

UNIVERZA V LJUBLJANI
EKONOMSKA FAKULTETA

MAGISTRSKO DELO

**ANALIZA DAVČNE OBRAVNAVE PRENOSA PODJETJA ALI DELA
PODJETJA Z VIDIKA DAVKA NA DODANO VREDNOST**

Ljubljana, november 2018

MARTIN ZALAR

IZJAVA O AVTORSTVU

Podpisani Martin Zalar, študent Ekonomske fakultete Univerze v Ljubljani, avtor magistrskega dela z naslovom Analiza davčne obravnave prenosa podjetja ali dela podjetja z vidika davka na dodano vrednost, pripravljene v sodelovanju s svetovalcem doc. dr. Marjanom Odarjem,

IZJAVLJAM

1. da sem predloženo delo pripravil samostojno;
2. da je tiskana oblika predloženega dela istovetna njegovi elektronski obliki;
3. da je besedilo predloženega dela jezikovno korektno in tehnično pripravljeno v skladu z Navodili za izdelavo zaključnih nalog Ekonomske fakultete Univerze v Ljubljani, kar pomeni, da sem poskrbel, da so dela in mnenja drugih avtorjev oziroma avtoric, ki jih uporabljam oziroma navajam v besedilu, citirana oziroma povzeta v skladu z Navodili za izdelavo zaključnih nalog Ekonomske fakultete Univerze v Ljubljani;
4. da se zavedam, da je plagiatstvo – predstavljanje tujih del (v pisni ali grafični obliki) kot mojih lastnih – kaznivo po Kazenskem zakoniku Republike Slovenije;
5. da se zavedam posledic, ki bi jih na osnovi predloženega dela dokazano plagiatstvo lahko predstavljalo za moj status na Ekonomski fakulteti Univerze v Ljubljani v skladu z relevantnim pravilnikom;
6. da sem pridobil vsa potrebna dovoljenja za uporabo podatkov in avtorskih del v predloženem delu in jih v njem jasno označil;
7. da sem pri pripravi predloženega dela ravnal v skladu z etičnimi načeli in, kjer je to potrebno, za raziskavo pridobil soglasje etične komisije;
8. da soglašam, da se elektronska oblika predloženega dela uporabi za preverjanje podobnosti vsebine z drugimi deli s programsko opremo za preverjanje podobnosti vsebine, ki je povezana s študijskim informacijskim sistemom članice;
9. da na Univerzo v Ljubljani neodplačno, neizključno, prostorsko in časovno neomejeno prenašam pravico shranitve predloženega dela v elektronski obliki, pravico reproduciranja ter pravico dajanja predloženega dela na voljo javnosti na svetovnem spletu preko Repozitorija Univerze v Ljubljani;
10. da hkrati z objavo predloženega dela dovoljujem objavo svojih osebnih podatkov, ki so navedeni v njem in v tej izjavi.

V Ljubljani, dne _____

Podpis študenta: _____

KAZALO

UVOD	1
1 OPREDELITEV PODJETJA IN UPORABA TERMINA ZA DAVČNE NAMENE	2
2 EVROPSKA ZAKONODAJA DDV V ZVEZI S PRENOSOM PODJETJA ALI DELA PODJETJA	8
2.1 Predstavitev sprememb evropske zakonodaje v zvezi s prenosom podjetja ali dela podjetja.....	8
3 SLOVENSKA UREDITEV DDV V ZVEZI S PRENOSOM PODJETJA ALI DELA PODJETJA	9
3.1 Predstavitev sprememb slovenske zakonodaje v zvezi s prenosom podjetja ali dela podjetja.....	11
4 NAMEN DOLOČB S PODROČJA DDV V ZVEZI S PRENOSOM PODJETJA ALI DELA PODJETJA TER POSLEDICE NEPRAVILNE UPORABE DOLOČB	13
4.1 Namen posebnih določb v zvezi s prenosom podjetja ali dela podjetja	14
4.1.1 Denarni tok davčnih zavezancev	14
4.1.2 Administrativna poenostavitev in vrednotenje predmeta prenosa.....	15
4.1.3 Izkrivljanje vrednosti dobav davčnih zavezancev	17
4.1.4 Povzetek in opredelitev prednosti za davčne organe.....	17
4.2 Nepravilna uporaba določb v zvezi s prenosom podjetja ali dela podjetja in posledice v praksi za davčne zavezance.....	18
5 PREDSTAVITEV ZAKONODAJNIH OKVIROV S PODROČJA DDV V ZVEZI S PRENOSOM PODJETJA ALI DELA PODJETJA V IZBRANIH DRUGIH DRŽAVAH.....	19
5.1 Zakonodajni okviri Bosne in Hercegovine.....	19
5.2 Zakonodajni okviri Srbije	20
5.3 Zakonodajni okviri Madžarske.....	21
5.4 Zakonodajni okviri Bolgarije	22
5.5 Zakonodajni okviri Hrvaške	22
5.6 Posebni pogoji za uporabo določb v zvezi s prenosom podjetja ali dela podjetja, kot jih opredeljuje zakonodaja izbranih drugih držav	23
6 SODNA PRAKSA SODIŠČA EVROPSKE UNIJE V ZVEZI S PRENOSOM PODJETJA ALI DELA PODJETJA Z VIDIKA DDV	25

6.1	Sodba SEU v zadevi C-408/98	25
6.1.1	Ozadje.....	25
6.1.2	Vprašanja.....	25
6.1.3	Odgovor in obrazložitev	26
6.1.4	Komentar na sodbo.....	28
6.2	Sodba SEU v zadevi C-497/01	29
6.2.1	Ozadje.....	29
6.2.2	Vprašanja.....	29
6.2.3	Odgovor in obrazložitev	30
6.2.4	Komentar na sodbo.....	32
6.3	Sodba SEU v zadevi C-137/02	32
6.3.1	Ozadje.....	32
6.3.2	Vprašanja.....	33
6.3.3	Odgovor in obrazložitev	33
6.3.4	Komentar na sodbo.....	36
6.4	Sodba SEU v zadevi C-29/08	37
6.4.1	Ozadje.....	37
6.4.2	Vprašanja.....	38
6.4.3	Odgovor in obrazložitev	38
6.4.4	Komentar na sodbo.....	41
6.5	Sodba SEU v zadevi C-444/10	43
6.5.1	Ozadje.....	43
6.5.2	Vprašanja.....	43
6.5.3	Odgovor in obrazložitev	44
6.5.4	Komentar na sodbo.....	45
6.6	Sodba SEU v zadevi C-651/11	46
6.6.1	Ozadje.....	46
6.6.2	Vprašanja.....	46
6.6.3	Odgovor in obrazložitev	47
6.6.4	Komentar na sodbo.....	48
7	SODNA PRAKSA SLOVENSКИH SODIŠČ V ZVEZI S PRENOSOM PODJETJA ALI DELA PODJETJA Z VIDIKA DDV.....	49

7.1	Sodba USRS U 435/2001	49
7.1.1	Komentar na sodbo	50
7.2	Sodba USRS U 1311/2001	50
7.2.1	Komentar na sodbo	51
7.3	Sodba USRS U 2211/2002	51
7.3.1	Komentar na sodbo	52
7.4	Sodba USRS U 2214/2002	53
7.4.1	Komentar na sodbo	53
7.5	Sodba USRS U 1598/2004 in Sodba USRS U 665/2009	54
7.5.1	Komentar na sodbo	54
7.6	Sodba USRS U 88/2005	55
7.6.1	Komentar na sodbo	55
7.7	Sodba USRS U 416/2014 ter sodba VSRS X Ips 473/2014.....	55
7.7.1	Komentar na sodbo	56
8	PRIMERJAVA IN ANALIZA ZAKONSKIH DOLOČB IZBRANIH DRŽAV IN SLOVENIJE S PODROČJA DDV TER OPREDELITEV MOREBITNIH RAZLIK V ZAKONSKIH DOLOČBAH	56
8.1	Dobava med dvema davčnima zavezancema	57
8.2	Nadaljevanje (enake) dejavnosti	57
8.3	Prezemnik mora biti upravičen do (najmanj) enakega odbitnega deleža....	58
8.4	Predmet prenosa je lahko zgolj podjetje (del podjetja), ki opravlja ekonomsko dejavnost, ki omogoča uveljavljanje pravice do odbitka vhodnega DDV	59
8.5	Posebnosti v primeru, če se prenašajo tudi nepremičnine.....	60
8.6	Prenos mora biti vpisan v poseben register	60
9	KLJUČNA ODPRTA RAZISKOVALNA VPRAŠANJA IN IZBOR PRIMEROV, KJER SE LAHKO POJAVIJO NEJASNOSTI	61
9.1	Prenos med državami, ki določajo različna pravila.....	61
9.2	Uporaba posebnih ureditev	62
9.3	Prenos na novoustanovljeni poslovni subjekt	62
9.4	Opravljanje enake dejavnosti	63
9.5	Prenos obveznosti do virov sredstev oziroma obveznosti	64

9.6 Prenos (dela) podjetja, ki vključuje tudi prenos nepremičnine oziroma nepremičnin	65
SKLEP.....	65
LITERATURA IN VIRI.....	67
PRILOGE	71

KAZALO TABEL

Tabela 1: Primerjava pogojev za uporabo določb v zvezi s prenosom podjetja ali dela podjetja	24
--	----

KAZALO PRILOG

Priloga 1: Določbe Direktive 2006/112/ES.....	1
Priloga 2: Določba Šeste direktive Sveta 77/388/ES	2
Priloga 3: Trenutno veljavni določbi Zakona o davku na dodano vrednost – neuradno prečiščeno besedilo	3
Priloga 4: Določba Pravilnika o izvajanju zakona o davku na dodano vrednost (UL RS 141/2006)	4
Priloga 5: Določba Pravilnika o spremembah in dopolnitvah pravilnika o izvajanju zakona o davku na dodano vrednost (UL RS 120/2007).....	5
Priloga 6: Določba Pravilnika o spremembah in dopolnitvah pravilnika o izvajanju zakona o davku na dodano vrednost (UL RS 105/2009).....	6
Priloga 7: Trenutno veljavna določba Pravilnika o spremembah in dopolnitvah pravilnika o izvajanju zakona o davku na dodano vrednost – neuradno prečiščeno besedilo	7
Priloga 8: Določba Zakona o davku na dodano vrednost (UL RS 89/1998).....	8
Priloga 9: Določba Zakona o spremembah in dopolnitvah zakona o davku na dodano vrednost (UL RS 67/2002)	9
Priloga 10: Določba Pravilnika o izvajanju zakona o davku na dodano vrednost (UL RS 4/1999)	10
Priloga 11: Določbi Pravilnika o izvajanju zakona o davku na dodano vrednost (UL RS 79/2002)	11
Priloga 12: Določbi Pravilnika o izvajanju zakona o davku na dodano vrednost (UL RS 17/2004)	12
Priloga 13: Določbe bosanskega Zakona o davku na dodano vrednost	13
Priloga 14: Določbe bosanskega podzakonskega akta o davku na dodano vrednost.....	15
Priloga 15: Določbe srbskega Zakona o davku na dodano vrednost.....	18

Priloga 16: Določbe srbskega podzakonskega akta o davku na dodano vrednost	20
Priloga 17: Določbe madžarskega Zakona o davku na dodano vrednost	23
Priloga 18: Določbe bolgarskega Zakona o trgovini	26
Priloga 19: Določbe bolgarskega Zakona o davku na dodano vrednost.....	27
Priloga 20: Določbe hrvaškega Zakona o davku na dodano vrednost.....	29
Priloga 21: Povzetek zakonodajnih okvirov nekaterih drugih držav.....	30

SEZNAM KRATIC

DDV – davek na dodano vrednost

EU – (ang. European Union); Evropska unija

Šesta direktiva – 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 (77/388/ES)

DDV direktiva – Direktiva Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost

SEU – (ang. Court of Justice of the European Union); Sodišče Evropske unije

USRS – Upravno sodišče Republike Slovenije

VSRS – Vrhovno sodišče Republike Slovenije

OZS – Odvetniška zbornica Slovenije

UVOD

Na področju davka na dodano vrednost (v nadaljevanju DDV) prvi večji mejnik v zgodovini na ravni Evropske unije (v nadaljevanju EU) predstavlja sprejetje Šeste direktive Sveta 77/388/ES (v nadaljevanju Šesta direktiva). S Šesto direktivo so takratne države članice EU želele vzpostaviti okvir delovanja skupnega evropskega trga s pomočjo implementacije enotnega prometnega davka, tj. DDV. Na podlagi prenosa določb Šeste direktive v lokalno zakonodajo vseh držav članic EU se je na ravni EU izoblikoval enoten sistem obdavčitve z DDV.

Temeljno vodilo pri oblikovanju enotnega sistema obdavčitve z DDV je bila vzpostavitev zakonodajnega okvira, ki omogoča prost pretok blaga in storitev, hkrati pa ne dopušča izkrivljanja konkurence. Šesta direktiva se je skozi daljše časovno obdobje spreminjala in dopolnjevala. Z namenom uveljavitve jasnejših smernic sistema obdavčitve z DDV na ravni EU so države članice EU v letu 2006 sprejele Direktivo Sveta 2006/112/ES (v nadaljevanju DDV direktiva), ki trenutno predstavlja osnovne smernice za uveljavljene sisteme obdavčitve z DDV tako za vse države članice EU kot tudi za mnoge države nečlanice EU.

Direktive kot sekundarni vir evropskega prava so sicer zavezujoče glede rezultatov, ki jih je treba doseči, vendar hkrati državam članicam puščajo izbiro oblike in načinov za njihovo doseg. Zgoraj omenjeni direktivi sta tako postavili okvire enotnega sistema obdavčitve z DDV, ki so jih države članice EU prenesle v lastno zakonodajo, vendar se kljub temu davčni strokovnjaki s področja DDV srečujejo s številnimi izzivi pri interpretaciji prenesenih določb in posledično izvajanju določb lokalnih zakonodaj. Primeroma lahko nejasnost izhaja iz razlik oziroma dvoumnosti pri interpretaciji določb, ki se bile prenesene v lokalno zakonodajo na podlagi omenjenih direktiv. Kot izhaja tudi iz sodne prakse Sodišča Evropske unije (v nadaljevanju SEU), nacionalna sodišča določbe direktiv s prenosom v svojo zakonodajo pogosto interpretirajo preveč restriktivno, zato davčni zavezanci sprožajo sodne postopke pred SEU. Težava je še posebej očitna pri nekaterih ohlapnih določbah direktiv, ki ne opredeljujejo jasnih pojmov, bodisi zaradi težavnega postavljanja ozkih definicij, ki bi se lahko enoznačno uporabljale v vseh državah članicah EU, bodisi zaradi težavnosti pri opredeljevanju specifičnih pogojev določb, ki bi imeli enako težo in pomen v vseh državah članicah EU. Tako se v različnih državah članicah EU določbe direktiv, ki so bile prenesene v lokalno zakonodajo, lahko interpretirajo na različne načine oziroma so bile v lokalno zakonodajo prenesene na način, da omejujejo namen določb, ki naj bi izhajal iz direktiv, kar je v neskladju s temeljnimi načeli sistema obdavčitve z DDV. Menim, da je ena od takšnih določb tudi določba v zvezi z davčno obravnavo prenosa podjetja ali dela podjetja z vidika DDV.

Namen magistrskega dela je v prvem delu predstaviti opredelitev termina podjetja, predstaviti uporabo termina za davčne namene ter opredeliti davčno obravnavo tako v Sloveniji kot v izbranih drugih državah z vidika zakonodaje s področja DDV. Prvenstveni cilj magistrskega dela je tako primerjava med zakonskimi določbami Slovenije in ostalih izbranih držav z namenom ugotoviti, ali oziroma kakšne razlike obstajajo pri davčni obravnavi prenosa podjetja ali dela podjetja z vidika DDV. Z ozirom na dejstvo, da na ravni EU tozadevna izhodišča postavlja DDV direktiva, menim, da večjih razlik med Slovenijo in ostalimi državami članicami EU ne bi smelo biti oziroma so razlike bolj administrativne kot pa vsebinske narave. Razlike med zakonodajo Slovenije in držav nečlanic EU bodo pričakovano lahko bolj izrazite. S pomočjo preučitve raziskave mednarodne svetovalne hiše Deloitte, domače in tuje strokovne literature ter zakonodaje držav članic EU in tretjih držav bom lahko natančno in sistematično primerjal zakonske določbe Slovenije ter izbranih držav.

V magistrskem delu bom nadalje poglobljeno raziskal obstoječo slovensko in evropsko sodno prakso s tega področja. Namen poglobljene študije sodne prakse je vpogled v do sedaj izpostavljene dileme pri interpretaciji in uporabi zakonskih določb lokalne zakonodaje Slovenije in držav članic EU, v odvisnosti od smernic, ki jih opredeljuje DDV direktiva.

V zadnjem delu magistrskega dela bom izpostavil ključne razlike v zakonodaji preučevanih držav, če bodo razlike obstajale, in njihov morebitni vpliv, bodisi na samo davčno obravnavo transakcije prenosa podjetja ali dela podjetja bodisi na davčno obravnavo neposredno ali posredno povezanih transakcij, ter opredelil ključna odprta raziskovalna vprašanja.

1 OPREDELITEV PODJETJA IN UPORABA TERMINA ZA DAVČNE NAMENE

Temeljno vodilo sistema obdavčitve z DDV je, da je vsaka dobava blaga in/ali storitev s strani davčnih zavezancev predmet obdavčitve z DDV. Obstajajo izjeme, in sicer so lahko dobave blaga in/ali storitev bodisi oproščene plačila DDV ali pa so dobave izključene iz sistema obdavčitve z DDV (tj. se štejejo kot izven sistema DDV, ker se ne štejejo za predmet obdavčitve). Izjeme od navedenega splošnega načela, da je vsaka dobava blaga oziroma storitev predmet obdavčitve z DDV, se praviloma opredeljujejo ozko, vendar ne na takšen način, da bi se predpisanim izjemam na kakršen koli način zmanjšal njihov namen.

Med drugim je v veljavi tudi posebno pravilo, ki določa izjemo od obdavčitve z DDV, kadar gre za prodajo oziroma prenos (dela) podjetja, tj. sredstev, ki tvorijo zaključeno celoto v smislu zmožnosti obratovanja teh sredstev kot samostojne poslovne enote. Če so izpolnjeni pogoji, ki jih določa zakonodaja, se pri takšnem prenosu podjetja ali dela

podjetja na drugega davčnega zavezanca šteje, da dobava blaga za namene DDV ni bila opravljena, in dobava (tj. prenos podjetja ali dela podjetja) posledično ni predmet obdavčitve z DDV oziroma je takšna dobava izven sistema obdavčitve z DDV. Kot omenjeno, navedena ureditev predstavlja eno od izjem od pravil splošnega sistema DDV, v skladu s katerimi se DDV praviloma obračuna od vsake dobave blaga in storitev za plačilo.

Sam termin podjetje v trenutno veljavni slovenski zakonodaji ni nikjer jasno opredeljen. Zakon o podjetjih (ZPod), Ur. l. SFRJ, št. 77/1988, ki je določal zadevno zakonodajo pred osamosvojitvijo Slovenije oziroma pred veljavnostjo Zakona o gospodarskih družbah (ZGD-1), Ur. l. RS, št. 65/2009, je v 1. členu podjetje določal kot pravno osebo, ki opravlja gospodarsko dejavnost zaradi pridobivanja dohodka oziroma dobička. ZGD-1 na veliko mestih navaja termin podjetje, nikjer pa ne podaja opredelitve samega pojma. Delno oziroma posredno opredelitev tega pojma podaja zgolj v 674. členu, kjer določa, da je tuje podjetje fizična ali pravna oseba, ki opravlja pridobitno dejavnost in ima prebivališče ali sedež zunaj Republike Slovenije, v državi članici EU ali v državi, ki ni država članica EU.

Prelič, Zabel, Ivanjko, Podgorelec in Kobal (2009, str. 34 in 35) navajajo, da »velja načelo, da je podjetje predmet gospodarske družbe [...] oziroma predmet njenih pravic, pri čemer se ta predmet pojmuje kot premoženjska masa, ne pa kot pravna enota. Podjetje kot predmet in sredstvo gospodarske družbe stopa v pravni promet s pojavno obliko gospodarske družbe. Gospodarsko funkcijo gospodarske družbe izvaja podjetje, pravno pa gospodarska družba. Gospodarska družba je nosilec podjetništva, podjetje pa ga uresničuje, zato je podjetje podrejeno gospodarski družbi. Odnos med gospodarsko družbo in podjetjem je težko opredeliti s pravnega vidika. Ni sporno, da to ni lastniški odnos, ker gospodarska družba nad podjetjem kot celoto nima nobene klasične stvarnopravne pravice, glede na to, da so v podjetju tudi delavci. Upravičenja gospodarske družbe nad podjetjem so kvazilastninskopravna, na primer gospodarska družba lahko podjetje proda ali ga da v zakup«.

Kot navaja Jerman (2017, str. 27), »da bi podjetje lahko dosegalo svoj namen, potrebuje nosilca, ki nastopa na trgu in v pravnem prometu kot subjekt oziroma nosilec pravic in obveznosti za uresničevanje namena podjetja. Pravna oseba je zato subjekt oziroma nosilec enega ali več podjetij v ekonomskem smislu«. Nadalje Jerman (2017, str. 27) pojasnjuje, da je podjetje kot sredstvo družbe objekt, ne pa subjekt v pravnem prometu, svojo ekonomsko subjektiviteto pa uresničuje v pravni subjektiviteti svoje pojavne oblike, tj. gospodarske družbe.

Enoznačne definicije termina podjetje na podlagi slovenske zakonodaje ni mogoče opredeliti, vendar se s tem izrazom navadno označuje skupek premoženja oziroma sredstev in pripadajočih obveznosti do virov sredstev, ki skupaj tvorijo zaključeno celoto, s katero je mogoče zasledovati ekonomski cilj ustvarjanja dobička. V laičnem smislu je termin podjetje sicer splošno znan in praktično vsakdo zna bolj ali manj jasno obrazložiti, kaj

predstavlja. V pravnem smislu pa je seveda treba jasno ločiti pojma podjetje (objekt) in gospodarska družba, ki je pravno-formalno lastnica tega sredstva družbe (tj. podjetja).

Gospodarska družba ima lahko vrsto različnih oblik, vendar se obdavčitev prenosa podjetja ali dela podjetja z vidika DDV ne razlikuje v odvisnosti od pojavnosti oblike gospodarske družbe kot lastnice podjetja, zato podrobnejša razdrobitev vseh možnih pojavnosti oblik gospodarskih družb za namene magistrskega dela ni potrebna.

Prelič, Zabel, Ivanjko, Podgorelec in Kobal (2009, str. 35) nadalje navajajo, da je podjetje »objekt, gospodarska družba pa subjekt v pravnem prometu. Zato ima pravna znanost, kadar govori o podjetju, v bistvu v mislih gospodarsko družbo, ekonomska znanost pa ima, kadar govori o gospodarski družbi, v mislih podjetje. [...] S pravnega vidika lahko odnos med podjetjem in gospodarsko družbo opredelimo z ugotovitvijo, da gospodarska družba ni podjetje, temveč da gospodarska družba ima podjetje kot sredstvo za doseganje družbinih ciljev. Gospodarska družba je nosilec podjetništva in pravna pojavnost oblike podjetja. Gospodarska družba lahko obstaja brez podjetja (pri prodaji podjetja), podjetje brez gospodarske družbe pa ne more obstajati«.

Nadaljnjo opredelitev pojma podjetje podajajo Ivanjko, Kocbek in Prelič (2009, str. 98 in 99), in sicer navajajo, da je »podjetje generičen pojem za skupek organiziranega premoženja in ljudi, organiziranih in namenjenih opravljanju gospodarske dejavnosti, ki mu pravni red posredno prek njegovega nosilca podjetništva (družbe kot pravne pojavnosti oblike podjetja) priznava status pravne osebe, s pravicami in obveznostmi. Praviloma pojem podjetje zajema tudi delavce, ki opravljajo delo v podjetju, vendar prisotnost delavcev ni pogoj za obstoj podjetja. Podjetje je objekt prava«.

Na podlagi zgornje navedbe avtorjev je mogoče zaključiti, da pojmov podjetje in gospodarska družba nikakor ne gre enačiti. V vsakdanjem življenju se sicer večkrat pripeti, da govorec oziroma pisec oba termina uporablja kot sopomenki, z vidika uporabe v strokovnem smislu pa gre za dva ločena pojma. Predmet obravnave magistrskega dela je termin podjetje, ne pa gospodarska družba kot nosilka podjetništva.

Termin podjetje torej navadno predstavlja skupek premoženja (sredstev) ter ljudi. Pojavnosti oblike podjetja je več, pri čemer je bistveno, da je namen podjetja opravljanje oziroma zmožnost opravljanja gospodarske dejavnosti, niso pa bistvene njegove posamezne komponente.

Podobno kot v slovenski pojmovi podjetja praviloma ni opredeljen niti v tuji zakonodaji. Ivanjko, Kocbek in Prelič (2009, str. 101) navajajo, da »ima podjetje s pravnega vidika naslednje značilnosti:

- njegova pojavnost oblike je družba,

- je gospodarska enota, sestavljena iz (materialnih in človeških) gospodarskih dejavnikov,
- je družbena skupina ljudi, povezanih organizacijsko, ekonomsko in pravno,
- opravljanje gospodarske dejavnosti je možno vsebinsko, časovno in prostorsko urejati,
- je pravno, vsebinsko in prostorsko ločeno od lastnika, od v podjetje vloženega kapitala,
- je sredstvo, s katerim njegov imetnik (družba) zagotavlja svoj prihodek,
- je središče avtonomnih premoženjskih pravnih razmerij posebne vrste,
- zasleduje trajno in plansko dolgoročne cilje,
- je skupnost ljudi, premoženjskih sredstev, pravic, obveznosti, dejavnosti, poslovnih možnosti, znanja, izkušenj in drugih sestavin,
- je objekt v pravnem prometu«.

Vse značilnosti podjetja, ki jih navajajo avtorji, niso prisotne pri vseh podjetjih, vendar v splošnem nazorno prikazujejo, kakšna je pravna opredelitev bistvenih značilnosti, ki jih je navadno mogoče pripisati vsakemu podjetju.

Nadalje Ivanjko, Kocbek in Prelič (2009, str. 104 in 105) podajajo organizacijske in ekonomske značilnosti podjetja, in sicer je »za podjetje kot organizirano gospodarsko enoto značilna zlasti njegova funkcija v zvezi z opravljanjem določene dejavnosti zaradi pridobivanja dobička. Z vidika funkcionalnosti podjetja pa so zanj značilni:

- minimum organiziranih materialnih sredstev, ki so različna glede na funkcijo in pomen podjetja,
- minimalna organiziranost dela, ki ga opravljajo nosilci podjetništva sami ali pa krog oseb, ki nimajo lastninskih upravičenj nad sredstvi v podjetju (delavci),
- enotna funkcionalna organiziranost sredstev in ljudi v skladu s cilji podjetja,
- nastop organizirane gospodarske enote prek svoje pojavnne oblike – družbe – v zunanji pravni sferi, praviloma na trgu,
- opravljanje določenega dela v obliki dejavnosti, bodisi da gre za proizvodnjo bodisi da gre za storitveno dejavnost,
- samostojnost gospodarske organizirane enote,
- sodelovanje v pravnem prometu na trgu po načelih ponudbe in povpraševanja proti nadomestilu,
- trajnost in planska organiziranost enote«.

Avtorji opredeljujejo bistvene značilnosti tudi z ekonomskega vidika, pri čemer je pomembno izpostaviti delovanje v okviru splošnih ekonomskih zakonitosti (ponudba in povpraševanje), zasledovanje ciljev oziroma generiranje prihodkov ter dobička, organiziranost sredstev in človeških virov ter trajno naravo te organizirane enote.

Na tej točki velja opomniti, da podjetje ni pravni subjekt. Podjetje samo po sebi namreč ni poslovno sposobno, temveč je poslovno sposoben nosilec podjetništva. Kot navajajo Ivanjko, Kocbek in Prelič (2009, str. 105), »podjetje nima pravne osebnosti, ni nosilec dejavnosti in ne nastopa v pravnem prometu. [...] Z ekonomskega, organizacijskega in pojmovnega vidika je podjetje predvsem organizirana in premoženjska enota, v okviru katere so nepremičnine in premičnine, pravice in denar združeni in organizirani v določeni funkciji, ki jo s svojim delom dejansko uresničujejo fizične osebe. Gre za skupnost premoženja in ljudi, med seboj povezanih v funkciji opravljanja določene dejavnosti trajnega značaja«. Avtorji jasno prikazujejo nujnost razlikovanja med gospodarsko družbo oziroma podjetnikom posameznikom kot nosilci podjetja in gospodarske dejavnosti ter podjetjem kot njihovim objektom.

V okviru magistrskega dela bom preučil obdavčitev prenosa podjetja ali dela podjetja, zato velja opredeliti tudi pojem del podjetja. Del podjetja ima seveda lahko več pojavnih oblik, ker pa iz preučevanih določb glede obdavčitve izhaja, da mora del podjetja podobno kot podjetje tvoriti zaključeno celoto, bi del podjetja v grobem sicer najlažje opredelili kot obrat. Kot navajajo Ivanjko, Kocbek in Prelič (2009, str. 119), je treba podjetje ločiti od obrata – »v teoriji in praksi se obrat praviloma pojmuje kot skupnost produkcijskih dejavnikov (sredstva in delavci), kot zaokrožena celota z določeno identiteto, in je del podjetja. Podjetje in obrat sta obliki organizacije, s tem da je namen organizacije obrata izvedba celote ali dela delovnotehničnega procesa, namen organizacije podjetja pa je gospodarjenje. [...] Podjetje je lahko sestavljeno iz več obratov kot delov podjetja ali pa sploh nima nobenega obrata. Obrat skuša doseči neposredne cilje z izdelavo določenega proizvoda oziroma opravljanjem določene storitve, podjetje pa ima kompleksnejše in bolj posredne cilje. Pri obratu je pomembna tehnična organizacija, pri podjetju pa poslovna organizacija«. Terminov obrat in del podjetja posledično ni mogoče uporabljati kot sopomenki, vsaj ne vedno. Ne glede na to pa lahko obrat v nekaterih primerih dejansko predstavlja del podjetja. V nadaljevanju magistrskega dela bo termin del podjetja predstavljal zaključeno celoto v smislu poslovne organizacije sredstev (in virov sredstev).

Ker gre lahko v okviru pojmovanja prenosa podjetja ali dela podjetja tudi za statusno preoblikovanje davčnega zavezanca, si velja podrobno ogledati tudi teoretična izhodišča, tj. vrste in oblike statusnih preoblikovanj.

Kot navajajo Ivanjko, Kocbek in Prelič (2009, str. 1024–1027), se lahko »gospodarske družbe in drugi gospodarski subjekti statusno preoblikujejo le z združitvijo, delitvijo, prenosom premoženja in spremembo pravnoorganizacijske oblike ter njihove zakonsko določene pojavne oblike, hkrati pa so lahko pri preoblikovanjih udeležene le gospodarske družbe v tisti pravnoorganizacijski obliki, kakršno pri posamezni vrsti in obliki statusnih preoblikovanj zakon izrecno določa, kar velja tudi za gospodarske subjekte in druge pravne osebe«. Avtorji statusna preoblikovanja delijo v dve večji skupini, in sicer materialna statusna preoblikovanja ter formalna statusna preoblikovanja.

Ivanjko, Kocbek in Prelič (2009, str. 1024–1027) nadalje pojasnjujejo, da se »materialno statusno preoblikovanje v teoriji včasih imenuje tudi prenosno preoblikovanje, formalno statusno preoblikovanje pa oblikovno statusno preoblikovanje. Ta delitev upošteva razlikovalni kriterij, ali pravne posledice statusnega preoblikovanja nastanejo v premoženjski ali v organizacijski strukturi gospodarske družbe, ki se statusno preoblikuje. Osrednja značilnost materialnih statusnih preoblikovanj je restrukturiranje premoženja nosilca gospodarske družbe, ki se statusno preoblikuje, s prenosom celote ali dela njegovega premoženja na drugo gospodarsko družbo, ki bodisi že obstaja bodisi se na novo konstituira prav s prenesenim premoženjem kot vložkom. [...] Pri formalnih statusnih preoblikovanjih se premoženjska struktura gospodarske družbe, ki se preoblikuje, ne spremeni, premoženje torej ostane enako, pravni učinki preoblikovanja pa se kažejo kot zgolj korporacijskopравни učinki v spremembi vsebine pravnih razmerij med gospodarsko družbo in družbeniki oziroma med družbeniki gospodarske družbe. V okvir te oblike statusnih preoblikovanj sodi sprememba pravnoorganizacijske oblike«.

Z vidika obdavčitve prenosa podjetja ali dela podjetja zgoraj opisano razlikovanje med različnimi pojavnimi oblikami statusnega preoblikovanja ne igra poglobitve vloge. Za obdavčitev je namreč pomembno le:

- da gre za prenos podjetja ali dela podjetja kot zaključene celote; ter
- da so izpolnjeni pogoji, ki jih predpisuje zakonodaja s področja davkov.

Vrsta statusnega preoblikovanja tako neposredno ne vpliva na obdavčitev prenosa, temveč je treba zgolj nameniti dovolj pozornosti vsem okoliščinam prenosa in preveriti, ali so izpolnjeni pogoji za uporabo posebnih pravil obdavčevanja.

Temeljno izhodišče s področja zakonodaje na ravni EU predstavlja DDV direktiva. Podobno kot slovenska zakonodaja tudi DDV direktiva v svojih določbah ne podaja opredelitve podjetja. V 19. členu namreč v izvornem, angleškem jeziku prenos podjetja opredeljuje kot »transfer, whether for consideration or not or as a contribution to a company, of a totality of assets or part thereof«. Omenjena določba tako omenja zgolj sredstva, ne pa tudi obveznosti do virov sredstev oziroma pasivne strani bilance stanja gospodarske družbe, vendar se tudi določbo 19. člena DDV direktive razume na način, da podjetje predstavlja celovit skupek sredstev in virov sredstev, s katerim je mogoče opravljati ekonomsko dejavnost.

Za namene določitve pravilne davčne obravnave se posledično uporablja splošno sprejeto razumevanje termina podjetje, kot je opredeljeno v predhodnih odstavkih. Poglobitva je presoja, ali predmet prenosa predstavlja celovit skupek sredstev in virov sredstev, s katerim je mogoče opravljati dejavnost, ne pa primeroma zgolj preverjanje same oblike organiziranosti teh sredstev in virov sredstev oziroma ugotavljanje, ali so predmet prenosa vse bilančne (računovodske) vrste sredstev in virov sredstev.

2 EVROPSKA ZAKONODAJA DDV V ZVEZI S PRENOSOM PODJETJA ALI DELA PODJETJA

Smiselno je najprej opredeliti, kakšne okvire določa zakonodaja na ravni EU, v nadaljevanju pa podrobneje opredeliti, na kakšen način so Slovenija in druge države članice EU v svojo lokalno zakonodajo prenesle te določbe.

Veljavna določba 19. člena DDV direktive v zvezi z obdavčitvijo prenosa podjetja ali dela podjetja določa, da lahko države članice v primeru prenosa celote sredstev podjetja ali dela sredstev podjetja za plačilo ali brez plačila ali kot vložek v podjetje štejejo, da ni bila opravljena nobena dobava blaga in da se oseba, kateri je blago preneseno, obravnava kot naslednik prenosnika. Določba 29. člena DDV direktive pa nadalje določa, da se navedena določba 19. člena smiselno uporablja tudi za dobave storitev. Kot je razvidno, določba DDV direktive ne predpisuje posebnih administrativnih ali drugačnih pogojev za obravnavo prenosa podjetja ali dela podjetja izven sistema obdavčitve z DDV. Podrobnejša opredelitev, v katerih primerih se lahko šteje, da gre za takšen prenos, se je izoblikovala skozi sodno prakso SEU, ki jo bom predstavil v nadaljevanju magistrskega dela.

19. člen določa še, da lahko države članice v primerih, kadar upravičenec ni v celoti zavezan davku, sprejmejo ukrepe, potrebne za preprečevanje izkrivljanja konkurence, in tudi vse potrebne ukrepe za preprečevanje možnosti davčnih utaj oziroma izogibanja plačilu davka. S tem imajo države članice EU možnost, da v svoji lokalni zakonodaji podrobneje opredelijo pogoje, v skladu s katerimi se lahko prenos podjetja ali dela podjetja obravnava kot dobavo izven sistema obdavčitve z DDV.

Pomembno pa je že na tej točki poudariti, da DDV direktiva sicer dopušča možnost, da posamezna država članica EU v lokalni zakonodaji zaradi preprečevanja izkrivljanja konkurence ter davčnih utaj določi dodatne pogoje, da se takšen prenos podjetja ali dela podjetja šteje kot dobava izven sistema obdavčitve z DDV, vendar morajo biti takšni ukrepi utemeljeni in ne smejo postavljati dodatnih pogojev na način, da se izkrivi namen DDV direktive. V nadaljevanju bom podrobneje opredelil, katere od preučevanih držav članic EU so navedeno možnost prenesle v svojo lokalno zakonodajo in na kakšen način.

2.1 Predstavitev sprememb evropske zakonodaje v zvezi s prenosom podjetja ali dela podjetja

DDV direktiva je zgoraj povzeto določbo v zvezi z obdavčitvijo prenosa podjetja ali dela podjetja povzela po določbi 8. odstavka 5. člena Šeste direktive. Šesta direktiva je namreč določala, da lahko države članice v primeru prenosa celote sredstev podjetja ali dela sredstev podjetja za plačilo ali brez plačila ali kot vložek v podjetje štejejo, da ni bila opravljena nobena dobava blaga in da se oseba, kateri je blago preneseno, obravnava kot naslednik prenosnika, pri čemer države članice lahko, v kolikor je to primerno, sprejmejo

ukrepe, potrebne za preprečevanje izkrivljanja konkurence, v primerih kadar upravičenec ni v celoti zavezan davku.

Iz zapisanega je mogoče razbrati, da je Šesta direktiva podobno kot DDV direktiva državam članicam EU dopuščala možnost obravnave prenosa podjetja ali dela podjetja kot dobave izven sistema obdavčitve z DDV. Prav tako pa je tudi že Šesta direktiva državam članicam EU omogočala sprejemanje ukrepov, vendar na prvi pogled zgolj za namene preprečevanja izkrivljanja konkurence, ne pa eksplicitno tudi zaradi preprečevanja davčnih utaj. Ne glede na to menim, da sta bila zgodovinsko razumevanje določbe Šeste direktive in njena implementacija v lokalni zakonodaji takratnih držav članic EU zelo primerljiva s sedanjim razumevanjem določbe DDV direktive.

Kot je razvidno iz določb obeh evropskih direktiv, se določba glede obdavčitve prenosa podjetja ali dela podjetja ni pomembno spreminjala. Posebnih, omejujočih pogojev tako ni določala nobena od omenjenih direktiv. Pomembno je zgolj, da mora biti predmet prenosa podjetja ali dela podjetja skupek (celota) sredstev, pri čemer se prevzemnik celote sredstev obravnava kot naslednik prenosnika. Iz določb obeh direktiv pa izhaja, da je pomemben namen ta, da države članice EU preprečijo izkrivljanje konkurence – menim, da je prvenstveno s tem mišljeno, da se prepreči ugodnejšo davčno obravnavo z vidika uveljavljanja večjega odbitka vhodnega DDV s strani prevzemnika od tistega odbitka, do katerega je ali bi bil upravičen prenosnik, oziroma preprečevanja davčnih utaj.

3 SLOVENSKA UREDITEV DDV V ZVEZI S PRENOSOM PODJETJA ALI DELA PODJETJA

Trenutno veljavni Zakon o davku na dodano vrednost (ZDDV-1), Ur. l. RS, št. 13/2011, v 10. členu določa, da se pri prenosu podjetja ali dela podjetja na drugega davčnega zavezanca, ne glede na to, ali gre za odplačni ali neodplačni prenos ali kot vložek v podjetje, šteje, da dobava blaga ni bila opravljena. Prvi del določbe ZDDV-1 je v celoti povzet po določbi DDV direktive.

Nadalje določba slovenske zakonodaje prav tako jasno določa, da se v takšnih primerih za potrebe obdavčevanja z vidika DDV prevzemnik šteje za pravnega naslednika prenosnika. Tudi ta del določbe je povzet po določbi DDV direktive.

V nadaljevanju pa določba ZDDV-1 določa še, da mora ne glede na zgoraj zapisano prevzemnik, ki uporablja prevzeta sredstva za druge namene kot za tiste, za katere ima pravico do odbitka DDV, plačati DDV v skladu z določbami, ki veljajo za obračun DDV od uporabe blaga in storitev za zasebne namene. ZDDV-1 določa tudi, da se ta določba smiselno uporablja tudi za storitve.

Določbe trenutno veljavnega ZDDV-1 se od datuma začetka uporabe zakona naprej (tj. 1. 1. 2007) niso spreminjale.

Trenutno veljavni Pravilnik o izvajanju Zakona o davku na dodano vrednost, Ur. l. RS, št. 141/2006, je ob sprejetju v zvezi s prenosom podjetja ali dela podjetja v 8. členu določal, da se pri prenosu podjetja ali dela podjetja (sredstev in sorazmernega dela virov sredstev) na drugega davčnega zavezanca šteje, da dobava blaga ni bila opravljena, samo če prevzemnik podjetja ali dela podjetja kot pravni naslednik prenosnika nadaljuje obdavčeno dejavnost. Pravilnik kot podzakonski akt tako v 8. členu posredno ali neposredno določa:

- da mora prenos vključevati sredstva in vire sredstev (vsaj sorazmerni del, če se nanaša na prenesena sredstva),
- da se mora prenos izvršiti med dvema davčnima zavezancema in
- da mora prevzemnik kot pravni naslednik prenosnika nadaljevati obdavčeno dejavnost.

Navedena določba nadalje določa, da se določba nanaša tudi na samostojne podjetnike in druge osebe, ki opravljajo dejavnost v skladu z določbami ZDDV-1, na statusna preoblikovanja družb pod temi pogoji ter pri prenosu dejavnosti na pravnega naslednika v primeru smrti davčnega zavezanca. Pomembno vsebinsko spremembo je v Sloveniji prinesla določba Pravilnika o spremembah in dopolnitvah Pravilnika o izvajanju Zakona o davku na dodano vrednost, Ur. l. RS, št. 120/2007, saj se je s to spremembo iz določbe črtala beseda »obdavčeno«, s tem pa je spremenjeni pogoj velel, da mora prevzemnik kot pravni naslednik prenosnika nadaljevati dejavnost in ne nujno obdavčene dejavnosti. Pomembna sprememba podzakonske določbe se je prav tako uvedla z 2. členom Pravilnika o spremembah in dopolnitvah Pravilnika o izvajanju Zakona o davku na dodano vrednost, Ur. l. RS, št. 105/2009, in sicer je prvi del določbe v podzakonskem aktu po novem določal, da se pri prenosu podjetja ali dela podjetja na drugega davčnega zavezanca šteje, da dobava blaga ni bila opravljena samo, če prevzemnik podjetja ali dela podjetja kot pravni naslednik prenosnika nadaljuje dejavnost.

Zadevni člen se je torej od začetka uporabe do sedaj spreminjal v omejenem obsegu, tj. spreminjalo se je zgolj besedilo prvega odstavka zadevnega 8. člena, in sicer iz določbe »Pri prenosu podjetja ali dela podjetja (sredstev in sorazmernega dela virov sredstev) na drugega davčnega zavezanca se šteje, da dobava blaga ni bila opravljena, samo če prevzemnik podjetja ali dela podjetja kot pravni naslednik prenosnika nadaljuje obdavčeno dejavnost« v določbo »Pri prenosu podjetja ali dela podjetja na drugega davčnega zavezanca se šteje, da dobava blaga ni bila opravljena samo, če prevzemnik podjetja ali dela podjetja kot pravni naslednik prenosnika nadaljuje dejavnost«.

Menim, da je en popravek zgolj redakcijske narave, dva popravka pa imata precej velike implikacije z vsebinskega vidika. Prvi vsebinski popravek je namreč iz določbe 8. člena izločil podrobnejšo opredelitev predmeta prenosa, in sicer določbo »sredstev in sorazmernega dela virov sredstev«. Po mojem mnenju je bila omenjena sprememba določbe 8. člena izvršena zaradi dejstva, da gre v določenih primerih prenosa (dela) podjetja dejansko lahko za prenos zgolj sredstev, brez hkratnega prenosa obveznosti do

virov sredstev. Presoja, kaj v posameznem primeru predstavlja skupek organiziranega premoženja, namenjenega opravljanju gospodarske dejavnosti, je odvisna od specifičnih okoliščin. Tako ni mogoče enoznačno zaključiti, da je pri vsakem prenosu podjetja ali dela podjetja skupaj s sredstvi treba prenašati tudi obveznosti do virov sredstev.

Drugi pomembni vsebinski popravek pa je iz določbe 8. člena izločil pogoj, da mora prevzemnik kot pravni naslednik prenosnika opravljati obdavčeno dejavnost. Menim, da gre v tem primeru za ustrezno spremembo določbe. Z vidika davčne obravnave prenosa podjetja ali dela podjetja je namreč bistveno, da davčni zavezanec prevzemnik nadaljuje podobno dejavnost kot prenosnik. Prenosnik je lahko pred prenosom opravljal bodisi obdavčeno bodisi oproščeno dejavnost. Popravljen določba jasneje opredeljuje, da gre lahko v obeh omenjenih primerih za prenos podjetja ali dela podjetja, ki je izven sistema obdavčitve z DDV.

Sistem obdavčitve z DDV ima prav tako vključene določbe, ki delujejo kot varovalke v primerih, ko bi prevzemniki po prenosu podjetja ali dela podjetja, ki je opravljal obdavčeno dejavnost, zgolj delno opravljali obdavčeno dejavnost s prevzetim podjetjem ali delom podjetja. Prevzemniki morajo namreč v skladu s pravili v takšnih primerih izvesti ustrezne prilagoditve, da povrnejo s strani prenosnika predhodno uveljavljen odbitek DDV, ki jim ne pripada zaradi (delnega) opravljanja oproščene dejavnosti, oziroma bolje rečeno, da obračunajo izhodni DDV oziroma njegov sorazmerni del, s čimer se doseže enak namen. S tem je zagotovljena popolna nevtralnost sistema DDV, podobno kot to velja pri drugih določbah v zvezi z oproščenimi dobavami. Nevtralnost sistema DDV je namreč eno od temeljnih načel sistema obdavčitve z DDV.

Vraničar in Beč (2007, str. 139) navajata, da se v primerih iz navedenih določb prenos (dela) podjetja ne šteje za dobavo blaga, ne glede na to, ali davčni zavezanec prenosnik opravlja obdavčeno ali oproščeno dejavnost. Če prevzemnik prevzeta sredstva uporablja za namene, za katere nima pravice do odbitka DDV, mora obračunati in plačati DDV, kar pa ne velja, če je prav tako prenosnik opravljal oproščeno dejavnost in posledično ni uveljavil odbitka DDV ob nakupu sredstev, ki tvorijo podjetje oziroma del podjetja. Nadalje Vraničar in Beč (2007, str. 150) pojasnjujeta, da lahko v okviru prenosa podjetja pride zgolj do prenosa neopredmetenih sredstev, kar se obravnava kot opravljanje storitev in ne kot dobavo blaga. Avtorici pa hkrati poudarjata, da se kot prenos podjetja lahko šteje zgolj transakcija, pri kateri se hkrati prenesejo sredstva in tudi viri sredstev. Več o tem bom opredelil v nadaljevanju magistrskega dela.

3.1 Predstavitev sprememb slovenske zakonodaje v zvezi s prenosom podjetja ali dela podjetja

Z namenom celovitega pregleda zakonskih določb v zvezi z obdavčitvijo prenosa podjetja ali dela podjetja bom v nadaljevanju predstavil spremembe določb od same uveljavitve sistema obdavčitve z DDV v Sloveniji naprej.

Zakon o davku na dodano vrednost (ZDDV), Ur. l. RS, št. 89/1998, je v zvezi z obdavčitvijo prenosa (dela) podjetja v 7. členu določal, da se DDV ne obračunava in plačuje pri prenosu podjetja ali dela podjetja, ki predstavlja gospodarsko celoto, na drugega davčnega zavezanca. Navedena določba se je leta 2002 z uveljavitvijo 7. člena Zakona o spremembah in dopolnitvah Zakona o davku na dodano vrednost, Ur. l. RS, št. 67/2002, spremenila. Spremenjena določba je določala, da se pri prenosu podjetja ali dela podjetja na drugega davčnega zavezanca, ne glede na to, ali gre za odplačni ali neodplačni prenos, šteje, da promet blaga ni bil opravljen. V takšnem primeru se za potrebe DDV prevzemnik šteje za pravnega naslednika prenosnika podjetja ali dela podjetja. Ne glede na to pa mora prevzemnik, ki uporablja prevzeta sredstva za druge namene, kot za tiste, za katere ima pravico do odbitka vstopnega DDV, plačati DDV v skladu z določbami, ki veljajo za obračun DDV od uporabe blaga in storitev za zasebne namene.

Navedena sprememba zakonodaje v zvezi s prenosom (dela) podjetja je predstavljala pomemben vsebinski popravek. V slovensko zakonodajo je namreč vnesla podrobnejšo opredelitev pogojev, v okviru katerih se prenos podjetja ali dela podjetja obravnava kot transakcija izven sistema obdavčitve z DDV. Nova opredelitev pravil je tako takratno določbo približala trenutno veljavni, s tem pa precej jasneje opredelila, v katerih okoliščinah gre za prenos podjetja ali dela podjetja izven sistema obdavčitve z DDV ter kakšne so posledice za prevzemnika, če pogoji niso izpolnjeni.

Prvi v Sloveniji veljavni Pravilnik o izvajanju Zakona o davku na dodano vrednost, Ur. l. RS, št. 4/1999, je v zvezi z obdavčitvijo prenosa podjetja ali dela podjetja v 8. členu določal, da se pri združitvi družbe (pripojitvi ali spojitvi) ter delitvi družbe na več družb v skladu s predpisi, ki urejajo to področje, ne obračunava in ne plačuje DDV. Pri prenosu podjetja ali dela podjetja (sredstev in virov sredstev), ki tvori gospodarsko celoto na drugega davčnega zavezanca, kot naslednika prenositelja, se ne obračunava in ne plačuje DDV. Pri prenosu premoženja, izkazanega v knjigovodstvu davčnega zavezanca – fizične osebe, na osebe, ki nadaljujejo z opravljanjem dejavnosti davčnega zavezanca, se ne obračunava in ne plačuje DDV.

Leta 2002 je bil sprejet nov Pravilnik o izvajanju Zakona o davku na dodano vrednost, Ur. l. RS, št. 79/2002, ki je v zvezi z obdavčitvijo prenosa podjetja ali dela podjetja v 6. členu določal, da se pri prenosu podjetja ali dela podjetja (sredstev in virov sredstev) na drugega davčnega zavezanca šteje, da promet blaga ni bil opravljen le, če prevzemnik podjetja ali dela podjetja, kot naslednik prenosnika, nadaljuje dejavnost podjetja ali dela podjetja. 7. člen je nadalje določal, da »če davčni zavezanec prispeva stvarni vložek v družbo (davčnega zavezanca), od katerega ni imel pravice do odbitka vstopnega DDV, se šteje, da promet ni bil opravljen. Če davčni zavezanec prispeva stvarni vložek v družbo (davčnega zavezanca), od katerega je imel pravico do odbitka vstopnega DDV se šteje, da promet ni bil opravljen, če se stvarni vložek uporablja za opravljanje dejavnosti, od katere se obračunava in plačuje DDV. Če pa se zgoraj navedeni stvarni vložki uporabljajo za druge

namene, kot za tiste, za katere ima prevzemnik pravico do odbitka vstopnega DDV, je potrebno plačati DDV v skladu z določbami ZDDV, ki veljajo za obračun DDV od uporabe blaga in storitev za zasebne namene».

Redakcijske spremembe slovenske zakonodaje je prinesla uveljavitev novega podzakonskega akta, in sicer je Pravilnik o izvajanju Zakona o davku na dodano vrednost, Ur. l. RS, št. 17/2004, v zvezi z obdavčitvijo prenosa podjetja ali dela podjetja v 6. členu določal, da se pri prenosu podjetja ali dela podjetja (sredstev in virov sredstev) na drugega davčnega zavezanca šteje, da promet blaga ni bil opravljen le, če prevzemnik podjetja ali dela podjetja, kot naslednik prenosnika, nadaljuje dejavnost podjetja ali dela podjetja. 7. člen je nadalje določal, da »če davčni zavezanec prispeva v osnovni kapital drugega davčnega zavezanca stvarni vložek, od katerega ni imel pravice do odbitka vstopnega DDV, se šteje, da promet ni bil opravljen. Če davčni zavezanec prispeva v osnovni kapital drugega davčnega zavezanca stvarni vložek, od katerega je imel pravico do odbitka vstopnega DDV se šteje, da promet ni bil opravljen, če se stvarni vložek uporablja za opravljanje dejavnosti, od katere se obračunava in plačuje DDV. Če pa se zgoraj navedeni stvarni vložek uporablja za druge namene, kot za tiste, za katere ima prevzemnik pravico do odbitka vstopnega DDV, je potrebno plačati DDV v skladu z določbami ZDDV, ki veljajo za obračun DDV od uporabe blaga in storitev za zasebne namene».

Kot je razvidno iz zgornjih določb, je prvi v Sloveniji veljavni podzakonski akt predpisoval relativno ohlapne pogoje, v okviru katerih se prenos podjetja ali dela podjetja ne šteje za dobavo znotraj sistema obdavčitve z DDV. Določba 8. člena je določala naslednja pogoja:

- prenesena sredstva in viri sredstev morajo tvoriti gospodarsko celoto; ter
- prenesena sredstva in viri sredstev se prenašajo na davčnega zavezanca kot naslednika prenositelja (prenosnika).

Iz navedene določbe torej ne izhaja pogoj, da mora prevzemnik nadaljevati (podobno) dejavnost kot prenosnik. Določba se je spremenila z uveljavitvijo 6. člena Pravilnika o izvajanju Zakona o davku na dodano vrednost, Ur. l. RS, št. 79/2002. S tem je bil uveljavljen dodaten pogoj za možnost obravnave prenosa podjetja ali dela podjetja kot izven sistema obdavčitve z DDV, in sicer zahteva, da prevzemnik, tj. naslednik prenosnika, nadaljuje dejavnost podjetja ali dela podjetja, ki je predmet prenosa. Po tej spremembi se določba vsebinsko ni več spreminjala.

4 NAMEN DOLOČB S PODROČJA DDV V ZVEZI S PRENOSOM PODJETJA ALI DELA PODJETJA TER POSLEDICE NEPRAVILNE UPORABE DOLOČB

Pri prenosu podjetja ali dela podjetja se postavlja vprašanje, kako prenos obravnavati z vidika obdavčitve poslovnega dogodka. Kot izhaja iz predstavljenih zakonskih določb, se

pravila uporablja predvsem pri prodaji (delov) podjetij, statusnih preoblikovanih družb in pri prenosu dejavnosti na pravnega naslednika v primeru smrti davčnega zavezanca.

Možnost uporabe takšnih posebnih določb za davčne zavezance predstavlja pomembno poenostavitev tako z administrativnega kot tudi finančnega vidika (vidika denarnega toka). Utemeljitev bom podal v nadaljevanju, na tej točki pa poudarjam, da je vprašanje glede obdavčitve takšnega poslovnega dogodka lahko še precej bolj težavno, če se prenos podjetja ali dela podjetja izvrši med prenosnikom in prevzemnikom iz dveh različnih držav. Veljavna določba DDV direktive državam članicam EU dopušča možnost uporabe oziroma implementacije te poenostavitve, ni pa implementacija določb obvezna.

Prav tako velja omeniti, da je uporaba poenostavitve za davčne zavezance obvezna, če je posamezna država članica EU zadevne določbe DDV direktive prenesla v svojo zakonodajo. Davčni zavezanci nimajo izbire, ali bodo prenos podjetja ali dela podjetja obravnavali kot izven sistema DDV, če prenos izvajajo v državi, katere zakonodaja vsebuje posebne določbe glede obdavčitve prenosa podjetja ali dela podjetja. Če so torej določbe poenostavitve obdavčitve prenosa v lokalni zakonodaji, je treba prenos podjetja ali dela podjetja obravnavati kot transakcijo izven sistema DDV, če so za to izpolnjeni pogoji. S tem se preprečuje izkrivljanje sistema obdavčitve z DDV, saj bi v nasprotnem primeru prihajalo do pomembnega razlikovanja pri obdavčevanju podobnih oziroma enakih poslovnih dogodkov.

Pri sklepanju pogodb za tovrstne poslovne dogodke ima lahko vsaka od pogodbenih strank svoje stališče, ali gre v konkretnem primeru za prenos (dela) podjetja, ki ni predmet obdavčitve z DDV. Kot navaja Ashley (2016), si bo prenosnik (prodajalec) primarno želel zagotoviti zaščito svojih interesov za primere, ko bi bilo dejansko treba obračunati DDV, prevzemnik (kupec) pa se navadno zanese na presojo prenosnika (prodajalca) za opredelitev, ali gre za dobavo izven sistema DDV. Za prevzemnika (kupca) je smotno, da vztraja pri plačilu obračunanega DDV na poseben depozitni račun, če davčna obravnava dobave ni jasna.

4.1 Namen posebnih določb v zvezi s prenosom podjetja ali dela podjetja

V nadaljevanju bom predstavil glavne razloge, zaradi katerih DDV direktiva državam članicam EU dopušča možnost implementacije zadevnih določb v lokalno zakonodajo posamezne države članice, prav tako pa tudi obrazložil, zakaj te določbe predstavljajo pomembno poenostavitev davčne obravnave takšnih poslovnih dogodkov.

4.1.1 Denarni tok davčnih zavezancev

Glavni namen opisane izjeme od splošnega pravila sistema DDV pri obdavčitvi prenosa (dela) podjetja je poenostavitev obračunavanja DDV, kadar se podjetje prenaša na druge davčne zavezance. Če posebne določbe ne bi bile v veljavi, bi moral prenosnik (navadno

prodajalec) podjetja ob prenosu (prodaji) obračunati izstopni DDV, prevzemnik (navadno kupec) pa na drugi strani ob prevzemu (nakupu) plačati nabavno ceno skupaj z obračunanim DDV, ki bi ga lahko kasneje sicer uveljavljal kot odbitek vhodnega DDV (ob izpolnjevanju vseh pogojev za uveljavljanje pravice do odbitka DDV).

Podjetja, ki so predmet prenosa oziroma prodaje, so lahko različno vrednotena, vendar gre v primerih prenosa (prodaje) podjetij oziroma delov podjetij praviloma za večje vrednosti, znesek DDV pa posledično predstavlja veliko obremenitev za kupca z vidika denarnega toka. Tako bi znesek obračunanega DDV v večini primerov znašal nekaj sto tisoč evrov, lahko pa tudi več milijonov evrov, kar predstavlja zahtevno dodatno finančno obremenitev poleg plačila pogodbeno dogovorjene kupoprodajne cene samega podjetja.

Določbe, ki so predmet preučitve v okviru magistrskega dela, omogočajo pomembno zmanjšanje vpliva transakcije prenosa podjetja na denarni tok prevzemnika oziroma kupca. Poudariti velja, da je končni rezultat z vidika državnega proračuna tudi v primeru obdavčitve takšnih prenosov načeloma enak – če bi bil prenos podjetja obdavčen z DDV, bi kupec ob izpolnjevanju pogojev za odbitek DDV tega lahko (v kasnejših obdobjih) v vsakem primeru zahteval nazaj. Morebitna obdavčitev prenosa podjetja z DDV bi tako predstavljala zgolj začasno dodatno obremenitev z zahtevo po plačilu DDV v državni proračun s strani prenosnika in kasnejšim vračilom DDV prevzemniku. Ne glede na to pa bi bila obdavčitev prenosa podjetij ali delov podjetij zelo restriktivna z vidika vpliva na denarni tok pogodbenih strank, predvsem zaradi vrednosti takšnih transakcij.

4.1.2 Administrativna poenostavitev in vrednotenje predmeta prenosa

Naslednja značilnost posebnih določb glede obdavčitve prenosa podjetja ali dela podjetja je poenostavitev z administrativnega vidika in vidika vrednotenja predmeta prenosa. Če so izpolnjeni pogoji za uporabo določb, davčnim zavezancem namreč ni treba opredeljevati davčne obravnave dobave blaga in/ali storitev. V primeru, da davčni zavezanci prodajajo oziroma prenašajo vrsto sredstev in obveznosti do virov sredstev in bi se vsaka dobava morala obravnavati ločeno, primeroma zaradi časovnega zamika prenosa ali drugih razlogov, bi lahko bila določitev pravilne davčne obravnave težaven proces.

Prav tako je pomemben faktor samo vrednotenje prodanih oziroma kupljenih sredstev, zlasti če so ta sredstva predmet različnih stopenj DDV ali je del sredstev oproščen plačila DDV, saj se prodajalec in kupec načeloma medsebojno dogovorita samo za skupno ceno sredstev kot celote.

Davčni zavezanci morajo pri opravljanju dobav upoštevati veljavno zakonodajo in pravilno določiti davčno obravnavo za vsako dobavo posebej. Določanje pravilne davčne obravnave pa je v praksi velikokrat zahtevno opravilo, ki zahteva preučitev dejanskih okoliščin in značilnosti vsake od nameravanih dobav, na podlagi katerih se lahko opredeli pravilna davčna obravnava. Če so izpolnjeni pogoji za uporabo določb glede obdavčitve prenosa

podjetja ali dela podjetja, davčnim zavezancem ni treba preučevati oziroma razčlenjevati dobav ter določati davčne obravnave. Ob izpolnjevanju pogojev gre namreč za enotno dobavo, ki se obravnava kot izven sistema obdavčitve z DDV.

V okviru prenosa podjetja se navadno prenaša cela vrsta različnih sredstev in obveznosti. Ne glede na navedeno pa se z vidika obdavčitve z DDV prenos podjetja ali dela podjetja obravnava kot enotna dobava, in sicer enotna dobava blaga. Pri presojanju davčne obravnave dobave blaga in/ali storitev je posledično treba najprej ugotoviti, ali gre v tem primeru bodisi za več ločenih transakcij (tj. dobava blaga in ločena dobava oziroma ločene dobave storitev) bodisi za enotno transakcijo, tj. enotno dobavo.

Slovenska davčna zakonodaja ne vsebuje specifičnih določb, s pomočjo katerih bi lahko ugotovili, ali davčni zavezanec opravlja enotno ali raznovrstno dobavo blaga oziroma storitev. Pri reševanju dileme lahko kot vodilo uporabimo sodno prakso SEU. Na podlagi sodne prakse SEU lahko tako na podlagi pojasnjenih dejstev povzamemo značilnosti enotne in raznovrstne dobave ter opredelimo odločujoče razlike med njima. Prav tako je pomemben dejavnik pri tovrstni presoji namen oziroma cilj prejemnika dobav. Enotno dobavo lahko tvori več elementov, ki jih delimo na osnovno dobavo, ki obsega bistvene elemente enotne dobave, in podporno oziroma podporne dobave, ki spremljajo osnovno dobavo, vendar ne predstavljajo pomembnejšega dela osnovne dobave. V okviru enotnih dobav podporna dobava k osnovni dobavi sledi DDV-obravnavi te osnovne dobave.

Za raznovrstne dobave se štejejo zlasti dobave, sestavljene iz več hkratnih, ločenih dobav, za katere se ne more razumeti, da so med seboj povezane in medsebojno odvisne. SEU (1999) je primeroma v sodbi iz zadeve C-349/96 razložilo, da je treba pri dobavi določiti bistvene značilnosti transakcije z namenom, da se ugotovi, ali se naročniku dobavlja več ločenih dobav ali zgolj enotna dobava. SEU je nadalje zavzelo stališče, da se dobave, ki z ekonomskega vidika zajema oziroma predstavlja enotno storitev za naročnika, ne sme umetno deliti, saj bi to predstavljalo izkrivljanje delovanja sistema obdavčitve z DDV. Dobava se lahko obravnava kot podporna dobava k osnovni dobavi, če sama po sebi za naročnika ne predstavlja cilja, ampak zgolj sredstvo za boljše uživanje osnovne dobave. Sicer dejstvo, da je za vse dobave zaračunana enotna cena, lahko nakazuje, da gre v konkretnem primeru za enotno dobavo, toda to dejstvo samo po sebi ni odločilno za presojo narave celotne transakcije.

Za določitev pravilne davčne obravnave dobav, ki jih davčni zavezanci opravljajo za svoje poslovne partnerje, je treba najprej opredeliti, kakšen namen oziroma cilj pri nabavi zasleduje kupec. Nadalje velja opredeliti, kaj v očeh kupca predstavljajo posamezne dobave blaga in storitev, ki izhajajo iz pogodbenega dogovora med strankama. Davčna obravnava dobav se mora opredeliti kot enotna dobava, če je dobava (ene vrste) blaga/sredstev prevladujoča transakcija, medtem ko se dobavljeno drugo blago/sredstva (ter morebitne opravljene storitve) štejejo za podporne, ki služijo boljšemu uživanju

dobavljenega blaga/sredstev. Če bi bile dobave različnih vrst blaga in storitev enakovredne, tj. se lahko uporabljajo samostojno vsaka zase, potem je takšno transakcijo težko opredeliti kot enotno dobavo in je treba davčno obravnavo določati za vsako transakcijo posebej. Eno od temeljnih načel sistema obdavčitve z DDV je namreč, da je treba vsako dobavo obravnati ločeno ter samostojno.

Dobav v smislu prenosa podjetja ali dela podjetja seveda ni mogoče ločiti, saj bi šlo v tem primeru za umetno ločevanje transakcij, ki po svoji vsebini za kupca predstavljajo enotno dobavo. Z vidika kupca oziroma prevzemnika podjetja ali dela podjetja je namreč vedno glavni cilj oziroma namen posla prevzem lastništva nad podjetjem (ali delom podjetja), ki predstavlja zaključeno in samostojno enoto poslovanja.

4.1.3 Izkrivljanje vrednosti dobav davčnih zavezancev

Davčni zavezanci prenosov podjetja ali dela podjetja na podlagi zadevnih določb ne poročajo v svojih obračunih DDV, saj takšne dobave ne predstavljajo dobav, ki so predmet poročanja, ker se štejejo za izven sistema obdavčitve z DDV.

V primeru, da bi davčni zavezanci poročali prenos podjetja ali dela podjetja kot promet blaga v smislu obdavčljivih oziroma oproščenih dobav blaga, bi zaradi velikih vrednosti takšnih dobav to vodilo do materialnega izkrivljanja zneskov dobav. S tem bi se namreč izrazito povečal poročani promet blaga, kar ima lahko pomemben vpliv z vidika poročanja za namene DDV in drugega poročanja. Primeroma, če bi davčni zavezanec iz ene države članice EU prenesel podjetje ali del podjetja davčnemu zavezancu iz druge države članice EU in se prenos ne bi štel za transakcijo izven sistema obdavčitve z DDV, bi prvi davčni zavezanec lahko zgolj s to transakcijo presegel prag za vključitev v poročanje za namene Intrastata, pri čemer bi bila to morebiti edina transakcija davčnega zavezanca znotraj EU. S tem bi bil davčni zavezanec podvržen dodatnim administrativnim zahtevam za poročanje.

4.1.4 Povzetek in opredelitev prednosti za davčne organe

Poenostavitev je prvenstveno namenjena lažji davčni obravnavi transakcije s strani prenosnika in prevzemnika s poudarkom na izločitvi materialnega vpliva na denarni tok, sekundarni učinek pa predstavlja tudi poenostavitev z vidika pobiranja davka s strani davčnih organov oziroma zmanjšanje tveganja neplačila davka v državni proračun.

Kot navaja Ashley (2016), posebna pravila v zvezi s prenosom (dela) podjetja niso bila uveljavljena kot mehanizem za davčne prihranke, temveč primarno kot način za poenostavitev z vidika denarnih tokov davčnih zavezancev, saj se plačani DDV zgolj vrne drugemu davčnemu zavezancu. Posledično se zdijo stroge zahteve glede uporabe takšne poenostavitve nepotrebne. Ker je transakcija v primeru obdavčitve z DDV z vidika obeh deležnikov (torej prenosnika in prevzemnika kot celote) praviloma davčno nevtralna, saj prodajalec ob prodaji obračuna izstopni DDV, kupec pa si ta DDV ob izpolnjevanju

zakonskih pogojev odbija, se davčni organ izogne morebitnemu tveganju neplačila obračunanega DDV s strani prenosnika, če davčni zavezanec prenosnik po prenosu (prodaji) podjetja ali dela podjetja preneha obstajati oziroma je na primer v stečajnem postopku.

Davčni organ ob izpolnjevanju zakonskih pogojev za uporabo posebne ureditve tako ni izpostavljen tveganju, da bi moral uveljavljati odbitek vhodnega DDV s strani prevzemnika povrniti, čeprav prenosnik obračunanega izhodnega DDV ne bi plačal v državni proračun oziroma ga ne bi plačal v roku.

4.2 Nepravilna uporaba določb v zvezi s prenosom podjetja ali dela podjetja in posledice v praksi za davčne zavezance

Če so izpolnjeni pogoji za uporabo določb glede obdavčitve prenosa podjetja ali dela podjetja, je uporaba določb obvezna. Ne gre torej za opsijsko uporabo določb, temveč za zavezujočo. Ob izpolnitvi pogojev davčni zavezanec prodajalec torej mora uporabiti določbe in svojo dobavo obravnavati kot dobavo izven sistema obdavčitve z DDV. Nepravilna uporaba določb poenostavitve posledično lahko vodi do situacije, ko davčni zavezanec prenosnik oziroma prodajalec (nepravilno) obračuna DDV ob dobavi. Davčnemu zavezancu prenosniku (prodajalcu) in njegovi odgovorni osebi se lahko odmeri kazen za davčni prekršek, saj je na izdanem računu neupravičeno izkazoval obračunan DDV, kar je v neskladju z zakonodajo.

Za prenosnika (prodajalca) navedeno pomeni, da bo moral naknadno stornirati prvotno izdan račun, ki je izkazoval nepravilno obračunan DDV, z izdajo dobropisa ter izdati nov dokument brez obračunanega DDV. Nepravilna uporaba določb glede prenosa podjetja ali dela podjetja ima lahko precej večje in predvsem neugodnejše posledice za prevzemnika (kupca). Če je namreč prenosnik (prodajalec) nepravilno obračunal DDV, prevzemnik (kupec) v skladu z zakonodajo ne bi smel uveljavljati pravice do odbitka vhodnega DDV, saj si davčni zavezanci ne smejo odbijati DDV, ki je nepravilno obračunan, tudi če so DDV dobavitelju oziroma prodajalcu dejansko plačali.

Če se naknadno ugotovi, da bi morala biti dobava obravnavana kot izven sistema obdavčitve z DDV, je torej prevzemnik (kupec) nepravilno upošteval znesek obračunanega DDV, ki ga sme odbijati. Tak prekršek spada med hujše davčne prekrške, kar lahko vodi do globe tako za davčnega zavezanca kot tudi za odgovorno osebo. Menim sicer, da do vračila presežka DDV, če bi ga prevzemnik (kupec) v svojem obračunu DDV izkazal, ne bi prišlo. Davčni organ namreč pri pregledovanju mesečnih obračunov DDV, ki jih vlagajo davčni zavezanci, posebno pozornost namenja obračunom DDV, na podlagi katerih davčni zavezanci zahtevajo vračilo presežkov DDV. Glede na veliko vrednost odbijanega vhodnega DDV, ki bi bil najverjetneje rezultat poročanja nepravilne davčne obravnave prenosa podjetja ali dela podjetja v obračunu DDV prevzemnika (kupca), sem prepričan, da do oškodovanja državnega proračuna ne bi prišlo.

Glede na praviloma večjo vrednost takšnih dobav pa je lahko še precej hujša posledica nepravilne uporabe zakonskih določb za prevzemnika (kupca) ugasnitev pravice oziroma zavrnitev pravice do odbitka vhodnega DDV, če se napaka ne bi ugotovila dovolj hitro. Ker bi bil v primeru neupoštevanja zakonskih določb DDV s strani prenosnika (prodajalca) obračunan neupravičeno, prevzemnik (kupec) nima pravice do uveljavljanja odbitka vhodnega DDV. Če bi davčni organ pri prevzemniku (kupcu) šele v kasnejšem obdobju izvedel postopek davčnega inšpekcijskega nadzora, bi prevzemnik (kupec) v skrajnem primeru lahko ostal brez možnosti odbijanja vhodnega DDV, čeprav bi obračunani DDV prenosniku (prodajalcu) dejansko plačal v trenutku prenosa podjetja ali dela podjetja, pri čemer bi se davčnemu zavezancu prav tako lahko odmerile zamudne obresti zaradi neupravičeno odbijanega DDV.

Pri sklepanju pogodb za posle prenosa (dela) podjetja je smotrno vključiti določbe, ki opredeljujejo nameravano davčno obravnavo posla ter hkrati določajo postopanje pogodbenih strank v primeru, da se davčna obravnava posla izkaže za nepravilno. Kadar se pogodbeni stranki sporazumeta, da se transakcija šteje za prenos (dela) podjetja kot izven sistema obdavčitve z DDV, pogodba lahko primeroma vključuje naslednje določbe (Lexis Nexis, brez datuma):

- pogodbeni stranki transakcijo štejeta za prenos (dela) podjetja, ki ni predmet DDV;
- kupnina ne vključuje DDV, pri čemer se prevzemnik (kupec) zavezuje za plačilo dodatnega zneska kupnine za obračunani DDV, če bi bil DDV dolgovan;
- vsaka od pogodbenih strank jamči, da izpolnjuje pogoje, na podlagi katerih sta prišli do zaključka, da gre za dobavo izven sistema DDV;
- opredeljeni so postopki za vsako od pogodbenih strank za primer, če je davčna obravnava dobave izpodbijana s strani davčnega organa;
- določena je razdelitev tveganj v zvezi z zamudnimi obrestmi ter kazni za prekrške.

5 PREDSTAVITEV ZAKONODAJNIH OKVIROV S PODROČJA DDV V ZVEZI S PRENOSOM PODJETJA ALI DELA PODJETJA V IZBRANIH DRUGIH DRŽAVAH

V nadaljevanju podajam podrobno opredelitev zakonskih določb izbranih držav v zvezi z obdavčitvijo prenosa (dela) podjetja. Ker se hočem izogniti morebitnim napakam pri prevajanju iz drugih jezikov, konkretne zakonske določbe izbranih drugih držav v prilogah navajam tudi v angleškem oziroma lokalnem jeziku.

5.1 Zakonodajni okviri Bosne in Hercegovine

Bosanski zakon, tj. Zakon o porezu na dodatu vrijednost, Ur. l. BiH, št. 9/05, v 7. členu določa, da se prenos vseh ali dela sredstev davčnega zavezanca, ki predstavljajo ločeno poslovno enoto (obrat), proti plačilu ali brez plačila ali kot delež, ne šteje za dobavo blaga

proti plačilu, če je prevzemnik davčni zavezanec (ali postane davčni zavezanec zaradi prenosa sredstev) ter če nadaljuje opravljanje enake ekonomske dejavnosti, pod pogojem, da ima kupec možnost uveljavljanja enakega deleža za odbijanje vhodnega davka kot prodajalec. Za takšen neobdavčen prenos gre tako v primeru, če je prenos opravljen proti denarnemu plačilu, kot tudi v primeru plačila v kakršni koli drugi obliki. Prodajalec poslovnih sredstev (prenosnik) pa je zavezan obvestiti pristojni organ za posredne davke v roku 8 dni od dneva prodaje, in sicer o identiteti novega lastnika poslovnih sredstev ter znesku plačila.

Bosanski podzakonski akt, tj. Pravilnik o primjeni zakona o porezu na dodatu vrijednost, Ur. l. BiH, št. 93/05, v 15. členu podrobneje opredeljuje pogoje, ki morajo biti kumulativno izpolnjeni, da se prenos celotne (ali dela) lastnine davčnega zavezanca ne šteje za dobavo blaga, in sicer:

- predmet prenosa predstavlja ločen ekonomski subjekt;
- prevzemnik je davčni zavezanec ali postane davčni zavezanec zaradi tega prenosa;
- prevzemnik nadaljuje opravljanje enake dejavnosti; ter
- kupec ima ali bo imel pravico uveljavljati enak odbitni delež kot prodajalec.

Ločena poslovna enota (obrat) predstavlja sredstva ali del sredstev, ki lahko delujejo neodvisno in so kot taka evidentirana v poslovnih knjigah davčnega zavezanca, šteje pa se, da je prevzemnik naslednik, ki prevzame vlogo prenosnika. Nadalje se v skladu s 76. členom v primeru neobdavčenega prenosa šteje, da se osnovna sredstva ne uporabijo za obdavčljive namene do konca obdobja popravka. Davčni zavezanec prenosnik ni zavezan za popravek odbitka, če prevzemnik prevzame obveznost za popravek vhodnega DDV, ki ga je prenosnik uveljavljal. Pogoj je, da prevzamnik ima oziroma pridobi vsaj enak odbitni delež, kot ga je imel prenosnik v trenutku nakupa zadevnih osnovnih sredstev. Obveznost popravka prenosnika se izračuna za vsako osnovno sredstvo posebej, pri čemer mora prevzemnik podati izjavo, da prevzema obveznost popravka do konca obdobja popravka. Prenosnik je razrešen obveznosti za popravek, ko se izjava, podpisana s strani prevzemnika, dostavi pristojnemu davčnemu organu.

Prenosnik mora prevzemniku prav tako zagotoviti naslednje:

- podatke o vrednosti kupljenih sredstev brez DDV;
- podatke o znesku odbitka DDV ob nakupu sredstev; ter
- podatke o datumu začetka prve uporabe sredstev.

5.2 Zakonodajni okviri Srbije

V skladu s 6. členom Zakona o porezu na dodatu vrednost, Ur. l. RS, št. 84/04, dobava blaga in storitev ni opravljena, kadar gre za prenos celotne lastnine ali dela lastnine, proti plačilu ali brez plačila ali kot lastniški delež, če je prevzemnik davčni zavezanec ali

postane davčni zavezanec zaradi prenosa in če prevzemnik nadaljuje opravljanje enake dejavnosti.

Del lastnine mora predstavljati organizacijsko enoto, ki prevzemniku omogoča neodvisno opravljanje ekonomske dejavnosti, šteje pa se, da prevzemnik prevzame vlogo prenosnika. Prenosnik prevzemniku predloži vse informacije v zvezi z blagom in storitvami, ki tvorijo lastnino ali del lastnine, ki je predmet zaključenega prenosa. Če v roku 3 let od dneva zaključka prenosa lastnine ali dela lastnine navedeni pogoji prenehajo veljati, mora prevzemnik obračunati DDV od sredstev in storitev, pridobljenih s prenosom, in sicer na način, kot bi to veljalo, če ob prenosu pogoji ne bi bili izpolnjeni. Takšna obveznost obračuna DDV pa se ne uporablja za opremo in objekte za opravljanje poslovnih dejavnosti in naložb v objekte za poslovne dejavnosti, za katere obstaja obveznost popravka predhodnega odbitka v skladu z drugimi določbami.

Srbski podzakonski akt, tj. Pravilnik o utvrđivanju prenosa celokupne ili dela imovine, sa ili bez naknade, ili kao ulog, kod kojeg se smatra da promet dobara i usluga nije izvršen, Ur. l. RS, št. 118/12, v 2. členu določa, da gre za neobdavčen prenos podjetja v primerih statusnih preoblikovanj gospodarskega subjekta, nadaljevanja opravljanja dejavnosti podjetnika v obliki gospodarske družbe (ne velja za prenos dela podjetja), prodaje, naložb ali bremen prostega darovanja ter dedovanja. V 4. členu pa določa, da se v primerih prenosa celotne lastnine (prodaje, naložb ali bremen prostega darovanja) šteje, da gre za neobdavčen prenos, ne glede na to, ali se podjetje oziroma del podjetja prenaša v okviru rednega poslovanja ali v postopku likvidacije oziroma stečaja davčnega zavezanca.

5.3 Zakonodajni okviri Madžarske

Madžarski Zakon CXXVII, Ur. l. RM, št. 155/07, o davku na dodano vrednost v 17. in 18. členu določa naslednje pogoje, da se lahko prenos podjetja ali dela podjetja obravnava kot izven sistema obdavčitve z DDV:

- prenesena sredstva morajo biti del poslujočega podjetja in morajo tvoriti neodvisen del z organizacijskega vidika;
- prenesena sredstva morajo biti sposobna poslovati neodvisno in na trajni osnovi;
- ekonomska dejavnost prenesenih sredstev mora biti omejena na obdavčljive dobave blaga in storitev, tj. morajo omogočati pravico do odbitka vhodnega DDV.

Če prenesena sredstva izpolnjujejo zgoraj navedene pogoje, zakon določa še naslednje pogoje za prevzemnika:

- prevzemnik mora prevzeta sredstva prevzeti z namenom nadaljevanja opravljanja dejavnosti;
- prevzemnik mora biti davčni zavezanec za namene DDV in mora biti tudi identificiran za namene DDV na Madžarskem, tj. prevzemnik mora biti identificiran za namene

DDV v trenutku prevzema ali pa mora postati zavezan za identifikacijo za namene DDV zaradi prenosa podjetja ali dela podjetja;

- prevzemnik mora prevzeti pravice in obveznosti, ki so povezane s prenesenim podjetjem ali delom podjetja, kot določa madžarska zakonodaja s področja DDV, pri čemer se lahko prevzemnik temu zaveže v okviru pogodbenega dogovora o prenosu ali pa z ustreznim aneksom k takšnemu dogovoru;
- prevzemnik ne sme imeti pravnega statusa (po določbah madžarske zakonodaje s področja DDV), ki bi mu prepovedoval, bodisi v trenutku prenosa bodisi kasneje, izpolnjevanje pogojev iz prejšnjih alinej (na primer prevzemnik ne sme imeti statusa, ki mu omogoča uporabo oprostitve obračunavanja DDV za male davčne zavezance);
- če se v okviru prenosa podjetja ali dela podjetja prenašajo tudi nepremičnine, je treba upoštevati tudi nekatere specifične pogoje, ki jih določa zakonodaja.

5.4 Zakonodajni okviri Bolgarije

Bolgarski Zakon o trgovini, Ur. l. RB, št. 48/91, v 15. členu določa, da je podjetje kot skupek pravic, obveznosti in dejanskih razmerij lahko predmet prenosa v okviru transakcije v pisni obliki s podpisami, potrjenimi s strani notarja, pri čemer pa mora prenosnik obvestiti vse upnike in dolžnike o izvršenem prenosu.

Bolgarski Zakon o davku na dodano vrednost, Ur. l. RB, št. 63/06, v 10. členu določa, da gre za neobdavčen prenos pri dobavi prevzemniku od družbe v preoblikovanju ali od osebe, ki prispeva nedenarna sredstva, in sicer kot rezultat:

- preoblikovanja gospodarske družbe;
- prenosa podjetja v skladu s postopkom, kot ga določa Zakon o trgovini;
- prispevka nedenarnih sredstev v zameno za dodelitev kapitalskega deleža v gospodarski družbi; ter
- preoblikovanja proračunskih organizacij, organizacij v državni ali občinski lasti, pri čemer so novoustanovljene organizacije ali družbe pravni nasledniki preoblikovanih organizacij.

Prevzemnik mora prevzeti tudi vse pravice in obveznosti, ki izhajajo iz predmeta prenosa, vključujoč pravico do odbitka vhodnega davka in obveznost za prilagoditev uporabljenega odbitka vhodnega davka. Navedeno se uporablja tudi v primerih, kadar se je blago in storitve prevzelo s pravnim ali oporočnim nasledstvom s strani davčnega zavezanca. Bolgarska zakonodaja tako določa specifičen pogoj, da mora biti prenos podjetja ali dela podjetja vpisan v pristojnem (poslovnem) registru.

5.5 Zakonodajni okviri Hrvaške

Hrvaški Zakon o porezu na dodano vrednost, Ur. l. RH, št. 73/13, v 7. členu določa, da ni bila opravljena dobava v primeru prenosa, proti plačilu ali brez plačila ali kot kapitalskega

vložka v družbo, celotnih sredstev ali dela sredstev, ki tvorijo gospodarsko celoto, na drugega davčnega zavezanca (prevzemnika), pri čemer se davčni zavezanec prevzemnik šteje za pravnega naslednika prenosnika. Če prevzemnik prenesena sredstva uporablja v druge namene kot za namene, v zvezi s katerimi ima pravico do odbitka vhodnega davka, je zavezan za obračun in plačilo DDV.

Hrvaška zakonodaja tako ne določa posebnih pogojev, splošna praksa hrvaškega davčnega organa pa je, da mora biti preneseno podjetje ali del podjetja samostojna poslovna enota; delni prenos zgolj določenih sredstev (na primer nepremičnin) ne predstavlja prenosa podjetja ali dela podjetja, ki je izven sistema obdavčitve z DDV.

5.6 Posebni pogoji za uporabo določb v zvezi s prenosom podjetja ali dela podjetja, kot jih opredeljuje zakonodaja izbranih drugih držav

Načeloma so pravila, ki jih določa oziroma dopušča evropska zakonodaja, usklajena s pravili, ki izhajajo iz slovenske zakonodaje. Pri interpretaciji zakonskih določb pa lahko pride do manjših odstopanj. Veliko pomoč pri pravilni interpretaciji evropske in slovenske zakonodaje predstavlja sodna praksa SEU ter slovenskih sodišč, kjer so podrobneje opredeljene posebnosti posameznih določb in pogoji za pravilno uporabo določb.

Prav tako evropska zakonodaja dopušča možnost implementacije posebnih zakonskih določb, ki onemogočajo izkrivljanje konkurence ter preprečujejo davčno izogibanje in davčne utaje. Ker so omenjena določila evropske zakonodaje določena precej ohlapno in dopuščajo možnost široke interpretacije, je zelo pomembno identično razumevanja pojmov in zakonodajnih smernic evropske zakonodaje. V ta namen SEU skozi sodno prakso postavlja jasnejše smernice, s tem pa se zadevne določbe ujemajo z jasno uveljavljenimi pravili sistema DDV, ki so v veljavi na enotnem trgu EU, pri čemer se določbe zakonodaje uporabljajo na podlagi enakega razumevanja določb evropske zakonodaje.

Iz določb trenutno veljavne slovenske zakonodaje je mogoče izločiti naslednje pogoje, v katerih je mogoče in potrebno uporabiti določbe v zvezi s prenosom (dela) podjetja:

- transakcija prenosa podjetja ali dela podjetja se izvede med dvema davčnima zavezancema; ter
- prevzemnik podjetja ali dela podjetja kot pravni naslednik prenosnika nadaljuje dejavnost.

V tabeli 1 prikazujem primerjavo pogojev, na podlagi katerih se lahko oziroma mora prenos podjetja ali dela podjetja obravnavati kot dobava izven sistema obdavčitve z DDV, kot po mojem razumevanju izhajajo iz določb zakonodaje Bosne in Hercegovine, Srbije, Madžarske, Bolgarije ter Hrvaške. Podrobnejšo analizo podajam v poglavju 8.

Tabela 1: Primerjava pogojev za uporabo določb v zvezi s prenosom podjetja ali dela podjetja

Pogoj / Država	Slovenija	Bosna in Hercegovina	Srbija	Madžarska	Bolgarija	Hrvaška
Dobava med dvema davčnima zavezancema	Pogoj	Pogoj	Pogoj	Pogoj	Pogoj ne izhaja iz zakonodaje.	Pogoj
Nadaljevanje (enake) dejavnosti	Pogoj	Pogoj	Pogoj	Pogoj	Pogoj ne izhaja iz zakonodaje.	Pogoj ne izhaja iz zakonodaje.
Prezemnik mora biti upravičen do (najmanj) enakega odbitnega deleža	Pogoj ne izhaja iz zakonodaje.	Pogoj	Pogoj ne izhaja iz zakonodaje.	Pogoj ne izhaja iz zakonodaje.	Pogoj ne izhaja iz zakonodaje.	Pogoj ne izhaja iz zakonodaje.
Predmet prenosa je lahko zgolj podjetje (del podjetja), ki opravlja obdavčljivo dejavnost	Pogoj ne izhaja iz zakonodaje.	Pogoj ne izhaja iz zakonodaje.	Pogoj ne izhaja iz zakonodaje.	Pogoj	Pogoj ne izhaja iz zakonodaje.	Pogoj ne izhaja iz zakonodaje.
Posebnosti v primeru, če se prenašajo tudi nepremičnine	Pogoj ne izhaja iz zakonodaje.	Pogoj ne izhaja iz zakonodaje.	Pogoj ne izhaja iz zakonodaje.	Pogoj	Pogoj ne izhaja iz zakonodaje.	Pogoj ne izhaja iz zakonodaje.
Prenos mora biti vpisan v poseben register	Pogoj ne izhaja iz zakonodaje.	Pogoj ne izhaja iz zakonodaje.	Pogoj ne izhaja iz zakonodaje.	Pogoj ne izhaja iz zakonodaje.	Pogoj	Pogoj ne izhaja iz zakonodaje.

Vir: Deloitte, d.o.o. (2014); Deloitte, d.o.o. (2016).

6 SODNA PRAKSA SODIŠČA EVROPSKE UNIJE V ZVEZI S PRENOSOM PODJETJA ALI DELA PODJETJA Z VIDIKA DDV

Kot omenjeno, DDV direktiva ne podaja jasne opredelitve, kaj se lahko oziroma kaj se mora šteti za prenos (dela) podjetja in je posledično obravnavano kot dobava izven sistema obdavčitve z DDV. Določbe DDV direktive se morajo interpretirati na enak način po vseh državah članicah EU, saj bo zgolj tako mogoče zagotoviti spoštovanje temeljnih pravnih načel, kot je primeroma načelo pravne gotovosti in enakosti pred zakonom.

6.1 Sodba SEU v zadevi C-408/98

Prvo sodbo SEU (2001) s področja obdavčitve prenosa (dela) podjetja predstavlja sodba C-408/98 v zadevi *Abbey National Plc v Commissioners of Customs and Excise*.

6.1.1 Ozadje

Scottish Mutual Assurance plc, življenjska zavarovalnica v 100-odstotni lasti Abbey National plc, ki jo tudi zastopa za namene DDV, poleg dejavnosti življenjskega zavarovanja opravlja tudi dejavnost oddajanja prostorov v poslovne namene. V okviru druge dejavnosti je imela zavarovalnica v 125-letnem najemu stavbo na Škotskem, ki jo je dajala v podnajem. Odločila se je, da bo svojo dejavnost oddajanja nepremičnin obdavčila z DDV, kot dopušča zakonodaja. Na ta način je zavarovalnica lahko uveljavljala odbitek celotnega vhodnega DDV, ki ga je plačala v zvezi s stroški, povezanimi z lastništvom stavbe. Zavarovalnica se je odločila prodati pravice do 125-letnega najema in pravico do oddajanja prostorov stavbe v podnajem nepovezani osebi. Prodaja se je skladno z določbami zakonodaje štela za prenos (dela) podjetja, ki je izven sistema obdavčitve z DDV, kar je potrdil tudi pristojni davčni organ Velike Britanije. Zavarovalnica je za namene izvedbe prenosa (dela) podjetja naročila in prejela razne storitve, s tem pa so nastali poslovni stroški, del katerih je predstavljal tudi obračunani DDV. Davčni organ Velike Britanije je zavzel stališče, da je mogoče v takšnem primeru uveljavljati zgolj pravico do delnega odbitka vhodnega DDV, Scottish Mutual plc pa nasprotno, da je mogoče pravico do odbitka vhodnega DDV uveljavljati v celoti.

6.1.2 Vprašanja

Na SEU (2001) so bila naslovljena naslednja vprašanja:

- Ali je treba z ozirom na določbe Šeste direktive (oziroma besedno zvezo »the recipient shall be treated as the successor to the transferor«) prevzemnikove obdavčljive dobave obravnavati, kot da bi bile opravljene s strani prenosnika, za namene ugotavljanja oziroma določanja obsega prenosnikove pravice do odbitka vhodnega DDV?
- Ali lahko v primeru prenosa (dela) podjetja, kjer se šteje, da dobava blaga ali storitev ni bila opravljena, davčni zavezanec v celoti odbija vhodni DDV od stroškov, ki se

nanašajo na prenos, če bi moral davčni zavezanec od prenosa obračunati izhodni DDV, če se zadevna določba ne bi upoštevala?

- Ali je vhodni DDV, ki se nanaša na plačilo, povezano s prenehanjem ekonomske dejavnosti, mogoče odbijati, če je bila ta ekonomska dejavnost prenosnika v celoti obdavčljiva pred prenosom (dela) podjetja?

6.1.3 Odgovor in obrazložitev

SEU (2001) je v svoji sodbi podalo naslednji odgovor:

- Kadar je zadevna država članica EU v svojo zakonodajo prenesla opsijske določbe v zvezi s prenosom (dela) podjetja in se posledično prenos (dela) podjetja ne šteje za dobavo blaga, stroški storitev, ki bremenijo prenosnika za namene izvedbe prenosa, tvorijo del režijskih stroškov tega davčnega zavezanca in imajo posledično načeloma neposredno in takojšnjo povezavo z njegovo celotno ekonomsko dejavnostjo. Nadalje, če prenosnik opravlja tako transakcije, ki prinašajo pravico do odbitka DDV, kot tudi transakcije, ki te pravice ne prinašajo, lahko odbija samo sorazmerni del vhodnega DDV, tj. del, ki se nanaša na transakcije, ki prinašajo pravico do odbitka. Kljub temu ima v primeru, ko imajo razne storitve, ki jih prejme prenosnik za namene izvedbe prenosa, neposredno in takojšnjo povezavo z jasno opredeljenim delom njegove ekonomske dejavnosti, tako da stroški prejetih storitev tvorijo del režijskih stroškov tega dela dejavnosti in so transakcije tega dela dejavnosti predmet DDV, prenosnik pravico do odbitka DDV, ki mu je bil zaračunan ob nakupu storitev.

SEU (2001) s svojo obrazložitvijo najprej opomni, da je namen sistema uveljavljanja odbitka DDV razbremenitev ekonomskih subjektov bremena plačevanja DDV v okviru opravljanja svoje ekonomske dejavnosti. Skupen sistem DDV posledično zagotavlja popolno nevtralnost obdavčitve vseh ekonomskih dejavnosti, ne glede na njihov namen in rezultat, če so te ekonomske dejavnosti predmet DDV. SEU (2001) nadalje navaja, da je potreben obstoj neposredne in takojšnje povezave med določeno vhodno transakcijo in določeno izhodno transakcijo (ali več njih), ki prinaša pravico do odbitka vhodnega DDV, da lahko davčni zavezanec odbija vhodni DDV in da se lahko presoja obseg pravice do odbitka vhodnega DDV davčnega zavezanca, pri čemer je končni cilj davčnega zavezanca nepomemben. V skladu s temeljnimi načeli enotnega sistema DDV se DDV obračuna od vsake transakcije, po odbitku vhodnega DDV, ki predstavlja stroškovno komponento.

Ker mora za uveljavljanje pravice do odbitka DDV imeti nabavljeno blago ali storitve neposredno in takojšnjo povezavo z obdavčljivimi izhodnimi transakcijami davčnega zavezanca, se lahko razume, da se za uveljavljanje pravice do odbitka DDV (povezanega z nabavljenim blagom ali storitvami) predpostavlja, da je davčni zavezanec stroške nakupa nosil, ker ti stroški predstavljajo stroškovno komponento njegovih obdavčljivih izhodnih transakcij. Vhodni stroški morajo torej tvoriti del stroškov izhodnih transakcij davčnega

zavezanca, ki uporabljajo nabavljeno blago in storitve. Stroškovne komponente tako praviloma davčnemu zavezancu nastanejo, preden izvrši oziroma izvede svoje obdavčljive izhodne transakcije, na katere se te stroškovne komponente nanašajo.

V zadevnem primeru je ključno vprašanje, ali obstaja neposredna in takojšnja povezava med različnimi storitvami, ki jih je prejel prenosnik z namenom, da bi se lahko izvedel prenos podjetja ali dela podjetja, ter eno ali več njegovih obdavčljivih izhodnih transakcij. Prenosnik je zavzel stališče, da lahko upošteva tudi obdavčljive izhodne transakcije prevzemnika za namene uveljavljanja celotne pravice do odbitka vhodnega DDV, povezanega s stroški storitev, prejetih za namene izvedbe prenosa podjetja ali dela podjetja, saj je prevzemnik naslednik prenosnika. SEU (2001) je to stališče zavrnilo iz dveh razlogov. Prvič, davčni zavezanci lahko odbijajo zgolj vhodni DDV od nabav blaga in storitev, ki se uporabijo za namene lastnih obdavčljivih izhodnih transakcij. Drugič, znesek DDV, ki ga plača prenosnik v zvezi s prejetimi storitvami za izvedbo prenosa podjetja ali dela podjetja, v nobenem primeru ne predstavlja neposredne stroškovne komponente prevzemnikovih obdavčljivih izhodnih transakcij. Takšni stroški posledično ne tvorijo dela stroškov izhodnih transakcij, ki uporabljajo nabavljeno blago ali storitve. SEU (2001) je nadalje zavrnilo prenosnikov argument, da bi lahko ta v primeru navadne prodaje (tj. obdavčljive prodaje sredstev) uveljavljal pravico do odbitka vhodnega DDV, povezanega s prejetimi storitvami. Meni namreč, da je nepomembno, kakšna bi bila obravnava, če se transakcija ne bi štela kot neobdavčljiva transakcija oziroma transakcija izven sistema obdavčitve z DDV, saj je zadevna država članica EU v svojo zakonodajo prenesla določbo, na podlagi katere se dobava šteje kot izven sistema obdavčitve z DDV. SEU (2001) zaključuje, da storitve, ki jih prejme prenosnik za namene izvedbe prenosa podjetja ali dela podjetja, nimajo neposredne in takojšnje povezave z eno ali več izhodnimi transakcijami davčnega zavezanca, ki prinašajo pravico do odbitka vhodnega DDV.

Ne glede na zgoraj zapisano pa SEU (2001) izpostavlja, da stroški teh prejetih storitev tvorijo del režijskih stroškov davčnega zavezanca prenosnika in kot taki predstavljajo stroškovne komponente njegovih izdelkov oziroma storitev. To velja tudi v primerih prenosa podjetja, ko davčni zavezanec prenosnik ne opravlja več izhodnih transakcij po prejemu zadevnih storitev, saj se stroški prejetih storitev štejejo za del celotne ekonomske aktivnosti davčnega zavezanca prenosnika pred samim prenosom podjetja. Nasprotno stališče bi bilo po mnenju SEU (2001) v neskladju z načelom nevtralnosti sistema DDV, saj bi davčnemu zavezancu naložilo obveznost plačevanja DDV v okviru opravljanja svoje ekonomske dejavnosti brez možnosti uveljavljanja pravice do odbitka DDV. Posledično bi to vodilo v razlikovanje med stroški, ki bremenijo davčnega zavezanca za namene njegove dejavnosti še pred začetkom dejanskega opravljanja dejavnosti oziroma med opravljanjem dejavnosti, ter stroški, ki bremenijo davčnega zavezanca, ko želi prekiniti svojo ekonomsko dejavnost. SEU (2001) je tako zavzelo stališče, da imajo razne storitve, ki jih prenosnik prejme za namene izvedbe prenosa podjetja ali dela podjetja, načeloma neposredno in takojšnjo povezavo s celotno ekonomsko dejavnostjo tega davčnega

zavezanca. Davčni zavezanci, ki opravljajo tako transakcije, ki prinašajo pravico do odbitka vhodnega DDV, kot tudi transakcije, ki te pravice ne prinašajo, lahko odbijajo vhodni DDV, kadar ima nabavljeno blago oziroma storitve neposredno in takojšnjo povezavo z njihovimi izhodnimi transakcijami, ki prinašajo pravico do odbitka. To velja tudi v primerih, ko stroški nabavljenega blaga oziroma storitev tvorijo del režijskih stroškov ekonomske dejavnosti davčnega zavezanca, ki je jasno opredeljena in ki je v celoti obdavčena z DDV, saj ima nabavljeno blago oziroma storitve neposredno in takojšnjo povezavo s tem delom ekonomske dejavnosti.

6.1.4 Komentar na sodbo

Sodba zadeva vprašanje, ali oziroma v kolikšni meri je odbiten vhodni DDV, ki je povezan s transakcijo prenosa podjetja. Kot navajata Terra in Kajus (2017, str. 517 in 518), lahko davčni zavezanec, ki opravlja tako dobave, ki prinašajo pravico do odbitka vhodnega DDV, kot tudi dobave, ki te pravice ne prinašajo, ne glede na to odbija vhodni DDV od nabavljenega blaga in/ali storitev, kadar imajo nabave neposredno in takojšnjo povezavo z njegovimi izhodnimi transakcijami, ki prinašajo pravico do odbitka vhodnega DDV, pri čemer ni treba ugotavljati, po katerem členu zakonodaje ima davčni zavezanec pravico do odbitka vhodnega DDV. To pravilo se prav tako nanaša na stroške nabav blaga in storitev, ki tvorijo del režijskih stroškov, ki se nanašajo na jasno opredeljeno ekonomsko dejavnost davčnega zavezanca, v okviru katere so vse dobave predmet DDV. Sodba sicer ne zadeva vprašanj glede pogojev za prenos podjetja ali dela podjetja, vendar vseeno predstavlja pomemben mejnik v sodni praksi EU s področja DDV. SEU (2001) je namreč v sodbi pojasnilo, da je za presojo upravičenosti do pravice odbitka vhodnega DDV pomembna preučitev, ali imajo nabave neposredno in takojšnjo povezavo s splošno ekonomsko dejavnostjo, ki je predmet DDV. SEU (2001) tako utemeljuje, da ni potrebna neposredna povezava nabave z izhodno transakcijo, ki je neposreden rezultat nabavne transakcije, temveč se lahko pravica odbitka DDV uveljavlja tudi, če nabave predstavljajo stroškovno komponento davčnega zavezanca v smislu režijskih stroškov, ob predpostavki, da tvorijo del ekonomske dejavnosti zavezanca, katere izhodne transakcije so predmet DDV. Zaključek v sodbi se posledično lahko uporablja tudi na drugih področjih DDV, ki pa niso predmet moje obravnave. Menim, da je v praksi ta sodba prav tako predstavljala uporabno vodilo davčnim zavezancem, saj so stroški prejetih storitev (predvsem svetovalnih) pri izvedbi prenosa podjetja ali dela podjetja lahko zelo visoki, morebiten neodbiten DDV pa tako predstavlja veliko breme. Velja pa omeniti, da je sodba težko razumljiva in je tedaj predstavljala korenito spremembo razmišljanja glede upravičenosti odbitka vhodnega DDV pri prenosih podjetij. Swinkels (2007) navaja, da je sodišče z zadevno sodbo davčnim zavezancem dalo možnost uveljavljanja pravice do odbitka celotnega vhodnega DDV za prejete storitve pod pogoji, kot so opredeljeni zgoraj, in ne zgolj delnega odbitka. Avtor izpostavlja vprašanje, v kolikšni meri lahko davčni zavezanci, ki primarno opravljajo oproščene dejavnosti (na primer banke, zavarovalnice itd.), delijo svoje dejavnosti na ločene, jasno definirane dele dejavnosti, pri čemer nekateri deli dejavnosti omogočajo

uveljavljanje odbitnega deleža v višini 0 %, drugi pa odbitnega deleža v višini 100 %. Iz sodbe odgovora na to vprašanje ni mogoče izluščiti.

6.2 Sodba SEU v zadevi C-497/01

Naslednja sodba, v kateri je SEU (2003) odločalo o sporu s področja obdavčitve prenosa (dela) podjetja, je sodba C-497/01 v zadevi Zita Modes SARL v Administration de l'Enregistrement et des Domaines.

6.2.1 Ozadje

Zita Modes SARL je prevzemniku Milady izdal račun za prodajo podjetja, na katerem DDV ni bil obračunan. Luksemburški davčni organ je zavzel stališče, da gre za obdavčljivo dobavo, ker je prenosnik opravljal dejavnost prodaje oblačil, prevzemnik pa dejavnost parfumerije. Prenosnik se je pritožil z argumentacijo, da zakonska določba nikjer ne zahteva, da se mora nadaljevanje prenosnikove dejavnosti s strani prevzemnika opravljati v isti gospodarski panogi, prevzemnik pa bi bil v vsakem primeru upravičen do vračila DDV, če bi prenosnik ob prodaji podjetja obračunal izhodni DDV, saj se je prodaja izvršila med dvema davčnima zavezancema. Luksemburški davčni organ je pritožbo zavrnil in dodatno pojasnil, da mora prevzemnik izpolnjevati vse zakonske pogoje za opravljanje dejavnosti v tej panogi. Prevzemnik Milady namreč ni imel dovoljenja za opravljanje dejavnosti s strani pristojnih organov. Luksemburško sodišče je ugotovilo, da je šlo za prodajo med dvema davčnima zavezancema, vendar sredstva, ki so se prenesla, niso bila jasno opredeljena, in zaključilo, da ni bilo mogoče ugotoviti oziroma potrditi argumenta prenosnika, da je prenos podjetja vključeval izdelke, ki jih proizvaja isti proizvajalec kot izdelke, ki so v prodajnem asortimentu prevzemnika.

6.2.2 Vprašanja

Na SEU (2003) so bila naslovljena naslednja vprašanja:

- Ali se določbo Šeste direktive interpretira tako, da gre za prenos (dela) podjetja, ki ni predmet obdavčitve z DDV, ne glede na dejavnost prevzemnika oziroma ne glede na to, kako bo uporabil prenesena sredstva?
- Če je odgovor na prvo vprašanje negativen, ali se zadevno določbo interpretira tako, da gre za prenos (dela) podjetja, ki ni predmet obdavčitve z DDV, če prevzemnik nadaljuje celotno dejavnost prenosnikovega podjetja oziroma nadaljuje aktivnosti v isti panogi kot preneseno podjetje ali zgolj nadaljuje prenosnikovo dejavnost, delno ali v celoti, brez podpogoja, da gre za prenos celotnega podjetja ali podružnice podjetja?
- Če je odgovor na drugo vprašanje pritrdilen, ali določba zahteva oziroma dovoljuje državi članici EU, da kot pogoj za takšno obravnavo zahteva posedovanje vseh potrebnih dovoljenj s strani prevzemnika, ki mu omogočajo opravljanje dejavnosti, pod predpostavko, da dejavnost predstavlja zakonito ekonomsko dejavnost?

6.2.3 Odgovor in obrazložitev

SEU (2003) je v svoji sodbi podalo naslednja odgovora:

- Kadar je država članica EU v svojo zakonodajo prenesla zadevno določbo Šeste direktive, se omenjeni člen interpretira tako, da je prenos (dela) podjetja izven sistema obdavčitve z DDV, kjer ta interpretacija obsega vsak prenos (dela) podjetja, vključujoč opredmetena in morebitna neopredmetena sredstva, ki skupaj tvorijo podjetje ali del podjetja, ki omogoča opravljanje neodvisne ekonomske dejavnosti (brez poseganja v možnost omejitve določbe, kot to omogoča drugi stavek omenjenega odstavka). Prevzemnik pa mora imeti namen opravljati dejavnosti s podjetjem ali delom podjetja in ne zgolj likvidirati prenesene dejavnosti in prodati zaloge.
- Kadar je država članica EU v svojo zakonodajo prenesla določbo Šeste direktive in je posledično prenos (dela) podjetja izven sistema obdavčitve z DDV, predstavlja omejevanje navedene določbe zgolj na prenose (dela) podjetja, pri katerih prevzemnik poseduje vse potrebna dovoljenja za opravljanje dejavnosti, ki jo omogoča uporaba prenesenega podjetja ali dela podjetja, kršitev te določbe.

SEU (2003) poudarja, da lahko v skladu z drugim stavkom 8. odstavka 5. člena Šeste direktive države članice EU iz posebne ureditve izključijo prenose (dela) podjetja, ki se prenese na prevzemnika, ki ni davčni zavezanec ali je davčni zavezanec le v zvezi z delom svoje celotne dejavnosti, če je to potrebno za preprečevanje izkrivljanja konkurence. Države članice EU posledično morajo uporabiti obravnavo prenosa (dela) podjetja kot izven sistema obdavčitve z DDV za vse prenose in ne smejo omejevati določb samo na določene prenose, razen pod pogoji, kot jih določa zgornja določba Šeste direktive. Takšna interpretacija je skladna z namenom Šeste direktive, da se podlaga za DDV obravnavo določa na enoten način. Kot vse izjeme, ki jih določa Šesta direktiva, predstavlja zadevna določba Šeste direktive samostojen koncept evropske zakonodaje, namen katerega je preprečevanje odstopanj pri uporabi sistema obdavčitve z DDV med državami članicami EU. Šesta direktiva na podaja nikakršne definicije prenosa (dela) podjetja, ne glede na to pa potreba po enotni uporabi evropske zakonodaje in načelo enakosti zahtevata, da se določbe evropske zakonodaje interpretirajo avtonomno in enotno v celotni EU. Prav tako mora interpretacija upoštevati kontekst določbe in namen zakonodaje. V zvezi z namenom določb Šeste direktive se DDV načeloma obračuna od vsake dobave po odbitku vhodnega DDV, ki predstavlja stroškovno komponento. Po drugi strani pa je namen sistema odbitka DDV popolna razbremenitev davčnih zavezancev plačevanja oziroma plačila DDV v okviru opravljanja svoje ekonomske dejavnosti. Skupen sistem DDV posledično zagotavlja popolno nevtralnost obdavčitve vseh ekonomskih dejavnosti, ne glede na njihov namen in rezultat, če so te dejavnosti predmet DDV. Iz konteksta in namena določbe Šeste direktive je jasno, da je namen omenjene določbe omogočiti državam članicam EU poenostavitev prenosa podjetja ali dela podjetja in preprečiti preobremenitev virov prevzemnika z nesorazmernim stroškom davka, ki bi bil v vsakem primeru predmet vračila z

uveljavljanjem pravice do odbitka vhodnega DDV. Z ozirom na zgoraj opredeljeni namen se koncept prenosa podjetja ali dela podjetja interpretira na način, da zajema prenos podjetja ali neodvisnega dela podjetja, ki vključuje opredmetena in, odvisno od okoliščin, neopredmetena sredstva, ki skupaj tvorijo podjetje ali del podjetja, sposobno neodvisnega opravljanja ekonomske dejavnosti, vendar ne zajema preprostega prenosa sredstev v smislu prodaje zalog proizvodov. SEU (2003) se nadalje sklicuje na argumentacijo Jacobsa (2002), ki poudarja, da je posebna obravnava v takšnih posebnih okoliščinah upravičena, saj je praviloma znesek DDV, ki bi ga moral prevzemnik plačati ob prenosu, še posebej visok v odvisnosti od virov davčnega zavezanca.

V zvezi z uporabo prenesenih sredstev v okviru prenosa podjetja ali dela podjetja SEU (2003) poudarja, da določba Šeste direktive ne vsebuje nobene posebne diktacije glede specifičnih pogojev uporabe. Ker 8. odstavek 5. člena določa, da se prevzemnik šteje za naslednika prenosnika, je iz besedila določbe razvidno, da nasledstvo ne predstavlja pogoja za uporabo te določbe, temveč je zgolj posledica dejstva, da ni bila opravljena obdavčljiva dobava. Hkrati pa je iz namena določbe in interpretacije koncepta prenosa podjetja ali dela podjetja, ki iz tega namena izhaja, jasno, da se določba nanaša na prenose podjetja ali dela podjetja, pri katerih prevzemnik namerava nadaljevati dejavnost prenesenega podjetja ali dela podjetja in ne zgolj likvidirati preneseno podjetje ter prodati zaloge blaga. SEU (2003) tako zaključuje, da 8. odstavek 5. člena Šeste direktive ne vsebuje ničesar, kar bi kazalo na to, da mora prevzemnik pred prenosom opravljati enako ekonomsko dejavnost kot prenosnik. Države članice EU morajo uporabiti obravnavo prenosa (dela) podjetja kot izven sistema obdavčitve z DDV za vse prenose in ne smejo omejevati določb samo na določene prenose, razen pod pogoji, kot jih določa drugi stavek 8. odstavka 5. člena Šeste direktive.

Nadalje države članice EU ne smejo omejevati obsega določbe zgolj na transakcije, ki jih izvajajo subjekti, ki posedujejo zahtevana pooblastila oziroma dovoljenja za opravljanje zadevnih dejavnosti. V skladu z načelom davčne nevtralnosti so prav tako transakcije, ki se, čeprav so nezakonite, ne nanašajo na proizvode, katerih trženje je prepovedano zaradi same narave teh oziroma njihovih posebnih karakteristik, in omenjene nezakonite transakcije lahko konkurirajo z zakonitimi transakcijami, predmet običajne obdavčitve. SEU (2003) zaključuje, da je nepomembno dejstvo, da je v zadevni državi članici EU opravljanje ekonomske dejavnosti predmet posebnega sistema avtorizacije subjektov. Nesporno je namreč, da subjekt, ki opravlja dejavnost brez posedovanja dovoljenja za opravljanje dotične dejavnosti, lahko konkurira subjektom, ki omenjena dovoljenja posedujejo. Z vidika obdavčitve ni pomembno, ali subjekt poseduje potrebna dovoljenja za opravljanje dejavnosti, kadar gre za obdavčen prenos (dela) podjetja; prenos bo obdavčen z DDV. Tako je to dejstvo samo po sebi prav tako nepomembno, kadar je država članica EU v svojo zakonodajo prenesla določbo 8. odstavka 5. člena Šeste direktive in je posledično prenos podjetja ali dela podjetja izven sistema obdavčitve z DDV.

6.2.4 Komentar na sodbo

Menim, da zadevna sodba jasno potrjuje, da države članice EU ne smejo restriktivno omejevati uporabe posebnih določb glede obdavčitve prenosa podjetja ali dela podjetja, razen v primerih, ko bi to vodilo do izkrivljanja konkurence. Izluščiti je mogoče stališče SEU (2003), da nasledstvo prevzemnika v takšnih primerih ne predstavlja nujnega pogoja za uporabo določb, temveč je zgolj posledica dejstva, da se je izvršil neobdavčen prenos podjetja ali dela podjetja. Pomembno pa je, da mora imeti prevzemnik namen nadaljevati dejavnost, ne pa po prenosu likvidirati dejavnosti in odprodati prenesena sredstva. Kot navaja Swinkels (2007), je prav tako pomembno, da po mnenju SEU iz določbe ne izhaja, da mora prevzemnik opravljati enako dejavnost kot prenosnik. SEU (2003) namreč zaključuje, da tozadevni dodatni pogoji v nacionalni zakonodaji predstavljajo kršitev določb evropske zakonodaje.

Terra in Kajus (2017, str. 519) zaradi zaključka SEU izpostavljata pomembno vprašanje. Avtorja navajata, da se zdi, da izrecna izključitev (iz določb poenostavitve obdavčitve prenosov podjetij in delov podjetij) primerov, v okviru katerih namerava prevzemnik »takoj likvidirati dejavnost in odprodati sredstva«, vpliva tudi na splošno razumevanje teh določb. Težave pa po njunem mnenju lahko nastanejo, kadar se prenos podjetja izvrši izključno z namenom likvidiranja podjetja. Podjetje v likvidaciji namreč ni nujno ista pravna oseba kot pa predhodno delujoče podjetje. Nadalje je možno, da likvidacijo izvede druga pravna oseba – avtorja navajata primer, ko gre družba X, del DDV skupine, v stečaj, pri čemer družba X v stečajnem/likvidacijskem postopku postane ločen davčni zavezanec, prav tako pa je ločen davčni zavezanec preostala DDV skupina. Če se ne uporabi določb poenostavitve, je rezultat prenosa (dela) podjetja obdavčljiva dobava z vidika DDV, pri čemer bo imela družba X pravico do odbitka vhodnega DDV od te obdavčljive nabave. To pa bo sčasoma vodilo do znižanja davčne osnove prenosnika zaradi neplačila. Ker slovenska zakonodaja ne pozna koncepta DDV-skupin, do konkretne situacije iz primera ne bi prišlo. Ne glede na to pa avtorja izpostavljata pomemben vidik t. i. sekundarnih vplivov sodb SEU. Na primeru je namreč jasno prikazano, kako lahko odločitev SEU odpira nova vprašanja v zvezi z obravnavano tematiko.

6.3 Sodba SEU v zadevi C-137/02

SEU (2004) je v sodbi C-137/02 v zadevi Finanzamt Offenbach am Main-Land v Faxworld Vorgründungsgesellschaft Peter Hünninghausen und Wolfgang Klein GbR odločalo o sporu s področja obdavčitve prenosa (dela) podjetja, pri katerem je pomembno vlogo igrala posebna zakonodaja države članice EU (Nemčije).

6.3.1 Ozadje

Faxworld GbR je podjetje civilnega prava, ki je bilo ustanovljeno zgolj z enim namenom, in sicer z namenom vzpostavitve podjetja Faxworld Telefonmarketing Aktiengesellschaft.

Skladno z nemško zakonodajo se ustanovitev nemške delniške družbe (nem. Aktiengesellschaft) lahko izvede s pomočjo ustanovitve posebne oblike družbe (nem. Vorgründungsgesellschaft), ki se ustanovi na podlagi predhodnega dogovora med ustanovitelji delniške družbe za sodelovanje z namenom kasnejše ustanovitve delniške družbe. Če želi delniška družba po ustanovitvi prevzeti sredstva, pravice in obveznosti družbe Vorgründungsgesellschaft (prenos ni avtomatski), je treba prenos izvesti preko ločene pravne transakcije. Družba Faxworld GbR je pod obliko Vorgründungsgesellschaft najela poslovne prostore, pridobila osnovna sredstva in opremila poslovne prostore z inštalacijami in vgrajeno opremo. Prav tako je poslala predstavitevno pošto in se ukvarjala z oglaševanjem družbe Faxworld Telefonmarketing Aktiengesellschaft, katere ustanovitev je bila načrtovana. Po ustanovitvi te družbe je družba Faxworld GbR prenehala z aktivnostmi in prenesla na družbo Faxworld Telefonmarketing Aktiengesellschaft vsa pridobljena sredstva po njihovi knjigovodski vrednosti. S tem je lahko družba Faxworld Telefonmarketing Aktiengesellschaft brez dodatnih ukrepov začela svoje poslovne aktivnosti v poslovnih prostorih, ki jih je najela in opremila družba Faxworld GbR. Družba Faxworld GbR tako ni izvedla nobene izhodne transakcije, razen prenosa pridobljenih sredstev na novoustanovljeno družbo, kar je bil tudi edini namen Faxworld GbR. Podjetje Faxworld GbR je prenos obravnavalo kot prenos izven sistema obdavčitve z DDV. Nemški davčni organ je podjetju zavrnil pravico do odbitka vhodnega DDV, ki ga je družba plačala v okviru svojih vhodnih transakcij, z utemeljitvijo, da družba Faxworld GbR ni davčni zavezanec, ker je bila edina načrtovana izhodna transakcija prenos (dela) podjetja na podjetje v ustanavljanju, ta prenos pa se skladno z zakonodajo ne šteje za obdavčljivo dobavo – družba Faxworld GbR ni davčni zavezanec, saj v nobenem trenutku ni nameravala opravljati obdavčljivih transakcij in ji za ta namen ni mogoče pripisati aktivnosti podjetja Faxworld Telefonmarketing Aktiengesellschaft.

6.3.2 Vprašanja

Na SEU (2004) je bilo naslovljeno naslednje vprašanje:

- Ima družba, ki je bila ustanovljena zgolj z namenom vzpostavitve družbe v obliki delniške družbe, pravico do odbitka vhodnega DDV, ki ga je plačala ob nabavi blaga in storitev, v okoliščinah, ko po ustanovitvi delniške družbe izvede prenos nabavljenega blaga in storitev za plačilo tej delniški družbi in v nobenem trenutku ni imela namena opravljati drugih izhodnih transakcij, če je zadevna država članica EU v svojo zakonodajo prenesla določbo 8. odstavka 5. člena Šeste direktive?

6.3.3 Odgovor in obrazložitev

SEU je v svoji sodbi podalo naslednji odgovor:

- Davčni zavezanec v obliki Vorgründungsgesellschaft, ki je bil ustanovljen z edinim namenom vzpostavitve delniške družbe, ima pravico do odbitka vhodnega DDV, ki ga

je plačal ob nakupu blaga in storitev, pri čemer je bila edina izhodna transakcija davčnega zavezanca prenos (za plačilo) nabavljenih sredstev na novoustanovljeno delniško družbo in se prenos ne šteje za dobavo blaga ali storitev.

SEU (2004) uvodoma navaja, da se pravica do uveljavljanja odbitka vhodnega DDV veže na status davčnega zavezanca in pogoj, da se nabavljeno blago in storitve uporabi za namene lastnih obdavčljivih transakcij. V zvezi s klasifikacijo podjetja Faxworld GbR kot davčnega zavezanca 1. odstavek 4. člena Šeste direktive določa, da se za davčnega zavezanca šteje vsaka oseba, ki kjer koli neodvisno opravlja kakršno koli ekonomsko dejavnost, ne glede na namen in rezultat te dejavnosti. Skladno z določbami Šeste direktive ekonomsko dejavnost predstavljajo vse aktivnosti proizvajalcev, prodajalcev in oseb, ki opravljajo storitve. Podlago za argument, da se družba Faxworld GbR ne šteje za davčnega zavezanca, predstavlja dejstvo, da so bile vse vhodne transakcije družbe Faxworld GbR opravljene zgolj z namenom vzpostavitve ekonomske dejavnosti druge pravne osebe, ki takrat še ni bila ustanovljena, prav tako pa edina izhodna transakcija družbe Faxworld GbR, tj. prenos podjetja na prevzemnika, ni obdavčljiva transakcija. SEU je zgoraj navedeno argumentacijo zavrglo, saj določbe Šeste direktive podajajo zelo široko področje uporabe DDV, ki se nanaša na vse faze proizvodnje, prodaje in opravljanja storitev. V skladu s sodno prakso se šteje, da oseba, ki nabavi blago za namen ekonomske dejavnosti, to opravi kot davčni zavezanec, čeprav se blago ne uporabi za ekonomsko dejavnost nemudoma. Veljavnost omenjenega se ne omejuje v odvisnosti od identitete osebe, ki opravlja ekonomsko dejavnost. Nadalje SEU (2004) utemeljuje, da je namen Šeste direktive med drugim vzpostavitev enotnega sistema obdavčitve z DDV z uveljavitvijo enoznačne definicije davčnega zavezanca. Status davčnega zavezanca se mora posledično opredeliti zgolj na podlagi določbe 4. člena Šeste direktive, obseg omenjene določbe pa se ne sme spreminjati zaradi dejstva, da je posamezna država članica EU v svojo zakonodajo prenesla določbo poenostavitve glede prenosa podjetja ali dela podjetja. SEU (2004) posledično zaključuje, da se družba Faxworld GbR šteje za davčnega zavezanca. Prav tako zaključuje, da v zadevnem primeru družba Faxworld GbR ni opravila nobene obdavčljive izhodne transakcije, saj je bila njena edina izhodna transakcija prenos podjetja.

Faxworld GbR je argumentiral, da se morata družbi Faxworld GbR in Faxworld Telefonmarketing Aktiengesellschaft šteti za en sam ekonomski subjekt. Ker se je blago in storitve, ki jih je pridobil Faxworld GbR, uporabilo za namene obdavčljivih transakcij Faxworld Telefonmarketing Aktiengesellschaft, je Faxworld GbR upravičen do odbitka vhodnega DDV od teh nabav. Pravica do odbitka vhodnega DDV od nabav, ki so bile opravljene z namenom realizacije nameravane ekonomske dejavnosti, skladno s sodno prakso SEU obstaja tudi v primeru, ko je davčnemu organu znano, da se nameravana ekonomska dejavnost eventualno ne bo izvajala, še toliko bolj pa to velja, kadar se ekonomska dejavnost dejansko izvaja. Nemška vlada je nasprotno argumentirala, da Faxworld GbR ni upravičen do pravice do odbitka vhodnega DDV, tudi če se šteje za davčnega zavezanca. Iz sodne prakse SEU naj bi namreč izhajalo, da se lahko vhodni DDV

odbija zgolj v primerih, kadar vhodne transakcije predstavljajo del režijskih stroškov davčnega zavezanca. V zadevnem primeru pa je bila edina izhodna transakcija Faxworld GbR prenos podjetja, kar posledično pomeni, da davčni zavezanec ne more uveljavljati odbitka vhodnega DDV. Iz sodna prakse SEU izhaja, da se v zvezi s pravico do odbitka vhodnega DDV predpostavlja, da stroški davčnega zavezanca tvorijo del stroškovne komponente obdavčljivih izhodnih transakcij. Za uveljavljanje pravice do odbitka vhodnega DDV je treba te obdavčljive izhodne transakcije tudi izvesti, Faxworld GbR pa obdavčljivih izhodnih transakcij nikoli ni nameraval izvesti.

SEU (2004) najprej poudarja, da je namen sistema uveljavljanja odbitka DDV razbremenitev ekonomskih subjektov bremena plačevanja DDV v okviru opravljanja svoje ekonomske dejavnosti. Skupen sistem DDV posledično zagotavlja popolno nevtralnost obdavčitve vseh ekonomskih dejavnosti, ne glede na njihov namen in rezultat, če so te ekonomske dejavnosti predmet DDV. Izjeme so dovoljene samo v primerih, ki jih neposredno opredeljuje Šesta direktiva. V primeru iz pretekle sodbe SEU (2001) je davčni zavezanec prenesel podjetje in želel uveljavljati odbitek vhodnega DDV, ki ga je plačal v zvezi s prejetimi storitvami za namene izvedbe neobdavčljivega prenosa podjetja. SEU (2001) je na podlagi dejstva, da je bil davčni zavezanec načeloma upravičen do pravice do odbitka vhodnega DDV, ugotovilo, da stroški prejetih storitev tvorijo del režijskih stroškov davčnega zavezanca in se ti stroški tudi v primeru prenosa podjetja, ko davčni zavezanec ne izvaja več transakcij po uporabi prejetih storitev, še vedno štejejo za del ekonomske dejavnosti podjetja kot celote pred izvedbo prenosa podjetja. V nasprotnem primeru bi to vodilo v razlikovanje med stroški, ki bremenijo davčnega zavezanca za namene njegove dejavnosti še pred začetkom dejanskega opravljanja dejavnosti oziroma med opravljanjem dejavnosti, ter stroški, ki bremenijo davčnega zavezanca, ko ta želi prekiniti svojo ekonomsko dejavnost. Takšna interpretacija je omogočila, da je bil davčni zavezanec razbremenjen bremena DDV, ki ga je plačal v okviru opravljanja svoje ekonomske dejavnosti, posledično pa je bil zavržen takratni argument davčnega zavezanca, da lahko za uveljavljanje pravice do odbitka vhodnega DDV upošteva tudi obdavčljive izhodne transakcije prevzemnika. Nasprotno pa v pričujočem primeru Faxworld GbR, pod obliko Vorgründungsgesellschaft, sploh ni imel namena opravljati obdavčljive izhodne transakcije, saj je bil njegov edini namen vzpostavitev delniške družbe. Ne glede na to pa se DDV, ki ga želi odbijati Faxworld GbR, nanaša na dobave družbi Faxworld GbR, ki so bile izvedene z namenom izvajanja obdavčljivih izhodnih transakcij, čeprav so bile te izhodne transakcije le nameravane transakcije novoustanovljene družbe. SEU (2004) tako zaključuje, da je v specifičnih okoliščinah primera in z namenom zagotovitve nevtralnosti obdavčitve kot rezultat dejstva, da se prevzemnik šteje za naslednika prenosnika, družba v obliki Vorgründungsgesellschaft kot prenosnik upravičena do upoštevanja obdavčljivih izhodnih transakcij prevzemnika v obliki delniške družbe za uveljavljanje pravice do odbitka vhodnega DDV, ki ga je plačala ob nakupu storitev, katerih nakup je bil opravljen za namene obdavčljivih izhodnih transakcij prevzemnika.

6.3.4 Komentar na sodbo

Obrazložitev SEU (2004) se v veliki meri nanaša na predhodno sodbo SEU (2001) v zadevi C-408/98. Glavna razlika je, da je imela družba Faxworld GbR kot prenosnik vseskozi samo en namen, in sicer ustanovitev delniške družbe ter prenos podjetja na novoustanovljeno delniško družbo. Kot je poudaril Jacobs (2003), je odločitev iz sodbe SEU (2001) v zadevi C-408/98 temeljila na dejstvu, da se je odbitek vhodnega DDV nanašal na storitve, ki jih je prejel prenosnik za namen izvedbe prenosa podjetja, in ne na prenesena sredstva. Na tej podlagi je zanj upravičena dopustitev pravice do odbitka vhodnega DDV za Faxworld GbR, saj nakupljena sredstva vsekakor predstavljajo stroškovno komponento transakcij prevzemnika, pri čemer je prevzemnik v konkretnem primeru tudi pravno-formalno nadaljevanje prenosnika. Terra in Kajus (2017, str. 522) izpostavljata pomembno dilemo zaradi zgoraj navedenega zaključka generalnega pravobranilca, in sicer za primer, kjer bi Faxworld GbR nosil strošek vhodnega DDV v zvezi z nakupom svetovalnih storitev, ki se nanašajo na sam prenos in ne na sredstva, ki se prenašajo. Na podlagi zaključka iz sodbe SEU (2001) v zadevi C-408/98 takšen strošek nima neposredne in takojšnje povezave z izhodnimi transakcijami (prenos podjetja), ki prinašajo pravico do odbitka, pri čemer prejete storitve tvorijo del režijskih stroškov Faxworld GbR, ki pa prav tako na prinaša pravice do odbitka vhodnega DDV. Avtorja nadalje pojasnjujeta, da se SEU v primerih C-408/98 (prenosnik ne sme upoštevati obdavčljivih izhodnih transakcij prevzemnika za namene uveljavljanja pravice do odbitka vhodnega DDV) in C-137/02 (prenosnik sme upoštevati takšne transakcije prevzemnika) sklicuje na specifične okoliščine teh dveh primerov. Predlagata bolj pragmatičen pristop:

- v zvezi z izhodnimi transakcijami se prenos podjetja ne šteje za obdavčljivo transakcijo zaradi poenostavitve in zmanjševanja možnosti oškodovanja državnega proračuna;
- v zvezi z vhodnimi transakcijami pa se prenos podjetja šteje kot obdavčljiva transakcija.

Menim, da je predlagana rešitev obeh avtorjev smiselna in bi omogočila jasno razumevanje, kdaj ima davčni zavezanec pravico do odbitka vhodnega DDV. Sodba v primeru C-408/98 je po mojem mnenju težko razumljiva, njen zaključek pa je po nepotrebnem zapletel postopek ugotavljanja upravičenosti uveljavljanja pravice do odbitka. Kot najpomembnejše sem iz sodbe C-137/02 izluščil dejstvo, da je pravica do odbitka vhodnega DDV res izhodiščna in temeljna lastnost sistema obdavčitve z DDV. Swinkels (2007) navaja, da stališče SEU, tj. da se obseg pojma davčni zavezanec ne more spreminjati v odvisnosti od tega, ali je posamezna država članica EU implementirala poenostavitvene določbe glede prenosa podjetja, vodi do zelenega rezultata z vidika enotnih definicij skupnega sistema obdavčitve z DDV. Opozarja pa, da opcijska narava določb poenostavitve lahko vodi do težav pri prenosu podjetij med državami članicami EU. Kadar zakonodaja države članice prenosnika ne vključuje poenostavitvene določbe,

zakonodaja države članice prevzemnika pa jo vključuje, bo prenosnik izvedel obdavčljivo dobavo, prevzemnik pa ne bo izvedel pridobitve blaga oziroma prejel obdavčljivih storitev, saj z vidika njegove zakonodaje dobava ne bo opravljena. V nasprotnem scenariju pa prenosnik ne opravi obdavčljive dobave, kar ne vodi nujno do zaključka, da prevzemnik ne izvrši obdavčljive pridobitve blaga oziroma prejme obdavčljive storitve. Tej problematiki se podrobneje posvetim v poglavju 9.

Watson (2013) poudarja, da je v zadevni sodbi SEU utemeljilo, da ni treba, da je subjekt, ki je nosil določen strošek, nujno tudi subjekt, ki bo opravil nadaljnje obdavčljive dobave. Kot izpostavlja avtor, so v konkretnem primeru sodišča v Veliki Britaniji odločala o podobni dilemi – ali se lahko upošteva izhodne transakcije DDV skupine za uveljavljanje odbitka vhodnega DDV člana te DDV skupine, ki je odbitek uveljavljal že pred vstopom v DDV skupino, pri čemer taisti član DDV skupine pred vstopom ni izkazoval nobenega namena opravljanja obdavčljivih dobav? Sodišča v Veliki Britaniji so zavzela drugačno stališče kot SEU, z argumentacijo, da v tem primeru ne gre za enake okoliščine kot v sodbi C-137/02, pri čemer avtor na praktičnih primerih prikazuje, do kakšnih težav v praksi lahko ne glede na to vodi tovrstno stališče. Ker pa slovenska zakonodaja ne pozna pojma DDV skupina in bi prikazovanje vzporednic primerov presegalo namen magistrskega dela, podrobnejše opredelitve ne podajam.

6.4 Sodba SEU v zadevi C-29/08

SEU (2009) je v sodbi C-29/08 v zadevi Skatteverket v AB SKF odločalo o sporu s področja obdavčitve prenosa podjetja ali dela podjetja, v katerem so se glavna vprašanja nanašala na pravico do odbitka vhodnega DDV pri prenosniku, neposredno in takojšnjo povezavo ter vpliv oproščenih izhodnih transakcij na uveljavljanje pravice do odbitka vhodnega DDV za prenosnika.

6.4.1 Ozadje

Družba SKF v obliki delniške družbe je matična družba skupine, ki opravlja dejavnost v številnih državah. Izvaja aktivno vlogo pri upravljanju hčerinskih družb, za katere za plačilo opravlja storitve upravljanja, administracije in marketinških aktivnosti. SKF je zavezan za plačilo DDV, ki se obračuna pri zaračunavanju teh storitev. Z namenom prestrukturiranja skupine želi SKF odprodati eno od svojih hčerinskih družb (100-odstotni delež), in sicer s prodajo vseh delnic. Nadalje želi prodati svoj 26,5-odstotni lastniški delež v drugi hčerinski družbi, ki je bila v preteklosti v 100-odstotni lasti SKF. Za to drugo hčerinsko družbo je SKF opravljal storitve, ki so bile predmet DDV. SKF je omenjeni prodaji nameraval izvesti z namenom zagotovitve financiranja za druge aktivnosti skupine. Za izvedbo odsvojitve je nameraval uporabiti storitve s področja vrednotenja vrednostnih papirjev, pomoči pri pogajanju ter specializiranega pravnega svetovanja za pripravo pogodb, omenjene storitve pa bodo predmet DDV. SKF je na pristojni organ naslovil vprašanje glede pravice do odbitka vhodnega DDV za storitve, opravljene v zvezi z

odsvojitvijo delnic obeh hčerinskih družb. Odgovor se je glasil, da ima SKF v obeh primerih odsvojitve pravico do odbitka plačanega vstopnega DDV od prejetih storitev, saj so storitve, ki jih za hčerinski družbi opravlja SKF, del ekonomske dejavnosti SKF in je bil DDV od stroškov SKF pri nakupu hčerinskih družb odbiten. Odbiten mora biti tudi DDV od stroškov, ki nastanejo ob prenehanju te ekonomske dejavnosti.

6.4.2 Vprašanja

Na SEU (2009) so bila naslovljena naslednja vprašanja:

- Ali je treba določbe Šeste direktive oziroma DDV direktive razlagati tako, da gre za transakcijo, ki je predmet DDV, če davčni zavezanec, ki je za plačilo DDV zavezan zaradi opravljanja storitev hčerinski družbi, odsvoji delnice hčerinske družbe?
- Če se pri odgovoru na prvo vprašanje ugotovi, da opisana odsvojitve pomeni obdavčljivo transakcijo, ali zanjo velja oprostitev za transakcije z delnicami?
- Ne glede na prva dva odgovora, ali je mogoče pravico do odbitka tako kot za splošne stroške priznati tudi za stroške, ki so nastali neposredno zaradi odsvojitve?
- Je pomembno, če odsvojitve delnic v hčerinskih družbah poteka v več fazah?

6.4.3 Odgovor in obrazložitev

SEU (2009) je v svoji sodbi podalo naslednje odgovore:

- Zadevne določbe je treba razlagati tako, da gre za ekonomsko dejavnost, ki spada na področje uporabe navedenih direktiv, če matična družba odsvoji vse delnice hčerinske družbe, ki je v njeni 100-odstotni lasti, ter preostali delež v nadzorovani družbi, ki je bila nekoč v njeni 100-odstotni lasti, za kateri je opravljala storitve, ki so predmet DDV. Ker je ta odsvojitve delnic primerljiva s popolnim ali delnim prenosom podjetja v smislu zadevnih določb Šeste direktive oziroma DDV direktive, ta transakcija ne pomeni ekonomske dejavnosti, ki bi bila predmet DDV, če je zadevna država članica EU izbrala možnost iz teh določb.
- Zadevna odsvojitve delnic mora biti oproščena plačila DDV na podlagi relevantnih določb Šeste direktive oziroma DDV direktive.
- Pravica do odbitka plačanega vstopnega DDV za storitve, opravljene zaradi odsvojitve delnic, je v skladu z relevantnimi določbami Šeste direktive in DDV direktive priznana, če obstaja neposredna in takojšnja povezava med stroški, povezanimi z vstopnimi transakcijami, in vsemi ekonomskimi dejavnostmi davčnega zavezanca. Naloga nacionalnega sodišča je, da ob upoštevanju vseh okoliščin zadevnega postopka ugotovi, ali je nastale stroške mogoče vključiti v ceno prodanih delnic ali pa so le sestavni del cene transakcij v zvezi z ekonomskimi dejavnostmi davčnega zavezanca.
- Na odgovore na prejšnja vprašanja ne vpliva okoliščina, da je bila odsvojitve delnic opravljena z več zaporednimi transakcijami.

Prvo vprašanje

SEU (2009) uvodoma pojasnjuje, da prvo vprašanje pravzaprav sprašuje, ali je treba navedene člene razlagati tako, da gre za ekonomsko dejavnost, ki spada na področje uporabe teh direktiv, če matična družba odsvoji vse delnice hčerinske družbe, ki je v njeni 100-odstotni lasti, in preostali delež v drugi hčerinski družbi, ki je bila nekoč v njeni 100-odstotni lasti, ter je za ti dve hčerinski družbi opravljala storitve, ki so predmet DDV. V posamezni državi članici EU so predmet DDV samo dejavnosti ekonomske narave. Davčni zavezanec je vsakdo, ki neodvisno opravlja eno od teh ekonomskih dejavnosti. Pojem ekonomska dejavnost obsega vse dejavnosti proizvajalcev, trgovcev in oseb, ki opravljajo storitve, ter zlasti izkoriščanje premoženja v stvareh ali pravicah, ki je namenjeno trajnemu doseganju dohodka. Zgolj pridobitev, obdržanje in prodaja delnic sami po sebi še ne predstavljajo ekonomske dejavnosti v smislu Šeste direktive. Te transakcije namreč ne zajemajo izkoriščanja premoženja, ki je namenjeno trajnemu doseganju dohodka, saj je edino plačilo za te transakcije morebitni dobiček pri prodaji teh delnic. SEU (2009) pojasnjuje, da v okvir obdavčitve z DDV spadajo samo plačila, ki pomenijo protidajatev za transakcijo ali ekonomsko dejavnost, in da to ne velja za plačila, nastala le zaradi lastništva premoženja, kot je to pri dividendah ali drugih donosih delnic. Drugačna pa je situacija, kadar poleg finančne udeležbe v drugi družbi pride tudi do posrednega ali neposrednega sodelovanja pri upravljanju družbe, v katerem so bili deleži pridobljeni, brez poseganja v pravice, ki jih ima izdajatelj delnic kot delničar ali družbenik, če to sodelovanje zajema izvajanje transakcij, ki so predmet DDV (upravne, računovodske storitve in storitve informacijskih tehnologij). Transakcije v zvezi z delnicami ali deleži družbe spadajo na področje uporabe DDV, če so opravljene v okviru ekonomske dejavnosti trgovanja z vrednostnimi papirji zaradi posrednega ali neposrednega sodelovanja pri upravljanju družbe, katere deleži so bili pridobljeni, ali so neposredna, trajna in nujna razširitev obdavčljive dejavnosti. SKF kot matična družba industrijske skupine je sodelovala pri upravljanju obeh hčerinskih družb, saj je zanj za plačilo opravljala več upravnih, računovodskih in trgovinskih storitev, za katere je bila zavezana za plačilo DDV. SKF po odsvojitvi vseh delnic hčerinskih družb ni več imel deležev v teh družbah. Odsvojitve zaradi prestrukturiranja skupine je mogoče šteti za transakcijo, katere predmet je trajno doseganje dohodka iz dejavnosti, ki presegajo okvir zgolj prodaje delnic. Ta transakcija pomeni neposredno vez z organizacijo dejavnosti, ki jo opravlja skupina, in je tako neposredna, trajna in nujna razširitev obdavčljive dejavnosti davčnega zavezanca v smislu obstoječe sodne prakse, zato spada na področje uporabe DDV.

Kot je poudaril Mengozzi (2009), je ta trditev poleg tega v skladu z načeloma enakega obravnavanja in davčne nevtralnosti, ki zahtevata, naj se presoje v zvezi s priznavanjem ekonomske narave za pridobitve deležev, ki jih spremlja sodelovanje matičnega podjetja pri upravljanju hčerinskih podjetij, razširijo na odsvojitve deležev, s katerimi se tako sodelovanje pri upravljanju konča. SEU (2009) pojem »prenos celotnih sredstev podjetja ali dela sredstev podjetja« razlaga v smislu, da zajema prenos poslovanja ali samostojnega

dela podjetja, vključno s premoženjem v stvareh, in glede na okoliščine zadeve, v pravicah, ki skupaj tvorijo podjetje ali del podjetja, ki lahko opravlja samostojno ekonomsko dejavnost, vendar ne zajema preprostega prenosa sredstev podjetja, kot je prodaja zaloga proizvodov. V obravnavani zadevi SEU (2009) ne more ugotoviti, ali je bil rezultat prodaje delnic hčerinskih družb prenos sredstev zadevnih družb v celoti ali le dela sredstev. Ker pa je Švedska v svojo zakonodajo prenesla poenostavitvene določbe glede obdavčitve prenosa podjetja ali dela podjetja in prenos celotnih sredstev podjetja ne spada v okvir obdavčitve z DDV, v primeru prenosa delnic, ki vodi do prenosa celotnih sredstev podjetja, ne pomeni ekonomske dejavnosti, ki je predmet DDV.

Drugo vprašanje

Vprašanje se ne nanaša neposredno na tematiko obdavčitve prenosa podjetja ali dela podjetja z vidika DDV, zato ne bom navajal obrazložitve SEU (2009).

Tretje vprašanje

Neposredna in takojšnja povezava med vstopno transakcijo in eno ali več izstopnih, ki dajejo pravico do odbitka, mora načeloma obstajati zato, da se pravica do odbitka plačanega vstopnega davka prizna davčnemu zavezancu in da se določi obseg take pravice. Pravica do odbitka DDV je priznana le, če so stroški za njihovo pridobitev sestavni del stroškov izstopnih obdavčljivih transakcij, za katere je priznana pravica do odbitka. Vseeno se pravica do odbitka prav tako prizna davčnemu zavezancu, tudi če ni neposredne in takojšnje povezave med vstopno transakcijo in eno ali več izstopnih transakcij, za katere je priznana pravica do odbitka, kadar so stroški zadevnih storitev del njenih splošnih stroškov in so kot taki sestavni del cene blaga ali storitev, ki jih dobavlja. Taki stroški imajo dejansko neposredno in takojšnjo povezavo s celotno ekonomsko dejavnostjo davčnega zavezanca. Iz tega je razvidno, da se pravica do odbitka določi glede na izstopne transakcije, na katere se nanašajo vstopne transakcije. V obeh primerih obstoj neposredne in takojšnje povezave pomeni, da je vstopni strošek storitev vključen v ceno določenih izstopnih transakcij ali v ceno blaga ali storitev, ki jih v okviru svojih ekonomskih dejavnosti dobavlja davčni zavezanec. SEU (2009) izpostavlja, da ni mogoče ugotoviti, ali imajo stroški, povezani z opravljanjem storitev za SKF, neposredno in takojšnjo povezavo s predvidenimi odsvojitvami delnic ali z vsemi ekonomskimi dejavnostmi družbe SKF. Za ugotovitev obstoja take neposredne in takojšnje povezave je namreč treba vedeti, ali je nastale stroške mogoče vključiti v ceno delnic, ki jih namerava družba SKF odsvojiti, ali pa so ti le sestavni del cene proizvodov družbe SKF. Glavna razlika med pravno opredelitvijo teh transakcij in tistih, ki spadajo na področje uporabe DDV, vendar so oproščene DDV, je odvisna od tega, ali davčni zavezanec sodeluje pri upravljanju družbe, v katerih so bili deleži pridobljeni, ali ne. Zavrnitev pravice do odbitka vstopnega DDV, plačanega za stroške svetovanja, ki se nanašajo na oproščeno odsvojitve delnic zaradi sodelovanja pri upravljanju družbe, katere delnice so odsvojene, in priznanje te pravice do

odbitka za stroške, ki se nanašajo na odsvojitve, ki je zunaj področja uporabe DDV, ker pomenijo splošne stroške davčnega zavezanca, bi vodila do različnega davčnega obravnavanja dejansko podobnih transakcij, s čimer bi bilo kršeno načelo davčne nevtralnosti. Načelo davčne nevtralnosti nasprotuje temu, da se podobne storitve, ki so med seboj konkurenčne, obravnavajo različno z vidika DDV, in da se gospodarski subjekti, ki opravljajo enake transakcije, glede plačila DDV obravnavajo različno. Če se za stroške svetovanja, ki se nanašajo na odsvojitve deležev, šteje, da so del splošnih stroškov davčnega zavezanca, kadar je sama odsvojitve zunaj področja uporabe DDV, je treba enako davčno obravnavanje sprejeti, kadar je odsvojitve opredeljena kot oproščena transakcija. Načelo enakega obravnavanja davčnih zavezancev bi bilo namreč kršeno, če bi morala biti matična družba, ki upravlja skupino družb, obdavčena iz naslova stroškov, ki jih je imela v okviru prodaje delnic, ki je del njene ekonomske dejavnosti, medtem ko bi holdinška družba, ki opravlja isto transakcijo zunaj področja uporabe DDV, imela pravico do odbitka DDV, ki bremeni istovrstne stroške, ker so ti del splošnih stroškov njene celotne ekonomske dejavnosti. Čeprav v postopku ni dvoma, da odsvojitve delnic, ki je oproščena DDV, ne daje pravice do odbitka, vseeno velja, da je ta razlaga utemeljena le, če se ugotovi neposredna in takojšnja povezava med pridobljenimi storitvami, ki so vstopne transakcije, in oproščeno izstopno transakcijo odsvojitve delnic. Če pa, nasprotno, te povezave ni in je strošek vstopnih transakcij vključen v ceno proizvodov SKF, bi morala biti priznana pravica do odbitka vhodnega DDV od prejetih storitev.

Četrto vprašanje

Iz ustaljene sodne prakse SEU je razvidno, da pojem ekonomske dejavnosti ne pomeni nujno enega samega dejanja, temveč lahko zajema več zaporednih dejanj. Poleg tega bi bilo različno obravnavanje objektivno podobnih transakcij v nasprotju z načeloma davčne nevtralnosti in pravne varnosti, ki sta del skupnega sistema DDV. Iz tega je razvidno, da mora davčno obravnavanje odsvojitve delnic temeljiti na objektivnih elementih zadevne transakcije in se na njegovi podlagi ne sme delati razlik na podlagi tega, ali se transakcijo izvede v eni ali več fazah.

6.4.4 Komentar na sodbo

SEU (2009) je v tej sodbi presojalo, ali je mogoče odbijati vhodni DDV od stroškov, ki so povezani z oproščeno prodajo delnic. SEU (2009) je potrdilo, da je odbitek vhodnega DDV mogoč v zvezi s stroški prodaje delnic, če obstoji neposredna in takojšnja povezava med temi stroški in splošno, obdavčljivo dejavnostjo davčnega zavezanca prenosnika. Neposredna in takojšnja povezava navadno obstoji, če se takšne stroške vključi v (stroškovno) ceno delnic, ki so predmet prodaje (pri tem gre za oproščeno izhodno dobavo, ki ne prinaša pravice do odbitka vhodnega DDV), oziroma kot stroškovno komponento produktov davčnega zavezanca. Povedano drugače, vhodni DDV od stroškov, povezanih s prodajo delnic, je lahko odbiten, če se prihodki od te prodaje uporabijo za namene

obdavčljivih izhodnih transakcij. Lang in drugi (2016, str. 329) navajajo, da je SEU v sodbi C-29/08 glede pravice do odbitka vhodnega DDV, ki se nanaša na stroške prodaje delnic, pravzaprav pojasnilo, da obstaja neposredna in takojšnja povezava med stroški prejetih storitev v ta namen in splošno ekonomsko dejavnostjo davčnega zavezanca. To naj bi izviralo iz spoznanja SEU, da je mogoče financirati obdavčljive transakcije oziroma obdavčljivo dejavnost s prodajo delnic, pri čemer je prodaja delnic primerljiva z drugimi metodami financiranja in bi morala biti kot taka obravnavana enako.

Watson, Cartwright in Dixon (2010) poudarjajo, da je stališče SEU, da je odločitev družbe SKF o prodaji delnic pravzaprav upravljavska odločitev, s tem pa del ekonomske dejavnosti družbe SKF – ekonomske dejavnosti upravljanja svojih hčerinskih družb. Avtorji tako razumejo, da je implicitno stališče SEU, da gre v primeru prodaje delnic podjetja (lahko) za prenos podjetja kot dobave izven sistema obdavčitve z DDV, vsaj v konkretnem primeru iz sodbe. Van Doesum in Van Norden (2011) na podlagi sodbe razumeta, da mora za namene presoje, ali so stroški oproščene prodaje delnic direktni stroški, veljati, da bodo stroški najverjetneje vključeni v ceno prodanih delnic. Če gre torej za neposredno in takojšnjo povezavo med stroški in oproščeno prodajo delnic v hčerinski družbi, pravice do odbitka DDV ni. Mogoče pa je priti do drugačnega zaključka zaradi načela davčne nevtralnosti, saj po mnenju SEU ni mogoče drugače obravnavati oproščene (in hkrati obdavčljive) prodaje delnic, pri čemer davčni zavezanec nima pravice do odbitka, ter neobdavčene (tj. izven sistema DDV) prodaje delnic, pri čemer ima davčni zavezanec pravico do odbitka. Avtorja menita, da je odločitev v tej sodbi sicer primerna z vidika načela davčne nevtralnosti, vendar poudarjata, da zadevna sodba prinaša pravno negotovost za davčne zavezance, ki pa je prav tako pomembna značilnost sistema DDV.

Jacobs (2000) navaja, da se prenos celote sredstev v kontekstu dobave, ki jo opravi davčni zavezanec v okviru upravljanja ekonomske dejavnosti, jasno nanaša na prenos podjetja v celoti, in sicer v okviru prenosa sredstev in ne lastniškega deleža (delnic) v tem podjetju. Ramsdahl Jensen in Stensgaard (2012) glede na zgoraj zapisano utemeljeno izpostavljata, da je vprašljivo, ali se lahko prodaja delnic šteje v okvir neobdavčljivih prenosov podjetja, saj je prvotni namen poenostavitvenih določb preprečevanje preobremenjenosti (finančnih) virov prevzemnika za DDV, ki bo kasneje povrnjen prek odbitka vhodnega DDV. Transakcija prodaje delnic bo namreč bodisi izven sistema obdavčitve z DDV bodisi oproščena transakcija, v nobenem primeru pa DDV ne bo obračunan in viri prevzemnika ne bodo obremenjeni. Nasprotno stališče je bilo utemeljeno z argumentacijo, da sta s funkcijskega vidika prodaja vseh sredstev podjetja in prodaja vseh delnic podjetja enaki. Avtorja poudarjata, da se prodaja delnic lahko opredeli kot prenos podjetja zgolj v dveh specifičnih primerih, in sicer:

- kadar davčni zavezanec prenese svoja sredstva in takšen prenos vključuje prenos deleža; ter

- kadar sta davčni zavezanec in hčerinsko podjetje, katerega delnice so predmet prodaje, del DDV skupine.

Ramsdahl Jensen in Stensgaard (2012) prav tako opozarjata, da iz sodbe SEU C-408/98 izhaja, da se za presojo upravičenosti do odbitka vhodnega DDV prenosnika upošteva tudi narava poslovnih aktivnosti prenesenega podjetja. To vodi do rezultata, ki ni skladen z osnovnimi načeli sistema DDV (tj. da se pravica do odbitka DDV za matično družbo presoja na podlagi narave poslovnih aktivnosti hčerinske družbe), saj se mora obseg pravice do odbitka vhodnega DDV presojati za vsako pravno osebo ločeno in samostojno, razen če so te del DDV skupine. Avtorja zaključujeta, da če se dovoli odbitek vhodnega DDV za stroške, povezane s prodajo delnic, ker takšna prodaja predstavlja prenos podjetja, posledično pa ta prodaja ne predstavlja dobave znotraj sistema DDV, to pomembno vpliva na izračun odbitnega deleža prenosnika (tj. v konkretnem primeru holdinške družbe).

6.5 Sodba SEU v zadevi C-444/10

SEU (2011) je v sodbi C-444/10 v zadevi Finanzamt Lüdenscheid v Christel Schriever odločalo o sporu s področja obdavčitve prenosa (dela) podjetja, v katerem se je glavno vprašanje nanašalo na presojo, ali se morajo vsi elementi prenesenega podjetja prenesti v okviru ene transakcije, da se lahko prenos obravnava kot izven sistema obdavčitve z DDV.

6.5.1 Ozadje

Christel Schriever je v lastnem poslovnem prostoru upravljala prodajalno na drobno s športnimi izdelki. Na družbo Sport S. GmbH je za plačilo prenesla zaloge blaga in trgovinsko opremo, pri čemer na računu DDV ni bil obračunan. Hkrati je družbi Sport S. GmbH za nedoločen čas oddala poslovni prostor, v katerem se je opravljala ekonomska dejavnost, vendar bi lahko vsaka stranka najem odpovedala ob upoštevanju relativno kratkega odpovednega roka. Družba Sport S. GmbH je po prenosu nadaljevala dejavnost upravljanja trgovine s športnimi izdelki skoraj dve leti. Nemški davčni organ je menil, da niso bili izpolnjeni pogoji za prenos celotnih sredstev podjetja, ker nepremičnine podjetja kot bistven element podjetja niso bile odsvojene družbi Sport S. GmbH, in je prenos opredelil kot obdavčljivo transakcijo. Najemna pogodba z zakonsko določenim odpovednim rokom naj ne bi zagotavljala trajnega nadaljevanja dejavnosti podjetja, saj brez prostorov prodajalne trgovina na drobno ni mogoča.

6.5.2 Vprašanja

Na SEU (2011) sta bili naslovljeni naslednji vprašanji:

- Ali gre za »prenos« celotnih sredstev v smislu zadevne določbe Šeste direktive, če prenosnik zaloge blaga in trgovinsko opremo svoje prodajalne na drobno prenese na prevzemnika in mu da prodajni prostor, ki ga ima prenosnik v lasti, le v najem?

- Ali je v zvezi s tem pomembno, ali je bil prodajni prostor dan v uporabo z najemno pogodbo, sklenjeno za daljši čas, oziroma ali je bila najemna pogodba sklenjena za nedoločen čas in jo lahko vsaka od strank v kratkem roku odpove?

6.5.3 Odgovor in obrazložitev

SEU (2011) je v svoji sodbi podalo naslednji odgovor:

- 8. odstavek 5. člena Šeste direktive je treba razlagati tako, da se prenos lastništva na zalogah blaga in opremi prodajalne na drobno s hkratno oddajo prostora te prodajalne prevzemniku za nedoločen čas, pri čemer lahko to oddajo katera koli stranka v kratkem roku odpove, šteje za prenos celotnih sredstev podjetja ali dela sredstev v smislu te določbe, če prenesena sredstva zadostujejo za to, da lahko ta prevzemnik trajno nadaljuje samostojno ekonomsko dejavnost.

Države članice EU, ki so določbe prenesle v svojo zakonodajo, lahko izključijo uporabo tega pravila o neopravljeni dobavi za prenos celotnih sredstev podjetja na prevzemnika, ki bodisi ni davčni zavezanec bodisi je davčni zavezanec le v zvezi z delom svojih dejavnosti, če je to potrebno za preprečitev izkrivljanja konkurence. Šteje se, da določba izčrpno našteva pogoje, pod katerimi lahko država članica EU omeji uporabo pravila o neopravljeni dobavi. SEU (2011) navaja, da je treba ob upoštevanju tega namena pojem »prenos celotnih sredstev podjetja ali dela sredstev podjetja« razlagati tako, da zajema prenos sredstev podjetja ali samostojnega dela podjetja, vključno s premoženjem v stvareh in glede na okoliščine zadeve v pravicah, ki skupaj tvorijo podjetje ali del podjetja, ki lahko opravlja samostojno ekonomsko dejavnost, vendar ne zajema preprostega prenosa sredstev podjetja, kot je prodaja zalog proizvodov. Za ugotovitev, da gre za prenos sredstev podjetja ali samostojnega dela podjetja v smislu navedene določbe, mora sklop prenesenih elementov zadostovati za nadaljevanje samostojne ekonomske dejavnosti. Vprašanje, ali mora ta sklop vsebovati tako premičnine kot nepremičnine, je treba presoјati glede na naravo zadevne ekonomske dejavnosti. Če se za neko ekonomsko dejavnost ne zahteva uporaba posebnih prostorov ali prostorov, opremljenih s pritrjenimi instalacijami, ki so nujne za nadaljevanje te ekonomske dejavnosti, se lahko prenos celotnih sredstev podjetja opravi tudi brez prenosa lastninske pravice na nepremičnini. Po drugi strani pa takrat, kadar se pri zadevni ekonomski dejavnosti uporablja neločljiv sklop premičnin in nepremičnin, ni mogoče šteti, da gre za tak prenos, če prevzemnik ni pridobil posesti na poslovnih prostorih. Zlasti če so poslovni prostori opremljeni s pritrjenimi instalacijami, ki so nujne za opravljanje ekonomske dejavnosti, morajo biti te nepremičnine vključene med prenesene elemente, da bi šlo za neobdavčen prenos.

Enako lahko do prenosa sredstev podjetja pride tudi, če so prevzemniku poslovni prostori dani na razpolago na podlagi pogodbe o najemu ali če sam razpolaga s primerno nepremičnino, kamor je mogoče premestiti celoten sklop prenesenih sredstev in tam

nadaljevati zadevno ekonomsko dejavnost. V nasprotnem primeru prihaja do razlikovanja med prenosi, ki jih opravijo prenosniki, ki so lastniki prostorov (v katerih so sredstva podjetja ali del podjetja, namenjenega prenosu), in prenosi, ki jih opravijo prenosniki, ki imajo le pravico do najema teh prostorov. Prenos zalog blaga in opreme trgovine na drobno se večinoma opravi zato, da se prevzemniku omogoči nadaljevanje poslovanja te trgovine. Čeprav gre za ekonomsko dejavnost, ki je ni mogoče opravljati brez poslovnih prostorov, pa za zagotavljanje nadaljnjega poslovanja prenesene trgovine na drobno večinoma ni nujno, da bi bil nosilec poslovne dejavnosti tudi lastnik nepremičnine, v kateri je ta trgovina. Če prenos zalog blaga in trgovinske opreme zadostuje za nadaljevanje samostojne ekonomske dejavnosti, prenos nepremičnin ni odločilen za opredelitev, ali gre pri neki transakciji za prenos celotnih sredstev podjetja. Če se izkaže, da se za nadaljevanje ekonomske dejavnosti zahteva, da prevzemnik uporablja iste prostore, kot so tisti, s katerimi je razpolagal prenosnik, načeloma tudi nič ne nasprotuje temu, da se posest na teh prostorih prenese s sklenitvijo pogodbe o najemu. Razvidno je, da je prenos zalog blaga in trgovine s športnimi izdelki s hkratnim najemom poslovnih prostorov prevzemniku omogočil nadaljevanje samostojne ekonomske dejavnosti, ki jo je prej opravljal prenosnik. Poleg tega dejstvo, da je prevzemnik nadaljeval poslovanje športne prodajalne skoraj dve leti, potrjuje, da njegov namen ni bil takoj prenehati opravljati zadevno dejavnost. Možnost odpovedi pogodbe o najemu za nedoločen čas s kratkim odpovednim rokom sama po sebi ni odločilna za sklep, da je imel prevzemnik namen takoj prenehati uporabljati prenesena sredstva podjetja ali preneseni del podjetja. Zato zgolj zaradi tega razloga ni mogoče zavrniti uporabe navedene določbe Šeste direktive. Načelo davčne nevtralnosti bi bilo kršeno, če bi bila možnost uporabe te določbe odvisna od pogojev, vsebovanih v pogodbi o najemu, zlasti od trajanja najema in načina njegove odpovedi.

6.5.4 Komentar na sodbo

SEU (2011) je v tej sodbi zelo jasno obrazložilo, da je treba podrobno preučiti okoliščine vsakega primera posebej, prav tako pa tudi poudarilo, da vsako posamezno dejstvo samo po sebi ne more spremeniti davčne obravnave določenega poslovnega dogodka. Tako zgolj možnost prekinitve pogodbe o najemu v kratkem obdobju po izvedenem prenosu podjetja ne vodi do zaključka, da prevzemnik nima namena nadaljevati dejavnosti prenesenega podjetja. Najpomembnejša je torej presoja, ali prenesena sredstva in obveznosti do virov sredstev omogočajo nadaljevanje dejavnosti s strani prevzemnika. Zadevna sodba je še posebej pomembna za davčne zavezance iz tistih držav članic EU, katerih zakonodaja opredeljuje posebne (restriktivne) pogoje za uporabo poenostavitev prenosa podjetja ali dela podjetja v zvezi z nepremičninami. Primeroma, davčni zavezanci iz Velike Britanije so lahko na podlagi te sodbe kot dobavo izven sistema DDV obravnavali prenos podjetja, ki se ukvarja z oddajanjem nepremičnin v najem, saj zakonodaja Velike Britanije veleva izpolnjevanje dodatnih pogojev, če so predmet prenosa podjetja tudi nepremičnine. Kot navaja Ashley (2016), je mogoče na podlagi zadevne sodbe SEU opredeliti dve ključni ugotovitvi:

- treba se je izogniti arbitrarnim razlikovanjem, kadar tega ne zahtevajo določbe evropskih direktiv; ter
- načelo davčne nevtralnosti ne bi bilo izpolnjeno, če bi lahko pogoji in trajanje najemne pogodbe opredeljevali davčno obravnavo transakcije.

6.6 Sodba SEU v zadevi C-651/11

SEU (2013) je v sodbi C-651/11 v zadevi *Straatssecretaris van Financiën v X BV* odločalo o sporu s področja obdavčitve prenosa podjetja ali dela podjetja, v katerem se je glavno vprašanje nanašalo na presojo, ali je prodaja 30-odstotnega deleža v družbi prenos podjetja ali dela podjetja izven sistema obdavčitve z DDV, kadar se hkrati prodajo tudi preostali deleži družbe istemu kupcu in se s strani prenosnika za podjetje, ki je predmet prenosa, opravljajo storitve upravljanja.

6.6.1 Ozadje

Družba X je imela leta 1996 30-odstotni delež v družbi A BV, ki je opravljala ekonomsko dejavnost v panogi avtomatizacije. Preostale deleže v družbi A BV so imele družbe B Holding BV (20,01 %), XI Beheer BV (30 %) in C BV (19,99 %). Družba X je kot članica upravljalnega organa družbe A BV, podobno kot družbi B Holding BV in XI Beheer BV, za pogodbeno dogovorjeno plačilo izvajala naloge upravljanja družbe A BV. Družba X in druge lastnice so poslovne deleže v družbi A BV prodale družbi D. V okviru te prodaje je bila dejavnost upravljanja družbe A BV končana, pri čemer je družba X izstopila iz upravljalnega organa družbe A BV. V zvezi s prodajo poslovnih deležev je bilo za družbo X opravljenih več storitev, pri čemer je bil na računih obračunan DDV. Družba X je obračunani DDV odbijala, ker je menila, da je opisani prenos poslovnih deležev odsvojitve oziroma prenos podjetja ali dela podjetja (tj. zaključene celote sredstev in storitev) ter da so stroški, ki so ji nastali v okviru te odsvojitve, del splošnih stroškov, povezanih z njeno celotno ekonomsko dejavnostjo, in jih je zato mogoče v celoti odbijati. Nizozemski davčni organ je ta odbitek DDV zavrnil.

6.6.2 Vprašanja

Na SEU (2013) so bila naslovljena naslednja vprašanja:

- Ali se lahko prenos 30-odstotnega poslovnega deleža v družbi – za katero prenosnik (odsvojitelj tega deleža) opravlja storitve, ki so predmet DDV – šteje za prenos podjetja ali dela podjetja v smislu določbe 8. odstavka 5. člena Šeste direktive (za blago) in/ali določbe 5. odstavka 6. člena Šeste direktive (za storitve)?
- Če je odgovor na prvo vprašanje nikalen, ali se lahko prenos poslovnih deležev iz prvega vprašanja šteje za prenos (dela) podjetja izven sistema obdavčitve z DDV, če preostali lastniki poslovnih deležev (ki za družbo, ki je predmet prenosa, prav tako

opravljajo storitve, obdavčene z DDV, in katerih poslovni deleži se prenašajo) skoraj sočasno prenesejo tudi vse preostale poslovne deleže na istega prevzemnika?

- Če je tudi odgovor na drugo vprašanje nikalen, ali je treba prenos poslovnih deležev iz prvega vprašanja šteti za prenos podjetja ali dela podjetja izven sistema obdavčitve z DDV, če velja, da je ta prenos tesno povezan z dejavnostmi upravljanja, ki so se izvajale na podlagi udeležbe v družbi, ki je predmet prenosa?

6.6.3 Odgovor in obrazložitev

SEU (2013) je v svoji sodbi podalo naslednji odgovor:

- Določbo 8. odstavka 5. člena in/ali 5. odstavka 6. člena Šeste direktive je treba razlagati tako, da prenos 30-odstotnega poslovnega deleža v družbi, za katero prenosnik opravi storitve, ki so predmet DDV, ne predstavlja prenosa podjetja ali dela podjetja ali storitev v smislu navedenih določb, ne glede na to, da so preostali lastniki poslovnih deležev skoraj sočasno prenesli preostale poslovne deleže te družbe na istega kupca in da je ta prenos tesno povezan z dejavnostmi upravljanja, ki so se opravljale za preneseno družbo.

SEU (2013) uvodoma poudarja, da mora imeti pojem »prenos podjetja ali dela podjetja« enako interpretacijo v EU, da se je mogoče izogniti razlikam pri uporabi sistemov obdavčitve z DDV v državah članicah EU. SEU (2013) pojem razlaga v smislu, da zajema prenos podjetja ali dela podjetja, vključno s premoženjem v stvareh, in glede na okoliščine zadeve v pravicah, ki skupaj tvorijo podjetje ali del podjetja, ki lahko opravlja samostojno ekonomsko dejavnost, vendar ne zajema preprostega prenosa sredstev podjetja, kot je prodaja zalog proizvodov. Iz sodne prakse SEU izhaja, da ni izključeno, da prenos 100-odstotnega poslovnega deleža v določenih okoliščinah lahko pomeni prenos podjetja ali dela podjetja, če je posledica takega prenosa popolni ali delni prenos sredstev zadevnih podjetij. Za ugotovitev, da gre za prenos (dela) podjetja, mora sklop prenesenih elementov zadostovati za nadaljevanje samostojne ekonomske dejavnosti. Lastništvo poslovnih deležev podjetja v nasprotju z lastništvom sredstev podjetja ne zadošča za nadaljevanje samostojne ekonomske dejavnosti. Pridobitev, lastništvo in prodaja družbenih deležev namreč sami po sebi niso ekonomska dejavnost v smislu Šeste direktive, ker sama pridobitev poslovnih deležev v drugih podjetjih ne pomeni izkoriščanja premoženja, ki je namenjeno trajnemu doseganju dohodka, saj morebitna dividenda kot rezultat te udeležbe izhaja iz samega lastništva premoženja. Drugače je, kadar poleg udeležbe pride tudi do neposrednega ali posrednega sodelovanja pri upravljanju družb, v katerih so bili deleži pridobljeni, če to upravljanje vključuje izvajanje z DDV obdavčenih transakcij, kot so upravne, finančne, komercialne in tehnične storitve. Nemška vlada je argumentirala, da lahko prenos poslovnih deležev ne glede na njihovo velikost pomeni prenos podjetja ali dela podjetja samo, če se udeležba nanaša na samostojno enoto, ki omogoča opravljanje samostojne ekonomske dejavnosti, in če to dejavnost nadaljuje prevzemnik. Zgolj prenos

poslovnih deležev brez prenosa sredstev prevzemniku ne omogoča, da ta kot naslednik prenosnika nadaljuje samostojno ekonomsko dejavnost. Družbeniki namreč niso lastniki sredstev podjetja, v katerem so udeleženi, ampak lastniki poslovnih deležev, na podlagi katerih imajo pravico do dividende, obveščenosti in sodelovanja pri sprejemanju odločitev, pomembnih za upravljanje podjetja. 30-odstotni poslovni delež v družbi pomeni le omejen vpliv na družbo. Iz navedenega je razvidno, da prenos 30-odstotnega poslovnega deleža družbe ne more pomeniti prenosa podjetja ali dela podjetja v smislu zadevne določbe Šeste direktive. SEU (2013) te ugotovitve ne more izpodbijati na podlagi cilja navedene določbe. Namen je namreč olajšati in poenostaviti prenos podjetij ali delov podjetij ter preprečiti, da bi prevzemnik nosil prekomerno davčno breme, ki bi mu bilo vsekakor pozneje povrnjeno z odbitjem plačanega vstopnega DDV. Ta problem ni prisoten pri prenosu poslovnega deleža ne glede na velikost poslovnega deleža. Prodaja poslovnih deležev bodisi ni ekonomska dejavnost, obdavčena z DDV, bodisi je oproščena, če je njen namen neposreden ali posreden vpliv na upravljanje družbe, katere poslovni delež je bil pridobljen. Pridobitelj poslovnih deležev v nobenem od navedenih primerov ni obdavčen z DDV. V besedilu 8. odstavka 5. člena Šeste direktive je uporabljen pojem »prenosnik« v ednini, kar pomeni, da se določba ne uporabi, kadar več prenosnikov proda svoj delež enemu pridobitelju oziroma prevzemniku. Iz tega sledi, da je treba vsako transakcijo obravnavati posamično in neodvisno. Iz sodne prakse SEU sicer izhaja, da okoliščina, da se prenos opravi z več zaporednimi transakcijami, ne vpliva na analizo davčne obravnave. Vendar SEU (2013) poudarja, da so okoliščine drugačne, saj se zadeva iz sodbe SEU C-29/08 ni nanašala na vprašanje več prodajalcev, ki so izvedli zaporedne transakcije z istim kupcem. Posledično prenosa vseh poslovnih deležev družbe, ki ga opravijo družbeniki na eno osebo, ni mogoče šteti za prenos podjetja ali dela podjetja v smislu 8. odstavka 5. člena Šeste direktive. SEU (2013) nadalje poudarja, da se zdi prenehanje dejavnosti upravljanja neposredna in logična posledica prodaje poslovnih deležev družbe X. Drugače bi bilo zgolj, če bi bila dejavnost upravljanja samostojna enota prodajalčevega podjetja, ki bi jo prevzemnik prav tako lahko opravljal neodvisno, in bi bilo plačilo za prevzeto dejavnost upravljanja ločeno od plačila za poslovni delež. Vendar bi v takem primeru prenos podjetja ali dela podjetja pokrnil le dejavnosti upravljanja, ne pa prenosa poslovnega deleža, ker se transakciji nanašata na različni podjetji. SEU posledično ugotavlja, da okoliščina, ko je prenos poslovnih deležev izveden sočasno s prenehanjem dejavnosti upravljanja, ni pomembna za odgovor. Ker je prenos poslovnih deležev v tem primeru treba šteti za oproščeno transakcijo, je obstoj pravice do odbitka vhodnega DDV mogoče priznati le, če so bili stroški storitev, opravljenih za družbo X v povezavi z navedenim prenosom, del splošnih stroškov, ki se nanašajo na njeno celotno ekonomsko dejavnost, ter ti stroški niso vključeni v prodajno ceno navedenih poslovnih deležev.

6.6.4 Komentar na sodbo

SEU (2013) je v tej sodbi obrazložilo, kakšno je razlikovanje med prodajo delnic ter prodajo podjetja z vidika DDV. Zgolj lastništvo delnic družbe (podjetja) ni dovolj, da se

lahko to razume kot opravljanje neodvisne ekonomske dejavnosti, za razliko od lastništva sredstev podjetja. Prenos delnic družbe (tudi 100-odstotnega deleža) se tako ne more šteti za prenos podjetja v smislu zadevnih poenostavitvenih določb, če skupek sredstev v lasti ne predstavlja neodvisne enote (obrata), ki omogoča izvajanje neodvisne ekonomske dejavnosti in se takšna dejavnost izvaja s strani prevzemnika. Prodaja delnic, ki ne vključuje prenosa sredstev, namreč prevzemniku ne omogoča opravljanja neodvisne ekonomske dejavnosti kot naslednik prenosnika. Na konkretnem primeru prikazujejo to razlikovanje Lang, Schuch, Staringer, Pistone in Raponi (2014, str. 117). Avtorji poudarjajo, da navadno družbeniki niso lastniki sredstev podjetja, v katerem imajo delež. Z vidika DDV je to različno od specifičnih okoliščin, ko sta na primer družba lastnica ter njena hčerinska družba del iste DDV skupine (koncepta DDV skupin slovenska zakonodaja ne pozna). Če namreč obstaja DDV skupina, se člane te DDV skupine zanemari za DDV namene, saj nastopajo kot en davčni zavezanec. Po mnenju avtorjev to pomeni, da vsa (poslovna) sredstva, ki so v lasti članov DDV skupine, predstavljajo poslovna sredstva DDV skupine same. Če družba lastnica kot članica DDV skupine prenese (proda) delnice enega od članov DDV skupine, to ne predstavlja samo prenosa lastništva delnic/deleža, temveč z vidika DDV tudi avtonomni oziroma samostojni del dejavnosti DDV skupine, ki je sestavljen iz vseh sredstev in obveznosti do virov sredstev te dejavnosti oziroma podjetja. Če prevzemnik po prenosu nadaljuje neodvisno ekonomsko dejavnost v okviru svoje lastne DDV skupine, gre po mnenju avtorjev za prenos podjetja, ki je izvzet iz obdavčitve z DDV.

7 SODNA PRAKSA SLOVENSКИH SODIŠČ V ZVEZI S PRENOSOM PODJETJA ALI DELA PODJETJA Z VIDIKA DDV

V nadaljevanju navajam še sodno prakso slovenskih sodišč v zvezi z davčno obravnavo prenosa podjetja ali dela podjetja. Slovenska sodišča so večkrat presojala, v katerih okoliščinah gre za prenos podjetja ali dela podjetja v smislu določbe 10. člena ZDDV-1 in kakšne so oziroma morajo biti značilnosti subjektov, udeleženih v takšnih transakcijah.

7.1 Sodba USRS U 435/2001

Upravno sodišče Republike Slovenije (v nadaljevanju USRS) je v zadevi iz sodbe U 435/2001 (2002) presovalo, ali ima tožnik (prevzemnik) pravico do uveljavljanja odbitka vhodnega DDV, ki ga je plačal v okviru prenosa sredstev kot dela podjetja. V konkretnem primeru naj bi šlo po navedbah tožnika (prevzemnika) za transakcijo prenosa dela podjetja, torej za neodplačno dobavo, ki je izven sistema obdavčitve z DDV. USRS (2002) je, ne glede na dejstvo, da je tožnik (prevzemnik) sporni DDV plačal, zaključilo, da je bil DDV obračunan in plačan brez podlage v zakonu. S tem je bil DDV obračunan in plačan v višjem znesku, kot bi dejansko moral biti. Posledično tožnik (prevzemnik) neupravičeno obračunanega in plačanega DDV ne more uveljavljati kot odbitni vhodni DDV.

7.1.1 Komentar na sodbo

USRS (2002) se je v svoji utemeljitvi oprlo na jasne določbe zakonodaje, ki ne dopuščajo uveljavljanja odbitka vhodnega DDV, če je DDV obračunan brez podlage v zakonu. V primeru prenosa podjetja ali dela podjetja se DDV ne obračunava, saj gre za transakcijo izven sistema obdavčitve z DDV, posledično pa je kakršen koli obračunan DDV seveda obračunan neupravičeno in v previsokem znesku. Zadevna sodba je pomembna z vidika razumevanja, kakšne so lahko posledice nepravilne uporabe določb zakonodaje v zvezi z davčno obravnavo prenosa podjetja ali dela podjetja. Kot je razvidno, lahko nepravilna uporaba določb vodi do izgube pravice do odbitka vhodnega DDV za davčnega zavezanca, čeprav obračunani DDV davčni zavezanec dejansko plača.

7.2 Sodba USRS U 1311/2001

USRS (2004a) je v zadevi iz sodbe U 1311/2001 presoјalo, katere postavke virov sredstev se morajo v okviru prenosa dela podjetja dejansko prenesti, da se lahko prenos dela podjetja obravnava kot dobava izven sistema obdavčitve z DDV. V konkretnem primeru je davčni organ kot tožena stranka utemeljeval, da gre zgolj za prodajo osnovnih sredstev, baze obstoječih pogodb s kupci, bodočih zaslužkov, zaposlenih delavcev z vsemi svojimi znanji ter know-how. Posledično naj ne bi šlo za prenos podjetja ali dela podjetja izven sistema obdavčitve z DDV, temveč za navadno prodajo (sredstev), ki je predmet DDV. Davčni organ je svoje stališče obrazloževal s sklicevanjem na določbe ZGD-1, v katerih je predpisan minimalni obseg podatkov v bilanci stanja, ki je razčlenjen na podatke o sredstvih in podatke o obveznostih o virih sredstev. Nadalje davčni organ ugotavlja, da pojem »podjetje« v ZGD-1 ni opredeljen, predstavlja pa generičen pojem za skupek organiziranega premoženja, namenjenega za opravljanje gospodarske dejavnosti, ki nima osebnosti, ni nosilec dejavnosti in ne nastopa v pravnem prometu, je objekt fizične ali pravne osebe ter se pojavlja v pravnem prometu v različnih pojavnih oblikah družb ali podjetnika. Ker tudi davčna zakonodaja ne opredeljuje pojma prenosa (dela) podjetja, je treba z davčnega vidika ločiti, za kakšno vrsto prometa gre, torej ali gre za enostavno odprodajo osnovnih sredstev podjetja ali pa gre za prenos (dela) podjetja kot celote. Davčni organ nadalje navaja, da prenos podjetja ni obdavčljiv, če sta izpolnjena dva pogoja, in sicer da podjetje, ki se prenaša, predstavlja gospodarsko celoto, in da je prejemnik (naslednik prenositelja) davčni zavezanec z vidika DDV. Davčni organ zaključuje, da se v obravnavanem primeru prenos ni nanašal na ustrezne dolgoročne oziroma trajne vire sredstev podjetja. Posledično naj ne bi šlo za hkratni prenos sredstev (aktive) in virov sredstev (pasive) podjetja, ker niso bili preneseni dolgoročni oziroma trajni viri (tj. kapital). Tožnik (prenosnik) navaja, da so bili v okviru prenosa dela podjetja predmet prenosa konkretna sredstva ter vse obveznosti do virov sredstev za ta konkretna sredstva. Za konkretna sredstva so namreč različne podlage, načini in viri pridobivanja sredstev, zato ni ustrezen zaključek, da morajo biti za vsa sredstva, ki so predmet prenosa dela podjetja, vedno izkazane oziroma prenesene tudi obveznosti do trajnih virov, kot je kapital oziroma

dolgoročne obveznosti. Tožnik zaključuje, da je ustreznost izkaza obveznosti do virov sredstev odvisna od konkretizacije vira in načina ter oblike njegove pridobitve – iz pogodbe o prevzemu namreč izhaja, da sta se pogodbeni stranki dogovorili tudi za prenos obveznosti iz poslovanja, zato so s tem izpolnjene tudi posebne zahteve zakonodaje o prenosu dela podjetja. USRS (2004a) je presodilo, da je za izpolnitev pogojev za prenos podjetja ali dela podjetja izven sistema obdavčitve z DDV pomembno, da:

- se del podjetja prenaša med davčnima zavezancema;
- mora preneseni del podjetja predstavljati gospodarsko celoto; ter
- mora prevzemnik kot naslednik prenositelja nadaljevati opravljanje gospodarske dejavnosti, ne pa pridobljena sredstva kako drugače uporabiti (na primer prodati).

USRS (2004a) nadalje navaja, da zakonodaja opredeljuje dve različni situaciji, prenos podjetja (sredstev in virov sredstev) in prenos dela podjetja (delov sredstev in delov virov sredstev). Pri prenosu dela podjetja se hkrati prenese del sredstev in del virov sredstev, in sicer tistih, ki se nanašajo na prenesena sredstva. Stališče, da mora biti vedno skupaj z delom sredstev prenesen tudi kapital kot trajni vir, je neutemeljeno in nima podlage v materialnih predpisih. USRS (2004a) tako potrjuje, da je treba pri vsakem prenosu dela podjetja ugotoviti konkretne obveznosti do virov teh (konkretnih) sredstev. Nadalje utemeljuje, da s podzakonskim aktom ni mogoče predpisati večje (strožje) obveznosti, kot je tista, ki izhaja iz zakona. Navedbo »sredstev in virov sredstev« je tako mogoče razlagati zgolj v okviru določbe iz zakona. USRS zaključuje, da se pri prenosu dela podjetja s sredstvi prenesejo tudi vse tiste obveznosti, ki se nanašajo na preneseni del in ki zagotavljajo nadaljnje opravljanje dejavnosti prenesenega dela podjetja.

7.2.1 Komentar na sodbo

USRS (2004a) je v zadevni sodbi presojalo, ali se mora v okviru prenosa dela podjetja vedno prenesti tudi del kapitala. Utemeljilo je, da je v konkretnih primerih možno, da trajni viri sredstev (kapital) nimajo povezave s sredstvi, ki so predmet prenosa (dela podjetja). Posledično ni nujno, da so vedno predmet prenosa tudi trajni viri sredstev (kapital), saj se lahko na prenesena sredstva nanašajo zgolj drugi viri sredstev in ne hkrati tudi kapital oziroma ustrezen del kapitala. V sodbi je torej odločilo, da je treba za vsak primer prenosa podjetja ali dela podjetja posebej presojati, katera sredstva so predmet prenosa, in nato še ustrezno določiti, kateri viri sredstev so povezani s prenesenimi sredstvi. Ključno je torej, da se s sredstvi hkrati prenesejo tudi vse tiste obveznosti, ki se nanašajo na prenesena sredstva in hkrati zagotavljajo nadaljnje opravljanje dejavnosti s prenesenimi sredstvi.

7.3 Sodba USRS U 2211/2002

USRS (2004b) je v zadevi iz sodbe U 2211/2002 presojalo, katere postavke virov sredstev se morajo v okviru prenosa podjetja dejansko prenesti, da se lahko prenos podjetja obravnava kot dobava izven sistema obdavčitve z DDV.

Davčni organ kot tožena stranka uvodoma navaja, da v primerih prodaje celotnega premoženja stečajnega dolžnika v pravni obliki prodaje dolžnika kot pravne osebe kupec postane lastnik premoženja, ki že ima zunanjo organizacijsko obliko pravne osebe. Navedena pravna oseba pa ni univerzalni pravni naslednik stečajnega dolžnika, čeprav ima v trenutku prodaje vse zunanje organizacijske znake stečajnega dolžnika (enako firmo, sedež in obliko organiziranosti). Davčni organ nadalje utemeljuje, da predmet prodaje ni celotni poslovni delež kot skupek korporacijskih pravic do pravne osebe, temveč zgolj premoženje, ki je že organizirano v pravno-organizacijski obliki pravne osebe, zaradi česar pri prodaji pravne osebe v stečaju ne gre za enako situacijo kot v primeru redne prodaje lastništva med gospodarskimi družbami. Davčni organ kot ključni argument za svoje stališče navaja okoliščino, da kupec pravne osebe v stečaju izgubi obveznost do upnikov, ki se poplačajo iz stečajne mase, posledično pa ni univerzalni naslednik kupljene pravne osebe. Določbe zakonodaje izrecno sicer ne govorijo o »univerzalnem« nasledniku, temveč o nasledniku, vendar pa je davčni organ prepričan, da je zakonodajalec s pojmom »naslednik« mislil na univerzalnega naslednika, na katerega se poleg aktive prenese tudi pasiva kupljene pravne osebe, in da zakonodajalec ni imel namena postavljati v drugačen položaj kupcev v stečajnem postopku kupljenih pravnih oseb, ki so stečajni dolžniki. V smislu prenosa podjetja ali dela podjetja kot gospodarske celote lahko razumemo le prenos, ki poleg aktive pomeni tudi prenos pasive pravne osebe. Pomembno je torej, da gre pri prenosu podjetja ali dela podjetja za prenos gospodarske celote, kar pomeni, da se prenesejo tako sredstva kot viri sredstev na drugega davčnega zavezanca kot naslednika prenositelja, ki ohranja identiteto podjetja. Pri prodaji pravne osebe v stečaju pa se po mnenju davčnega organa opravi promet blaga (zalog, osnovnih sredstev). Davčni organ še poudarja, da se pri tem načinu prodaje v stečajnem postopku ne prenaša celotno dolžnikovo premoženje, pač pa del premoženja ostane v stečajni masi, kamor gre tudi kupnina od prodaje dolžnika kot pravne osebe. Po plačilu kupnine se stečajni postopek ustavi in se nadaljuje proti stečajni masi, iz katere se poplačajo upniki. V obravnavanem primeru je predmet prodaje premoženje stečajnega dolžnika kot pravne osebe, zato tega prometa ni mogoče enačiti s prometom, ki je po določbah zakonodaje izvzet iz sistema DDV, posledično pa se mora DDV obračunati in plačati. USRS (2004b) utemeljuje, da v zadevnem primeru ni sporno, da se je v okviru prenosa podjetja prenesel trajni kapital. Ker je prevzemnik s prenosom podjetja prevzel vse obveznosti, ki jih je imelo podjetje v trenutku prenosa, te obveznosti pa so omogočale nadaljnje opravljanje dejavnosti podjetja, so s tem izpolnjeni pogoji zakonodaje. Iz okoliščin namreč ne izhaja, da je prevzemnik kupil zgolj posamezne stvari, primeroma zaloge oziroma osnovna sredstva podjetja, temveč je šlo za prenos celotnega podjetja.

7.3.1 Komentar na sodbo

USRS (2004b) je v zadevni sodbi presoјalo, ali gre za neobdavčen prenos podjetja, če se poleg sredstev prenese zgolj trajni kapital podjetja, ne pa tudi ostale kategorije virov sredstev. Zaključilo je, da je v konkretnem primeru nesporno, da je prevzemnik kupil

podjetje kot zaključeno celoto, pri čemer se lahko na strani virov sredstev prenese zgolj trajni kapital. USRS (2004b) je svojo odločitev utemeljilo z argumentacijo, da je v konkretnem primeru jasno, da je prevzemnik v okviru stečajnega postopka želel kupiti podjetje kot zaključeno celoto in ne zgolj (dela) sredstev tega podjetja. Poudarja, da zaradi posebnosti ureditve v stečajnem postopku pravna oseba v stečaju izgubi obveznosti do upnikov, posledično pa na strani pasive svojih dolgoročnih obveznosti do virov sredstev ne more prenesti na prevzemnika. Ne glede na to gre v konkretnem primeru za neobdavčen prenos podjetja. Menim, da je bila odločitev zadovoljivo utemeljena, prav tako pa gre po mojem mnenju v primeru nakupa celotnega podjetja v stečaju nesporno za prenos podjetja kot zaključene celote v smislu določbe zakonodaje. Z vidika kupca (prevzemnika) je namreč glavni namen pridobitev posesti nad podjetjem kot celoto, torej vsemi posameznimi sestavi podjetja. Zgolj zaradi posebnosti pravne ureditve izvajanja postopka prodaje podjetja v stečaju se davčna obravnava prenosa podjetja kot zaključene celote ne sme spreminjati. USRS (2004b) je zaključilo, da je treba za vsak primer posebej presoјati, katere sestavine virov sredstev se navezujejo na prenesena sredstva. Dela virov sredstev se v konkretnem primeru resda ne prenaša, razlog za to pa je posebna pravna ureditev, kar pa ne more in ne sme vplivati na davčno obravnavo takšne transakcije.

7.4 Sodba USRS U 2214/2002

USRS (2004c) je v zadevi iz sodbe U 2214/2002 prav tako presoјalo, katere postavke virov sredstev se morajo v okviru prenosa podjetja dejansko prenesti, da se lahko ta obravnava kot dobava izven sistema obdavčitve z DDV. Po presoјi USRS (2004c) je pomembno, da se podjetje prenaša med davčnima zavezancema, predmet prenosa mora predstavljati gospodarsko celoto, prevzemnik kot naslednik prenositelja pa mora nadaljevati opravljanje ekonomske dejavnosti, ne pa morda pridobljena sredstva kako drugače uporabiti (na primer prodati). USRS (2004c) potrjuje, da so v zadevnem primeru skupaj s sredstvi prenesene tudi obveznosti do virov sredstev, in sicer trajni kapital (pasiva). Pravna oseba v stečaju zaradi posebnosti ureditve v stečajnem postopku izgubi obveznosti do upnikov, zato dolgoročnih obveznosti sploh ne more prenesti. Vendar pa ni sporno, da je pravna oseba v stečaju prenesla trajni kapital, ki je prav tako kategorija obveznosti do virov sredstev. S podzakonskim aktom ni mogoče predpisati večje (strožje) obveznosti, kot je tista, ki izhaja iz zakona. Če podjetje predstavlja organizirano premoženje, namenjeno opravljanju dejavnosti, se posledično pri prenosu podjetja prenesejo tudi vse tiste obveznosti, ki jih ima podjetje v času prenosa in ki zagotavljajo nadaljnje opravljanje dejavnosti prenesenega dela podjetja. Zakonska določba »sredstev in virov sredstev« lahko v konkretnem primeru predstavlja tudi vsa sredstva podjetja in na strani pasive zgolj trajni kapital.

7.4.1 Komentar na sodbo

USRS (2004c) je zaključilo, da je v konkretnem primeru nesporno, da je prevzemnik kupil podjetje kot zaključeno celoto, pri čemer se lahko na strani virov sredstev prenese zgolj

trajni kapital. Podobno kot pri komentarju na prejšnjo sodbo menim, da je zaključek USRS nesporno pravilen in edini mogoč. Posebnost pravne ureditve za določen postopek (tj. stečajni postopek) sama po sebi ne more in ne sme voditi do različne davčne obravnave dveh vsebinsko enakih poslovnih dogodkov.

7.5 Sodba USRS U 1598/2004 in Sodba USRS U 665/2009

USRS (2006a) je v sodbi U 1598/2004 presojalo, kakšni pogoji morajo biti izpolnjeni, da se lahko določena dobava obravnava kot dobava v okviru prenosa (dela) podjetja, ki je izven sistema obdavčitve z DDV. Podobno je USRS (2010) presojalo v sodbi U 665/2009. Konkretno, obe sodbi se nanašata na isti primer, pri čemer je glavno vprašanje zadevalo presojo, ali gre lahko za prenos (dela) podjetja, če se sredstva (in viri sredstev) ne prenašajo hkrati. Davčni organ kot tožena stranka je v svoji argumentaciji, da gre v zadevnem primeru za prenos podjetja ali dela podjetja, izhajal iz naslednjih okoliščin:

- prenos je bil opravljen z več posameznimi dejanji v določenem, zaokroženem časovnem obdobju;
- učinek prenosa (dela) podjetja lahko nastane kot rezultat postopnih prenosov ali dejanj, ki si v nekem obdobju sledijo in katerih namen je bil prenesti podjetje kot organizirano premoženje, namenjeno opravljanju dejavnosti;
- s prenosom se lahko nadaljuje opravljanje dela dejavnosti, s prenosom dela sredstev pa se praviloma prenesejo tudi obveznosti, ki zadevajo preneseni del in zagotavljajo nadaljnje opravljanje dejavnosti prenesenega dela podjetja, ne glede na formalno sklenjene kupoprodajne pogodbe in prejete račune;
- prevzemnik ni prevzel zgolj sredstev, temveč tudi prenosnikove delavce, sklenil je pogodbo o sodelovanju z istim poslovnim partnerjem ter prevzel obveznosti do virov sredstev s poravnavo terjatev prenosnika.

USRS (2006a) se s stališčem ni strinjalo in odločitev utemeljilo z naslednjimi zaključki:

- za prenos (dela) podjetja gre le v primeru, ko gre za hkratni prenos sredstev;
- za prenos (dela) podjetja se morajo prenašati tako sredstva kot tudi obveznosti do virov sredstev, v zadevnem primeru pa davčni organ celo sam navaja, da je dejansko stanje glede prenosa obveznosti do virov sredstev težko ugotovljivo.

Po mnenju USRS (2006a) hkratnost prenosa sredstev ni izkazana, saj so se nepremičnine prodajale v obdobju, daljšem od enega meseca, premičnine pa v še daljšem obdobju. Na podlagi navedenega je zaključilo, da v konkretnem primeru ni šlo za prenos (dela) podjetja.

7.5.1 Komentar na sodbo

USRS (2006a) je zaključilo, da je v konkretnem primeru nesporno, da se prenos sredstev ni izvedel hkratno, kar je po njegovem mnenju ključna lastnost prenosa (dela) podjetja v

smislu dobave izven sistema obdavčitve z DDV. Nadalje USRS (2006a) utemeljuje, da davčni organ ni nedvoumno izkazal, da so se s sredstvi hkratno prenesle tudi pripadajoče obveznosti do virov sredstev, zato gre zgolj za dobave nepremičnin in premičnin, ki spadajo v okvir obdavčitve z DDV. Glede na okoliščine, ki sem jih razbral iz obrazložitve obeh sodb, se s stališčem strinjam. Menim pa, da odgovor glede hkratnosti prenosa sredstev (in pripadajočih obveznosti do virov sredstev) ne more biti tako enoznačen, kot to utemeljuje USRS. Kot izhaja iz sodbe SEU (2009) v zadevi C-29/08, pojem ekonomske dejavnosti ne pomeni nujno enega samega dejanja, temveč lahko zajema več zaporednih dejanj. Davčna obravnava objektivno podobnih transakcij je v nasprotju z načelom davčne nevtralnosti in pravne varnosti. Posledično se ne sme delati razlik med transakcijami, ki so podobne na podlagi objektivnih elementov, zgolj zaradi izvajanja transakcije v eni ali več fazah. Jasne ločnice, kdaj se prenos sredstev (in pripadajočih obveznosti do virov sredstev) lahko šteje za hkratnega in kdaj ne, seveda ne morem podati. Menim, da se za prenos izven sistema obdavčitve z DDV sredstva in obveznosti do virov sredstev lahko prenašajo v več fazah (in sicer v relativno kratkem časovnem obdobju), vendar mora biti sam prenos med pogodbenima strankama opredeljen naenkrat. Z drugimi besedami, če se pogodbeni stranki o predmetu prenosa (tj. sredstvih in obveznostih do virov sredstev, ki se prenašajo) dogovorita hkrati, sam prenos pa se izvede v več fazah, gre po mojem mnenju dejansko za prenos (dela) podjetja v smislu dobave izven sistema obdavčitve z DDV.

7.6 Sodba USRS U 88/2005

USRS (2006b) je v sodbi U 88/2005 presojalo, ali je prodajo stečajnega dolžnika (kot organizirano celoto sredstev in obveznosti do virov sredstev) mogoče šteti za prenos podjetja izven sistema obdavčitve z DDV. USRS (2006b) je povzelo določbe zakonodaje in obrazložilo, da gre v primeru prodaje stečajnega dolžnika za prenos podjetja izven sistema obdavčitve z DDV. Na tem mestu utemeljitve ne ponavljam, saj je bila v podobnih primerih že večkrat podana.

7.6.1 Komentar na sodbo

Zaključek USRS (2006b) je pravilen ter se z njim v celoti strinjam.

7.7 Sodba USRS U 416/2014 ter sodba VSRS X Ips 473/2014

USRS (2014) je v sodbi U 416/2014 presojalo, kateri pogoji morajo biti izpolnjeni, da se lahko prenos sredstev ob upokojitvi davčnega zavezanca šteje za prenos podjetja izven obdavčitve z DDV. V obravnavanem primeru je odvetnik ob upokojitvi prenehal opravljati dejavnost, s čimer so sredstva davčnega zavezanca izgubila lastnost osnovnih sredstev. Tožnik trdi, da je z obvestilom o izbrisu iz imenika odvetnikov prek Odvetniške zbornice Slovenije (v nadaljevanju OZS) davčni organ uradno obvestil o upokojitvi in prenosu sredstev na prevzemnico (hči). USRS (2014) poudarja, da v zadevnem primeru ne gre za prenos podjetja, in svojo odločitev utemeljuje z naslednjo argumentacijo:

- USRS meni, da tožnik ni izkazal, da gre za prenos podjetja izven obdavčitve z DDV, saj ni dokazal obstoja dejanskih okoliščin prenosa podjetja;
- sklicevanje na obvestilo o izbrisu tožnika iz imenika odvetnikov samo po sebi ne zadošča za dokazovanje zgoraj navedenega;
- prevzemnica ni ovrednotila prevzetih sredstev in jih tudi ni amortizirala;
- prevzemnica prevzetih sredstev in obveznosti do virov sredstev ni izkazovala v obračunu akontacije dohodnine od dohodkov iz dejavnosti in v bilanci stanja;
- prenosnik in prevzemnica nista predložila seznama sredstev (osnovnih sredstev, nematerialnih elementov), ki naj bi bili predmet prenosa.

Zaključeno je bilo, da v konkretnem primeru ne gre za prenos podjetja izven sistema obdavčitve z DDV. Vrhovno sodišče Republike Slovenije (v nadaljevanju VSRS) je v sodbi X Ips 473/2014 016 (2016) revizijo tožeče stranke opredelilo kot dovoljeno, ampak neutemeljeno. Glede sklicevanja na statut OZS namreč VSRS le dodaja, da iz statuta jasno izhaja, da prevzem odvetniške pisarne pomeni prevzem odvetnikove dejavnosti, ko preneha z opravljanjem poklica, torej prevzem odvetniških poslov (zastopanja strank), ne pa prevzema osnovnih sredstev. Posledično je odločba OZS (tj. obvestilo davčnemu organu) o prevzemu odvetniške pisarne z vidika prevzema sredstev pisarne nepomembna.

7.7.1 Komentar na sodbo

Menim, da je stališče USRS (2014) pravilno. Če gre za prenos celotnega podjetja in se prenašajo vsa sredstva in obveznosti prenosnika, se na prvi pogled morda zdi, da podroben seznam sredstev in obveznosti do virov sredstev ni potreben. Vendar v okviru prenosa (dela) podjetja kot dobave izven sistema obdavčitve z DDV prevzemnik stopa v vlogo pravnega naslednika prenosnika, kot tak pa je zavezan morebitnim popravkom odbitka vhodnega DDV v primeru, da se prenesena sredstva ne uporabljajo za namene obdavčenih transakcij prevzemnika. Da bi prevzemnik lahko pravilno izračunal vrednost sredstva v določenem časovnem momentu in s tem osnovo za popravek odbitka vhodnega DDV, potrebuje podrobne podatke o teh sredstvih, vsa prenesena sredstva pa mora seveda tudi evidentirati v svojih poslovnih knjigah in drugih evidencah. Zakonodaja nikjer ne predpisuje, kaj mora za davčne namene tak seznam prenesenih sredstev in obveznosti do virov sredstev vključevati oziroma kateri podatki so obvezni, logično pa je, da morata prenosnik in prevzemnik sredstva ter obveznosti jasno opredeliti. V nasprotnem primeru sploh ni mogoče ugotoviti, kaj je predmet prenosa (dela) podjetja.

8 PRIMERJAVA IN ANALIZA ZAKONSKIH DOLOČB IZBRANIH DRŽAV IN SLOVENIJE S PODROČJA DDV TER OPREDELITEV MOREBITNIH RAZLIK V ZAKONSKIH DOLOČBAH

V poglavju 5 sem prikazal tabelo, v kateri sem primerjal pogoje za uporabo določb v zvezi s prenosom podjetja ali dela podjetja v preučevanih državah, ki jih določajo lokalne

zakonodaje. Za namene podrobnejše analize bom nadalje primerjal in analiziral omenjene pogoje ter obrazložil svoje razumevanje njihovega vpliva.

8.1 Dobava med dvema davčnima zavezancema

Pogoj izhaja iz lokalne zakonodaje naslednjih preučevanih držav: Slovenija, Bosna in Hercegovina, Srbija, Madžarska ter Hrvaška. Pogoj ne izhaja iz lokalne zakonodaje naslednje preučevane države: Bolgarija.

V lokalni zakonodaji večine preučevanih držav je neposredno zapisano, da se mora prenos (dela) podjetja izvršiti med dvema davčnima zavezancema za namene DDV, da se uporabi posebna ureditev za dobave izven sistema obdavčitve z DDV. Zakonodaja teh držav jasno veli, da morata tako prenosnik kot prevzemnik imeti status davčnega zavezanca, pri čemer lahko prevzemnik postane davčni zavezanec šele z izvedbo prenosa (dela) podjetja. Lokalna zakonodaja Bolgarije pa ne vsebuje termina davčni zavezanec, temveč navaja izraza prenosnik in prevzemnik. Pojem davčni zavezanec namreč predstavlja katero koli osebo, ki kjer koli neodvisno opravlja katero koli ekonomsko dejavnost, ne glede na namen ali rezultat opravljanja dejavnosti. Definicija davčnega zavezanca je namenoma opredeljena zelo široko, s čimer se kot davčne zavezance za namene DDV šteje vse osebe, ki trajno opravljajo ekonomsko dejavnost. Menim, da se določbe bolgarske zakonodaje razlaga v enakem duhu kot določbe zakonodaje drugih preučevanih držav. Po mojem razumevanju je tudi namen določbe bolgarske zakonodaje v okviru posebne ureditve vključiti vse prenose med osebami, ki trajno opravljajo ekonomsko dejavnost, le izrazoslovje je drugačno. Kot je mogoče razumeti, bolgarska določba prav tako z izrazoma prenosnik in prevzemnik vključuje širok oziroma neomejen krog oseb, ki lahko sodelujejo pri prenosih (dela) podjetja.

8.2 Nadaljevanje (enake) dejavnosti

Pogoj izhaja iz lokalne zakonodaje naslednjih preučevanih držav: Slovenija, Bosna in Hercegovina, Srbija ter Madžarska. Pogoj ne izhaja iz lokalne zakonodaje naslednjih preučevanih držav: Bolgarija ter Hrvaška.

Zakonodaja Slovenije, Bosne in Hercegovine, Srbije in Madžarske jasno opredeljuje, da mora prevzemnik po izvedbi prenosa (dela) podjetja nadaljevati (enako) dejavnost, kot jo je pred prenosom opravljal prenosnik (Deloitte d.o.o., 2014). Takšna zahteva izhaja bodisi neposredno iz zakona, podzakonskega akta ali pa sodne prakse oziroma prakse davčnih organov posamezne države. Za posamezno državo sicer ni mogoče nedvoumno opredeliti, kaj se razume kot oziroma šteje za enako dejavnost, vendar lahko poenostavljeno razložim, da bo v večini primerov enaka dejavnost tista, ki spada v okvir enake gospodarske panoge oziroma opredelitve skladno z nacionalno klasifikacijo dejavnosti. Zakonodaji Bolgarije ter Hrvaške ne vsebujeta jasno izraženega pogoja, da mora prevzemnik nadaljevati (enako) dejavnost kot prenosnik.

Menim, da je namen zakonodajalcev vsake od preučevanih držav opredeliti pravno ureditev, v okviru katere bo moral prevzemnik sam obračunati izhodni DDV od uporabe blaga in storitev za zasebne namene, če prevzetih sredstev ne bo v enaki meri kot prenosnik uporabljal za namene (obdavčljive) ekonomske dejavnosti. Moje razumevanje je, da je to tudi prvenstveni namen določbe, ki veli, da mora prevzemnik s prenesenimi sredstvi nadaljevati (enako) dejavnost kot prenosnik. Postavlja pa se vprašanje, ali je zgoraj navedeno razumevanje enake dejavnosti pravilno oziroma skladno z določbami DDV direktive. Več o tem bom zapisal v naslednjem poglavju magistrskega dela.

8.3 Prevzemnik mora biti upravičen do (najmanj) enakega odbitnega deleža

Pogoj izhaja iz lokalne zakonodaje naslednje preučevane države: Bosna in Hercegovina. Pogoj ne izhaja iz lokalne zakonodaje naslednjih preučevanih držav: Slovenija, Srbija, Madžarska, Bolgarija ter Hrvaška.

V zakonodaji Bosne in Hercegovine je za razliko od drugih držav tudi jasno opredeljena zahteva, da mora biti prevzemnik sredstev upravičen do najmanj enakega odbitnega deleža vhodnega DDV (Deloitte d.o.o., 2014). Takšna določba je po mojem razumevanju strožje izražena zahteva po nadaljevanju (enake) dejavnosti, pri čemer je glavni namen bosanskega zakonodajalca podoben – opredelitev zakonske zahteve, ki v največji možni meri preprečuje izgubo plačila DDV v državni proračun.

Menim, da je zgoraj navedena zahteva bosanske zakonodaje precej stroga, saj bosanski zakon opredeljuje tudi pogoj nadaljevanja (enake) dejavnosti. Že s tem pogojem je namreč vzpostavljen (splošno sprejet in uporabljen) mehanizem, ki naj bi preprečeval izgubo obračunanega DDV za proračun. Za razliko od ostalih do sedaj opredeljenih posebnosti določb zakonodaje preučevanih držav ta posebnost bosanske zakonodaje predstavlja pomembno odstopanje z vsebinskega vidika. Postavlja se vprašanje, ali takšna zahteva bosanske zakonodaje neupravičeno razlikuje med davčnimi zavezanci, ki izvajajo načeloma primerljive oziroma v vseh pomembnih karakteristikah primerljive transakcije. Po mojem razumevanju bosanske zakonodaje se naslednja hipotetična primera z vidika DDV obravnavata popolnoma različno, ob upoštevanju predpostavke, da so vse ostale značilnosti v obeh primerih primerljive:

- davčni zavezanec prenosnik je upravičen do odbitnega deleža v višini 80 %, davčni zavezanec prevzemnik je upravičen do odbitnega deleža v višini 90 % – prenos (dela) podjetja se obravnava kot dobava izven sistema obdavčitve z DDV;
- davčni zavezanec prenosnik je upravičen do odbitnega deleža v višini 90 %, davčni zavezanec prevzemnik je upravičen do odbitnega deleža v višini 80 % – prenos (dela) podjetja se ne obravnava kot dobava izven sistema obdavčitve z DDV, temveč je takšen prenos (dela) podjetja obdavčen z DDV.

Navedeni primer jasno prikazuje, da bosanski zakon v bistvenih značilnostih primerljive poslovne dogodke obravnava povsem drugače. Kot izhaja tudi iz sodne prakse SEU, je eno od temeljnih načel skupnega sistema obdavčitve z DDV enaka obravnava v bistvenih značilnostih primerljivih transakcij, razen če bi to vodilo do izkrivljanja konkurence.

8.4 Predmet prenosa je lahko zgolj podjetje (del podjetja), ki opravlja ekonomsko dejavnost, ki omogoča uveljavljanje pravice do odbitka vhodnega DDV

Pogoj izhaja iz lokalne zakonodaje naslednje preučevane države: Madžarska. Pogoj ne izhaja iz lokalne zakonodaje naslednjih preučevanih držav: Slovenija, Bosna in Hercegovina, Srbija, Bolgarija ter Hrvaška.

Iz madžarske zakonodaje izhaja pogoj, da je lahko predmet prenosa (dela) podjetja kot dobave izven sistema obdavčitve z DDV zgolj podjetje (oziroma del podjetja), s katerim je mogoče opravljati ekonomsko dejavnost, ki omogoča uveljavljanje pravice do odbitka vhodnega DDV (Deloitte d.o.o., 2014).

Slovenska zakonodaja, tj. 63. člen ZDDV-1, v zvezi z obsegom pravice do odbitka DDV za davčne zavezanec s sedežem v Sloveniji določa, da ima davčni zavezanec pravico odbijati vhodni DDV, če je oziroma bo blago ali storitve uporabil za namene svojih:

- obdavčenih transakcij;
- transakcij v sklopu ekonomske dejavnosti, opravljenih zunaj Slovenije, če takšne transakcije prinašajo pravico do odbitka, kadar so opravljene v Sloveniji;
- določenih oproščenih transakcij (na primer dobave blaga v EU, izvoz); ter
- določenih oproščenih transakcij, če ima naročnik sedež zunaj EU ali če so neposredno povezane z blagom, namenjenim za izvoz (na primer finančne transakcije).

Kot je mogoče zaključiti na podlagi omenjene določbe, davčni zavezanci s sedežem v Sloveniji nimajo pravice do odbitka vhodnega DDV, če nabavljeno blago oziroma storitve uporabijo za namene večine od dejavnosti, ki so oproščene plačila DDV, z izjemo zgoraj navedenih izjem 63. člena ZDDV-1. Določb madžarske zakonodaje v zvezi z obsegom pravice do odbitka DDV ne navajam, poudarjam pa, da so določbe slovenske zakonodaje usklajene z določbami DDV direktive. Sklepati je torej mogoče, da so določbe v zvezi z obsegom pravice do odbitka DDV v drugih državah članicah EU relativno primerljive s slovenskimi določbami z morebitnimi izjemami v smislu derogacij zakonodaje posamezne države. Podobno kot pri prejšnji točki menim, da gre tudi v tem primeru za pomembno odstopanje z vsebinskega vidika, saj madžarska zakonodaja omejuje obseg transakcij, tj. prenosov (delov) podjetij, ki se lahko obravnavajo kot dobave izven sistema obdavčitve z DDV. Po mojem razumevanju madžarska določba namreč ne omogoča, da se prenos (dela) podjetja obravnava kot dobava izven sistema obdavčitve z DDV, čeprav zgolj zanemarljiv del celotne ekonomske dejavnosti prenesenega (dela) podjetja predstavlja opravljanje dejavnosti, ki ne omogoča pravice do odbitka vhodnega DDV. Posledično je DDV

obravnava v bistvenih značilnostih primerljivih transakcij različna, saj je en prenos (dela) podjetja predmet obdavčitve z DDV, drugi prenos (dela) podjetja pa se obravnava kot dobava izven sistema obdavčitve z DDV.

8.5 Posebnosti v primeru, če se prenašajo tudi nepremičnine

Pogoj izhaja iz lokalne zakonodaje naslednje preučevane države: Madžarska. Pogoj ne izhaja iz lokalne zakonodaje naslednjih preučevanih držav: Slovenija, Bosna in Hercegovina, Srbija, Bolgarija ter Hrvaška.

Lokalna zakonodaja Slovenije, Bosne in Hercegovine, Srbije, Bolgarije ter Hrvaške ne opredeljuje specifičnih pogojev v zvezi s prenosom (dela) podjetja, v okviru katerega se med sredstvi prenosnika prenaša tudi nepremičnine.

Če se v okviru prenosa (dela) podjetja prenaša tudi nepremičnine, pa lokalna zakonodaja Madžarske opredeljuje dodatne pogoje v zvezi z DDV obravnavo takšnih prenosov (Deloitte d.o.o., 2014). Kot izhaja iz relevantnih členov madžarske zakonodaje, v primeru, da prenos (dela) podjetja vključuje tudi nepremičnine oziroma njihov del:

- pri čemer se je predhodno prenosnik odločil za opsijsko obdavčitev transakcij v zvezi z nepremičninami (glejte 45. člen ZDDV-1); ali
- pri čemer bi šlo za oproščeno dobavo objektov ali delov objektov in zemljišč, na katerih so objekti postavljeni (tj. če bi šlo za oproščeno dobavo, glejte 7. točko 44. člena ZDDV-1) v trenutku dejanskega prenosa (dela) podjetja;

prevzemnik izbere način obdavčitve na podlagi opsijske obdavčitve transakcij v zvezi z nepremičninami in o tem obvesti davčni organ, če transakcije ni mogoče obravnavati kot dobave izven sistema obdavčitve z DDV. Zgoraj navedeno po mojem razumevanju pomeni, da mora prevzemnik, ki v okviru prenosa (dela) podjetja prevzame tudi nepremičnine oziroma njihov del, obvezno uporabiti opsijsko obdavčitev transakcij v zvezi s prevzetimi nepremičninami pri svojih nadaljnjih dobavah, pod pogojem, da se prenos (dela) podjetja ne obravnava kot dobava izven sistema obdavčitve z DDV.

8.6 Prenos mora biti vpisan v poseben register

Pogoj izhaja iz lokalne zakonodaje naslednje preučevane države: Bolgarija. Pogoj ne izhaja iz lokalne zakonodaje naslednjih preučevanih držav: Slovenija, Bosna in Hercegovina, Srbija, Madžarska ter Hrvaška.

Bolgarska zakonodaja določa specifičen pogoj, da mora biti prenos (dela) podjetja vpisan v pristojnem (tj. poslovnem) registru (Deloitte d.o.o., 2014). Zakonodaja s področja DDV drugih preučevanih držav sicer resda ne vsebuje izrecnega pogoja, da mora biti prenos (dela) podjetja vpisan v pristojnem registru, da bi se lahko obravnaval kot dobava izven sistema obdavčitve z DDV, vendar menim, da ima vsaka od preučevanih držav v okviru

zakonodaje z drugih področij opredeljeno podobno zahtevo. Tako bo prenos (dela) podjetja v vsaki od preučevanih držav jasno evidentiran v registru oziroma evidenci davčnih oziroma drugih državnih organov. Posebna določba bolgarske zakonodaje tako predstavlja zgolj dodatno administrativno zahtevo, ki pa vseeno lahko vodi do bistveno drugačne davčne obravnave prenosa (dela) podjetja, če ta administrativna zahteva ni izpolnjena.

9 KLJUČNA ODPRTA RAZISKOVALNA VPRAŠANJA IN IZBOR PRIMEROV, KJER SE LAHKO POJAVIJO NEJASNOSTI

Zakonske določbe v zvezi z obdavčitvijo prenosa (dela) podjetja v državah članicah EU so podobne, pomembnejša odstopanja pa so načeloma mogoča zgolj z vidika različnih ukrepov za preprečevanje izkrivljanja konkurence, ki jih postavljajo posamezne države samostojno. Ne glede na to pa se lahko pri konkretnih primerih v praksi davčni zavezanci srečajo z raznovrstnimi izzivi pri opredeljevanju pravilne davčne obravnave tovrstnih transakcij, tako pri prenosih (dela) podjetja znotraj ene države kot tudi pri prenosih med državami. Še več nejasnosti pa je mogoče pričakovati pri prenosih med državami članicami EU ter tretjimi državami, saj se lahko pripeti, da je zakonodaja zadevnih držav popolnoma različna. V nadaljevanju navajam nekaj izbranih primerov, na podlagi katerih bom izpostavil ključna odprta raziskovalna vprašanja in poskušal opredeliti davčno obravnavo.

9.1 Prenos med državami, ki določajo različna pravila

V okviru prenosa (dela) podjetja med različnimi državami je treba posebno pozornost nameniti morebitnim razlikam v zakonodaji obeh držav. Še pred samo opredelitvijo pravilne davčne obravnave je treba opredeliti kraj obdavčitve dobave, pri čemer je skrajna možnost, da obe državi določata kraj obdavčitve bodisi na svojem ozemlju bodisi na ozemlju druge države, naj gre za dobavo blaga (primeroma dobava sredstev) ali pa za dobavo storitev (primeroma dobava zgolj neopredmetenih sredstev). Pri čezmejnih dobavah znotraj EU bi morale biti določbe glede kraja obdavčitve praviloma usklajene, pri dobavah med državami EU ter tretjimi državami pa ni nujno tako. Prav tako se lahko pripeti, da tudi med državami članicami EU obstajajo pomembnejše razlike v zvezi z davčno obravnavo prenosov (dela) podjetja. Kot sem prikazal v poglavju 8, primeroma Bolgarija določa poseben pogoj, in sicer, da mora biti takšen prenos vpisan v poseben register. Določbo razumem kot administrativno in ne vsebinsko zahtevo, zato po mojem mnenju zgolj zaradi neizpolnjevanja tega pogoja davčna obravnava prenosa podjetja ne bi mogla biti spremenjena s strani davčnih organov, če so ostali vsebinski pogoji za obravnavo dobave kot izven sistema obdavčitve z DDV izpolnjeni. Drugačen zaključek pa bi bil možen v primeru neizpolnjevanja pogojev pri prenosu (dela) podjetja med Madžarsko in drugo državo članico EU, in sicer pri neizpolnjevanju vsebinskega pogoja glede posebnosti, kadar prenos vključuje tudi prenos nepremičnin. Ker gre za posebnosti madžarske zakonodaje, ki zaradi preprečevanja izkrivljanja konkurence določa dodatne vsebinske pogoje, bi madžarski davčni organ po mojem razumevanju lahko dosegel, da se

davčna obravnava prenosa (dela) podjetja spremeni, če vsi navedeni pogoji niso bili izpolnjeni oziroma če se zakonodaja ni pravilno upoštevala. Sprememba davčne obravnave po izvedbi prenosa lahko vodi do pomembnih posledic za davčne zavezance, kar sem opredelil v poglavju 4. V okviru prenosov (dela) podjetja se pogosto srečujemo z vprašanjem, ali ima davčni zavezanec pravico do odbitka vhodnega DDV pri nabavi storitev, ki so povezane oziroma ki se opravijo zaradi prenosa. Ta problematika pride še posebej do izraza pri izvedbi čezmejnih prenosov, saj lahko ta element dobave predstavlja pomembno razliko pri davčni obravnavi stroškov, povezanih s prenosom. Kot navajata Parland in Lindblad (2013), negotovost glede pravice do odbitka vhodnega DDV od stroškov transakcije pri prodaji delnic zadeva zgolj dobave kupcem (prevzemnikom), ki imajo sedež v EU. Pri prodaji delnic kupcu (prevzemniku) s sedežem izven EU gre namreč za oproščeno dobavo, ki pa prinaša pravico do odbitka vhodnega DDV, vendar tovrstne dileme presegajo namen magistrskega dela.

9.2 Uporaba posebnih ureditev

Pri opredeljevanju davčne obravnave prenosov (dela) podjetja je prav tako treba pozornost nameniti posebnim okoliščinam. Davčna uprava Republike Slovenije (2007) je pojasnila, da lahko prevzemnik ob izpolnjevanju pogojev za uporabo posebne ureditve obračunavanja DDV po plačani realizaciji nadaljuje uporabo te posebne ureditve brez prekinitve. Navedeno pomeni, da mora obstoječi davčni zavezanec prevzemnik v zakonsko predpisanem roku pred izvedbo prenosa obvestiti davčni organ o nameravani uporabi posebne ureditve, saj je kot pravni naslednik upravičen do nadaljevanja uporabe plačane realizacije. Podobno velja za prevzemnika, ki je šele v postopku ustanavljanja oziroma še ni pridobil identifikacijske številke za namene DDV – davčni organ je treba pravočasno obvestiti, da bo davčni zavezanec kot prevzemnik uporabljal posebno ureditev, saj se upravičenje za uporabo na prevzemnika ne prenese avtomatično.

9.3 Prenos na novoustanovljeni poslovni subjekt

Iz zakonskih določb izhaja zahteva, da se prenos izven sistema obdavčitve z DDV lahko izvede med dvema davčnima zavezancema. Postavlja se vprašanje, kako je z obdavčitvijo v primeru, da je prevzemnik novoustanovljeni poslovni subjekt, ki v trenutku prenosa še ni davčni zavezanec za namene DDV oziroma ne poseduje veljavne identifikacijske številke za DDV. Generalni finančni urad (2014) je glede tega pojasnil, da so izpolnjeni pogoji iz slovenske zakonodaje za prenos (dela) podjetja izven sistema DDV, če novoustanovljeni prevzemnik odda zahtevek za izdajo identifikacijske številke za DDV takoj po vpisu v primarni in davčni register. Nadalje je podano še priporočilo, da prenosnik že pred samim vpisom prenosa davčnemu organu poda izjavo, s katero zagotavlja, da se bo novoustanovljeni davčni zavezanec identificiral za namene DDV takoj po vpisu v primarni in davčni register. Obstoječi davčni zavezanci prevzemniki pa morajo seveda predložiti zahtevek za izdajo DDV številke že pred prenosom (dela) podjetja.

9.4 Opravljanje enake dejavnosti

Iz slovenske zakonodaje ne izhaja, da mora prevzemnik po prenosu (dela) podjetja opravljati enako dejavnost. Zakonodaja namreč določa zgolj pogoj, da se dejavnost s prevzetim (delom) podjetja opravlja naprej. Drugačen pogoj pa opredeljuje zakonodaja oziroma sodna praksa nekaterih drugih držav. Primeroma, davčni organ Velike Britanije sledi stališču, da mora prevzemnik po prenosu (dela) podjetja s prevzetimi sredstvi opravljati enako oziroma zelo podobno dejavnost, kot jo je opravljal prenosnik. V javno objavljenih pojasnilih Her Majesty's Revenue and Customs (2012) navaja, da zaradi različne dejavnosti ne gre za prenos izven sistema DDV v naslednjem primeru:

- prodaja podjetja svojemu rednemu kupcu (torej kupcu proizvodov tega podjetja), ki bo takšne proizvode uporabil v podporo svojemu obstoječemu poslu in ne bo opravljal dobav teh proizvodov tretjim osebam.

Po mojem mnenju je zgoraj navedena pavšalna argumentacija nesmiselna in po nepotrebnem pretirano omejuje določbe glede obdavčitve prenosa (dela) podjetja. Kot izhaja iz določb DDV direktive ter sodne prakse SEU, je primarni namen teh določb poenostavitev takšnih prenosov, saj se obračunani DDV iz državnega proračuna v vsakem primeru vrne prevzemniku prek uveljavljanja pravice do odbitka vhodnega DDV. Menim, da mora biti torej vsakršna omejitev poenostavitvenih določb preudarna, pri čemer mora biti omejitev čim ožja, kolikor je pač potrebno za zagotavljanje preprečevanja izkrivljanja konkurence. Ne znam si namreč predstavljati, do kakšnega izkrivljanja konkurence bi lahko prišlo v opisanem primeru, saj gre lahko za naslednje okoliščine:

- prenosnik pred prenosom proizvaja izdelke, ki jih v okviru svoje obdavčene dejavnosti prodaja tretjim osebam z obračunanim DDV;
- prevzemnik po prenosu proizvaja izdelke, ki jih porablja za namene svoje obdavčene dejavnosti, s čimer proizvedeni izdelki gotovo predstavljajo vsaj stroškovno komponento, če ne že del prodanih izdelkov, ki jih prevzemnik prodaja tretjim osebam z obračunanim DDV.

Na podlagi zapisanega menim, da davčni organ Velike Britanije preveč ozko opredeljuje pogoje za poenostavitev prenosov (dela) podjetja. Kot navaja Ashley (2016), je podobno zmotno stališče davčni organ Velike Britanije zavzel tudi v naslednjih okoliščinah:

- družba IMS kot prenosnik je prenos podjetja obravnavala kot dobavo izven sistema obdavčitve z DDV;
- družba VMS kot prevzemnik in del DDV skupine pa je imela namen uporabljati preneseno podjetje zgolj za opravljanje podpornih storitev povezani družbi, ki je bila prav tako del DDV skupine, in ne za opravljanje storitev na trgu.

Davčni organ je zavzel stališče, da mora prevzemnik po prenosu sredstva uporabljati za opravljanje enake dejavnosti – prevzemnik VMS je resda opravljal enako dejavnost kot prenosnik IMS, vendar le kot opravljanje storitev znotraj DDV skupine, pri čemer pa je DDV skupina kot celota (katere del je bil prevzemnik VMS) na trgu opravljala drugačno dejavnost. Z drugimi besedami, davčni organ je zagovarjal stališče, da bi morala DDV skupina kot celota opravljati enako dejavnost kot prenosnik IMS. Višje sodišče je odločilo, da storitve, opravljene znotraj DDV skupine, predstavljajo pomemben del storitev, ki jih DDV skupina opravlja na trgu, s tem pa ni mogoče trditi, da prevzemnik ne opravlja enake dejavnosti kot prenosnik. Ashley (2016) poudarja, da je sicer končni rezultat sodbe pravilen, vendar izpostavlja dvom, ali je obrazložitev sodišča pravilna. Avtorica meni, da je vztrajanje pri pogoju enake dejavnosti umetno, in pritrjuje stališču, da je bolj kot presoja o enaki ali drugačni dejavnosti pomembno ugotoviti, ali je prevzemnik imel namen nadaljevati dejavnost, saj je takšno stališče bližje sodni praksi SEU. Višje sodišče Velike Britanije se namreč na evropsko sodno prakso v omenjenem primeru ni sklicevalo, saj naj bi bila lokalna zakonodaja jasna, s tem pa ni dokončno odločilo, ali mora prevzemnik dejansko opravljati enako dejavnost kot prenosnik. Pri tem se mi zastavlja vprašanje, kakšen bi bil najverjetnejši zaključek in posledice, če bi slovenski prenosnik podobno transakcijo v okoliščinah, kjer bi šlo za čezmejni prenos podjetja, obravnaval kot dobavo izven sistema DDV, prevzemnik iz Velike Britanije pa bi moral na podlagi stališča lokalnega davčnega organa takšen prenos obravnavati kot obdavčljiv nakup.

9.5 Prenos obveznosti do virov sredstev oziroma obveznosti

Kot izhaja iz slovenske sodne prakse, je bilo stališče davčnega organa v preteklosti takšno, da je moral pri prenosu podjetja takšen prenos vključevati vse postavke obveznosti do virov sredstev. Slovenska sodišča so pravilno obrazložila, da evropska zakonodaja nikjer ne predpisuje, da morajo prenosi podjetij nujno vključevati vse postavke, temveč da je treba za vsak primer posebej opredeliti, katere postavke na pasivni strani bilance stanja se morajo prenesti, da se lahko skupek prenesenih sredstev in obveznosti šteje za zaključeno celoto, s katero je mogoče neodvisno nadaljevati dejavnost prenosnika. Iz sodne prakse SEU pa prav tako izhaja, da koncept prenosa (dela) podjetja vendar ne zajema preprostega prenosa sredstev, primeroma v smislu prodaje zaloga proizvodov. Ne glede na to pa se sama določba 19. člena DDV direktive nanaša zgolj na sredstva, nikjer pa niso omenjene obveznosti do virov sredstev, čeprav je pri prenosu podjetja v smislu prodaje vseh delnic podjetja seveda razumljivo, da se bodo na prevzemnika prenesle prav vse postavke bilance stanja. Menim, da je treba za vsak posamezen primer transakcije, ki bi morebiti predstavljala prenos (dela) podjetja, posebej ugotoviti, ali se lahko prenesejo zgolj sredstva (tj. aktivna stran bilance stanja) ali pa mora prenos vključevati tudi obveznosti do virov sredstev (tj. pasivno stran bilance stanja) oziroma obveznosti, kot so pogodbe, sklenjene z dobavitelji ter kupci itd. Enoznačnega odgovora, ki bi se lahko uporabil v vseh primerih potencialnih prenosov, seveda ni mogoče podati, zato pa je še toliko bolj pomembno, da se še pred prenosom podrobno opredeli, kaj vse je predmet prenosa in katere postavke iz

bilance stanja so tako neločljivo povezane s predmetom oziroma predmeti prenosa, da se morajo prenesti na prevzemnika skupaj s prenesenimi sredstvi. Warren (2016) navaja, da je treba pred izvedbo prenosa odgovoriti predvsem na naslednja vprašanja:

- Ali obstojijo tekoča naročila kupcev, ki se bodo prenesla na prevzemnika?
- Ali se na prevzemnika prenaša tudi blagovna znamka oziroma trgovsko ime, ki ima določeno vrednost v očeh kupcev?
- Ali prevzemnik prevzema seznam potencialnih kupcev, s katerimi bi lahko v prihodnosti posloval prevzemnik?
- Ali prevzemnik prevzema tudi seznam dobaviteljev oziroma obstoječe pogodbe z njimi?
- Ali prevzemnik prevzema tudi zaposlene oziroma prenosnikove poslovne prostore?

Z odgovori na zgornja in podobna vprašanja si lahko ustvarimo jasnejšo sliko, kaj vse spada v okvir prenosa ter katere postavke se pravzaprav smejo oziroma morajo prenesti.

9.6 Prenos (dela) podjetja, ki vključuje tudi prenos nepremičnine oziroma nepremičnin

Posebno pozornost je prav tako treba nameniti transakcijam, v okviru katerih so predmet prenosa tudi nepremičnine. Posebne pogoje v zvezi s tem od preučevanih držav določa Madžarska, pa tudi nekatere druge države članice EU, na primer Velika Britanija, ki ima po mojem mnenju še posebej kompleksna pravila in stališča lokalnega davčnega organa. Z vidika slovenske zakonodaje posebnosti glede vključitve nepremičnin v prenos (dela) podjetja praviloma ni, ne glede na to pa je treba nameniti dovolj pozornosti raznim podrobnostim v zvezi s tem. Ob prenosu nepremičnin mora prenosnik prevzemniku predati podrobne zgodovinske podatke, saj znaša obdobje popravka odbitka DDV za nepremičnine 20 let. Prevzemnik mora imeti v primeru obveznosti za popravljanje odbitka DDV v zvezi s takšno nepremičnino podrobne podatke o začetku uporabe nepremičnine, prav tako pa natančne podatke o morebitnih renovacijah ali nadgradnjah nepremičnine.

SKLEP

V današnjem razgibanem ekonomskem oziroma gospodarskem okolju je ena od najbolj zaželenih in temeljnih lastnosti sistema obdavčitve prav gotovo načelo stabilnosti davčnega sistema. Stabilnost oziroma predvidljivost zagotavlja davčnim zavezancem pravno varnost ter izogib neželenim tveganjem, pri čemer je z vidika DDV seveda ključnega pomena, da se lahko davčni zavezanci oprejo na enako oziroma primerljivo interpretacijo določb evropskih direktiv po vseh državah članicah EU, kar še posebej pride do izraza pri mednarodnem poslovanju. Države članice EU lahko zadevne določbe DDV direktive v zvezi z obdavčitvijo prenosa (dela) podjetja v svojo nacionalno zakonodajo prenesejo na način, da predpišejo tudi posebne ukrepe oziroma pogoje za preprečevanje izkrivljanja

konkurence, davčnih utaj oziroma davčnega izogibanja. Države članice EU imajo torej določeno diskrecijsko pravico pri prenosu določb direktiv v svojo zakonodajo. Poudariti pa je treba, da se v nacionalni zakonodaji ne sme predpisati takšnih pogojev, da se določbam evropskih direktiv odvzame namen – posebni ukrepi držav članic morajo biti torej usmerjeni ozko in lahko odstopajo samo, kadar je to nujno potrebno za doseg zgoraj navedenih ciljev. Posebne določbe držav članic EU morajo imeti čim manjši učinek na cilje in načela DDV direktive in se zato ne smejo uporabljati na način, da bi se lahko ogrozila nevtralnost sistema DDV oziroma druga načela sistema DDV. Kot je razvidno iz magistrskega dela, lahko tudi med državami članicami EU najdemo razlike med določbami, ki urejajo področje obdavčitve prenosa (dela) podjetja z vidika DDV. V skladu z mojim izhodiščnim razmišljanjem razlike dejansko obstajajo tako med posameznimi državami članicami EU kot tudi v primerjavi s tretjimi državami (državami nečlanicami EU). S preučitvijo sodne prakse slovenskih sodišč in sodišč drugih držav ter SEU pa sem prav tako prikazal, da razlike med državami lahko obstajajo ne samo zaradi drugačne zakonske podlage, temveč tudi zaradi drugačne interpretacije davčnih organov posamezne države.

Razlike, ki so bodisi administrativne bodisi vsebinske narave, lahko vplivajo na davčno obravnavo. Težave zaradi različne davčne obravnave transakcije, ki izhajajo iz drugačnih določb zakonodaje dveh držav oziroma različne interpretacije prenesenih določb DDV direktive, pa lahko v skrajnih primerih vodijo do izgube pravice do odbitka vhodnega DDV, ki je ena od temeljnih značilnosti enotnega sistema obdavčitve z DDV. Različna davčna obravnavo transakcij ima lahko torej resne posledice za davčne zavezance. Prav tako pa lahko razlike vplivajo tudi na davčno obravnavo drugih, povezanih transakcij. Kot je razvidno iz sodne prakse SEU, se pri povezanih transakcijah davčni zavezanci najpogosteje srečujejo z negotovostjo glede pravice do odbitka vhodnega DDV za stroške prejetih storitev, ki so povezane s prenosom (dela) podjetja. Vsaka sodba SEU sicer poda odgovor na zastavljena vprašanja, vendar takšnih, pogosto ozko usmerjenih oziroma specifičnih odgovorov ni mogoče uporabiti za širše razumevanje problematike brez upoštevanja določenih predpostavk oziroma predvidevanja, na kakšen način bi SEU odločilo v drugačnih okoliščinah. Davčni zavezanci morajo v konkretnih primerih svoja stališča na podlagi sodb SEU oblikovati previdno in z razumevanjem pomembnosti drugačnih okoliščin za odločitve SEU.

Razlike med določbami posameznih držav članic EU v zvezi z obdavčitvijo prenosa (dela) podjetja z vidika DDV vsekakor obstajajo. Razlike v primerjavi z določbami zakonodaje posameznih držav nečlanic EU so v nekaterih primerih še nekoliko izrazitejše, vendar pomembnejšega odstopanja v okviru moje analize ni bilo mogoče zaznati. Menim, da bi z razširitvijo vzorca preučevanih držav oziroma vključitvijo nekaterih drugih, predvsem neevropskih držav identificiral večja odstopanja. Države nečlanice EU, ki sem jih vključil v svojo analizo, so namreč v lokalno zakonodajo v veliki meri nespremenjeno prenesle določbe v zvezi z obdavčitvijo prenosa (dela) podjetja, kot izhajajo iz določb DDV

direktive, oziroma so določbe primerljive. Vprašanje, ki ostaja neodgovorjeno, pa je, s kakšnimi težavami v zvezi z interpretacijo zadevnih določb glede obdavčitve prenosa (dela) podjetja s strani davčnih organov posameznih držav nečlanic EU se srečujejo davčni zavezanci. Davčni zavezanci iz držav članic EU se namreč lahko oprejo na sodno prakso SEU, pri čemer takšna sodna praksa v državah nečlanicah praviloma nima nobene pravne veljave. Prav tako je v nekaterih primerih tudi znotraj iste države mogoča različna interpretacija določb s strani davčnih organov, bodisi zaradi različne geografske lege bodisi zaradi dejansko različne zakonodaje – država Bosna in Hercegovina je primeroma razdeljena na dve entiteti, Federacijo BiH ter Republiko Srbsko, razlike pri davčni obravnavi transakcij pa so možne in se v praksi tudi dogajajo.

Davčno obravnavo prenosov (dela) podjetja v DDV direktivi urejata dva člena, ki se nista pomembneje spreminjala od začetka veljave Šeste direktive. Ne glede na to pa je primerov, v okviru katerih se lahko davčnim zavezancem porajajo vprašanja oziroma nejasnosti, zelo veliko, ne toliko zaradi razlik v zakonskih določbah posameznih držav članic EU glede obdavčitve prenosa (dela) podjetja, temveč predvsem zaradi drugih razlogov. Takšni razlogi so prvenstveno različna interpretacija drugih določb s področja DDV s strani davčnih organov posamezne države (določbe v zvezi s pravico do odbitka vhodnega DDV, določbe v zvezi z oprostivami plačila DDV).

LITERATURA IN VIRI

1. Ashley, M. (2016, 1. marec). Old Square Tax Chambers. *Transfer of a Going Concern*. Pridobljeno 10. junija 2016 iz <http://www.taxchambers.com/wp-content/uploads/2016/03/Transfer-of-a-Going-Concern-Mary-Ashley-1-March-2016.pdf>
2. Davčna uprava Republike Slovenije. (2007, 9. oktober). *Prenos dejavnosti in plačana realizacija*. Pridobljeno 20. januarja 2018 iz <https://www.racunovodstvo.net/pojasnila/priloga/2307/4230-272-2007-2.pdf>
3. Deloitte, d.o.o. (2014). *European mergers and acquisitions Value Added Tax Questionnaire* (interno gradivo). Ljubljana: Deloitte, d.o.o.
4. Deloitte, d.o.o. (2016). *Transfer of a going concern research* (interno gradivo). Ljubljana: Deloitte, d.o.o.
5. Generalni finančni urad. (2014, 24. november). *Zahtevki za izdajo identifikacijske številke za DDV in prenos podjetja*. Pridobljeno 20. januarja 2018 iz <http://www.davkoplacevalci.com/trije-razlogi-za-ddvpoznavalca/zahtevki-za-izdajo-identifikacijske-tevilke-za-ddv-in-prenos-podjetja>
6. Her Majesty's Revenue and Customs. (2012, 6. december). *VAT Notice 700/9: Transfer of business as a going concern*. Pridobljeno 20. maja 2016 iz <https://www.gov.uk/government/publications/vat-notice-7009-transfer-of-business-as-a-going-concern/vat-notice-7009-transfer-of-business-as-a-going-concern>
7. Ivanjko, Š., Kocbek, M. & Prelič, S. (2009). *Korporacijsko pravo: pravni položaj gospodarskih subjektov*. Ljubljana: GV Založba.

8. Jacobs, F. (2000, 13. april). *Opinion of Advocate general Jacobs*. Pridobljeno 6. aprila 2016 iz <http://curia.europa.eu/juris/showPdf.jsf?text=&docid=45238&pageIndex=0&doclang=en&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=799645>
9. Jacobs, F. (2002, 26. september). *Opinion of Advocate general Jacobs*. Pridobljeno 6. aprila 2016 iz <http://curia.europa.eu/juris/showPdf.jsf?text=&docid=47721&pageIndex=0&doclang=en&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=799645>
10. Jacobs, F. (2003, 23. oktober). *Opinion of Advocate general Jacobs*. Pridobljeno 6. aprila 2016 iz <http://curia.europa.eu/juris/showPdf.jsf?text=&docid=48351&pageIndex=0&doclang=en&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=799645>
11. Jerman, S. (2017). Podjetje kot bistveni dejavnik poslovnih kombinacij (združitve) po SRS 2016 in MSRP 3. *SIR* IUS, maj 2017*, 22–34.
12. Lang, M., Schuch, J., Staringer, C., Pistone, P. & Raponi, D. (2014). *ECJ – Recent Developments in Value Added Tax*. Dunaj: Linde Verlag Ges.m.b.H.
13. Lang, M., Rust, A., Schuch, J., Staringer, C., Pistone, P. & Raponi, D. (2016). *CJEU – Recent Developments in Value Added Tax 2015*. Dunaj: Linde Verlag Ges.m.b.H.
14. Lexis Nexis. (brez datuma). VAT transfers of a going concern – overview. Pridobljeno 15. aprila 2018 iz <https://www.lexisnexis.com/uk/lexispsl/tax/document/393773/55KG-S061-F18C-V1BK-00000-00/VAT%20transfers%20of%20a%20going%20concern%E2%80%94overview>
15. Mengozzi, P. (2009, 12. februar). *Opinion of Advocate general Mengozzi*. Pridobljeno 7. aprila 2016 iz <http://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=72648&pageIndex=0&doclang=en&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=799645>
16. Parland, E. & Lindblad, M. (2013). Tax treatment of Transaction Costs. *European Taxation, April 2013*, 158–163.
17. Prelič, S., Zabel, B., Ivanjko, Š., Podgorelec, P. & Kobal, A. (2009). *Družba z omejeno odgovornostjo*. Ljubljana: GV Založba.
18. Ramsdahl Jensen, D., & Stensgaard, H. (2012). The Distinction between Direct and General Costs with Regard to the Deduction of Input VAT – The Case of Acquisitions, Holding and Sale of Shares. *World Tax Journal, February 2012*, 3–32.
19. SEU. (1999, 25. februar). *Judgement of the Court in Case C-349/96*. Pridobljeno 30. junija 2016 iz <http://curia.europa.eu/juris/showPdf.jsf?text=&docid=44443&pageIndex=0&doclang=en&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=802679>
20. SEU. (2001, 22. februar). *Judgement of the Court in Case C-408/98*. Pridobljeno 6. aprila 2016 iz <http://curia.europa.eu/juris/showPdf.jsf?text=&docid=46198&pageIndex=0&doclang=en&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=801990>
21. SEU. (2003, 27. november). *Judgement of the Court in Case C-497/01*. Pridobljeno 6. aprila 2016 iz <http://curia.europa.eu/juris/showPdf.jsf?text=&docid=48443&pageIndex=0&doclang=en&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=802258>
22. SEU. (2004, 29. april). *Judgement of the Court in Case C-137/02*. Pridobljeno 6. aprila 2016 iz <http://curia.europa.eu/juris/showPdf.jsf?text=&docid=49145&pageIndex=0&doclang=en&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=802321>

23. SEU. (2009, 29. oktober). *Judgement of the Court in Case C-29/08*. Pridobljeno 7. aprila 2016 iz <http://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=73373&pageIndex=0&doclang=en&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=802463>
24. SEU. (2011, 10. november). *Judgement of the Court in Case C-444/10*. Pridobljeno 6. aprila 2016 iz <http://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=113587&pageIndex=0&doclang=en&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=802544>
25. SEU. (2013, 30. maj). *Judgement of the Court in Case C-651/11*. Pridobljeno 6. aprila 2016 iz <http://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=137829&pageIndex=0&doclang=en&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=802617>
26. Swinkels, J. (2007). Transfer of a Going Concern Under European VAT. *International VAT Monitor, March/April 2007*, 93–98.
27. Terra, B., & Kajus, J. (2017). A guide to the European VAT Directives. Introduction to European VAT. Amsterdam: International Bureau of Fiscal Documentation.
28. USRS. (2002, 8. november). *Sodba U 435/2001*. Pridobljeno 30. junija 2016 iz [http://www.sodnapraksa.si/?q=U%20435/2001&database\[SOVS\]=SOVS&database\[IESP\]=IESP&database\[VDSS\]=VDSS&database\[UPRS\]=UPRS&_submit=i%C5%A1%C4%8Di&rowsPerPage=20&page=0&id=58445](http://www.sodnapraksa.si/?q=U%20435/2001&database[SOVS]=SOVS&database[IESP]=IESP&database[VDSS]=VDSS&database[UPRS]=UPRS&_submit=i%C5%A1%C4%8Di&rowsPerPage=20&page=0&id=58445)
29. USRS. (2004a, 22. november). *Sodba U 1311/2001*. Pridobljeno 30. junija 2016 iz [http://www.sodnapraksa.si/?q=U%201311/2001&database\[SOVS\]=SOVS&database\[IESP\]=IESP&database\[VDSS\]=VDSS&database\[UPRS\]=UPRS&_submit=i%C5%A1%C4%8Di&rowsPerPage=20&page=0&id=59127](http://www.sodnapraksa.si/?q=U%201311/2001&database[SOVS]=SOVS&database[IESP]=IESP&database[VDSS]=VDSS&database[UPRS]=UPRS&_submit=i%C5%A1%C4%8Di&rowsPerPage=20&page=0&id=59127)
30. USRS. (2004b, 6. december). *Sodba U 2211/2002*. Pridobljeno 30. junija 2016 iz [http://www.sodnapraksa.si/?q=U%202211/2002&database\[SOVS\]=SOVS&database\[IESP\]=IESP&database\[VDSS\]=VDSS&database\[UPRS\]=UPRS&_submit=i%C5%A1%C4%8Di&rowsPerPage=20&page=0&id=59169](http://www.sodnapraksa.si/?q=U%202211/2002&database[SOVS]=SOVS&database[IESP]=IESP&database[VDSS]=VDSS&database[UPRS]=UPRS&_submit=i%C5%A1%C4%8Di&rowsPerPage=20&page=0&id=59169)
31. USRS. (2004c, 6. december). *Sodba U 2214/2002*. Pridobljeno 30. junija 2016 iz [http://www.sodnapraksa.si/?q=U%202214/2002&database\[SOVS\]=SOVS&database\[IESP\]=IESP&database\[VDSS\]=VDSS&database\[UPRS\]=UPRS&_submit=i%C5%A1%C4%8Di&rowsPerPage=20&page=0&id=59293](http://www.sodnapraksa.si/?q=U%202214/2002&database[SOVS]=SOVS&database[IESP]=IESP&database[VDSS]=VDSS&database[UPRS]=UPRS&_submit=i%C5%A1%C4%8Di&rowsPerPage=20&page=0&id=59293)
32. USRS. (2006a, 11. september). *Sodba U 1598/2004*. Pridobljeno 30. junija 2016 iz [http://www.sodnapraksa.si/?q=U%201598/2004&database\[SOVS\]=SOVS&database\[IESP\]=IESP&database\[VDSS\]=VDSS&database\[UPRS\]=UPRS&_submit=i%C5%A1%C4%8Di&rowsPerPage=20&page=0&id=59819](http://www.sodnapraksa.si/?q=U%201598/2004&database[SOVS]=SOVS&database[IESP]=IESP&database[VDSS]=VDSS&database[UPRS]=UPRS&_submit=i%C5%A1%C4%8Di&rowsPerPage=20&page=0&id=59819)
33. USRS. (2006b, 11. september). *Sodba U 88/2005*. Pridobljeno 30. junija 2016 iz [http://www.sodnapraksa.si/?q=U%2088/2005&database\[SOVS\]=SOVS&database\[IESP\]=IESP&database\[VDSS\]=VDSS&database\[UPRS\]=UPRS&_submit=i%C5%A1%C4%8Di&rowsPerPage=20&page=0&id=59777](http://www.sodnapraksa.si/?q=U%2088/2005&database[SOVS]=SOVS&database[IESP]=IESP&database[VDSS]=VDSS&database[UPRS]=UPRS&_submit=i%C5%A1%C4%8Di&rowsPerPage=20&page=0&id=59777)
34. USRS. (2010, 23. junij). *Sodba U 665/2009*. Pridobljeno 30. junija 2016 iz [http://www.sodnapraksa.si/?q=U%20665/2009&database\[SOVS\]=SOVS&database\[IESP\]=IESP&database\[VDSS\]=VDSS&database\[UPRS\]=UPRS&_submit=i%C5%A1%C4%8Di&rowsPerPage=20&page=0&id=2010040815247395](http://www.sodnapraksa.si/?q=U%20665/2009&database[SOVS]=SOVS&database[IESP]=IESP&database[VDSS]=VDSS&database[UPRS]=UPRS&_submit=i%C5%A1%C4%8Di&rowsPerPage=20&page=0&id=2010040815247395)

35. USRS. (2014, 11. november). *Sodba U 416/2014*. Pridobljeno 30. junija 2016 iz [http://www.sodnapraksa.si/?q=U%20416/2014&database\[SOVS\]=SOVS&database\[IESP\]=IESP&database\[VDSS\]=VDSS&database\[UPRS\]=UPRS&_submit=i%C5%A1%C4%8Di&rowsPerPage=20&page=0&id=2012032113077758](http://www.sodnapraksa.si/?q=U%20416/2014&database[SOVS]=SOVS&database[IESP]=IESP&database[VDSS]=VDSS&database[UPRS]=UPRS&_submit=i%C5%A1%C4%8Di&rowsPerPage=20&page=0&id=2012032113077758)
36. Van Doesum, A. & Van Norden, G. (2011). The Right To Deduct under EU VAT. *International VAT Monitor, September/October 2011*, 323–329.
37. Vraničar, M. & Beč, N. (2007). *Zakon o davku na dodano vrednost s komentarjem*. Ljubljana: GV Založba.
38. VSRS. (2016, 27. oktober). *Sodba X Ips 473/2014*. Pridobljeno 20. marca 2018 iz [http://www.sodnapraksa.si/?q=X%20Ips%20473/2014&database\[SOVS\]=SOVS&database\[IESP\]=IESP&database\[VDSS\]=VDSS&database\[UPRS\]=UPRS&_submit=i%C5%A1%C4%8Di&rowsPerPage=20&page=0&id=2015081111405125](http://www.sodnapraksa.si/?q=X%20Ips%20473/2014&database[SOVS]=SOVS&database[IESP]=IESP&database[VDSS]=VDSS&database[UPRS]=UPRS&_submit=i%C5%A1%C4%8Di&rowsPerPage=20&page=0&id=2015081111405125)
39. Warren, N. (2016). A gray area of VAT. *Tax Adviser, February 2016*, 42–44.
40. Watson, J.G. (2013). A Little Light on Transaction Fees under UK VAT Law. *International VAT Monitor, July/August 2013*, 228–230.
41. Watson, J.G., Cartwright, T., & Dixon, E. (2010). A Recipe for Chaos. *International VAT Monitor, May/June 2010*, 183–186.

PRILOGE

Priloga 1: Določbe Direktive 2006/112/ES

Določba **19. člena Direktive 2006/112/ES** v izvirnem, angleškem jeziku:

Article 19

In the event of a transfer, whether for consideration or not or as a contribution to a company, of a totality of assets or part thereof, Member States may consider that no supply of goods has taken place and that the person to whom the goods are transferred is to be treated as the successor to the transferor.

Member States may, in cases where the recipient is not wholly liable to tax, take the measures necessary to prevent distortion of competition. They may also adopt any measures needed to prevent tax evasion or avoidance through the use of this Article.

Določba **19. člena Direktive 2006/112/ES** v slovenščini:

19. člen

Države članice lahko v primeru prenosa celotnih sredstev podjetja ali dela sredstev podjetja za plačilo ali brez plačila ali kot vložek v podjetje štejejo, da ni bila opravljena nobena dobava blaga in da se oseba, kateri je blago preneseno, obravnava kot naslednik prenosnika.

Države članice v primerih, kadar upravičenec ni v celoti zavezan davku, sprejmejo ukrepe, potrebne za preprečevanje izkrivljanja konkurence. Sprejmejo lahko tudi vse potrebne ukrepe, s katerimi preprečijo možnost davčne utaje ali izogibanja plačilu davka zaradi uporabe tega člena.

Določba **29. člena Direktive 2006/112/ES** v izvirnem, angleškem jeziku:

Article 29

Article 19 shall apply in like manner to the supply of services.

Določba **29. člena Direktive 2006/112/ES** v slovenščini:

29. člen

Člen 19 se podobno uporablja za opravljanje storitev.

Priloga 2: Določba Šeste direktive Sveta 77/388/ES

Določba **8. odstavek 5. člena Šeste direktive Sveta 77/388/ES** v izvirnem, angleškem jeziku:

Article 5, Paragraph 8

In the event of a transfer, whether for consideration or not or as a contribution to a company, of a totality of assets or part thereof, Member States may consider that no supply of goods has taken place and in that event the recipient shall be treated as the successor to the transferor. Where appropriate, Member States may take the necessary measures to prevent distortion of competition in cases where the recipient is not wholly liable to tax.

Določba **8. odstavek 5. člena Šeste direktive Sveta 77/388/ES** v slovenščini:

5. člen, 8. odstavek

Države članice lahko v primeru prenosa celotnih sredstev podjetja ali dela sredstev podjetja za plačilo ali brez plačila ali kot vložek v podjetje štejejo, da ni bila opravljena nobena dobava blaga in da se oseba, kateri je blago preneseno, obravnava kot naslednik prenosnika. Države članice lahko, če je to primerno, sprejmejo ukrepe, potrebne za preprečevanje izkrivljanja konkurence, v primerih, kadar upravičenec ni v celoti zavezan davku.

Priloga 3: Trenutno veljavni določbi Zakona o davku na dodano vrednost – neuradno prečiščeno besedilo

Določba 10. člena Zakona o davku na dodano vrednost:

10. člen

(Prenos podjetja)

(1) Pri prenosu podjetja ali dela podjetja na drugega davčnega zavezanca, ne glede na to, ali gre za odplačni ali neodplačni prenos ali kot vložek v podjetje, se šteje, da dobava blaga ni bila opravljena.

(2) V primeru iz prvega odstavka tega člena se za potrebe DDV prevzemnik šteje za pravnega naslednika prenosnika.

(3) Ne glede na prvi odstavek tega člena, mora prevzemnik, ki uporablja prevzeta sredstva za druge namene kot za tiste, za katere ima pravico do odbitka DDV, plačati DDV v skladu z določbami tega zakona, ki veljajo za obračun DDV od uporabe blaga in storitev za zasebne namene.

Določba 17. člena Zakona o davku na dodano vrednost:

17. člen

(posebna določba)

Določbe 10. člena tega zakona se smiselno uporabljajo tudi za storitve.

Priloga 4: Določba Pravilnika o izvajanju zakona o davku na dodano vrednost (UL RS 141/2006)

Določba 8. člena Pravilnika o izvajanju zakona o davku na dodano vrednost:

8. člen

(Prenos podjetja)

(1) Pri prenosu podjetja ali dela podjetja (sredstev in sorazmernega dela virov sredstev) na drugega davčnega zavezanca se šteje, da dobava blaga ni bila opravljena, samo če prevzemnik podjetja ali dela podjetja kot pravni naslednik prenosnika nadaljuje obdavčeno dejavnost.

(2) Prejšnji odstavek se nanaša tudi na samostojne podjetnike in na druge osebe, ki opravljajo dejavnost po drugem odstavku 5. člena ZDDV-1.

(3) Prvi odstavek tega člena vključuje tudi statusna preoblikovanja družb, če so opravljena pod pogoji iz tega člena.

(4) Določbi prvega in drugega odstavka tega člena se smiselno uporabljata tudi pri prenosu dejavnosti na pravnega naslednika v primeru smrti davčnega zavezanca.

Priloga 5: Določba Pravilnika o spremembah in dopolnitvah pravilnika o izvajanju zakona o davku na dodano vrednost (UL RS 120/2007)

Določba 2. člena Pravilnika o spremembah in dopolnitvah pravilnika o izvajanju zakona o davku na dodano vrednost:

2. člen

V 8. členu se v prvem odstavku črta beseda »obdavčeno«.

Priloga 6: Določba Pravilnika o spremembah in dopolnitvah pravilnika o izvajanju zakona o davku na dodano vrednost (UL RS 105/2009)

Določba 2. člena Pravilnika o spremembah in dopolnitvah pravilnika o izvajanju zakona o davku na dodano vrednost:

2. člen

Prvi odstavek 8. člena se spremeni tako, da se glasi:

»(1) Pri prenosu podjetja ali dela podjetja na drugega davčnega zavezanca se šteje, da dobava blaga ni bila opravljena samo, če prevzemnik podjetja ali dela podjetja kot pravni naslednik prenosnika nadaljuje dejavnost.«

Priloga 7: Trenutno veljavna določba Pravilnika o spremembah in dopolnitvah pravilnika o izvajanju zakona o davku na dodano vrednost – neuradno prečiščeno besedilo

Določba 8. člena Pravilnika o izvajanju zakona o davku na dodano vrednost:

8. člen (NPB)

(Prenos podjetja)

(1) Pri prenosu podjetja ali dela podjetja na drugega davčnega zavezanca se šteje, da dobava blaga ni bila opravljena samo, če prevzemnik podjetja ali dela podjetja kot pravni naslednik prenosnika nadaljuje dejavnost.

(2) Prejšnji odstavek se nanaša tudi na samostojne podjetnike in na druge osebe, ki opravljajo dejavnost po drugem odstavku 5. člena ZDDV-1.

(3) Prvi odstavek tega člena vključuje tudi statusna preoblikovanja družb, če so opravljena pod pogoji iz tega člena.

(4) Določbi prvega in drugega odstavka tega člena se smiselno uporabljata tudi pri prenosu dejavnosti na pravnega naslednika v primeru smrti davčnega zavezanca.

Priloga 8: Določba Zakona o davku na dodano vrednost (UL RS 89/1998)

Določba 7. člena Zakona o davku na dodano vrednost:

7. člen

(prenos podjetja)

DDV se ne obračunava in plačuje pri prenosu podjetja ali dela podjetja, ki predstavlja gospodarsko celoto, na drugega davčnega zavezanca.

Priloga 9: Določba Zakona o spremembah in dopolnitvah zakona o davku na dodano vrednost (UL RS 67/2002)

Določba 7. člena Zakona o spremembah in dopolnitvah zakona o davku na dodano vrednost:

7. člen

7. člen se spremeni tako, da se glasi:

(1) Pri prenosu podjetja ali dela podjetja na drugega davčnega zavezanca, ne glede na to, ali gre za odplačni ali neodplačni prenos, se šteje da promet blaga ni bil opravljen.

(2) V primeru iz prejšnjega odstavka se za potrebe DDV prevzemnik šteje za pravnega naslednika prenosnika podjetja ali dela podjetja.

(3) Ne glede na prvi odstavek tega člena mora prevzemnik, ki uporablja prevzeta sredstva za druge namene, kot za tiste, za katere ima pravico do odbitka vstopnega DDV, plačati DDV v skladu z določbami tega zakona, ki veljajo za obračun DDV od uporabe blaga in storitev za zasebne namene.

Priloga 10: Določba Pravilnika o izvajanju zakona o davku na dodano vrednost (UL RS 4/1999)

Določba 8. člena Pravilnika o izvajanju zakona o davku na dodano vrednost:

8. člen

(statusne spremembe, prenos sredstev in virov sredstev podjetja ali dela podjetja)

(1) Pri združitvi družbe (pripojitvi ali spojitvi) ter delitvi družbe na več družb v skladu s predpisi, ki urejajo to področje, se ne obračunava in ne plačuje DDV.

(2) Pri prenosu podjetja ali dela podjetja (sredstev in virov sredstev), ki tvori gospodarsko celoto na drugega davčnega zavezanca, kot naslednika prenositelja, se ne obračunava in ne plačuje DDV.

(3) Pri prenosu premoženja, izkazanega v knjigovodstvu davčnega zavezanca – fizične osebe, na osebe, ki nadaljujejo z opravljanjem dejavnosti davčnega zavezanca, se ne obračunava in ne plačuje DDV.

Priloga 11: Določbi Pravilnika o izvajanju zakona o davku na dodano vrednost (UL RS 79/2002)

Določba 6. člena Pravilnika o izvajanju zakona o davku na dodano vrednost:

6. člen

(prenos podjetja)

Pri prenosu podjetja ali dela podjetja (sredstev in virov sredstev) na drugega davčnega zavezanca se šteje, da promet blaga ni bil opravljen le, če prevzemnik podjetja ali dela podjetja, kot naslednik prenosnika, nadaljuje dejavnost podjetja ali dela podjetja.

Določba 7. člena Pravilnika o izvajanju zakona o davku na dodano vrednost:

7. člen

(stvarni vložki)

(1) Če davčni zavezanec prispeva stvarni vložek v družbo (davčnega zavezanca), od katerega ni imel pravice do odbitka vstopnega davka na dodano vrednost (v nadaljnjem besedilu: DDV), se šteje, da promet ni bil opravljen.

(2) Če davčni zavezanec prispeva stvarni vložek v družbo (davčnega zavezanca), od katerega je imel pravico do odbitka vstopnega DDV se šteje, da promet ni bil opravljen, če se stvarni vložek uporablja za opravljanje dejavnosti, od katere se obračunava in plačuje DDV.

(3) Če se stvarni vložki iz prvega in drugega odstavka tega člena uporabljajo za druge namene, kot za tiste, za katere ima prevzemnik pravico do odbitka vstopnega DDV, je potrebno plačati DDV v skladu z določbami ZDDV, ki veljajo za obračun DDV od uporabe blaga in storitev za zasebne namene.

Priloga 12: Določbi Pravilnika o izvajanju zakona o davku na dodano vrednost (UL RS 17/2004)

Določba 6. člena Pravilnika o izvajanju zakona o davku na dodano vrednost:

6. člen

(prenos podjetja)

Pri prenosu podjetja ali dela podjetja (sredstev in virov sredstev) na drugega davčnega zavezanca se šteje, da promet blaga ni bil opravljen le, če prevzemnik podjetja ali dela podjetja, kot naslednik prenosnika, nadaljuje dejavnost podjetja ali dela podjetja.

Določba 7. člena Pravilnika o izvajanju zakona o davku na dodano vrednost:

7. člen

(stvarni vložki)

(1) Če davčni zavezanec prispeva v osnovni kapital drugega davčnega zavezanca stvarni vložek, od katerega ni imel pravice do odbitka vstopnega davka na dodano vrednost (v nadaljnjem besedilu: DDV), se šteje, da promet ni bil opravljen.

(2) Če davčni zavezanec prispeva v osnovni kapital drugega davčnega zavezanca stvarni vložek, od katerega je imel pravico do odbitka vstopnega DDV se šteje, da promet ni bil opravljen, če se stvarni vložek uporablja za opravljanje dejavnosti, od katere se obračunava in plačuje DDV.

(3) Če se stvarni vložek iz drugega odstavka tega člena uporablja za druge namene, kot za tiste, za katere ima prevzemnik pravico do odbitka vstopnega DDV, je potrebno plačati DDV v skladu z določbami ZDDV, ki veljajo za obračun DDV od uporabe blaga in storitev za zasebne namene.

Priloga 13: Določbe bosanskega Zakona o davku na dodano vrednost

Določba 7. člena Zakona o davku na dodano vrednost:

Article 7

Transfer of taxpayer's assets

(1) The transfer of all or part of a taxpayer's business assets shall be considered as a transfer of goods made for a consideration if the input tax is wholly or partially deductible, when the assets are purchased, produced or in any other way acquired.

(2) Notwithstanding paragraph 1 of this Article, the transfer of all or part of the taxpayer's assets, which form a separate business, with or without consideration, or as a share, shall not be considered as a supply of goods for consideration if the acquirer is a taxpayer or becomes a taxpayer by acquiring them and if he continues to perform the same economic activity, provided that the buyer has an opportunity to obtain the same rate for deduction of input tax as the seller.

(3) The provisions of paragraph 2 of this Article shall apply whether or not the transfer is made against monetary or any other consideration.

(4) The seller of business assets shall be required to notify the Indirect Taxation Authority, within 8 days from the date of sale, of the identity of the new owner of the business assets and the amount paid therefore.

Določba 10. člena Zakona o davku na dodano vrednost:

Article 10

Supply of services in one's own name and for the account of another

(1) Where a taxpayer performs services in his own name but for the account of another, he shall be considered to have simultaneously received and supplied those services himself.

(2) Paragraph 2 of Article 7 shall apply in like manner to a supply of services.

Prosti prevod določbe 7. člena Zakona o davku na dodano vrednost:

7. člen

Prenos sredstev davčnega zavezanca

(1) Prenos vseh ali dela poslovnih sredstev davčnega zavezanca se šteje za prenos blaga proti plačilu, če je bil vhodni davek delno ali v celoti uveljavljen kot odbitek, kadar so sredstva kupljena, proizvedena ali pridobljena na kateri koli drugi način.

(2) Ne glede na prvi odstavek tega člena, se prenos vseh ali dela sredstev davčnega zavezanca, ki predstavljajo ločeno poslovno enoto (obrat), proti plačilu ali brez plačila ali kot delež, ne šteje za dobavo blaga proti plačilu, če je prevzemnik davčni zavezanec ali postane davčni zavezanec zaradi prenosa sredstev ter če nadaljuje opravljanje enake ekonomske dejavnosti, pod pogojem, da ima kupec možnost uveljavljanja enakega deleža za odbijanje vhodnega davka kot prodajalec.

(3) Določbe drugega odstavka tega člena se uporabijo ne glede na to, ali je prenos opravljen proti denarnemu plačilu ali plačilu v kakršni koli drugi obliki.

(4) Prodajalec poslovnih sredstev je zavezan obvestiti pristojni organ za posredne davke v roku 8 dni od dneva prodaje, in sicer o identiteti novega lastnika poslovnih sredstev ter znesku plačila.

Prosti prevod določbe **10. člena Zakona o davku na dodano vrednost:**

10. člen

Opravljanje storitev v svojem imenu in za račun drugih

(1) Kadar davčni zavezanec opravlja storitve v svojem imenu in za račun drugega, se šteje, da je storitve prejel in opravil sam.

(2) Drugi odstavek 7. člena se smiselno uporablja tudi za dobave storitev.

Priloga 14: Določbe bosanskega podzakonskega akta o davku na dodano vrednost

Določba 15. člena Pravilnika o izvajanju zakona o davku na dodano vrednost:

Article 15

Transfer of Taxpayer's Property

(1) The transfer of the taxpayer's entire property or a part of it in compliance with Article 7, paragraph 2 shall not be deemed to be supply of goods if the following conditions are cumulatively met:

- a) that it constitutes a separate economic business operator,*
- b) that the acquirer is a taxpayer or that he becomes a taxpayer by this acquisition,*
- c) that he continues to perform the same activity,*
- d) that the buyer has or will get the same rate for the deduction of input tax which the seller had.*

(2) A separate business as referred to in Article 7, paragraph 2 of the Law shall mean assets or a part of the assets which can function independently and which are recorded as such in the taxpayer's accounts.

(3) As regards the transfer of the entire property or its part as referred to in Paragraph (1) of this Article it is considered that the successor shall be the acquirer (takes the place of the transferor).

Določba 76. člena Pravilnika o izvajanju zakona o davku na dodano vrednost:

Article 76

Correction of Input Tax

(4) If the capital goods are supplied during the correction period the following shall apply:

- c) If the supply, according to Article 7 of the Law, shall not be considered a supply of goods for consideration, the capital goods in question shall be considered to be used for not taxable purposes for the rest of the correction period. However, the taxpayer can be relieved from the correction obligation if the recipient accepts to take over the obligation to correct the input VAT deducted by the supplier regarding the assets. It is a condition that the recipient has or obtains at least the same rate for deduction of input tax as the supplier had at the time of purchase of the capital goods in question. It is furthermore a condition that the correction*

obligation of the supplier is calculated for each capital good and that the recipient declare that he will take over the correction obligation for the rest of the correction period. The supplier is relieved from the correction obligation when a statement, with a specification of the correction obligations, where the recipient has signed that he takes over the correction obligations, is delivered to the ITA. The ITA can decide that a special form shall be used for this purpose.

d) In addition to conditions mentioned under Paragraph (4), Item (c) of this Article the transferor of the entire or a part of the assets referred to in Article 7, Paragraph 2 of the Law shall be obliged to provide to the acquirer the following:

- *data on the value of purchased goods exclusive VAT*
- *data on the amount of deduction of input tax on the basis of purchase of goods*
- *data on the commencement of the first use of the goods*

Prosti prevod določbe **15. člena Pravilnika o izvajanju zakona o davku na dodano vrednost:**

15. člen

Prenos lastnine davčnega zavezanca

(1) Prenos celotne lastnine davčnega zavezanca ali njenega dela v skladu z drugim odstavkom 7. člena se ne šteje za dobavo blaga, če so kumulativno izpolnjeni naslednji pogoji:

- a) predstavlja ločen ekonomski subjekt,*
- b) prevzemnik je davčni zavezanec ali postane davčni zavezanec zaradi tega prenosa,*
- c) prevzemnik nadaljuje opravljanje enake dejavnosti,*
- d) kupec ima ali bo imel pravico uveljavljati enak odbitni delež kot prodajalec.*

(2) Ločena poslovna enota (obrat) iz drugega odstavka 7. člena Zakona predstavlja sredstva ali del sredstev, ki lahko delujejo neodvisno in so kot taki evidentirani v poslovnih knjigah davčnega zavezanca.

(3) V zvezi s prenosom celotne lastnine ali njenega dela iz prvega odstavka tega člena se šteje, da je naslednik prevzemnik (ki prevzame vlogo prenosnika).

Prosti prevod določbe **76. člena Pravilnika o izvajanju zakona o davku na dodano vrednost:**

76. člen

Popravek vhodnega davka

(4) Če se osnovna sredstva odtujijo (dobavijo) znotraj obdobja popravka, velja, kot sledi:

c) Če se dobava v skladu s 7. členom Zakona ne šteje za dobavo blaga proti plačilu, se šteje, da se osnovna sredstva ne uporabijo za obdavčljive namene do konca obdobja popravka. Ne glede na to davčni zavezanec ni zavezan za popravek davka, če prevzemnik prevzame obveznost za popravek vhodnega DDV, ki ga je uveljavljal prenosnik v zvezi s temi sredstvi. Pogoj v zvezi z navedenim je, da prevzemnik ima oziroma pridobi vsaj enak odbitni delež za uveljavljanje odbitka vhodnega davka, kot ga je imel prenosnik v trenutku nakupa zadevnih osnovnih sredstev. Nadalje, obveznost popravka prenosnika se izračuna za vsako osnovno sredstvo posebej, pri čemer prevzemnik izjavi, da prevzema obveznost popravka do konca obdobja popravka. Prenosnik je razrešen obveznosti za popravek, ko se izjava, v kateri so opredeljene obveznosti za popravek vhodnega davka, podpisana s strani prevzemnika, ki potrjuje prevzem obveznosti za popravek, dostavi pristojnemu davčnemu organu. Pristojni davčni organ lahko predpiše poseben obrazec za ta namen.

d) Poleg pogojev iz točke c) četrtega odstavka tega člena mora prenosnik celotnih sredstev ali dela sredstev iz drugega odstavka 7. člena Zakona zagotoviti prevzemniku naslednje:

- podatke o vrednosti kupljenih sredstev brez DDV;
- podatke o znesku odbitka DDV ob nakupu sredstev;
- podatke o datumu začetka prve uporabe sredstev.

Priloga 15: Določbe srbskega Zakona o davku na dodano vrednost

Določba 6. člena Zakona o davku na dodano vrednost:

Article 6

In terms of the present Law, it is considered that the trade of goods and services was not performed in case of:

1) transfer of the entire property or its part, with or without compensation, or as an equity stake, if the acquirer is a tax payer or becomes a tax payer through such a transfer, and if he continues to be engaged in the same activity; [...]

Part of property referred to in paragraph 1, item 1) of the present Article is considered to be an entity which enables its acquirer to independently perform business activity.

When the property is transferred in its entirety or in its part, as in paragraph 1, item 1) of this Article, it is deemed that the acquirer takes the place of the transferor.

The transferor of property or part of the property referred to in paragraph 1, item 1) of this Article shall submit to the acquirer all information pertaining to goods and services that make up the property or part of the property whose transfer is completed.

If within three years from the date of completed transfer of property or part of the property in accordance with paragraph 1, item 1) of this Article the conditions referred to in paragraph 1, item 1) of this Article cease to exist, the acquirer of the property or part of the property shall calculate VAT on goods and services acquired through that transfer that became part of his property, in a manner which the transferor of property or part of the property would have had the obligation to calculate VAT in case the conditions referred to in paragraph 1, item 1) of this Article were not fulfilled during transfer of property or part of the property .

Notwithstanding Paragraph 5 of this Article, the obligation to calculate VAT shall not apply to equipment and facilities for the performance of business activities and investments in facilities for business activities for which there is an obligation to correct the preliminary tax deduction in accordance with this Law.

Prosti prevod določbe 6. člena Zakona o davku na dodano vrednost:

6.člen

V okviru določb Zakona se šteje, da ni bila opravljena dobava blaga in storitev, kadar gre za:

1) prenos celotne lastnine ali dela lastnine, proti plačilu ali brez plačila ali kot lastniški delež, če je prevzemnik davčni zavezanec ali postane davčni zavezanec zaradi prenosa in če prevzemnik nadaljuje opravljanje enake dejavnosti; [...]

Del lastnine iz točke 1 prvega odstavka tega člena predstavlja organizacijsko enoto, ki prevzemniku omogoča neodvisno opravljanje ekonomske dejavnosti.

Kadar je lastnina prenesena v celoti ali kot del lastnine v smislu točke 1 prvega odstavka tega člena, se šteje, da prevzemnik prevzame vlogo prenosnika.

Prenosnik lastnine ali dela lastnine iz točke 1 prvega odstavka tega člena prevzemniku predloži vse informacije v zvezi z blagom in storitvami, ki tvorijo lastnino ali del lastnine, ki je predmet zaključenega prenosa.

Če v roku 3 let od dneva zaključka prenosa lastnine ali dela lastnine v skladu s točko 1 prvega odstavka tega člena pogoji, navedeni v točki 1 prvega odstavka tega člena, prenehajo veljati, mora prevzemnik lastnine ali dela lastnine obračunati DDV od sredstev in storitev, pridobljenih s prenosom, ki so postali del njegove lastnine, in sicer na način, kot bi to veljalo, če ob prenosu lastnine ali dela lastnine pogoji iz točke 1 prvega odstavka tega člena ne bi bili izpolnjeni.

Ne glede na peti odstavek tega člena se obveznost obračuna DDV ne uporablja za opremo in objekte za opravljanje poslovnih dejavnosti in naložb v objekte za poslovne dejavnosti, za katere obstaja obveznost popravka predhodnega odbitka v skladu z določbami tega zakona.

Priloga 16: Določbe srbskega podzakonskega akta o davku na dodano vrednost

Srbski podzakonski akt, tj. Pravilnik o utvrđivanju prenosa celokupne ili dela imovine, sa ili bez naknade, ili kao ulog, kod kojeg se smatra da promet dobara i usluga nije izvršen, ni na voljo v angleškem jeziku in posledično relevantne določbe navajam v srbskem jeziku skupaj z mojim prevodom v slovenski jezik.

Določba 2. člena Pravilnika:

Član 2

Prenos celokupne imovine kod kojeg se, u smislu člana 6. stav 1. tačka 1) Zakona, smatra da promet dobara i usluga nije izvršen je prenos celokupne imovine kod:

- 1) statusne promene privrednog društva, u skladu sa zakonom kojim se uređuju privredna društva;*
- 2) nastavka obavljanja delatnosti preduzetnika u formi privrednog društva, u skladu sa Zakonom kojim se uređuju privredna društva;*
- 3) prodaje, ulaganja, odnosno besteretnog davanja;*
- 4) nasleđivanja.*

Promena pravne forme privrednog društva, u skladu sa zakonom kojim se uređuju privredna društva, ne smatra se prenosom celokupne imovine u smislu člana 6. stav 1. tačka 1) Zakona.

Določba 3. člena Pravilnika:

Član 3

Prenos dela imovine kod kojeg se, u smislu člana 6. stav 1. tačka 1) Zakona, smatra da promet dobara i usluga nije izvršen je prenos dela imovine kao poslovne celine kojom se omogućava samostalno obavljanje delatnosti sticaoca tog dela imovine kod:

- 1) statusne promene privrednog društva, u skladu sa zakonom kojim se uređuju privredna društva;*
- 2) prodaje, ulaganja, odnosno besteretnog davanja;*
- 3) nasleđivanja.*

Poslovnom celinom, u smislu stava 1. ovog člana, smatra se celina kojom se omogućava samostalno obavljanje delatnosti sticaoca, a čijim je prenosom u momentu prenosa onemogućeno prenosiocu da obavlja tu delatnost.

Določba 4. člena Pravilnika:

Član 4

Kod prenosa celokupne imovine iz člana 2. stav 1. tačka 3), odnosno dela imovine iz člana 3. stav 1. tačka 2) ovog pravilnika prodajom, ulaganjem, odnosno besteretnim davanjem, smatra se da promet dobara i usluga nije izvršen nezavisno od toga da li se imovina ili njen deo prenosi u redovnom prometu ili u postupku likvidacije, odnosno stečaja poreskog obveznika.

Prosti prevod določbe 2. člena Pravilnika:

2. člen

Prenos celotne lastnine, v okviru katerega se v skladu s točko 1 prvega odstavka 6. člena Zakona šteje, da ni opravljena dobava blaga in storitev, je prenos celotne lastnine v primerih:

- 1) statusnih preoblikovanj gospodarskega subjekta, v skladu z zakonom, ki ureja gospodarske družbe;*
- 2) nadaljevanja opravljanja dejavnosti podjetnika v obliki gospodarske družbe, v skladu z zakonom, ki ureja gospodarske družbe;*
- 3) prodaje, naložb ali bremen prostega darovanja;*
- 4) dedovanja.*

Sprememba pravne oblike družbe v skladu z zakonom, ki ureja gospodarske družbe, se ne šteje za prenos celotne lastnine v smislu točke 1 prvega odstavka 6. člena Zakona.

Prosti prevod določbe 3. člena Pravilnika:

3. člen

Prenos dela lastnine, v okviru katerega se v skladu s točko 1 prvega odstavka 6. člena Zakona šteje, da ni opravljena dobava blaga in storitev, je prenos dela lastnine kot gospodarske celote, s katero prevzemnik lahko neodvisno opravlja dejavnost v primerih:

- 1) statusnih preoblikovanj gospodarskega subjekta, v skladu z zakonom, ki ureja gospodarske družbe;*
- 2) prodaje, naložb ali bremen prostega darovanja;*
- 3) dedovanja.*

Za gospodarsko celoto v smislu prvega odstavka tega člena se šteje celota, ki omogoča samostojno opravljanje dejavnosti s strani prevzemnika, pri čemer je s tem prenosom v trenutku izvršitve prenosa prenosniku onemogočeno opravljanje te dejavnosti.

Prosti prevod določbe **4. člena Pravilnika:**

4. člen

V primerih prenosa celotne lastnine iz točke 3 prvega odstavka 2. člena tega pravilnika – prodaje, naložb ali bremen prostega darovanja, se šteje, da dobava blaga in storitev ni opravljena, ne glede na to, ali se celotna lastnina ali del lastnine prenaša v okviru rednega poslovanja ali v postopku likvidacije oziroma stečaja davčnega zavezanca.

Priloga 17: Določbe madžarskega Zakona o davku na dodano vrednost

Določba 17. člena Zakona o davku na dodano vrednost:

Section 17 (4)

Furthermore, the legal ramifications pertaining to the supply of goods or the supply of services shall not apply in connection with the transfer of a line of business by the taxable person, provided that it takes place in accordance with the conditions laid down in Subsections (1)-(2) of Section 18, and the buyer intends to keep the business unit operational.

Določba 18. člena Zakona o davku na dodano vrednost:

Section 18 (1)

The taxable person acquiring any assets through the transfer of a line of business (TOGC) [Subsection (4) of Section 17] shall comply contemporaneously with all of the following requirements:

- a) shall be registered in the domestic territory as a taxable person at the time of acquisition or in direct consequence thereof;*
- b) provide guarantees that the rights and obligations prescribed under this Act in connection with the assets acquired are conferred upon him - with the exception set out in Subsection (2) - at the time of acquisition;*
- c) shall not have any legal status governed under this Act at the time of acquisition or subsequently that, owing to its character, is incompatible with or would be an impediment to discharging the obligations mentioned in Paragraph b).*

(1a) In the case of transfer of a line of business, the application of Subsection (4) of Section 17 also requires that:

- a) the economic activity conducted in that line of business is limited to the supply of goods and services giving rise to the deductibility of VAT; and*
- b) if the assets acquired contain any real estate property or part of a property,*
 - ba) in respect of which the taxable person who transfers the line of business did exercise the option referred to in Section 88, or*
 - bb) the sale of which would be covered by Subparagraph ja) or jb) of Paragraph j) of Subsection (1) of Section 86 at the time of transfer of the line of business,*

the taxable person acquiring the line of business selects the taxation method under Section 88. The taxable person acquiring the line of business shall notify the state tax authority of this choice at the latest on the day when the legal ramifications pertaining to the supply of goods or the supply of services are to take effect, if Subsection (4) of Section 17 would not be applicable.

(2) Joint and several liability shall apply within the period of limitation, together with the receiving taxable person, to:

[..]

f) the taxable person transferring the line of business,

[..]

for discharging the obligations conferred under this Act relating to the assets mentioned in Paragraph b) of Subsection (1) before the time of acquisition of the assets.

(3) Where either of the requirements set out in Subsections (1)-(2) - where applicable mutatis mutandis - is not satisfied, in connection with the contribution in kind, succession, the transfer of a line of business and fiduciary asset management, the legal ramifications relating to the supply of goods and the supply of services shall take effect immediately upon the failure to satisfy the requirements in question.

Prosti prevod določbe 17. člena Zakona o davku na dodano vrednost:

Člen 17 (4)

Nadalje, pravne posledice, ki se nanašajo na dobavo blaga ali storitev, se ne uporabljajo v zvezi s prenosom poslovnega obrata s strani davčnega zavezanca, če se izvrši v skladu z določbami (1)-(2) člena 18, pri čemer kupec namerava obdržati poslovno enoto v obratovanju.

Prosti prevod določbe 18. člena Zakona o davku na dodano vrednost:

Člen 18 (1)

Davčni zavezanec, ki prevzame katera koli sredstva prek prenosa poslovne enote (TOGC – transfer of a going concern) – člen 17 (4), mora hkrati izpolnjevati vse naslednje pogoje:

a) na lokalnem ozemlju mora biti identificiran kot davčni zavezanec v trenutku prevzema ali neposredno iz tega naslova kot posledica prevzema;

b) zagotoviti, da se pravice in obveznosti v zvezi s prevzetimi sredstvi, ki izhajajo iz določb tega zakona, prenašajo nanj – z upoštevanjem izjeme, ki jo določa pododdelek (2) – v trenutku prevzema;

c) nima pravnega statusa v skladu s tem zakonom v trenutku prevzema ali kasneje, ki je zaradi svoje narave nezdržljiv ali ovira izpolnjevanje obveznosti iz odstavka b).

(1a) V primeru prenosa poslovnega obrata uporaba določb iz člena 17 (4) zahteva, da:

a) je ekonomska dejavnost, ki se opravlja v zadevnem poslovnem obratu, omejena na dobavo blaga in storitev, ki omogočajo odbijanje DDV; in

b) če prevzeta sredstva vsebujejo kakršno koli nepremičnino ali del nepremičnine,

ba) v zvezi s katerimi davčni zavezanec, ki prenaša poslovni obrat, uveljavlja možnost iz člena 88, ali

bb) če bi bila zadevna prodaja zajeta s točko ja) ali jb) odstavka j) pododdelka (1) člena 86 v trenutku prenosa poslovnega obrata,

davčni zavezanec prevzemnik izbere metodo obdavčitve v skladu s členom 88. Davčni zavezanec prevzemnik mora obvestiti pristojni davčni organ o tej izbiri najkasneje na dan, ko začnejo veljati pravne posledice glede dobave blaga ali storitev, če določbe člena 17 (4) ne veljajo.

(2) Solidarna odgovornost velja v obdobju zastaranja skupaj z davčnim zavezancem prevzemnikom, za:

[..]

f) davčnega zavezanca, ki prenaša poslovni obrat,

[..]

za izpolnjevanje obveznosti, kot jih določa ta zakon, za sredstva iz odstavka b) oddelka (1) pred prevzemom sredstev.

(3) Če kateri koli od pogojev, ki jih določata pododdelka (1)-(2) – kadar je to ustrezno mutatis mutandis – ni izpolnjen, v povezavi s prispevkom v naravi, pravnim nasledstvom, prenosom poslovnega obrata in fiduciarnega upravljanja sredstev, pravne posledice v zvezi z dobavo blaga in storitev začnejo veljati v trenutku, ko pogoji niso izpolnjeni.

Priloga 18: Določbe bolgarskega Zakona o trgovini

Določba 15. člena Zakona o trgovini:

Article 15

(1) An enterprise as a set of rights, obligations and factual relations shall be transferable by a transaction in writing with the signatures attested by a notary public. The transferor shall advise all creditors and debtors of the effected transfer.

Prosti prevod določbe 15. člena Zakona o trgovini:

15. člen

(1) Podjetje kot skupek pravic, obveznosti in dejanskih razmerij je lahko predmet prenosa v okviru transakcije v pisni obliki s podpisi, potrjenimi s strani notarja. Prenosnik mora vse upnike in dolžnike obvestiti o izvršenem prenosu.

Priloga 19: Določbe bolgarskega Zakona o davku na dodano vrednost

Določba 10. člena Zakona o davku na dodano vrednost:

Article 10

(1) No supply of goods or services has taken place where the supply to the transferee from the transforming corporation, from the transferor or from the contributor of a non-cash asset results from:

- 1. transformation of a commercial corporation according to the procedure established by Chapter Sixteen of the Commerce Act;*
- 2. transfer of an enterprise according to the procedure established by Article 15 or Article 60 of the Commerce Act ;*
- 3. contributing a non-cash asset in consideration of a capital allotment in a commercial corporation.*
- 4. transformation of budget-supported organisations, state-owned or municipal-owned enterprises as a result whereof the newly established organisations or enterprises are legal successors of the transformed enterprises.*

(2) In the cases covered under Paragraph (1), the recipient of the goods or services shall furthermore accede to all rights and obligations under this Act and in connection with them, including the right to deduct credit for input tax and of the obligations to adjust credit for input tax used.

(3) Paragraph (2) shall furthermore apply in the cases where the goods and services have been acquired by legal or testamentary succession by a taxable person under this Act.

(4) The procedure and the requisite documents for application of Paragraphs (2) and (3) shall be determined by the Regulations for Application of this Act.

Prosti prevod določbe 10. člena Zakona o davku na dodano vrednost:

10. člen

(1) Šteje se, da ni bila opravljena dobava blaga ali storitev, kadar gre za dobavo prevzemniku od družbe v preoblikovanju, od prenosnika ali od osebe, ki prispeva nedenarna sredstva, kot rezultat:

- 1. preoblikovanja gospodarske družbe v skladu s postopkom, določenim v poglavju 16 Zakona o trgovini;*

2. prenosa podjetja v skladu s postopkom, določenim v členu 15 ali 60 Zakona o trgovini;

3. prispevka nedenarnih sredstev v zameno za dodelitev kapitalskega deleža v gospodarski družbi;

4. preoblikovanja proračunskih organizacij, organizacij v državni ali občinski lasti, pri čemer so novoustanovljene organizacije ali družbe pravni nasledniki preoblikovanih organizacij.

(2) V primerih iz prvega odstavka mora prevzemnik blaga in storitev prevzeti tudi vse pravice in obveznosti po določbah tega zakona, ki izhajajo iz blaga in storitev, vključujoč pravico do odbitka vhodnega davka in obveznost za prilagoditev uporabljenega odbitka vhodnega davka.

(3) Drugi odstavek se nadalje uporablja v primerih, kadar se je blago in storitve prevzelo s pravnim ali oporočnim nasledstvom s strani davčnega zavezanca po tem zakonu.

(4) Postopek in zahtevana dokumentacija za uporabo določb drugega in tretjega odstavka se podrobneje določijo z uredbo za uporabo tega zakona.

Priloga 20: Določbe hrvaškega Zakona o davku na dodano vrednost

Določba 7. člena Zakona o davku na dodano vrednost:

Članak 7

(9) Kod prijenosa uz naknadu ili bez naknade, ili u obliku uloga u društvo, ukupne imovine ili njezinog dijela koji čini gospodarsku cjelinu na drugog poreznog obveznika (primatelja) smatra se da nije došlo do isporuke, a taj porezni obveznik smatra se pravnim slijednikom prenositelja.

(10) Ako primatelj iz stavka 9. ovoga članka koristi preuzetu imovinu u druge svrhe osim za one za koje ima pravo na odbitak pretporeza obvezan je obračunati i platiti porez na dodanu vrijednost sukladno odredbama ovoga Zakona.

Prosti prevod določbe 7. člena Zakona o davku na dodano vrednost:

7. člen

(9) V primeru prenosa, proti plačilu ali brez plačila ali kot kapitalskega vložka v družbo, celotnih sredstev ali dela sredstev, ki tvorijo gospodarsko celoto, na drugega davčnega zavezanca (prevzemnika), se šteje, da ni bila opravljena dobava, pri čemer se davčni zavezanec prevzemnik šteje za pravnega naslednika prenosnika.

(10) Če prevzemnik iz devetega odstavka tega člena prenesena sredstva uporablja v druge namene kot za namene, v zvezi s katerimi ima pravico do odbitka vhodnega davka, je zavezan za obračun in plačilo DDV v skladu z določbami tega zakona.

Priloga 21: Povzetek zakonodajnih okvirov nekaterih drugih držav

V nadaljevanju so kratko povzete določbe zakonodaje nekaterih drugih držav, ki niso predmet preučevanja, brez podrobnejše opredelitve zakonskih določb posamezne države (Deloitte d.o.o., 2014).

Zakonodajni okviri Avstrije

Določbe prenosa (dela) podjetja se za namene DDV uporabijo zgolj v primeru reorganizacije v skladu z določbami avstrijske zakonodaje (na primer v primeru vložka v podjetje, združitve in tako naprej).

Zakonodajni okviri Belgije

Belgijska zakonodaja določa naslednja pogoja:

- prenos (dela) podjetja se mora nanašati na samostojno, delujočo poslovno enoto;
- prevzemnik mora biti upravičen vsaj do pravice delnega odbitka vhodnega DDV.

Z ozirom na zgornje določbe je mogoče sklepati, da v primeru prenosa podjetja ali dela podjetja, ki opravlja dejavnost, oproščeno plačila DDV, prevzemniku, ki ne opravlja nobene obdavčljive dejavnosti (temveč zgolj oproščeno), ne gre za prenos podjetja ali dela podjetja, ki bi bil izven sistema DDV in kot tak ne bi bil predmet obdavčitve z DDV. Ne glede na to pa belgijska zakonodaja s področja DDV za takšne primere določa posebno izjemo od obdavčitve, vendar so prenosi podjetja ali dela podjetja v tem smislu predmet posebnih nadaljnjih kriterijev.

Zakonodajni okviri Cipra

Ciprska zakonodaja ne določa nobenih posebnosti v zvezi z obdavčitvijo prenosa podjetja ali dela podjetja, ki bi predstavljale odstopanje od določb DDV direktive.

Zakonodajni okviri Češke

Češka zakonodaja ne določa nobenih posebnosti v zvezi z obdavčitvijo prenosa podjetja ali dela podjetja, ki bi predstavljale odstopanje od določb DDV direktive.

Zakonodajni okviri Danske

Danska zakonodaja določa naslednje pogoje, da se prenos podjetja ali dela podjetja lahko obravnava kot izven sistema DDV:

- preneseno podjetje ali del podjetja mora biti sposoben samostojnega opravljanja dejavnosti;
- prenesena sredstva se morajo po prenosu uporabljati za enako dejavnost;

- prevzemnik mora biti identificiran za namene DDV.

Zakonodajni okviri Estonije

Estonska zakonodaja določa, da morajo vsi preneseni elementi skupaj predstavljati zadostno celoto, s katero je mogoče samostojno opravljati ekonomsko dejavnost, kadar se presoja, ali obstaja prenos podjetja oziroma prenos samostojnega dela podjetja, ki je izven sistema DDV. Estonsko vrhovno sodišče v eni od svojih sodb prav tako zaključuje, da, razen v primeru, ko se uporabijo za opravljanje dejavnosti, skupek sredstev ne more predstavljati podjetja in posledično zgolj sredstva, ki so predmet prenosa, nimajo identitete podjetja. To velja tudi v primerih, kadar so predmetna sredstva edina sredstva fizične ali pravne osebe (in kot taka v določenem smislu dejansko tvorijo zaključeno celoto).

Zakonodajni okviri Finske

Prenos podjetja ali dela podjetja se obravnava kot izven sistema DDV, če so hkrati izpolnjeni naslednji trije pogoji:

- prenesena sredstva predstavljajo zaključeno celoto ali zaključen del podjetja;
- prevzemnik bo s prevzetimi sredstvi nadaljeval opravljanje obdavčljive dejavnosti in je identificiran za namene DDV na Finskem v trenutku prenosa;
- prevzemnik bo prenesena sredstva uporabljal za namene ekonomske dejavnosti, v zvezi s katero bo imel pravico do uveljavljanja odbitka vhodnega DDV.

Omenjene določbe so brezpogojne in se posledično morajo uporabiti, ko so navedeni trije pogoji kumulativno izpolnjeni.

Zakonodajni okviri Francije

Francoska zakonodaja ne določa nobenih posebnosti v zvezi z obdavčitvijo prenosa podjetja ali dela podjetja, ki bi predstavljale odstopanje od določb DDV direktive.

Zakonodajni okviri Irske

Irska zakonodaja določa, da se prenos (dela) podjetja lahko obravnava kot izven sistema DDV, kadar prenesena sredstva omogočajo neodvisno opravljanje ekonomske dejavnosti.

Zakonodajni okviri Italije

V skladu z zakonodajo je treba vsak posamezen primer prenosa (dela) podjetja pozorno presojati. Splošno se prenos (dela) podjetja lahko obravnava kot izven sistema DDV, če:

- so prenesena sredstva sposobna neodvisno opravljati ekonomsko dejavnost;

- se prenos nanaša na organizirano kombinacijo sredstev (blago, terjatve, osebje, obveznosti in tako naprej), ki tvorijo in jih je treba obravnavati kot zaključeno celoto;
- je preneseno podjetje ali del podjetja sposoben generirati prihodke oziroma izvajanja ekonomskih transakcij.

Zakonodajni okviri Latvije

Prenos (dela) podjetja se lahko obravnava kot izven sistema DDV, kadar prevzemnik prevzame pravice in obveznosti skladno z določbami latvijskega gospodarskega prava in nadaljuje ekonomsko dejavnost prenosnika (z drugimi besedami, kadar prevzemnik ne proda prevzetih sredstev oziroma likvidira prenesenega podjetja ali dela podjetja).

Zakonodajni okviri Litve

V skladu z litvansko zakonodajo se lahko prenos podjetja ali dela podjetja obravnava kot izven sistema obdavčitve z DDV, kadar:

- se prenese podjetje ali del podjetja kot kompleksna, zaključena celota (celotna sredstva, ki so v lastništvu, prevzeta in uporabljena za opravljanje ekonomske dejavnosti, vključujoč drugo lastnino in premičninske pravice, dolgove in druge obveznosti, ki so povezane z omenjeno ekonomsko dejavnostjo);
- podjetje ali del podjetja se prenese prevzemniku davčnemu zavezancu, ki je identificiran za namene DDV v Litvi;
- prevzemnik nadaljuje dejavnost podjetja ali dela podjetja, ki se prenese.

Zakonodajni okviri Luksemburga

Luksemburška zakonodaja opredeljuje naslednje pogoje, ki morajo biti izpolnjeni, da se lahko prenos podjetja ali dela podjetja obravnava kot izven sistema obdavčitve z DDV:

- prenosnik in prevzemnik morata biti davčna zavezanca za namene DDV;
- prenos mora obsegati celoto različnih opredmetenih in neopredmetenih sredstev, ki jih je prenosnik uporabljal za opravljanje svoje ekonomske dejavnosti in prevzemniku omogočajo, da jih uporablja za opravljanje neodvisne ekonomske dejavnosti kot nadaljevanje prenosnikove ekonomske dejavnosti;
- prenesena sredstva se mora uporabljati za enako ekonomsko dejavnost;
- prenesena sredstva ne smejo biti predmet zaporednih prenosov (dela) podjetja;
- ne sme biti daljše prekinitve opravljanja ekonomske dejavnosti s prenesenimi sredstvi.

Zakonodajni okviri Malte

Malteška zakonodaja opredeljuje naslednje pogoje, ki morajo biti izpolnjeni, da se lahko prenos podjetja ali dela podjetja obravnava kot izven sistema obdavčitve z DDV:

- sredstva se prenesejo osebi (identificirani za namene DDV v skladu z lokalno zakonodajo), ki se ji prenese tudi ekonomska dejavnost (ali del ekonomske dejavnosti prenosnika, ki lahko deluje neodvisno);
- prenesena sredstva prevzemnik uporablja za nadaljevanje enake ekonomske dejavnosti, kot jo je opravljal prenosnik, lahko kot del že obstoječe (lastne) dejavnosti;
- prenos se evidentira v relevantnih evidencah prenosnika, ki navajajo tudi registracijsko številko prevzemnika.

V primerih, ko se v skladu s prvim pogojem prevzemnik ne šteje za identificiranega za namene DDV na podlagi določb zakonodaje, se lahko prenos podjetja ali dela podjetja še vedno obravnava kot izven sistema obdavčitve z DDV, če prenosnik ni uveljavljal pravice do odbitka vhodnega DDV za sredstva, ki so predmet prenosa.

Zakonodajni okviri Nemčije

Nemška zakonodaja določa, da morajo prenesena sredstva predstavljati »zadostno celoto« (nem. *hinreichendes Ganzes*), ki omogoča prevzemniku, da nadaljuje dejavnosti prenosnika, in da prevzemnik dejansko nadaljuje ekonomsko dejavnost prenosnika.

V primeru, ko se prenese zgolj del podjetja, mora prevzemnik kupiti »administrativno ločeno podjetje oziroma poslovno enoto«. Ta pogoj je izpolnjen, če prodani del podjetja omogoča nadaljevanje neodvisne ekonomske dejavnosti prevzemniku. Nadalje, prenesena mora biti bistvena ekonomska osnova (nem. *wesentliche Betriebsgrundlagen*), kar je mogoče definirati kot nekaj, kar prevzemniku omogoča nadaljevanje ekonomske dejavnosti prenosnika brez večjih finančnih investicij, torej da prenesena sredstva kot celota omogočajo prevzemniku nadaljevanje ekonomske dejavnosti.

Zakonodajni okviri Nizozemske

V skladu z nizozemsko zakonodajo se lahko prenos podjetja ali dela podjetja obravnava kot izven sistema obdavčitve z DDV, kadar so izpolnjeni naslednji pogoji:

- prenos obsega prenos podjetja ali neodvisnega dela podjetja;
- je preneseno podjetje ali del podjetja sposoben samostojnega opravljanja ekonomske dejavnosti;
- mora prevzemnik nameravati opravljati ekonomsko dejavnost in ne sme nemudoma likvidirati prenesene dejavnosti.

Zakonodajni okviri Poljske

Poljska zakonodaja razločuje prenos podjetja kot celote in prenos dela podjetja kot zaključene celote.

Čeprav poljska zakonodaja podaja pravno definicijo podjetja kot celote in dela podjetja kot zaključene celote (sestava materialnih in nematerialnih komponent, ki so organizacijsko in finančno ločene znotraj večje celote oziroma podjetja, cilj katere je izpolnjevanje specifičnih ekonomskih aktivnosti in katere so sposobne tvoriti neodvisno podjetje), je v praksi težko opredeliti jasne ločnice med prodajo sredstev in prodajo podjetja (ali dela podjetja).

Glavno vodilo pri presoji, ali gre za prenos podjetja (ali dela podjetja), je opredelitev ekonomske vsebine posla, tj. če gre za prenos funkcionalno povezane, ekonomsko neodvisne celote, gre praviloma za prenos podjetja (ali dela podjetja). Težave se pojavijo pri neizogibni subjektivni presoji kriterijev, ki jih določa zakonodaja, zato obstoječa zakonodaja ne podaja jasnih smernic, ali gre v konkretnem primeru za transakcijo, ki se obravnava kot izven sistema obdavčitve z DDV, ali ne.

Zakonodajni okviri Portugalske

Portugalska zakonodaja opredeljuje naslednje pogoje, ki morajo biti izpolnjeni, da se lahko prenos podjetja ali dela podjetja obravnava kot izven sistema obdavčitve z DDV:

- prenos podjetja ali dela podjetja mora obsegati celoto sredstev, s katerimi je mogoče opravljati dejavnosti kot neodvisen ekonomski subjekt;
- prevzemnik je (oziroma bo zaradi prenosa) postal davčni zavezanec za namene DDV.

Zakonodajni okviri Romunije

Romunska zakonodaja opredeljuje naslednje pogoje, ki morajo biti izpolnjeni, da se lahko prenos podjetja ali dela podjetja obravnava kot izven sistema obdavčitve z DDV:

- prenesena sredstva morajo tvoriti neodvisno strukturo, ki lahko opravlja ekonomsko dejavnost;
- prevzemnik mora nadaljevati ekonomsko dejavnost prenesenega podjetja ali dela podjetja vsaj določeno časovno obdobje;
- prevzemnik je davčni zavezanec za namene DDV.

Nadalje romunska zakonodaja opredeljuje izpolnjevanje nekaterih formalnih pogojev, da se lahko prenos podjetja ali dela podjetja obravnava kot izven sistema obdavčitve z DDV.

Zakonodajni okviri Slovaške

V skladu s slovaško zakonodajo se lahko prenos podjetja ali dela podjetja obravnava kot izven sistema obdavčitve z DDV, kadar:

- sta tako prenosnik kot prevzemnik združljiva z vidika uveljavljanja pravice do odbitka vhodnega DDV, tj. bodisi imata prenosnik in prevzemnik pravico do uveljavljanja

celotnega odbitka vhodnega DDV bodisi tako prenosnik kot tudi prevzemnik nimata pravice do odbitka vhodnega DDV;

- preneseno podjetje ali del podjetja mora biti sposoben neodvisnega poslovanja, tj. mora imeti razpoložljiva sredstva, zaposlene in veljavne poslovne dogovore v ta namen, ki omogočajo neodvisno poslovanje.

Primeroma, v skladu s prvim pogojem se prenos dela podjetja med dvema bankama (ki nimata pravice do odbitka vhodnega DDV) obravnava kot transakcija izven sistema obdavčitve z DDV, medtem ko se prenos dela podjetja med razvijalcem programske opreme in banko (ki imata različno pravico do odbitka vhodnega DDV) obravnava kot transakcija, ki je predmet DDV.

Zakonodajni okviri Španije

Španska zakonodaja opredeljuje naslednje pogoje, ki morajo biti izpolnjeni, da se lahko prenos podjetja ali dela podjetja obravnava kot izven sistema obdavčitve z DDV:

- za vsak primer prenosa podjetja ali dela podjetja posebej je treba opredeliti, kaj točno je predmet prenosa, da se lahko naredi zaključek, ali gre za (ekonomsko) neodvisno poslovno enoto;
- prenos ne sme obsegati zgolj prodaje blaga, tj. prenos blaga brez pripadajoče organizacijske materialne strukture in/ali človeških virov proizvodnje;
- prenos ne sme biti opravljen s strani oseb, ki so klasificirane kot samostojni podjetniki ali strokovnjaki zgolj zaradi opravljanja občasnih del, povezanih z razvojem zazidljivega prostora, ali občasnih gradbenih del oziroma del obnove nepremičnin.

Z vidika španske zakonodaje ni potrebno, da se prenesena sredstva uporabljajo za enako dejavnost.

Zakonodajni okviri Švedske

V skladu s švedsko zakonodajo se prenosi podjetij ali delov podjetij v samem bistvu ne obravnavajo kot transakcije izven sistema obdavčitve z DDV, temveč kot posebna vrsta transakcij, oproščenih plačila DDV.

Ne glede na zgornje, švedska zakonodaja opredeljuje naslednje pogoje:

- prenesena sredstva morajo biti sposobna opravljati neodvisne ekonomske dejavnosti;
- prenesena sredstva se morajo uporabljati za enako dejavnost;
- prevzemnik mora imeti največ enako pravico do odbitka vhodnega DDV kot prenosnik, tj. prenosnik ne sme imeti proporcionalno večjega obsega uveljavljanja pravice do odbitka vhodnega DDV;
- ne sme biti daljše prekinitve opravljanja ekonomske dejavnosti s prenesenimi sredstvi.

Zakonodajni okviri Velike Britanije

Zakonodaja Velike Britanije opredeljuje naslednje pogoje, ki morajo biti izpolnjeni, da se lahko prenos podjetja ali dela podjetja obravnava kot izven sistema obdavčitve z DDV:

- prenesena sredstva morajo biti sposobna opravljati neodvisne ekonomske dejavnosti;
- prenesena sredstva se morajo uporabljati za enako dejavnost;
- prenesena sredstva ne smejo biti predmet zaporednih prenosov podjetja ali dela podjetja;
- če je prenosnik identificiran za namene DDV, mora biti tudi prevzemnik identificiran za namene DDV;
- ne sme biti daljše prekinitve opravljanja ekonomske dejavnosti s prenesenimi sredstvi.

Zakonodaja Velike Britanije nadalje opredeljuje posebne pogoje uporabe določb v primerih transakcij prenosov podjetij ali delov podjetij, kjer se prenašajo tudi nepremičnine.