bila ob prodaji blaga ali storitve, če vavčer ne bi bil uporabljen.

5.1.3 Kraj obdavčitve

Ker je enonamenski vavčer mogoče uporabiti le za specifične (opredeljene že ob samem nakupu vavčerja) storitve oziroma blago, je kraj obdavčitve dokaj lahko identificirati v skladu z uveljavljenimi pravili za določanje kraja obdavčitve storitev in blaga.

5.2 Večnamenski vavčer

5.2.1 Davčna osnova

Prodaja vavčerja, pri katerem ne moremo vnaprej določiti za nakup katerega blaga oziroma storitve se bo unovčil, bi morala biti po mnenju Komisije Evropskih skupnosti zunaj obsega obdavčitve z DDV. Sodišče Evropskih skupnosti do sedaj ni imelo primera, na katerem bi potrdilo interpretacijo določbe direktive 2006/112/ES glede opredelitve davčne osnove za primere večnamenskih vavčerjev. Davčna osnova pri prometu blaga ali storitve se določa ob unovčenju vavčerja in je najpogosteje enaka plačilu kupca oziroma nominalni vrednosti vavčerja, ki se ga uporabi za pridobitev izbranega blaga ali storitve. Na to vrednost prodajalec blaga ali oseba ki opravi storitev, v zameno za vavčer, aplicira DDV. Pri tem ni pomembno, ali se vavčer uporabi v celoti ali samo za delno vrednost.

Različna opredelitev davčne osnove se pojavlja v primeru, ko izdajatelj vavčerja ni ista oseba kot oseba, pri kateri se bo vavčer lahko unovčil. V tem primeru davčno osnovo predstavlja plačilo kupca ter povračilo izdajatelja vavčerja trgovcu, to je znesek, ki zniža vrednost vavčerja in je ta namenjen povračilu operativnih stroškov kot na primer provizije za uporabo plačilne kartice. Konkretni primer je interpretiralo tudi Sodišče Evropskih skupnosti v primeru družbe Bally (sodba Sodišča Evropskih skupnosti, C-18/92).

Kakršnokoli dodatno plačilo prejeto nad vrednostjo vavčerja ne vpliva na višino davčne osnove trgovca, pri katerem se vavčer unovči. V tem primeru moramo ločiti posamezne transakcije glede na njihovo dejansko naravo. Predvsem, ali gre za prodajo pravice, ki jo tvori vavčer ali plačilo za opravljeno storitev, kot na primer plačilo za izdelavo oziroma posredovanje vavčerjev.

5.2.2 Obdavčljivi dogodek in obveznost za obračun DDV

Za opredelitev tega vprašanje se je potrebno vprašati, ali se nakup večnamenskega vavčerja lahko obravnava kot prejeto predplačilo za v prihodnosti dobavljeno blago ali storitve. Kot to velja po mnenju Komisije Evropskih skupnosti v primeru enonamenskih vavčerjev. Ko je plačilo izvršeno preden je blago dobavljeno ali storitve opravljene, nastane obveznost obračuna DDV na dan prejema plačila in od prejetega zneska. Vendar se tu pojavijo težave, saj pri nakupu večnamenskega vavčerja običajno ne moremo vnaprej identificirati, za katero blago oziroma storitev bo dejansko unovčen, zaradi tega tudi sama stopnja DDV ne more biti vnaprej identificirana. Od tu tudi interpretacija, da se z nakupom vavčerja oblikuje le določeno dobroimetje na računu, ki ni predmet DDV. Obdavčljivi dogodek ter s tem obveznost obračuna DDV se tako prestavi na čas unovčenja vavčerja.

S povezavo med prejemom plačil ter nastopom obdavčljivega dogodka se je Sodišče Evropskih skupnosti ukvarjalo v primeru BUPA Hospitals (sodba Sodišča Evropskih skupnosti, C-419/02). V povezavi s tem primerom je bilo na sodišče naslovljeno vprašanje, ali je potrebno plačilo, ki se ga v času prejema ne more identificirati z bodočo dobavo blaga ali opravljeno storitvijo, še vedno obravnavati kot prejeto predplačilo ter za namene DDV od prejetega predplačila obračunati DDV. Kot je pojasnjeno v sodbi, so bila v konkretnem primeru predplačila natančno opredeljena v sklenjenih pogodbah. Te so podrobno določale, da mora kupec plačati pogodbeno ceno prodajalcu na dan sklenitve pogodbe, da so izdelki, ki jih pogodba zajema, opisani v prilogi, ki jo stranke lahko spremenijo sporazumno, da prodajalec dobavi navedene izdelke ali en del izdelkov v skladu z naknadnimi navodili kupca, dokler vrednost celotne dobave ni enaka pogodbeni ceni, da lahko vsaka stranka odpove pogodbo z vnaprej določenim odpovednim rokom ter da lahko kupec v tem primeru zahteva povračilo pogodbenega zneska, zmanjšanega za vrednost tistega, kar je bilo že dobavljeno na dan odpovedi pogodbe.

V omenjeni sodbi je sodišče pojasnilo, da se na podlagi okoliščin primera prejeta plačila ne morejo obravnavati kot predplačila v smislu opredelitve z vidika DDV, pri katerih obveznost obračuna DDV nastane na dan prejema plačila. Sodišče je do te ugotovitve prišlo na podlagi naslednjih zaključkov. Obdavčljivi dogodek in s tem obveznost obračuna DDV nastane, ko je blago dobavljeno ali so storitve opravljene. Pri tem obveznost obračuna davka nastane hkrati ali po nastanku obdavčljivega dogodka, vendar ne pred njim razen v primeru izvršitve predplačila. Kadar je treba izvršiti plačilo na račun, nastane obveznost obračuna DDV, ne da bi bila dobava blaga ali storitev že opravljena. Da bi lahko nastala obveznost obračuna davka v takem primeru, morajo biti vse upoštevane informacije, ki se nanašajo na obdavčljivi dogodek, namreč prihodnje dobave ali prihodnje storitve, vnaprej znane, iz česar izhaja, da morajo biti blago oziroma storitve natančno določeno že v času, ko se plačilo izvrši na račun.

Sodišče je tudi poudarilo, da so dobave blaga in storitve tiste, ki so predmet DDV in ne plačila, izvršena kot nasprotna dajatev zanje. Tako plačila na račun, izvršena za dobave blaga ali za storitve, ki še niso jasno opredeljene, ne morejo biti predmet DDV.

Iz omenjene sodbe lahko sklepamo, da:

- nakazilo denarja ni nujno obravnavano kot predplačilo in posledično ni obravnavano kot predmet DDV,
- plačilo se naj ne bi obravnavalo kot predplačilo, če se v času plačila ne more identificirati, na katero blago ali storitev se nanaša.

Ta načela pa se lahko uporabijo tudi pri opredelitvi nastanka obveznosti obračuna DDV pri večnamenskih vavčerjih.

5.2.3 Kraj obdavčitve

V primeru, da se prodaja večnamenskega vavčerja obravnava, kot da je zunaj sistema DDV oziroma kot dobavo denarja, se DDV obračuna ob njegovem unovčenju, zato se bo kraj obdavčitve določil na podlagi veljavnih pravil za določitev kraja dobave blaga ter kraja opravljanja storitev, odvisno od tega kaj je končna transakcija opravljena v zameno za unovčeni vavčer.

Enako kot pri enonamenskih vavčerjih pa se težave pri opredelitvi kraja obdavčitve pojavijo v primeru, ko je vavčerje mogoče unovčiti v različnih državah članicah.

5.3 Neuporabljeni vavčer

Pozornost z vidika DDV obravnave pa si zaslužijo tudi neuporabljeni vavčerji. Tudi Komisija Evropskih skupnosti jih je v svojem pozivu posebej opredelila. Vavčerji imajo običajno omejen čas veljavnosti. Datum, ki omejuje njihovo veljavo, je lahko določen iz čisto komercialnih ali administrativnih razlogov in ga določi izdajatelj oziroma druga vpletena stranka. V primeru neuporabljenega vavčerja se posebej opredeljujejo primeri, če je plačilo vavčerja vrnjeno njegovemu kupcu (takih primerov je v praksi najverjetneje malo) in primeri, ko kljub neuporabi vavčerja ne pride do vračila njegove vrednosti.

V primeru, da je plačilo vavčerja povrnjeno kupcu vavčerja, je treba prodajno transakcijo obravnavati kot da se ni zgodila ter ustrezno popraviti obračunani DDV. Predmet DDV so namreč transakcije (blaga in storitve), zato v primeru vračila plačila tovrstne transakcije ni več mogoče opredeliti.

V kolikor ne pride do povračila vrednosti vavčerja, so z vidika DDV, po mnenju Komisije Evropskih skupnosti, posledice različne v primeru enonamenskih ali večnamenskih vavčerjev. Pri enonamenskem vavčerju obdavčljivi dogodek ter obveznost obračuna DDV nastopita ob prodaji vavčerja, zato situacija, da vrednost vavčerja ne bo povrnjena, ne spremeni prvotne obravnave, saj se šteje, da je bila dobava opravljena. Nasprotno, se pri večnamenskih vavčerjih DDV ne obračuna do njihovega unovčenja za prinosljivo blago ali storitve, zato se znesek, ki ga je prejel izdajatelj, ne šteje kot plačilo za dobavo. Zato bo v primeru neuporabe izdajatelj denarno na boljšem, saj za prejeta plačila ne bo opravil nobene dobave in posledično tudi ne bo imel obveznosti za obračun DDV. Pri interpretaciji slednjega naj bi sledili zaključkom, ki jih je podalo Sodišče Evropskih skupnosti v zadevi C-277/05 na primeru plačanega pologa (are), v okviru pogodbe, ki se nanaša na opravljanje hotelskih storitev. Sodišče je v sodbi pojasnilo, da če stranka izrabi pravico do odstopa od pogodbe in lastnik hotela prejeti polog obdrži, je le-tega treba šteti kot pavšalno odškodnino zaradi odpovedi pogodbe, plačano za odpravo povzročene škode zaradi neizpolnitve obveznosti stranke. Posledično prejeti znesek nima neposredne zveze s kakršno koli odplačno storitvijo in se kot tak ne obravnava, kot da je predmet DDV.

SKLEP

Glavni namen DDV-ja je obdavčiti dobavljeno blago ali opravljene storitve, ki so namenjeni končni porabi pri tem pa morajo biti izpolnjena temeljna načela sistema DDV, kot so: nevtralnost, nediskriminatornost, administrativna izvedljivost ter način obdavčitve po izvoru ali namembnem kraju. Če posplošim, DDV obdavči vse blago in storitve, v vseh fazah prodaje, do vključno njihove končne porabe. Posledično je tako treba za vsako dobavljeno blago ali opravljeno storitev ugotoviti, ali je opravljeno za plačilo, ali obstaja pogodbeno – neposredna povezava med dobavo in prejetim plačilom, določiti kraj obdavčitve, določiti, ali transakcija spada med obdavčene ali oproščene ter aplicirati pravilno stopnjo DDV in nenazadnje zadostiti tudi pogojem pravočasnega obračuna DDV.

Storitve so samostojen pojem v sistemu DDV in vanj po temeljni definiciji sodi vse, kar ni dobava blaga. Povezan je z razvejanimi pravili, ki opredeljujejo kraj opravljanja storitev in s tem način ter kraj obdavčitve z DDV. Pravilna opredelitev narave storitve in njenega prejemnika je temelj za opredelitev kraja obdavčitve. Pravne posledice lastnega tolmačenja oziroma neenotne obravnave narave storitev so okusile tudi tri države članice, proti katerim so bili sproženi postopki na Sodišču Evropskih skupnosti. V predstavljenem primeru je šlo za neenotno obravnavo storitev oglaševanja. Storitve oglaševanja so skupnostni pojem, ki se mora interpretirati enotno z namenom, da se izognemo možnosti dvojne obdavčitve oziroma neobdavčitve. Rezultat teh primerov je podana definicija pojma in podano enotno tolmačenje določbe Šeste direktive s strani sodišča.

Pravila za opredelitev kraja obdavčitev storitev so se v preteklosti spreminjala, večja sprememba se je zgodila v letu 2010, so pa opredeljene še določene postopne spremembe za nekatere storitve do leta 2015, ki naj bi zaobjele spremembe v obsegu in načinu trgovanja s storitvami, ki so jih povzročile globalizacija, deregulacija in tehnološke spremembe. Glavni cilj sprememb je bil približati obdavčitev storitev k načinu obdavčitve blaga in poenostaviti pravila z namenom zmanjšanja bremena izpolnjevanja obveznosti za DDV. Gledano na postavljena pravila le s teoretičnega zornega kota, je opredelitev storitev dokaj enostavna. Če na posamezno storitev po njeni vsebini ni mogoče aplicirati nobenega izmed posebnih pravil, se uporabi splošno pravilo. S spremenjenimi pravili se tudi razširja uporaba splošnega pravila.

Kadar imamo opravka s storitvijo, ki je sestavljena iz več različnih vrst storitev, je za določitev kraja obdavčitve treba opredeliti, ali lahko skupek storitev obravnavamo kot enotno dobavo ali pa je vsako treba obravnavati samostojno. Direktiva 2006/112/ES ne vsebuje posebne definicije tega pojma, zato so na voljo le kriteriji in usmeritve, ki jih je v svojih sodbah podalo Sodišče Evropskih skupnosti.

Če ima davčni zavezanec tudi stalno poslovno enoto, preko katere opravlja ali prejema storitve, se ta kraj lahko določi kot kraj obdavčitve. Kot tak se opredeli le, kadar gre za vprašanje določitve kraja obdavčitve med dvema državama članicama. Pojem stalne poslovne enote ni natančno opredeljen, je pa pri njegovi opredelitvi treba upoštevati naslednje kriterije: prisotnost osebja, prisotnost tehničnih sredstev, trajno in neodvisno opravljanje ekonomske dejavnosti. V skladu s spremenjenimi pravili kraja obdavčitve storitev je za določitev plačnika DDV, kadar pravila gledamo z vidika stalne poslovne enote, pomembna tudi opredelitev sodelovanja poslovne enote pri opravljanju obdavčljivih transakcij na ozemlju Slovenije. V kolikšni in kakšni meri mora biti to sodelovanje izvedeno, da se uporabi, je do sedaj opredelil Odbor za DDV, vendar njegova pojasnila niso pravno zavezujoča. Pravno zavezujoča pravila so postala z uveljavitvijo nove izvedbene uredbe sveta o DDV, ki vključuje določene smernice, ki jih je opredelil Odbor za DDV.

Vsak dan smo priča povečani ponudbi ter razvoju oblik orodij, s katerimi nas prodajalci poskušajo pritegniti k nakupu njihovega proizvoda. Med orodji, ki se uporabljajo za pomoč pri pospeševanju prodaje, sodijo tudi kuponi, darilni boni, darila, vzorci, cenovni paketi ter druge prodajne oblike, katerih naloga je, da vzbudijo pozornost, vsebujejo spodbudo, zaradi katere ima kupec občutek, da je pridobil dodano vrednost ter vsebujejo vabilo za ponovni nakup. V nalogi sem se podrobneje osredotočila na vavčerje. Uporaba različnih primerov promocije in spodbujanja prodaje zaradi pomanjkanja zakonske podlage znotraj direktive 2006/112/ES ni usklajena med državami članicami. Komisija Evropskih skupnosti je sicer opredelila definicijo vavčerja vendar ta ni pravno zavezujoča. V skladu z njenim mnenjem je vavčer raznovrsten medij, ki nosi pravico do prejema blaga ali storitve ali do prejema popusta ali povračila pri nakupu blaga ali storitve ob njegovi unovčitvi.

Pomanjkanje jasno definiranih pravil na področju vavčerjev v okviru direktive 2006/112/ES je podprto tudi v za javnost odprti pobudi Komisije Evropskih skupnosti, z namenom priprave podrobnejše opredelitve vrste vavčerjev in njihove obravnave znotraj sistema DDV, predvsem v obliki podaje konkretnejše vsebine vavčerjev ter v povezavi z njihovo uporabo opredelitve nastanka obdavčljivega dogodka in obveznosti za obračun DDV, kraja obdavčitve ter davčne osnove. V nalogi so analizirane sodbe Sodišča Evropskih skupnosti, v katerih je sodišče predstavilo svojo interpretacijo določb Šeste direktive oziroma direktive 2006/112/ES za nanj naslovljene primere različnih promocijskih oblik. Slednje so v določeno pomoč, vendar jih je v praksi včasih težko uporabiti, saj je razvoj novih oblik v nenehnem razkoraku z oblikovano teorijo. Komisija Evropskih skupnosti želi pestrost oblik v grobem opredeliti z dvema vrstama vavčerjev, enonamenskim vavčerjem, ki ga že ob samem nakupu lahko povežemo s prinosljivim blagom ali storitvijo in zato obdavčljivi dogodek in obveznost za obračun DDV nastaneta ob njegovem nakupu ter večnamenskim vavčerjem, ki ga je zaradi njegove široke uporabe težko povezati s prinosljivim blagom ali storitvijo, zato predstavlja le neke vrste denarno dobroimetje in ne takojšnje DDV obveze. Z opredelitvijo ključnih področij, ki jih je za pravilno DDV obravnavo treba opredeliti, to so: davčna osnova, obdavčljivi dogodek in obveznost za obračun DDV ter kraj obdavčitve, naj bi se te rešitve v prihodnosti vključile tudi v zakonodajo na področju DDV, v direktivo 2006/112/ES oziroma uredbo. Ker pa je samo usklajevanje rešitev med državami članicami dolgotrajno, bo na to rešitev potrebno najverjetneje še malo počakati. Pregled sodb Sodišča Evropskih skupnosti je pokazal opredelitve davčne osnove v različnih primerih oblik in shem pospeševanja prodaje.

Promocijski izdelki. Primer promocijske sheme naftne družbe, ki je kupcem svojih izdelkov razdeljevala vavčerje, s katerimi so si lahko izbrali darilo, je pokazal, da dajanje daril s 100 % popustom predstavlja brezplačno dajanje blaga, ki je podvrženo pravilom glede obračuna DDV – podrobneje glede uporabe blaga za neposlovno rabo in ne za obdavčljivo dobavo, ki bi jo lahko povezali s predhodnim nakupom blaga (nakupom blaga, ki prinaša tudi kasnejšo možnost pridobitve darila). Na primeru diskografske založbe je Sodišče Evropskih skupnosti podalo definicijo skupnostnega pojma poslovni vzorci, ki mora omogočiti dajanje brezplačnih primerkov končnih izdelkov, katerega glavni namen je, da kupec ali potencialni kupec oceni kakovost in lastnosti izdelka ter opredelilo pristojnosti posameznih držav članic pri opredelitvi pojma darila manjše vrednosti.

Odobreni popust pri prodaji vavčerjev. Na primeru družbe Argos je Sodišče Evropskih skupnosti pojasnilo opredelitev davčne osnove, ki predstavlja vse, kar je družba prejela v zameno za prodani vavčer. V primeru, ko se vavčerji prodajajo s popustom, davčno osnovo predstavlja nominalna vrednost, znižana za odobreni popust pri prodaji vavčerja.

Brezplačni kuponi za popust. V primeru, ko brezplačno dani kuponi prinašajo popust pri opravljenem nakupu, se lahko za njihovo nominalno vrednost zniža davčna osnova. Se pa leta mora ustrezno prilagoditi (povečati), če trgovcu vrednost popusta krije tretja oseba, na primer dobavitelj blaga, saj se ta prejeti znesek obravnava kot plačilo za opravljeno dobavo.

Popust odobreni s strani proizvajalca. Primer promocijske sheme družbe Elida Gibbs temelji na podarjenih popustih oziroma vračilu dela kupnine, ki lahko postane dokaj nepregledna, kadar je v prodajno verigo vključenih več udeležencev. Ne glede na število udeležencev ima dobavitelj pravico do retroaktivnega popravka obračunanega DDV, če kupcu ali prodajalcu naknadno povrne del kupnine. S tem ukrepom se zagotavlja nevtralnost sistema DDV, saj davčna osnova ne sme presežati dejanskega plačila kupca.

Blago dobavljeno po nižji ceni od prodajne v zameno za opravljeno storitev. Še eden izmed primerov opredeljevanja davčne osnove, ki je potrdil osnovno definicijo, da davčna osnova predstavlja vse, kar predstavlja plačilo, je predstavljeni primer družbe NYC. V kolikor med opravljeno storitvijo in prejetim plačilom obstaja neposredna povezava, potem davčne osnove ne predstavlja le prejeta plačila v denarju, temveč tudi vrednost opravljene storitve.

Izročitev nagrade v naravi. Pri določitvi davčne osnove je treba vzeti v zakup tudi subjektivne elemente (in ne le objektivno vrednost) to je vrednost, ki jo prejemnik storitev pripisuje storitvam, za katere pričakuje, da jih bo prejel v zameno za dobavljeno blago. Zato davčna osnova nagrade v naravi za predstavljenega novega člana v primeru družbe Bertelsmann vključuje poleg nabavne cene proizvoda, ki se izroči kot nagrada, tudi na primer strošek dostave te nagrade končnemu upravičencu.

Izročitev vavčerja zaposlenemu. Zagotavljanje vavčerjev svojim zaposlenim s strani družbe Astra Zeneca, ki jih je ta pridobila po ceni, ki vključuje DDV, v zameno za to, da se zaposleni odrečejo delu denarnega nadomestila, po mnenju sodišča predstavlja opravljanje storitev za plačilo in je zato transakcija, ki je predmet obdavčitve z DDV. Predstavljena sodba sodišča podaja nov pogled na obravnavo vavčerjev, saj je v omenjenem primeru dobavljene vavčerje (katere bo zaposleni v prihodnosti lahko zamenjal za želeno blago ali storitve) sodišče opredelilo kot obdavčljivo transakcijo v pomenu DDV in se ni ukvarjalo z opredelitvijo vrste vavčerja, kot ji je v svojem dokumentu opredelila Komisija Evropskih skupnosti.

Program zvestobe zbiranja točk. Uporabno tolmačenje določb Šeste direktive nudi primer dveh družb Baxi in LMUK, ki sta uvedli shemo pospeševanja prodaje na osnovi zbiranja prodajnih točk. Sodišče v tem primeru ni potrdilo razumevanja opravljanja strukturirane oglaševalske storitve kot enotne dobave, temveč je odločilo, da se plačili za razdeljena darila ter za opravljeno storitev unovčevanja obravnavata ločeno, kar pomeni, da morata družbi, transakciji kot taki, obravnavati pri uveljavljanju pravice do odbitka DDV zaračunanega pri dveh omenjenih transakcijah.

Pregled sodb Sodišča Evropskih skupnosti je pokazal, da je sodišče podalo uporabljive razlage določb Šeste direktive, ki so lahko v določeno pomoč pri strukturiranju promocijskih oblik, vendar pa te niso zadostne, da bi zaobjele celostno paleto oblik, ki se pojavljajo v poslovnem svetu. Še vedno prevladuje mišljenje, da trenutno veljavna pravila niso prilagojena tržnemu ter tehničnemu razvoju, pri čemer pa so tudi težko uporabljiva, še posebej, če jih

želimo aplicirati na transakcijo, ki vključuje udeležence iz različnih držav članic. Za te namene delovna definicija vavčerja ter njegovih oblik, ki jo je opredelila Komisija Evropskih skupnosti ni zadovoljiva in ne bo izničila razlik v razumevanju med državami članicami, vse dokler ne bo podana v bolj zavezujoči obliki, ki ji bo sledilo tudi Sodišče Evropskih skupnosti.

LITERATURA IN VIRI

1. Bailii. (2006). *Baxi Group Ltd. and the Commissioners for HMRC England and Wales High court*. Najdeno 20. julija 2008 na spletnem naslovu [http://www.bailii.org/cgi-bin/markup.cgi?doc=/ew/cases/EWHC/Ch/2006/3353.html&query=title+\(+baxi+\)&method=boolean](http://www.bailii.org/cgi-bin/markup.cgi?doc=/ew/cases/EWHC/Ch/2006/3353.html&query=title+(+baxi+)&method=boolean)
2. Boone, L., & Kurtz, D. (1998). *Contemporary Marketing*. The Dryden Press: Harcourt Brace College Publishers.
3. Botes, M. (2009). Thoughts on the interaction between VAT, prices and fraud in the current economic crisis. *International VAT monitor*, 20(2), 97–99.
4. Council Directive 1967/227/EEC of 11 April 1967. First Council Directive on the harmonisation of legislation of Member States concerning turnover taxes. *Official Journal of the European Union*. L (071) 1, 14. april 1967.
5. Council Directive 2006/112/EC of 28 November 2006 on the common system of value added tax. *Official Journal of the European Union*. L (347) 1, 11. december 2006.
6. Council Directive 2006/138/EC of 19 December 2006 amending Directive 2006/112/EC on the common system of value added tax as regards the period of application of the value added tax arrangements applicable to radio and television broadcasting services and certain electronically supplied services. *Official Journal of the European Union*. L (384) 92, 29. december 2006.
7. Council Directive 2007/75/EC of 20 December 2007 amending Directive 2006/112/EC with regard to certain temporary provisions concerning rates of value added tax. *Official Journal of the European Union*. L (346) 13, 29. december 2007.
8. Council Directive 2008/8/EC of 12 February 2008 amending Directive 2006/112/EC as regards the place of supply of services. (2008). *Official Journal of the European Union*. L (44) 11, 20. februar 2009.
9. Council Directive 2008/9/EC of 12 February 2008 laying down detailed rules for the refund of value added tax, provided for in Directive 2006/112/EC, to taxable persons not established in the Member State of refund but established in another Member State. (2008). *Official Journal of the European Union*. L (44) 23, 20. februar 2009.
10. Council Directive 2008/117/EC of 16 December 2008 amending Directive 2006/112/EC on the common system of value added tax to combat tax evasion connected with intra-Community transactions. (2008). *Official Journal of the European Union*. L (14) 7, 20. januar 2009.
11. Council Directive 2009/47/EC of 5 May 2009 amending Directive 2006/112/EC as regards reduced rates of value added tax. (2009). *Official Journal of the European Union*. L (116) 18, 9. maj 2009.
12. Council Directive 2009/69/EC of 25 June 2009 amending Directive 2006/112/EC on the common system of value added tax as regards tax evasion linked to imports. (2009). *Official Journal of the European Union*. L (175) 12, 4. julij 2009.

13. Council Directive 2009/162/EU of 22 December 2009 amending various provisions of Directive 2006/112/EC on the common system of value added tax. (2009). *Official Journal of the European Union*. L (10) 14, 15. januar 2010.
14. Council Directive 2010/23/EU of 16 March 2010 amending Directive 2006/112/EC on the common system of value added tax, as regards an optional and temporary application of the reverse charge mechanism in relation to supplies of certain services susceptible to fraud. (2010). *Official Journal of the European Union*. L (72) 1, 20. marec 2010.
15. Council Directive 2010/45/EU of 13 July 2010 amending Directive 2006/112/EC on the common system of value added tax as regards the rules on invoicing. (2010). *Official Journal of the European Union*. L (189) 1, 22. julij 2010.
16. Council Directive 2010/88/EU of 7 December 2010 amending Directive 2006/112/EC on the common system of value added tax, with regard to the duration of the obligation to respect a minimum standard rate. *Official Journal of the European Union*. L (326) 1, 10. december 2010.
17. Council Regulation EC 143/2008 of 12 February 2008 amending Regulation (EC) No 1798/2003 as regards the introduction of administrative cooperation and the exchange of information concerning the rules relating to the place of supply of services, the special schemes and the refund procedure for value added tax. *Official Journal of the European Union*. L (44) 1, 20. februar 2008.
18. Davčna uprava republike Slovenije. (2000). Zakon o DDV; Obdavčitev storitev iz 17. člena. *Davčni bilten*, 5(1), str. 16.
19. Eight Council Directive 79/1072/EEC of 6 December 1979 on the harmonization of the laws of the Member States relating to turnover taxes – Arrangements for the refund of value added tax to taxable persons not established in the territory of the country. (1979). *Official Journal of the European Union*. L (331) 11, 27. december 1979.
20. European Commission. (2006). *Consultation Paper on modernising the Value Added Tax treatment of vouchers and related issues*. Brussels: European Commission.
21. European Commission. (2009a). Value Added Tax Committee. Guidance 86 meeting. *Working Paper No. 614*. Brussels: European Commission.
22. European Commission. (2009b). Value Added Tax Committee. Guidance 88 meeting. *Working Paper No. 634*. Brussels: European Commission.
23. Grilc, P., & Ilešič, T. (2001). *Pravo Evropske unije*. Ljubljana: Cankarjeva založba.
24. HM Revenue & Customs. (2002). *Business promotion schemes*. Najdeno 8. junija 2009 na spletnem naslovu
http://customs.hmrc.gov.uk/channelsPortalWebApp/channelsPortalWebApp.portal?_nfpb=true&_pageLabel=pageVAT_ShowContent&id=HMCE_CL_000091&propertyType=document
25. IBFD. (2008). *Single and multiples supplies*. Najdeno 17. julija 2008 na spletnem naslovu <http://online2.ibfd.org/evd/>
26. Izvedbena uredba sveta EU, št. 282/2011 z dne 15. marca 2011 o določitvi izvedbenih ukrepov za direktivo 2006/112/ES o skupnem sistemu davka na dodano vrednost. *Uradni list Evropske unije*. L (77) 1, 23. marec 2011.

27. Komisija Evropskih skupnosti. (2010). *Zelena knjiga o prihodnosti DDV. Za enostavnejši, zanesljivejši in učinkovitejši sistem DDV*. Najdeno 15. januarja 2011 na spletnem naslovu <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2010:0695:FIN:SL:PDF>.
28. Kotler, P. (1996). *Trženjsko upravljanje: analiza, načrtovanje, izvajanje in nadzor*. Ljubljana: Slovenska knjiga.
29. Knez, R., Mužina, A., Sladič, J., & Vesel, T. (2004). *Odločitve Sodišča Evropskih skupnosti in sodišča prve stopnje*. Ljubljana: Nebra d.o.o.
30. Liebman, H., & Rousselle, O. (2006). Evolution of the EU place of supply rules. *International VAT monitor*, 17(2), 110–113.
31. Organization for Economic Co-operation and Development. (2006). *OECD International VAT/GST Guidelines*. Paris: Organization for Economic Co-operation and Development.
32. Pistone, P. (1999). Fixed Establishment and Permanent Establishment. *International VAT monitor*, 10(3), 101–106.
33. Pojasnila Davčne uprave Republike Slovenije. (2007a). *Pojasnilo DURS št. 061-149/2006-2, 14.3.2007*. Najdeno 15. junija 2009 na spletnem naslovu http://www.durs.gov.si/si/davki_predpisi_in_pojasnila/davek_na_dodano_vrednost_pojasnila/kraj_obdavcivte/obracun_ddv_od_storitev_gostovanja/
34. Pojasnila Davčne uprave Republike Slovenije. (2007b). *Pojasnilo DURS št. št. 4230-965/2006, 19. 3. 2007*. Najdeno 15. junija 2009 na spletnem naslovu http://www.durs.gov.si/si/davki_predpisi_in_pojasnila/davek_na_dodano_vrednost_pojasnila/dobava_bлага/prodajne_akcije_popusti_na_podlagi_kuponov_in_obracun_ddv/
35. Pojasnila Davčne uprave Republike Slovenije. (2007c). *Pojasnilo DURS št. št. 4230-124/2007, 20. 9. 2007*. Najdeno 15. junija 2009 na spletnem naslovu http://www.durs.gov.si/si/davki_predpisi_in_pojasnila/davek_na_dodano_vrednost_pojasnila/dobava_storitev/namestitev_bлага_kot_storitev_oglaševanja_in_obdavcivte_z_ddv/
36. Pojasnila Davčne uprave Republike Slovenije. (2007d). *Pojasnilo DURS št. 4230-253/2007-2, 16.11.2007*. Najdeno 15. junija 2009 na spletnem naslovu http://www.durs.gov.si/si/davki_predpisi_in_pojasnila/davek_na_dodano_vrednost_pojasnila/kraj_obdavcivte/pravilo_dejanske_rabe_in_uzivanja_iz_29_clena_pravilnika_o_izvajanju_zakona_o_davku_na_dodano_vrednost/
37. Potočnik, J., et al. (2004). *Evropsko pravo. Zbirka gradiv šole evropskega prava*. Ljubljana: Založniška hiša Primath.
38. Pravilnik o izvajanju Zakona o davku na dodano vrednost (PZDDV-1). *Uradni list RS št. 141/2006, 52/2007, 120/2007, 21/2008, 123/2008, 105/2009, 27/2010, 104/2010, 110/2010*.
39. Prezelj, T. (2006a). Storitve oglaševanja. *Revija Denar*, XVI(10), 5–9.
40. Prezelj, T. (2006b). Darila boni in kuponi. *Revija Denar*, XVI(19–20), 48–55.
41. Prezelj, T. (2007). Pravilo uporabe in uživanja storitev. *Revija Denar*, XVII(4), 18–23.
42. Prezelj, T. (2008). Spremembe smernice o DDV. *Revija Denar*, XVIII(5), 17–21.
43. Schilling, P., & Hogan, D. (2010). Intervention – A Problematic New Concept in EU VAT law. *International VAT monitor*, 21(3), 187–193.

44. *Slovar slovenskega knjižnega jezika (SSKJ)*. (2000). Ljubljana: Slovenska akademija znanosti in umetnosti in Inštitut za slovenski jezik Frana Ramovša ZRC SAZU.
45. Sodišče Evropskih skupnosti. (1970). *Sodba Sodišča evropskih skupnosti v zadevi C-9/70*. Najdeno 15. junija 2009 na spletnem naslovu <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:61970J0009:EN:HTML>
46. Sodišče Evropskih skupnosti. (1979). *Sodba Sodišča evropskih skupnosti v zadevi C-9/79*. Najdeno 15. junija 2009 na spletnem naslovu <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:61970J0009:EN:HTMML>
47. Sodišče Evropskih skupnosti. (1982). *Sodba Sodišča evropskih skupnosti v zadevi C-89/81*. Najdeno 15. junija 2009 na spletnem naslovu <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:61981J0089:EN:HTML>
48. Sodišče Evropskih skupnosti. (1985). *Sodba Sodišča Evropskih skupnosti v zadevi C-168/84*. Najdeno 15. junija 2009 na spletnem naslovu <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:61984J0168:EN:HTML>
49. Sodišče Evropskih skupnosti. (1988a). *Sodba Sodišča Evropskih skupnosti v zadevi C-102/86*. Najdeno 15. junija 2009 na spletnem naslovu <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:61986J0102:EN:HTML>
50. Sodišče Evropskih skupnosti. (1988b). *Sodba Sodišča Evropskih skupnosti v zadevi C-230/87*. Najdeno 15. junija 2009 na spletnem naslovu <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:61987J0230:EN:HTML>
51. Sodišče Evropskih skupnosti. (1990). *Sodba Sodišča Evropskih skupnosti v zadevi C-126/88*. Najdeno 15. junija 2009 na spletnem naslovu <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:61988J0126:EN:HTML>
52. Sodišče Evropskih skupnosti. (1991). *Sodba Sodišča Evropskih skupnosti v zadevi C-60/90*. Najdeno 15. junija 2009 na spletnem naslovu <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:61990J0060:EN:HTML>
53. Sodišče Evropskih skupnosti. (1993a). *Sodba Sodišča Evropskih skupnosti v zadevi C-68/92*. Najdeno 15. junija 2009 na spletnem naslovu <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:61992J0068:EN:HTML>
54. Sodišče Evropskih skupnosti. (1993b). *Sodba Sodišča Evropskih skupnosti v zadevi C-69/92*. Najdeno 15. junija 2009 na spletnem naslovu <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:61992J0069:EN:HTML>
55. Sodišče Evropskih skupnosti. (1993c). *Sodba Sodišča Evropskih skupnosti v zadevi C-73/92*. Najdeno 15. junija 2009 na spletnem naslovu <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:61992J0073:EN:HTML>
56. Sodišče Evropskih skupnosti. (1994a). *Sodba Sodišča Evropskih skupnosti v zadevi C-18/92*. Najdeno 15. junija 2009 na spletnem naslovu <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:61992J0018:EN:HTML>
57. Sodišče Evropskih skupnosti. (1994b). *Sodba Sodišča Evropskih skupnosti v zadevi C-16/93*. Najdeno 15. junija 2009 na spletnem naslovu <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:61993J0016:EN:HTML>

58. Sodišče Evropskih skupnosti. (1994c). *Sodba Sodišča Evropskih skupnosti v zadevi C-33/93*. Najdeno 15. junija 2009 na spletnem naslovu <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:61993J0033:EN:HTML>
59. Sodišče Evropskih skupnosti. (1996a). *Sodba Sodišča Evropskih skupnosti v zadevi C-215/94*. Najdeno 15. junija 2009 na spletnem naslovu <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:61994J0215:EN:HTML>
60. Sodišče Evropskih skupnosti. (1996b). *Sodba Sodišča Evropskih skupnosti v zadevi C-231/94*. Najdeno 15. junija 2009 na spletnem naslovu <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:61994J0231:EN:HTML>
61. Sodišče Evropskih skupnosti. (1996c). *Sodba Sodišča Evropskih skupnosti v zadevi C-288/94*. Najdeno 15. junija 2009 na spletnem naslovu <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:61994J0288:EN:HTML>
62. Sodišče Evropskih skupnosti. (1997a). *Sodba Sodišča Evropskih skupnosti v zadevi C-260/95*. Najdeno 15. junija 2009 na spletnem naslovu <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:61995J0260:EN:HTML>
63. Sodišče Evropskih skupnosti. (1997b). *Sodba Sodišča Evropskih skupnosti v zadevi C-384/95*. Najdeno 15. junija 2009 na spletnem naslovu <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:61995J0384:EN:HTML>
64. Sodišče Evropskih skupnosti. (1998a). *Sodba Sodišča Evropskih skupnosti v zadevi C-317/94*. Najdeno 15. junija 2009 na spletnem naslovu <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:61994J0317:EN:HTML>
65. Sodišče Evropskih skupnosti. (1998b). *Sodba Sodišča Evropskih skupnosti v zadevah C-308/96 in C-94/97*. Najdeno 15. junija 2009 na spletnem naslovu <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:61996J0308:EN:HTML>
66. Sodišče Evropskih skupnosti. (1998c). *Sodba Sodišča Evropskih skupnosti v zadevi C-390/96*. Najdeno 15. junija 2009 na spletnem naslovu <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:61996J0390:EN:HTML>
67. Sodišče Evropskih skupnosti. (1999a). *Sodba Sodišča Evropskih skupnosti v zadevi C-190/95*. Najdeno 15. junija 2009 na spletnem naslovu <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:61995A0190:EN:HTML>
68. Sodišče Evropskih skupnosti. (1999b). *Sodba Sodišča Evropskih skupnosti v zadevi C-349/96*. Najdeno 15. junija 2009 na spletnem naslovu <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:61996J0349:EN:HTML>
69. Sodišče Evropskih skupnosti. (1999c). *Sodba Sodišča Evropskih skupnosti v zadevi C-48/97*. Najdeno 15. junija 2009 na spletnem naslovu <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:61997J0048:EN:HTML>
70. Sodišče Evropskih skupnosti. (2001a). *Sodba Sodišča Evropskih skupnosti v zadevi C-150/99*. Najdeno 15. junija 2009 na spletnem naslovu <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:61999J0150:EN:HTML>
71. Sodišče Evropskih skupnosti. (2001b). *Sodba Sodišča Evropskih skupnosti v zadevi C-380/99*. Najdeno 15. junija 2009 na spletnem naslovu <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:61999J0380:EN:HTML>

72. Sodišče Evropskih skupnosti. (2001c). *Sodba Sodišča Evropskih skupnosti v zadevi C-108/00*. Najdeno 15. junija 2009 na spletnem naslovu <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:62000J0108:EN:HTML>
73. Sodišče Evropskih skupnosti. (2002a). *Sodba Sodišča Evropskih skupnosti v zadevi C-427/98*. Najdeno 15. junija 2009 na spletnem naslovu <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:61998J0427:EN:HTML>
74. Sodišče Evropskih skupnosti. (2002b). *Sodba Sodišča Evropskih skupnosti v zadevi C-62/00*. Najdeno 15. junija 2009 na spletnem naslovu <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:62000J0062:EN:HTML>
75. Sodišče Evropskih skupnosti. (2003). *Sodba Sodišča Evropskih skupnosti v zadevi C-438/01*. Najdeno 15. junija 2009 na spletnem naslovu <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:62001J0438:EN:HTML>
76. Sodišče Evropskih skupnosti. (2005a). *Sodba Sodišča Evropskih skupnosti v zadevi C-452/03*. Najdeno 15. junija 2009 na spletnem naslovu <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:62003J0452:EN:HTML>
77. Sodišče Evropskih skupnosti. (2005b). *Sodba Sodišča Evropskih skupnosti v zadevi C-41/04*. Najdeno 15. junija 2009 na spletnem naslovu <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:62004J0041:EN:HTML>
78. Sodišče Evropskih skupnosti. (2006a). *Sodba Sodišča Evropskih skupnosti v zadevi C-419/02*. Najdeno 15. junija 2009 na spletnem naslovu <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:62002J0419:EN:HTML>
79. Sodišče Evropskih skupnosti. (2006b). *Sodba Sodišča Evropskih skupnosti v zadevi C-210/04*. Najdeno 15. junija 2009 na spletnem naslovu <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:62004J0210:EN:HTML>
80. Sodišče Evropskih skupnosti. (2007a). *Sodba Sodišča Evropskih skupnosti v zadevi C-111/05*. Najdeno 15. februarja 2011 na spletnem naslovu <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:62005J0111:EN:HTML>
81. Sodišče Evropskih skupnosti. (2007b). *Sodba Sodišča Evropskih skupnosti v zadevi C-277/05*. Najdeno 15. junija 2009 na spletnem naslovu <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:62005J0277:EN:HTML>
82. Sodišče Evropskih skupnosti. (2009). *Sodba Sodišča Evropskih skupnosti v zadevi C-433/08*. Najdeno 15. septembra 2010 na spletnem naslovu <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:62008J0433:SL:HTML>
83. Sodišče Evropskih skupnosti. (2010a). *Mnenje generalnega pravobranilca Jaaskinen v zadevi C-581/08*. Najdeno 1. avgusta 2010 na spletnem naslovu <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:62008C0581:EN:HTML>
84. Sodišče Evropskih skupnosti. (2010b). *Sodba Sodišča Evropskih skupnosti v zadevi C-581/08*. Najdeno 15. novembra 2010 na spletnem naslovu <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:62008J0581:EN:HTML>
85. Sodišče Evropskih skupnosti. (2010c). *Sodba Sodišča Evropskih skupnosti v zadevi C-40/09*. Najdeno 1. februarja 2011 na spletnem naslovu <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:62009J0040:SL:HTML>

86. Sodišče Evropskih skupnosti. (2010d). *Sodba Sodišča Evropskih skupnosti v zadevah C-53/09 in C-55/09*. Najdeno 1. avgusta 2010 na spletnem naslovu <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:C:2010:328:0004:02:EN:HTML>
87. Stanovnik, T. (1998). *Javne finance*. Ljubljana: Ekonomska fakulteta.
88. Stanovnik, T. (2008). *Javne finance*. Ljubljana: Ekonomska fakulteta.
89. Stvarnopravni zakonik (SPZ). *Uradni list RS* št. 87/2002, 18/2007 Skl.US: U-I-70/04-18.
90. Swinkels, J. (2006). Evolution of the EU place of Supply Rules. *International VAT monitor*, 17(2), 101–108.
91. Šesta direktiva Sveta z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih – Skupni sistem davka na dodano vrednost: enotna osnova za odmero. (1977). *Uradni list Evropske unije*. L (145) 1, 13. junij 1977.
92. Štembal, B., & Borec, Č. (2008). Davčna obravnava poslovne enote nerezidenta v Sloveniji z vidika ZDDP-2 in ZDDV-1. *Zbornik referatov 8. davčne konference Slovenskega inštituta za revizijo* (str. 89–105). Portorož: Slovenski inštitut za revizijo.
93. Tait, A. (1988). *Value-added tax: International practice and problems*. Washington, D.C.: International Monetary Fund.
94. Tax Executive Institute. (2007). *Comments on the EU consultation paper on modernising the VAT treatment of vouchers*. Najdeno 8. junija 2009 na spletnem naslovu <http://www.thefreelibrary.com/TEI+comments+on+EU+consultation+paper+on+modernising+VAT+treatment+of...-a0178451380>
95. Terra, B., & Kajus, J. (2008). *A Guide to the European VAT Directives Volume 1 Introduction to European VAT 2008*. Amsterdam: International Bureau of Fiscal Documentation.
96. Thirteenth Council Directive 86/560/EEC of 17 November 1986 on the harmonization of the laws of the Member States relating to turnover taxes – Arrangements for the refund of value added tax to taxable persons not established in Community territory. (1986). *Official Journal of the European Union*. L (326) 40, 21. november 1986.
97. Vraničar, M., & Beč, N. (2007). *Zakon o davku na dodano vrednost ZDDV-1 s komentarjem*. Ljubljana: GV Založba.
98. Vught, M. Y., & Maarten E. (2007). *International VAT monitor*, 18(3), 166–171.
99. Zakon o davku od dohodkov pravnih oseb (ZDDPO-2). *Uradni list RS* št. 117/2006, 90/2007, 56/2008, 76/2008, 92/2008, 5/2009, 96/2009, 43/2010.
100. Zakon o davku na dodano vrednost (ZDDV). *Uradni list RS* št. 21/2006-UPB4, 21/2006 Odl.US: U-I-176/04-16, 117/2006-ZDDV-1.
101. Zakon o davku na dodano vrednost (ZDDV-1). *Uradni list RS* št. 13/2011-UPB3, 18/2011.
102. White, R. (2000). *Advertising*. London: McGraw-Hill
103. Wolf, A. R. (2010). The sad history of Carbon Carousels. *International VAT monitor*, 21(4), 403–408.

PRILOGA

Priloga 1: Pregled določil kraja opravljanja storitev

Pregled določil kraja opravljanja storitev po pravilih v veljavi do 1. januarja 2010 ter trenutno veljavnih, z označenimi napovedanimi spremembami do leta 2015. V tabeli je navedena skrajšana opredelitev kraja obdavčitve, ki se opredeljuje po sedežu dejavnosti, določbe, ki opredeljujejo stalno poslovno enoto, stalno ali običajno prebivališče kot kraj obdavčitve, niso navedene.

Storitev	Status prejemnika	Pravila v veljavi do leta 2010	Pravila v veljavi po letu 2010
Splošno pravilo			
	Davčni zavezanec	Kraj, kjer ima izvajalec storitev svoj sedež	Po sedežu prejemnika
	Davčni nezavezanec	Kraj, kjer ima izvajalec storitev sedež svoje dejavnosti	Kraj, kjer ima izvajalec storitev sedež svoje dejavnosti
Posebna pravila			
Storitev posrednika, ki deluje v imenu in za račun druge osebe	Davčni zavezanec	Ozemlje države članice, ki je naročniku izdala ID za DDV, če je različna od države članice izvajalca	Po sedežu prejemnika
	Davčni nezavezanec	Kraj kjer je opravljena glavna transakcija	Kraj kjer je opravljena glavna transakcija
Storitve povezane z nepremičninami	Davčni zavezanec	Kraj, kjer se nepremičnina nahaja	Kraj, kjer se nepremičnina nahaja
	Davčni nezavezanec		
Prevoz blaga, ki ni prevoz znotraj Skupnosti	Davčni zavezanec	Kraj, kjer se opravi prevoz, pri čemer se upošteva prevožena razdalja	Po sedežu prejemnika
	Davčni nezavezanec		Kraj, kjer se opravi prevoz, pri čemer se upošteva prevožena razdalja

»se nadaljuje«

»nadaljevanje«

Storitev	Status prejemnika	Pravila v veljavi do leta 2010	Pravila v veljavi po letu 2010
Prevoz blaga znotraj Skupnosti	Davčni zavezanec	Ozemlje države članice, ki je naročniku izdala ID za DDV, če je različna od države članice v kateri se prevoz začne	Po sedežu prejemnika
	Davčni nezavezanec	Kraj začetka prevoza	Kraj začetka prevoza
Potniški prevoz	Davčni zavezanec	Kraj, kjer se opravi prevoz, pri čemer se upošteva prevožena razdalja	Kraj, kjer se opravi prevoz, pri čemer se upošteva prevožena razdalja
	Davčni nezavezanec		
Kulturne in podobne storitve	Davčni zavezanec	Kraj, kjer so storitve dejansko opravljene	Po sedežu prejemnika razen pri storitvah v zvezi z vstopninami kraj, kjer prireditve dejansko potekajo
	Davčni nezavezanec		Kraj, kjer se storitve dejansko izvajajo
Pomožne prevozne storitve	Davčni zavezanec	Ozemlje države članice, ki je naročniku izdala ID za DDV, če je različna od države članice kjer so storitve dejansko opravljene	Po sedežu prejemnika
	Davčni nezavezanec	Kraj, kjer so storitve dejansko opravljene	Kraj, kjer so storitve dejansko opravljene

»se nadaljuje«

»nadaljevanje«

Storitev	Status prejemnika	Pravila v veljavi do leta 2010	Pravila v veljavi po letu 2010
Cenitev premičnin ali delo na premičninah	Davčni zavezanec	Ozemlje države članice, ki je naročniku izdala ID za DDV, če je različna od države članice kjer so storitve opravljene in če se blago odpošlje iz države, v kateri so bile storitve dejansko opravljene	Po sedežu prejemnika
	Davčni nezavezanec	Kraj, kjer so storitve dejansko opravljene	Kraj, kjer so storitve dejansko opravljene
Druge storitve: <ul style="list-style-type: none"> • Prenos in odstop avtorskih pravic, patentov, licenc, blagovnih znamk in podobnih pravic, • Storitve oglaševanja, • Storitve svetovalcev, inženirjev, svetovalnih pisan, odvetnikov in notarjev*, revizorjev in računovodij, tolmačev, prevajalcev in podobne storitve ter obdelava podatkov in dajanje informacij, • Storitve v zvezi s prenehanjem ali opustitvijo poslovne dejavnosti, 	Davčni zavezanec	Kraj, kjer ima prejemnik svoj sedež	Kraj, kjer ima prejemnik svoj sedež
	Davčni nezavezanec	Kraj, kjer ima izvajalec storitev svoj sedež	Kraj, kjer ima izvajalec storitev svoj sedež
	Naročnik** s sedežem zunaj Skupnosti	Kraj, kjer ima prejemnik svoj sedež Upoštevajo se tudi pravila dejanske rabe in uživanja	**oseba, ki ni davčni zavezanec in ima sedež zunaj Skupnosti. Kraj, kjer ima ta oseba stalno ali običajno prebivališče. *V skladu z novim pravilom storitve notarjev, revizorjev, tolmačev ter prevajalcev spadajo pod okrilje splošnega pravila, kar pomeni, da se kraj obdavčitve določa glede na status prejemnika storitve

»se nadaljuje«

»nadaljevanje«

Storitev	Status prejemnika	Pravila v veljavi do leta 2010	Pravila v veljavi po letu 2010
<p>Druge storitve (nadaljevanje):</p> <ul style="list-style-type: none"> • Bančne, finančne in zavarovalne transakcije, vključno s pozavarovanjem, razen najema sefov, • Storitve posredovanja osebja, • Storitve dajanja premičnin v najem, razen vseh vrst prevoznih sredstev, • Storitve zagotavljanja dostopa do distribucijskih sistemov za zemeljski plin in električno energijo ter prevoz ali prenos po teh sistemih, • Storitve posrednikov, ki delujejo v imenu in za račun drugih oseb, pri posredovanju zgoraj navedenih storitev. 	Davčni zavezanec	Kraj, kjer ima prejemnik svoj sedež	Kraj, kjer ima prejemnik svoj sedež
	Davčni nezavezanec	Kraj, kjer ima izvajalec storitev svoj sedež	Kraj, kjer ima izvajalec storitev svoj sedež
	Naročnik** s sedežem zunaj Skupnosti	Kraj, kjer ima prejemnik svoj sedež Upoštevajo se tudi pravila dejanske rabe in uživanja	**oseba, ki ni davčni zavezanec in ima sedež zunaj Skupnosti. Kraj, kjer ima ta oseba stalno ali običajno prebivališče

»se nadaljuje«

»nadaljevanje«

Storitev	Status prejemnika	Pravila v veljavi do leta 2010	Pravila v veljavi po letu 2010
Storitve telekomunikacij	Davčni zavezanec	Kraj, kjer ima prejemnik svoj sedež	Kraj, kjer ima prejemnik svoj sedež
	Davčni nezavezanec	Kraj, kjer ima izvajalec storitev svoj sedež	<p>Kraj, kjer ima izvajalec storitev svoj sedež</p> <p>Če je dobavitelj s sedežem zunaj EU, se obdavči po sedežu prejemnika 2015</p> <p>Kraj kjer ima prejemnik svoj sedež, stalno ali običajno prebivališče.</p> <p>Uporablja se posebna ureditev za storitve, ki jih opravijo davčni zavezanci, ki nimajo sedeža v Skupnosti</p> <p>Uporablja se posebna ureditev za storitve, ki jih opravljajo davčni zavezanci s sedežem v Skupnosti, vendar ne v državi članici porabe</p>
	Naročnik* s sedežem zunaj Skupnosti	Kraj, kjer ima prejemnik svoj sedež Upoštevajo se tudi pravila dejanske rabe in uživanja	<p>* davčni zavezanec - kraj, kjer ima prejemnik svoj sedež, hkrati se upoštevajo tudi pravila dejanske rabe in uživanja</p> <p>* oseba, ki ni davčni zavezanec in ima sedež zunaj Skupnosti -</p> <p>Kraj, kjer ima prejemnik svoj sedež, stalno ali običajno prebivališče.</p>

»se nadaljuje«

»nadaljevanje«

Storitev	Status prejemnika	Pravila v veljavi do leta 2010	Pravila v veljavi po letu 2010
Storitve radijskega in televizijskega oddajanja	Davčni zavezanec	Kraj, kjer ima prejemnik svoj sedež	Kraj, kjer ima prejemnik svoj sedež
	Davčni nezavezanec	Kraj, kjer ima izvajalec storitev svoj sedež	<p>Kraj, kjer ima izvajalec storitev svoj sedež</p> <p>Če je dobavitelj s sedežem zunaj EU, se obdavči po sedežu prejemnika</p> <p>2015</p> <p>Kraj kjer ima prejemnik svoj sedež, , stalno ali običajno prebivališče.</p> <p>Uporablja se posebna ureditev za storitve, ki jih opravijo davčni zavezanci, ki nimajo sedeža v Skupnosti</p> <p>Uporablja se posebna ureditev za storitve, ki jih opravljajo davčni zavezanci s sedežem v Skupnosti, vendar ne v državi članici porabe</p>
	Naročnik* s sedežem zunaj Skupnosti	Kraj, kjer ima prejemnik svoj sedež Upoštevajo se tudi pravila dejanske rabe in uživanja	<p>* davčni zavezanec - kraj, kjer ima prejemnik svoj sedež</p> <p>* oseba, ki ni davčni zavezanec in ima sedež zunaj Skupnosti -</p> <p>Kraj, kjer ima prejemnik svoj sedež, stalno ali običajno prebivališče.</p> <p>2015</p> <p>Kraj kjer ima prejemnik svoj sedež, stalno ali običajno prebivališče.</p>

»se nadaljuje«

»nadaljevanje«

Storitev	Status prejemnika	Pravila v veljavi do leta 2010	Pravila v veljavi po letu 2010
Elektronsko opravljene storitve	Davčni zavezanec	Kraj, kjer ima prejemnik svoj sedež	Kraj, kjer ima prejemnik svoj sedež
	Davčni nezavezanec	Kraj, kjer ima izvajalec storitev svoj sedež	Kraj, kjer ima izvajalec storitev svoj sedež Če je dobavitelj s sedežem zunaj EU, se obdavči po sedežu prejemnika 2015 Kraj kjer ima prejemnik svoj sedež, stalno ali običajno prebivališče. Uporablja se posebna ureditev za storitve, ki jih opravijo davčni zavezanci, ki nimajo sedeža v Skupnosti Uporablja se posebna ureditev za storitve, ki jih opravljajo davčni zavezanci s sedežem v Skupnosti, vendar ne v državi članici porabe
	Naročnik* s sedežem zunaj Skupnosti	Kraj, kjer ima prejemnik svoj sedež	* davčni zavezanec - kraj, kjer ima prejemnik svoj sedež * oseba, ki ni davčni zavezanec in ima sedež zunaj Skupnosti - kraj, kjer ima prejemnik svoj sedež, stalno ali običajno prebivališče. 2015 Kraj kjer ima prejemnik svoj sedež, stalno ali običajno prebivališče. Uporabi se lahko pravilo dejanske rabe in uživanja

»se nadaljuje«

»nadaljevanje«

Storitev	Status prejemnika	Pravila v veljavi do leta 2010	Pravila v veljavi po letu 2010
Opravljanje restavracijskih storitev in storitev cateringa	Davčni zavezanec	Kraj, kjer ima izvajalec storitev svoj sedež	Kraj, kjer se storitve dejansko opravijo
	Davčni nezavezanec		
Opravljanje restavracijskih storitev in storitev cateringa na krovu ladij, zrakoplovov ali vlakov med delom prevoza potnikov znotraj Skupnosti	Davčni zavezanec	Kraj, kjer ima izvajalec storitev svoj sedež	Kraj, kjer se prevoz potnikov začne
	Davčni nezavezanec		
Dajanje prevoznega sredstva v najem	Davčni zavezanec	Kraj, kjer ima izvajalec storitev svoj sedež Lahko se uporabi pravilo dejanske rabe in uživanja	Kratkoročni najem (do 30 dni ali do 90 dni pri plovilih) – kraj, kjer je prevozno sredstvo dejansko dano na razpolago Dolgoročni najem – po sedežu prejemnika
	Davčni nezavezanec	Kraj, kjer ima izvajalec storitev svoj sedež Lahko se uporabi pravilo dejanske rabe in uživanja	Kratkoročni najem (do 30 dni ali do 90 dni pri plovilih) – kraj, kjer je prevozno sredstvo dejansko dano na razpolago Dolgoročni najem – po sedežu izvajalca 2013 Dolgoročni najem – kraj kjer ima prejemnik svoj sedež Dolgoročni najem zasebnega čolna – kraj kjer je zasebni čoln dejansko dan na razpolago