

davčno-finančna

P R A K S A

DAVKI | FINANCE | POSLOVNO PRAVO

ŠTEVILKA 2 | LETNIK XXI | FEBRUAR 2020



dr. Maruša Pozvek

Uvedba 5 % DDV stopnje
za knjige in časopise

Jure Mercina

(Ne)ustavnost odmere davka
na dediščine in darila

Mihael Pojbič

Ali ima davčni inšpekcijski postopek vpliv
na pravnomočno odmerno odločbo?

Darko Bohte

Davčna obravnava izplačil
– primer iz prakse

IZ VSEBINE

- 3** *dr. Maruša Pozvek*
Uvedba 5 % DDV stopnje za knjige in časopise
-
- 5** *Jure Mercina*
(Ne)ustavnost odmere davka na dediščine in darila
-
- 7** *Mihael Pojbič*
Ali ima davčni inšpekcijski postopek vpliv na pravnomočno odmerno odločbo?
-
- 9** *Darko Bohte*
Davčna obravnava izplačil – primer iz prakse
-
- 13** *mag. Damir Cavnik*
Obdavčitev digitalne ekonomije v Republiki Avstriji
-
- 15** *mag. Matjaž Kovač*
Davčna harmonizacija na področju neposrednega obdavčevanja v EU
-
- 20** *Sandra Zec, Milčo Balevski*
Najem poslovnih prostorov ureja 45 let star zakon
-
- 21** *Iz domače davčne prakse*
-
- 23** *dr. Janja Hojnik*
Sodna praksa Sodišča EU
-
- 26** *Davčno-finančne novosti z institucij EU*
-
- 29** *Novice s področja ZDSS in CFE*
-
- 30** *Ali ste vedeli?*
-

Uvedba 5 % DDV stopnje za knjige in časopise

dr. Maruša Pozvek

V Sloveniji je doslej veljala splošna stopnja DDV v višini 22 % in znižana v višini 9,5 %. Z uveljavitvijo novele zakona o DDV pa je bila uvedena še posebna nižja stopnja DDV v višini 5 %, ki velja od 1. 1. 2020.

V Uradnem listu RS, št. 72/19, z dne 4. 12. 2019, je bil objavljen Zakon o spremembah in dopolnitvah Zakona o davku na dodano vrednost¹. Glede na novo davčno obravnavo knjig in časopisov je bil v Uradnem listu RS, št. 77/19, z dne 22. 12. 2019, objavljen Pravilnik o spremembah in dopolnitvah Pravilnika o izvajanju Zakona o davku na dodano vrednost².

Po posebni nižji stopnji 5 % so po novem obdavčene dobave, vključno s knjižnično izposajo, knjig, časopisov in periodičnih publikacij na fizičnih nosilcih ali dobavljenih elektronsko ali oboje (vključno z brošurami, letaki in podobnim gradivom, otroškimi slikanicami, knjigami za risanje ali pobarvankami, glasbenimi deli, tiskanimi ali v rokopisu, zemljevidi in hidrografskimi ali podobnimi kartami), razen gradiv, ki so v celoti ali v pretežnem delu namenjena oglaševanju oziroma ki jih v celoti ali v pretežnem delu tvorijo video vsebine ali avdio glasbene vsebine.

Podlaga za uvedbo nižje stopnje DDV za knjige, časopise in periodične publikacije je Direktiva Sveta (EU) 2018/1713. Cilj uvedene spremembe je, da se omogoči za elektronsko dobavljene publikacije izkoriščanje iste preferencialne obravnave z vidika stopenj DDV kot za publikacije, dobavljene na fizičnih nosilcih. Sodišče EU je namreč v zadevi C-390/15 odločilo, da sta dobava digitalnih publikacij na fizičnih nosilcih in elektronska dobava digitalnih publikacij primerljivi.

Na podlagi zgoraj navedenega je uzakonjena možnost uporabe nižje stopnje DDV za dobavo knjig, časopisov in periodičnih publikacij, ne glede na to, ali so dobavljeni na fizičnih nosilcih ali elektronsko, hkrati pa bi naj nova nižja stopnja spodbudila branje in večjo dostopnost literature za bralce.

Novi 59.e člen PZDDV določa, da se:

Med izdelke iz 1. točke Priloge IV k ZDDV-1 uvrščajo:

- tiskane knjige, brošure, letaki in podobno gradivo (tarifna oznaka: 4901);
- časopisi, revije in druge periodične publikacije (tarifna oznaka: 4902);
- otroške slikanice (tarifna oznaka: 4903 00 00);
- glasbena dela (tarifna oznaka: 4904 00 00);
- zemljevidi ter hidrografske in podobne karte vseh vrst (tarifna oznaka: 4905);

- knjige, slikanice, glasbene knjige z notami in atlasi na posnetih nosilcih z besedilnimi, slikovnimi in zvočnimi zapisi (tarifna oznaka: 8523).

Med elektronske dobave gradiv iz 1. točke Priloge IV k ZDDV-1 se uvršča elektronsko opravljanje storitev prek medmrežja ali elektronskega omrežja, s katerim se zagotavlja dostop do:

- elektronskih knjig in elektronskih učbenikov;
- elektronskih časopisov, elektronskih revij in drugih elektronskih periodičnih publikacij ali redno elektronsko posodabljanih vsebin, ki imajo namen obveščati o novicah ali drugih temah;
- elektronskih izdaj: zvočnih knjig, brošur, letakov ali podobnega gradiva; otroških slikanic, knjig za risanje ali pobarvank; glasbenih del ali glasbenih knjig z notami; atlasov, zemljevidov ter hidrografskih in podobnih kart.

Med navedene izdelke in storitve se ne uvršča:

- dobava gradiva, ki več kot 50 odstotkov prostora namenja oglaševanju,
- glasba, filmi in igre, vključno z igrami na srečo in loterijo, ter
- interaktivno učenje,
- predvajanja in prireditve s področij politike, kulture, umetnosti, športa, znanosti in zabave.

Obdobje prehoda na nižjo stopnjo davka

Od dobav za katere se s 1. 1. 2020 uvaža posebna nižja stopnja DDV, je treba obračunati DDV po stopnji 5 %, če so opravljene od vključno 1. 1. 2020 in dalje. V praksi se odpirajo številna vprašanja kako obravnavati transakcije v času prehoda iz višje na nižjo stopnjo. Finančna uprava je v zvezi s tem dne 20. 12. 2019 izdala pojasnilo³, ki ga je nato 17. 1. 2020 dopolnila.

Programska oprema

Davčni zavezanci morajo zaradi uvedbe nove davčne stopnje ustrezno nadgraditi svojo programsko opremo. Mnogim to povzroča številne probleme. FURS je v svojem pojasnilu št. 007-23/2019-18 z dne 20. 12. 2019 obravnaval primer, ko je davčnega zavezanca razvijalec programske opreme seznanil, da do 1. 1. 2020 ne bo mogel ustrezno nadgraditi programske opreme za uporabo 5 % stopnje DDV. V tem primeru zavezanec sprašuje ali lahko od opravljene dobave knjig obračuna DDV po nižji, 9,5 % stopnji DDV.

FURS je zavzel stališče, da v kolikor bo davčni zavezanec na računu za opravljeno dobavo, za katero je s 1. 1. 2020 določena 5 % stopnja DDV, DDV obračunal po stopnji 9,5 %, mora

¹ V nadaljevanju ZDDV-1.

² V nadaljevanju PZDDV.

³ Pojasnilo FURS, št. 007-23/2019-18 z dne 20. 12. 2019, popravek dne 17. 1. 2020.

znesek DDV, ki ga je obračunal in izkazal na računu, tudi plačati - izkazati v obračunu DDV.

V zvezi s tem se zastavlja tudi vprašanje kako je s popravki računov in obračunom DDV v primeru, če bo davčni zavezanec zato, ker ni uspel prilagoditi programske podpore, končnemu potrošniku obračunal DDV po stopnji 9,5 % namesto 5 %. FURS je podal razlago, da v kolikor davčni zavezanec – izdajatelj računa ugotovi napako na računu, ki ga je izdal končnemu potrošniku, lahko popravi davčno obveznost v davčnem obdobju, ko je bila kupnina ali del kupnine vrnjen kupcu ali njeno plačilo odpušče-no in razpolaga z ustreznim dokazilom o vračilu kupnine oziroma odpustitvi kupnine.

V pojasnilu je obrazloženo tudi kako je s popravki računov in obračunom DDV v primeru, če bo davčni zavezanec zato, ker ni uspel prilagoditi programske podpore, drugemu davčnemu zavezancu obračunal DDV po stopnji 9,5 % namesto 5 %. Skladno s pojasnilom mora davčni zavezanec popraviti znesek DDV, izkazan na računu za dobavljeno blago oziroma opravljene storitve, v tekočem obdobju do izteka roka za predložitev obračuna DDV, razen če je po tem obračunu zahteval vračilo DDV. V tem primeru mora izdajatelj računa o popravku pisno obvestiti prejemnika tega računa, mu izdati nov račun s sklicevanjem na številko prvotnega računa in popraviti obračun DDV. Če davčni zavezanec kot izdajatelj računa ugotovi napako na izdanem računu in s tem previsoko obračunan znesek DDV po izteku roka za predložitev obračuna DDV ali do izteka roka za predložitev obračuna DDV, po katerem je zahteval vračilo DDV, lahko davčno obveznost popravi (zmanjša) v obračunu DDV v tistem davčnem obdobju, v katerem ugotovi napako, če pisno obvesti kupca o znesku DDV, za katerega kupec nima odbitka.⁴

Odbitek vstopnega DDV

V zvezi z odbikom vstopnega DDV se v praksi odpira vprašanje ali ima davčni zavezanec po računu za knjigo, ki jo je kupil dne 1. 1. 2020, in na katerem mu je prodajalec obračunal DDV po stopnji 9,5 %, pravico do odbitka DDV. FURS v pojasnilu zavzema stališče, da ob izpolnjevanju ostalih pogojev za odbitek DDV davčni zavezanec lahko uveljavlja odbitek DDV na podlagi računa za knjigo le v višini zneska, izračunanega z uporabo posebne nižje 5 % stopnje DDV, ne glede na to, da je DDV po računu plačal v višjem znesku.

Predplačilo

Pri prehodu iz višje na nižjo stopnjo se je potrebno dotakniti tudi problematike uporabe pravilne stopnje DDV v primeru dobave izdelkov in storitev, za katere se s 1. 1. 2020 uporablja posebna nižja stopnja DDV, če je bilo zanje v decembru 2019 prejeto predplačilo.

⁴ Prav tam.

Skladno s pojasnilom FURS davčni zavezanec, ki pred 1. 1. 2020 prejme delno ali celotno plačilo za dobavo blaga ali storitev, ki bo v celoti opravljena po tem datumu, od predplačila obračuna DDV po stopnji, ki velja pred 1. 1. 2020. Enako velja tudi za obračun DDV od izvršenih predplačil, za katere je dolžan DDV obračunati prejemnik na podlagi petega odstavka 33. člena⁵ (v primerih izvršenih predplačil za bodoče čezmejne storitve, ki jih opravi davčni zavezanec, ki nima sedeža v Sloveniji) in 33.a člena ZDDV-16 (v primerih dobave blaga in storitev iz 76. člena ZDDV-1). Ko je opravljena dobava blaga ali storitev, se za celotno dobavo obračuna DDV po stopnji, ki velja po 1. 1. 2020, in sicer se na računu, izdanem za opravljeno dobavo, od obračunane-ga DDV odšteje DDV, obračunan od predplačil. Na tem računu se navede tudi številko izdanega računa za prejeto predplačilo.⁷

Del dobave opravljen pred 1. 1. 2020, del pa po tem datumu

Davčni zavezanec v primeru, ko je del dobave blaga ali storitev opravljen pred uvedbo nove posebne stopnje DDV, del pa po njeni uvedbi, obračuna DDV za celotno dobavo po novi stopnji. DDV se obračuna po stopnji, ki velja, ko je dobava opravljena.⁸

Popravek računa

Stališče FURS glede uporabe stopnje v primeru popravka računa, s katerim se popravlja tudi davčna osnova za dobavo, ki je bila sicer opravljena pred 1. 1. 2020 je, da mora davčni zavezanec, ki popravi davčno osnovo, uporabiti davčno stopnjo, ki je izkazana na računih oziroma drugih dokumentih, ki služijo kot račun, na katere se popravek nanaša, ne glede na to, kdaj so oziroma bodo listine za popravek davčne osnove izdane.

Uvoz blaga

Posebna nižja stopnja DDV v višini 5 % se uporablja tudi pri uvozu blaga. Zaradi uvedbe posebne nižje stopnje DDV 5 % se bo uvedla tudi nova šifra 3D053, ki se tudi uporablja od 1. 1. 2020. Posebna nižja stopnja se bo uveljavljala z vpisom šifre (3D053)(41/2) v polje 44 carinske deklaracije. V skladu s tem bo spremenjen tudi Pravilnik o izpolnjevanju enotne upravne listine, elektronskem poslovanju s finančno upravo RS in o drugih obrazcih, ki se uporabljajo pri izvajanju carinskih formalnosti.⁹

⁵ Če je plačilo izvršeno preden je blago dobavljeno ali preden so storitve opravljene, nastane obveznost obračuna DDV na dan prejema plačila in od prejetega zneska plačila.

⁶ 33.a člen ZDDV-1:

- (1) Davčni zavezanec, ki je identificiran za namene DDV in je določen kot plačnik DDV na podlagi 76.a člena tega zakona, mora obračunati DDV tudi od danih predplačil na dan izvršitve predplačila.
- (2) Za primere, ko je na podlagi prejšnjega odstavka DDV dolžna obračunati oseba, ki predplačilo da, prejemnik tega predplačila ni dolžan obračunati DDV po petem odstavku 33. člena tega zakona.

⁷ Prav tam.

⁸ Prav tam.

⁹ Več o tem https://www.fu.gov.si/davki_in_druge_dajatve/podrocja/davek_na_dodano_vrednost_ddv/novica/zakon_o_spremembah_in_dopolnitvah_zakona_o_davku_na_dodano_vrednost_zddv_1_9606/.

V zvezi z uvedbo nižane stopnje je potrebno izpostaviti tudi, da davčna zakonodaja ne vsebuje določil, ki bi zaradi spremembe stopenj narekovala morebitne spremembe pogodb oziroma sklepanje aneksov k pogodbam. Kakršnakoli spreminjanje

pogodbenih določil tako ostaja stvar dogovora pogodbenih strank oziroma se v primeru, kadar takega dogovora ni, uporabi določbe obligacijskega prava.

Sklepno

V skladu z novelo zakona o DDV se je s 1.1.2020 začela uporabljati posebna nižja stopnja DDV v višini 5 %, za dobave, vključno s knjižnično izposajo, knjig, časopisov in periodičnih publikacij na fizičnih nosilcih ali dobavljenih elektronsko ali oboje. S tem ukrepom želi Evropska komisija doseči, da se za elektronsko dobavljene publikacije uporabi ista preferencialna obravnava z vidika stopenj DDV kot za publikacije, dobavljene na fizičnih nosilcih. Od dobav za katere se s 1. 1. 2020 uvaja posebna nižja stopnja DDV, je treba obračunati DDV po stopnji 5 %, če so opravljene od 1. 1. 2020 in dalje. V času prehoda iz višje na nižjo stopnjo morajo davčni zavezanci posebno pozornost nameniti pravilni davčni obravnavi predplačil, transakcij, ko je del dobave opravljen pred 1. 1. 2020, del pa po tem datumu, popravkom računov in pravici do odbitka vstopnega DDV.

(Ne)ustavnost odmere davka na dediščine in darila

Jure Mercina

K pisanju tega članka me sta me spodbudila dva dogodka, ki sta se po naključju zgodila v precej kratkem časovnem razmiku. Prvi dogodek je bil prebiranje članka avtorice Nike Hudej z naslovom *Jasnost in pomenska določljivost davčnih predpisov ter premoženjska svoboda davčnih zavezancev*¹ ter v njem omenjene odločbe Ustavnega sodišča št. U-I-49/17-24 in U-I-98/17-24 o tem, kdaj je posamezen davčni predpis zaradi svoje nejasnosti lahko protiustaven. Drugi dogodek je bi preučevanje Zakona o davku na dediščine in darila (v nadaljevanju: ZDDDD)², predvsem kdo so zavezanci za davek na dediščine in darila (v nadaljevanju: DDD) ter katero premoženje se sploh lahko obdavči v situacijah z mednarodnim elementom. Ker odgovorov na omenjeni vprašanji kljub dolgotrajnemu preučevanju nisem našel, se mi je začel porajati dvom, ali ni morda odmera DDD neustavna.

Po 1. odst. 3. člena ZDDDD je zavezanec za plačilo DDD fizična ali pravna oseba zasebnega prava, ki prejme premoženje na podlagi dedovanja ali darovanja. Nadalje je določeno, da je davčni zavezanec tudi fizična oseba, ki prejme premoženje na podlagi pogodbe o dosmrtnem preživljanju oziroma na podlagi darilne pogodbe za primer smrti. V 2. odst. istega člena je nato določeno, da se za pravne osebe zasebnega prava po ZDDDD štejejo: društva, fundacije, skladi, ustanove, zasebni zavodi in gospodarska interesna združenja.

Definicija zavezanca za DDD je v ZDDDD določena precej široko in nedoločno, saj za davčnega zavezanca ne zahteva praktično nobene navezne okoliščine s Slovenijo (npr. davčno rezidentstvo, prijavljeno stalno/začasno prebivališče v Sloveniji,

državljanstvo Slovenije, itd.). Z malo pretiravanja, ob upoštevanju zgolj besedne razlage predpisa, bi lahko zaključili, da so zavezane za DDD v Sloveniji vse fizične in pravne osebe, ki dedujejo oz. prejmejo premoženje v dar, ne glede na to, kje na svetu živijo oz. so ustanovljene. Ni verjeti, da je bil namen predlagatelja ZDDDD obdavčiti vse zemljane, vseeno pa tako široka definicija pušča odprte številne dileme. Dve izmed njih bom navedel v nadaljevanju.

Dilema 1: Darilo tuji pravni osebi

Vzemimo na primer fizično osebo, davčnega rezidenta Slovenije, ki želi poslovni delež v slovenski družbi in še nekaj nepremičnin podariti fundaciji, ustanovljeni v Avstriji. Ali je omenjena fundacija, ki v Sloveniji ni zavezana za davek od dohodkov pravnih oseb (v nadaljevanju: DDPO), zavezana za plačilo DDD v Sloveniji? V 2. odst. 3. člena ZDDDD je določeno, da se za pravne osebe zavezane za ZDDDD štejejo tudi fundacije. V 1. odst. 2. člena ZDDDD je nadalje določeno, da je predmet obdavčitve tudi premoženje, ki ga pravna oseba prejme od fizične osebe kot darilo, ki se ne šteje za dohodek po Zakonu o davku od dohodkov pravnih oseb (v nadaljevanju: ZDDPO-2)³. V primeru, ko je darilo dano pravni osebi, ki je zavezana za DDPO v Sloveniji, je zadeva načeloma jasna. Prejeto darilo se šteje za dohodek po ZDDPO-2 (oz. bolj natančno, po računovodskih standardih, ki so podlaga za ugotavljanje osnove za DDPO), zaradi česar darilo ni predmet DDD.

Kaj pa v primeru, ko je prejemnik darila pravna oseba, ki ni zavezana za DDPO v Sloveniji? Prva razlaga bi lahko bila, da ker

¹ Objavljen v reviji *Davčno-finančna praksa* Julij-Avgust 2019.

² Uradni list RS, št. 117/06 in 36/16 – odl. US

³ Uradni list RS, št. 117/06 in nadaljnji.

tuja fundacija ni zavezana za DDPO v Sloveniji, se prejeta darilo ne šteje za dohodek po ZDDPO-2, zaradi česar je obdavčeno z DDD. Druga možna razlaga gre v smer, da se prejeta darilo po ZDDPO-2 na splošno šteje za dohodek po ZDDPO-2, dejstvo, da tuja fundacija ni zavezana za DDPO, pa tega ne spreminja. Takšna razlaga bi pripeljala do zaključka, da tuja fundacija ni zavezana za DDD. Obstaja pa še tretja razlaga, po kateri je iz DDD izvzeto premoženje, ki se šteje za dohodek po ZDDPO-2 ali po primerljivem davčnem predpisu v državi rezidentstva prejemnika darila. Torej, če se v konkretnem primeru prejeta darilo šteje za dohodek fundacije po avstrijskem zakonu o davku od dobička pravnih oseb, se darilo ne obdavči z DDD v Sloveniji. Po tej razlagi bi bilo vsakokrat potrebno opraviti presojo davčne zakonodaje v državi rezidentstva prejemnika darila.

Dilema 2: Dedovanje fizične osebe nerezidenta

Naslednja dilema se pojavi pri dedovanju fizičnih oseb. Vzemimo na primer zapustnika, ki je davčni rezident Slovenije, in ima (med drugim) v lasti nepremičnino na Hrvaškem. Po zapustniku deduje njegov brat (2. dedni red), ki je davčni rezident Nemčije. Po 1. odst. 2. člena ZDDD je predmet obdavčitve premoženje, ki ga fizična prejme od fizične ali pravne osebe kot dediščino ali darilo in se ne šteje za dohodek po Zakonu o dohodnini (v nadaljevanju: ZDoh-2)⁴. Skladno s 1. točko 18. člena ZDoh-2 se za dohodke fizične osebe po ZDoh-2 ne štejejo dediščine. Ali to pomeni, da bo dedič zavezan za DDD v Sloveniji, čeprav je davčni nerezident Slovenije, podedovano premoženja pa se nahaja izven Slovenije?

FURS v brošuri Obdavčitev z davkom na dediščino in darila⁵, odgovor na vprašanje 11, navaja, da je davčni zavezanec za DDD fizična oseba ali pravna oseba zasebnega prava, ki prejme premoženje kot dediščino na podlagi slovenskega sklepa o dedovanju oz. na podlagi evropskega potrdila o dedovanju. Nadalje FURS navaja, da premoženje, ki je predmet dedovanja v tujini in se zapuščinski postopek vodi pred tujim sodiščem, ni predmet dedovanja v Sloveniji. Je pa predmet obdavčitve tisti del podedovanega premoženja, ki se nahaja v Sloveniji in za katerega je bilo v drugi državi članici izdano evropsko potrdilo o dedovanju.

Omenjeno razlago ocenjujem kot problematično iz več razlogov. Prvenstveno menim, da je FURS z omenjeno razlago presegel še dopustno mejo razlage predpisov. Na splošno – tudi pri davčnih predpisih velja, da je razlaga dopustna, dokler se gibljemo znotraj možnega besednega pomena, ki ga ima jezikovni okvir zakona⁶. Če možni besedni pomen presežemo, gre za dopolnjevanje vsebina zakona, kar sodi v zakonodajno pristojnost in je zato praviloma nedopustno. ZDDD v členih, ki določajo

zavezanca za DDD ter predmet obdavčitve, nikjer ne omenja, da so zavezanca za DDD tiste fizične osebe, ki prejmejo dediščino na podlagi slovenskega sklepa o dedovanju. Po razlagi FURS-a pa je odločilno ravno to, v kateri državi oz. pred katerim sodiščem je opravljen postopek dedovanja. Določba 1. odst. 14. člena ZDDD sicer določa, da davčni urad odmeri davek na podlagi podatkov pravnomočnega sklepa o dedovanju. Ampak nikjer iz ZDDD ne izhaja, da to velja le za sklep o dedovanju, ki ga izda slovensko sodišče. Prav tako ima 14. člen ZDDD naravo postopkovnega pravila in ne materialnega predpisa, ki bi določal davčnega zavezanca in predmet obdavčitve.

Prav tako ocenjujem razlago FURS-a kot neustrezno tudi iz ekonomskega vidika. Razlaga FURS-a namreč pripelje do zaključka, da slovenski davčni rezident, ki podeduje premoženje po zapustniku iz tujine in se premoženje nahaja v tujini, v Sloveniji ne bo zavezan za DDD, ker se dedovanje ne opravi pred slovenskim sodiščem. Po drugi strani pa bo davčni nerezident, ki deduje po zapustniku v Sloveniji premoženje, ki se nahaja v tujini, v Sloveniji zavezan za DDD. Tovrstna ureditev ni smiselna, saj vodi do tega, da je DDD oproščen davčni rezident, ki koristi javne dobrine v Sloveniji, na drugi strani pa bo DDD zavezan plačati davčni nerezident, ki javnih dobrin v Sloveniji ne koristi. Še dodatno breme za davčne nerezidente lahko predstavlja dejstvo, da bodo v večini primerov od dediščine dolžni plačati davek tudi v državi rezidentstva. Ker so davki na dediščino in darila izvzeti iz uporabe Konvencij o izogibanju dvojnemu obdavčevanju, se dvojni obdavčitvi v tovrstnih primerih praviloma ni možno izogniti.

Potreba po prenovi ZDDD?

Kot predstavljeno v zgornjih dveh primerih, menim, da so davčni zavezanca zaradi nejasnosti in nedoločljivosti določb ZDDD pri tako osnovnih postulatih davčnega predpisa, kot sta definicija davčnega zavezanca in predmet obdavčitve, izpostavljeni (pre)visoki stopnji arbitrarnosti. Kot je zaključilo Ustavno sodišče RS v odločbi št. U-I-49/17-24 in U-I-98/17-24, člen 2 Ustave RS na področju javnih dajatev prepoveduje norme, ki davkoplačevalcem onemogočajo razumno in racionalno načrtovanje osebnih in poslovnih dejavnosti, kamor zagotovo sodi tudi načrtovanje prenosa premoženja za čas po smrti.

ZDDD je bil sprejet leta 2006 in se od takrat dalje ni spreminjal, medtem ko so se ostali najpomembnejši davčni predpisi spreminjali in posodabljali praktično vsako leto. V Predlogu ZDDD⁷ iz leta 2006 je bila predstavljena tudi ureditev obdavčitve dediščin in daril v treh državah članicah EU (Avstrija, Češka, Nizozemska). Zanimivo je, da so že v letu 2006 zakonodaje vseh omenjenih treh držav zelo podrobno določale, kdo se šteje za zavezanca za davek, ob upoštevanju naslednjih naveznih okoliščin:

- davčno rezidentstvo prejemnika,
- lokacija premoženja,
- državljanstvo in stalno prebivališče zapustnika v času smrti,

⁴ Uradni list RS, št. 117/06 in nadaljnji.

⁵ https://www.fu.gov.si/davki_in_druge_dajatve/podrocja/davek_na_dediscine_in_darila/

⁶ Nika Hudej: Jasnost in pomenska določljivost davčnih predpisov ter premoženjska svoboda davčnih zavezancev, *Davčno-finančna praksa* Julij-Avgust 2019.

⁷ Poročevalec DZ 117/2006 z dne 13.10.2006 - Poročilo MDT

vendar rešitve iz teh držav niso bile smiselno podobno prenesene v ZDDD, čeprav jih Predlog navaja.

Sklepno

Odgovor na vprašanje, ali je odmera davka na dediščine in darila neustavna, bom prepustil Ustavnemu sodišču, v kolikor bo o tem vprašanju kdaj odločalo. Upam pa si trditi, da je ZDDD v delu, ki določa davčne zavezanke in predmet obdavčitve, precej nejasen in pojmovno odprt. Nejasnost odpira možnost za različne razlage in zaključke, kar zagotovo ni v korist davčnim zavezancem, ki načrtujejo prenos premoženja na potomce. To se še posebej pokaže pri obdarovanju in dedovanju z mednarodnim elementom. Slednjih bo v praksi vedno več, upoštevaje število mladih, ki se je v zadnjem desetletju izselilo iz Slovenije. Zato bi bilo smiselno, da zakonodajalec še pred morebitnim odločanjem Ustavnega sodišča o (ne)ustavnosti ZDDD, ustrezno prenove sistem obdavčitev dediščin in daril.

Ali ima davčni inšpekcijski postopek vpliv na pravnomočno odmerno odločbo?

Mihael Pojbič

Odločanje po Zakonu o davčnem postopku¹ (ZDavP-2) je vezano, kakor odločanje na podlagi kakršnegakoli drugega postopkovnega predpisa, na pravila in načela, ki gradijo pravno državo. Pravnomočnost, kot eden izmed nosilnih temeljev pravne države se mora upoštevati tako v okviru davčnega ter kakršnegakoli drugega postopka, ki ima za rezultat odločbo državnega organa. Čeprav je pomen pravnomočnosti jasen (in tudi v nadaljevanju razdelan) se v praksi uporabe ZDavP-2 pojavlja dilema, glede možnosti posega v pravnomočno odločbo preko postopka davčnega inšpekcijskega nadzora.

Pravnomočnost odločb državnih organov

Institut pravnomočnosti po 158. členu Ustave Republike Slovenije² (URS) predstavlja enega izmed temeljnih manifestacij načela pravne države. Bistvo pravnomočnosti je, da onemogoča odpravo, razveljavitev ali spremembo pravnega razmerja, ki je kot tako določeno s pravnomočno odločbo državnega organa. Odprava, razveljavitev ali sprememba pravnomočne odločbe pa je mogoča zgolj v primerih, ko zakon tako izrecno določa in velja za izjemo od pravila, ki se mora interpretirati ozko. 158. čl. URS posledično omogoča stabilnost pravnih razmerij, ki so ugotovljena s sodno odločbo ne glede na morebitne napake, ki jih ta odločba vsebuje. Tako velja, da »pravnomočnost sanira morebitne napake v odločbi, sodišča (in drugi državni organi) pa so na pravnomočnost odločbe vezana«.³ Stabilnost, ki jo

pravnomočnost prinaša, omogoča večjo mero zaupanja v pravo in posledično lažje delovanje celotnega pravnega sistema, saj omogoča, da materialna resnica, pravna pravilnost in pravna varnost obstajajo.⁴ Ponovno odločanje o isti zadevi (ko gre za isto zadevo in isti subjekt), ki je pravnomočno zaključena zato načeloma ni dovoljeno (načelo ne bis in idem).⁵ V okviru davčnega postopka bi slednje pomenilo, da če je davčni organ napačno kvalificiral s pravnomočno odločbo določenega zavezanca kot nerezidenta, navkljub temu da zavezanec izpolnjuje pogoje za rezidenta skladno z Zakonom o dohodnini⁶ (ZDoh-2), bo pravnomočnost odločbe napačno kvalifikacijo sanirala. Ob tem velja, da takšne napačne pravne kvalifikacije ni mogoče sanirati niti na podlagi zahteve, da mora zavezanec davčnemu organu v roku 8 dni po nastanku spremembe dejstev ali okoliščin, ki vplivajo na rezidentski status predložiti novo vlogo za ugotovitev rezidentskega statusa, saj se pravna kvalifikacija nespremenjenega dejanskega stanja sama po sebi pojmovno izključuje.

Pogoje za nastop pravnomočnosti določa posamezen področjen (postopkovni) zakon. Ob tem velja, da je pravnomočnost dvojna, formalna in materialna. Formalna pravnomočnost se navezuje na postopkovno plat in omogoča nastanek materialne (vsebinske) pravnomočnosti. Bistvo formalne pravnomočnosti je, da onemogoča izpodbijanje odločitve z rednimi pravnimi sredstvi. V davčnem postopku bo odločba postala formalno pravnomočna v odvisnosti od tega ali so bila vložena

¹ Uradni list RS, št. 13/11 – uradno prečiščeno besedilo, 32/12, 94/12, 101/13 – ZDavNepr, 111/13, 22/14 – odl. US, 25/14 – ZFU, 40/14 – ZIN-B, 90/14, 91/15, 63/16, 69/17, 13/18 – ZJF-H, 36/19 in 66/19.

² Uradni list RS, št. 33/91-I, 42/97 – UZS68, 66/00 – UZ80, 24/03 – UZ3a, 47, 68, 69/04 – UZ14, 69/04 – UZ43, 69/04 – UZ50, 68/06 – UZ121, 140, 143, 47/13 – UZ148, 47/13 – UZ90, 97/99 in 75/16 – UZ70a.

³ VSL sklep I Cpg 471/2010, ECLI:SI:VSLJ:2010:I.CPG.471.2010.

⁴ Jerovšek T., Kovač P., v Šturm L. (ur.), Komentar Republike Slovenije dopolnitev – A, Fakulteta za državne in evropske študije, Ljubljana, 2011, str. 1405.

⁵ Kerševan E., Androjna V., Upravno procesno pravo: upravni postopek in upravni spor, Lexpera, GV Založba, Ljubljana, 2018, str. 347.

⁶ Uradni list RS, št. 13/11 – uradno prečiščeno besedilo, 9/12 – odl. US, 24/12, 30/12, 40/12 – ZUJF, 75/12, 94/12, 52/13 – odl. US, 96/13, 29/14 – odl. US, 50/14, 23/15, 55/15, 63/16, 69/17, 21/19, 28/19 in 66/19.

redna pravna sredstva, ali je potekel rok za njihovo vložitev in ali je odločitev o pravnem sredstvu postala pravnomočna (npr.: odločba zoper katero ni bila vložena pritožba bo postala pravnomočna s potekom pritožbenega roka).⁷ Materialna pravnomočnost, za razliko od formalne pravnomočnosti, omogoča, da pravno razmerje, določeno s formalno pravnomočnostjo, ustali pravni učinek katerega ni mogoče zaobiti (razen z izrednimi pravnimi sredstvi).⁸ Ob tem velja, da se pravnomočnost ne nanaša na celotno odločbo, temveč zgolj na njen izrek. A vendar, kot je vrhovno sodišče že opozorilo,⁹ se pravnomočnost sicer res nanaša zgolj na izrek, a se ob tem mora upoštevati, da se individualizacija posameznega izreka opravi glede na primerjavo dejanskega stana in pravnih pravil (glede na konkretni in abstraktni dejanski stan), ki omogoča nastanek izreka (pravne posledice). »Zato je potrebno kljub dejstvu, da se pravnomočnost ne nanaša na dejanske ugotovitve, pri presoji, ali gre za razsojeno stvar, upoštevati vse tri elemente sodbe (dejansko stanje, pravna pravila in njen izrek).«¹⁰

Inšpekcijski nadzor in pravnomočnost odločbe

Na tem mestu preidemo na glavno problematiko tega članka, tj. določba petega odstavka 141. člena ZDavP-2, ki določa, da »glede ugotovitev in dejanj, opravljenih v davčnem inšpekcijskem nadzoru, o katerih je bilo že pravnomočno odločeno, se nadzor ne more opraviti,« v okviru katerega bi bilo mogoče razumeti, da davčnega inšpekcijskega nadzora ni mogoče uvesti, samo glede tistih ugotovitev in dejanj, ki so bila ugotovljena v predhodnem davčnem inšpekcijskem nadzoru in ne nujno v predhodni pravnomočni odločbi. Bistveno vprašanje, ki se v zvezi z navedeno določbo pojavlja je, ali lahko davčni inšpekcijski nadzor poseže v pravnomočno odločbo o odmeri davka, ki je nastala na podlagi davčne napovedi. Do takšne situacije bi lahko prišlo v primeru, ko bi davčni organ pričel davčni inšpekcijski nadzor zoper plačnika davka (določeno družbo) zaradi neplačila davka iz naslova izplačila dividend (134. člen ZDoh-2), kljub temu, da je glede iste transakcije bila že izdana pravnomočna odločba, s katero je bil odmerjen davek od kapitalnega dobička zaradi prodaje lastnega poslovnega deleža.

ZDavP-2, razen določila o časovnem obdobju možnosti sprožitve (133. člen ZDavP-2) in načela izbire za davčni inšpekcijski nadzor (134. člen ZDavP-2) ne določa posebnih vsebinskih kriterijev za uvedbo davčnega inšpekcijskega nadzora. Časovni kriterij določa, da je davčni nadzor dopusten do zastaranja pravice do odmere davka, ob tem pa velja, da pravica do odmere davka zastara v petih oz. v desetih v primeru davka na promet nepremičnin, davka na darila ter dedovanja¹¹ letih od dneva, ko bi bilo treba davek napovedati, obračunati odtegniti ali

odmeriti.¹² Navedeno pomeni, da kolikor je davčni inšpekcijski nadzor znotraj časovnih okvirjev zastaranja je skladen z zahtevami zakona. A vendar se mora ob tem upoštevati naravo davčnega inšpekcijskega nadzora. Davčni inšpekcijski nadzor po svoji naravi ni nič drugega kot pa določanje konkretnega dejanskega stanja (obdavčljivega dogodka), abstraktnega dejanskega stanja (določitev relevantnega davka) in na podlagi slednjih končnega izreka (odmera davka). Gre za popolnoma enak diskurzivni model, kakor pri slehernem uporabljanju prava.¹³ Še več, gre za popolnoma enak model, kakor v primeru odločbe o odmeri davka na podlagi davčne napovedi. Vpogled v drugem odstavku 65. člena ZDavP-2, nam navedeno tudi potrdi, saj bo odločba o odmeri davka izdana bodisi na podlagi davčne napovedi zavezanca ali v postopku davčnega nadzora (davčni nadzor davčnih obračunov, davčni nadzor posameznega področja poslovanja in davčnega inšpekcijskega nadzora). Ob upoštevanju prvega odstavka 61. člena ZDavP-2, ki določa da »davčni zavezanec mora v davčni napovedi navesti podatke, ki so potrebni za odmero davka in davčni nadzor, vključno z osebnimi in drugimi podatki, potrebnimi za identifikacijo davčnega zavezanca in drugih oseb, v zvezi s katerimi davčni zavezanec uveljavlja določeno davčno ugodnost« postane razmerje med odmerno odločbo, ki je bila izdana na podlagi davčne napovedi in odmerne odločbe, ki je bila izdana na podlagi davčnega inšpekcijskega nadzora jasna. V obeh primerih pride do meritornega odločanja s strani davčnega organa o davčni obravnavi obdavčljivega dogodka ampak z različno mero intenzitete. Ne glede na stopnjo intenzivnosti pa je pravna kvaliteta odmerne odločbe popolnoma enaka – gre za odločbo, ki bo pridobila, tako kot odločbe vseh državnih organov, razsežnost pravnomočnosti. Glede na zgornje vprašanje, ali se lahko z davčnim inšpekcijskim nadzorom poseže v odmerno odločbo, katere podlaga je bila davčna napoved davčnega zavezanca, je odgovor na dlani. Brez da bi se predhodno izvedla obnova postopka, se davčni inšpekcijski nadzor glede davčne obravnave določenega dejanskega stanja, ki je v prejšnji pravnomočni odločbi že bil deležen pravne diskurza (določitev konkretnega in abstraktnega dejanskega stanu, ter določitev pravne posledice), ne more obravnavati (kot upravno-davčna zadeva) ponovno. Prav tako nas ne sme zmesti dejstvo, da je v zgoraj navedenem konkretnem primeru subjekt postopka različen. Res je, da je v primeru izplačila dividende zavezanec plačnik davka - družba (12. člen ZDavP-2 v zvezi s 134. členom ZDoh-2), medtem ko je zavezanec za plačilo davka od kapitalnega dobička družbenik, ki je prodal poslovni delež. Ne glede na to pa bo plačilo enega davka na podlagi pravnomočne odmerne odločbe, npr. davka od kapitalnega dobička, pomenilo izključitev plačila drugega davka, npr. davka od dohodka iz dividend. V primeru, da bi nasprotna možnost obveljala (tj. vpliv inšpekcijskega postopka na pravnomočnost predhodne odmerne odločbe), bi to pomenilo, da bi se lahko na

⁷ Smiselno *ibidem*, str. 349.

⁸ *Ibidem*, str. 350.

⁹ VSRS sklep II Ips 576/97, ECLI:SI:VSRS:1998:II.IPS.576.97.

¹⁰ *Ibidem*.

¹¹ V primeru odmere davka na dedščine in darila zastara v desetih letih od pravnomočnosti sklepa o dedovanju.

¹² Ob tem veljajo še dodatni kriteriji, določeni v 2., 3. in 4. odst. 133. čl. ZDavP-2, ki pa za namene te razprave niso relevantni.

¹³ Več o samem modelu glej Pavčnik M., Argumentacija v pravu: od življenjskega primera do pravne odločitve, Ljubljana, 2013, str. 39 in nasl.

isto dejansko stanje aplicirala drugačna pravna pravila in s tem poseglo v institut pravnomočnosti.¹⁴

¹⁴ Smiselno enako glej Jerovšek T., Simič I., Škof B. (ur.), *Zakon o davčnem postopku s komentarjem*, Davčno izobraževalni inštitut, Davčno finančni raziskovalni inštitut, Ljubljana, 2008, str. 345. Glej tudi VSM sklep I lp 609/2017, ECLI:SI:VSMB:2017:1.IP.609.2017: »Pravnomočnost kot bistvena prvina pravice do sodnega varstva je močnejša in pomembnejša od vsebinske kakovosti sodne odločbe. Pravnomočna odločitev se sprejema kot pravilna in resnična, četudi je lahko obremenjena z napakami.«

Sklepno

Pravnomočnost, kot ustavnopravna kategorija mora biti varovana in spoštovana. Državni organi morajo biti še posebej pozorni ali je bilo o določeni zadevi že pravnomočno odločeno. Takšna presoja mora biti vedno narejena pred uvedbo slehernega postopka, ki bi lahko vplivala na razmerja, ki so bila urejena s pravnomočno odločbo. Konkretno bo to pomenilo, da je davčni organ zavezan preveriti, še pred uvedbo davčnega inšpekcijskega nadzora, ali je o nekem obdavčljivem dogodku že bila izdana pravnomočna odločba in ali se možnost apliciranja različnih pravil, glede na isto dejansko stanje medsebojno izključujejo.

Davčna obravnava izplačil – primer iz prakse

Darko Bohte

Davčni zavezanec navaja, da bo v okviru strokovnega posvetovanja podjetja, ki je identificirano za namene davka na dodano vrednost (v nadaljevanju: DDV) v Sloveniji, organizirana zabava za poslovne parterje in zaposlene. Nastopal bo glasbenik iz druge države članice Unije, preko podjetja, z veljavno identifikacijsko številko za namene DDV druge države članice Unije, katerega honorar bo poravnan pred nastopom. Davčnega zavezanca ob tem zanima, ali mora oddati obrazec ODO 1, z vrsto dohodka 15 in plačati davčni odtegljaj po stopnji 15 % ter, ali se nakazilo lahko zmanjša za normirane stroške. Nadalje davčni zavezanec navaja, da bodo na samem dogodku oziroma kasneje nastopajočim plačali tudi večerjo in nočitev. Davčnega zavezanca zanima, kakšne davčne obveznosti ima, oziroma kako se izračuna, odtegne in plačuje davek od posameznih tovrstnih plačil, prav tako ga zanima davčni vidik izplačila za strokovni posvet predavatelju iz tretje države – Federacije BiH.

Davčni odtegljaj od plačil nerezidentov po ZDDPO-2 – obrazec ODO1

Dohodki, ki jih tuji nastopajoči izvajalci ali športniki dosegajo s svojimi nastopi v Sloveniji v okviru organizirane gospodarske družbe, se v skladu z drugim odstavkom 17. člena posamezne mednarodne pogodbe o izogibanju dvojnega obdavčenja dohodka (v nekaterih mednarodnih pogodbah so dohodki umetnikov in športnikov obravnavani v 16. členu), obdavčijo v Sloveniji, kjer poteka dejavnost nastopajočega izvajalca. Za namene drugega odstavka 17. člena posamezne mednarodne pogodbe o izogibanju dvojnega obdavčenja dohodka se namreč šteje, da dohodek pripade drugi osebi, ki zagotavlja storitve nastopajočega

izvajalca ali športnika, če ima ta oseba pravico do prejema bruto zneska dohodka od nastopa tujega izvajalca ali nadzor nad tem.

V obravnavanem primeru se bo dohodek izplačal tuji pravni osebi iz druge države članice Unije, z veljavno identifikacijsko številko za namene DDV, pri kateri je nastopajoči izvajalec zaposlen ali dejavnost opravlja na podlagi drugega pogodbenega razmerja.

Če se dohodek iz dejavnosti nastopajočega izvajalca, ki nastopa v Sloveniji, izplača tuji pravni osebi, pri kateri je nastopajoči izvajalec zaposlen ali opravlja dejavnost na podlagi drugega pogodbenega razmerja, se tak dohodek obravnava kot dohodek pravne osebe. V teh primerih plačilo ne pripada nastopajočemu izvajalcu, temveč drugi osebi, tj. pravni osebi tujega prava.

Poleg omenjenega so možni tudi primeri, ko se dohodek iz dejavnosti nastopajočega izvajalca v Sloveniji, izplača tuji pravni osebi, katere ustanovitelj in/ali lastnik je sam nastopajoči izvajalec. Tudi v teh primerih plačilo ne pripada nastopajočemu izvajalcu, temveč drugi osebi, tj. pravni osebi tujega prava, ki pa se nujno ne pojavlja kot delodajalec nastopajočega izvajalca. To pomeni, da nastopajoči izvajalec od tega podjetja prejema le del plačila, ostali del plačila za svoje nastope pa prejema v drugih oblikah (npr. dividende, izplačila dobička...) in tudi v kasnejših časovnih obdobjih.

Dohodki od storitev nastopajočih izvajalcev, ki pripadajo drugi osebi, imajo v skladu z dvanajstim odstavkom 8. člena Zakona o davku od dohodkov pravnih oseb (UL RS, številka 117/2006

do 66/2019 – v nadaljevanju: ZDDPO-2) vir v Sloveniji, če so storitve opravljene v Sloveniji.

V skladu s 5. točko prvega odstavka 70. člena ZDDPO-2 se davek izračuna, odtegne in plača po stopnji 15 % od dohodkov rezidentov in nerezidentov – razen dividend in dohodkov podobnih dividendam, izplačanih preko poslovne enote nerezidenta, ki se nahaja v Sloveniji – ki imajo vir v Sloveniji, in sicer tudi od plačil za storitve nastopajočih izvajalcev ali športnikov, če ta plačila pripadajo drugi osebi.

V skladu s petim odstavkom 12. člena ZDDPO-2 je osnova za davčni odtegljaj od dohodkov, navedenih v 70. členu tega zakona, vsak posamezni dohodek. Dohodki, od katerih je s tem zakonom določena obveznost davčnega odtegljaja (tj. obdavčitev na viru), so obdavčeni na bruto osnovi, kar pomeni, da se davek na viru izračuna, odtegne in plača od celotnega zneska dohodka, ki se plača rezidentu ali nerezidentu. To tudi pomeni, da se pri tem načinu obdavčevanja ne priznajo nobeni stroški, ki jih je prejemnik imel, da je dosegel ta dohodek.

Plačnik davka je v skladu s 5. točko prvega odstavka 58. člena Zakona o davčnem postopku (UL RS, številka 13/2011-UPB4 do 66/2019 – v nadaljevanju: ZDavP-2) slovenski organizator prireditve, ki davčni odtegljaj izračuna, odtegne in plača na dan plačila dohodka tuji pravni osebi za izvedeno dejavnost nastopajočega izvajalca – nerezidenta v Sloveniji. Obračun davčnega odtegljaja plačnik davka izvede na obrazcu ODO-1 (Obračun davčnih odtegljajev po 374. členu ZDavP-2 od plačil dohodkov rezidentov in nerezidentov po 70. členu ZDDPO-2 v povezavi z 260. členom ZDavP-2), vrsta dohodka 15 (Plačila za storitve nastopajočih izvajalcev ali športnikov, če ta plačila pripadajo drugi osebi).

Davčna obravnava plačil ostalih stroškov, povezanih z nastopom tujega izvajalca

Davčni odtegljaj se torej plačuje od bruto osnove oziroma celotnega plačila nastopajočemu izvajalcu, ki poleg honorarja nastopajočega izvajalca, pogosto vsebuje tudi organizatorjevo plačilo ostalih stroškov, povezanih z nastopom (kot so npr. stroški reklamiranja, stroški prevoza opreme in izvajalcev, stroški najema dodatnega ozvočenja, stroški garderobe, stroški hotelskih storitev, stroški pogostitve ipd.). Če npr. slovenski organizator prireditve prejme za nastop tujega izvajalca dva ločena računa, in sicer za opravljeno storitev tujega nastopajočega glasbenika in za spremljevalne stroške, ki so povezani z izvajalčevim nastopom (stroški reklamiranja, stroški spremljevalne glasbene skupine, stroški prevoza opreme in izvajalcev, stroški hotelskih storitev, stroški pogostitve ipd.), se za doseženo plačilo šteje tako plačilo za nastop tujega nastopajočega izvajalca, kot tudi plačilo vseh drugih stroškov izvajalcu, ki so povezani z njegovim nastopom.

Za plačilo ostalih storitev in stroškov, ki jih poleg računa za opravljeni nastop zaračuna tuja pravna oseba (npr. producerske storitve, stroški ostalega osebja, ki sodeluje pri izvedbi

nastopa - tehnično in pomožno osebje), davčni odtegljaj v 70. členu ZDDPO-2 ni predpisan. Od plačil za določene vrste storitev je davčni odtegljaj določen v 6. točki prvega odstavka 70. člena ZDDPO-2.

Obdavčitev dohodka tujega izvajalca z DDV

Kraj obdavčitve storitev s področja kulture, umetnosti, športa, znanosti, izobraževanja, razvedrila in podobnih storitev se določi v skladu z različnimi pravili, in sicer v skladu s:

- prvim odstavkom 29. člena Zakona o davku na dodano vrednost (UL RS, številka 13/2011-UPB3 do 59/2019 – v nadaljevanju: ZDDV-1), tj. storitve povezane z vstopnino, opravljene davčnim zavezancem;
- drugim odstavkom 29. člena ZDDV-1, tj. storitve opravljene osebam, ki niso davčni zavezanci ali
- 25. členom ZDDV-1, tj. ostale storitve, ki niso zajete v posebnih pravilih.

V obravnavanem primeru je prejemnik storitve slovensko podjetje, z veljavno identifikacijsko številko za namene DDV, izvajalec storitve pa tuja pravna oseba iz druge države članice Unije, z veljavno identifikacijsko številko za namene DDV.

Kraj opravljanja storitev s področja kulture, umetnosti, športa, razvedrila in podobnih storitev, ki niso zajete v posebnih pravilih (iz prvega in drugega odstavka 29. člena ZDDV-1), se določi v skladu s splošnim pravilom iz prvega odstavka 25. člena ZDDV-1 (44. člen Direktive Sveta 2006/112/ES). Ta določa, da je kraj opravljanja storitev, ki jih prejme davčni zavezanec, ki deluje kot tak, kraj, kjer ima ta davčni zavezanec sedež svoje dejavnosti. Če so te storitve opravljene stalni poslovni enoti davčnega zavezanca, ki ni v kraju, kjer ima sedež svoje dejavnosti, je kraj opravljanja teh storitev kraj, kjer ima ta davčni zavezanec stalno poslovno enoto. Če takega sedeža ali take stalne poslovne enote ni, je kraj opravljanja storitev kraj, kjer ima davčni zavezanec, ki prejme te storitve, stalno oziroma običajno prebivališče.

Izvajalec lahko (razen, če ima nasprotno informacije) šteje, da ima prejemnik storitve (iz prvega odstavka 25. člena ZDDV-1) s sedežem v Skupnosti status davčnega zavezanca, če mu je prejemnik sporočil svojo osebno identifikacijsko številko DDV in izvajalec pridobi potrditev iz 31. člena Uredbe Sveta (ES) številka 904/2010 z dne 7. oktobra 2010 o upravnem sodelovanju in boju proti goljufijam na področju davka na dodano vrednost.

Če je v pogodbi za opravljeno storitev naveden neto znesek in se davčni odtegljaj izračunava od bruto davčne osnove, zmanjšane za normirane stroške, je osnova za obračun DDV bruto znesek (bruto davčna osnova).

Na podlagi 41. člena ZDDV-1 se DDV obračunava in plačuje po splošni stopnji 22 % od davčne osnove za vse dobave blaga in storitev, razen za dobave blaga in storitev, za katere zakon določa, da so obdavčene po nižji stopnji 9,5 % od davčne osnove.

Seznam dobav blaga in storitev, od katerih se obračunava DDV po nižji stopnji DDV, je določen v Prilogi I k ZDDV-1, ki je sestavni del zakona. Tako je v 8. točki Priloge I k ZDDV-1 določeno, da se z nižjo stopnjo DDV obdavčijo avtorske pravice književnikov in skladateljev ter storitve izvajalskih umetnikov.

Storitve izvajalskih umetnikov so podrobneje določene v 53. členu Pravilnika o izvajanju Zakona o davku na dodano vrednost (UL RS, številka 141/2006 do 84/2018 – v nadaljevanju: pravilnik). Storitve izvajalskih umetnikov iz 8. točke Priloge I k ZDDV-1 so: igranje, petje, plesanje, recitiranje ali drugačno umetniško izvajanje avtorskih ali folklornih del igralcev, pevcev, glasbenikov, plesalcev in podobnih oseb. Za izvajalske umetnike se štejejo tudi režiserji dramskih predstav, dirigenti orkestrov, vodje pevskih zborov, oblikovalci tona ter varietejski in cirkuški umetniki.

Storitve izvajalskih umetnikov so obdavčene po nižji stopnji tudi v primeru, ko izvajalski umetniki delajo za glasbeno agencijo in le ta (v svojem imenu) prireditelju zaračuna storitev nastopa izvajalskih umetnikov.

Če so glasbeniki pri agenciji zaposleni oziroma ima agencija z njimi sklenjene avtorske pogodbe, agencija zaračunava nastop izvajalskih umetnikov v svojem imenu in ne more obračunati DDV le od provizije. Glasbena agencija pa lahko obračuna DDV po stopnji 22 % od svoje provizije, če je v poslu nastopala kot posrednik v imenu in za račun druge osebe. Naročnik storitve posredovanja je lahko izvajalski umetnik ali pa prireditelj oziroma druga oseba.

Takšen primer je, ko glasbena agencija »zaračuna« nastop izvajalskih umetnikov v imenu in za račun umetnika. Ustrezna pogodba mora biti torej sklenjena med prirediteljem in izvajalskim umetnikom, glasbena agencija pa nastopa le v vlogi posrednika oziroma zastopnika. V tem primeru je osnova za obračun DDV provizija, ki je plačilo za opravljeno storitev agencije. Znesek, ki ga agencija prejme v imenu in za račun izvajalca, je iz davčne osnove izvzet na podlagi točke c) šestega odstavka 36. člena ZDDV-1. Ta določa, da se v davčno osnovo ne vštevajo zneski, ki jih davčni zavezanec prejme od svojega naročnika kot povračilo za izdatke, ki jih je plačal v imenu in za račun naročnika in jih vodi v svojem knjigovodstvu kot prehodne postavke. Davčni zavezanec mora zagotoviti dokazila o dejanskem znesku teh izdatkov in ne sme odbiti morebiti zaračunanega DDV od teh transakcij. Od storitev posredovanja se obračunava DDV po stopnji 22 %. Iz računa mora biti razvidno, da glasbena agencija zaračuna provizijo, nastop izvajalskega umetnika pa zaračunava v imenu in za račun določenega izvajalskega umetnika.

V obravnavanem primeru torej slovenski davčni zavezanec prejme račun od nastopajočega izvajalca iz tujine (iz druge države članice Unije), za nastop na prireditvi, ki jo je slovenski davčni

zavezanec organiziral v Sloveniji. Nastopajoči izvajalec opravlja ekonomsko dejavnost. Z vidika DDV:

- je kraj opravljanja storitve v skladu s prvim odstavkom 25. člena ZDDV-1 v Sloveniji;
- nastopajočemu izvajalcu iz tujine se ni treba identificirati za namene DDV v Sloveniji;
- oseba, ki mora plačati DDV, je v skladu s tretjo točko prvega odstavka 76. člena ZDDV-1 slovenski davčni zavezanec, organizator prireditve, kateremu se opravi storitev. Ob izpolnjevanju pogojev za odbitek DDV ima tudi pravico do odbitka DDV.

Davčna obravnava izplačil predavatelju iz tujine

Ker v obravnavanem primeru ni na voljo dovolj informacij in podatkov, se lahko poda le splošni odgovor. V ta namen je potrebno najprej opredeliti, ali bo fizična oseba prejela plačilo potnih stroškov skupaj z izplačilom za sodelovanje na strokovnem posvetovanju (kot predavatelj), ali ne. V kolikor bo fizična oseba prejela izplačilo potnih stroškov skupaj s plačilom za sodelovanje na strokovnem posvetovanju, je nadalje pomembno, na kakšni podlagi bo ta oseba prejela svoj dohodek oziroma za kakšen dohodek po vsebini gre. Primeroma, ali gre za plačilo avtorskega honorarja na podlagi avtorske pogodbe, ali storitve na podlagi pogodbe o poslovnem sodelovanju.

Skladno z določili 38. člena Zakona o dohodnini (UL RS, številka 13/2011-UPB7 do 66/2019 – v nadaljevanju: ZDoh-2) velja, da dohodek iz drugega pogodbenega razmerja vključuje vsak posamezni dohodek za opravljeno delo ali storitev. Sem sodi tudi dohodek, prejet za stvaritev avtorskega dela in dohodek za izvedbo avtorskega ali folklornega dela, ne glede na vrsto pogodbe, ki je podlaga za izplačilo navedenih dohodkov.

Če se tuji fizični osebi, ki je povabljen na strokovni posvet, poleg povračila stroškov izplača še kak drug dohodek (npr. honorar), je šteti, da je izplačilo za dejanje te osebe izvedeno zaradi interesa izplačevalca (fizična oseba je z izplačevalcem v odvisnem razmerju), zato se njen bruto prejemek (honorar + povračilo stroškov) obdavči kot dohodek iz drugega pogodbenega razmerja.

Davčna osnova za dohodek iz drugega pogodbenega razmerja je v skladu s četrtrim odstavkom 41. člena ZDoh-2 vsak posamezen dohodek, zmanjšan za obvezne prispevke za socialno varnost, ki jih je na podlagi posebnih predpisov dolžan plačati delojemalec in za normirane stroške v višini 10 % dohodka. Poleg normiranih je mogoče uveljavljati tudi dejanske stroške prevoza in nočitve v zvezi z opravljanjem dela ali storitev. Ti se priznajo na podlagi dokazil (računov), pod pogoji in do višin, ki jih na podlagi 44. člena ZDoh-2 določi vlada (tj. Uredba o davčni obravnavi povračil stroškov in drugih dohodkov iz delovnega razmerja – UL RS, številka 140/2006 do 71/2018 – v nadaljevanju: davčna uredba).

ZDoh-2 v desetem odstavku 127. člena določa, da se akontacija dohodnine od dohodka iz drugega pogodbenega razmerja

izračuna in plača od davčne osnove iz četrtega in petega odstavka 41. člena ZDoh-2 po stopnji 25 %.

ZDoh-2 pa v 4. točki 107. člena določa oprostitev dohodnine le od prejemkov, namenjenih pokritju stroškov prevoza, nočitve in dnevnice, kadar je izplačilo opravljeno fizični osebi, ki se udeleži posveta z mednarodno udeležbo in v zvezi s tem prejme le povračilo stroškov pod pogoji in do višin, ki so določeni za povračila stroškov z davčno uredbo. Ker davčna zakonodaja pojmov posvet in mednarodni ne opredeljuje, je potrebno za razlago uporabiti Slovar slovenskega knjižnega jezika (SSKJ), ki opredeljuje, da je posvet »strokovni pogovor o kaki stvari, problemu«, mednarodni je »pri katerem so udeleženci pripadniki več narodov, držav«, udeležba je »dejstvo, da se kdo česa udeleži«. Iz navedene razlage, da je posvet z mednarodno udeležbo kakršenkoli dogodek strokovnega značaja, ne glede na naziv, npr. seminar, predavanje, konferenca, posvet, srečanje, itd., izhaja, da je bolj kot naziv pomembna sama vsebina in organizacija dogodka. Če organizator vabi na mednarodni posvet, pa je iz samega vabila razvidno, da gre za predavanje s predvideno kotizacijo, z vidika ZDoh-2, niso izpolnjeni pogoji za oprostitev plačila dohodnine po 4. točki 107. člena.

V zvezi z drugimi dohodki pa ZDoh-2 v 11. točki tretjega odstavka 105. člena določa, da se za druge dohodke šteje dohodek, ki se ne šteje za:

- dohodek iz zaposlitve;
- dohodek iz dejavnosti;
- dohodek iz osnovne kmetijske in osnovne gozdarske dejavnosti;
- dohodek iz oddajanja premoženja v najem in iz prenosa premoženjske pravice; ter
- dohodek iz kapitala.

V kolikor bo fizična oseba prejela izplačilo dohodka skupaj s potnimi stroški na podlagi avtorske pogodbe, gre za dohodek iz drugega pogodbenega razmerja, sicer pa za drugi dohodek.

Ker gre za izplačilo dohodka fizični osebi v Federacijo BiH, je potrebno za namene opredelitve obdavčitve izplačanega

dohodka upoštevati še določbe Sporazuma o izogibanju dvojnemu obdavčenju med Slovenijo in Federacijo BiH.

V kolikor gre za drugi dohodek, je potrebno upoštevati 21. člen Zakona o ratifikaciji Konvencije med Republiko Slovenijo in Bosno in Hercegovino o izogibanju dvojnega obdavčevanja in preprečevanju davčnih utaj v zvezi z davki od dohodka in premoženja – BBHIDO (UL RS, številka 110/2006), ki določa, da se deli dohodka rezidenta države pogodbenice, ki nastanejo kjer koli in niso obravnavani v predhodnih členih te konvencije, obdavčijo samo v tej državi ter, da se te določbe ne uporabljajo za dohodek, ki ni dohodek iz nepremičnin, kot so opredeljene v drugem odstavku 6. člena, če prejemnik takega dohodka, ki je rezident države pogodbenice, posluje v drugi državi pogodbenici prek stalne poslovne enote v njej in je pravica ali premoženje, za katero se plača dohodek, dejansko povezano s tako stalno poslovno enoto. V takem primeru se uporabljajo določbe 7. člena.

Predhodno navedeni člen tako določa, da je drugi dohodek fizične osebe v BiH, ki je obdavčen v BiH, obdavčen samo v BiH, in sicer ne glede na to od kot takšen dohodek izvira. To pomeni, da v kolikor je prejemnik dohodka rezident BiH za davčne namene, je takšen dohodek predmet obdavčitve v BiH.

V kolikor se po konvenciji o izogibanju dvojnemu obdavčenju obravnavani dohodek šteje za drug dohodek, ga sme obdavčiti le država, katere rezident je njegov prejemnik. Ugodnost iz konvencije je treba uveljavljati, ali pred izplačilom, z obrazcem KIDO 8 (Zahtevek za oprostitev davka od drugih dohodkov na podlagi določb mednarodne pogodbe o izogibanju dvojnega obdavčevanja dohodka), ali pozneje poskrbeti za refundacijo plačane dohodnine s pridobitvijo potrjenega obrazca KIDO 12 (Zahtevek za vračilo davka od drugih dohodkov na podlagi določb mednarodne pogodbe o izogibanju dvojnega obdavčevanja dohodka).

Ob predpostavki da gre za drugi dohodek, je izplačilo potnih stroškov, skupaj z izplačilom za sodelovanje na strokovnem posvetovanju (kot predavatelj), predmet obdavčitve v BiH.

Sklepno

Če se dohodek iz dejavnosti nastopajočega izvajalca, ki nastopa v Sloveniji, izplača tuji pravni osebi, pri kateri je nastopajoči izvajalec zaposlen ali opravlja dejavnost na podlagi drugega pogodbenega razmerja, se tak dohodek obravnava kot dohodek pravne osebe. V teh primerih plačilo ne pripada nastopajočemu izvajalcu, temveč drugi osebi, tj. pravni osebi tujega prava.

Davek se izračuna, odtegne in plača po stopnji 15 %, in sicer tudi od plačil za storitve nastopajočih izvajalcev ali športnikov, če ta plačila pripadajo drugi osebi. Osnova za davčni odtegljaj je vsak posamezni dohodek. Dohodki, od katerih je določena obveznost davčnega odtegljaja (tj. obdavčitev na viru), so obdavčeni na bruto osnovi, kar pomeni, da se davek na viru izračuna, odtegne in plača od celotnega zneska dohodka, ki se plača rezidentu ali nerezidentu. To tudi pomeni, da se pri tem načinu obdavčevanja ne priznajo nobeni stroški, ki jih je prejemnik imel, da je dosegel ta dohodek. Plačnik davka je slovenski organizator prireditve, ki davčni odtegljaj izračuna, odtegne in plača na dan plačila dohodka tuji pravni osebi za izvedeno dejavnost nastopajočega izvajalca – nerezidenta v Sloveniji. Obračun davčnega odtegljaja plačnik davka izvede na obrazcu ODO-1, vrsta dohodka 15.

Če slovenski organizator prireditve prejme za nastop tujega izvajalca dva ločena računa, in sicer za opravljeno storitev tujega nastopajočega glasbenika in za spremljevalne stroške, ki so povezani z izvajalčevim nastopom (npr. stroški hotelskih storitev in stroški pogostitve), se za doseženo plačilo šteje tako plačilo za nastop tujega nastopajočega izvajalca, kot tudi plačilo vseh drugih stroškov izvajalcu, ki so povezani z njegovim nastopom.

Z vidika DDV je kraj opravljanja storitve v skladu s prvim odstavkom 25. člena ZDDV-1 v Sloveniji, nastopajočemu izvajalcu iz tujine se ni treba identificirati za namene DDV v Sloveniji, oseba, ki mora plačati DDV, pa je slovenski davčni zavezanec, organizator prireditve, kateremu se opravi storitev. Ob izpolnjevanju pogojev za odbitek DDV ima tudi pravico do odbitka DDV. V kolikor bo fizična oseba, predavatelj iz tretje države, prejela izplačilo dohodka skupaj s potnimi stroški na podlagi avtorske pogodbe, gre za dohodek iz drugega pogodbenega razmerja, sicer pa za drugi dohodek. Ob predpostavki da gre za drugi dohodek, je izplačilo potnih stroškov, skupaj z izplačilom za sodelovanje na strokovnem posvetovanju (kot predavatelj), predmet obdavčitve v tretji državi.

Obdavčitev digitalne ekonomije v Republiki Avstriji

mag. Damir Cavnik

Obdavčitev digitalne ekonomije s strani posameznih nacionalnih držav je v evropskem in tudi širše, v svetovnem prostoru, v porastu predvsem zaradi nedoseganja dogovorov glede skupnega obdavčevanja digitalne ekonomije. Zlasti OECD in Evropska Komisija si že nekaj let prizadevata za sprejem sporazumov o skupni obdavčitvi digitalne ekonomije, vendar jih do tega trenutka še nista dosegli.¹ Neurejenost področja in nepravilni sistem obdavčitve je spodbudil, da so se posamezne države članice Evropske Unije, to je Francija, Italija, Avstrija in Madžarska² z namenom pravičnejše obdavčitve mednarodnih tehnoloških podjetij že odločile za samostojno nacionalno obdavčitev ti. digitalnih storitev; v zakonodajnih procedurah pa so že tudi predlogi obdavčitve digitalne ekonomije v drugih državah članicah Evropske Unije (EU) in sicer v Španiji, Češki, Slovaški, Romuniji in tudi Sloveniji.³ V tem prispevku sem se osredotočil na našo sosednjo državo – Republiko Avstrijo, ki je poleg Francije in Italije pred kratkim vedla obdavčitev digitalne ekonomije.

Obdavčitev digitalne ekonomije v Republiki Avstriji

Republika Avstrija je v letu 2019 sprejela Zakon o digitalnem davku (Digitalsteuergesetz 2020 (DiStG 2020))⁴ in pripadajoči izvedbeni predpis (pravilnik)⁵, s katerim je za razliko od Francije in Italije uvedla zgolj omejen nabor digitalnih storitev, ki so predmet obdavčitve, saj se je osredotočila zgolj na obdavčitev digitalnega spletnega oglaševanja s pričetkom veljavnosti od 1. 1. 2020, s katerim obdavčuje (digitalne) oglaševalske storitve na spletu.

V davčnem sistemu Republike Avstrije sicer že od leta 2000 obstaja sistem obdavčitve oglaševanja v »klasičnih medijih« kot je televizija, radio, panoramski plakati, ipd., kar ureja poseben Zakon o oglaševalskem davku (Werbeabgabegesetz)⁶, vendar pa obdavčitev digitalnih storitev na področju oglaševanja do uveljavitve Zakona o digitalnem davku ni poznala.

Obdavčljive storitve

Z Zakonom o digitalnem davku se obdavčujejo odplačne storitve spletnega oglaševanja, ki jih izvajajo dobavitelji tovrstnega

¹ Več o tem glej: mag. Damir Cavnik, Nova pravila o obdavčitvi digitalne ekonomije v Republiki Italiji, Davčno - finančna praksa, št. 1, letnik 21, januar 2020, Davčno-finančni raziskovalni inštitut, Maribor.

² Madžarska je uvedla zgolj obdavčitev digitalnega oglaševanja na spletu, vendar je trenutno vzpostavila prehodno obdobje z 0 % davčno stopnjo do 31.12.2022; Vir: spletna stran PWC: <http://taxsummaries.pwc.com/ID/Hungary-Corporate-Taxes-on-corporate-income>.

³ Države članice EU pa niso osamljen primer saj so izven območja Evrope obdavčitev digitalne ekonomije že uvedli v Turčiji, Indiji, Mehiki, Tuniziji, Vietnamu, Nigeriji, Keniji, Zimbabveju, Urugvaju, Indoneziji, Tajvanu, namerava pa jo v uvesti tudi Združeno Kraljestvo, Norveška, Rusija, Južna Koreja, Egipt, Tajska, Nova Zelandija in druge. Pregled povzet po spletni strani KPMG: <https://tax.kpmg.us/content/dam/tax/en/pdfs/2020/digitalized-economy-taxation-developments-summary.pdf>.

⁴ Digitalsteuergesetz 2020 (DiStG 2020), Bundesgesetzblatt für die Republik Österreich (v nadaljevanju: BGB), št. 91/2019.

⁵ Pravilnik avstrijskega ministrstva za finance o podrobnih ureditvi izvajanja zakona o digitalnem davku 2020 (DiStG 2020-UmsatzsteuV), BGB 378/2019.

⁶ BGB 29/2000, 142/2000, 91/2019.

oglaševanja⁷ na ozemlju Republike Avstrije.⁸ Storitve, ki se štejejo za storitve spletnega oglaševanja so:

- storitve oglaševanja na digitalnem vmesniku (zlasti v obliki oglasnih pasic),
- oglaševanja v spletnih brskalnikih in
- primerljive oglaševalske storitve.⁹

Storitve, ki se ne štejejo kot storitve spletnega oglaševanja pa so storitve, ki so predmet obdavčitve oglaševalskih storitev po Zakonu o oglaševalskem davku¹⁰, ki obdavčuje oglaševanje v »klasičnih« medijih.

Predvideva se, da je bila opravljena storitev spletnega oglaševanja na ozemlju Republike Avstrije, če je bilo oglaševanje prejeto na uporabnikovi napravi z avstrijskim naslovom internetnega protokola (IP naslov) in je v skladu z vsebino in obliko namenjen avstrijskim uporabnikom.¹¹ Lokacija storitve spletnega oglaševanja se identificira z IP naslovom ali s pomočjo drugih tehnologij za geografsko lokalizacijo naprav.¹²

Davčni zavezanec

Davčni zavezanec je dobavitelj spletnega oglaševanja in ki ima pravico do plačila za dobavo oglaševalskih storitev ne glede na to ali je lastnik digitalnega vmesnika ali ne.¹³

Za davčne zavezanec se štejejo družbe, ki so dobavitelji spletnega oglaševanja in ki dobavljajo storitve spletnega oglaševanja v zameno za plačilo¹⁴ in ki imajo v finančnem letu globalne prihodke v višini vsaj 750 mio EUR¹⁵ ter na območju Republike Avstrije dosežejo prihodke v višini vsaj 25 milijonov od plačil za storitve spletnega oglaševanja¹⁶.

Če je družba del mednarodne skupine povezanih oseb v skladu z avstrijskim Zakonom o dokumentaciji o transfeirnih cenah¹⁷, je potrebno za kvalifikacijo davčnega zavezanca upoštevati prihodke celotne skupine. Obseg prihodkov se ugotavlja na podlagi finančnih izkazov, ki jih vsebujejo zadnji objavljeni letni računovodski izkazi ali konsolidirani letni računovodski izkazi. Prihodke, ki jih davčni zavezanec ustvari na podlagi morebitnih

zakonskih obveznosti, se v tem kontekstu ne šteje kot del doseženih referenčnih prihodkov.¹⁸

Izračun digitalnega davka

Osnova za odmero digitalnega davka je kumulativen znesek plačil, ki jih dobavitelj spletnih oglaševalskih storitev – davčni zavezanec, prejme od stranke. Pri čemer se takšna kumulativna osnova lahko tudi zmanjša za morebitne izdatke, ki jih je davčni zavezanec imel s plačili drugim oglaševalcem povezanih s samo storitvijo oglaševanja in pri tem niso del mednarodne skupine povezanih oseb. Davčna stopnja, ki se odmeri na davčno osnovo znaša 5 %.¹⁹

Izpolnjevanje davčnih obveznosti

Obveznost plačila davka nastane ob koncu meseca, v katerem je opravljena obdavčljiva storitev. Davek je treba izračunati mesečno in ga plačati do 15. v drugem mesecu po nastanku davčnega obveznosti.²⁰

Tri mesece po koncu poslovnega leta mora zavezanec predložiti letno davčno napoved za preteklo leto. To mora vključevati tudi evidenco o vrstah opravljenih spletnih oglaševalskih storitev (npr. oglaševanje na iskalnikih, oglaševanje s pasicami, ipd.) skupaj s pripadajočimi zneski plačil. Prav tako mora davčni zavezanec v davčni napovedi navesti svoj globalni prihodek, dosežen v poslovnem oziroma davčnem obdobju.²¹

Za družbe katerih poslovna leta se končajo pred 1. julijem 2020, je treba letno davčno napoved predložiti najpozneje do 30. septembra 2020.²² Digitalni davek iz obdavčljivih storitev pobira avstrijski davčni urad. Zakon uvaja tudi obveznost, da je potrebno od zbranega davka 15 milijonov evrov letno porabiti za financiranje digitalne transformacije avstrijskih medijskih podjetij.²³

Davčna napoved

V primeru opravljanja digitalnih storitev oglaševanja v skladu z Zakonom o digitalnem davku je treba letne davčne napovedi in druge priloge oddati v elektronski obliki. Če je davčni zavezanec naročnik avstrijskega spletnega vmesnika FinanzOnline²⁴, je treba predložiti letno davčno napoved in pripadajoče priloge preko tega vmesnika.²⁵

⁷ Nem. Onlinewerbeleister.

⁸ Glej BGB 91/2019 § 1(1).

⁹ Glej BGB 91/2019 § 1(2).

¹⁰ Glej BGB 91/2019 § 1(1).

¹¹ Ibidem.

¹² Glej BGB 91/2019 § 2(4).

¹³ Po BGB 91/2019 § 2 (3) "Digitalni vmesnik" pomeni katero koli vrsto programske opreme (vključno s spletnimi mesti ali njihovimi deli in mobilnimi aplikacijami), do katerih lahko uporabniki dostopajo.

¹⁴ Velja tudi za transakcije, ki prispevajo oziroma privedejo do plačila.

¹⁵ Republika Avstrija je pri opredelitvi kriterijev za davčnega zavezanca izhaja iz predloga EU Direktive Sveta 2018/0073 o skupnem sistemu davka na digitalne storitve za prihodke od opravljanja nekaterih digitalnih storitev, pri čemer je prilagodila mejo za višino opravljenih poslov v Republiki Avstriji na 25 milijonov evrov.

¹⁶ Glej BGB 91/2019 § 2(2).

¹⁷ Glej BGB, št. 77/2016, § 2.

¹⁸ Glej BGB 91/2019 § 2. (1) 2.b)

¹⁹ Glej BGB 91/2019 § 5(1).

²⁰ Glej BGB 91/2019 § 3(1).

²¹ Glej BGB 91/2019 § 5(3).

²² Glej BGB 91/2019 § 7.

²³ Glej BGB 91/2019 § 3(4).

²⁴ Več o vmesniku oziroma storitvi FinanzOnline glej: <https://www.bmf.gv.at/services/finanzonline.html>.

²⁵ BGB 378/2019 § 1(1) in Pravilnik avstrijskega ministrstva za finance o oddaji prilog, pregledu spisov in dostavi poravnjav v avtomatizirani obliki (FinanzOnline-Verordnung 2006 – FOnV 2006), BGB 97/2006 s spremembami.

Vključitev davčnega zastopnika

V kolikor davčni zavezanec nima registriranega sedeža ali stalne poslovne enote v Evropski uniji ali v drugih državah Evropskega gospodarskega prostora je dolžan najeti davčnega zastopnika²⁶ z namenom, da se takemu davčnemu zavezancu omogoči dostop do storitve FinanzOnline. V skladu s tem mora vsak davčni zastopnik, ki deluje za davčnega zavezanca, imeti dovoljenje tudi za uporabo storitve FinanzOnline, saj bo za svojega klienta le tako lahko izpolnil davčne obveznosti.

Posebna spletna storitev za oddajo dokumentov v zvezi z digitalnim davkom

V kolikor niti davčni zavezanec za plačilo digitalnega davka niti njegov davčni zastopnik nista uporabnika storitve FinanzOnline, zakon omogoča še dodaten način izpolnitve davčnih obveznosti in sicer preko posebne, v ta namen razvite spletne digitalne storitve, ki omogoča elektronsko komunikacijo med davčnim

zavezancem in davčnim organom z namenom izpolnitve davčnih obveznosti, ki izhajajo iz Zakona o digitalnem davku.²⁷

Odzivi na uvedbo digitalnega davka v Republiki Avstriji

Združene države Amerike so zagrozile, da bodo ukrepale proti državam, ki uvajajo digitalne davke, vendar je Avstrija ne glede na to sporočila, da bo obdržala uvedeni davek, dokler se ne sprejme mednarodni sporazum, ki bo urejal obdavčitev digitalne ekonomije, saj meni, da uvedeni davek predstavlja korektiv k davčni enakosti med digitalnimi in tradicionalnimi mediji, ki so Avstriji sicer že obdavčeni. Uvedba novega Zakona o digitalnem davku v Republiki Avstriji po drugi strani že odmeva pri velikih tehnoloških digitalnih giganti, saj naj bi tako nameravala družba Google svojim oglaševalcem, ki dosežejo spletne uporabnike v Republiki Avstriji, kmalu dvigniti ceno oglaševanja, kar pa bi se lahko v končni posledici odrazilo tudi na cenah, ki jih plačujejo potrošniki.²⁸

²⁷ Več o tem glej BGB 378/2019 § 3 ter § 5 ter tudi spletno stran Ministrstva za finance Republike Avstrije: <https://www.bmf.gv.at/themen/steuern/steuern-von-a-bis-z/Digitalsteuergesetz-2020/Onlineverfahren-Digitalsteuer.html>.

²⁸ Povzeto po: <https://techxplore.com/news/2020-02-google-ad-fees-austrian-tax.html>.

²⁶ Glej BGB 378/2019 § 6(1).

Sklepno

Republika Avstrija je odločno sledila Republiki Franciji pri uvajanju ustrezne obdavčitve digitalnih gigantov, vendar zgolj za področje digitalnega oglaševanja ter pri tem izhajala iz predloga Direktive o skupnem sistemu davka na digitalne storitve za prihodke od opravljanja nekaterih digitalnih storitev, ki na nivoju Evropske Unije ni bil sprejet. Iz predstavljenega zakona in pripadajočega izvedbenega predpisa je razvidno, da je Republika Avstrija zelo dobro razdelala sistem za identificiranje davčnih zavezancev in izpolnjevanje njihovih obveznosti, ne samo z jasnimi pravili pač pa tudi s ponujeno dodatno, posebej razvito spletno storitvijo za elektronsko komunikacijo zavezanca s finančno upravo, v kolikor zavezanci ne bi imeli dostopa do običajnih spletnih servisov finančne uprave. Možnosti za ugovore za morebitno neizpolnjevanje davčnih obveznosti iz naslova digitalnega oglaševanja so tako zelo majhne.

Uvedba obdavčitve zgolj ene od oblik storitev digitalne ekonomije, a z jasnim in dobro podprtim sistemom za izpolnjevanje obveznosti davčnih zavezancev lahko razumemo tudi kot gradualni, a temeljit pristop k bodočemu celovitemu obdavčenju tudi ostalih oblik storitev digitalne ekonomije, ki bo verjetno sledila, v kolikor ne bodo sprejeti ustrezni mednarodni sporazumi za obdavčitev digitalne ekonomije.

Davčna harmonizacija na področju neposrednega obdavčevanja v EU

mag. Matjaž Kovač

Usklajevanje davčne politike, je eden od osnovnih elementov, ki lahko prispevajo k večjemu gospodarskemu vključevanju v Evropsko unijo. Rimska pogodba, pogodba o ustanovitvi Evropske gospodarske skupnosti (EGS, EU in Skupnosti) v 2. členu določa, da mora imeti EGS kot svojo prvotno nalogo vzpostavitev skupnega trga s postopnim približevanjem ekonomskih politik držav članic, kot tudi spodbujanje

skladnega gospodarskega razvoja, stalno in uravnoteženo gospodarsko rast, povečano stabilnost, pospešeno višanje standarda življenjske ravni in tesnejše odnose med državami, ki ji pripadajo. Rimska pogodba v 3. členu vključuje tudi tiste dejavnosti EGS, ki jih je potrebno opraviti, da bi izpolnil zgoraj podane namene. Med temi dejavnostmi se določa, da morajo države članice odpraviti vse ovire za

prost pretok izdelkov, storitev, ljudi in kapitala (štiri temeljne svoboščine). Davki in carine, ki jih države članice odmerjajo na nacionalni osnovi so lahko eden od najpomembnejših ovir za uveljavitev štirih svoboščin iz Rimske pogodbe.

Neposredni davki se (dohodnina, davek od dohodka pravnih oseb, davek na kapital) plačujejo na dohodek in kapitalske tokove. Neposredna obdavčitev posega v temeljne svoboščine in sicer v prost pretok oseb (fizičnih ali pravnih) in prosti pretok kapitala. Prost pretok oseb vključuje pravico do prostega bivanja in ustanavljanja podjetij, kar pomeni, da se fizične osebe (delavci, samozaposleni, študenti, upokojenci, itd.), lahko prosto odločijo za kraj njihovega bivanja v EU. Na skupnem trgu ni samo delo in podjetništvo podvrženo pravici do prostega gibanja, ampak to velja tudi za kapital¹. Vlagatelji morajo imeti možnost vlagati svoja denarna sredstva tam, kjer menijo, da je razmerje tveganje / donos najboljše. Poleg tega pravica ustanovitve sedeža pomeni potrebo po prostem pretoku kapitala kot čezmejnem ustanavljanju podjetij, ki ponavadi vključuje čezmejno premikanje kapitala (sredstva).

Harmonizacija obdavčitve za združitve, delitve, prenose sredstev in zamenjave kapitalskih deležev družb iz različnih držav članic

V državah članicah Evropske unije je davčna nevtralnost pri statusnih spremembah zahtevana v posebni smernici oziroma direktivi, v kateri je določeno, da morata imeti davčni sistem in davčna politika pri procesu preoblikovanja družb nevtraln vlogo. To področje je podrobno obravnavano v Direktivi 90/434/EEC (z dopolnitvami) o skupnem sistemu obdavčenja, ki velja za združitve, delitve, prenose sredstev in zamenjave delnic družb iz različnih držav članic. Temeljno izhodišče direktive je, da združitve, delitve, prenosi sredstev in zamenjave delnic kapitalskih družb ne smejo povzročati obdavčitve. Direktiva olajšuje reorganizacije (združitve, delitve, prenose sredstev, zamenjave kapitalskih deležev) tako, da pod določenimi pogoji odlaga obdavčitev (denimo kapitalski dobiček na sredstvo se ne upošteva pri združitvi oziroma delitvi, temveč šele pri kasnejši prodaji). Ugodnejši davčni režim smejo uveljaviti tudi druge družbe (ne le delniške, katerih kapital so vrednostni papirji), denimo družbe z omejeno odgovornostjo. Rešitev EU s to direktivo je bila, da se ne obdavčuje kapitalskega dobička, ko pride do združitve ali vplačila

sredstev, temveč ob vnovčitvi tega dobička². Ta rešitev je zanimiva za oblikovanje »evropskih podjetij«, saj običajno nastane veliko podjetij z združitvijo podjetij, ki so bila prvotno ustanovljena v različnih državah članicah³.

Leta 2005 je sledila dopolnitev direktive⁴. Veljavnost te direktive se je razširila tudi na področje prenosa statutarnega sedeža evropske družbe (SE) in evropske zadrage (SCE) iz ene države članice v drugo, prav tako pa zagotavlja izvetje obdavčitve kapitalskih dobičkov v primeru, ko je prevzemna družba lastnica delnic v prenosni družbi.

Harmonizacija sistema obdavčevanja matičnih in odvisnih družb

Direktiva Sveta 90/435/EGS z dne 23. julija 1990 o skupnem sistemu obdavčitve matičnih družb in odvisnih družb iz različnih držav članic je bila večkrat bistveno spremenjena⁵. Da se v Skupnosti ustvarijo pogoji, podobni tistim na notranjem trgu, in s tem zagotovi učinkovito delovanje takšnega notranjega trga je potrebno povezovanje v skupine družb iz različnih držav članic. Teh operacij ne smejo ovirati omejitve, pomanjkljivosti ali izkrivljanja, ki izhajajo predvsem iz davčnih predpisov držav članic. Zato je za takšna povezovanja v skupine družb iz različnih držav članic treba določiti davčna pravila, ki so s stališča konkurence nevtralna, in podjetjem omogočiti, da se prilagodijo zahtevam notranjega trga, da povečajo produktivnost in izboljšajo svojo konkurenčno moč

¹ Gondor M., *From Total to structural harmonization on the field of European Direct Taxation*, The Annals of The Stefan cel Mare University of Suceava. Fascicle of The Faculty of Economics and Public Administration, Vol. 11 No. 1(13), 2011, str. 269-271.

² V zadevi Hans Markus Kofoed proti Skatteministeriet (C 321/05) je Sodišče EU odločilo, da se dobička, ki ga družba prevzemnica kmalu po zamenjavi kapitalskih deležev izplača družbenikom prevzete družbe, a ni bistveni del protidajatve, ki jo mora družba prevzemnica plačati, ne sme vključiti v izračun »gotovinskega plačila«, predvidenega v 2. členu direktive, ker to pomeni »zamenjavo kapitalskih deležev«. Zato 8. člen te direktive načelno nasprotuje obdavčitvi take zamenjave deležev, razen če bi se lahko pravila nacionalnega prava o zlorabi pravice, davčni utaji ali izogibanju plačilu davka razlagala v skladu s 11. členom navedene direktive in bi s tem utemeljila njeno obdavčitev. Glej: Hans Markus Kofoed proti Skatteministeriet (C 321/05).

³ V zvezi s tem se pojem »gotovinsko plačilo« družbenikom prevzete družbe v okviru zamenjave kapitalskih deležev v smislu 2. člena te direktive nanaša na denarne dajatve, ki imajo značaj prave protidajatve operaciji pridobitve, namreč storitve, o kateri so se zavezujoče sporazumeli kot o dodatku k dodelitvi vrednostnih papirjev, ki pomenijo kapital družbe prevzemnice. V vsaki zadevi glede na vse okoliščine je treba preveriti, ali ima zadevna dajatev značaj zavezujoče protidajatve operaciji pridobitve.

⁴ Direktiva Sveta 2005/19/ES z dne 17. februarja 2005 o spremembah Direktive 90/434/EGS o skupnem sistemu obdavčitve za združitve, delitve, prenose sredstev in zamenjave kapitalskih deležev družb iz različnih držav članic.

⁵ Direktiva Sveta z dne 23. julija 1990 o skupnem sistemu obdavčitve matičnih družb in odvisnih družb iz različnih držav članic (90/435/EGS).

na mednarodni ravni. Posledica takega povezovanja v skupine, je oblikovanje skupin matičnih družb in odvisnih družb⁶.

Pred začetkom veljavnosti Direktive 90/435/EGS so se obstoječi davčni predpisi, ki so urejali razmerja med matičnimi družbami in odvisnimi družbami, v različnih državah članicah razlikovali in so bili na splošno manj ugodni kot tisti, ki so veljali za matične družbe in odvisne družbe v isti državi članici. Zato je bilo sodelovanje med družbami iz različnih držav članic v manj ugodnem položaju v primerjavi s sodelovanjem družb iz iste države članice. Ta manj ugoden položaj je bilo treba odpraviti z uvedbo skupnega sistema na ravni Skupnosti, da bi se olajšalo povezovanje družb v skupine.

Kadar prejme matična družba distribuirani dobiček iz naslova povezave s svojo odvisno družbo se mora država matične družbe bodisi vzdržati obdavčitve tega dobička ali ta dobiček obdavčiti in hkrati dovoliti matični družbi, da od zneska izračunanega davka odbije del korporacijskega davka, ki se nanaša na ta dobiček in ga je plačala odvisna družba. Zaradi zagotavljanja fiskalne nevtralnosti je treba dobiček, ki ga odvisna družba distribuira svoji matični družbi, oprostiti pri viru odtegnjenega davka.

Izplačilo iz naslova razdelitve dobička in prejem tega izplačila s strani stalne poslovne enote matične družbe morajo imeti za posledico enako obravnavo kakor se uporablja med odvisno in matično družbo. To vključuje razmere, kadar se matična in odvisna družba nahajata v isti državi članici, stalna poslovna enota pa v drugi državi članici. Po drugi strani pa se zdi, da lahko zadevna država članica obravnava razmere, kadar se stalna poslovna enota in odvisna družba nahajata v isti državi članici, brez poseganja v uporabo načel pogodbe na podlagi nacionalne zakonodaje.

Glede na obravnavo stalnih poslovnih enot morajo države članice določiti pogoje in pravne instrumente za zaščito nacionalnih davčnih prihodkov in preprečitev izogibanja nacionalne zakonodaje, skladno z načeli PEU in ob upoštevanju mednarodno sprejetih davčnih predpisov. Kadar so skupine organizirane v obliki verig in izplačilo dobička matični družbi poteka preko verige podružnic, se odpravi dvojno obdavčitev z izjemo dobropisa na že plačane davke. V primeru dobropisa na že plačane davke mora matična družba imeti možnost odbitka kakršnega koli davka, ki ga je plačala katera koli odvisna družba v verigi, pod pogojem, da so izpolnjeni pogoji iz direktive.

⁶ V okviru EU Komisija daje veliko pomembnost poenostavitvi in pojasnitvi evropskega prava, da bi ga naredili bolj jasnega in dosegljivega navadnemu državljanu in mu tako dali nove priložnosti in možnost, da uporablja posebne pravice, ki mu jih to pravo podeljuje. Tega cilja ni mogoče doseči, dokler številni predpisi, ki so bili večkrat spremenjeni, pogosto zelo bistveno, ostanejo razpršeni tako, da jih je treba iskati delno v izvirnem aktu in delno v kasnejših aktih, ki ga spreminjajo. Za ugotovitev obstoječih pravil, je potrebno precejšnje raziskovalno delo s primerjavo številnih različnih aktov. Svet je 8. oktobra 2001 sprejel Uredbo (ES) št. 2157/2001 o statutu evropske družbe (SE) in Direktivo 2001/86/ES o dopolnitvi Statuta evropske družbe glede udeležbe delavcev. Dne 22. Julija 2003 je Svet sprejel Uredbo (ES) št. 1435/2003 o statutu evropske zadrage (SCE) in Direktivo 2003/72/ES o dopolnitvi statuta evropske zadrage glede udeležbe delavcev.

Harmonizacija sistema obdavčevanja plačil obresti ter licenčnih povezanih družb

Direktiva Sveta 2003/49/ES o skupnem sistemu obdavčevanja plačil obresti ter licenčnih med povezanimi družbami iz različnih držav članic se je v mejah, določenih z njenim področjem uporabe izkazala za učinkovito⁷. Na enotnem trgu, ki ima značilnosti notranjega trga, se transakcije med družbami iz različnih držav članic davčno ne smejo manj ugodno obravnavati, kot se obravnavajo transakcije med družbami iz iste države članice.

Nacionalni davčni predpisi skupaj z dvostranskimi in večstranskimi sporazumi, kjer ti obstajajo, ne morejo vedno zagotoviti odprave dvojnega obdavčevanja, njihova uporaba pa pogosto povzroči obremenjujoče upravne formalnosti in probleme z razpoložljivostjo denarnih sredstev teh družb. Zagotoviti je treba, da se plačila obresti ter licenčnih v državi članici obdavčijo samo enkrat. Odprava obdavčevanja plačil obresti ter licenčnih v državi članici, v kateri nastanejo, ne glede na to, ali se davek pobere z odtegnitvijo na viru ali z odmero, je najprimernejši način za odpravo navedenih formalnosti in problemov ter za zagotovitev enakopravne davčne obravnave nacionalnih in čezmejnih transakcij; zlasti je treba takšne davke odpraviti pri takšnih plačilih, ki se izvedejo med povezanimi družbami iz različnih držav članic ter med stalnimi poslovnimi enotami takšnih družb. Režim naj bi se uporabljal samo za zneske morebitnih plačil obresti ali licenčnih, za katere sta se sporazumela plačnik in upravičeni lastnik, če med njima ni posebnega razmerja. Prav tako je potrebno, da se državam članicam ne prepreči sprejetje primernih ukrepov za preprečevanje goljufij ali zlorab.

Harmonizacija davčne osnove davka na dohodek pravnih oseb

Družbe, ki želijo čezmejno poslovati znotraj EU, se srečujejo z velikimi ovirami in izkrivljanjem trga zaradi 28 različnih sistemov obdavčevanja pravnih oseb. Davčne ovire pri čezmejnem poslovanju so zlasti velike za mala in srednje velika podjetja, ki običajno nimajo sredstev za odpravo tržne neučinkovitosti. Mreža konvencij o izogibanju dvojnemu obdavčenju med državami članicami ne zagotavlja ustrezne rešitve. Veljavna zakonodaja Unije o obdavčevanju pravnih oseb obravnava le majhno število posebnih težav.

S sistemom, ki bi družbam omogočil, da v zvezi z davkom od dohodkov pravnih oseb EU obravnavajo kot enotni trg, bi se olajšala čezmejna dejavnost družb rezidentk v EU in spodbujal cilj, da postane EU konkurenčnejša za mednarodna vlaganja. Takšen sistem bi se najbolje dosegel tako, da bi se skupinam družb, ki so davčne zavezanke v več kot eni državi članici, omogočilo, da svoje davčne zadeve v EU urejajo na podlagi enotnega sklopa predpisov za izračun davčne osnove ter sodelujejo z eno davčno upravo.

⁷ Vendar iz prvega poročila o uporabi Direktive 2003/48/ES izhaja, da Direktiva ciljev, zapisanih v soglasnih sklepih Sveta ECOFIN z dne 26. in 27. novembra 2000, ne izpolnjuje v celoti. Zlasti ne zajema nekaterih finančnih instrumentov, enakovrednih obrestonosnim vrednostnim papirjem, in nekaterih posrednih načinov lastništva obrestonosnih vrednostnih papirjev.

Ti predpisi bi morali biti na voljo tudi subjektom, ki so zavezani za plačilo davka od dohodkov pravnih oseb v EU in niso del skupine. Tako se je pod okriljem Komisije EU in njenih delovnih teles oblikovala ideja o nastanku sistema skupne konsolidirane davčne osnove davka na dohodke pravnih oseb (v nadaljevanju CCCTB)⁸.

CCCTB se uporablja za reševanje nekaterih večjih davčnih ovir, ki omejujejo rast na enotnem trgu. V odsotnosti skupnih davčnih predpisov, interakcije nacionalnih davčnih sistemov pogosto vodijo do prekomernega obdavčevanja in pojava dvojnega obdavčevanja. Podjetja se soočajo z velikimi administrativnimi in usklajevalnimi stroški. Takšno stanje ustvarja ovire za naložbe v EU in ima za posledico neizpolnjevanje prednostnih nalog, določenih v Strategiji Evrope 2020 - Strategija za pametno, trajnostno in vključujočo rast⁹. CCCTB je pomembna pobuda, ki prispeva k odpravi ovir pri dokončni vzpostavitvi enotnega trga¹⁰, pri čemer je v Letnem pregledu rasti¹¹ opredeljena kot pobuda za spodbujanje rasti, ki jo je treba uresničevati od vsega začetka, da bi pospešili rast in ustvarjanje novih delovnih mest.

Predlagani sistem obdavčenja skupine podjetij bi tehnično potekal v treh korakih. Vsi obdavčljivi dobički in izgube posamezne skupine podjetij bi se skupinili, ne glede na lokacije posameznih podjetij iz skupine. Tako ugotovljena davčna osnova skupine podjetij bi se s pomočjo porazdelitvene formule pripisala posameznim podjetjem skupine. Davčna osnova, pripisana posameznemu podjetju skupine, bi se obdavčila po nacionalni davčni stopnji države, v kateri se podjetje nahaja. Države članice bi pri določanju davčne stopnje za ugotovljeni delež dobička podjetja, lociranega na njenem ozemlju, ostale samostojne.

Skupni pristop bi zagotovil skladnost nacionalnih davčnih sistemov na osnovi skupne davčne osnove, vendar ne bi posegal v pravice držav za oblikovanjem davčne stopnje. Vsaka država članica bo uporabljala svoje lastne davčne stopnje na svoj del davčne osnove zavezancev. Razlike pri določanju davčnih stopenj posameznih držav članic omogočajo določeno stopnjo davčne konkurence, ki naj bi se ohranila na notranjem. Državam članicam omogoča, da pri davčnem planiranju upoštevajo tako njihovo konkurenčnost na notranjem trgu EU kot tudi urejanje in uravnoteženje proračunskih potreb posamezne države članice¹².

CCCTB zlasti prispeva k zmanjšanju davčnih ovir in administrativnih bremen, zaradi česar je enostavnejši in cenejši za mala in

srednja podjetja, saj lahko razširijo svoje dejavnosti po vsej EU. Pristop malih in srednjih podjetij k CCCTB pomeni, da mala in srednja podjetja, ki delujejo preko meja uporabijo za izračun svoje davčne osnove pravila CCCTB¹³. Mala in srednja podjetja bi v primeru pristopa k CCCTB imela manj stroškov usklajevanja, kar bi pozitivno vplivalo na odločitev za komercialno razširitev v drugo državo članico.

CCCTB uvaja enotno zbirko davčnih predpisov v državah članicah EU ter uporablja samo en model davčne administracije. Podjetje, ki se odloči za CCCTB preneha biti predmet nacionalnega davčne ureditve v zvezi z vsemi davčnimi zadevami, ki jih urejajo skupna pravila CCCTB. Družba, ki ne bo izpolnjevala pogojev oziroma se ne odloči za sistem CCCTB, je še vedno podvržena pravilom, ki se uporabljajo v nacionalni davčni zakonodaji.

Z uvedbo CCCTB bi utegnili priti do problemov, povezanih s pogodbami o pristojnosti in z obdavčenjem prihodkov, ki jih evropska podjetja ustvarjajo izven EU oziroma izven območja CCCTB. Če bi v odnosu do držav izven EU ostala v uporabi praksa ločenega zaračunavanja dobičkov, bi to verjetno privedlo do vzporedne uporabe različnih sistemov. To bi za podjetja pomenilo administrativno breme, kar bi zmanjšalo prednosti obdavčenja s pomočjo CCCTB. Postavlja se vprašanje, v kolikšni meri visoka mobilnost kapitala, globalno gledano, zmanjšuje prednosti davčne koordinacije znotraj EU¹⁴.

Pomembnejša prednost CCCTB je možnost ugotavljanja dobičkov in izgub na ravni mednarodnega podjetja, kar bi omogočilo pokrivanje izgub podjetij na ravni EU. Dobitki in izgube skupine podjetij se ne bi ločevali po državah, v katerih se nahajajo posamezna odvisna podjetja iz skupine, ampak bi se že na začetku vsi obdavčljivi dobički in izgube, ne glede na lokacijo posameznih podjetij iz skupine, konsolidirali. Tako bi tudi prelivanje dobičkov med podjetji skupine izgubilo smisel, saj bi z uvedbo takšnega sistema izginila tudi potreba po določanju prenosnih cen za transakcije med posameznimi podjetji sistema CCCTB¹⁵.

Prihodki davčnega zavezanca morajo biti obdavčljivi, razen če so izrecno izvzeti. Iz sistema CCCTB so izvzeti dohodki v obliki dividend, iztržki od odtujitve delnic družbe, ki ni del skupine, in dobiček stalnih poslovnih enot v tujini. Večina držav članic pri oproščanju dvojnega obdavčevanja izvzema dividende in iztržke od odtujitve delnic, ker se tako izognejo obračunu odbitka davka, plačanega v tujini, do katerega so davčni zavezanci upravičeni, zlasti če je treba pri takšni upravičenosti upoštevati davek

⁸ Aujean M., *The CCCTB Project and the Future of European Taxation* v Lang M. et al., *Common Consolidate Corporate Tax Base*, Linde Verlag, Vienna, 2008, str. 11-37.

⁹ Sporčilo Komisije „EVROPA 2020 – Strategija za pametno, trajnostno in vključujočo rast“, COM(2010) 2020 z dne 3. marca 2010.

¹⁰ Sporčilo Komisije „K aktu za enotni trg – Za visokokonkurenčno socialno tržno gospodarstvo – 50 predlogov za izboljšanje skupnega dela, poslovanja in izmenjav“, COM(2010) 608 z dne 27. oktobra 2010.

¹¹ Sporčilo Komisije „Letni pregled rasti: spodbujanje ukrepov EU za celovit odziv na krizo“, COM(2011) 11 z dne 12. januarja 2010.

¹² Aujean M., *The CCCTB Project and the Future of European Taxation* v Lang M. et al., *Common Consolidate Corporate Tax Base*, Linde Verlag, Vienna, 2008, str. 11-37.

¹³ Neale T., *CCCTB: How fare we got and what are the next steps?* v Lang M. et al., *Common Consolidate Corporate Tax Base*, Linde Verlag, Vienna, 2008, str. 63-93.

¹⁴ Martini Jimenez A. in Calderon Carrero J. M., *Administrative Cooperation – Exchange of Information in the Context of the CCCTB* v Lang M. et al., *Common Consolidate Corporate Tax Base*, Linde Verlag, Vienna, 2008, str. 93-112.

¹⁵ Tenore M., *Requirements to Consolidate and Changes in the Level of Ownership* v Lang M. et al., *Common Consolidate Corporate Tax Base*, Linde Verlag, Vienna, 2008, str. 63-93.

od dohodkov pravnih oseb, ki ga plača družba izplačevalka dividend. Prav tako je treba poenostaviti izvzete dohodke iz tujine. Obdavčljive prihodke je treba zmanjšati za poslovne izdatke in nekatere druge postavke. Odbitni poslovni izdatki morajo običajno vključevati vse stroške, povezane s prodajo, ter izdatke, povezane z ustvarjanjem, ohranjanjem in zavarovanjem dohodka. Odbiti je treba stroške raziskav in razvoja ter stroške, ki nastanejo pri zbiranju lastniškega kapitala ali dolga za namene poslovanja. Pripraviti je treba tudi seznam neodbitnih izdatkov¹⁶. Opredmetena in neopredmetena dolgoročna sredstva je treba amortizirati ločeno, medtem ko je treba ostala vključiti v skupino sredstev. Amortizacija v skupini pomeni poenostavitev za davčne organe in davčne zavezance, saj odpravlja potrebo po pripravi in vzdrževanju seznama za vsako vrsto osnovnega sredstva in njegove življenjske dobe¹⁷.

Pri prenosu izgube se davčnim zavezancem omogoči prenos izgube v prihodnje obdobje za nedoločen čas, pri čemer prenos izgube v preteklo obdobje ne sme biti dovoljen. Ker se izguba v prihodnje obdobje prenaša zato, da davčni zavezanec plača davek od svojega realnega dohodka, ni razloga za omejitev roka za prenos v prihodnje obdobje. Prenos izgube v preteklo obdobje je v praksi držav članic sorazmerno redek in povzroča prekomerno zapletenost postopkov¹⁸.

Konsolidacija je bistveni element CCCTB, saj se lahko glavne davčne ovire, s katerimi se srečujejo družbe v EU, obravnava le v tem okviru. S konsolidacijo se odpravljajo formalnosti v zvezi s prenosnimi cenami in dvojnim obdavčevanjem znotraj skupin. Poleg tega se izguba, ki jo imajo davčni zavezanci, samodejno izravna z dobičkom, ki ga ustvarijo drugi člani iste skupine. Konsolidacija mora vključevati pravila za porazdelitev rezultata med države članice, v katerih imajo člani skupine svoje poslovne enote¹⁹.

¹⁶ Navarro A. in Soter Roch M. T., *Mesaurment of Income and Expenses v Lang M. et.al., Common Consolidate Corporate Tax Base*, Linde Verlag, Vienna, 2008, str. 421-441.

¹⁷ Litwinczyk H. in Supera – Markowska M., *Depreciation Rules in CCC-TB v Lang M. et.al., Common Consolidate Corporate Tax Base*, Linde Verlag, Vienna, 2008, str. 305-323.

¹⁸ Moreno Gonzales G. in Sanz Diaz-Palacios J. A., *The CCCTB: Treatment of Losses v Lang M. et.al., Common Consolidate Corporate Tax Base*, Linde Verlag, Vienna, 2008, str. 441-460.

¹⁹ Oestreicher A., *CCCTB – Methods of Consolidation v Lang M. et.al., Common Consolidate Corporate Tax Base*, Linde Verlag, Vienna, 2008, str. 517-547.

Porazdelitvena formula konsolidirane davčne osnove vsebuje tri enako ponderirane faktorje (delo, sredstva in prodaja). Faktor dela se izračuna na podlagi plačila za delo in števila zaposlenih (vsaka postavka predstavlja polovico). Faktor sredstev sestavljajo vsa opredmetena osnovna sredstva. Neopredmetena in finančna sredstva je treba izključiti iz formule zaradi njihove mobilne narave in tveganj za izogibanje sistemu. Končno je treba upoštevati prodajo, da se zagotovi poštena udeležba namembne države članice. Ti faktorji in ponderji morajo zagotoviti, da se dobički obdavčijo tam, kjer se zaslužijo. Kot izjema od splošnega načela, kadar rezultat porazdelitve ne predstavlja pravičnega obsega poslovne dejavnosti, je z zaščitno klavzulo določena nadomestna metoda²⁰.

Določena so tudi pravila o reorganizaciji podjetij, s katerimi se ustrezno zavarujejo pravice držav članic v zvezi z obdavčevanjem. V primeru, da se družba pridruži skupini, je treba tržno izgubo pred konsolidacijo prenesti v prihodnje obdobje, da se odpiše od porazdeljenega deleža davčnega zavezanca. Če družba izstopi iz skupine, se ji ne dodelijo izgube, nastale v obdobju konsolidacije. Transakcije med davčnim zavezancem in povezanim podjetjem, ki ni član iste skupine, so predmet prilagoditve cen v skladu z neodvisnim tržnim načelom, ki je splošno veljavno merilo.

Na administrativnem področju je določeno, da imajo skupine družb možnost za sodelovanje z le eno davčno upravo (glavni davčni organ), ki je davčna uprava države članice, v kateri je matična družba skupine (glavni davčni zavezanec) rezidentka za davčne namene²¹. Vključeno je tudi splošno pravilo proti zlorabi, ki ga dopolnjujejo ukrepi za omejitev določenih vrst zlorab. Ti ukrepi zajemajo omejitve glede odbitnosti obresti, plačanih povezanim podjetjem, ki so za davčne namene rezidenti države z nizkimi davki zunaj EU, ki si z državo članico plačnika ne izmenjuje informacij na podlagi sporazuma, primerljivega z Direktivo Sveta 2011/16/EU o medsebojni pomoči pristojnih organov držav članic na področju neposredne obdavčitve in obdavčitve zavarovalnih premij, ter predpisov o tujih odvisnih družbah.

²⁰ Komisija EU, CCCTB; Possible elements of the sharing mechanism, Brussels, 13 November 2007.

²¹ Amparo Grau Ruiz M., *Administrative Cooperation – Exchange of Information in the Context of the CCCTB v Lang M. et.al., Common Consolidate Corporate Tax Base*, Linde Verlag, Vienna, 2008, str. 945-957.

Sklepno

Slabosti davčne harmonizacije lahko označimo davčno konkurenco, saj države z visoko stopnjo blaginje in posledično višjimi davki, bogate države, ki lahko investitorjem ponudijo boljšo infrastrukturo, izkušeno in usposobljeno delovno silo, boljšo poslovno, pravno in socialno okolje ter javne storitve. S temi možnostmi lahko države zvišujejo davčne stopnje ter kljub temu ohranjajo mobilne faktorje znotraj meja. Tudi enotnost davčne stopnje ne bi imela popolnih pozitivnih posledic, saj periferne države ne bi imele več nobene konkurenčne prednosti, glede na to, da bi bili davki v razvitih državah enaki. To bi povzročilo močno koncentracijo podjetij v bolj razvitih državah in izgubo investitorjev v državah, kjer so investicije nujne. Vendar pa moram pripomniti, da davčna konkurenca daje tudi pozitivne rezultate, saj se države trudijo, da je davčni sektor učinkovitejši in s tem posredno država potrebuje manj davčnih prihodkov ter razbremenjuje tako fizične kot pravne subjekte.

Najem poslovnih prostorov ureja 45 let star zakon

Sandra Zec, Milčo Balevski

Ste tudi vi eden izmed tistih, ki so se že soočili s težavami pri odpovedi najemne pogodbe poslovnih prostorov? Najemate ali oddajate poslovne prostore, pa ne veste, kako in na kakšen način odpovedati najemno pogodbo, sklenjeno za nedoločen in določen čas? Pod drobnogled smo vzeli zakon, ki v Sloveniji ureja to področje, pri čemer smo se osredotočili na tiste njegove elemente, ki gospodarskim subjektom v praksi največkrat predstavljajo težavo, in sicer prenehanje najemnega razmerja za poslovne prostore in določitev odpovednega roka najemnih pogodb.

Zakon iz davnega leta 1974

Najem poslovnih prostorov ureja Zakon o najemu poslovnih prostorov (v nadaljevanju: ZPSPP), ki kot *lex specialis* določa nastanek in prenehanje najema poslovnih prostorov. Obravnavani zakon je bil sprejet leta 1974 kot del paketa preostale zakonodaje, sprejete v istem letu, vključno z ustavo Socialistične Republike Slovenije. Od takrat je bil ZPSPP noveliran v le manj pomembnih delih. Zakon je bil torej sprejet v času, ko je bila Slovenija še del Socialistične federativne republike Jugoslavije in ko je bilo gospodarstveno in politično okolje bistveno drugačno kot je danes. Obstoječa veljavna pravila o ureditvi najemnih razmerij med poslovnimi subjekti so tako že precej zastarela in ne zajemajo hitrega razvoja gospodarstva ter tako niso v koraku s časom in potrebami gospodarskih subjektov. Zaradi neprilagojenosti in neučinkovite ureditve najemnih razmerij med poslovnimi subjekti v praksi prihaja do večjih težav.

Enoletni odpovedni rok o najemu poslovnih prostorov in sodna odpoved

Kot določa 23. člen ZPSPP, lahko stranki pogodbo o najemu poslovnih prostorov za nedoločen čas sporazumno prekine, kadar koli. Hkrati pa zakon ureja, da najemna pogodba za nedoločen čas lahko preneha z odpovedjo, pri čemer zakon določa, da odpovedni rok ne sme biti krajši od enega leta. Zakon tako kogentno določa minimalni odpovedni rok, ki ga morata upoštevati stranki najemnega razmerja. Zakon prav tako določa, da je pogodbo o najemu poslovnih prostorov mogoče odpovedati zgolj sodno, pri čemer odpovedni rok teče od vročitve odpovedi sopogodbniku.

Predčasna odpoved najemne pogodbe za nedoločen čas je tako mogoča, vendar sam način odpovedi povroča precej nevšečnosti in nepotrebne birokracije. Sodna odpoved najemne pogodbe za poslovne prostore je namreč precej nenavaden postopek odpovedi pogodbe, saj ga druge evropske države ne poznajo. Istočasno zakon uvaja enoletni odpovedni rok, ki je v trenutnih gospodarskih razmerah zelo neugoden, še več, neživljenjski.

Primeri, kjer gospodarski subjekti ves čas svojega poslovanja uporabljajo en poslovni prostor, so redki, saj se v praksi vse pogosteje srečujemo s primeri, kjer se gospodarski subjekti zaradi spremenjene finančne vizije ali drugih poslovnih okoliščin odločijo zamenjati svoje poslovne prostore. To je še zlasti pogosta praksa v primerih, ko je novoustanovljeno podjetje podcenilo svoj poslovni uspeh in najelo premajhne poslovne prostore ali obratno, ko je podjetje precenilo svoja pričakovanja in najelo poslovne prostore, ki so se izkazali za prevelik finančni zalogaj. Predstavljajte si, da se kot vodilni v svoji družbi ali podjetju znajdete v omenjenem položaju, zaradi rigidne zakonske ureditve pa ne morete zamenjati poslovnega prostora hitreje kot v letu dni?! V skladu z navedenim, se pojavlja potreba v poslovnem svetu, da se veljavna zakonodaja ustrezno spremeni v smeri, da bo gospodarskim subjektom omogočila večjo fleksibilnost in večjo avtonomijo volje pri ureditvi najemnih razmerij za svoje poslovne prostore.

Predčasna odpoved pogodbe o poslovnih prostorih ni mogoča

Nekoliko drugačno pot je izbral zakonodajalec pri ureditvi odpovedi pogodbe za določen čas, saj predčasne odpovedi izrecno sploh ne omenja. Omenjena zakonska ureditev izhaja iz same narave pogodbe za določen čas, ki je že sama po sebi manj ugodna, zaradi česar je zakonodajalec zasledoval stališče, da jo je potrebno varovati, da se ne izteče pred dogovorjenim časom trajanja pogodbe (Višje sodišče Cpg 333/2013). Tako v skladu z zakonom najemna pogodba za poslovne prostore za določen čas preneha veljati šele s pretekom časa. Podobno to vprašanje ureja tudi Obligacijski zakonik v 332. in 614. členu, in sicer pravi, da trajno dolžniško razmerje z določenim rokom trajanja preneha s potekom časa, za katerega je bil sklenjen. Pa je to edini način prenehanja pogodbe o najemu poslovnih prostorov, sklenjene za določen čas?

Ker aktualni zakon ne ureja tega področja, je pravno praznino morala zapolniti sodna praksa, ki pa ni povsem enotna. Vrhovno sodišče je namreč v zadevi III Ips 1/2011 odločilo, da »pogodbe o najemu poslovnih prostorov, sklenjene za določen čas, ni mogoče enostransko odpovedati pred potekom tega časa.« Ne glede na to, pa imamo v sodni praksi tudi primere, ko so sodišča zavzela stališče, da če stranki v pogodbi izrecno ne določita odpovednega roka za predčasno prenehanje najemnih pogodb za poslovne prostore, le-te pogodbe ni mogoče predčasno odpovedati. Če pa sta stranki vnaprej predvideli možnost predčasnega prenehanja pogodbe za določen čas, je le-to mogoče odpovedati (Vrhovno sodišče v zadevi II Ips 97/2012), celo s krajšim odpovednim rokom kot eno leto (Višje sodišča v zadevi Cpg 914/2006).

Sklepno

Zakon, ki ureja najem poslovnih prostorov, je brez dvoma zastarel. Njegova rigidnost se poleg na nomotehnični ravni odraža predvsem v neustrezni in neprimerni določitvi odpovednega roka, kot tudi načinu odpovedi najemnih pogodb za poslovne prostore. Preprosto povedano, zakon ni več v koraku z zahtevami sodobnega poslovnega okolja ter tako restriktivno in zelo neživiljenjsko ureja najemna razmerja poslovnih subjektov. Glede na to, da tudi slovenska sodna praksa ni zapolnila pravne praznine, je ponovno na vrsti zakonodajalec. Ta ima za ustrezno ureditev področja na voljo več možnosti. Ali trenutno veljavni zakon prilagodi novim razmeram, tako da se ga ustrezno posodobi ter tako odpravi togost posameznih določb. Ali pa se ga v celoti razveljavi, tako da predmetno področje v prihodnje ureja Obligacijski zakonik.

Iz domače davčne prakse

Dohodnina, akontacija dohodnine, navidezni posel, drug dohodek, nepravilno ugotovljeno dejansko stanje, napačna uporaba materialnega prava

(Sodba Upravnega sodišča I U 1532/2017-11, z dne 10. 7. 2018)

V obravnavani zadevi je med strankama sporno ali je bil tožnik lastnik poslovnega deleža v družbi D. v višini 51 %, ki ga je s pogodbo 25. 4. 2000 prodal kupcu, družbi C. Sporna je pravna narava prejemkov, ki jih je tožnik v obdobju od 25. 1. 2008 do 16. 11. 2012 v različnih zneskih prejel na svoja transakcijska računa pri A. d.d. in B. d.d. Sporna pa je tudi višina davčne osnove za izračun akontacije dohodnine od teh prejemkov. Tožnik v postopku zatrjuje, da gre za plačilo obrokov kupnine po pogodbi z dne 25. 4. 2000 o prodaji poslovnega deleža v višini 51 % v družbi D. v lasti tožnika kupcu, družbi C. za kupnino v višini 950.000,00 CHF. Davčni organ pa meni, da tožnik v postopku ni izkazal, da je lastnik poslovnega deleža v družbi D. v višini 51 % in je pogodbo o prodaji tega poslovnega deleža z dne 25. 4. 2000 opredelil kot navidezno pogodbo (tretji odstavek 74. člena ZDavP-2) in hkrati tudi ugotovil tožnikovo izogibanje ali zlorabo drugih predpisov (četrti odstavek 74. člena ZDavP-2). Tej ugotovitvi je v celoti sledil tudi pritožbeni organ. Posledično je davčni organ obravnavane tožnikove prejemke kot prejemke iz nepojasnjenih virov prekvalificiral v druge prejemke po 11. točki tretjega odstavka 105. člena ZDoh-2 in od njih z izpodbijano odločbo tožniku odmeril akontacijo dohodnine. Tako prvostopenjski davčni organ, kot tudi pritožbeni organ pa ne pojasnita ali je šlo v obravnavani zadevi za navidezen posel v smislu tretjega odstavka 74. člena ZDavP-2 ali za zlorabo predpisov v smislu četrtga odstavka 74. člena ZDavP-2.

Iz obrazložitve izpodbijane odločbe, kot tudi iz obrazložitve odločbe pritožbenega organa izhaja, da sta prvostopenjski in pritožbeni organ ugotavljala namen sklenitve pogodbe o prodaji deleža z dne 25. 4. 2000. Oba navedena organa navajata objektivne okoliščine in razloge, zaradi katerih sta pogodbo „Sahare sale and purchase agreement“ oz. pogodbo o prodaji deleža z dne 24. 5. 2010 opredelila kot navidezen posel, ki pa mu sicer glede formalnosti ni mogoče očitati pomanjkljivosti. Hkrati s takšno pravno opredelitvijo pa navajata tudi konkretne okoliščine, ki kažejo na verjetnost, da gre v predmetni

zadevi za nedopustno izogibanje plačilu davkov in ugotavljata, da je imel tožnik namen izogniti se plačilu višjih davkov.

Vrhovno sodišče RS je v svoji sodni praksi (npr. sklep X Ips 314/2013 in sklep X Ips 139/2015) podrobneje razmejilo pojme navideznega pravnega posla (tretji odstavek 74. člena ZDavP-2) in zlorabo drugih predpisov (četrti odstavek 74. člena ZDavP-2). Navidezni posli v skladu s tretjim odstavkom 74. člena ZDavP-2 ne vplivajo na obdavčenje. Ali gre za navidezen posel pa je vselej stvar presoje dejanskega stanja konkretne zadeve s strani davčnega organa ob vrednotenju predloženih in pridobljenih dokazov. Po ustaljeni praksi Vrhovnega sodišča RS v davčnih zadevah je navidezni posel pogodba, ki jo stranki skleneta, ne da bi imeli resen namen prevzeti obveznosti in pridobiti pravice, ki so vsebina tega posla, temveč le z namenom zunanjemu svetu prikazati, da med njima učinkuje pogodba s tako vsebino. Stranki želita le navzven prikazati, da je med njima sklenjen takšen pravni posel, v njunem medsebojnem odnosu pa njegovega učinka ne želita.

Tako je navidezen posel pogodba, ki jo stranki skleneta, ne da bi imeli resen namen prevzeti obveznosti in pridobiti pravice, ki so vsebina tega posla, temveč le z namenom zunanjemu svetu prikazati, da med njima učinkuje pogodba s tako vsebino. Veljal naj bi le v očeh drugih, ne pa za njiju. Slednje pomeni, da mora med strankama obstajati soglasje, da bosta navzven izrazili voljo, ki naj pri drugih ustvari zmotno predstavo o nastalem pravnem poslu. Iz sodb Vrhovnega sodišča RS (npr. X Ips 78/2014 in X Ips 275/2014) izhaja, da je pogodba lahko absolutno navidezna (fiktivna), kar pomeni, da stranki pravnega posla nista sklenili in da tretjim osebam le lažno predstavljata, da sta ga. Taka pogodba torej ne prikriva druge pogodbe. Kadar prikriva pogodbo, ki izhaja iz prikritih pogodbene volje strank, pa je pogodba relativno navidezna (simulirana). V takem primeru velja prikrita pogodba, če so izpolnjeni drugi zakonski znaki za njeno veljavo (drugi

odstavek 50. člena OZ), za obdavčenje pa je relevanten prikrit pravni posel (tretji odstavek 74. člena ZDavP2). Namen sklenitve absolutno in relativno navidezne pogodbe za njeno presojo ni bistven, povezan pa je vsekakor s tem, da želi stranka tretji osebi (davčnemu organu) prikriti resnična dejstva in ga spraviti v zmoto. Ugotavljanje prave pogodbene volje se presoja na podlagi objektivnih okoliščin, ki kot posredni dokazi oz. indici kažejo na to, ali je določen pravni posel nastal ali ne. Šele na tej podlagi je mogoče sprejeti pravilen sklep o tem, da gre v zadevi za navidezni posel, ki na davčnem področju ne povzroča pravnih posledic (glej sklepe Vrhovnega sodišča RS X Ips 298/2015, X Ips 352/2016 in X Ips 13/2016).

Nedovoljeno davčno izogibanje, s katerim se ni mogoče izogniti uporabi predpisov o obdavčenju, predstavljajo tudi pravni posli, ki sicer niso navidezni v smislu tretjega odstavka 74., člena ZDavP2, saj sta stranki njihove posledice hoteli in so posli tudi dejansko nastali. Njihov izključni namen je pridobiti neupravičeno davčno ugodnost in preprečiti cilj davčnega predpisa. To ravnanje je razvidno npr. iz značilnosti, da sta stranki določen pravni posel izpeljali po kompleksni zapleteni poti, za katero ni, razen izogibanja določeni obdavčitvi, mogoče najti nobenega drugega razumnega razloga (glej sklep Vrhovnega sodišča RS X Ips 347/2015).

Po presoji sodišča davčni organ v predmetni zadevi pri opredelitvi, da gre za navidezne posle in hkrati opredelitvi, da gre za izogibanje ali zlorabo drugih predpisov ni upošteval zgoraj navedene vidike pravilne uporabe materialnega prava, ki izhaja iz sodne prakse Vrhovnega sodišča RS. Svoje stališče o navideznosti pogodbe o prodaji tožnikovega poslovnega deleža v družbi D. z dne 25. 4. 2000 je davčni organ oprl tako na tretji odstavek 74. člena ZDavP2, ob tem pa se je (hkrati) skliceval tudi na drugo pravno podlago in sicer na izogibanje ali zlorabo drugih predpisov po četrtem odstavku 74. člena ZDavP2. Ob tem je v obrazložitvi izpodbijane določbe davčni organ navajal vrsto dejstev, ki jih je štel za pravno relevantna, pri čemer pa jih ni razmejil glede na posamezne pravne podlage. Tega ni storil niti pritožbeni organ. V svoji obrazložitvi se pritožbeni organ sklicuje na ugotovitve davčnega organa, da sredstva, ki so bila v inšpiciranem obdobju nakazana na tožnikova računa pri A. d.d. in B. d.d. nimajo pravne narave plačil obrokov kupnine po pogodbi o prodaji deleža z dne 25. 4. 2000, kot to trdi tožnik, pri tem pa ne pojasni, na kateri pravni podlagi je odločitev davčnega organa utemeljena in katera so tista dejstva, ki so pravno odločilna in ki utemeljujejo presojo, da je šlo za navidezne pravne posle oz. za izogibanje ali za zlorabo drugih predpisov. V svoji obrazložitvi se tudi pritožbeni organ zgolj sklicuje na več pravnih podlag in navaja vrsto dejstev, ki jih šteje za pravno relevantne, pri tem pa teh dejstev ne razmeji med posameznimi pravnimi podlagami in se zato tudi odločbe pritožbenega organa ne da preizkusiti. Iz obrazložitve izpodbijane odločbe, kot tudi iz obrazložitve odločbe pritožbenega organa ne izhaja, kaj sta navedena davčna organa razumela pod pojmom navideznega pravnega posla oz. kakšno vsebino sta mu dala. Po povedanem prvostopenjski in pritožbeni organ pojma navideznega pravnega posla kot instituta materialnega prava nista uporabila v skladu z njegovo vsebino, zaradi česar je dejansko stanje ostalo nepopolno ugotovljeno.

Dolžnost davčnega organa je tudi, da odgovori na relevantne ugovore tožnika, kar je pri kompleksnem ugotavljanju dejanskega stanja tudi prek posrednih dokazov velikega pomena, kar v konkretnem primeru davčni organ ni storil. Davčni organ mora zato ustrezno obravnavati in se opredeliti do vseh upoštevnihih navedb strank in v postopku izvesti vse relevantne in substancirane dokazne predloge, ugotavljati dejstva in opraviti niz sklepov, iz katerih preko neposrednih ali posrednih relevantnih dejstev s pomočjo pravil in izkušenj ter logike pride do sklepa o neposredno relevantnih dejstvih. Objektivne okoliščine oz. indici morajo tvoriti razumljivo in logično celoto, na podlagi katere se lahko opravi tudi materialnopravna presoja. Davčni organ mora svojo odločitev argumentirati in vse primerne oz. relevantne dokazne predloge dokazno oceniti ter s tem stranki zagotoviti pošten postopek.

Po presoji sodišča pa je tudi povsem utemeljen tožnikov ugovor nepopolno ugotovljenega dejanskega stanja v predmetni zadevi v delu, ki se nanaša na prenakazila med posameznimi računi, ki jih ima tožnik pri različnih bankah ter da jih je potrebno obravnavati na drugi zakonski podlagi.

Po povedanem je bilo po presoji sodišča v obravnavani zadevi pri izdaji izpodbijane odločbe napačno uporabljeno materialno pravo, zaradi česar je ostalo nepopolno ugotovljeno tudi dejansko stanje. Posledično se izpodbijane odločbe in tudi odločbe pritožbenega organa ne da preizkusiti. S tem je podana absolutno bistvena kršitev pravil postopka (druga točka prvega odstavka 27. člena Zakona o upravnem sporu, v nadaljevanju ZUS-1) v zvezi z drugim odstavkom 237. člena Zakona o splošnem upravnem postopku, v nadaljevanju ZUP, ki je vplivala na pravilnost in zakonitost izpodbijane odločbe. Sodišče je zato na podlagi 4., 3. in 2. točke prvega odstavka 64. člena ZUS-1, izpodbijano odločbo odpravilo in ob upoštevanju tretjega in četrtega odstavka istega člena ZUS-1 zadevo vrnilo organu prve stopnje v ponoven postopek. Davčni organ je pri tem vezan na pravno mnenje sodišča glede uporabe materialnega prava in na njegova stališča glede postopka. V ponovnem postopku se bo moral davčni organ opredeliti in pojasniti konkretne okoliščine, na podlagi katerih ocenjuje, da gre za navidezne posle, pri čemer bo moral konkretno pojasniti, katera dejstva so za to pravno podlago odločilna in zakaj ugotovljeno dejansko stanje utemeljuje presojo, da je šlo za navidezne pravne posle. Po potrebi naj ugotovitveni postopek tudi dopolni. Enako velja tudi v primeru, če bo prvostopenjski organ zavzel drugačno materialno-pravno stališče glede presoje konkretne zadeve in sicer, da gre za izogibanje ali pa za zlorabo drugih predpisov. Poleg navedenega bo potrebno v ponovljenem postopku ugotoviti pravilno dejansko stanje tudi v delu, ki se nanaša na prenakazila med posameznimi računi, ki jih ima tožnik pri različnih bankah, kot to ugovarja tožnik V primeru, da gre za prenakazala sredstev med posameznimi bančnimi računi tožnika, v tem delu ne gre za prejemke iz nepojasnjenih virov, pri čemer se bo moral davčni organ konkretno opredeliti in presoditi potrebne oz. relevantne in substancirane dokazne predloge tožnika.

Sodišče je odločilo brez glavne obravnave, ker je bilo že na podlagi tožbe, izpodbijane odločbe in upravnih spisov očitno, da je potrebno tožbi ugoditi (prva alineja drugega odstavka 59. člena ZUS-1).

Sodna praksa Sodišča EU

Status Airbnb po pravu EU – spletna platforma ali nepremičninski agent?

dr. Janja Hojnik

Predmetni prispevek obravnava nedavno zelo odmevno sodbo Velikega senata Sodišča EU v zadevi *Airbnb Ireland*,¹ v kateri je Sodišče odločilo, da Francija od družbe Airbnb ne more zahtevati licence za nepremičninskega posrednika. Airbnb odpira številna pravna vprašanja v vrsti pravnih sistemov po svetu, tudi v Sloveniji. Čeprav obravnavana zadeva neposredno ne zadeva vprašanja obdavčitve te znane spletne platforme, ki je brez lastništva hotelov v poslu kratkotrajnih namestitev po prihodkih prehitela večino največjih hotelskih verig na svetu, pa je vprašanje pravne narave Airbnb pomembno tudi za namerne obdavčitve. Davčno pravo ima namreč velik vpliv na razširjenost modelov sodelovalnega gospodarstva. Po eni strani prevladuje stališče, da se spletne platforme ne smejo izogniti davčnim obveznostim, saj dobička ne ustvarjajo v oblakih, temveč v realnem svetu, po drugi strani pa višina te obdavčitve vpliva na razširjenost modelov sodelovalnega gospodarstva.

Platformna ekonomija in na dostopu temelječa potrošnja

Pojav hitre in zmogljive informacijske in komunikacijske tehnologije (v nadaljevanju: IKT), kot je internet, ima vodilno vlogo pri izboljševanju obstoječih poslovnih modelov. IKT med drugim omogoča raznovrstne modele delitvene ekonomije in sodelovalnega gospodarstva, pri katerih aplikacije pametnih telefonov omogočajo dostop do platform, ki povezujejo kupce s prodajalci. V ekonomskem pogledu je presenetljivo, da so nekatera zagonska podjetja, ki ponujajo tovrstne storitve s pomočjo IKT, dosegle izjemne tržne vrednosti, ki so bile v preteklosti pridržane zgolj peščici velikih podjetij, zaradi česar govorimo o pravi socialni revoluciji. Spletne platforme s ponudbo prevozov (Uber) in kratkoročnih najemov stanovanj (Airbnb) so povzročile pravi pretres na trgu in širjenje logike v nove sektorje, tako da se domneva, da je pred nami prestop v prevladujočem poslovnem modelu, kjer bo vso potrošniško blago dostopno kot storitev in da bodo vse potrošniške storitve dosegljive na zahtevo.²

Pri tem pa je pomembno zagotoviti, da bo modernemu poslovanju in tehnološkemu razvoju sledila primerna pravna ureditev, ki bo nadzirala s tem povezane nevarnosti in omogočila razcvet gospodarstva. Glede na to, da tako gospodarstvo kot tudi potrošniki postajajo »pametnejši«, morajo temu slediti tudi pametne

regulatorne rešitve, ki bodo ustvarile ravnotežje med varnostjo, odgovornostjo in konkurenco na eni strani ter inovativnost in prilagodljivost na drugi. Potrebe po regulaciji bodo po eni strani omejile nekatere tvegane poslovne modele, po drugi strani pa lahko pravo tudi spodbudi nove poslovne modele.

Poslovni modeli sodelovalnega gospodarstva in delitvene ekonomije temeljijo na filozofiji potrošnje na osnovi dostopa, kjer potrošniki namesto, da bi predmete kupili, želijo zgolj dostop do njih, tako da plačajo za izkušnjo začasnega dostopa. Lastništvo torej več ni najvišja potrošniška vrednota. Na tej osnovi lahko potrošniki dostopajo do predmetov, ki si jih sicer ne bi mogli privoščiti, ali pa se zavestno odločijo, da jih ne bodo kupili, upoštevajoč njihove prostorske omejitve in pomisleke glede varovanja okolja. Posledično torej raje plačajo za uporabo kot za lastništvo. Čeprav javni dostop do blaga, kot so knjige v javnih knjižnicah ali javni transport, poznamo že stoletja, je internet omogočil nove poslovne modele, ki temeljijo na nakupu dostopa. To je sovpadalo z globalno gospodarsko krizo, v okviru katere so bili potrošniki prisiljeni pretehtati svoje navade in vrednote, in naraščajočo urbanizacijo. Posledično dostop omogoča delitev virov/proizvodov/storitev, preoblikovanih s pomočjo tehnologije ob podpori skupin posameznikov s spremenjenimi vzorci potrošnje.

Primeri modelov dostopa vključujejo delitev avtomobilov in koles (Zipcar, Hubway) in različne spletne programe izposoje DVD-jev, torbic, oblačil, nakita (Netflix, Bag Borrow or Steal, Rent the Runway, Borrowed Bling). Zaradi interneta lahko danes namesto nakupa avtomobila proizvajalcu avtomobilov plačamo letno članarino in kilometrino glede na uporabo vozila (car-sharing), preko spletne platforme Uber pa se lahko kot lastnik avtomobila povežemo z ljudmi, ki želijo prevoz (ride-sharing). Uber je vodilni akter t.i. sodelovalnega gospodarstva, ki se je s »taksi« področja razširila na področje financ (v Sloveniji denimo Adrifund), oddaje stanovanj (Airbnb), delovnega orodja (Tool library), socialnih storitev (skrb za starejše in otroke) itd. BMW in Daimler posledično danes poleg prodaje avtomobilov ponujata na članarini temelječ sistem delitve avtomobilov (t.i. Drive now in Car2Go) z letno članarino in ceno za prevožen kilometer za uporabnike. Takšne storitve danes ponujajo tudi podjetja, ki ne proizvajajo avtomobilov (denimo Zipcar in Hertz) in celo zadrage (Modo Co-op). Medtem ko nekatere trgovine danes ne le prodajajo orodje, ampak tudi omogočajo najem orodja (v Sloveniji denimo OBI), platforme po zgledu Uberje, kot denimo Snap-Goods, omogočajo najem orodja in drugih gospodinjskih predmetov neposredno od njihovih lastnikov.

¹ V zadevi C390/18, X, ob udeležbi YA, *Airbnb Ireland UC, Hôtelière Turenne SAS, Association pour un hébergement et un tourisme professionnels (AHTOP), Valhotel*, sodba Velikega senata Sodišča z dne 19.12.2019, ECLI:EU:C:2019:1112.

² Več o tem Hojnik J., *Sodelovalno gospodarstvo in delitvena ekonomija: pojmi in potreba po evropskem pristopu*, Dnevi slovenskih pravnikov, 11. do 13. oktober 2018, Podjetje in delo, letnik 44, št. 6/7, str. 965-977.

Evropska komisija v Agendi o sodelovalnem gospodarstvu iz 2016³ poudarja, da sodelovalno gospodarstvo vključuje tri kategorije akterjev:

- ponudnike storitev, ki si delijo sredstva, vire, čas in/ali znanja in spretnosti. To so lahko posamezniki, ki ponujajo storitve občasno (»sorodni akterji«) ali ponudniki storitev, ki delujejo v svoji poklicni vlogi (»poklicni ponudniki storitev«);
- uporabnike teh storitev ter
- posrednike, ki prek spletne platforme povezujejo ponudnike z uporabniki in ki olajšujejo sklepanje poslov med njimi (»platforme za sodelovanje«).

Poleg opredelitve samih konceptov je bistveno vprašanje temeljnega odnosa regulatorja do sodelovalnega gospodarstva (tj. ali bo zavzet uvidevni ali prepovedni pristop). Evropska komisija je izvedla javno posvetovanje, v katerem je večina potrošnikov odgovorila, da po njihovi oceni platforme za sodelovalno gospodarstvo zagotavljajo dovolj informacij glede ponudnika storitev, pravic potrošnikov in značilnosti storitev. Zato je Evropska komisija napovedala, da bo dala priložnost novim poslovnim modelom in s tem preprečila, da bi Evropa postala edina celina, ki te nove poslovne modele zavrača. V Evropski agendi za sodelovalno gospodarstvo je poudarila, da sodelovalno gospodarstvo omogoča bolj učinkovito rabo naravnih virov ter ponuja nove priložnosti za rast, delovna mesta in koristi za potrošnike. Agenda predstavlja smernice, kako naj se obstoječe pravo EU uporablja za sodelovalno gospodarstvo, pojasnjuje določena vprašanja, ki so pomembna za ponudnike teh storitev, kot tudi za oblastne organe, vključno s potrošniškim pravom, delovnimi razmerji in obdavčitvijo, s posebnim poudarkom, da želi Evropska komisija tudi preko sodelovalnega gospodarstva zagotoviti trajnostni razvoj.

Glede na to da Evropska komisija ni napovedala specifične zakonodaje s področja sodelovalnega gospodarstva, je torej pretežno na državah članicah, da uredijo različna odprta vprašanja v tej zvezi. V teh okoliščinah so bila v prvi vrsti nacionalna sodišča poklicana reševati napetosti med različnimi deležniki, ki jih zadeva sodelovalno gospodarstvo. Kot eden najbolj znanih primerov storitev sodelovalnega gospodarstva *Uber* ponuja platformo, ki omogoča povezovanje med ljudmi, ki ponujajo prevoze, in tistimi, ki iščejo prevoz na določeno destinacijo. V številnih zadevah po celotnem svetu je *Uber* zastopal enotno stališče o svojem pravnem statusu: nismo taksi podjetje, ampak tehnološko podjetje. To stališče je 20. decembra 2017 zavrnilo Sodišče EU v zadevi *Uber Spain*,⁴ v kateri je presodilo, da storitev povezovanja z nepoklicnimi vozniki, ki jo opravlja družba *Uber*, spada med storitve na področju prevoza. Države članice lahko zato določajo pogoje opravljanja te storitve, denimo pridobitev licenc in odobritev, ki jih za področje prevoza zahteva nacionalno pravo. Posledično *Uber* ne more uveljavljati

načela svobode opravljanja storitev, ki ga pravo EU sicer določa za storitve informacijske družbe.

Po tej zadevi pa je strokovna javnost čakala na presojo Sodišča o pravnem statusu drugega nosilca platformne ekonomije – *Airbnb*. Ta priložnost je nastala v povezavi s francosko zakonodajo, ki je omejevala poslovanje te platforme na francoskem trgu.

Airbnb Ireland – dejansko stanje

Spor v zadevi *Airbnb* izvira iz kazenskega postopka, ki je bil sprožen v Franciji na podlagi predloga za pregon z uveljavljanjem premoženjskoppravnega zahtevka, ki ga je francosko združenje poklicnih ponudnikov nastanitve in turističnih storitev (*Association pour un hébergement et un tourisme professionnels*, AHTOP) vložilo zoper družbo *Airbnb Ireland*.

Airbnb Ireland je družba irskega prava, ki upravlja elektronsko platformo, ki omogoča, da se proti plačilu provizije poklicni in nepoklicni najemodajalci, ki razpolagajo z nastanitvami za kratkoročni najem, na eni strani, povežejo z osebami, ki iščejo tovrstno nastanitev, na drugi strani. V praksi se internetni uporabnik, ki išče nastanitev za najem, poveže na istoimensko elektronsko platformo, navede kraj, kamor želi, ter obdobje in število oseb po lastni izbiri. Na tej podlagi družba *Airbnb Ireland* internetnemu uporabniku da na voljo seznam razpoložljivih nastanitvev, ki ustrezajo tem merilom, da ta lahko izbere nastanitev po lastni izbiri in jo na spletu rezervira. V tem okviru uporabniki zadevne elektronske platforme, bodisi najemodajalci bodisi najemniki, sklenejo pogodbo z družbo *Airbnb Ireland* za uporabo te platforme in z družbo *Airbnb Payments UK* za plačila, opravljena prek navedene platforme.

Poleg te storitve povezovanja najemodajalcev in najemnikov prek svoje elektronske platforme, ki združuje ponudbe, družba *Airbnb Ireland* najemodajalcem ponuja številne druge storitve, na primer podlago za določitev vsebine njihove ponudbe, neobvezno fotografsko storitev ter neobvezno zavarovanje civilne odgovornosti in jamčevanje za škodo do 800.000 EUR. Prav tako jim družba *Airbnb Ireland* ponuja neobvezno orodje za oceno višine najemnine na podlagi tržnih povprečij te platforme. Poleg tega, če najemodajalec najemnika potrdi, najemnik družbi *Airbnb Payments UK* nakaže znesek najemnine, povečan za od 6 % do 12 % tega zneska za stroške in storitve, ki jih nudi družba *Airbnb Ireland*. Družba *Airbnb Payments UK* denarna sredstva zadrži za račun najemodajalca in jih nato 24 ur po prihodu najemnika v prostore za nastanitev z nakazilom posreduje najemodajalcu, s čimer najemniku zagotovi jamstvo o obstoju nepremičnine, najemodajalcu pa jamstvo za plačilo. Nazadnje, družba *Airbnb Ireland* je vzpostavila sistem, v katerem lahko najemodajalec in najemnik pustita oceno od nič do pet zvezdic, pri čemer je ta ocena dostopna na zadevni elektronski platformi.

Združenje AHTOP, ki je vložilo predlog za pregon zoper družbo *Airbnb Ireland*, je trdilo, da ta družba z istoimensko platformo

³ Sporočilo Komisije z dne 2. junija 2016 o Evropski agendi za sodelovalno gospodarstvo (COM (2016) 0356).

⁴ Zadeva C-434/15, *Asociación Profesional Elite Taxi proti Uber Systems Spain SL*, sodba z dne 20. decembra 2017, ECLI:EU:C:2017:981.

ne le, da povezuje dve stranki, temveč opravlja storitve nepremičninskega posrednika brez poklicne licence, s čimer krši tako imenovani Hoguetov zakon, ki v Franciji velja za nepremičninske dejavnosti. Družba Airbnb Ireland pa je trdila, da Direktiva 2000/31 vsekakor nasprotuje tej ureditvi. Sodišču je bilo s strani preiskovalnega sodnika okrožnega sodišča v Parizu predloženo vprašanje opredelitve storitve posredovanja, ki jo opravlja družba Airbnb Ireland.

Presoja Sodišča

Sodišče je najprej poudarilo, da dejavnost posredovanja družbe Airbnb spada pod pojem »storitev« v smislu člena 56 PDEU in Direktive 2006/123 o storitvah na notranjem trgu. Obenem pa je opozorilo, da se v skladu s členom 3(1) te direktive ta ne uporablja, če so njene določbe v nasprotju z drugimi akti Unije, ki urejajo posebne vidike dostopa in izvajanja storitvene dejavnosti na posebnih področjih ali za posebne poklice. Zato je Sodišče moralo za ugotovitev, ali storitev, kakršno opravlja družba Airbnb spada na področje uporabe Direktive 2006/123, kot sta pred Sodiščem trdila združenje AHTOP in francoska vlada, ali – nasprotno – na področje uporabe Direktive 2000/31, kot so trdile družba Airbnb Ireland, češka in luksemburška vlada ter Komisija, ugotoviti, ali je treba takšno storitev opredeliti kot »storitev informacijske družbe« v smislu člena 2(a) Direktive 2000/31 o elektronskem poslovanju.

V skladu s členom 1(1)(b) Direktive 2015/1535 pojem »storitev informacijske družbe« zajema *»katero koli storitev, ki se običajno opravi odplačno, na daljavo, elektronsko in na posamezno zahtevo prejemnika storitev«*.

Sodišče je ob sklicevanju na sodbo Asociación Profesional Elite Taxi⁵ opozorilo, da če storitev posredovanja izpolnjuje pogoje iz člena 1(1)(b) Direktive 2015/1535,⁶ na katerega napotuje člen 2(a) Direktive 2000/31 o elektronskem poslovanju,⁷ načeloma pomeni »storitev informacijske družbe«, ki je ločena od poznejše storitve, na katero se nanaša. Vendar mora veljati nasprotno, če se izkaže, da je ta storitev posredovanja sestavni del celotne storitve, katere glavni element je storitev, ki spada v drugo pravno opredelitev.

Iz tega najprej izhaja, da je ta storitev odplačna, in to kljub temu, da mora provizijo, ki jo zaračuna družba Airbnb Payments UK, plačati izključno najemnik, in ne tudi najemodajalec. Ker je povezovanje najemodajalca z najemnikom opravljeno prek elektronske platforme, ne da bi bila na eni strani ponudnik

storitve posredovanja in na drugi strani najemodajalec ali najemnik sočasno navzoča, navedena storitev pomeni storitev, ki se opravi na daljavo in elektronsko. Stranke v postopku sklenjanja pogodb, sklenjenih med družbo Airbnb Ireland ali družbo Airbnb Payments UK na eni strani ter najemodajalcem ali najemnikom na drugi strani, namreč nikoli niso v stiku drugače kot prek istoimenske elektronske platforme. Nazadnje, zadevna storitev se opravlja na posamezno zahtevo naslovnikov te storitve, saj zahteva hkrati spletno objavo oglasa najemodajalca in posamezno zahtevo najemnika, ki ga ta oglas zanima. Tako storitev torej izpolnjuje štiri kumulativne pogoje iz člena 1(1)(b) Direktive 2015/1535 in zato načeloma pomeni »storitev informacijske družbe« v smislu Direktive 2000/31.

Sodišče je menilo, da storitev posredovanja, kakršno opravlja družba Airbnb Ireland, te pogoje izpolnjuje, pri čemer narava povezav med storitvijo posredovanja in nastanitveno storitvijo ne upravičuje, da se navedena storitev posredovanja ne opredeli kot »storitev informacijske družbe« in da se s tem za navedeno storitev posredovanja zavrne uporaba Direktive 2000/31.

Tako storitev posredovanja je namreč mogoče ločiti od transakcije z nepremičninami v pravem pomenu besede, ker se ne nanaša le na takojšnje izvajanje nastanitvene storitve, temveč predvsem na to, da se na podlagi strukturiranega seznama nastanitvev – ki so razpoložljive na istoimenski elektronski platformi in ustrezajo merilom, ki jih uporabljajo osebe, ki iščejo kratkotrajno nastanitev – ponuja orodje, ki olajšuje sklenitev pogodb o prihodnjih transakcijah. Bistvena značilnost elektronske platforme, ki jo upravlja družba Airbnb Ireland, je prav vzpostavitev takega seznama v korist tako gostiteljev, ki razpolagajo z nastanitvami za najem, kot oseb, ki tovrstno nastanitev iščejo.

Sodišče je za poudarjanje ločljivosti storitve posredovanja od nastanitvene storitve na prvem mestu navedlo, da se ta storitev posredovanja ne nanaša na takojšnje izvajanje nastanitvene storitve, temveč predvsem na zagotavljanje orodja za predstavitev in iskanje namestitev, ki se oddajajo, kar olajšuje sklenitev prihodnjih pogodb o najemu. Zato tovrstne storitve ni mogoče šteti zgolj za pomožno glede na neko celotno namestitveno storitev.

Na drugem mestu je Sodišče poudarilo, da storitev posredovanja, kakršna je ta, ki jo opravlja družba Airbnb Ireland, nikakor ni nujna za opravljanje nastanitvenih storitev, saj imajo tako najemniki kot najemodajalci za to na voljo številne druge kanale, od katerih so nekateri na voljo že dlje časa.

Sodišče je na tretjem mestu nazadnje ugotovilo, da ni ugotovilo, da bi družba Airbnb določala višino ali zgornjo mejo najemnin, ki jih zahtevajo najemodajalci, ki uporabljajo njeno platformo.

Sodišče je še pojasnilo, da nobena od drugih storitev, ki jih ponuja družba Airbnb Ireland, ne more omajati te ugotovitve, saj so te razne storitve zgolj pomožne glede na storitev posredovanja, ki jo opravlja ta družba. Poleg tega je navedlo, da drugače kot pri

⁵ Zadeva C-434/15, Asociación Profesional Elite Taxi, sodba z dne 20. decembra 2017, ECLI:EU:C:2017:981.

⁶ Direktiva (EU) 2015/1535 Evropskega parlamenta in Sveta z dne 9. septembra 2015 o določitvi postopka za zbiranje informacij na področju tehničnih predpisov in pravil za storitve informacijske družbe (UL 2015, L 241, str. 1).

⁷ Direktiva 2000/31/ES Evropskega parlamenta in Sveta z dne 8. junija 2000 o nekaterih pravnih vidikih storitev informacijske družbe, zlasti elektronskega poslovanja na notranjem trgu (Direktiva o elektronskem poslovanju) (UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 13, zvezek 25, str. 399).

storitvah posredovanja, na katere se nanašata sodbi Asociación Profesional Elite Taxi in Uber France, ne ta storitev posredovanja ne pomožne storitve, ki jih ponuja družba Airbnb Ireland, ne omogočajo, da bi se ugotovil odločilen vpliv, ki bi ga ta družba izvajala na pogoje opravljanja nastanitvenih storitev, na katere se nanaša njena storitev posredovanja, glede določanja višine zahtevanih najemnin in izbora najemodajalcev ali nastanitvev, ponujenih v najem na njeni platformi.

Sodišče je poleg tega preučilo, ali lahko družba Airbnb Ireland nasprotuje temu, da se zanjo uporabi zakon, s katerim se omejuje svoboda zagotavljanja storitev informacijske družbe, ki jo opravlja gospodarski subjekt iz druge države članice, kakršen je Hoguetov zakon, ker Francija tega zakona ni priglasila v skladu s členom 3(4)(b), druga alineja, Direktive 2000/31. Sodišče je v zvezi s tem poudarilo, da dejstvo, da je bil navedeni zakon sprejet pred začetkom veljavnosti Direktive 2000/31, Francije ne more razbremeniti obveznosti priglasitve. Dalje je Sodišče po zgledu razlogovanja v sodbi *CIA Security International*⁸ štelo, da je treba navedeni obveznosti, ki je bistvena postopkovna zahteva,

⁸ Zadeva C-194/94, *CIA Security International*, sodba z dne 30. aprila 1996, ECLI:EU:C:1996:172.

priznati neposredni učinek. Sodišče je ugotovilo, da iz tega izhaja, da če država članica krši obveznost priglasitve takega ukrepa, se lahko zasebni subjekt na to kršitev sklicuje ne samo v okviru kazenskega pregona zoper njega, ampak tudi v zvezi z zahtevo za odškodnino drugega zasebnega subjekta, ki uveljavlja premoženjskopравни zahtevek.

Na tej osnovi je Sodišče EU zaključilo, da je v luči Direktive 2000/31/ES o elektronskem poslovanju in Direktive (EU) 2015/1535 o storitvah informacijske družbe treba storitev posredovanja, katere namen je prek elektronske platforme odplačno povezati potencialne najemnike s poklicnimi ali nepoklicnimi najemodajalci, ki ponujajo storitve kratkotrajne nastanitve, pri čemer se skupaj z navedeno storitvijo posredovanja prav tako ponujajo številne storitve, ki so glede na to storitev posredovanja pomožne, opredeliti kot »storitev informacijske družbe« v smislu Direktive 2000/31. Vendar pa lahko zasebni subjekt nasprotuje temu, da se zanj v okviru kazenskega postopka z uveljavljanjem premoženjskoprnega zahtevka uporabljajo ukrepi države članice, ki omejujejo svobodo zagotavljanja storitve informacijske družbe, ki jo ta subjekt opravlja iz druge države članice, če navedeni ukrepi niso bili priglašeni v skladu s to določbo.

Sklepno

Veliki senat Sodišča je s sodbo v zadevi Airbnb Ireland na eni strani torej razsodil, da storitev posredovanja, katere namen je prek elektronske platforme odplačno povezati potencialne najemnike s poklicnimi ali nepoklicnimi najemodajalci, ki ponujajo storitve kratkotrajne nastanitve, pri čemer se skupaj z navedeno storitvijo posredovanja prav tako ponujajo številne storitve, ki so glede na to storitev posredovanja pomožne, opredeliti kot »storitev informacijske družbe« v smislu Direktive 2000/31 o elektronskem poslovanju. Na drugi strani pa je Sodišče menilo, da zasebni subjekt lahko nasprotuje temu, da se zanj v okviru kazenskega postopka z uveljavljanjem premoženjskoprnega zahtevka uporabljajo ukrepi države članice, ki omejujejo svobodo zagotavljanja take storitve, ki jo opravlja iz druge države članice, če navedeni ukrepi niso bili priglašeni Evropski komisiji v skladu s to direktivo.

Airbnb si je tako dejansko že pred končno odločitvijo francoskega okrožnega sodnika zagotovil zmago v svojem boju zoper regulatorne ukrepe držav članic ter pogosto po načelu subsidiarnosti tudi mestnih oblasti, kot so Amsterdam, Pariz in Barcelona, ki omejujejo njegovo dejavnost. Kot storitev informacijske družbe ima namreč bistveno več pravic iz prava EU, ki zagotavlja enotni trg, kot če bi bila opredeljen kot nepremičninski posrednik. Navedena in mnoga druga mesta, vključno z Ljubljano, platformi očitajo, da neupravičeno spreminja stanovaljske sosesčine. S to razsodbo je družba tudi povečala svoj optimizem pred uvrstitvijo družbe na borzo, ki je predvidena za letošnje leto. Pri družbi Airbnb so po sodbi povedali, da bodo odslej lažje vodili dialog z mestnimi oblastmi za vzpostavitev bolj jasnih in poštenih pravil za njihovo poslovanje. Pri tem lahko le upamo, da bo Airbnb tudi ustrezno sodeloval z davčnimi organi držav, v katerih posluje, saj je jasno, da davčne uprave poberejo davek le od manjšega dela dejansko oddanih stanovanj preko te platforme. 1

Davčno-finančne novosti z institucij EU

EU posodablja seznam nekooperativnih davčnih jurisdikcij

Finančni ministri EU so posodobili seznam EU z nekooperativnimi davčnimi jurisdikcijami. Na seznam nekooperativnih davčnih jurisdikcij so bile dodane štiri države oziroma ozemlja (Kajmanski otoki, Palau, Panama in Sejšeli), ki niso v roku

izpolnili zahtevanih standardov. Poleg teh je na seznamu še osem jurisdikcij (Ameriška Samoa, Fidži, Guam, Samoa, Oman, Trinidad in Tobago, Vanuatu in Ameriški Deviški otoki), ki še vedno niso skladne s standardi. V nasprotju s tem pa je bila več

kot polovica držav, ki so bile obravnavane leta 2019, umaknjena s seznama, saj zdaj izpolnjujejo vse standarde dobrega davčnega upravljanja.

Komisar za gospodarstvo Paolo Gentiloni je ob tem izpostavil, da seznam EU, na katerem so nekooperativne davčne jurisdikcije, prispeva k izboljšavam na področju davčne preglednosti na svetovni ravni. Doslej so preverili davčne sisteme 95 držav in večina teh sistemov je zdaj skladnih s standardi dobrega upravljanja. Ta proces je privedel do odprave več kot 120 škodljivih davčnih režimov v svetu, na desetine držav pa je začelo uporabljati standarde davčne preglednosti.

V okviru postopka uvrščanja na seznam EU se jurisdikcije ocenjujejo glede na tri glavna merila – davčno preglednost, pravično obdavčitev in dejansko gospodarsko dejavnost. Od tistih, ki ne izpolnjujejo katerega koli od teh meril, se zahteva zaveza za odpravo pomanjkljivosti v določenem roku.

Komisija in države članice bodo pred naslednjo posodobitvijo seznama EU oktobra 2020 nadaljevale dialog z jurisdikcijami na seznamu in v prilogi II (jurisdikcije, ki morajo svoje zaveze še izpolniti). Druga prednostna naloga je spremljanje preverjenih držav, da se pri njih zagotovi dobro davčno upravljanje v praksi. Uvrstitev na seznam EU je še vedno dinamičen proces, ki se bo v prihodnjih letih še naprej razvijal in sledil mednarodnemu razvoju.

Izpostaviti velja tudi, da Komisija zagotavlja tretjim državam precejšnjo podporo pri krepitvi orodij za boj proti davčnim zlorabam, zagotavlja pa tudi tehnično pomoč tistim, ki jo potrebujejo. To zlasti koristi državam v razvoju, ki jih davčne zlorabe na svetovni ravni in nezakoniti finančni tokovi nesorazmerno prizadenejo. Uvrstitev na seznam za zadevne države pa ne pomeni le poslabšanje ugleda, pač pa se zanje tudi uporabljajo zaščitni ukrepi na ravni EU in na ravni držav članic. Na ravni EU to zadeva porazdelitev sredstev EU.

Pregled ekonomskega upravljanja EU

EU je sprejela vrsto ukrepov za okrepitev svojega okvira za ekonomsko upravljanje in nadzor kot odziv na ranljivosti, ki jih je razkrila gospodarska in finančna kriza v letih 2008 in 2009. Sprejeta sta bila zakonodajni šesterček in dvojček, da bi se izboljšalo usklajevanje ekonomske politike in spodbudila trajnostna konvergenca gospodarske uspešnosti s krepitvijo proračunskega nadzora v okviru Pakta za stabilnost in rast. Zakonodaja je uvedla tudi zahteve za nacionalne fiskalne okvire in razširila področje nadzora, da bi se zajela makroekonomska neravnotežja. Prenovljen makroekonomski in proračunski nadzor je bil vključen v evropski semester, tj. okvir za usklajevanje ekonomskih politik, ki je bil vzpostavljen v ta namen.

Komisija je na tej osnovi sedaj predstavila pregled učinkovitosti okvira za ekonomski nadzor in začela javno razpravo o njegovi prihodnosti. Okvir EU za ekonomski nadzor je

pomagal usmerjati države članice pri doseganju ciljev ekonomske in fiskalne politike. Pripomogel je k boljšemu usklajevanju ekonomskih politik, odpravljanju makroekonomskih neravnotežij ter znižanju javnih primanjkljajev in ravni dolga. Ustvaril je pogoje za trajnostno rast ter uresničevanje strategije Unije za rast in delovna mesta. Vendar še vedno ostajajo nekatere ranljivosti, fiskalni okvir pa je vse bolj zapleten, kar zmanjšuje podporo zanj. Poleg tega se EU sooča z gospodarskimi razmerami, ki so se od oblikovanja pravil bistveno spremenile.

Zakonodajni šesterček in dvojček sta bila uvedena za obravnavanje ranljivosti, ki jih je razkrila gospodarska in finančna kriza. Gospodarske razmere so se od takrat precej spremenile. Evropsko gospodarstvo raste že sedem let zapored. Trenutno za nobeno državo članico ne velja korektivni del Pakta za stabilnost in rast oziroma t. i. postopek v zvezi s čezmernim primanjkljajem, medtem ko je leta 2011 veljal za 24 držav članic. Vendar potencial rasti v številnih državah članicah ni okrevanje na ravni pred krizo, ravni javnega dolga pa so v nekaterih še vedno visoke. Reformni zagon je upadel, napredek pa je postal neenakomeren po državah in področjih politik. Medtem si Evropa prizadeva postati prva podnebno nevtralna celina in izkoristiti nove priložnosti, ki jih prinaša digitalna doba, kot je določeno v letni strategiji za trajnostno rast.

V okviru pregleda je bilo ugotovljeno, da je okvir za nadzor prispeval k odpravi obstoječih makroekonomskih neravnotežij in znižanju javnega dolga. To je posledično pomagalo ustvariti pogoje za trajnostno rast, večjo odpornost in manjšo občutljivost na gospodarske pretrse. Prav tako je spodbudilo trajnostno konvergenco gospodarske uspešnosti držav članic in tesnejše usklajevanje fiskalnih politik v evrskem območju.

Hkrati javni dolg v nekaterih državah članicah ostaja visok, fiskalna naravnost na ravni držav članic pa je bila pogosto prociklična. Poleg tega sestava javnih financ ni postala bolj naklonjena rasti, pri čemer se države članice dosledno odločajo za povečanje tekočih odhodkov in ne za zaščito naložb. V okviru pregleda je bilo ugotovljeno tudi, da je fiskalni okvir postal pretirano zapleten, ker je bilo treba upoštevati spreminjajoče se okoliščine in si hkrati prizadevati za več ciljev. Ta zapletenost pomeni, da je okvir postal manj pregleden in predvidljiv, kar ovira komunikacijo in politično odgovornost.

Posvetovanje o reformah direktive MiFID in uredbe MiFIR

Evropska komisija je začela javno posvetovanje o morebitnih reformah direktive in uredbe o trgih finančnih instrumentov (MiFID in MiFIR), ki določata pravila za evropske trge vrednostnih papirjev. Pravila, ki veljajo od 3. januarja 2018, so temelj reform, ki jih je EU uvedla po finančni krizi. Njihov cilj je izboljšati zaščito vlagateljev in zagotoviti pregledno, učinkovito in konkurenčno trgovanje s finančnimi instrumenti. Čeprav so pravila na splošno dobro delovala, so po oceni Komisije potrebne nekatere prilagoditve, da bi dosegli pravo ravnovesje med

spodbujanjem udeležbe vlagateljev na kapitalskih trgih, konkurenčnostjo finančnega sektorja EU in zaščito interesov vlagateljev. Posvetovanje obravnava tudi o možne ukrepe za spodbujanje pokritosti z raziskavami za MSP in uvedbo novega orodja za preglednost, ki bi upraviteljem naložb, investicijskim svetovalcem in njihovim strankam omogočil dostop do cen sredstev po vsej EU v konsolidirani obliki. Posvetovanje bo potekalo do 20. aprila 2020.

Neimplementacija pete direktive o preprečevanju pranja denarja

Evropska komisija je objavila redni sveženj odločitev o postopkih zoper države članice, ki niso izpolnile obveznosti iz prava EU. Namen teh odločitev, ki se nanašajo na različne sektorje in področja politik EU, je zagotoviti ustrezno uporabo prava EU v dobro državljanov in podjetij. Komisija je med drugim poslala uradni opomin Sloveniji, ker je ni uradno obvestila o izvedbenih ukrepih za peto direktivo o preprečevanju pranja denarja. Komisija ob tem izpostavlja, da so pravila o preprečevanju pranja denarja ključnega pomena v boju proti pranju denarja in financiranju terorizma. Nedavni škandali v zvezi s pranjem denarja so razkrili potrebo po strožjih pravilih na ravni EU. Zakonodajne vrzeli v eni državi članici vplivajo na celotno EU.

Izguba carinskih ugodnosti za Kambodžo

Kambodža bo po odločitvi Komisije zaradi kršitev človekovih pravic, kot sta svobodi izražanja in združevanja, izgubila del carinskih ugodnosti, ki podjetjem iz države omogočajo izvoz v EU pod ugodnejšimi pogoji. »Evropska unija ne bo stala ob strani in opazovala, kako se spodkopava demokracija, kršijo človekove pravice in onemogoča svobodna razprava,« je ob sprejemu te odločitve dejal podpredsednik Evropske komisije in visoki predstavnik EU za zunanje in varnostno politiko Josep Borrell.

Zvišale se bodo carinske stopnje na uvoz v Kambodži izdelanih oblačil, obutve, sladkorja in potovalne opreme. Ukinitve carinskih ugodnosti bo na letni ravni prizadela za milijardo evrov oz. petino kamboškega izvoza v EU.

EU je Kambodži carinske ugodnosti podelila v okviru trgovinske sheme za manj razvite države 'Vse razen orožja' (Everything but Arms, EBA). Če odločitvi o delni ukinitvi teh ugodnosti ne bosta nasprotovala Svet EU in Evropski parlament, bo ta v veljavo stopila 12. avgusta 2020.

Zimska gospodarska napoved

Evropska komisija je objavila zimsko gospodarsko napoved 2020, v kateri kljub globalnim negotovostim napoveduje stabilno zmerno rast. Evropsko gospodarstvo bo v letu 2020 po pričakovanjih raslo že osmo leto zapored, pri čemer območje evra beleži do zdaj najdaljše obdobje neprekinjene rasti od uvedbe evra leta 1999.

Glede na napoved naj bi rast BDP v območju evra v letih 2020 in 2021 ostala stabilna, in sicer pri 1,2 %. Za EU kot celoto naj bi bila rast z 1,4 % v letih 2020 in 2021 nekoliko počasnejša kot v letu 2019, ko je znašala 1,5 %. Evropskemu gospodarstvu naj bi koristilo zmanjšanje globalnih trgovinskih napetosti in preprečitev brexita brez dogovora. Prav tako bodo pomemben dejavnik ohranitve rasti zasebna potrošnja in naložbe, zlasti v gradbenem sektorju, povečale pa naj bi se tudi javne naložbe v prometno in digitalno infrastrukturo.

Inflacija po HIPC naj bi v območju evra znašala 1,3 % v letu 2020 in 1,4 % v letu 2021. Za EU kot celoto pa naj bi inflacija v letu 2020 znašala 1,5 %, v letu 2021 pa 1,6 %.

Gospodarski obeti so povezani z visoko stopnjo negotovosti, projekcije pa so izpostavljene negativnim tveganjem. Trgovinske napetosti med ZDA in Kitajsko so se nekoliko zmanjšale, vendar nejasna trgovinska politika ZDA še vedno ovira bolj celovito izboljšanje. Družbeni nemiri v Latinski Ameriki bi lahko ogrozili gospodarsko okrevanje regije. Zaradi povečanih geopolitičnih napetosti na Bližnjem vzhodu se je povečalo tveganje konfliktov v regiji. Čeprav je med EU in Združenim kraljestvom vzpostavljeno prehodno obdobje, ostajajo negotovosti glede prihodnjega trgovinskega partnerstva. Novo negativno tveganje za gospodarsko rast pa je izbruh koronavirusa, čeprav je še prezgodaj za natančnejše napovedi učinkov. Prav tako ni povsem mogoče izključiti kratkoročnih učinkov podnebnih sprememb.

Po oceni Komisije je gospodarska rast v Sloveniji leta 2019 znašala 2,5 %, medtem ko je bila 4,1 % v letu 2018. Rast je temeljila na domačem povpraševanju, k njenemu zmanjšanju pa je prispeval neto izvoz. Bruto domači proizvod Slovenije naj bi leta 2020 zrasel na 2,7 %, to vrednost naj bi ohranil tudi v letu 2021. Zasebna potrošnja naj bi se ob visokem zaposlovanju in nadaljnji rasti plač v letih 2020 in 2021 okrepila. Komisija napoveduje tudi nadaljevanje pozitivne rasti naložb, med drugim na področju stanovanj in na trgu poslovnih nepremičnin ter javnih naložb. Inflacija je leta 2019 znašala 1,7 %. Leta 2020 naj bi se zvišala na 1,9 %, leta 2021 pa na 2,0 %.

Eurostat

Brezposelnost in javni dolg

Po podatkih evropskega statističnega urada Eurostata je stopnja brezposelnosti v območju evra decembra 2019 znašala 7,4 %, v celotni EU pa 6,2 %. Brezposelnost v celotni EU je tako dosegla najnižjo raven od začetka rednega mesečnega spremljanja na ravni EU od januarja 2000. Med članicami EU so bile najnižje stopnje brezposelnosti decembra 2019 zabeležene na Češkem (2,0 %) ter v Nemčiji in na Nizozemskem (obakrat 3,2 %), najvišje pa v Grčiji (16,6 % oktobra 2019) in Španiji (13,7 %). Brezposelnost se je na letni ravni zmanjšala v 21 državah EU, v eni je ostala nespremenjena, v šestih pa se je povečala, med drugim v Sloveniji (s 4,4 % na 4,6 %). Decembra 2019

je brezposelnost med mladimi, mlajšimi od 25 let, v evrskem območju znašala 15,3 %, v celotni EU pa 14,1 %.

V Sloveniji je stopnja brezposelnosti decembra lani znašala 4,6 %, kar je enako kot mesec poprej. Stopnja brezposelnosti med mladimi je znašala 7,9 %.

Evropski statistični urad Eurostat tudi ugotavlja, da se je javni dolg v tretjem četrtletju 2019 v evrskem območju znižal na 86,1 % BDP, v celotni EU pa 80,1 %. V enakem obdobju 2018 je javni dolg kot delež BDP v evrskem območju znašal 87,1 %, v celotni EU pa 81,4 %.

V Sloveniji se je javni dolg v tretjem četrtletju 2019 zvišal za 0,4 odstotne točke na 68,1 %. Leto pred tem je znašal 71,4 %.

Novice s področja ZDSS in CFE

Novice ZDSS

Izjava za javnost - Okrogla miza »Pravice plačnikov«

Zbornica davčnih svetovalcev Slovenije je v sredo, dne 5. februarja 2020, organizirala okroglo mizo na vedno aktualno temo »Pravice plačnikov davkov pri nas v primerjavi s stanjem v urejenih demokracijah«. Na okrogli mizi, ki jo je moderirala članica ZDSS mag. Suzana Tokič, so poleg predsednika ZDSS mag. Franca Derganca, podali in pojasnili svoje mnenje o stanju pravic davkoplačevalcev v Republiki Sloveniji in njihovem uresničevanju v praksi tudi predsednik Državnega sveta Republike Slovenije gospod Alojz Kovšca, odvetnica Tamara Kek, dr. Miha Šepec iz Mariborske Pravne fakultete in davčni svetovalec Domen Romih.

V uvodnem govoru je vse udeležene nagovorila tudi predstavnica Evropske komisije mag. Jasna Voje iz Generalnega direktorata za davke in carinsko unijo (DG TAXUD), v katerem je natančno predstavila dosedanje delo Evropske komisije na področju pravic davkoplačevalcev in njene glavne dosežke na tem področju (i.e. European Taxpayers' Code, postopek reševanja sporov iz bilateralnih pogodb, davčni odtegljaj), kot tudi bodoče projekte v povezavi s pravicami davkoplačevalcev v novem mandatu Evropske komisije.

Rdeča nit pogovora na okrogli mizi je bil predlog za sprejetje t.i. Kodeksa pravic plačnikov davkov v Republiki Sloveniji.

Predsednik Državnega sveta Republike Slovenije gospod Alojz Kovšca je poudaril, da je uveljavljanje pravic davkoplačevalcev ključ do poštenega davčnega sistema, katerega vzpostavitev bo privedla do vzpostavitve učinkovitih ukrepov v boju proti sivi ekonomiji, ki je izvor nelojalne konkurence na trgu.

Predsednik ZDSS mag. Franc Derganc je pojasnil razloge za sprejetje Kodeksa pravic plačnikov davkov. Poudaril je, da bi se s sprejetjem Kodeksa vzpostavil red, ki bi med drugim vzpostavil tudi temelje za promocijo plačevanja davkov. To pomeni, da bi plačniki davkov bili transparentno in predvsem natančno seznanjeni s svojimi pravicami, ki jih imajo v davčnih

postopkih, v katerih davčni zavezanci de facto predamo del svoje lastnine za skupno dobro (davek je sorazmerni poseg v lastnino posameznika), FURS pa bi te pravice v postopkih nadzora tudi udeleževal, in tako ne bile le črke na papirju. Na tak način bi država dosegla večji izplen pri pobiranju davkov, predvsem pa zagotovila pošten davčni postopek. Ob tem je še izpostavil, da mora država poskrbeti za protikorupcijske ukrepe in odpravljati vzroke za sivo ekonomijo. To je tema, ki jo nekateri vztrajno pometajo pod preprogo.

Kodeks davkoplačevalskih pravic ima že preko 120 držav na svetu. Pobiranje davkov v Republiki Sloveniji urejata Zakon o davčnem postopku in Zakon o splošnem upravnem postopku, kot tudi nekateri drugi davčni predpisi. Glede na to, da davki nedvomno spadajo med glavne vire proračunskih sredstev, mora država v odnosu do posameznega davčnega zavezanca spoštovati pravice posameznika, ki so določene z Ustavo Republike Slovenije. Ustava Republike Slovenije določa seznam temeljnih človekovih pravic in svoboščin, ki so žal kršene v številnih davčnih postopkih. Davčni organ je poleg Ustave RS zavezan spoštovati tudi človekove pravice in svoboščine, ki so zapisane v Evropski konvenciji o varovanju človekovih pravic in temeljnih svoboščin (EKČP). Ko so ugotovljene kršitve pravic na področju davkov, daje slovenska davčna zakonodaja davčnemu zavezancu na razpolago različna pravna sredstva, katerih osnovni namen je, da se kršitev odpravi in povrne morebitna škoda. Za varovanje človekovih pravic in svoboščin je v Republiki Sloveniji ustanovljen poseben organ, to je Varuh človekovih pravic, ki je ustanovljen na podlagi Ustave Republike Slovenije. Temeljna naloga Varuha človekovih pravic in svoboščin (ombudsman) je, da na neformalen način (zunaj sodnega varstva) ščiti pravice posameznikov v razmerju do državnih organov.

Torej se nam povsem legitimno zastavlja vprašanje, ali glede na stanje kršitev v slovenski davčni praksi (na upravni in sodni ravni) potrebujemo poleg Varuha človekovih pravic in svoboščin, še dodaten neodvisni organ t.i. Varuha davkoplačevalskih pravic?

Zbornica davčnih svetovalcev Slovenije je pripravila tudi stališče »PDP/001/2020 - Stanje pravic plačnikov davkov v Republiki Sloveniji, 2020«, ki so ga na načelni ravni že podprle številne

zbornice, strokovna združenja in organizacije, ki združujejo pravno stroko.

Ko bo navedeno stališče ZDSS tudi formalno pravno potrjeno s strani vseh zainteresiranih deležnikov, bomo na ZDSS skupaj z ostalimi deležniki pripravili predlog Zakona o varuhu pravic plačnikov davkov. Zaključki okrogle mize kot tudi anketa o stanju pravic plačnikov pri nas, so jasno pokazali, da Slovenija potrebuje navedeni zakon, sicer slovenski plačniki davkov (plačniki davkov v Republiki Sloveniji so pretežno podjetja), ne morejo enakopravno konkurirati na mednarodnem trgu, ker vsi trije servisi države (pravosodje, zakonodajna in izvršilna veja preko Finančne uprave RS), ki urejajo oz. izvajajo naloge na področju pobiranja davkov, pomembno negativno odstopajo od ureditve v urejenih pravnih sistemih oz. v sodobnih demokracijah.

Stališče in vsa gradiva si lahko ogledate na spletni stran ZDSS: www.davki.org.

Na katerih področjih Republika Slovenija pomembno odstopa od ureditev v urejenih demokracijah, je navedeno v gradivu, ki ga je ZDSS pripravila v povzetku zaključkov okrogle mize.

Kdo so torej plačniki davkov pri nas? Po podatkih FURS za leto 2018 so družinska podjetja (družbe z omejeno odgovornostjo) prispevale od pobranih 14,6 mrd EUR davkov, 7,9 mrd EUR, kar predstavlja okoli 54 % vseh pobranih davkov, prispevkov in drugih dajatev, ki jih »pobere« FURS. Če prištejemo še delniške družbe in samostojne podjetnike posameznike oz. osebe, ki plačujejo davek iz dejavnosti, ugotovimo da preko 80 % vseh dajatev (prihodkov FURS) plačajo družbe oz. podjetniki. To so plačniki, ki jim je potrebno zagotoviti pravice, ki so jasno določene v Ustavi Republike Slovenije.

Povezave:

- Stališče in vsa gradiva si lahko ogledate na spletnih straneh ZDSS: www.davki.org.
- Kje Slovenija pomembno odstopa od ureditev v urejenih demokracijah, si oglejte v gradivu, ki ga je ZDSS pripravila v obliki povzetka zaključkov okrogle mize - objavljeno na www.davki.org.
- Predlog ZDSS o spremembi Zakona o varuhu za človekove pravice, v katerem bi lahko vpeljali novega Varuha za pravice plačnikov davkov pri nas - objavljeno na www.davki.org.

mag. Franc Derganc, predsednik ZDSS

Ali ste vedeli?

Ali ste vedeli, katere so posebnosti harmonizacije dohodninske zakonodaje v Evropski uniji

Posebnosti harmonizacije dohodninske zakonodaje v Evropski uniji Z odpravo mejnih kontrol med državami članicami in ustanovitvijo skupnega trga leta 1993, so bile odpravljene skoraj vse ovire za prost pretok oseb, blaga, storitev in kapitala. Edino resno oviro so predstavljali le še različni davčni sistemi znotraj držav članic. Evropska unija je zato pričela s postopnim proučevanjem možnosti harmonizacije davčnih sistemov – najprej neposrednih, nato pa še posrednih davkov.¹

Suverenost države predstavlja tudi njen lasten davčni sistem, ki ji omogoča neodvisno vodenje lastne politike in doseganje zastavljenih ciljev. S pomočjo davkov je mogoče uravnavati gospodarstvo, vplivati na potrošnjo, na podjetniško strukturo, spodbujati varčevanje in podobno. Vendar se zaradi povezanosti držav članic ukrepi ene države, kaj hitro občutijo tudi v drugi članici. Prav zato je pomembno, da države članice razvijajo svoje davčne politike v isti smeri in s tem zagotavljajo obstoj temeljnih svoboščin EU (prost pretok blaga, storitev, oseb in kapitala).

Ker predstavlja davčna suverenost enega od temeljev nacionalne suverenosti, je harmonizacija davčne zakonodaje znotraj EU še posebej politično zelo občutljivo področje. Pogodba o ustanovitvi Evropske unije v nasprotju s posrednimi davki ne predvideva harmonizacije neposrednih davkov.² Harmonizacija posrednih davkov je bila nujna zaradi odprave ovir v trgovanju in zagotovitve konkurenčnosti. Obdavčitev fizičnih in pravnih oseb velja za enega od najpomembnejših instrumentov nacionalne ekonomije in socialne politike. Na tem področju so bile do sedaj sprejete le tri direktive, ki pomenijo harmonizacijo na področju davka od dohodkov pravnih oseb.³

¹ Lenartova G., *Tax Harmonization in European Union*, University of Economics in Bratislava, str. 2.

² Med neposredne štejemo tiste davke, kjer sta zavezanec in plačnik ista oseba. To so predvsem dohodnina, davek na dobiček pravnih oseb, davek na nepremičnine, ipd. Pri posrednih davkih pa plačnik praviloma ni davčni zavezanec. Ti davki se vračunavajo v cene proizvodov in se prevalijo na končne potrošnike. Najbolj znani so: davek na dodano vrednost, trošarine, carine, ipd.

³ Direktiva Sveta 90/434/EGS za področje obdavčitve združevanja, delitev in zamenjav kapitalskih deležev in prenosa premoženja znotraj EU, Direktiva Sveta 90/345/EGS, za področje obdavčitve izplačila dividend in Direktiva Sveta 2003/49/ES, za področje obdavčitve obresti in premoženjskih pravic.

Vendar je praksa pokazala, da imajo tudi neposredni davki določen vpliv na prost pretok blaga in storitev, zato je potrebno usklajevanje tudi na tem področju. Ključni princip usklajevanja je:⁴

- zagotavljanje nevtralnega in nediskriminatornega obdavčenja ter zmanjševanje stroškov zavezancev več kot enega davčnega sistema,
- preprečevanje zlorab in
- odprava dvojnega obdavčenja.

Razloge za počasno zблиževanje davčnih politik znotraj EU lahko strnemo:⁵

- politične ovire, ki izhajajo iz nepripravljenosti držav članic za prenos svoje davčne in fiskalne suverenosti na Evropsko unijo. Ob izgubi monetarne samostojnosti je davčna politika ostala edino učinkovito orodje za uravnavanje gospodarskih nihanj znotraj države,
- velike razlike v razvitosti oziroma moči posameznih gospodarskih sistemov, ki povzročajo velike razlike pri dohodkih posameznikov,
- različna učinkovitost pobiranja davkov v posameznih državah članicah in različni stroški, ki pri tem nastanejo,
- raznolikost davčnih politik povečuje možnost primerjav in izbire, določena stopnja davčne konkurence, ki ščiti svobodo posameznika,
- zgodovinsko nastale razlike nacionalnih davčnih sistemov, različne navade tako na področju proizvodnje kot porabe,
- socialni razlogi - zaradi različnih socialnih sistemov imamo v državah članicah različne socialne politike.

Nasprotniki harmonizacije izpostavljajo pomen zdrave davčne konkurence, ki povzroča zniževanje davčnih stopenj v vseh državah članicah, v primeru harmonizacije pa bi odprli možnost medsebojnega dogovora, kar bi vodilo v kartelno določanje davčnih stopenj. Države z višjo stopnjo blaginje in posledično višjimi davki, lahko investitorju ponudijo boljšo infrastrukturo, izkušeno in usposobljeno delovno silo, boljše javne storitve, boljše pravno in socialno okolje, itd. Prav ta prednost tem državam omogoča privabljanje tujih investorjev kljub višjim davkom. Enotne davčne stopnje bi zato lahko povzročile še večji premik rezidentov iz manj razvitih v bolj razvite države. Harmonizacija bi nerazvitim državam odvzela še zadnje vzvode za privabljanje tujih naložb, kar bi privedlo do še večje neenakosti med državami članicami.⁶

V zadevi Schilling in Fleck-Schilling,⁷ je bilo med drugim poudarjeno, da je sistem neposredne obdavčitve v pristojnosti držav članic, vendar ga morajo te izvrševati v skladu s pravom

EU in se zato vzdržati vsakršne diskriminacije, ki temelji na državljanstvu (22. točka). Pravila enakega obravnavanja ne prepovedujejo le očitne diskriminacije na podlagi državljanstva, ampak tudi vse prikritke oblike diskriminacije, ki z uporabo drugih razlikovalnih meril dejansko povzročijo enak rezultat.⁸

Razlog za davčno harmonizacijo je predvsem v nižjih stroških tako poslovnih subjektov kot nacionalnih davčnih uradov. Različnost davčnih sistemov za državo namreč pomeni višje stroške pri pobiranju davkov, predvsem zaradi aktivnosti, ki se izvajajo v večih državah članicah. Večja mobilnost znotraj Evropske unije namreč ekonomskim subjektom omogoča lažje izmikavanje oziroma celo utajevanje davkov. Med tem, ko mora multinacionalno podjetje, ki deluje v vseh državah članicah danes upoštevati 28 različnih davčnih zakonodaj, bi ob popolni harmonizaciji lahko upoštevalo zgolj eno davčno zakonodajo.⁹

Dejstvo, da bodo poslovni subjekti svoje interese selili v državo z nižjimi davki in posledično ustvarjali večji dobiček pa v celoti ne velja za fizične osebe. Čeprav razlike v višini obdavčitve dohodkov fizičnih oseb delavce spodbujajo k preseljevanju znotraj Evropske unije, pa se le ti ne odločajo zlahka za preseljevanje. Glavni razlog je predvsem jezikovna raznolikost med državami članicami in različno priznavanje nacionalnih poklicnih kvalifikacij. Prav zaradi jezikovne razlike je služba v javnem sektorju nerezidentom neke države težje dostopna. Med ovire pa lahko štejemo tudi dejstvo, da nacionalni zavodi za zaposlovanje informacij o prostih delovnih mestih ne objavljajo v drugih državah članicah.¹⁰

Evropska komisija navaja, da čezmejna davčna vprašanja predstavljajo znaten del pritožb in poizvedovanj, ki jih državljani EU naslavljajo na Evropsko komisijo.¹¹ Težave se nanašajo na zapletene tuje davčne predpise, pomanjkanje informacij za tujce, do nasprotujočih si sistemov v različnih državah članicah. Delavci se srečujejo s težavami pri uveljavljanju davčnih olajšav in drugih davčnih ugodnosti, ter so pogosto obdavčeni dva krat, saj splošni bilateralni sporazumi med državami ne morejo rešiti specifičnih problemov.

Če prav je dohodninska ureditev specifična za vsako državo članico, pa so si v osnovi precej podobne pri določitvi zavezancev za dohodnino, davčnih olajšav in predmeta obdavčitve, kamor spadajo dohodek iz zaposlitve, dohodek iz kapitala, dohodek iz dejavnosti in drugi dohodki.

(Pozeto po: Boris Petre, Primerjava dohodninskih ureditev v Sloveniji, Avstriji in Nemčiji, v luči načela davčne pravičnosti, Magistrska naloga, Univerza v Mariboru, Pravna fakulteta, december 2015, str. 50-53)

⁴ EU Tax Policy Strategy, dokument COM/2006/823, str. 4.

⁵ Lenartova G., Tax Harmonization in European Union, University of Economics in Bratislava, str. 1.

⁶ Benassy – Quere A. in ostali, Tax Harmonization in Europe: Moving Forward, French Council of Economic Analysis, Paris 2014, str. 6.

⁷ Zadeva C 209/01, T. Schilling in A. Fleck-Schilling vs. Finanzamt Köln-Nord, z dne 13. november 2003.

⁸ Zadeva C-279/93, Finanzamt Köln-Altstadt v Schumacker, z dne 14. februarja 1995, 26. točka.

⁹ Desai S. R., Taxation without Harmonization in the European Union, Department of Political Science, University of California, str. 3.

¹⁰ Organisation for economic Co-operation and Development, Mobility and migration in Europe, 2012, str. 63-70.

¹¹ European Commission, Taxation: Removing cross-border tax obstacles for EU citizens, Bruselj 2010.

O avtorjih prispevkov:

Milčo Balevski, mag. prava

Darko Bohte, univ. dipl. politolog, davčni svetovalec

mag. Damir Cavnik, univ. dipl. prav.

prof. dr. Janja Hojnik, Pravna fakulteta Univerze v Mariboru

mag. Matjaž Kovač

Jure Mercina, univ. dipl. prav., odvetnik

Mihael Pojbič, mag. prava

dr. Maruša Pozvek, univ. dipl. prav.

Sandra Zec, mag. prava

Izdajatelj: Davčno-finančni raziskovalni inštitut • Glavni in odgovorni urednik: prof. dr. Šime Ivanjko • Uredniški odbor: prof. dr. Bojan Škof – odgovorni urednik za davke, prof. dr. Šime Ivanjko – odgovorni urednik za zavarovalništvo, prof. dr. Marian Wakounig, prof. dr. Olivera Lončarić-Horvat, prof. dr. Boris Tušek, prof. dr. Dejan Popović, doc. dr. Nikola Mijatović – odgovorni uredniki za mednarodno področje • Člani: Mateja Vraničar-Erman, mag. Andrej Šircelj, Elda Romac Šircelj, Božena Macarol, dr. Michael Knaus, mag. Branka Hercog, prof. dr. Marko Pavliha, mag. Zvonko Špelko, mag. Boštjan Petauer, dr. Aleš Kobal, mag. Ivan Simič, dr. Jernej Podlipnik • Prevod: Damir Cavnik • Prelom in tisk: Florjančič tisk, d.o.o. • Naslov uredništva: Davčno-finančni raziskovalni inštitut, Ulica Vita Kraigherja 5/V, 2001 Maribor, tel.: 02/25 00 546, 02/25 00 548, faks: 02/23 72 590, e-mail: davcni.institut@siol.net • Izhaja zadnji teden v mesecu. • Naročnina za posamezni izvod je 9,60 EUR (9.5 % DDV je vključen v ceno). Letna naročnina 115,00 EUR (9.5 % DDV je vključen v ceno). Ne odgovarjamo za udejanjanje v reviji predstavljenih idej. ISSN: 1580-237X

Naročilnica

DA, naročam (naročamo) strokovno revijo DAVČNO-FINANČNA PRAKSA.

Cena posameznega izvoda je EUR 9,60 (9.5 % DDV je vključen v ceno).

Letna naročnina (12 izvodov) je EUR 115,00 (9.5 % DDV je vključen v ceno).

Naročilnico pošljite na naslov:



Ulica Vita Kraigherja 5/V

2001 Maribor

tel. (02) 25 00 546

(02) 25 00 548

faks (02) 23 72 590

ident. št. za DDV: SI 32455062

e-mail: davcni.institut@siol.net

www.davcni-institut.com

Ime in priimek prejemnika časopisa

Podjetje

Naslov prejemnika

Zavezanec za DDV: DA NE, ID za DDV

Telefon Svojeročni podpis

Žig Datum

Če časopisa DAVČNO-FINANČNA PRAKSA ne bomo želeli prejemati, bomo o tem pisno obvestili uredništvo!