

UNIVERZA NA PRIMORSKEM  
FAKULTETA ZA MANAGEMENT

MAGISTRSKA NALOGA

KARMEN VUKELIĆ

KOPER, 2020

2020

MAGISTRSKA NALOGA

KARMEN VUKELIĆ



UNIVERZA NA PRIMORSKEM  
FAKULTETA ZA MANAGEMENT

Magistrska naloga

UPORABA NAČELA PREPOVEDI ZLORABE  
PRAVA NA PODROČJU DAVKA NA DODANO  
VREDNOST V EVROPSKI UNIJI

Karmen Vukelić

Koper, 2020

Mentor: izr. prof. dr. Matjaž Nahtigal



## POVZETEK

Načelo prepovedi zlorabe je pomembno načelo v pravnem redu Evropske unije. Cilj magistrske naloge je bil raziskati in prikazati konkretizacijo vsebine in uporabe načela prepovedi zlorabe prava na področju DDV v EU. Sodišče Evropske unije je v sodbi v zadevi C-255/02, Halifax in drugi (SEU 2006b), razsodilo, da se obravnavano načelo uporablja tudi na področju DDV. Osrednji del naloge obsega predstavitev razvoja tega načela skozi izbrane sodbe Sodišča EU. Naloga se dopolnjuje s primeri, ki vključujejo zlorabe pravice na področju DDV v sodni praksi Vrhovnega sodišča RS. Iz ugotovljene vsebine obravnavanega načela izhaja, da morata biti za ugotovitev zlorabe na področju DDV izpolnjeni objektivno in subjektivno merilo, ki sta v nalogi podrobneje predstavljeni.

*Ključne besede:* davčno pravo, načelo prepovedi zlorab, zloraba prava Evropske unije, davek na dodano vrednost, zloraba sistema DDV, pridobitev davčne ugodnosti, navidezni pravni posel.

## SUMMARY

The principle of prohibition of abuse is an important principle enshrined in the legal order of the European Union. The aim of the master's thesis is to investigate and present the concretization of the content and of the application of the principle of prohibition of abuse of law in the sphere of VAT in the EU. In its Judgment in the Case C-255/02, Halifax and others, the Court of Justice of the European Union ruled that the principle in question also applies to the sphere of VAT. The central part of the thesis is the presentation of the development of this principle through selected judgments of the Court of Justice of the European Union. The thesis is complemented by cases involving abusive practices in the sphere of VAT in the case-law of the Supreme Court of the Republic of Slovenia. It follows from the established content of the considered principle that an objective and subjective criterion have to be fulfilled in order to find that abusive practice exists in the sphere of VAT. The criteria are presented in more detail in the thesis.

*Key words:* tax law, the principle of prohibition of abuse, abuse of European Union law, value added tax, abuse of the VAT system, obtaining a tax advantage, sham transaction.

UDK: 347.7:336.22(4-6EU)(043.2)



## VSEBINA

<b>1</b>	<b>Uvod.....</b>	<b>1</b>
1.1	Namen in cilji raziskave.....	3
1.2	Metode za doseganje ciljev.....	4
1.3	Predpostavke in omejitve magistrske naloge.....	5
<b>2</b>	<b>Pojem zlorabe.....</b>	<b>6</b>
2.1	Zloraba pravice.....	6
2.2	Zloraba prava.....	7
2.3	Zloraba na področju davčnega prava.....	8
<b>3</b>	<b>Pravna norma prepovedi zlorabe davčnega prava.....</b>	<b>11</b>
3.1	Prepoved zlorabe davčnega prava v pravnem redu Evropske unije.....	11
3.2	Sodišče Evropske unije.....	15
3.3	Prepoved zlorabe davčnega prava v pravnem redu Republike Slovenije.....	15
3.4	Zahteva po skrbnem ravnanju poslovnega subjekta.....	18
<b>4</b>	<b>Temeljni pojmi v sistemu DDV.....</b>	<b>19</b>
4.1	Predmet sistema DDV.....	19
4.2	Davčni zavezanec.....	19
4.3	Kraj obdavčljivih transakcij.....	20
4.4	Odbitek vstopnega DDV.....	21
4.5	Obdavčljivi dogodki in obveznost obračuna DDV.....	22
4.6	Oprostitev plačila DDV.....	22
4.6.1	Oprostitev plačila DDV v zvezi z dobavami blaga znotraj Skupnosti.....	23
4.6.2	Oprostitev plačila DDV v zvezi z izvozom blaga.....	23
<b>5</b>	<b>Analiza odločb Sodišča Evropske unije s presojo načela prepovedi zlorab.....</b>	<b>24</b>
5.1	Nastanek načela prepovedi zlorab v Evropski uniji.....	24
5.2	Merila za ugotovitev zlorabe na področju davčnega prava Evropske unije.....	25
5.2.1	Objektivno merilo.....	26
5.2.2	Subjektivno merilo.....	27
5.3	Zadeva Halifax in drugi (C-255/02) z dne 21. februarja 2006.....	27
5.3.1	Dejansko stanje.....	28
5.3.2	Pravno vprašanje.....	29
5.3.3	Stališče in odločitev SEU.....	29
5.3.4	Komentar.....	32
5.4	Zadeva Part Service (C-425/06) z dne 21. februarja 2008.....	36
5.4.1	Ugotovljeno dejansko stanje.....	36

5.4.2	Pravno vprašanje.....	37
5.4.3	Presoja in odločitev SEU.....	37
5.4.4	Komentar.....	38
5.5	Zadeva R. (C-285/09) z dne 7. decembra 2010.....	39
5.5.1	Dejansko stanje.....	39
5.5.2	Pravno vprašanje.....	40
5.5.3	Presoja in odločitev SEU.....	40
5.5.4	Komentar.....	41
5.6	Zadeva Weald Leasing (C-103/09) z dne 22. decembra 2010.....	42
5.6.1	Dejansko stanje.....	42
5.6.2	Pravno vprašanje.....	43
5.6.3	Stališče in odločitev SEU.....	43
5.6.4	Komentar.....	45
5.7	Zadeva Newey (C-653/11) z dne 20. junija 2013.....	46
5.7.1	Ugotovljeno dejansko stanje.....	46
5.7.2	Pravno vprašanje.....	47
5.7.3	Presoja in odločitev SEU.....	47
5.7.4	Komentar.....	48
5.8	Zadeva WebMindLicenses (C-419/14) z dne 17. decembra 2015.....	49
5.8.1	Ugotovljeno dejansko stanje.....	49
5.8.2	Pravno vprašanje.....	50
5.8.3	Presoja in odločitev SEU.....	51
5.8.4	Komentar.....	53
5.9	Zadeva Cussens in drugi (C-251/16) z dne 22. novembra 2017.....	54
5.9.1	Ugotovljeno dejansko stanje.....	54
5.9.2	Pravno vprašanje.....	55
5.9.3	Presoja in odločitev SEU.....	55
5.9.4	Komentar.....	59
<b>6</b>	<b>Sodna praksa Vrhovnega sodišča RS s presojo zlorabe na področju DDV.....</b>	<b>61</b>
6.1	Sodba X Ips 194/2010 z dne 19. maja 2011.....	61
6.2	Sklep X Ips 453/2011 z dne 8. novembra 2012.....	63
6.3	Sodba X Ips 328/2013 z dne 8. junija 2015.....	64
6.4	Sodba X Ips 67/2014 z dne 12. novembra 2015.....	64
6.5	Sklep X Ips 275/2014 z dne 12. oktobra 2016.....	66
6.6	Sodba X Ips 307/2015 z dne 15. novembra 2017.....	67
6.7	Komentar.....	69
<b>7</b>	<b>Zaključne ugotovitve.....</b>	<b>71</b>
<b>8</b>	<b>Sklep.....</b>	<b>77</b>



<b>Literatura.....</b>	<b>79</b>
<b>Pravni viri .....</b>	<b>81</b>
<b>Priloge.....</b>	<b>85</b>

## **PREGLEDNICE**

Preglednica 1: Sklicevanje SEU na sodbo v zadevi Halifax in drugi, po letih .....	33
Preglednica 2: Sklicevanje SEU na sodbo v zadevi Halifax in drugi, po zadevah .....	34

## **KRAJŠAVE**

PDEU	Pogodba o delovanju Evropske unije
PEU	Pogodba o Evropski uniji
SES	Sodišče Evropskih skupnosti
SEU	Sodišče Evropske unije
VSRS	Vrhovno sodišče Republike Slovenije



## 1 UVOD

Pogodba o delovanju Evropske unije (v nadaljevanju: PDEU, Ur. l. EU, št. C 202) določa temeljne svoboščine na notranjem trgu Evropske unije (v nadaljevanju EU, Unija ali Skupnost). To so prost pretok blaga,<sup>1</sup> oseb,<sup>2</sup> storitev<sup>3</sup> in kapitala,<sup>4</sup> v sklopu teh tudi pravica do ustanavljanja.<sup>5</sup> V sistemu, v katerem se zakoni izvajajo in uveljavljajo, je dolžnost vsakega udeleženega subjekta spoštovati pravna pravila, ki zagotavljajo učinkovito delovanje notranjega trga. V EU so pravne norme v davčnem pravu prvenstveno zasnovane tako, da ne izkrivljajo pogojev konkurence in ne ogrožajo temeljnih svoboščin, da so nevtralne in da subjektom omogočajo, da lahko izvršujejo svoje pravice na način, da ti izboljšajo svojo konkurenčno prednost na domačem in tujem trgu. Organi posloводства, ki morajo pri opravljanju svojih nalog upoštevati in spoštovati številna pravna pravila in njihove namene in hkrati ravnati v dobro družbe in s skrbnostjo vestnega in poštenega gospodarstvenika v skladu z določili 263. člena Zakona o gospodarskih družbah (v nadaljevanju: ZGD-1, Ur. l. RS, št. 65/09 – UPB, 33/11, 91/11, 32/12, 57/12, 44/13 – odl. US, 82/13, 55/15 in 15/17), se pred sprejemom končne odločitve pogosto znajdejo na razpotju med različnimi možnimi rešitvami. Imajo nedvomno pravico sklepati tudi pravne posle, ki vodijo do optimalnega davčnega stanja subjekta, vendar pri sklepanju poslov in pri izvrševanju pravice ne smejo ravnati protipravno ali v nasprotju z namenom zakonodajalca. To zapoveduje načelo prepovedi zlorab. Davčni zavezanec, ki je udeležen pri poslu, lahko uveljavlja ugodnost, ki jo ta pravna norma določa, npr. odbitek vstopnega davka na dodano vrednost (v nadaljevanju: DDV), oprostitev plačila DDV, ali uporabi nižjo stopnjo DDV, odlog plačila DDV. Z vidika pravnega in zakonitega delovanja sistema DDV lahko izbira določene ugodnosti postane sporna, če davčni zavezanec s tem bodisi krši pravne določbe bodisi ravna v nasprotju s cilji in nameni zakonodajalca. Z zlorabo namreč davčni zavezanec neupravičeno pridobi premoženjsko korist v višini (oz. razliki) DDV, kar na drugi strani pomeni izgubo v proračunu države članice EU. Enotni trg EU vključuje 450 milijonov potrošnikov in 22,5 milijona malih in srednje velikih podjetij (Evropska komisija 2020), zato je sistem DDV še posebej dovzeten za goljufije in zlorabe. V zadnji opravljeni analizi podatkov o pobiranju DDV v EU je bilo ugotovljeno, da je skupni znesek izgube DDV v EU v letu 2017 ocenjen na 137,5 milijarde EUR, kar predstavlja kar 11,2-odstotno izgubo skupnih pričakovanih prihodkov od DDV (Poniatowski idr. 2019, 8).

Obravnavano načelo omogoča pravilno obravnavo in izvrševanje pravnih pravil v skladu z njihovimi nameni in prepoveduje izvrševanje pravnih pravil na zlonameren način. Na davčnem področju se nanaša na okoliščine, ko davčni zavezanec pravno normo sicer

---

<sup>1</sup> Členi od 28 do 37 PDEU.

<sup>2</sup> Členi od 45 do 48 PDEU.

<sup>3</sup> Členi od 56 do 62 PDEU.

<sup>4</sup> Členi od 63 do 66 PDEU.

<sup>5</sup> Členi od 49 do 55 PDEU.

upošteva, a cilj pravne norme oz. njen namen ni dosežen. Poleg npr. načel nevtralnosti,<sup>6</sup> učinkovitosti, pravne varnosti in varstva legitimnih pričakovanj je eno od temeljnih pravnih načel v davčnem pravu EU, ki so se razvila s sodno prakso Sodišča Evropske unije (v nadaljevanju: SEU) (glej npr. 17. točko sodbe v zadevi Alstom Power Hydro, C-472/08 (SEU 2010b), 44. točko sodbe z dne 11. julija 2002 v zadevi Marks & Spencer, C-62/00 (SEU 2002), 14. točko sodbe v zadevi Sosnowska, C-25/07 (SEU 2008b), 70. točko sodbe v zadevi Halifax in drugi, C-255/02 (SEU 2006b)). V skladu z načelom pravne varnosti, katerega posledica je varstvo legitimnih pričakovanj, mora biti zakonodaja jasna in natančna, njena uporaba pa mora biti predvidljiva za vse subjekte, na katere se nanaša.<sup>7</sup> To je pomembno predvsem, če ima zakonodaja lahko neugodne posledice za davčne zavezance,<sup>8</sup> zato je bistveno, da se poslovni subjekti in davčni zavezanci (v nadaljevanju: davčni zavezanci), zavedajo, kakšne posledice lahko za njih prinašajo odločitve, katerih namen je zmanjšanje davčnega bremena.

Splošna načela, ki so se razvila predvsem v sodni praksi SEU, sodijo v primarno zakonodajo EU. Ta vključuje tudi pogodbe,<sup>9</sup> ki med drugim določajo cilje EU in odnos med EU in njenimi državami članicami. V sekundarno zakonodajo EU sodijo predpisi, ki morajo biti sprejeti na podlagi splošnih načel in ciljev, navedenih v teh pogodbah. V to skupino sodijo uredbe, direktive, sklepi, priporočila in mnenja. Direktive so za države članice naslovnice zavezujoče glede rezultatov, medtem ko so uredbe v celoti zavezujoče in neposredno uporabne (Evropski parlament 2020, 1–4). Doktrina primarnosti prava Skupnosti se razlaga tako, da je treba pravni red<sup>10</sup> EU v vseh državah članicah uporabljati enotno. Slednje pomeni, da je treba tudi načelo prepovedi zlorabe prava v vseh državah članicah EU enotno uporabljati. Na podlagi 113. člena PDEU se davčni predpisi v EU sprejemajo tako, da Svet po posebnem zakonodajnem postopku sprejme določbe za harmonizacijo zakonodaje na področju posrednega obdavčenja, ki zajema tudi področje DDV. Takšna harmonizacija pravil držav članic je bila potrebna za vzpostavitev in delovanje notranjega trga in preprečevanje izkrivljanja konkurence. Ali iz okoliščin in dejstev v zvezi s sklenjenim pravnim poslom izhajajo morebitni elementi zlorabe davčnega prava, presojujejo davčni organi in nacionalna sodišča držav članic v skladu s pravili dokazovanja nacionalnega prava.

---

<sup>6</sup> Skupni sistem DDV zagotavlja nevtralnost v zvezi z davčnim bremenom vseh gospodarskih dejavnosti ne glede na njihove cilje ali rezultate (sodba SEU v zadevi The Chancellor, Masters and Scholars of the University of Cambridge, C-316/18 (SEU 2019a), točka 22). Podobno blago ali podobne storitve, ki si medsebojno konkurirajo, ne smejo biti obravnavani različno (sodba SEU v zadevi Belgisch Syndicaat van Chiropraxie in drugi, C-597/17 (SEU 2019b), točka 47).

<sup>7</sup> Sodba Francija/Komisija, C-325/91, z dne 16. 6. 1993, točka 26 (SES 1993).

<sup>8</sup> Odločba SEU v zadevi Test Claimants in the Franked Investment Income Group Litigation, C-362/12 z dne 12. 12. 2013 (SEU 2013b), točka 44.

<sup>9</sup> Pogodba o Evropski uniji (Ur. l. EU, št. C 202), Pogodba o delovanju Evropske unije, Pogodba o ustanovitvi Evropske skupnosti za atomsko energijo (1975) in Listina Evropske unije o temeljnih pravicah (Ur. l. EU, št. C 83).

<sup>10</sup> Pravni red je celota pravnih pravil, pravnih načel, ki veljajo v določeni državno-pravni skupnosti, in pravnih razmerij, v katerih pravni subjekti ta pravila in načela povečini uresničujejo (GOV.SI 2020).

Zloraba prava je torej značilna za okoliščine, ko davčni zavezanec pravno normo sicer upošteva, a cilj oz. namen te pravne norme ni dosežen. Natančnejša vsebina tega pojma je predstavljena v nadaljevanju. Z namenom boljšega razumevanja razmejitev med zlorabo prava in drugimi ravnanji davčnega zavezanca, katerih cilj je zmanjšanje davčnega dolga, so v prilogi 1 te naloge podane opredelitve ključnih terminov davčna optimizacija, davčna utaja, davčno izogibanje, goljufija, davčni zaobid.

V času težavnega uravnoteženja mehanizmov za boj proti davčnim utajam in zlorabam prava na eni strani ter predvsem načela nevtralnosti na drugi strani je SEU eden izmed najpomembnejših organov v EU. Ta s svojimi sodbami zagotavlja, da se pravne norme EU v vseh državah članicah razlagajo na enoten način, razlaga zakonodajo EU in nacionalnim sodiščem daje pojasnila za pomoč pri njeni razlagi, in sicer tudi z navajanjem smernic oziroma pomembnih okoliščin, relevantnih za prepoznavo zlorabe prava. SEU s sodno prakso upravnim organom in nacionalnim sodiščem nalaga obveznost, da v okviru svojih pristojnosti v celoti uporabljajo pravo EU in da varujejo pravice, ki jih pravo EU daje državljanom (neposredna uporaba prava EU), ter da ne uporabijo določb nacionalnega prava, ki so v nasprotju s pravom EU, ne glede na to, ali so bile sprejete pred sprejetjem norme EU ali po njem (SEU 2020b).

Glede na navedeno so sodišča pomemben pravni vir, ki s svojimi odločitvami postavljajo okvire uporabe pravnih standardov in načel ter s tem tudi pojasnjujejo vsebino in uporabo obravnavanega načela prepovedi zlorabe prava in določajo merila in pogoje za ugotavljanje elementov zlorabe.

## **1.1 Namen in cilji raziskave**

Z namenom boljšega razumevanja meje med zakonitim zmanjševanjem davčnega bremena, ki hkrati sledi namenom in ciljem pravnih pravil, in zlorabo prava smo v magistrski nalogi prikazali razvoj sodne prakse SEU in Vrhovnega sodišča Republike Slovenije (v nadaljevanju: VSRS), ki vključuje predstavitev in analizo nekaterih pomembnejših odločitev s področja DDV. Skozi pregled pravne teorije, zakonodaje in sodnih odločitev smo proučili, kako se je načelo prepovedi zlorabe vzpostavilo in udejanjalo na področju prava DDV na ravni EU in v Republiki Sloveniji (v nadaljevanju RS).

Cilj predmetne naloge je bil raziskati in prikazati konkretizacijo vsebine in uporabe načela prepovedi zlorabe prava na področju DDV v EU in v RS.

Cilji raziskovalne naloge so zato na področju DDV:

- kritično pregledati veljavno zakonodajo, ki ureja področje DDV na ravni EU in na ravni RS,

- raziskati znanstveno in strokovno literaturo s področja načela prepovedi zlorab prava na področju DDV,
- raziskati in analizirati sodne odločbe SEU in VSRS v zadevah DDV s presojo načela prepovedi zlorab prava in
- raziskati merila za uporabo obravnavanega načela.

Da bi dosegli namen raziskovalne naloge, smo iskali odgovore na naslednja tri postavljena raziskovalna vprašanja:

- Kako je bilo načelo prepovedi zlorab prava na področju DDV v EU vzpostavljeno in dopolnjevano?
- Kako SEU razume pravno načelo prepovedi zlorabe davčnega prava v sistemu DDV in kakšne omejitve in usmeritve postavlja nacionalnim sodiščem pri uporabi izbranega instituta?
- Ali je bilo obravnavano načelo dovolj jasno dopolnjevano skozi odločitve sodnih organov v zadevah davčnega prava na področju DDV ob upoštevanju načel pravne varnosti in varstva legitimnih pričakovanj davčnih zavezancev?

## **1.2 Metode za doseganje ciljev**

Delo je kvalitativne narave. Odgovore na postavljena raziskovalna vprašanja smo iskali na podlagi kritične analize obstoječih virov. V prvem, teoretičnem delu so predstavljeni temeljni pojmi v zvezi z obravnavano temo, in sicer od osnovne opredelitve zlorabe do kompleksnega pojma prepovedi zlorabe prava. Teoretični del temelji tudi na predstavitvi zakonodaje, ki je pravni temelj, ki opredeljuje obravnavano področje, in sekundarnih virov, tj. znanstvene in strokovne literature. Pri proučevanju pomembnih dejstev in trditev avtorjev knjig, člankov in druge pravne literature ter v izbranih primerih iz sodne prakse smo uporabili metodo konkretizacije. Osrednji del magistrske naloge predstavlja analiza izbranih sodb SEU glede načela prepovedi zlorab v pravnem redu EU, na področju DDV, z uporabo zgodovinske metode. Predstavili smo ozadje primerov, izpostavili ključne presoje SEU in analizirali in medsebojno primerjali sodno prakso SEU do konca leta 2019. Odločbe sodišč smo izbrali iz javno dostopne baze podatkov na spletnem naslovu <http://curia.europa.eu/juris/recherche.jsf?language=sl>. Sledi še krajša predstavitev sodne prakse VSRS s primeri zlorabe na področju DDV na nacionalni ravni. Obravnavane odločitve VSRS smo izbrali iz baze odločitev VSRS, javno dostopne na spletnem naslovu [www.sodnapraksa.si](http://www.sodnapraksa.si). Sledijo strnjeni zaključki o sklepnih ugotovitvah, ki smo jih oblikovali s pomočjo sinteze.



### 1.3 Predpostavke in omejitve magistrske naloge

SEU (2006b) je v zadevi Halifax in drugi, C-255/02, v letu 2006 razsodilo, da se načelo prepovedi zlorab uporablja tudi na področju DDV.<sup>11</sup> Glede na to, da je od objave sodbe preteklo trinajst let, smo predpostavljali, da se je načelo prepovedi zlorab prava v tem obdobju neposredno uporabljalo na področju DDV. Predpostavljali smo, da so nacionalna sodišča v tem času odločala v skladu s predhodno sprejetimi odločitvami SEU ter da je bilo v tem časovnem obdobju načelo prepovedi zlorab na področju DDV konkretizirano. Na nacionalni ravni bi lahko proučevali tudi javno objavljene sodbe sodišča prve stopnje, tj. Upravnega sodišča RS, vendar smo predpostavljali, da je na obravnavanem področju javno dostopne sodne prakse VSRS dovolj, da lahko pridemo do kakovostnih ugotovitev in ključnih odgovorov na raziskovalna vprašanja kljub možnim odstopanjem med presojo nacionalnega sodišča in SEU, kar je možna posledica nacionalnih pravnih pravil. V izhodišču smo obravnavali le dva temeljna pogoja za ugotovitev zlorabe prava na davčnem področju, ki jih je v letu 2006 opredelilo SEU (2006b) v sodbi C-255/02 v zadevi Halifax in drugi.

---

<sup>11</sup> V točki 70. sodbe v zadevi Halifax in drugi je SEU (2006b) razsodilo: »To načelo prepovedi zlorabe se uporablja tudi na področju DDV.«

## 2 POJEM ZLORABE

Besedni izrazi, ki se v pravni teoriji in sodni praksi SEU uporabljajo zvezi s pojmom zloraba, so različni: zloraba, zloraba zakona, zloraba prava, zloraba pravic, izogibanje, utaja ipd. (Vogenauer 2011, 524). Temeljni pojem zlorabe je v Slovarju slovenskega knjižnega jezika (v nadaljevanju SSKJ) opredeljen kot »uporaba v nasprotju z zakoni, pristojnostjo«, »preračunana uporaba v svojo korist«, »neupravičena uporaba česa« (SSKJ b. l.). Lahko bi rekli, da ta vključuje neupravičeno uporabo pravnega dejanja ali pravnega posla z namenom, ki je v nasprotju s ciljem pravne norme. Pravni posel je namreč sredstvo, s katerim pravni subjekti oblikujejo pravna razmerja in ustvarjajo pravne posledice. Bistvena sestavina pravnega posla je izjava poslovne volje, katere namen je doseči želene pravne učinke. Če izjava poslovne volje ne nasprotuje veljavnemu pravu, jo pravni red priznava kot hoteno in veljavno (Kranjc 2010, 174). Pri zlorabi pa se prepletata pravno in protipravno, saj subjekt izvršuje pravno zavarovano upravičenje in hkrati je njegovo ravnanje (protipravno) seglo čez dopustne meje. Tako Pavčnik (1986, 49).

### 2.1 Zloraba pravice

Za pravico je značilno, da subjekt svobodno odloča, ali jo bo izvrševal, zato je pravo v tem delu permisivno za tistega, ki je subjekt pravice (Pavčnik 1986, 12). Jellinek (1892, 41) je opredelil pravico kot pravno priznano in varovano subjektovo moč volje, ki je usmerjena v dobro in interes.

Že v rimskem pravu je veljalo pravilo: »Qui suo iure utitur neminem laedit,« kar pomeni: »Kdor izvršuje svojo pravico, nikogar ne prizadene.« Vendar se to uporablja omejeno, kajti dopustno je izvrševanje, ne pa zloraba pravice. To pomeni, da mora biti izvrševanje pravice tako, da ne pomeni poseganja v tujo pravico in da torej nikogar ne prizadene (Kranjc 2006, 206). Načelo se torej upošteva v skladu z načelom pravne varnosti in v skladu z zakoni, saj imetnik pravice te ne sme zlorabiti. Zloraba pravice je opredeljena kot »izvrševanje pravice na način, ki ni v skladu z njenim namenom, s čimer njen nosilec poseže v pravice drugih ali v druge pravno varovane vrednote« (Pravni terminološki slovar b. l.). Že klasični rimski pravnik Gaj (Gaius) (Gai., D.50, 17, 55) je vzpostavil načelo: »Nullus videtur dolo facere, qui suo iure utitur,« tj.: »Se ne zdi, da ravna določno tisti, ki izvršuje svojo pravico.« V tej zvezi zloraba pravice predstavlja njeno izvrševanje v nasprotju z namenom, zaradi katere je bila ustanovljena ali priznana (Kranjc 2006, 177).

Osnovna predpostavka zlorabe pravice je, da subjekt uveljavlja svojo pravico tako, da jo lahko opišemo kot pretirano, neupravičeno, brez upravičenega interesa, napačno ali v nasprotju z dobro vero. Tradicionalno je pojem zlorabe pravic zahteval tudi namen škodovati drugemu ali uveljavljanje pravice v nasprotju z njenim družbenim namenom (Vogenauer 2011, 555).

Pri oblikovanju koncepta zlorabe pravice so razmišljanja filozofov pomembno vplivala na oblikovanje pravnih stališč. Prepoved zlorabe pravic je bila zajeta v stavku klasičnega pravnika Gaja (Gai. 1, 53): »Male enim nostro iure uti non debemus,« kar pomeni: »Svoje pravice namreč ne smemo zlorabljeni.« S tem se je izoblikoval temelj teorije o prepovedi zlorabe pravic, ki je eno od osrednjih načel pravne kulture (Kranjc 2010, 168).

9. člen Obligacijskega zakonika (v nadaljevanju: OZ, Ur. l. RS, št. 97/07 – uradno prečiščeno besedilo, 64/16 – odl. US in 20/18 – OROZ631) npr. določa, da so pogodbene stranke po sklenitvi pogodbe zavezane svoje prejete obveznosti izpolniti tako, kot je bilo dogovorjeno ob sklenitvi pogodbe, kar je v skladu s temeljnim načelom obligacijskega prava *pacta sunt servanda*. »Načelo pacta sunt servanda pomeni, da so pogodbene stranke potem, ko je pogodba sklenjena, zavezane svoje sprejete obveznosti izpolniti, in sicer tako, kot je bilo dogovorjeno ob sklenitvi pogodbe.« (sodba I Cpg 630/2011, Višje sodišče v Ljubljani 2012)

Za posameznega subjekta torej velja, da je pravno omejen s pravnimi prepovedmi in s pravicami drugega subjekta, pojem zlorabe pravice pa se nanaša na zlorabo, ki jo subjekt, ki je nosilec pravice, stori v nasprotju z namenom, zaradi katerega je bila pravica z zakonom določena, priznana.

Tičar, Bohinc in Nahtigal (2010, 859) glede zlorabe pravice pojasnjujejo, da ta pomeni, da pravni subjekt zlonamerno izvršuje svojo materialno pravno pravico, ki jo ima na podlagi predpisa ali konkretnega pravnega akta, in da se zlonamernost kaže v tem, ko subjekt neupravičeno poseže v pravico drugega subjekta ali v varstvo javnega interesa.

VSRS (2016b) je v sodbi X Ips 426/2014 z dne 20. 4. 2016 razsodilo, da se javni interes npr. kaže v enakomerni obdavčitvi vseh davčnih zavezancev in v učinkovitem pobiranju davkov kot bistvenem viru davčnih dohodkov in da so pristojnosti davčnega organa za zasledovanje opisanega cilja primerne ter ne posegajo nesorazmerno v položaj in pravice davčnih zavezancev. S tem je zagotovljeno sorazmerje med javnim in zasebnim interesom.

Z namenom ugotoviti primeren pojem zlorabe za predmet raziskave magistrske naloge v nadaljevanju sledi še ponazoritev pojma zlorabe prava.

## **2.2 Zloraba prava**

Gordley (2011) je oblikoval teorijo, ki pravi, da je cilj doktrine zlorabe prava ugotoviti, ali so bili pogoji uporabe pravnega pravila umetno izpolnjeni in ali je ta »umetnost« združljiva z namenom zadevnega pravnega režima, nasprotno se doktrina zlorabe pravic ne nanaša na »umetnost«, temveč na škodljiv namen drugemu (Gordley 2011, 34). Ziegler (2011, 296) ugotavlja, da pojem zlorabe v zakonodaji EU deluje v vertikalni dimenziji med ljudmi, državami članicami in EU.

V primarni zakonodaji EU PDEU določa temeljne svoboščine na notranjem trgu: prost pretok blaga, prost pretok oseb, storitev in kapitala ter v sklopu teh tudi pravico do ustanavljanja. V primerih izogibanja pravnim pravilom sodišče ocenjuje védenje posameznika, ki poskuša obiti nacionalno zakonodajo, s sklicevanjem na pravno pravilo prava EU, običajno na temeljno svoboščino. Vogenauer (2011, 556) meni, da je glede na to, da so te svoboščine dejansko pravice, ki so dodeljene s PDEU, enostavno razumeti, zakaj se v pravnem redu EU uporablja termin zlorabe pravic. Ta opredelitev se nanaša tudi na primere, ko posamezen subjekt poskuša pridobiti prednost iz določbe prava EU, ki podeljuje pravice npr. do finančnega nadomestila ali davčnega odbitka. Vogenauer (2011) nadaljuje, da zato zloraba prava EU sovпада z zlorabo pravice, ki je dodeljena z zakonodajo EU. Meni, da zato natančno terminološko razlikovanje med zlorabo prava in zlorabo pravic ni potrebno.

Res je, da imata zloraba pravice in zloraba prava skupen imenovalec, tj. ravnanje v nasprotju z namenom, zaradi katerega sta bila pravica ali pravno pravilo ustanovljena ali priznana, vendar menimo, da za zlorabo v sistemu DDV ne moremo trditi, da zanj veljajo tipične lastnosti zlorabe pravic. Ta namreč običajno nastaja v konfliktu med uresničevanjem dveh ali več pravic, ki pripadajo različnim nosilcem (Pavčnik 1986, 28), medtem ko zloraba prava nastane v konfliktu med pridobitvijo ugodnosti ali pravice in namenom pravnih pravil države članice oz. EU. Lahko bi rekli, da pojem zlorabe pravic zajema ožje področje uresničevanja pravic, medtem ko o zlorabi prava govorimo v širšem smislu. Zadeva namreč upravičenost pridobitve pravice ali določenih drugih ugodnosti, ki so predpisane v pravnih pravilih, vendar pridobljene v nasprotju z nameni pravnih pravil, zato v nadaljevanju predmetne naloge uporabljamo pojem zloraba prava, ki se zdi za predmet raziskave primernejši.

### **2.3 Zloraba na področju davčnega prava**

Pojem zloraba se pogosto uporablja skupaj s pojmi »goljufija«, »izogibanje« in »davčna utaja«, zato moramo zaradi razumevanja predmeta raziskave uvodoma pojasniti tudi osnovne opredelitve navedenih pojmov.

Na prvi pogled se zdita pojma goljufija in zloraba podobna po vsebini, saj oba nasprotujeta namenu zakonodajalca. Že v rimskem pravu je bila v veljavi določba, da »zakon krši, kdor počne, kar zakon prepoveduje, goljufa pa, kdor ga izigrava, ne da bi prizadel samo besedilo« (Paul. D. 1, 3, 29)<sup>12</sup> (Kranjc 2010, 306).

Za zlorabo prava na davčnem področju mora iz okoliščin obravnavanih poslov izhajati, da je bil bistven namen pridobiti ugodnost, ki jo določajo pravna pravila EU, a kljub formalni izpolnitvi predpisanih pogojev namen pravnih pravil ni bil dosežen. Nasprotno pa je splošna definicija goljufije »kaznivo dejanje, ki ga izvrši oseba, ki se okoristi z zmoto druge osebe,

---

<sup>12</sup> Paul. D. 1, 3, 29: *Contra legem facit, qui id facit quod lex prohibet, in fraudem vero, qui salvis verbis legis sententiam eius circumvenit* (Kranjc 2010).

povzročeno z lažnim prikazovanjem ali s prikrivanjem dejanskih okoliščin« (Pravni terminološki slovar b. l.). Evropsko računsko sodišče (2019) npr. pojasnjuje, da »goljufija pomeni vsako namerno dejanje ali opustitev dejanja, namenjeno preslepitvi drugih, ki žrtvi povzroči izgubo, storilcu pa korist.« V Uredbi (EU) 2017/1371 Evropskega parlamenta in Sveta z dne 5. julija 2017 o boju proti goljufijam, ki škodijo finančnim interesom Unije, z uporabo kazenskega prava (Ur. l. EU, št. L 198), je npr. v uvodnem delu pod točko (4) navedeno, da so goljufije na področju DDV zlasti davčni vrtiljak, goljufije na področju DDV z neplačujočimi gospodarskimi subjekti in goljufije na področju DDV, storjene v sklopu hudodelskih združb. V točkah (c) in (d) drugega odstavka 3. člena navedene uredbe je goljufija opredeljena predvsem kot vsako dejanje ali opustitev dejanja v zvezi z uporabo ali predložitvijo lažne, nepravilne ali nepopolne dokumentacije, prikrivanje informacij o zlorabi in kot predložitev nepopolne ali napačne dokumentacije, ki ima za posledico nezakonito zmanjšanje sredstev iz proračuna, z namenom goljufivega prikrivanja neplačevanja ali neupravičene pridobitve pravice do vračila DDV. Pri zlorabi davčnega prava so torej predpisani pogoji formalno izpolnjeni in zato ravnanje davčnega zavezanca v tem primeru ni nezakonito, medtem ko je za goljufijo značilno nezakonito ravnanje davčnega zavezanca. Ta namreč z uporabo lažnih, nepravilnih dokumentov prikriva dejstvo, da pogoji za uporabo pravnega pravila niso izpolnjeni.

Davčna utaja, katere sinonim je »davčna evazija«, pomeni »zmanjšanje davčnega dolga z neposredno kršitvijo davčnih predpisov« (Pravni terminološki slovar b. l.). Skupna značilnost davčne goljufije in davčne utaje je nezakonito dejanje davčnega zavezanca, ki je v nasprotju z določbami predpisov davčnega prava. Posledica obeh dejanj je enaka, tj. nezakonito zmanjšanje sredstev iz proračuna držav članic.

Saydé (2016, 25) meni, da zloraba prava ne vključuje lažnih navedb, ampak bolj izogibanje, če imajo zlorabe prava EU in goljufije isti cilj (neupravičene koristi od pravnega sistema). Podobno meni Baucon (2017), da davčno goljufijo lahko opredelimo kot zavezančevo naklepno dejanje zaradi utaje davka, ki temelji na goljufivem namenu neobračunavanja, neprijavljanja in neplačevanja davkov. Za izogibanje plačevanju davkov uporabi izraz »zakonita davčna evazija« in jo interpretira kot »dopustno ravnanje davčnih zavezancev, namenjeno zmanjševanju njihove davčne obveznosti, s katerimi de facto ne kršijo predpisov«. Drobničeva (2008) ta pojem označuje tudi kot dopustna ravnanja davčnih zavezancev, s katerimi ne kršijo predpisov, vendar razlaga, da ta dejanja niso sprejemljiva in niso legitimna, ker so hkrati v nasprotju z namenom zakona (Drobnič 2008, po Ravljen 2018, 29).

Ravljen (2018, 242) ugotavlja, da je v tem kontekstu za interpretacijo nesprejemljivega oz. spornega ravnanja davčnega zavezanca primernejši izraz »davčni zaobid«:

Pri davčnem zaobidu pa pogodbene stranke posel, ki ga resnično želijo, tudi izvedejo, pri čemer ga tako »embalirajo« (pravno oblikujejo), da dosežejo neupravičeno znižanje davčne obveznosti, katere pa zakonodajalec za ta posel ni predvidel, oz. dosežejo davčno ugodnost (korist), do katere niso upravičeni.

Glede na navedeno se vsebina pojmov »goljufija« in »davčna utaja« nanaša na nezakonito in nedopustno dejanje davčnih zavezancev. Nasprotno pa zakonita dejanja davčnih zavezancev z namenom zmanjšanja davčnega bremena, z izkoriščanjem vrzeli v zakonu, v širšem smislu poimenujemo »davčno izogibanje«. Če je to storjeno z izigravanjem zakona, npr. s sklepanjem poslov brez ekonomske vsebine zaradi pridobitve davčne ugodnosti, in v nasprotju z nameni pravnih pravil,<sup>13</sup> lahko v tem primeru uporabimo termin »davčni zaobid«, ki se po vsebini najbolj približa vsebini zlorabe davčnega prava.

---

<sup>13</sup> V skladu z načelom nevtralnosti je npr. temeljni namen pravnih pravil v sistemu DDV enakomerna obdavčitev vseh davčnih zavezancev. Podobno blago ali podobne storitve, ki si medsebojno konkurirajo, morajo namreč biti enako obravnavani.

### 3 PRAVNA NORMA PREPOVEDI ZLORABE DAVČNEGA PRAVA

Davčni zavezanci se lahko svobodno odločajo, da svoje poslovanje organizirajo tako, da zmanjšajo svojo davčno obveznost iz naslova DDV v skladu z načelom svobodne izbire poslovanja in z namenom nižje obdavčitve. Vsak pravni sistem mora zaradi njegovega pravilnega delovanja imeti orodja, s katerimi se zaščiti pred zlorabami, ki jih zakonodajalec ni predvidel, zato je na drugi strani taka svobodna izbira davčnih zavezancev omejena s pravno ureditvijo sistema DDV v EU, katerega cilj je med drugim tudi prepovedati zlorabe davčnih zavezancev.

Osnovno vprašanje je, kako je mogoče določiti mejo med pravno dopustnim in pravno nedopustnim ravnanjem davčnih zavezancev. Prepoved zlorabe namreč zajema situacije, ko subjekt ne izvršuje svojih pravic v skladu z namenom in cilji, za katere je bila pravica ali ugodnost pravno urejena, zato opredelitev in ugotovitev pravno spornih dejstev ob hkratni uporabi izbrane pravne norme pomembno vpliva na odločitev nadzornih upravnih organov in sodišč<sup>14</sup> in tudi na prihodnje odločitve davčnega zavezanca. Prepoved zlorabe prava je lahko določena v pravnem predpisu ali se razvija s sodno prakso.

#### 3.1 Prepoved zlorabe davčnega prava v pravnem redu Evropske unije

EU temelji na načelu pravne države, kar pomeni, da vsak ukrep EU temelji na pogodbah, ki so jih potrdile vse države članice (Evropska komisija 2019, 1). PDEU v 325. členu določa, da »Unija in države članice preprečujejo goljufije in vsa druga nezakonita dejanja, ki škodijo finančnim interesom Unije, in sicer z ukrepi, sprejetimi v skladu s tem členom, ki delujejo svarilno in so takšni, da v državah članicah ter v institucijah, organih, uradih in agencijah Unije omogočajo učinkovito zaščito«. Svet Evropske unije je že 18. decembra 1995 sprejel *Uredbo Sveta (ES, Euratom) št. 2988/95 z dne 18. decembra 1995 o zaščiti finančnih interesov Evropskih skupnosti* (Ur. l. EU, št. L 312), s katero so bila sprejeta splošna pravila ter upravni ukrepi in kazni v zvezi z nepravilnostmi, ki se nanašajo na zakonodajo Skupnosti.<sup>15</sup> V drugem odstavku 1. člena je bilo določeno, da »nepravilnost« pomeni »vsako kršenje določb zakonodaje Skupnosti, ki je posledica dejanja ali opustitve gospodarskega subjekta, ki je ali bi lahko škodljivo vplivalo na proračun Skupnosti ali proračunska sredstva, ki jih upravljajo, bodisi z zmanjšanjem ali izgubo prihodkov iz lastnih sredstev, ki se zbirajo neposredno v imenu Skupnosti, bodisi z neupravičenimi izdatki«. Navedena uredba v prvem odstavku 4. člena določa tudi, da »se praviloma za vsako nepravilnost odredi odvzem neupravičeno pridobljene koristi, med drugim z obveznostjo plačila ali vračila dolgovanega

<sup>14</sup> Galič (2011, 32) podobno pojasnjuje, da »na odločitev sodišča pa enako kot opredelitev in ugotovitev pravno pomembnih in spornih dejstev vpliva tudi odločitev, katere pravne norme bo uporabilo ter kako jih bo razlagalo. [...] Katera dejstva so za odločitev v sporu odločilna, je torej odvisno od tega, po kateri pravni normi bo sodišče razsodilo v sporu. [...] Odločitev o pravni normi, po kateri bo odločeno v sporu, pa je prepuščena sodišču (iura novit curia).«

<sup>15</sup> Skupnost in ozemlje Skupnosti pomeni ozemlje držav članic.

ali neupravičeno prejetega zneska«. V tretjem odstavku istega člena vsebuje tudi določbo glede izogibanja davkom, in sicer »če se ugotovi, da so bili v nasprotju s cilji veljavne zakonodaje Skupnosti zaradi pridobitve neke koristi zahtevani pogoji za pridobitev koristi ustvarjeni umetno, se zato korist ne odobri ali pa se odvzame«.

Sistem DDV v EU je prvotno temeljil na *Šesti direktivi Sveta z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih – Skupni sistem davka na dodano vrednost: enotna osnova za odmero (77/388/EGS)* (v nadaljevanju Šesta direktiva; Ur. l. ES, št. L 145), ki je prenehala veljati 31. decembra 2006. Že ta je v 13. in 15. členu določala, da morajo države članice določati pogoje za npr. oprostitev določenih vrst dobav tako, da zagotovijo pravilno in enostavno uporabo teh oprostitev in preprečijo vsakršne možne utaje, izogibanja ali zlorabe. Šesta direktiva pod naslovom XVIa »Prehodna ureditev za obdavčevanje trgovine med državami članicami«, ki ga je uvedla *Direktiva Sveta 91/680/EGS z dne 16. decembra 1991 o dopolnitvi skupnega sistema davka na dodano vrednost in o spremembi Direktive 77/388/EGS zaradi odprave davčnih meja* (Ur. l. ES, št. L 376), je primeroma v členu 28c(A)(a), prvem pododstavku, določala pravico do oprostitve DDV za dobave znotraj Skupnosti, a pod pogoji, ki jih države članice določijo med drugim za zagotovitev preprečevanja zlorab.<sup>16</sup> To besedilo dokazuje, da je preprečevanje morebitnih utaj, izogibanja in zlorab cilj, ki ga je že Šesta direktiva, ki je bila sprejeta 17. maja 1977 in bila veljavna do 1. januarja 2007, priznavala in spodbujala.<sup>17</sup> V *Direktivi Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost* (v nadaljevanju Direktiva Sveta 2006/112/ES; Ur. l. EU, št. L 347), ki nadomešča Šesto direktivo in je pričela veljati 1. januarja 2007, je ta določba uporabljena v členih 131 in 158 (2). Države članice EU so odgovorne za prenos določb direktiv v svoje nacionalne zakonodaje in za njihovo pravilno uporabo na domačem ozemlju. Možna pa so tudi odstopanja. Država članica lahko namreč uvede »posebne ukrepe, ki odstopajo od določb te direktive, za poenostavitev postopka obračunavanja davka ali za preprečevanje nekaterih vrst davčnih utaj ali izogibanja davkom«, vendar le, če Svet na predlog Komisije soglasno to dovoli (prvi odstavek 395. člena Direktive sveta 2006/112/ES).

---

<sup>16</sup> Pravica do oprostitve za dobave znotraj Skupnosti je določena v členu 28c(A)(a), prvi pododstavek, Šeste direktive, ki določa: »Brez poseganja v druge določbe Skupnosti in pod pogoji, ki jih določijo za zagotovitev pravilne in enostavne uporabe spodnjih oprostitev in preprečevanja vsakršnih utaj, izogibanja ali zlorab, države članice oprostijo: (a) dobave blaga, kot so opredeljene v členu 5, ki ga odpošlje ali odpelje prodajalec ali druga oseba v njegovem imenu ali oseba, ki je blago pridobila, izven ozemlja iz člena 3, vendar znotraj Skupnosti, opravljene za drugega davčnega zavezanca ali pravno osebo, ki ni davčni zavezanec, ki deluje kot taka[,] v državo članico, ki ni država članica odhoda pošiljke ali prevoza blaga.«

<sup>17</sup> Tako je tudi stališče SEU v točki 76 sodbe v združenih zadevah Gemeente Leusden in Holin Groep BV, C-487/01 in C-7/02 (SEU 2004).



Evropska komisija (2009, 12)<sup>18</sup> je v sporočilu z dne 2. 7. 2009 Svetu in Evropskemu parlamentu pojasnila, da ne sme nobena shema izkrivljati konkurence ali biti v nasprotju z načelom davčne nevtralnosti in da je zato pomembno, da države članice sprejmejo vse potrebne ukrepe za preprečevanje davčne utaje ali izogibanje plačilu davka ter zlorabam, ki bi začeli veljati z uporabo njihovih nacionalnih shem združevanja za namene DDV. Možnost združevanja za namene DDV namreč ne sme privedi do kakršne koli neupravičene prednosti ali neupravičene škode.

Ker se v praksi zloraba na davčnem področju kaže v različnih oblikah, menimo, da je te oblike težje vključiti v zakonodajne prepovedi o zlorabi prava. Značilnost prepovedi zlorab je, da to ni pravno pravilo, ki bi bilo na področju DDV vsebinsko implementirano v določbah direktiv ali uredb Sveta EU. Države članice EU sicer imajo zakonsko podlago za določitev pogojev za preprečevanje zlorab, vendar vsebina tega pojma ni zajeta niti v Šesti direktivi, ki je vzpostavila skupni sistem DDV v EU, niti v Direktivi Sveta 2006/112/ES. Z namenom zapolnitve take vrzeli in odpravljanje nejasnosti določb zakonov se običajno uporabljajo splošna načela (Arnull 2011, 7–8). »Gre za pravila, ki izražajo osnovne predstave o pravu in pravičnosti, ki veljajo za vsak pravni red. [...] Z njimi je mogoče zapolniti vrzeli ali veljavno pravo razvijati z razlaganjem v smislu načela pravičnosti« (Evropska komisija 2016). Splošna načela v pravnem redu EU kot so načelo sorazmernosti, pravne varnosti in varstva legitimnih pričakovanj imajo razlagalno funkcijo, hkrati pa služijo kot merilo za pregled zakonitosti ukrepov EU. Splošna načela namreč lahko sodišču ali nacionalnim sodiščem pomagajo pri razlagi določbe materialnega prava EU, iz katere je mogoče sklepati, da npr. nacionalna ureditev ni združljiva z določbami prava EU (Farmer 2011, 3). Farmer (2011, 4) nadaljuje, da koncept zlorabe služi kot načelo, ki ureja razlago materialne določbe. Tudi Arnull (2011, 22–23) podobno, da bi ga bilo treba opredeliti kot razlagalno maksimo, ki lahko pomaga določiti namen pravic prava EU in okoliščine, v katerih so lahko omejitve teh pravic upravičene. Meni, da splošno načelo, ki prepoveduje zlorabo prava, bi bilo za celovitost prava EU nevarnejše kot razlagalna maksima, katere uporabo bi SEU lažje nadzorovalo v okviru postopka predhodne odločitve. Drugače pa to argumentira Sørensen (2011, 26), ki zatrjuje, da če bi bilo načelo prepovedi zlorabe načelo razlage, bi to pomenilo, da bi se vprašanje zlorabe nanašalo na obseg pravic EU. Interpretacija, da je načelo prepovedi zlorabe splošno načelo pomeni, da lahko vprašanje zlorabe nastane po določitvi namena pravice v EU, in sicer kot vprašanje ali bi bilo vendarle treba transakcijo, ki spada v obseg te pravice, izključiti. Splošno načelo ima lahko vlogo dopolnjevanja, razlage in je osnova za razlago aktov EU in nacionalnega prava ter zapolnjuje vrzeli v zakonodaji. Po drugi strani bi imelo razlagalno

---

<sup>18</sup> »[...] no scheme based on that option should distort competition or run counter the principle of fiscal neutrality [...] It is therefore of the utmost importance that Member States make use of this option and take all necessary measures to avoid tax evasion or avoidance, as well as abusive practices, carried into effect through the use of their national VAT grouping schemes. No unjustified advantage or unjustified harm should arise from the implementation of the VAT grouping option.« (Evropska komisija 2009).

načelo le prvo funkcijo, tako da če je mogoče ugotoviti, da ima načelo prepovedi zlorabe zadnji dve funkciji, bi to jasno pomenilo, da gre za splošno načelo.

Maduro (2011, XXII) je menil, da bi uvedba načela prepovedi zlorabe, ki je močno orodje proti izogibanju plačila davkov, močno posegla v načelo pravne varnosti, ki določa, da morajo biti pravila, ki nalagajo dajatve davčnemu zavezancu, jasna in natančna, tako da lahko davkoplačevalec nedvoumno ve, katere so njegove pravice in dolžnosti. Ali je bil ta pravni problem, ki ga izpostavlja Maduro, upravičen, bodo potrdili ali ovrgli izsledki te raziskave, kajti eno od ključnih vprašanj raziskave je, ali se z uvedbo načela prepovedi zlorabe v evropskem sistemu DDV posega v načeli pravne varnosti in varstva legitimnih pričakovanj.

Kot zanimivost naj omenimo, da je pa splošno pravilo o preprečevanju zlorab že vključeno v 6. členu Direktive Sveta (EU) 2016/1164 z dne 12. julija 2016 o določitvi pravil proti praksam izogibanja davkom, ki neposredno vplivajo na delovanje notranjega trga (v nadaljevanju: Direktiva Sveta (EU) 2016/1164; Ur. l. EU, št. L 193), ki sicer določa pravna pravila, veljavna za vse davčne zavezance za davek od dohodkov pravnih oseb v državah članicah EU. Ta v točki 1. uvodnih pojasnil določa, da država članica za namene izračuna obveznosti za davek od dohodkov pravnih oseb ne upošteva sheme ali niza shem, ki so ob upoštevanju vseh pomembnih dejstev in okoliščin nepristne, če je njihov glavni namen ali eden od glavnih namenov pridobiti davčno ugodnost, ki izničuje cilj ali namen veljavnega davčnega prava. V 11. točki uvodnih pojasnil navedene direktive je pojasnjeno, da je vloga splošnih pravil o preprečevanju zlorab odpraviti vrzeli,<sup>19</sup> ki ne bi smele vplivati na uporabo posebnih pravil proti zlorabi. Davčni zavezanec ima sicer pravico, da za svoje poslovne dejavnosti izbere davčno najbolj učinkovito strukturo, vendar državam članicam ne bi smeli preprečiti uporabe kazni, kadar velja splošno pravilo o preprečevanju zlorab. Direktiva Sveta (EU) 2016/1164 v 6. členu vsebuje splošno pravilo o preprečevanju zlorab. Ta določa, da sheme niso pristne, če je »njihov glavni namen ali eden od glavnih namenov pridobiti davčno ugodnost, ki izničuje cilj ali namen veljavnega davčnega prava«. Če iz pomembnih dejstev in okoliščin izhaja, da se shema ali niz shem »ne uresničuje iz tehtnih komercialnih razlogov, ki odražajo ekonomsko realnost«, davčni organ države članice teh shem ne upošteva in obračuna obveznosti za davek od dohodkov pravnih oseb v skladu z nacionalnimi pravnimi pravili. V davčnem pravu torej poznamo splošna pravila o prepovedi zlorabe in posebna pravna pravila o prepovedi zlorabe, ki jih lahko določijo same države članice v nacionalnih pravnih pravilih.<sup>20</sup> Splošno pravilo o preprečevanju zlorab (angl. General Anti-Abuse Rule) države članice enotno uporabljajo od 1. 1. 2019 dalje tako v domačih razmerjih, znotraj EU kot do tretjih držav, in sicer ko so izčrpana nacionalna davčna pravila in posebna pravila za

---

<sup>19</sup> »vrzeli, ki bi lahko obstajale v posebnih pravilih države o preprečevanju zlorab na področju izogibanja davkom« (Generalni direktorat za obdavčenje in carinsko unijo 2018).

<sup>20</sup> Kot primer že sama vsebina 131., drugega odstavka 158. člena in 395. člena Direktive Sveta 2006/112/ES daje državam članicam možnost, da v nacionalnem pravnem redu določijo posebne pogoje za zagotovitev preprečevanja izogibanja ali zlorab.

preprečitev zlorab, ki so morebiti urejena v nacionalni zakonodaji države članice (Mehle 2018).

Že sama vsebina Direktive Sveta (EU) 2016/1164 nakazuje, da načelo prepovedi zlorab ni zgolj razlagalno pravilo, ampak splošno načelo prava EU, saj je orodje za razlago prava EU.

### **3.2 Sodišče Evropske unije**

Kot izhaja iz predstavljenih pravnih norm, vsebina prepovedi zlorabe prava v evropskem sistemu DDV ni izrecno zapisana v evropskih davčnih predpisih. Relevantne elemente zlorabe prava, predvsem pa, da je bil bistveni namen davčnega zavezanca pridobiti davčno ugodnost v nasprotju z namenom zakonodajalca, ugotavljajo nacionalni davčni organi držav članic. Dejstva in okoliščine obravnavanih pravnih poslov v davčnih zadevah se običajno razlikujejo od primera do primera, zato je nujno poznavanje jasnih standardov, kdaj gre za zlorabo prava. Pri razlagi tega pojma je na ravni EU zato bistvenega pomena delovanje SEU, ki je pomembna institucija, ki skrbi za enotno razlago prava EU in veljavnosti aktov EU.

Pogodba o Evropski uniji (v nadaljevanju PEU; Ur. l. EU, št. C 202) določa v členu 19(1), da SEU zagotavlja upoštevanje prava pri razlagi in uporabi Pogodb ter da države članice vzpostavijo pravna sredstva, potrebna za zagotovitev učinkovitega pravnega varstva na področjih, ki jih ureja pravo EU. V členu 19(3)(b) pa določa, da SEU v skladu z določbami Pogodb na predlog nacionalnih sodišč predhodno odloča o vprašanjih glede razlage prava EU ali veljavnosti aktov, ki so jih sprejele institucije. V skladu z razdelitvijo nalog, določeno v členu 267 PDEU (prejšnji 234 člen Pogodbe o ustanovitvi Evropske skupnosti – v nadaljevanju PES, Ur. l. ES, št. C 325), je SEU (predhodno pa Sodišče Evropskih skupnosti – SES) pristojno za predhodno odločanje o vprašanjih glede: razlage Pogodb, veljavnosti in razlage aktov institucij, organov, uradov ali agencij Unije. Kadar se takšno vprašanje postavi kateremu koli sodišču države članice in če to sodišče meni, da je treba glede vprašanja sprejeti odločitev, ki mu bo omogočila izreči sodbo, lahko to vprašanje predloži v odločanje SEU. Kadar je takšno vprašanje glede razlage ali uporabe načela prepovedi zlorab postavljeno v postopku, ki teče pred sodiščem države članice, lahko sodišče predloži zadevo SEU, nacionalno sodišče pa je pristojno, da razlago SEU uporabi v posameznih okoliščinah primera, ki ga obravnava, in preveri, ali so v zadevi podani elementi zlorabe.

### **3.3 Prepoved zlorabe davčnega prava v pravnem redu Republike Slovenije**

Posamezna država članica posamično vzpostavlja različne koncepte in instrumente za preprečitev zlorab. Primeroma Ustava RS (Ur. l. 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) v 74. členu določa, da je gospodarska pobuda svobodna, a v istem členu vsebuje pravno pravilo, ki ekonomske

dejavnosti ne prepušča pravilom trga neomejeno, tj. da se gospodarska dejavnost ne sme izvajati v nasprotju z javno koristjo ter da so prepovedana dejanja nelojalne konkurence in dejanja, ki v nasprotju z zakonom omejujejo konkurenco.

Temeljni nacionalni zakon na področju DDV, to je Zakon o davku na dodano vrednost (v nadaljevanju: ZDDV-1; Ur. l. RS, št. 13/11 – uradno prečiščeno besedilo, 18/11, 78/11, 38/12, 83/12, 86/14, 90/15, 77/18, 59/19 in 72/19) vsebuje nekatera določila v zvezi z zlorabo. Navedeni pojem je obravnavan v drugem odstavku 80. člena, kjer določa, da če davčni organ ugotovi, da obstaja sum zlorabe identifikacije za namene DDV oziroma če ugotovi, da je davčni zavezanec identifikacijo za namene DDV uporabljal tako, da je drugim davčnim zavezancem neupravičeno omogočal odbitek DDV, lahko odloči o prenehanju identifikacije za namene DDV. V petem odstavku 133. člena ZDDV-1 je določeno, da če davčni organ ugotovi, da obstaja sum zlorabe posebne ureditve po plačani realizaciji, lahko davčnemu zavezancu začasno prepove uporabo posebne ureditve po plačani realizaciji. V tretji alineji prvega odstavka 135. člena istega zakona je določeno, da davčnemu zavezancu preneha pravica do uporabe posebne ureditve po plačani realizaciji, če davčni organ utemeljeno sumi, da je davčni zavezanec zlorabil posebno ureditev po plačani realizaciji. ZDDV-1 drugih določil glede prepovedi zlorabe prava ne vsebuje.

V pravnem redu RS so pri ugotovitvenih postopkih davčnih nadzorov z obravnavo predmeta obdavčitve z elementi zlorabe upoštevne določbe Zakona o davčnem postopku (v nadaljevanju ZDavP-2; Ur. l. 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). Na področju davčnega izogibanja ali zlorabe je bistvenega pomena načelo materialne resnice v davčnih zadevah, ki je opredeljeno v ZDavP-2, ki se uporablja od dne 1. 1. 2007. Ta v drugem odstavku 5. člena določa, da se predmet obdavčitve in okoliščine ter dejstva, ki so bistveni za obdavčenje, vrednotijo po svoji gospodarski (ekonomski) vsebini. Navedeno določbo dopolnjujejo določbe 74. člena ZDavP-2. V tretjem odstavku 74. člena ZDavP-2 je namreč določeno, da navidezni pravni posli ne vplivajo na obdavčenje ter če navidezni pravni posel prikriva drug pravni posel, je za obdavčenje merodajen prikrit pravni posel. V četrtem odstavku istega člena je pa določeno, da se z izogibanjem ali zlorabo drugih predpisov ni mogoče izogniti uporabi predpisov o obdavčenju ter da v primeru, če se ugotovi takšno izogibanje ali zloraba, se šteje, da je nastala davčna obveznost, kakršna bi nastala ob upoštevanju razmerij, nastalih na podlagi gospodarskih (ekonomskih) dogodkov. Izogibanje oziroma zloraba drugih predpisov, ki sta pogoj za postopanje po četrtem odstavku 74. člena ZDavP-2, sta nedoločna pravna pojma, katerih vsebino je treba napolniti v vsaki zadevi posebej (tako VSRS (2015b) v 11. točki sodbe X Ips 48/2014). VSRS (2014a) je v sodbi in sklepu X Ips 196/2013 razsodilo, da »Kaj je nedovoljeno izogibanje ali nedovoljena zloraba drugih predpisov po četrtem odstavku 74. člena ZDavP-2 in kaj dovoljena davčna optimizacija, sta vprašanji, ki ju je treba presojati od

primera do primera«. Na ta način se polni tako vsebina pojma zlorabe prava kot vsebina načela prepovedi zlorabe davčnega prava.

Tako je tudi VSRS (2014b) v točki 17. sodbe X Ips 189/2013 z dne 13. 2. 2014 v zvezi s tem pojasnilo, da

davčni zavezanci imajo nedvomno pravico sklepati vse pravne posle, ki niso prepovedani, pri tem pa jih lahko vodijo tudi davčni premisleki. Davčni zavezanci niso zavezani posle voditi tako, da se čim bolj poveča davčni prihodek države. Če pa davčni zavezanci sklepajo posle ali več medsebojno povezanih poslov, ki ne sledijo nobenemu samostojnemu gospodarskemu cilju, razen pridobitvi davčne ugodnosti, ki je brez tako organiziranih poslov ne bi bilo mogoče doseči, pridobitev davčne ugodnosti pa je v nasprotju z namenom davčnih predpisov, hkrati pa je iz okoliščin primera razvidno, da je pridobitev davčne ugodnosti edini cilj davčnih zavezancev, je po presoji revizijskega sodišča utemeljeno zaključiti, da so s tako umetno ustvarjenimi pravno-poslovnimi odnosi zlorabili predpise, ki sicer dopuščajo sklepanje tovrstnih pravnih poslov.

Iz navedenega lahko povzamemo, da transakcije, ki so zasnovane izključno za namene pridobitve davčne ugodnosti, a sicer nimajo resnične pogodbene volje, nimajo pravnih posledic na davčnem področju. Če te prikrivajo drug pravni posel, postane ta predmet obdavčitve. Pri presoji dejstev in okoliščin v zvezi s predmetom obdavčitve se namreč presoja sama vsebina posla in ne njegova zunanja pravna oblika. V primerih, ko pa obravnavana transakcija ne skriva oziroma ne prikriva nobene druge dejanske pravne transakcije, saj je njen edini namen napačno predstaviti dejstva davčnemu organu, je to fiktivna transakcija, ki ne more vplivati na obdavčenje. Podobno tudi opredeljuje OZ, ki določa temeljna načela in splošna pravila za vsa obligacijska razmerja.<sup>21</sup>

Namen določb členov 5. in 74. ZDavP-2 je torej preprečiti izogibanje ali zlorabe predpisov in sankcionirati davčnega zavezanca, ki s svojim ravnanjem želi izigrati pravni predpis. Že latinski pravni rek »Cum quid una via prohibetur alicui, ad id alia non debet admitti« – Liber sextus decretalium D. Bonifacii Papae VIII. 5,13,84 – oziroma »Kadar je nekomu (nekaj) prepovedano po eni poti, mu ne sme biti dovoljeno, da pride do tega po drugi (poti)« je povzemal, da pravilo prepoveduje obid oziroma izigravanje zakona (Kranjc 2006, 60). Podobno Kranjc (2010, 206) pojasnjuje, da pri navideznem oziroma simuliranem poslu gre za to, da ga stranki nimata dejansko namena skleniti, temveč skušata z njim prikriti neko drugo ravnanje ali posel ter s svojim ravnanjem skušata praviloma nekaj prikriti oziroma izigrati določen predpis, tudi preslepiti pravni red.

---

<sup>21</sup> OZ v prvih dveh odstavkih 50. člena določa, da navidezna pogodba nima učinka med pogodbenima strankama in če pa navidezna pogodba prikriva kakšno drugo pogodbo, velja ta druga, če so izpolnjeni pogoji za njeno pravno veljavnost. 9. člen OZ tudi določa, da so pogodbene stranke po sklenitvi pogodbe zavezane svoje prejete obveznosti izpolniti, in sicer tako, kot je bilo dogovorjeno ob sklenitvi pogodbe, kar je v skladu s temeljnim načelom obligacijskega prava: *pacta sunt servanda*. Višje sodišče v Ljubljani (2012) je v sodbi I Cpg 630/2011 pojasnilo, da načelo *pacta sunt servanda* pomeni, da so pogodbene stranke, potem ko je pogodba sklenjena, zavezane svoje sprejete obveznosti izpolniti, in sicer tako, kot je bilo dogovorjeno ob sklenitvi pogodbe. OZ torej s tem prepoveduje izvrševanje pravic v nasprotju z namenom, zaradi katerega je bila pravica z zakonom določena.

### **3.4 Zahteva po skrbnem ravnanju poslovnega subjekta**

Poslovni subjekt lahko izbira med različnimi davčnimi ugodnostmi, ki so določene v pravnem redu EU in nacionalnem pravnem redu, a je hkrati dolžan izpolnjevati določene pogoje za uveljavitev davčnih ugodnosti in ravnati v skladu s cilji in namenom pravnih pravil. Uprava družbe vodi posle družbe samostojno in na lastno odgovornost (prvi odstavek 265. člena ZGD-1) ter zastopa in predstavlja družbo (prvi odstavek 266. člena ZGD-1). V 263. členu ZGD-1 je zakonsko določeno, da mora član organa vodenja ali nadzora pri opravljanju svojih nalog ravnati v dobro družbe s skrbnostjo vestnega in poštenega gospodarstvenika in varovati poslovno skrivnost.

Tudi VSRS (2012a) je v sklepu II Ips 281/2009, v zadevi na področju obligacijskega prava, pojasnilo, da ravnanje v nasprotju z načelom vestnosti in poštenja hkrati pomeni podporo zlorabi pravic.

Zahteva za ugotovitev zlorabe je opredeljena z izrazi, ki opisujejo vedenje subjekta, ki se sklicuje na pravno pravilo, na njegove motive, namene, ne v dobri veri, oportunistične, nezakonite ali goljufive (Vogenauer 2011, 534). Tudi razlaga Pavčnika (1986, 35) je, da subjekt posameznik ne odgovarja samo tedaj, ko ravna protipravno, temveč tudi tedaj, ko izvršuje pravico tako, da jo zlorablja, ker odstopa od njenega pravega namena in je zato v zvezi s tem treba ugotavljati subjektov odnos pri izvrševanju pravice.

V nacionalnem upravnem pravu se vrednota dobra vera kaže kot pravna predpostavka v načelu poštenosti strank pri uporabi njihovih upravnih pravic. Nepoštena uporaba pravic strank je pravno sankcionirana, kajti stranka, ki v upravnem postopku zlorabi materialno ali procesno pravico, ne more zakonito pridobiti pravne koristi (Tičar, Bohinc in Nahtigal 2010, 861).

Za zlorabo je torej značilna okoliščina, da je zavezančevo ravnanje v nasprotju z namenom zakonodajalca, zato je razumljivo, da je treba v obravnavani materiji upoštevati in ocenjevati okoliščine v zvezi z zavezančevim ravnanjem, ki lahko znotraj notranjega trga legitimno prosto izbira med različnimi pravnimi sistemi. Iz pravne teorije izhaja tudi, da bi moral biti poslovni subjekt ob ugotovitvi elementov zlorabe, ustrezno pravno sankcioniran.

## **4 TEMELJNI POJMI V SISTEMU DDV**

Sistem DDV je bil vzpostavljen z namenom odpraviti v čim večji meri dejavnike, ki lahko izkrivljajo pogoje konkurence na nacionalni ravni in na ravni Skupnosti. Zaradi lažjega razumevanja predmeta raziskave in vsebine sodb SEU in VSRS so v nadaljevanju predstavljeni temeljni pojmi v sistemu DDV. Pomembno je vedeti, da Direktiva Sveta 2006/112/ES vsebuje še druga pravila, izjeme, odstopanja, ki pa v predmetni nalogi niso obravnavana.

### **4.1 Predmet sistema DDV**

V točki 2. člena 1 Direktive Sveta 2006/112/ES je določeno, da skupni sistem DDV zajema uporabo splošnega davka na potrošnjo blaga in storitev, ki je sorazmeren s ceno blaga in storitev, in sicer ne glede na število transakcij, ki so bile opravljene pred fazo, v kateri se davek obračuna. Pri vsaki transakciji se DDV, izračunan na ceno blaga ali storitev po stopnji, ki je predpisana za to blago ali za te storitve, obračuna po odbitku vstopnega DDV. Skupni sistem DDV se uporablja do vključno faze prodaje na drobno.

Člen 2 navedene direktive določa, da so predmet DDV naslednje transakcije: dobava blaga, opravljanje storitev, pridobitev blaga znotraj Skupnosti in uvoz blaga. V skladu s prvo točko člena 14 Direktive Sveta 2006/112/ES »dobava blaga« pomeni »prenos pravice do razpolaganja s premoženjem v stvareh kot lastnik«, v skladu s 1. točko člena 24 »opravljanje storitev« pomeni »vsako transakcijo, ki ni dobava blaga«. Pridobitev blaga znotraj Skupnosti v skladu s prvim odstavkom člena 20 pa pomeni »pridobitev pravice do razpolaganja s premoženjem kot lastnik, ki jih pridobitelju odpošlje ali pripelje prodajalec ali pridobitelj ali druga oseba za njun račun, v drugo državo članico, kot je država, v kateri se pošiljanje ali prevoz blaga začne«. Definicijo uvoza blaga določa člen 30 Direktive Sveta 2006/112/ES:

Za »uvoz blaga« se šteje vnos blaga v Skupnost, ki ni v prostem prometu v smislu člena 24 Pogodbe. Poleg transakcije iz prvega odstavka se za uvoz blaga šteje vnos blaga, ki je v prostem prometu, s tretjega ozemlja, ki je del carinskega območja Skupnosti, v Skupnost.

### **4.2 Davčni zavezanec**

DDV spada med davke na potrošnjo. Je posredni davek, ki se obračunava in plačuje v vsaki fazi proizvodne in distribucijske verige, od proizvajalca do trgovca in vse do končnega potrošnika. DDV je dolžan plačati davčni zavezanec, ki dobavlja obdavčljivo blago ali opravlja obdavčljivo storitev, razen v primerih, v katerih je davek dolžna plačati druga oseba (člen 193 Direktive Sveta 2006/112/ES). Direktiva Sveta 2006/112/ES v 1. in 2. točki člena 9 določa: »1. »Davčni zavezanec« je vsaka oseba, ki kjer koli neodvisno opravlja kakršno koli ekonomsko dejavnost ne glede na namen ali rezultat te dejavnosti. [...] »Ekonomska dejavnost« je vsaka dejavnost proizvajalcev, trgovcev ali oseb, ki opravljajo storitve, vključno

z rudarskimi in kmetijskimi dejavnostmi ter dejavnostmi samostojnih poklicev. Za ekonomsko dejavnost se šteje predvsem izkoriščanje premoženja v stvareh ali pravicah, ki je namenjeno trajnemu doseganju dohodka.« V nacionalni zakonodaji, in sicer v 5. členu ZDDV-1, je davčni zavezanec oseba, ki deluje neodvisno in samostojno, ki kjer koli opravlja katero koli ekonomsko dejavnost, ne glede na to, ali ustvarja dobiček ali ne. Davčni zavezanec, identificiran za namene DDV, pa je davčni zavezanec, ki je pridobil identifikacijsko številko za DDV.

### **4.3 Kraj obdavčljivih transakcij**

Direktiva Sveta 2006/112/ES določa, da se promet blaga v skladu s splošnim pravilom obdavči tam, kjer se nahaja blago, ko se opravi dobava oziroma pri dobavi blaga s prevozom kraj, kjer se nahaja, ko se prevoz blaga začne. Pri določanju kraja obdavčitve blaga pri pridobitvah blaga znotraj Skupnosti velja pravilo, da je kraj obdavčitve kraj, kjer se nahaja blago, ko se konča odpošiljanje ali prevoz osebi, ki je blago nabavila (obdavčitev po namembnem kraju). To pravilo se uporabi pri prometu blaga med davčnimi zavezanci. Pri uvozu se določi kraj obdavčitve glede na kraj, ker se blago nahaja v trenutku vnosa v EU.

Davčni zavezanec je razbremenjen plačila DDV v zvezi s storitvami, ki jih opravi prejemniku, davčnemu zavezancu, iz druge države članice EU. Po splošnem pravilu se namreč kraj opravljanja storitev, ki jih davčni zavezanec opravi drugemu davčnemu zavezancu, določa glede na sedež naročnika storitev. Če se storitve opravljajo osebam, ki niso davčni zavezanci (končni potrošniki), je kraj opravljanja storitev kraj, v katerem ima izvajalec storitev sedež svoje dejavnosti. V členu 44 Direktive Sveta 2006/112/ES, kakor je bila spremenjena z Direktivo Sveta 2008/8/ES z dne 12. februarja 2008 o spremembi Direktive o DDV glede kraja opravljanja storitev, ki se uporablja od 1. januarja 2010 (Ur. l. EU, št. L 44), je določeno, da je kraj opravljanja storitev za davčnega zavezanca, ki deluje kot tak, kraj, kjer ima sedež svoje dejavnosti. Če so te storitve opravljene stalni poslovni enoti davčnega zavezanca v kraju, ki ni kraj, v katerem ima sedež svoje dejavnosti, je kraj opravljanja teh storitev kraj, kjer ima stalno poslovno enoto. Če takega sedeža ali take stalne poslovne enote ni, je kraj opravljanja storitev kraj, kjer ima davčni zavezanec, ki prejme te storitve, stalno prebivališče ali kjer običajno prebiva. Določbe direktiv so bile prenesene v nacionalni pravni red v 25. člen ZDDV-1.

Dne 15. marca 2011 je Svet izdal Izvedbeno uredbo Sveta (EU) št. 282/2011 z dne 15. marca 2011 o določitvi izvedbenih ukrepov za Direktivo Sveta 2006/112/ES (Ur. l. EU, št. L 77), katere cilj je bil zagotoviti bolj enotno uporabo sistema DDV z določitvijo pravil izvajanja te direktive, zlasti glede davčnih zavezancev, dobav blaga in opravljanja storitev ter kraja obdavčljivih transakcij. V členu 25 uredbe je določeno, da se pri uporabi pravil v zvezi s krajem opravljanja storitev upoštevajo zgolj razmere v trenutku obdavčljivega dogodka ter da



kakršne koli naknadne spremembe uporabe prejete storitve ne vplivajo na določitev kraja opravljanja storitve, pod pogojem, da ne prihaja do zlorab.

#### 4.4 Odbitek vstopnega DDV

Pravica do odbitka DDV je element načela nevtralnosti, ker vmesnim udeležencem omogoča, da od svoje davčne obveznosti odštejejo dobaviteljem plačane zneske DDV in tako od davčnega organa dobijo del davka, ki ustreza razliki med njihovo prodajno in nakupno ceno.<sup>22</sup> Odbitni DDV je tisti znesek davka, ki je običajno izkazan na prejetih računih o nabavi blaga oz. prejeti storitvi. Pravico do odbitka DDV,<sup>23</sup> ki ga je ali ga bo plačal v tej državi članici, pa ima davčni zavezanec:

- ob pogoju, da je ta dobava resnično opravljena,
- le za nabavo blaga in storitev, ki jih uporabi za namene svojih obdavčenih transakcij<sup>24</sup> in zakonsko točno določenih transakcij,<sup>25</sup>
- ob pogoju, da ima v zvezi s to transakcijo račun s predpisano vsebino<sup>26</sup> in
- ob pogoju, da davčni zavezanec ni vedel ali ni moral vedeti za zlorabo ali goljufijo.

Direktiva Sveta 2006/112/ES v členu 173 dodatno določa, da lahko davčni zavezanec uveljavi odbitek vstopnega DDV le v tistem deležu, ki se pripiše transakcijam, v zvezi s katerimi ima pravico do odbitka DDV.<sup>27</sup> Skupni sistem DDV tako zagotavlja nevtralnost v zvezi z davčnim bremenom vseh gospodarskih dejavnosti.

Člen 273 Direktive Sveta 2006/112/ES določa še, da lahko države članice »določijo še druge obveznosti, za katere menijo, da so potrebne za pravilno pobiranje DDV in za preprečevanje utaj, ob upoštevanju zahteve po enakem obravnavanju domačih transakcij in transakcij, ki jih opravljajo davčni zavezanci med državami članicami, pod pogojem, da takšne obveznosti v trgovini med državami članicami ne zahtevajo formalnosti pri prehodu meja«.

---

<sup>22</sup> V tem smislu je Sodišče Evropske unije odločilo že v sodbi z dne 24. oktobra 1996 v zadevi Elida Gibbs, C-317/94, v točki 33 (SEU 1996).

<sup>23</sup> Člen 167 Direktive Sveta 2006/112/ES (prej člen 17 (1) Šeste direktive) določa, da pravica do odbitka nastane v trenutku, ko nastane obveznost za obračun odbitnega davka.

<sup>24</sup> Člen 168 (a) te direktive (prej člen 17 (2) (a) Šeste direktive) določa, da ima davčni zavezanec v državi članici, v kateri opravlja te transakcije, dokler se blago in storitve uporabljajo za namene njegovih obdavčenih transakcij, pravico, da odbije od zneska DDV, ki ga je dolžan plačati: DDV, ki ga je dolžan ali ga je plačal v tej državi članici za blago ali storitve, ki mu jih je ali mu jih bo opravil drug davčni zavezanec.

<sup>25</sup> Členi od 169 do 172 Direktive Sveta 2006/112/ES.

<sup>26</sup> Člen 178 (a) Direktive Sveta 2006/112/ES (prej člen 18 (2) (a) Šeste direktive) določa, da mora za uveljavljanje pravice do odbitka DDV davčni zavezanec izpolniti pogoj, da mora za odbitke v skladu s členom 168 (a) v zvezi z dobavo blaga in opravljanjem storitev imeti račun, izdan v skladu s členi 220 do 236 in členi 238, 239 in 240 te direktive.

<sup>27</sup> Člen 173 Direktive Sveta 2006/112/ES določa, da za blago in storitve, ki jih davčni zavezanec uporablja bodisi za transakcije iz členov 168, 169 in 170, pri katerih ima pravico do odbitka DDV, bodisi za transakcije, pri katerih nima pravice do odbitka DDV, odbije samo takšen delež DDV, ki se pripiše prvim transakcijam.

#### 4.5 Obdavčljivi dogodki in obveznost obračuna DDV

Obdavčljivi dogodek nastane, ko je blago dobavljeno oz. so storitve opravljene, ali ko je opravljena pridobitev blaga znotraj EU, pri uvozu pa, ko je blago uvoženo. Obveznost obračuna DDV nastane, ko nastane obdavčljiv dogodek,<sup>28</sup> tj., ko je blago dobavljeno ali so storitve opravljene<sup>29</sup> oz. v trenutku, ko je opravljena pridobitev blaga znotraj Skupnosti<sup>30</sup> ali uvoz blaga. ZDDV-1 za nekatere primere določa drugačna pravila glede nastanka obdavčljivega dogodka in obveznosti obračuna DDV, npr. pri predplačilih, zaporednih dobavah, dobavah blaga v drugo državo članico in pri prenosih blaga za namene svojega podjetja v drugo državo članico, pri storitvah, za katere je DDV dolžan plačati prejemnik storitve (FURS 2019, 12).

V nadaljevanju so opredeljeni temeljni členi Direktive Sveta 2006/112/ES, ki določajo zakonski okvir davčnih ugodnosti, v zvezi s katerimi je pogosto obravnavano načelo prepovedi zlorabe prava.

#### 4.6 Oprostitev plačila DDV

DDV mora biti obračunan vedno, razen ko je davčni zavezanec oproščen obračuna in plačila DDV. Razlikujemo jih glede na njihovo območje uporabe, tj. oprostitve znotraj države članice, oprostitve znotraj Skupnosti in oprostitve v zvezi z mednarodnimi transakcijami. Ločimo dve vrsti oprostitvev. Za prvo vrsto oprostitvev je značilno, da davčni zavezanci od svojih dobav ne obračunavajo DDV, pa tudi nimajo pravice do odbitka DDV, ki jim ga zaračunajo dobavitelji. Plačila DDV so tako oproščene med drugim zavarovalne in pozavarovalne transakcije, najem oz. zakup nepremičnin, finančne storitve, dobava objektov ali delov objektov in zemljišč razen novogradenj oz. novo vseljenih zgradb, dobava zemljišč. Za drugo vrsto oprostitvev je značilno, da davčni zavezanec ne obračuna in ne plača DDV, hkrati pa ima pravico do odbitka vstopnega DDV. Davčni zavezanec je npr. oproščen plačila DDV v zvezi z izvozom blaga z ozemlja EU ali dobavami blaga v druge države članice EU.

Člen 131 Direktive Sveta 2006/112/ES določa, da se oprostitve uporabljajo »pod pogoji, ki jih določijo države članice zaradi zagotavljanja pravilne in enostavne uporabe teh oprostitvev in preprečevanja vsakršnih možnih davčnih utaj, izogibanja in zlorab«.

---

<sup>28</sup> Člen 62 Direktive Sveta 2006/112/ES določa, da je za namene te direktive »obdavčljivi dogodek dogodek, s katerim so izpolnjeni pravni pogoji, potrebni za nastanek obveznosti obračuna DDV; obveznost obračuna DDV nastane v trenutku, ko ima davčni organ po zakonu pravico zahtevati davek od osebe, ki ga je dolžna plačati, četudi se plačilo lahko odloži.«

<sup>29</sup> Člen 63 Direktive Sveta 2006/112/ES.

<sup>30</sup> Člen 68 Direktive Sveta 2006/112/ES.

#### **4.6.1 Oprostitev plačila DDV v zvezi z dobavami blaga znotraj Skupnosti**

Pravica do oprostitve za dobave znotraj Skupnosti je bila prvotno določena v členu 28c(A)(a), v prvem pododstavku<sup>31</sup> Šeste direktive. Direktiva Sveta 2006/112/ES to določa v členu 138 (1): države članice »oprostijo dobave blaga, ki ga prodajalec ali pridobitelj ali druga oseba za njun račun odpošlje ali odpelje z ozemlja vsake od njih, vendar znotraj Skupnosti, opravljene za drugega davčnega zavezanca ali pravno osebo, ki ni davčni zavezanec, ki deluje kot taka v državi članici, ki ni država članica, v kateri se odpošiljanje ali prevoz blaga začne«. Navedena določba je bila implementirana v nacionalni pravni red v 46. člen ZDDV-1.

#### **4.6.2 Oprostitev plačila DDV v zvezi z izvozom blaga**

Direktiva Sveta 2006/112/ES v poglavju 6 v členu 146(1)(a) določa, da države članice oprostijo »dobavo blaga, ki ga prodajalec ali druga oseba za njegov račun odpošlje ali odpelje v namembni kraj zunaj Skupnosti«. Navedena določba je bila implementirana v točko a prvega odstavka 52. člena ZDDV-1.<sup>32</sup>

Glede na do sedaj napisano ugotavljamo, da iz direktiv, ki določajo načela in podrobneje urejajo pravila v sistemu DDV, ki jih države članice implementirajo v nacionalni red, in v uredbah Sveta Evropske unije, ki v državah članicah neposredno učinkujejo, izhaja, da je eden izmed ciljev pravnega reda EU tudi boj proti zlorabam. Evropska komisija opozarja, da ves čas obstaja možnost zlorabe prava (Evropska komisija 2009, 12; Evropska komisija 2020; Evropska komisija 2018, 11<sup>33</sup>). Kot izhaja iz direktiv DDV, imajo države članice možnost tudi posamično sprejemati ustrezne ukrepe s ciljem preprečiti zlorabe. Pri interpretaciji načel in pravnih pravil sistema DDV so poleg direktiv, uredb Sveta in pogodb na ravni EU pomembne tudi sodbe SEU, ki največkrat presojujejo, ali je v obravnavanih okoliščinah upoštevano načelo davčne nevtralnosti, in podaja odgovore na vprašanja, ki se nanašajo na pravilno uporabo enotnega sistema DDV. Sodbe SEU so zato pomemben pravni vir, ki se uporablja v upravnih in sodnih postopkih davčnega prava. V nadaljevanju so predstavljene sodbe v izbranih relevantnih zadevah, v katerih je SEU presojalo elemente zlorabe v sistemu DDV v okviru pravila prepovedi zlorabe prava.

---

<sup>31</sup> »pod pogoji, ki jih države članice določijo za zagotovitev pravilne in enostavne uporabe oprostitve in preprečevanja vsakršnih utaj, izogibanja ali zlorab« (Šesta direktiva).

<sup>32</sup> »Plačila DDV so oproščene naslednje transakcije: a) dobava blaga, ki ga iz Slovenije odpošlje ali odpelje v namembni kraj zunaj Unije prodajalec ali druga oseba za njegov račun [...]« (ZDDV-1).

<sup>33</sup> »Ta določba je potrebna za preprečevanje morebitnih zlorab na strani davčnih zavezancev, ki bi uveljavljali pravico do odbitka v okviru posebne ureditve in hkrati predložili zahtevek za vračilo istega zneska vstopnega DDV.« (Evropska komisija 2018).

## 5 ANALIZA ODLOČB SODIŠČA EVROPSKE UNIJE S PRESOJO NAČELA PREPOVEDI ZLORAB

Direktiva Sveta 2006/112/ES na več mestih določa, da lahko države članice sprejmejo potrebne ukrepe, da preprečijo vsakršno morebitno goljufijo, izogibanje ali zlorabo, vendar sama vsebina instituta prepovedi zlorab ni vsebovana v določbah direktiv ali uredb Sveta EU evropskega sistema DDV. V nacionalni zakonodaji RS ZDDV-1 ne vsebuje posebnih določb glede prepovedi zlorabe pri uveljavljanju odbitka vstopnega DDV ali oprostitve DDV, zakonska določila 5. in 74. člena ZDavP-2 pa vsebujejo le splošne pravne pojme »izogibanje«, »zloraba«, »gospodarska (ekonomska) vsebina«, katerih vsebina pa ni zakonsko določena. Pavčnik (1986, 28) navaja, da v tovrstnih primerih, ko so zakonske prepovedi zlorab ohlapne, to terja vrednotenja, ki jih izvajajo sodišča. S tem je sodiščem omogočeno, da »utrjujejo in pospešujejo razvoj tistih družbenih pojmovanj, ki sledijo pravno varovanim interesom, in da hkrati zavračajo tista, ki tem interesom nasprotujejo«. Vsebinska načela prepovedi zlorab prava EU se polni tako skozi upravno prakso davčnih organov kot skozi sodno prakso nacionalnih sodišč in SEU, ki presoja možne elemente zlorabe in področje uporabe načela prepovedi zlorabe ter podaja pojasnila, ki nacionalna sodišča usmerjajo pri njegovi razlagi. Lahko sklepamo, da so sodišča, ki izvajajo presojo in vrednotenje teorije prepovedi zlorabe, dejansko ustvarjalci prava. Podobno tudi Pavčnik (1986, 41).<sup>34</sup>

Sodišča držav članic so splošno pristojna sodišča za odločanje na področju prava EU. Da bi bila zagotovljena učinkovita in enotna uporaba zakonodaje EU in da bi se izognili vsakršnemu odstopanju, se lahko nacionalna sodišča (predložitvena sodišča) obrnejo na SEU s predlogom za razjasnitev kakšnega vidika razlage prava EU. Na tak način preverijo skladnost svoje nacionalne zakonodaje s pravom EU (SEU 2020b).

### 5.1 Nastanek načela prepovedi zlorab v Evropski uniji

Že sama vsebina Direktive Sveta (EU) 2016/1164 nakazuje, da načelo prepovedi zlorab ni zgolj razlagalno pravilo, ampak splošno načelo prava EU, saj je orodje za njegovo razlago, njegova vloga pa je odpravljanje vrzeli v pravu EU. SEU je že od leta 1974, torej še pred razsodbo v zadevi Halifax in drugi, na številnih drugih področjih prava EU razsodilo, da sklicevanje na pravo EU ni dovoljeno iz goljufivih namenov ali namenov zlorabe. Kot izhaja iz vsebine v nadaljevanju, je SEU obravnavano načelo presojalo npr. na področju svobodnega opravljanja storitev, na področju prava družb, na področju svobode ustanavljanja in na področju kmetijstva in izvoznih nadomestil. To pomeni, da uporaba načela prepovedi zlorab za pravice in ugodnosti, ki so predpisane s pravom EU, ni odvisna od tega, ali imajo te pravice in ugodnosti podlago v pogodbah v pravnem redu EU. S sodbo z dne 7. aprila 1974 v zadevi *Van Binsbergen proti Bedrijfsvereniging Metaalnijverheid*, 33/74 v zadevi na področju

---

<sup>34</sup> »Teorija zlorabe spreminja sodnika iz izvrševalca v ustvarjalca prava.« (Pavčnik 1986).

svobodnega opravljanja storitev, je SES (1974) ugotovilo obstoj zlorabe pravic. G. Van Binsbergen je bil stranka odvetnika g. Kortmanna v sodnem postopku. G. Kortmann je bil rezident Nizozemske, ki pa je kasneje preselil rezidentstvo v Belgijo, zato mu je nizozemsko sodišče zavrnilo prošnjo za predložitev sodne dokumentacije, ker je bilo z nacionalno zakonodajo določeno, da so stranke v sodnih postopkih lahko zastopali le pravni zastopniki rezidenti Nizozemske. Odvetnik se je skliceval na temeljne svoboščine o svobodi opravljanja storitev v EU. Nacionalno sodišče je na SEU (tedaj SES) naslovilo vprašanje, ali je taka zahteva o rezidentstvu v skladu s temeljno svoboščino o svobodi opravljanja storitev. SEU je razsodilo, da ima država članica Nizozemska pravico, da izvaja ukrepe za preprečitev izvajanja storitev subjektu, katerega dejavnost je v celoti ali v glavnem usmerjena na ozemlje te države, a z namenom izogibanja nacionalnim poklicnim pravilom,<sup>35</sup> ki bi veljala zanj, če bi bil subjekt ustanovljen v tej državi. Z navedeno sodbo je SEU vzpostavil temelj doktrine prepovedi zlorabe pravic (Maisto 2010, 63–64).

V sodbi z dne 12. maja 1998 v zadevi *Kefalas in drugi*, C-367/96 na področju prava družb, točki 20, je SEU (1998) razsodilo, da se v skladu s sodno prakso sodišča posamezniki ne morejo sklicevati na določbe prava Skupnosti za namen goljufije ali zlorabe.

V sodbi z dne 9. marca 1999 v zadevi *Centros*, C-212/97 na področju svobode ustanavljanja, je SEU (1999) v točki 24 pojasnilo, da je v skladu s sodno prakso sodišča država članica upravičena sprejeti ukrepe, ki naj bi preprečili, da se ne bi v korist ugodnosti, ki jih ustvarja pogodba, nekateri od njenih državljanov z zlorabo izognili moči nacionalne zakonodaje in da upravičenci ne bi z zlorabo ali goljufivo uporabljali pravil Skupnosti. V točki 25 je presodilo, da lahko nacionalna sodišča od primera do primera na podlagi objektivnih dokazov upoštevajo ravnanje goljufije ali zlorabe teh oseb in jim, kadar je potrebno, preprečijo sklicevanje na zadevne določbe prava Skupnosti ter da morajo pri presoji takega ravnanja upoštevati tudi cilje, ki jih zasledujejo določbe Skupnosti. Vogenauer (2011, 529) je v zvezi s tem pojasnil, da je SEU s to sodbo združilo primere izogibanja pravnemu pravilu in primere prisvajanja pravila pod splošnim izrazom zloraba.

V sodbi z dne 23. marca 2000 v zadevi *Diamantis*, C-373/97 na področju prava družb je SEU (2000b) v točki 33 sodbe ponovno opozorilo, da se pravila Skupnosti ne morejo sklicevati na zlorabe ali goljufive namene.

## 5.2 Merila za ugotovitev zlorabe na področju davčnega prava Evropske unije

Prelomno sodbo, s katero je odpravilo številne nejasnosti s področja zlorabe v pravnem redu EU, je SEU (2000a) izdalo v odločbi z dne 14. decembra 2000 v zadevi *Emsland-Stärke*, C-110/99 na področju kmetijstva in izvoznih nadomestil. Ta je v začetku 21. stoletja vsebovala

---

<sup>35</sup> Nacionalna pravna pravila o kvalifikacijah in standardih, ki so jih morali izpolnjevati nizozemski odvetniki (Maisto 2010).

najbolj natančno opredelitev načela prepovedi zlorabe prava EU do tedaj. V navedeni sodbi je SEU prvič formuliralo merila za oceno, ali določeno ravnanje predstavlja zlorabo. Iz dejanskega stanja je izhajalo, da je pravni subjekt Emsland Stärke iz Nemčije v Švico izvažal krompirjev in pšenični škrob in za to prejemal ugodnost – izvozno refundacijo. Iste proizvode pa so, takoj ko so prispeli v Švico, neodprte in z istim prevoznim sredstvom odpremili nazaj v Nemčijo, kjer so jih sprostili v promet. Nemški državni organi so zahtevali vrnitev neupravičeno dodeljene izvozne refundacije z argumentom, da se z navideznim prikazovanjem izvoza blaga v drugo državo ustvarjajo pogoji za pridobitev pravice iz prava EU, ki pa subjektu, glede na to, da blago v drugi državi ni bilo sproščeno v promet, ne pripada.

SEU (2000a) je v točki 51 poudarilo, da področja uporabe prava EU ni mogoče razširiti na zlorabe trgovca. Opredelilo je dva pogoja za obstoj zlorabe pravic, in sicer objektivno in subjektivno merilo.

Sodišče (SEU 2000a) je razsodilo, da je dolžnost nacionalnih sodišč, da ugotovijo obstoj teh dveh elementov, katerih dokazi morajo biti predloženi v skladu s predpisi nacionalne zakonodaje, če učinkovitost prava Skupnosti ni ogrožena (točka 54). Dodatno je pojasnilo, da lahko državni organi od subjekta zahtevajo vračilo izvoznih refundacij ne da bi kršili načelo zakonitosti, če se ugotovita navedena dva sestavna dela zlorabe. Obveznost vračila pridobljene ugodnosti namreč ni kazen, za katero bi bila potrebna jasna in nedvoumna pravna podlaga, ampak zgolj posledica ugotovitve, da so pogoji, potrebni za pridobitev te ugodnosti, ki izhajajo iz pravil Skupnosti, ustvarjeni umetno in je posledično Emsland-Stärke neupravičeno prejela plačilo izvoznega nadomestila (točka 56).<sup>36</sup>

### **5.2.1 Objektivno merilo**

SEU (2000a) je v točki 52 sodbe v zadevi Emsland-Stärke določilo, da se za ugotovitev zlorabe zahteva najprej kombinacija objektivnih okoliščin, v katerih kljub formalni izpolnitvi pogojev, določenih s predpisi Skupnosti, namen teh predpisov ni bil dosežen.<sup>37</sup>

Bistveni namen samega sistema DDV je zagotavljati nevtralnost v zvezi z davčnim bremenom vseh gospodarskih dejavnosti. Zagotovljena mora biti enaka davčna obravnava enakih transakcij oz. enakih vrst blaga in storitev, ki si medsebojno konkurirajo, z namenom pravilnega delovanja notranjega trga in preprečevanja izkrivljanja konkurence. Namen samih

---

<sup>36</sup> Glede tega je SEU (2000a) dodatno, v točki 58, opozorilo, da je dejstvo, da je kupec s sedežem v zadevni državi nečlanici pred ponovnim uvozom v Skupnost izdelek prodal podjetju s sedežem v državi, s katero ima osebne in trgovinske povezave, je eden od dejanskih elementov, ki ga lahko nacionalno sodišče upošteva za umetnost narave zadevne operacije.

<sup>37</sup> »A finding of an abuse requires, first, a combination of objective circumstances in which, despite formal observance of the conditions laid down by the Community rules, the purpose of those rules has not been achieved.« (SEU 2000a).

določb Šeste direktive oz. Direktive Sveta 2006/112/ES se ugotavlja od primera do primera, kar bo konkretnije predstavljeno med analizo obravnavane sodne prakse.

### **5.2.2 Subjektivno merilo**

SEU (2000a) je v točki 53 sodbe v zadevi Emsland-Stärke določilo tudi, da mora biti za ugotovitev zlorabe izpolnjen tudi subjektivni element, ki sestoji iz namena pridobiti ugodnosti iz pravil Skupnosti z umetnim ustvarjanjem pogojev, potrebnih za pridobitev teh ugodnosti.<sup>38</sup>

Razume se, da je vsebina subjektivnega merila sestavljena iz dveh povezanih delov, in sicer: (a) da je bil namen poslovnega subjekta pridobiti ugodnost, ki je regulirana v pravnih pravilih EU, in (b) da je umetno ustvaril pogoje za pridobitev te ugodnosti z navideznimi transakcijami, pri čemer to ne pomeni, da je ta transakcija absolutno umetna oz. fiktiven pravni posel. V tem kontekstu podobno Saydé (2016, 84) meni, da umetna izbira prava ni brez ekonomske realnosti, saj zadevajo resnične gospodarske transakcije, njihova edina logična razlaga pa je v tem, da zasledujejo regulativno korist. Nadaljuje, da skoraj nobene transakcije nikoli ne bi mogli obravnavati kot zlorabo, če bi pojem »umetno ustvarjeni pogoji« opredelili kot pomanjkanje ekonomske resničnosti, saj bi bil pojem umetnosti omejen le na primere fikcije, to je na situacije, v katerih blago ni bilo nabavljeno ali dobavljeno oziroma storitve niso bile prejete ali opravljene (Saydé 2016, 90–91).

Nacionalna sodišča držav članic so na SEU vložili več predlogov za sprejetje predhodne odločbe o več vprašanjih glede razlage Šeste direktive in kasnejše Direktive Sveta 2006/112/ES, vključno z interpretacijo načela prepovedi zlorab. Sledi predstavitev nastanka in razvoja vsebine obravnavanega načela na področju DDV v pravnem redu EU skozi pomembnejše odločitve SEU.

### **5.3 Zadeva Halifax in drugi (C-255/02) z dne 21. februarja 2006**

SEU je v zadevah na področju DDV večkrat obravnavalo pojem zlorabe. Dne 21. februarja 2006 pa je v zadevi Halifax in drugi, C-255/02 (v nadaljevanju: zadeva Halifax in drugi), izdalo pomembno odločbo, v kateri je razširilo prepoved zlorab tudi na področje DDV (SEU 2006b).

Predlog za sprejetje predhodne odločbe, ki ga je sodišče VAT and Duties Tribunal iz Združenega kraljestva (v nadaljevanju: predložitveno sodišče) na SEU vložilo dne 11. julija 2002, je bil predstavljen v okviru spora med poslovnimi subjekti Halifax plc (v nadaljevanju:

---

<sup>38</sup> »It requires, second, a subjective element consisting in the intention to obtain an advantage from the Community rules by creating artificially the conditions laid down for obtaining it. The existence of that subjective element can be established, inter alia, by evidence of collusion between the Community exporter receiving the refunds and the importer of the goods in the non-member country.« (SEU 2006b).

Halifax), Leeds Permanent Development Services Ltd (v nadaljevanju: Leeds Development) in County Wide Property Investments Ltd (v nadaljevanju: County) ) ter Commissioners of Customs & Excise (v nadaljevanju: davčna uprava), ker je davčna uprava zavrnila zahteve za vračilo ali oprostitvev DDV, ki so jih vložili družbi Leeds Development in County v okviru načrta za zmanjšanje davčnega bremena Halifax plc Group (skupina Halifax) (SEU 2006b).

### **5.3.1 Dejansko stanje**

Družba Halifax plc Group je banka. Večinski del njenih dobav so predstavljale finančne storitve, ki so oproščene DDV.<sup>39</sup> Družba Halifax se je odločila ustanoviti nove klicne centre na štirih različnih lokacijah v Združenem kraljestvu. Zaradi pravila sorazmernosti<sup>40</sup> bi lahko banka dobila povrnjenih le pet odstotkov plačanega DDV za vsa gradbena dela za izgradnjo klicnih centrov, zato je vzpostavila shemo, po kateri je dobila povrnen celoten znesek vstopnega DDV za prejeta gradbena dela. To je storila tako, da je sklenila več pogodb za različna zemljišča s tremi družbami: družbo Leeds Development, družbo County in s Halifax Property Investments Ltd (v nadaljevanju: Property). Vse tri družbe so bile v popolni lasti družbe Halifax. Halifax je najprej sklenila pogodbo o opremljanju zemljišč za gradnjo enega klicnega centra z neodvisno družbo, a je kasneje to pogodbo prekinila in je County prevzela njene pogodbene pravice in obveznosti. Navedena družba je nato sklenila z družbo Leeds Development tudi sporazume o opremljanju zemljišč za gradnjo in financiranje in v skladu s temi sporazumi z več neodvisnimi gradbeniki sklenila več pogodb za opravljanje del. Halifax je v skladu s pogodbo dala družbi Leeds Development v najem zemljišča. Isti dan se je Leeds Development zavezala, da bo Property proti plačilu premije odstopila vse te najeme, pri čemer bi vsak odstop začel veljati prvi delovni dan po dokončanju del na zemljišču in bi se obravnavali kot transakcije, oproščene DDV, Property pa se je zavezala, da bo dajala prostore oziroma zemljišča v podnajem družbi Halifax (SEU 2006b).

Predložitveno sodišče je poudarilo, da so poslovodje družb Halifax, Leeds Development in County pojasnili, da je bil edini cilj, ki sta mu sledili zadnje-navedeni družbi, izogniti se plačilu DDV. Iz tega naj bi izhajalo, da so Halifax, Leeds Development in County želele pridobiti davčno ugodnost z umetnim načrtom davčnega izogibanja,<sup>41</sup> saj je šlo za transakcije, izvedene zaradi pridobitve davčne ugodnosti, in sicer pravice do odbitka vstopnega DDV v celoti (namesto le petodstotnega odbitka DDV). V prilogi 2 je prikazana shema transakcij v obravnavani zadevi in v prilogi 3 shema transakcij v zadevi Halifax in drugi brez upoštevanja transakcij, ki predstavljajo zlorabo (SEU 2006b).

---

<sup>39</sup> Na podlagi člena 13B(d) Šeste direktive.

<sup>40</sup> Iz člena 17 (5) Šeste direktive, ki določa, da je od nabav blaga blago ali prejetih storitev odbiten samo delež DDV, ki jih bo davčni zavezanec uporabila za transakcije, pri katerih je DDV odbiten.

<sup>41</sup> Predložitveno sodišče (SEU 2000b) se v zvezi s tem sklicuje na točko 53. sodbe v zadevi Emsland-Stärke (SEU 2000a).



Družbe Halifax, Leeds Development in County so trdile, da transakcije, ki so bile izvedene z edinim namenom pridobiti davčno ugodnost, ki nimajo samostojnega gospodarskega cilja, so opredeljene kot dobave ali storitve za namene DDV v skladu z določbami Šeste direktive.<sup>42</sup> Menile so, da v kontekstu sistema DDV ne obstaja teorija zlorabe pravic, na katero bi se davčna uprava države članice lahko sklicevala proti posameznim subjektom, da bi tako zavrnile njihove zahteve za vračilo ali odbitek vstopnega DDV (SEU 2006b).

### 5.3.2 *Pravno vprašanje*

SEU (2006b) je v predmetni zadevi obravnavalo tri sklope vprašanj:

- *Ali so obravnavane transakcije lahko dobave blaga ali storitev ter gospodarska dejavnost v smislu člena 2, točka 1, člena 4(1) in (2), člena 5(1) in člena 6(1) Šeste direktive, če se opravljajo z edinim ciljem pridobiti davčno ugodnost, sicer pa ne sledijo nobenemu gospodarskemu cilju?*
- *Pod katerimi pogoji se lahko zahteva vračilo DDV, kadar je bila ugotovljena zloraba?*
- *Ali teorija zlorabe pravic, kot jo je razvilo Sodišče, povzroči, da se tožečim strankam zavrnejo njihove zahteve za vračilo ali oprostitvev plačanega vstopnega davka, ki izhaja iz izvajanja upoštevanih transakcij?*

Predložitveno sodišče je v bistvu spraševalo SEU, ali bi bilo treba Šesto direktivo razlagati tako, da nasprotuje pravici davčnega zavezanca, da odbije plačan vstopni DDV, kadar transakcije, ki utemeljujejo to pravico, pomenijo zlorabo.

### 5.3.3 *Stališče in odločitev SEU*

Sodišče je najprej presojalo, ali so transakcije dobav blaga in storitev, ki so izvedene z edinim ciljem, da se omogoči povračilo vstopnega DDV, in hkrati ne sledijo nobenemu gospodarskemu cilju, lahko gospodarska dejavnost v smislu Šeste direktive.<sup>43</sup> SEU je poudarilo, da merila za ugotovitev, ali so obravnavane transakcije dejanska gospodarska dejavnost v smislu določb Šeste direktive, niso izpolnjena ob davčni utaji, na primer lažnih davčnih obračunih ali izstavitvi nepravilnih računov (točka 59) (SEU 2006b).

SEU (2006b) je na prvo vprašanje odgovorilo, da *so obravnavane transakcije resnično dobave blaga ali storitev in gospodarska dejavnost v smislu določb Šeste direktive, če*

---

<sup>42</sup> Ki jih opravijo davčni zavezanci ali jih kdo opravi v njihovo korist v okviru njihovih gospodarskih dejavnosti (točka 45 sodbe SEU (2006b)).

<sup>43</sup> SEU (2006b) je v točki 54 razložilo, da pojem »gospodarske dejavnosti«, vključuje vse stopnje proizvodnje, trgovine in opravljanja storitev in da iz tega izhaja, da so obravnavane transakcije dobave blaga ali storitev ter gospodarska dejavnost v smislu določb Šeste direktive, kadar izpolnijo objektivna merila, na katerih temeljijo ti pojmi.

*izpolnjujejo objektivna merila, celo če se jih izvede z edinim ciljem pridobiti davčno ugodnost, pri čemer ne sledijo nobenemu gospodarskemu cilju.*

Pri presoji vprašanja ali teorija zlorabe pravic, kot jo je razvilo SEU, povzroči, da se tožечim strankam zavrnejo njihove zahteve za vračilo ali oprostitev plačanega vstopnega davka, ki izhaja iz izvajanja upoštevanih transakcij, je SEU (2006b) poudarilo, da se v skladu z ustaljeno sodno prakso ni mogoče sklicevati na pravo Skupnosti z namenom goljufije ali zlorabe.<sup>44</sup> Pojasnilo je, da uporaba prava Skupnosti ni mogoče razširiti tako, da bi zajemala zlorabe gospodarskih subjektov, to je transakcije, ki se ne izvedejo v okviru normalnih komercialnih transakcij, ampak samo z namenom z zlorabo pridobiti ugodnosti, predvidene s pravom Skupnosti.<sup>45</sup>

SEU je v točki 70 prvič navajalo, da *»se to načelo prepovedi zlorabe uporablja tudi na področju DDV«,* saj je cilj Šeste direktive boj proti davčnim utajam, davčnemu izogibanju in možnim zlorabam (točka 71), in dodalo, da *»bi morala biti zakonodaja Skupnosti kljub temu jasna in njena uporaba predvidljiva za vse, na katere se nanaša. Ta zahteva pravne varnosti se uveljavlja s posebno strogostjo, kadar gre za predpise, ki sprožijo finančne posledice, da bi prizadetim omogočila prepoznati obseg obveznosti, ki jim jih nalaga«* (točka 72). Poudarilo je, da *»ima davčni zavezanec pravico, da izbere strukturo svoje dejavnosti tako, da omeji svoj davčni dolg«,* in da njegova izbira med oproščenimi in obdavčenimi transakcijami *»temelji na vrsti dejavnikov, zlasti na upoštevanju davčnega značaja v povezavi z objektivnim sistemom DDV. [...] Kadar davčni zavezanec izbira med dvema transakcijama, mu Šesta direktiva ne nalaga, naj izbere tisto, ki zajema plačilo višjega zneska DDV, temveč ima pravico izbrati strukturo svoje dejavnosti tako, da omeji svoj davčni dolg«* (točka 73) (SEU 2006b).

Sodišče (SEU 2006b) je odločilo, da morata biti za ugotovitev obstoja zlorabe na področju DDV podana dva pogoja, in sicer:

- na eni strani, *»da je rezultat spornih transakcij pridobitev davčne ugodnosti, katere dodelitev bi nasprotovala cilju, ki mu sledijo zadevne določbe, čeprav so bili pogoji, predvideni s temi določbami Šeste direktive in nacionalne zakonodaje, ki prenaša to direktivo, formalno izpolnjeni«* (točka 74 sodbe)<sup>46</sup> in
- tudi iz več objektivnih dejavnikov mora biti razvidno, *»da je bistveni cilj spornih transakcij pridobitev davčne ugodnosti«.* SEU se strinja z navedbami generalnega

---

<sup>44</sup> V točki 68 se je SEU (2006b) sklicevalo na sodbe z dne 12. maja 1998 v zadevi Kefalas in drugi, C-367/96, točka 20 (SEU 1998); z dne 23. marca 2000 v zadevi Diamantis, C-373/97, točka 33 (SEU 2000b); in z dne 3. marca 2005 v zadevi Fini H, C-32/03, točka 32 (SEU 2005).

<sup>45</sup> SEU se je v točki 69 sklicevalo na točko 51 sodbe v zadevi Emsland-Stärke (SEU 2000a).

<sup>46</sup> *»[...] in the sphere of VAT, an abusive practice can be found to exist only if, first, the transactions concerned, notwithstanding formal application of the conditions laid down by the relevant provisions of the Sixth Directive and the national legislation transposing it, result in the accrual of a tax advantage the grant of which would be contrary to the purpose of those provisions«* (SEU 2006b).

pravobranilca Miguela Poiaresa Madura iz točke 89 sklepnih predlogov,<sup>47</sup> da se prepoved zlorabe ne upošteva, kadar bi sporne transakcije lahko imele drug temelj kot le preprosto pridobitev davčnih ugodnosti (točka 75).<sup>48</sup>

Sodišče je določbe Šeste direktive razlagalo tako, da bi bilo v nasprotju z načelom davčne nevtralnosti v sistemu DDV, če bi se davčnemu zavezancu, ki se običajno ukvarja s transakcijami, ki ne omogočajo odbitka (v tem primeru finančne storitve, oproščene plačila DDV), omogočil odbitek celotnega vstopnega DDV (točka 80). SEU je v zvezi z drugim, subjektivnim merilom<sup>49</sup> opozorilo, da je naloga nacionalnega sodišča, da ugotovi dejansko vsebino in pravi pomen spornih transakcij (točki 76 in 81), in podalo usmeritev, da nacionalno sodišče »lahko upošteva popolnoma umeten značaj teh transakcij in tudi pravne, gospodarske in/ali osebne povezave med gospodarskimi subjekti, ki so vpleteni v načrt za zmanjšanje davčnega bremena« (točka 81) (SEU 2006b).

V zaključnem delu, tj. v točki 85 sodbe, je SEU (2006b) razsodilo, da je treba na drugo vprašanje odgovoriti, da *»je treba Šesto direktivo razlagati tako, da nasprotuje pravici davčnega zavezanca, da odbije plačani vstopni davek, kadar transakcije, na katerih temelji ta pravica, pomenijo zlorabo«*.

Predložitveno sodišče je zanimalo tudi, kako SEU razlaga o pogojih, pod katerimi se lahko od davčnega zavezanca zahteva vračilo DDV, kadar je bila ugotovljena zloraba. SEU je presodilo, da bi, če bi davčni organi ugotovili, da se je pravica do odbitka DDV izvajala goljufivo ali z zlorabo, lahko z retroaktivnim učinkom zahtevala vračilo dolgovanih zneskov. Opozorilo je, da ukrepi, ki jih imajo države članice pravico sprejeti v skladu s členom 22(8) Šeste direktive z namenom zagotoviti pravilno odmero in pobiranje davka ter preprečevanje davčnih utaj, ne smejo preseči tistega, kar je nujno potrebno za dosego teh ciljev (SEU 2006b). SEU s tem opozarja, da je treba v sistemu DDV spoštovati načelo sorazmernosti in da se ukrepi držav članic ne smejo uporabiti na način, ki bi ogrozil nevtralnost DDV, ki je temeljno načelo skupnega sistema DDV.

---

<sup>47</sup> Generalni pravobranilec Miguel Poiares Maduro (2005) je v točki 89. sklepnih predlogov pojasnil, da če se opravljena gospodarska dejavnost lahko utemelji drugače, kot le z doseganjem davčnih ugodnosti v razmerju do davčnih organov, prepoved zlorabe kot razlagalno načelo ni več pomembna. Če bi se v navedenih okoliščinah pravna določba razlagala tako, da v skladu z nenapisanim splošnim načelom ne podeljuje take ugodnosti, bi imeli zaradi tega davčni organi preširoko diskrecijo za odločitve, kateri od ciljev zadevne transakcije bi se štel za prevladujočega. Taka razlaga bi povzročila visoko stopnjo negotovosti pri zakonitih odločitvah gospodarskih subjektov in bi vplivala na gospodarske dejavnosti, ki si očitno zaslužijo zaščito, če so vsaj v določenem obsegu opravljene zaradi običajnih poslovnih ciljev.

<sup>48</sup> »Second, it must also be apparent from a number of objective factors that the essential aim of the transactions concerned is to obtain a tax advantage. As the Advocate General observed in point 89 of his Opinion, the prohibition of abuse is not relevant where the economic activity carried out may have some explanation other than the mere attainment of tax advantages« (SEU 2006b).

<sup>49</sup> V smislu zgoraj navedene sodbe Emsland-Stärke, točka 58 (SEU 2000a).

V točki 94 je razsodilo, da »je treba transakcije, vpletene v zlorabo, znova opredeliti tako, da se vzpostavi položaj, kakršen bi obstajal, če ne bi bilo transakcij, ki pomenijo navedeno zlorabo«. Če se ugotovi zloraba, je davčna uprava države članice pooblaščenca, da »z učinkom za nazaj« zahteva od davčnega zavezanca, da vrne neupravičene odbitke vstopnega DDV za vsako transakcijo, za katero je ugotovilo, »da je bila pravica do odbitka DDV izvedena z zlorabo«.<sup>50</sup> Ugotovitev obstoja zlorabe namreč ne sme voditi do sankcije, za katero bi bila potrebna jasna in nedvoumna pravna podlaga, temveč do obveznosti vračila »preprosto kot posledice navedene ugotovitve, s katero se v celoti ali deloma vrnejo neupravičeni odbitki plačanega vstopnega davka«.<sup>51</sup> (SEU 2006b).

SEU (2006b) je v točki 98 sklenilo, da »je treba, kadar se ugotovi obstoj zlorabe, transakcije, vpletene v zlorabo, spet opredeliti, tako da se vzpostavi položaj, kakršen bi obstajal, če ne bi bilo transakcij, ki pomenijo navedeno zlorabo«.

#### **5.3.4 Komentar**

SEU (2006b) je na podlagi vprašanj, ki jih je zastavilo predložitveno sodišče, odločilo, da se načelo prepovedi zlorabe uporablja tudi na področju DDV, nanaša pa se na transakcije, ki se ne izvedejo v okviru normalnih komercialnih transakcij, ampak z bistvenim namenom z zlorabo pridobiti ugodnosti, predvidene s pravom EU, a v nasprotju s ciljem zadevnih določb. Izhajajoč iz sodbe SEU v zadevi Emsland-Stärke (SEU 2000a) je SEU razsodilo, da obstoj zlorabe na področju DDV predpostavlja izpolnitev dveh pogojev oz. meril. Po eni strani mora biti rezultat spornih transakcij pridobitev davčne ugodnosti, katere dodelitev bi nasprotovala cilju, ki ga določbe prava EU na področju DDV zasledujejo, čeprav so bili v pravnih pravilih predvideni pogoji formalno izpolnjeni. Po drugi strani mora iz več objektivnih dejavnikov izhajati, da je temeljni cilj teh transakcij pridobitev davčne ugodnosti. Razlaga SEU (2007a, 42) je bila, da se prepoved zlorabe ne upošteva, kadar bi sporne transakcije lahko imele drug temelj kot pridobitev davčne ugodnosti.

Iz dejanskega stanja zadeve je izhajalo, da se je struktura transakcij v zvezi z izgradnjo klicnih centrov od ene izhodiščne pogodbe med izvajalci gradbenih storitev in Halifax spremenila v kompleksno strukturo večjega števila transakcij z udeležbo štirih subjektov, in sicer z namenom, da skupina Halifax s tako shemo transakcij pridobi višji odbitek vstopnega DDV. SEU (2006b) je menilo, da iz obravnavanih okoliščin izhajajo elementi zlorabe. Z namenom

---

<sup>50</sup> V zvezi s tem je SEU (2006b) v točki 96 sodbe dopolnilo, da mora davčni organ odtegniti tudi ves davek, ki je bil naložen na izstopno transakcijo in ki ga je bil zadevni davčni zavezanec dolžan v okviru umetnega načrta za zmanjšanje davčnega bremena, in mora, odvisno od primera, povrniti vsak morebitni presežek in v točki 97 dodalo, da mora dovoliti davčnemu zavezancu, ki bi imel ob neobstoju transakcij, ki pomenijo zlorabo, korist od prve transakcije, ki ni del take zlorabe, da v skladu z določbami sistema odbitkov Šeste direktive odbije DDV, ki bremeni to vstopno transakcijo.

<sup>51</sup> SEU (2006b) se je v točki 93 sklicevalo tudi na točko 56 sodbe v zadevi Emsland-Stärke (SEU 2000a).

boljšega razumevanja elementov zlorabe je k nalogi priložena priloga 4, ki vključuje krajšo razlago bistvenih elementov objektivnega in subjektivnega merila.

Generalni pravobranilec Miguel Poiars Maduro (2005) je v zvezi s predmetom obravnave menil, da je uporaba pojma »zloraba pravic« za deskripcijo tega, kar je v skladu s sodno prakso SEU v bistvu razlagalno načelo prava Skupnosti, lahko dejansko zavajajoča, zato je raje uporabljal pojem »prepoved« zlorabe prava Skupnosti (točka 71 sklepnih predlogov). Večkrat je poudaril, da gre pri prepovedi zlorabe prava za razlagalno načelo (točka 69., 72., 74., 79. do 81. sklepnih predlogov), vendar SEU v obravnavani sodbi tega ni potrdilo niti ovrglo. Njegova razlaga glede subjektivnega merila je bila, da bodo objektivni elementi razkrili, da je bil namen udeleženca ali udeležencev te dejavnosti po vsej verjetnosti zlorabiti pravo Skupnosti, a da ta namen ni odločilen za ugotovitev zlorabe. Nasprotno – trdil je, da je odločilna sama dejavnost, ki se objektivno obravnava.<sup>52</sup>

Po objavi sodbe v zadevi Halifax in drugi se je SEU v številnih zadevah sklicevalo nanjo. Ob vnosu ključne besede »halifax« pri postopku iskanja sodb SEU na področju DDV je bilo dne 14. marca 2020 na spletni strani iskalnika sodb SEU »InfoCuria Sodna praksa« na naslovu <http://curia.europa.eu/juris/recherche.jsf?language=sl> na voljo 44 sodb, v katerih se je SEU sklicevalo na sodbo v zadevi Halifax in drugi (SEU 2020a). Število sodb po posameznih letih in seznam sklicevanja na posamezno točko obrazložitve sodbe številka C-255/02 so prikazani v preglednicah 1 in 2.

### **Preglednica 1: Sklicevanje SEU na sodbo v zadevi Halifax in drugi, po letih**

Leto	Število sodb	Sklic na odstavek sodbe SEU Halifax in drugi
2006	2	59, 85
2007	3	68, 69, 72, 92
2008	5	69, 71, 72, 74, 75, 77, 81, 82
2009	1	72
2010	11	46, 48, 49, 51, 69, 70, 71, 73, 74, 75, 76, 92, 94, 98
2011	2	48, 51, 71, 74, 75
2012	6	58, 59, 68, 69, 71, 74, 75, 78, 84, 92
2013	6	48, 51, 56, 57, 58, 59, 68, 71, 73, 98

*Se nadaljuje*

<sup>52</sup> Generalni pravobranilec Miguel Poiars Maduro (2005) je v točki 70. sklepnih predlogov v zadevi Halifax in drugi nadaljeval, da s tega vidika zadostuje, da si na primer predstavljamo primer, kjer se A omeji, da brez posebnega razmišljanja sledi nasvetu B in izvede dejavnost, za katero ni druge razlage kot zagotavljanje davčne ugodnosti A. Dejstvo, da A ni imel subjektivnega namena, da zlorabi pravo Skupnosti, zagotovo ne bo bistveno za ugotovitev zlorabe. Pomembne niso sedanje namere A, pač pa dejstvo, da za dejavnost ni druge razlage kot zagotavljanje davčne ugodnosti.

*Preglednica 1 – nadaljevanje*

Leto	Število sodb	Sklic na odstavek sodbe SEU Halifax in drugi
2014	2	74, 75
2015	3	48, 56, 57, 70, 71, 73, 74, 75, 76, 77, 98
2016	0	/
2017	1	68, 69, 70, 71, 74, 75, 76, 77, 81, 84, 87, 90, 91, 92, 93, 94, 98
2018	1	92
2019	1	51
2020	0	/

Vir: SEU 2020a.

**Preglednica 2: Sklicevanje SEU na sodbo v zadevi Halifax in drugi, po zadevah**

Datum sodbe	Zadeva	Stranke	Sklic na sodbo v zadevi Halifax in drugi
21. 2. 2006	C-223/03	University of Huddersfield	85
6. 7. 2006	C-439/04 in C-440/04	Kittel in Recolta Recycling	59
28. 6. 2007	C-73/06	Planzer Luxembourg	68
27. 9. 2007	C-146/05	Collée	92, 69
27. 9. 2007	C-409/04	Teleos in drugi	92, 72
21. 2. 2008	C-426/06	Part Service	74, 75, 77, 81, 82
22. 5. 2008	C-162/07	Ampliscientifica in Amplifin	69,71
10. 7. 2008	C-25/07	Sosnowska	71
17. 7. 2008	C-132/06	Komisija proti Italiji	71
16. 9. 2008	C-288/07	Isle of Wight Council in drugi	72
29. 10. 2009	C-29/08	AB SKF	72
11. 2. 2010	C-88/09	Graphic Procédé	48, 49, 51
6. 5. 2010	C-94/09	Komisija proti Franciji	74 do 76
10. 6. 2010	C-262/08	CopyGene	49
10. 6. 2010	C-86/09	Future Health Technologies	49
29. 7. 2010	C-188/09	Profaktor Kulesza, Frankowski,	46
30. 9. 2010	C-395/09	Oasis East	70
18. 11. 2010	C-84/09	X	92
18. 11. 2010	C-156/09	Verigen Transplantation Service	49

*Se nadaljuje*

Preglednica 2 – nadaljevanje

Datum sodbe	Zadeva	Stranke	Sklic na sodbo v zadevi Halifax in drugi
7. 12. 2010	C-285/09	R.	71
22. 12. 2010	C-103/09	Weald Leasing	69,70,73,74,75,92, 94, 98
22. 12. 2010	C-277/09	RBS Deutschland Holding	71, 73, 74, 75
10. 3. 2011	C-497/09	Bog	48, 51
27. 10. 2011	C-504/10	Tanoarch	71, 74, 75
22. 3. 2012	C-153/11	Klub	84, 74, 75
21. 6. 2012	C-80/11 in C-142/11	Mahagében in Dávid	78, 71, 68, 92
12. 7. 2012	C-284/11	EMS-Bulgaria Transport	74, 75
19. 7. 2012	C-33/11	A	69, 70, 74, 75, 76
6. 9. 2012	C-324/11	Tóth	78
6. 12. 2012	C-285/11	Bonik	58, 59, 68, 71, 78
31. 1. 2013	C-642/11	Stroy trans	68, 71
31. 1. 2013	C-643/11	LVK - 56	68, 71
14. 3. 2013	C-527/11	Ablessio	71
20. 6. 2013	C-653/11	Newey	48, 56, 57, 71, 98
12. 9. 2013	C-388/11	Le Crédit Lyonnais	73
21. 11. 2013	C-494/12	Dixons Retail	48, 51, 56, 57, 58, 59
17. 7. 2014	C-272/13	Equoland	74, 75
3. 9. 2014	C-589/12	GMAC UK	74, 75
16. 7. 2015	C-108/14	Larentia + Minerva	70,71
29. 9. 2015	C-276/14	Gmina Wrocław	48- 56
17. 12. 2015	C-419/14	WebMindLicenses	76, 77, 70, 74, 75, 56, 57, 73, 98, 71
22. 11. 2017	C-251/16	Cussens in drugi	68, 69, 70, 71, 74, 75, 76, 77, 81, 84, 87, 90, 91, 92, 93, 94, 98
11. 4. 2018	C-532/16	SEB bankas	92
15. 5. 2019	C-235/18	Vega International Car Transport	51

Vir: SEU 2020a.

Kot je razvidno iz sklicevanja na posamezne točke sodbe v zadevi Halifax in drugi, se SEU ni vedno sklicevalo neposredno na samo vsebino načela prepovedi zlorab ali dejstva, da je boj proti goljufijam cilj, ki ga pravo EU na področju DDV priznava in spodbuja (točki 68, 71), ampak tudi zgolj z namenom poudariti pomembnost načel pravne varnosti (točka 72),

sorazmernosti in nevtralnosti (točka 92), ali pa z namenom pojasniti obravnavo pojmov obdavčljivih transakcij in dobave blaga (točke 48, 49, 51). V nadaljevanju bomo obravnavali po naši presoji pomembnejše sodbe, v katerih je SEU presojalo uporabo načela prepovedi zlorab na področju DDV v EU.

#### **5.4 Zadeva Part Service (C-425/06) z dne 21. februarja 2008**

Predmet zadeve Part Service je predlog za sprejetje predhodne odločbe, ki ga je vložilo sodišče Corte suprema di cassazione (Italija) (v nadaljevanju: predložitveno sodišče) dne 16. oktobra 2006, v postopku spora med Ministero dell'Economia e delle Finanze iz Italije (ministrstvo za gospodarstvo in finance) in družbo Part Service Srl (v nadaljevanju: Part Service), naslednica družbe Italservice Srl (v nadaljevanju: Italservice), zaradi odmere DDV od poslov najema s poznejšim nakupom (lizing) predvsem motornih vozil (SEU 2008c).

##### **5.4.1 Ugotovljeno dejansko stanje**

Družba Italservice in liziška družba IFIM Leasing SAS (v nadaljevanju: IFIM), ki sta bili del iste finančne skupine, sta leta 1987 sodelovali pri transakcijah lizinga predvsem motornih vozil. Družba IFIM je z uporabnikom sklenila pogodbo o uporabi motornega vozila in možnosti njegovega odkupa s plačilom obrokov, vključno s položitvijo varščine, ki je bila enaka ceni vozila, ki ni pokrita z obroki. Uporabnik je družbi Italservice poleg provizije v vrednosti 1 %, plačane svetovalcu, vnaprej plačal znesek, na podlagi katerega je bil skupni znesek obrokov, dogovorjenih med njim in družbo IFIM, znižan, tako da je bila skupna vsota večinoma le nekoliko višja od cene vozila. Uporabnik je na družbo Italservice prenesel obveznost plačila zneska, ki ga je plačal družbi IFIM, iz naslova varščine, določene v pogodbi o uporabi. Družba Italservice je na družbo IFIM prenesla izvršitev pogodbe z uporabnikom. Družba IFIM je od družbe Italservice kot posrednica prejela dodatno plačilo in za primer, če uporabnik ne bi izpolnil obveznosti, znesek, enak znesku, ki ga je uporabniku obljubila družba Italservice iz naslova povračila v primeru izpolnitve njegovih obveznosti plačila obrokov. Družba IFIM je za obroke, ki jih je plačal uporabnik, obračunala DDV, po drugi strani pa so bili za zneske, ki sta jih plačala družbi Italservice uporabnik in družbi IFIM družba Italservice, izdani računi brez DDV (SEU 2008c).

Davčni urad je pri nadzoru pri družbi Italservice ugotovil, da so različne obveznosti uporabnika, Italservice in IFIM skupaj pomenile enotno pogodbo, sklenjeno med tremi strankami. Mnenje davčnega urada je bilo, da je protivrednost, ki jo je uporabnik plačal za lizing, umetno razdeljena z namenom znižanja davčne osnove, vloga dajalca lizinga pa je bila razdeljena med družbi Italservice in IFIM (SEU 2008c).

Družba Italservice se s tem ni strinjala. Zatrjevala je, da ni šlo za enotno pogodbo, ampak za več povezanih pogodb, ki niso bile sklenjene zaradi izogibanja davkom, ampak iz dopustnih



gospodarskih razlogov, povezanih s trženjem ( uvedba novega finančnega mehanizma z znižanimi premijami), organizacijo ( ločitev nalog pri upravljanju s tveganji: zavarovanje, poročstva in financiranje so preneseni na družbo Italservice; upravljanje z voznim parkom pa je preneseno na družbe izvajalke) in zavarovanjem ( financiranje za namene varščine za spoštovanje obveznosti uporabnika) (SEU 2008c).

Predložitveno sodišče je poudarilo, da je delitev pogodb vplivala na znižanje osnove za DDV na znesek, ki je nižji od zneska, ki izhaja iz pogodbe o običajnem najemu s poznejšim nakupom. Cena vozila je bila praktično enaka nakupni ceni tega vozila. Tolmačilo je, da je le dajanje tega vozila v uporabo zavezano plačilu davka in da bi bilo zato treba določiti, ali je treba pogodbe šteti za enotno pogodbo<sup>53</sup> ali pa vsaka pogodba ohrani samostojnost in zato svojo davčno ureditev. Posledično bi bilo treba odgovoriti na vprašanje, ali se lahko ravnanje udeleženih družb glede na njihove medsebojne vezi šteje kot zloraba pravice, kot jo je opredelilo SEU v sodbi v zadevi Halifax in drugi (SEU 2008c).

#### **5.4.2 Pravno vprašanje**

SEU (2008c) je v predmetni zadevi presojalo:

- *ali je treba Šesto direktivo razlagati tako, da gre lahko za zlorabo, kadar je davčna ugodnost bistveni cilj transakcije, ali gre zanjo lahko le, če je taka davčna ugodnost edini zasledovani cilj brez drugih gospodarskih ciljev, in*
- *ali se za namene uporabe DDV transakcije, kot so obravnavane, lahko štejejo za zlorabo glede na določbe Šeste direktive.*

#### **5.4.3 Presoja in odločitev SEU**

SEU (2008c) se je v predmetni zadevi v več točkah sklicevalo na obrazložitve v sodbi v zadevi Halifax in drugi.<sup>54</sup> Poudarilo je, da je bil v zadevi Halifax in drugi prekoračen celo najnižji prag, ki omogoča opredelitev zlorabe. SEU je v točki 45 zaključilo, da je treba na prvo vprašanje odgovoriti, da »je treba Šesto direktivo razlagati tako, da gre za zlorabo, kadar je davčna ugodnost bistveni cilj zadevne transakcije ali zadevnih transakcij«.

---

<sup>53</sup> Glede na zasledovani gospodarski cilj.

<sup>54</sup> SEU je navajalo objektivno in subjektivno merilo za prepoznavo zlorabe, sklicevalo se je na transakcije, katerih bistveni cilj je pridobitev davčne ugodnosti, poudarilo, da je bil cilj zadevnih transakcij v postopku v glavni stvari v vsakem primeru pridobitev davčne ugodnosti. Pri obrazložitvi glede drugega vprašanja je SEU opozorilo, da lahko izbira podjetnika med oproščenimi transakcijami in obdavčljivimi transakcijami temelji na vrsti dejavnikov, zlasti na upoštevanju davčnega značaja v povezavi z objektivnim sistemom DDV in ima pravico izbrati strukturo svoje dejavnosti tako, da omeji svoj davčni dolg.

SEU (2008c) je podalo napotilo nacionalnemu sodišču Italije, da mora presoditi, ali dejstva, ki so mu predložena, določajo obstoj enotne transakcije,<sup>55</sup> ne glede na njeno opredelitev v pogodbi, zato, da bo lahko razširilo svojo analizo z iskanjem pokazateljev o obstoju zlorabe (točki 54 in 55). SEU (2008c) je nacionalnemu sodišču podalo dodatne usmeritve:<sup>56</sup>

- da »mora za presojo, ali gre pri teh transakcijah za zlorabo, najprej preveriti, ali je rezultat davčna ugodnost, katere podelitev naj bi nasprotovala enemu ali več ciljem Šeste direktive, in ali je ta ugodnost bistveni cilj izbrane pogodbene rešitve«; da »lahko glede prvega merila upošteva, da je pričakovani rezultat pridobitev davčne ugodnosti, povezane z oprostitvijo storitev, prenesenih na družbo, ki je sopogodbena lizinske družbe, na podlagi določb Šeste direktive, ki določajo oprostitve DDV«<sup>57</sup> in poudarilo, da »se tak rezultat zdi v nasprotju s ciljem Šeste direktive«,<sup>58</sup> ker dajanje vozil v najem s pogodbami o lizingu pomeni obdavčeno opravljanje storitev v smislu členov 6 in 9 Šeste direktive; ter
- glede drugega, subjektivnega merila je SEU v točki 62 sodbe podalo napotek nacionalnemu sodišču, da ta »lahko pri presoji, ki jo mora izvesti, upošteva popolnoma umeten značaj teh transakcij in tudi pravne, gospodarske in/ali osebne povezave med zadevnimi gospodarskimi subjekti,<sup>59</sup> ker je na podlagi teh elementov mogoče dokazati, da je pridobitev davčne ugodnosti kljub morebitnemu obstoju drugih gospodarskih ciljev, ki se nanašajo na primer na trženje, organizacijo in jamstvo, bistveni zasledovani cilj«.

SEU (2008c) je v točki 63 sodbe glede na navedene okoliščine na drugo vprašanje odgovorilo, *da mora predložitveno sodišče glede na navodila SEU določiti, ali se za namene uporabe DDV obravnavane transakcije lahko štejejo za zlorabo na podlagi Šeste direktive.*

#### **5.4.4 Komentar**

V zadevi Part Service je SEU v primerjavi s prehodno odločitvijo v zadevi Halifax in drugi razsodilo, da se kot element zlorabe upošteva, da je pridobitev davčne ugodnosti bistveni zasledovani cilj. V konkretni zadevi je davčna ugodnost oprostitve plačila DDV. S tem je

---

<sup>55</sup> V točkah 48 do 51 je SEU pojasnilo, da se takrat, kadar transakcija obsega več storitev, postavi vprašanje, ali jo je treba šteti kot enotno transakcijo ali kot več različnih in neodvisnih storitev, ki jih je treba presojati ločeno in da je to vprašanje z vidika DDV še posebej pomembno, zlasti za uporabo davčne stopnje ali določb v zvezi z oprostitvami, določenimi v Šesti direktivi ter da je treba v skladu s členom 2 Šeste direktive vsako transakcijo običajno obravnavati kot ločeno in samostojno, ampak je treba v določenih okoliščinah več formalno ločenih storitev, ki bi bile lahko dobavljene ločeno in bile zato ločeno predmet obdavčitve ali oprostitve, obravnavati kot enotno transakcijo, kadar storitve niso samostojne.

<sup>56</sup> V točkah 56 do 59 se je SEU sklicevalo na točko 77 sodbe v zadevi Halifax in drugi.

<sup>57</sup> Za zavarovalne storitve, dajanje kreditov in posredovanje in upravljanje kreditov, poslovanje v zvezi z garancijami ipd.

<sup>58</sup> Členom 11A(1), ki določa, da je obdavčeno vse, kar pomeni plačilo, ki je bilo ali bo prejeto od naročnika.

<sup>59</sup> SEU se je sklicevalo na sodbo v zadevi Halifax in drugi, točko 81.

dodatno razjasnilo razlago subjektivnega merila v tem, da sodna praksa iz sodbe v zadevi Halifax in drugi ne zahteva, da se dokaže, da je davčna ugodnost edini cilj obravnavanih transakcij, ampak »bistveni« cilj (SEU 2008c). To pomeni, da tudi transakcije, ki sledijo samo cilju pridobitve davčne ugodnosti, lahko izpolnjujejo subjektivno merilo. V sistemu DDV se lahko torej ugotovi zloraba kljub temu, da davčni zavezanec navaja še druge ekonomske cilje za izbiro strukture dejavnosti, ki se nanašajo na primer na trženje, organizacijo in jamstvo. To mora seveda izhajati iz objektivnih okoliščin in iz dejstev v zvezi z obravnavanimi pravnimi posli.

## **5.5 Zadeva R. (C-285/09) z dne 7. decembra 2010**

V zadevi R. je zvezno sodišče Nemčije (v nadaljevanju: predložitveno sodišče) na SEU vložilo predlog v okviru spora, ki se nanaša na kazenski pregon, ki je bil uveden proti fizični osebi R. zaradi goljufivega ravnanja pri uporabi oprostitve plačila DDV za dobave znotraj Skupnosti na podlagi člena 28c(A)(a) Šeste direktive (SEU 2010c).

### **5.5.1 Dejansko stanje**

R. je bil portugalski državljan in direktor nemške družbe, ki je trgovala z luksuznimi vozili. Prodaja vozil se je izvajala večinoma prodajalcem vozil s sedežem na Portugalskem. Načeloma so bile te dobave znotraj Skupnosti v Nemčiji oproščene plačila DDV, DDV za pridobitve znotraj Skupnosti bi moral obračunati pridobitelj v namembni državi članici, tj. na Portugalskem. R. je izvedel več manipulacij, s katerimi je poskušal distributerjem iz Portugalske omogočiti utajo DDV v tej državi s tem, da je prikril identiteto resničnih kupcev vozil. To mu je omogočilo, da je vozila prodajal po ugodnejših cenah in tako ustvaril večje dobičke. Transakcije so potekale tako, da je nemška družba izdajala lažne račune, na katerih je bila navedena firma fiktivnega kupca, njegova identifikacijska številka za DDV, označba vozila, ki je bilo v resnici dobavljeno drugemu kupcu, nakupna cena in navedba, da je dobava znotraj Skupnosti oproščena DDV v skladu z nacionalno zakonodajo. Tako je ustvaril vtis, da bodo DDV plačali na Portugalskem fiktivni kupci, ki so bili resnična podjetja s sedežem na Portugalskem. Resnični kupci vozil so ta vozila prodajali zasebnim končnim kupcem na Portugalskem, ne da bi portugalske davčne organe obvestili o obstoju predhodne pridobitve blaga znotraj Skupnosti in ne da bi plačali DDV za pridobitev vozil. Resnična komercialna razmerja so bila prikrita še z drugimi sredstvi: kadar so bili končni kupci znani že ob dobavi, je R. dal izdelati tovarne liste CMR za te osebe in izdal nov navidezni račun, na katerem je bilo ime končnega prejemnika in namenoma neresnična navedba »obdavčitev razlike v skladu s členom 25a UStG«. To je gospodu R. omogočilo prodajo vozil na Portugalskem po ugodnejši ceni in s tem bistveno večji dobiček. V davčnih obračunih je R. te transakcije opredelil kot dobave blaga znotraj Skupnosti, ki so oproščene DDV. Nemški davčni organ je zavrnil oprostitev plačila DDV na podlagi načela EU o prepovedi zlorabe pravic. Po mnenju

Finanzgericht Baden-Württemberg (davčno sodišče iz Baden-Württemberga) se prepoved zlorabe po pravu Skupnosti v tem primeru ne uporabi, ker namen spornih transakcij ni bil zgolj pridobitev davčnih ugodnosti, predložitveno sodišče pa je navajalo, da je treba določbe člena 28c(A)(a) Šeste direktive razlagati tako, da je treba davčne ugodnosti, ki so običajno vezane na določeno dejavnost, odreči vsem tistim, ki eno ali več takih dejavnosti opravljajo zaradi utaje davkov, če je davčni zavezanec vedel za zlorabo ali utajo in pri njej sodeloval. To naj bi izhajalo po eni strani iz prepovedi zlorab, ki jo določa pravo EU in ki se uporablja tudi na področju DDV, po drugi strani pa iz smisla in namena navedene določbe ter iz ciljev Šeste direktive. Glede na to, da sta bili presoji nemških sodišč različni, je predložitveno sodišče menilo, da je potreben predlog za sprejetje predhodne odločbe, zato je na SEU naslovilo predlog za sprejetje predhodne odločbe z vprašanjem, ki je predstavljeno v nadaljevanju (SEU 2010c).

### **5.5.2 Pravno vprašanje**

SEU (2010c) je v predmetni zadevi presojalo, *ali je treba člen 28c(A)(a) Šeste direktive razlagati tako, da je treba v takih okoliščinah, ko je bila dobava blaga v drugo državo članico dejansko opravljena, vendar pa je ob tem dobavitelj prikril identiteto resničnega pridobitelja, da bi mu tako omogočil izognitev plačilu DDV, ki bi ga moral plačati na Portugalskem na podlagi pridobitve blaga znotraj Skupnosti, pravico do oprostitve DDV v Nemčiji za tako dobavo blaga znotraj Skupnosti zavrni.*

### **5.5.3 Presoja in odločitev SEU**

SEU (2010c) je pojasnilo, da iz predložitvene odločbe izhaja, da je R. v Nemčiji uveljavljal pravico do oprostitve DDV na podlagi okoliščine, da je odposlano blago dejansko zapustilo nemško ozemlje, vendar so bili računi in obračuni, ki jih je davčnemu uradu predložil kot dokazilo o transakcijah znotraj Skupnosti, vsebinsko namenoma nepravilni. R. je namreč na teh računih prikril resnično identiteto pridobiteljev, da bi jim tako omogočil, da se izognejo plačilu DDV od pridobitve blaga na Portugalskem (točka 47). SEU je pojasnilo, da lahko predložitev lažnih računov in lažnih obračunov ali vsaka druga manipulacija z dokazili onemogoči pravilno pobiranje davka in tako prepreči dobro delovanje skupnega sistema DDV<sup>60</sup> in da so taka ravnanja še toliko hujša, če so storjena v okviru prehodne ureditve obdavčitve transakcij znotraj Skupnosti, ki temelji na podlagi dokazil, ki jih predložijo davčni zavezanci. Posledično pravo EU državam članicam ne preprečuje, da »predložitev nepravilnih računov obravnavajo kot davčno utajo in da v takem primeru zavrnejo oprostitvev« (točka 49).

---

<sup>60</sup> V točki 52 je SEU (2010c) razložilo, da v skladu s temeljnim načelom skupnega sistema DDV se s tem davkom obdavči vsaka transakcija proizvodnje ali distribucije, pri čemer se odbitek obračuna od DDV, ki je neposredno obremenil strošek različnih sestavnih delov cene.

To ima odvrtaalni uèinek, »katerega namen je zagotoviti dejansko uèinkovanje navedene obveznosti in prepreèevanje vsakršnih utaj in izogibanj plaèilu davka«.<sup>61</sup>

SEU (2010c) je pojasnilo, da država èlanica Nemèija<sup>62</sup> zavrne oprostitev na podlagi pristojnosti, ki jo ima v skladu s èlenom 28c(A)<sup>63</sup> Šeste direktive, in na podlagi uresnièevanja cilja zagotovitve pravilne in preproste uporabe oprostitev in prepreèevanja vsakršnih utaj, izogibanja ali zlorab (toèka 51), kar »ne izpodbijeta niti naèeli davène nevtalnosti in pravne varnosti niti naèelo legitimnih prièakovanj. Na ta naèela se namreè ne more uspešno sklicevati davèni zavezanec, ki je naklepno sodeloval pri davèni utaji in ki je ogrozil delovanje skupnega sistema DDV« (toèka 54).

SEU (2010c) je razsodilo, da je treba na zastavljeno vprašanje odgovoriti, da *v okolišèinah, ko je bila dobava blaga v drugo državo èlanico dejansko opravljena, vendar pa je ob tem dobavitelj prikril identiteto resniènega pridobitelja, da bi se ta izognil plaèilu DDV, lahko država èlanica dobave na podlagi pristojnosti iz èlena 28c(A) Šeste direktive zavrne pravico do oprostitve v zvezi s to transakcijo.*

#### **5.5.4 Komentar**

V navedeni sodbi so upravni organi in sodišèa v deskripciji okolišèin in ugotovitev o sporu uporabili tako pojem utaja kot pojem zloraba. Glede na to, da sta bili presoji nemških sodišè razlièni, je predložitveno sodišèe upravièeno menilo, da je treba na SEU vložiti predlog za sprejetje predhodne odloèbe. SEU (2010c) je pojasnilo, da razume, da je g. R. namerno predložil nemškim davènim organom vsebinsko netoène dokaze o dobavah znotraj Skupnosti in s tem prikrival identiteto pravih kupcev na Portugalskem. Taka manipulacija z dokazi je prepreèila pravilno pobiranje DDV, saj pravi kupci niso plaèali DDV od teh nabav, kar je ogrozilo pravilno delovanje skupnega sistema DDV. SEU pa ni ugotovilo elementov zlorabe, temveè je presodilo, da se predložitve nepravilnih računov z namenom izogibanja plaèilu DDV obravnava kot davèna utaja in da lahko država èlanica Nemèija tako oprostitev zavrne. Pooblastilo za tak ukrep ima že na podlagi doloèb èlena 28c(A) Šeste direktive v sklopu uresnièevanja cilja prepreèevanja vsakršnih utaj, izogibanja ali zlorab. Tega ne izpodbijejo niti temeljna naèela sistema DDV: naèela sorazmernosti, davène nevtalnosti, pravne varnosti in legitimnih prièakovanj. Glede na to, da SEU izhaja iz cilja prepreèevanja vsakršnih utaj, izogibanja ali zlorab, se lahko ta razlaga smiselno uporabi tako pri prepovedi davènih utaj kot pri prepovedi izogibanja in zlorab v sistemu DDV. Na ta naèela se namreè ne more uspešno

---

<sup>61</sup> V toèki 50 je SEU (2010c) pojasnilo, da zavrnitev oprostitve v primeru nespoštovanja z nacionalnim pravom doloèene obveznosti ima namreè odvrtaalni uèinek, katerega namen je zagotoviti dejansko uèinkovanje navedene obveznosti in prepreèevanje vsakršnih utaj in izogibanj plaèilu davka.

<sup>62</sup> Iz katere je bila odpravljena dobava znotraj Skupnosti (SEU 2010c).

<sup>63</sup> »Brez poseganja v druge doloèbe Skupnosti in pod pogoji, ki jih doloèijo za zagotovitev pravilne in enostavne uporabe spodnjih oprostitev in prepreèevanja vsakršnih utaj, izogibanja ali zlorab, države èlanice oprostijo: [...]« (SEU 2010c).

sklicevati davčni zavezanec, ki je z bistvenim namenom pridobiti davčno ugodnost sodeloval pri zlorabi in je s tem ogrozil pravilno delovanje skupnega sistema DDV. To izhaja po eni strani iz smisla in namena določb Šeste direktive in kasneje Direktive Sveta 2006/112/ES in po drugi strani iz načela prepovedi zlorab, ki ga določa pravo EU.

Generalni pravobranilec Pedro Cruz Villalón (2010) je imel v sklepnih predlogih predmetne zadeve drugačno izhodišče kot SEU. Izhajal je iz presoje elementov zlorabe v okviru načela prepovedi zlorab in ugotovil, da ni bil bistveni cilj teh transakcij pridobitev davčne ugodnosti,<sup>64</sup> ter dodal, da so bile prodaje, ki jih je izvedel g. R, donosne ekonomske transakcije in ne fiktivne transakcije, ustvarjene izključno s ciljem pridobiti davčno ugodnost (točka 84 sklepnih predlogov). Menil je, da lažna prijava v obravnavani zadevi ni v vzročni zvezi s pridobljeno davčno ugodnostjo (točka 86 sklepnih predlogov), in zaključil, da ravnanje g. R ni zloraba prava v smislu sodbe v zadevi Halifax in drugi, temveč goljufija (točka 87 sklepnih predlogov).

## **5.6 Zadeva Weald Leasing (C-103/09) z dne 22. decembra 2010**

V obravnavani zadevi se je predlog za sprejetje predhodne odločbe med drugim nanašal na razlago pojma »zloraba« iz sodbe v zadevi Halifax in drugi in njegovo uporabo v sodbi zadevi Part Service. Predlog je bil vložen v okviru postopka med davčno upravo Združenega kraljestva in družbo Weald Leasing Limited (v nadaljevanju: Weald Leasing) v zvezi z obdavčitvijo transakcij zakupa, ki jih je opravljala ta družba (SEU 2010a).

### **5.6.1 Dejansko stanje**

Družba Churchill Management Limited (v nadaljevanju: CML) in njeni hčerinski družbi Churchill Accident Repair Centre (v nadaljevanju: CARC) in Weald Leasing, sta bili članici skupine Churchill Group. Ker sta družbi CML in CARC opravljali pretežno zavarovalniške storitve, ki so oproščene DDV, bi lahko odbili le približno 1 % vstopnega DDV. Edina osnovna dejavnost družbe Weald Leasing je bila kupovanje sredstev in opreme, ki jih je nato dajala v zakup družbi Suas Limited (v nadaljevanju: SUAS) (SEU 2010a).

Družba SUAS je bila v lasti svetovalca za DDV skupine Churchill Group in njegove žene. Edina osnovna dejavnost SUAS je bila prejetje sredstev v zakup od družbe Weald Leasing in dajanje teh sredstev v podzakup družbama CML in CARC. Transakcije so potekale na naslednji način: ko sta družbi CML ali CARC potrebovali novo opremo, jo je kupila družba Weald Leasing in jo dala v zakup družbi SUAS, ki jo je nato dala v podzakup družbama CML ali CARC. S tem nizom transakcij sta se družbi CML in CARC izognili neposrednemu nakupu opreme, ki sta jo potrebovali, oziroma enkratnemu plačilu celotnega zneska DDV, ki

---

<sup>64</sup> Zase ali koga drugega (v obravnavani zadevi pridobitelje na Portugalskem).

ga nista mogli v celoti odbiti. S tem družbi CML in CARC nista bili dolžni takoj plačati DDV<sup>65</sup> na celoten strošek kupljene opreme, ampak na prerazporejen znesek zakupnine v zvezi s to opremo (SEU 2010a).

Iz predložitvene odločbe izhaja, da so pristojni organi Združenega kraljestva ugotovili, da je bil bistveni cilj transakcij zakupa pridobitev davčne ugodnosti: odlog plačila DDV za zadevne nabave skupine Churchill Group (SEU 2010a).

Družba Weald Leasing je zatrjevala, da je v okviru sistema DDV ena od davčnih ugodnosti lizinga za oproščene ali delno oproščene gospodarske subjekte možnost, da med trajanjem zakupov prerazporedijo vstopni DDV, ki ga ni mogoče povrniti. Weald Leasing je zatrjevala, da naj ta davčna ugodnost ne bi zadostovala, da se transakcije opredelijo kot zloraba, ker naj bi šlo preprosto za davčno posledico izbire teh subjektov, ki jo Šesta direktiva posebej predvideva (SEU 2010a).

### **5.6.2 Pravno vprašanje**

Predložitveno sodišče je predložilo več vprašanj, ki jih je SEU (2010a) obravnavalo skupaj, in sicer:

- *ali dejstvo, da podjetje uporabi transakcije zakupa, ki se nanašajo na sredstva, kot so ta, ki so predmet obravnave, v katerih je udeležena tretja družba, ki je posrednik, namesto da bi neposredno kupilo ta sredstva, povzroči davčno ugodnost, katere pridobitev je v nasprotju s ciljem določb Šeste direktive, in ali uporaba takih transakcij, ker zadevno podjetje v okviru svojih normalnih komercialnih transakcij ne uporablja transakcij zakupa, predstavlja zlorabo, ter*
- *kako je treba znova opredeliti transakcije, ki so predmet obravnave v zadevi v postopku v glavni stvari, če je pri teh ali delu teh podana zloraba.*

### **5.6.3 Stališče in odločitev SEU**

SEU (2010a) je izhajalo iz kar petih točk sodbe v zadevi Halifax in drugi (SEU 2006b).<sup>66</sup> Glede subjektivnega merila je pojasnilo, da iz predložitvene odločbe izhaja, da je bil bistveni cilj obravnavanih transakcij zakupa pridobitev davčne ugodnosti: odlog plačila DDV za

<sup>65</sup> Ki ga nista smeli v celoti odbiti.

<sup>66</sup> SEU(2010a) najprej s sklicevanjem na točki 69 in 70 sodbe v zadevi Halifax in drugi (SEU 2006b) opozarja, da uporabe predpisov EU, tudi na področju DDV, ni mogoče razširiti tako, da bi zajela zlorabe s strani gospodarskih subjektov (točka 26) in točke 73 sodbe v zadevi Halifax in drugi, da lahko izbira davčnega zavezanca med oproščenimi transakcijami in obdavčljivimi transakcijami temelji na vrsti dejavnikov, med drugim na preudarkih davčne narave v povezavi z objektivnim sistemom DDV, da mu Šesta direktiva ne nalaga, naj izbere tisto, ki zajema plačilo večjega zneska DDV ter da ima pravico izbrati strukturo svoje dejavnosti tako, da omeji svoj davčni dolg (točka 27). Ob sklicevanju na točki 74 in 75 sodbe v zadevi Halifax in drugi SEU ponovi opredelitev dveh pogojev, ki morata biti področju DDV potrebna za ugotovitev zlorabe (točke 28 do 30).

obravnavane nabave in s tem odlog plačila davčnih bremen skupine Churchill (točka 31). Pri presoji objektivnega merila<sup>67</sup> je SEU poudarilo, da »transakcije zakupa spadajo na področje uporabe Šeste direktive in da davčna ugodnost, ki bi lahko bila posledica izvajanja teh transakcij, sama po sebi ni davčna ugodnost, katere pridobitev bi bila v nasprotju s ciljem upoštevni določb te direktive in nacionalne zakonodaje, ki prenaša to direktivo« (točka 33), in da »gospodarskemu subjektu ni mogoče očitati, da se je odločil za transakcijo zakupa, ki mu zagotavlja ugodnost odloga plačila DDV, namesto nakupa, ki mu te ugodnosti ne zagotavlja, če je DDV od te transakcije zakupa v celoti in pravilno plačan« (točka 34), ter da »uporaba transakcije zakupa sredstva sama po sebi ne pomeni, da je znesek DDV na to transakcijo manjši, kot bi bil obračunan, če bi bilo to sredstvo kupljeno« (točka 38) (SEU 2010a).

SEU (2010a) je naložilo predložitvenemu sodišču, da ugotovi: 1. ali so pogodbeni pogoji glede transakcij zakupa v nasprotju z določbami Šeste direktive in nacionalno zakonodajo, kar bi bilo podano zlasti, če bi bile zakupnine neobičajno nizke in ne bi ustrezale ekonomski resničnosti, in 2. ali lahko udeležba tretje družbe (SUAS) pri teh transakcijah ovira uporabo teh določb. Okoliščina, da davčni zavezanec v okviru svojih normalnih komercialnih transakcij sicer ne uporablja transakcij zakupa, na to ne vpliva (točka 43), saj »ugotovitev zlorabe ni odvisna od narave poslovnih transakcij, ki jih ta subjekt običajno uporablja, temveč od namena in učinka teh transakcij« (točka 44).

Družba Weald Leasing je menila, da načelo zlorabe prava velja le za davčne ugodnosti, ki so v nasprotju z določbami prava Skupnosti, ne pa za prizadevanja izogniti se nacionalnemu pravu. SEU se s tem ni strinjalo in je v točki 42 pojasnilo, da načelo prepovedi zlorab velja tudi za zlorabe določb nacionalnega prava, ker so bile te sprejete v skladu z določili Šeste direktive in so del nacionalne zakonodaje, s katero se ta direktiva prenaša (SEU 2010a).

SEU (2010a) je na prvi sklop vprašanj odgovorilo, da *pridobitev davčne ugodnosti, ki je posledica tega, da podjetje uporabi transakcije zakupa sredstev, namesto da bi ta sredstva kupilo, ni v nasprotju s ciljem določb Šeste direktive in nacionalne zakonodaje, ki to direktivo prenaša, pod pogojem, da so pogodbeni pogoji v zvezi s temi transakcijami, zlasti tisti, ki se nanašajo na znesek zakupnine, v skladu z običajnimi tržnimi pogoji, in da udeležba posrednika ne ovira uporabe teh določb, kar preveri nacionalno sodišče*. SEU je nato naložilo nacionalnemu sodišču, da mora na podlagi teh usmeritev ugotoviti, ali nekateri elementi transakcij zakupa predstavljajo zlorabo. Če gre za tak primer, mora nato »znova opredeliti te transakcije, tako da se vzpostavi položaj, kakršen bi obstajal, če ne bi bilo elementov, ki pomenijo to zlorabo« (točka 50). Če bi ugotovilo, da nekateri pogodbeni pogoji v zvezi s transakcijami zakupa in/ali udeležba družbe SUAS pri teh transakcijah predstavljajo zlorabo,

---

<sup>67</sup> Da je za ugotovitev zlorabe potrebno tudi, da je kljub formalnemu izpolnjevanju pogojev iz določb Šeste direktive in nacionalne zakonodaje, ki prenaša to direktivo, ta davčna ugodnost v nasprotju s ciljem teh določb (točka 32) (SEU 2010a).



bo morale znova opredeliti omenjene transakcije s spremembo ali neuporabo teh pogodbenih pogojev in/ali brez upoštevanja obstoja družbe SUAS.<sup>68</sup>

SEU (2010a) je razsodilo, *da je treba, če nekateri pogodbeni pogoji v zvezi s transakcijami zakupa in/ali udeležba tretje družbe (posrednika) pri teh transakcijah predstavljajo zlorabo, omenjene transakcije znova opredeliti. Vzpostaviti je namreč treba položaj, kakršen bi obstajal, če elementov iz teh pogodbenih pogojev, ki predstavljajo zlorabo ne bi bilo in/ali če udeležbe te družbe ne bi bilo.*

#### **5.6.4 Komentar**

V tej sodbi so davčni organi Združenega kraljestva zatrjevali, da bi se transakcija zakupa morala obravnavati kot nakup za namene DDV, SEU (2010a) pa je prišlo do drugačnega zaključka. Razsodilo je namreč, da davčnemu zavezancu ni mogoče očitati, da se je odločil za transakcijo zakupa, ki mu zagotavlja ugodnost, tj. odlog plačila DDV, namesto nakupa, ki mu te ugodnosti ne zagotavlja, če je DDV od te transakcije zakupa v celoti in pravilno plačan.

Glede objektivnega merila za ugotovitev zlorabe na področju DDV<sup>69</sup> je SEU v predmetni zadevi dodatno razložilo, da:

- ugotovitev zlorabe ni odvisna od narave poslovnih transakcij, ki jih izvajalec zadevnih transakcij običajno uporablja, temveč od predmeta namena in učinka teh transakcij,
- nacionalno sodišče pri proučitvi bistvenega cilja transakcij upošteva le cilj transakcije oziroma transakcij, katerih zlorabo mora proučiti, in ne cilja transakcij, ki zaradi teh prvih transakcij formalno izpolnjujejo pogoje za pridobitev davčne ugodnosti, ter
- davčna ugodnost, ki je posledica tega, da subjekt uporabi transakcije zakupa sredstev namesto da bi ta sredstva neposredno kupil, ni davčna ugodnost, katere pridobitev bi bila v nasprotju s ciljem upoštevanih določb Šeste direktive in nacionalne zakonodaje, vendar pod pogojem, da so pogodbeni pogoji v zvezi s temi transakcijami, zlasti tisti, ki se nanašajo na znesek zakupnine, v skladu z običajnimi tržnimi pogoji, in da udeležba tretje družbe, ki je posrednik, ne more ovirati uporabe teh določb.

Generalni pravobranilec Jan Mazák (2010) je v točki 30 sklepnih predlogov v zadevi Weald Leasing navajal, da je SEU v zadevi Halifax in drugi postavilo splošno načelo, da se transakcije, ki se ne izvedejo v okviru normalnih komercialnih transakcij, obravnavajo kot zloraba, če je njihov namen z zlorabo pridobiti ugodnosti, predvidene s pravom EU. SEU pa pri obravnavi predmetne zadeve še ni opredelilo, da gre za splošno načelo, temveč je le uporabilo nevtralen izraz »načelo prepovedi zlorab«. Je pa dodatno pojasnilo področje

---

<sup>68</sup> V točkah 51 in 52 je SEU (2010a), sklicujoč se na točko 92 sodbe Halifax in drugi, dodatno opozorilo, da sodišče ne sme prekoračiti tistega, kar je potrebno za pravilen obračun DDV in za preprečitev goljufij.

<sup>69</sup> Vzpostavljeno v točki 74 sodbe v zadevi Halifax in drugi (SEU 2006b).

uporabe tega načela, in sicer, da se uporablja tudi za zlorabe nacionalnih določb, ki so bile sprejete v skladu z določili Šeste direktive.

## **5.7 Zadeva Newey (C-653/11) z dne 20. junija 2013**

V zadevi Newey je dne 19. decembra 2011 Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) iz Združenega kraljestva (v nadaljevanju: predložitveno sodišče) vložilo predlog za sprejetje predhodne odločbe v okviru postopka davčnega organa Združenega kraljestva proti Paulu Neweyju, ki je posloval pod imenom Ocean Finance (v nadaljevanju P. Newey). Predmet zadeve je DDV pri storitvah oglaševanja (SEU 2013c).

### **5.7.1 Ugotovljeno dejansko stanje**

P. Newey se je ukvarjal s posredovanjem kreditov in je imel sedež poslovanja v Združenem kraljestvu. Storitve posredovanja kreditov, ki jih je P. Newey opravil v Združenem kraljestvu, so bile v skladu s členom 13(B)(d) Šeste direktive oproščene DDV, storitve oglaševanja, ki jih je prejel v Združenem kraljestvu in so bile namenjene privabljanju strank, pa so bile obdavčene z DDV. Glede na določbe Šeste direktive P. Newey vstopnega DDV, ki ga je moral plačati v okviru izdatkov za oglaševanje, ni mogel odbijati, saj je opravljal le oproščeno dejavnost. Da bi se temu izognil, je na otoku Jersey ustanovil podjetje Alabaster Ltd. (v nadaljevanju Alabaster), ki mu je podelil pravico do uporabe poslovnega imena, ki ga je uporabljal (Ocean Finance). Pogodbe o posredovanju kreditov so bile nato sklenjene neposredno med posojilojemalci in družbo Alabaster, tako da so bile provizije za storitve posredovanja plačane tej družbi in ne P. Neweyju. Alabaster je zaposloval najmanj eno osebo za poln delovni čas in je imel svoje vodstvo, vendar pa ni imel izkušenj s posredovanjem kreditov, zato je Alabaster najel storitve od P. Neweyja, ki jih je na podlagi pogodbe opravljal kot podizvajalec, zagotavljal pa jih je s svojimi uslužbenci, ki so to dejavnost opravljali v Združenem kraljestvu. V zameno za te storitve je P. Newey prejel plačilo. Naročnik oglaševalskih storitev ni bil P. Newey, ampak Alabaster, ki je sklenil pogodbo za oglaševalske storitve z neodvisnim podjetjem Wallace Barnaby prav tako iz Jerseyja, ta pa je storitve naročala pri oglaševalskih agencijah s sedežem v Združenem kraljestvu. Večino pogajanj z oglaševalskim podjetjem v Jerseyju je opravil P. Newey v imenu podjetja Alabaster, ne da bi bil za to pooblaščen. V skladu z zakonodajo, ki je velja na otoku Jersey, plačila družbe Alabaster družbi Wallace Barnaby za te storitve niso bila obdavčena z DDV (SEU 2013c).

Davčni organ Združenega kraljestva je menil, da so bile oglaševalske storitve v resnici dobavljene gospodu P. Neweyu v Združenem kraljestvu, zato jih je treba tam tudi obdavčiti. Menil je tudi, da je tudi storitve posredovanja kreditov opravil P. Newey v Združenem kraljestvu. Treba bi bilo šteti, da so pogodbe, ki so sklenjene za doseganje tega rezultata, v

nasprotju z načelom prepovedi zlorabe prava, kot izhaja iz zadeve Halifax in drugi, zato je davčni organ P. Neweyu izdal odločbo z odmerjenim DDV za oglaševalske storitve, ki so bile zanj opravljene v tem obdobju (SEU 2013c).

P. Newey je nasprotno trdil, da načela prepovedi zlorabe prava ni mogoče uporabiti, če storitve oseba s sedežem zunaj EU (Wallace Barnaby) opravlja za drugo osebo (Alabaster), ki prav tako nima sedeža v EU (SEU 2013c).

### 5.7.2 *Pravno vprašanje*

Predložitveno sodišče je na SEU naslovilo več vprašanj, ki jih je SEU (2013c) obravnavalo strnjeno v dveh sklopih, in sicer:

- *ali so pogodbeno določila odločilnega pomena za identifikacijo ponudnika in prejemnika v transakciji »opravljanja storitev« v smislu členov 2, točka 1, in 6(1) Šeste direktive in v katerih primerih je mogoče ta določila presojati drugače, če je odgovor nikalen; in*
- *ali je davčna posledica dogovorov, kot so dogovori v obravnavanem primeru, davčna ugodnost, dopustitev katere bi bila v nasprotju z namenom Šeste direktive v smislu točk od 74 do 86 sodbe v zadevi Halifax in drugi.*

### 5.7.3 *Presoja in odločitev SEU*

SEU (2013c) je razložilo, da se pojem opravljanja storitev uporablja neodvisno od namenov in rezultatov obravnavanih transakcij in da pogodbeno določila običajno odražajo gospodarsko in poslovno stvarnost in zato jih je treba upoštevati<sup>70</sup> za identifikacijo izvajalca in prejemnika pri transakciji »opravljanja storitev« v smislu določb Šeste direktive. »Vendar pa se lahko včasih izkaže, da nekatera pogodbeno določila gospodarske in poslovne stvarnosti transakcij ne odražajo popolnoma« (točka 44), zlasti, če bi se izkazalo, da so ta pogodbeno določila zgolj popolnoma umetna konstrukcija, ki ne ustreza gospodarski in poslovni stvarnosti transakcij (točka 45). SEU je ob tem poudarilo, da je boj proti davčnim utajam, davčnemu izogibanju in možnim zlorabam cilj, ki ga Šesta direktiva priznava in spodbuja ter da načelo prepovedi zlorabe prava vodi do prepovedi popolnoma umetnih konstrukcij brez gospodarske stvarnosti, opravljenih *zgolj* z namenom pridobitve davčne ugodnosti (točka 46). SEU se je pri tem sklicevalo na sodbo v zadevi Ampliscentifica in Amplifin, C-162/07 (SEU 2008a), sodbo v zadevi Tanoarch, C-504/10 (SEU 2011) in sodbo v zadevi J. J. Komen en Zonen Beheer Heerhugowaard, C-326/11, točka 35 (SEU 2012b).<sup>71 72</sup>

---

<sup>70</sup> Da bi se upoštevale zahteve pravne varnosti (SEU 2013c).

<sup>71</sup> V točki 28 sodbe v zadevi Ampliscentifica in Amplifin, v točki 51 sodbe v zadevi Tanoarch in v točki 35 sodbe v zadevi J. J. Komen en Zonen Beheer Heerhugowaard je SEU pojasnilo, da to načelo vodi do prepovedi nastanka popolnoma umetnih konstrukcij brez gospodarske realnosti, izvršenih zgolj z namenom pridobitve davčne ugodnosti.

SEU (2013c) je presodilo, da je ob upoštevanju poslovnih razmerij med P. Neweyjem, družbo Alabaster in posojilodajalci na eni strani ter med P. Neweyjem, družbo Alabaster in družbo Wallace Barnaby na drugi strani, možno, da je do dejanskega opravljanja ali uporabe storitev prišlo v Združenem kraljestvu v korist P. Neweya (točka 48). V zvezi s tem je naložilo predložitvenemu sodišču, da prouči »vse okoliščine v zvezi s spornimi transakcijami in preveri, ali pogodbeni določila dejansko ne odražajo gospodarske stvarnosti in ali je bil dejanski izvajalec storitev posredovanja kreditov in prejemnik oglaševalskih storitev družbe Wallace Barnaby P. Newey in ne družba Alabaster« (točka 49). Če se ugotovi, da te transakcije pomenijo zlorabo,<sup>73</sup> bi lahko davčna uprava upravičeno štela, da je bil izvajalec storitev posredovanja kreditov in prejemnik oglaševalskih storitev dejansko P. Newey (točka 51).

SEU (2013c) je v točki 52 sodbe razsodilo, da, *čeprav so pogodbeni določila eden od elementov, ki jih je treba upoštevati, niso odločilnega pomena za identifikacijo izvajalca in prejemnika storitev v smislu določb Šeste direktive. Možno je tudi, da se ta pogodbeni določila sploh ne upoštevajo. Tj. v primeru, če se izkaže, da ne odražajo gospodarske in poslovne stvarnosti, temveč so popolnoma umetna konstrukcija, katere edini namen je pridobitev davčne ugodnosti.*

#### **5.7.4 Komentar**

SEU je v obravnavani zadevi drugače opredelilo subjektivno merilo kot v zadevi Halifax in drugi. V zadnje navedeni sodbi je razsodilo (SEU 2006b), da je element zlorabe bistveni cilj spornih transakcij pridobitev davčne ugodnosti in da se prepoved zlorabe ne upošteva, kadar bi sporne transakcije lahko imele drug temelj kot le preprosto pridobitev davčnih ugodnosti, ter da v zvezi s tem lahko nacionalno sodišče upošteva popolnoma umeten značaj teh transakcij in tudi pravne, gospodarske in/ali osebne povezave med gospodarskimi subjekti. V točki 46 sodbe v zadevi Newey pa je SEU (2013c) to drugače razložilo, in sicer, da načelo prepovedi zlorabe prava vodi do prepovedi popolnoma umetnih konstrukcij brez gospodarske stvarnosti, opravljenih »zgolj« z namenom pridobitve davčne ugodnosti.

Dopolnilo je vsebino subjektivnega merila, in sicer, da je popolnoma umeten značaj teh transakcij mogoče ugotoviti z interpretacijo pogodbenih določil. SEU je v obravnavani sodbi poudarilo tudi, da je treba pri postopku ugotavljanja elementov zlorabe dati prednost dejanski

---

<sup>72</sup> SEU je v točki 52 sodbe v zadevi RBS Deutchland Holding (SEU 2010b) pojasnilo, da dejstvo, da je storitve v okviru resnične gospodarske dejavnosti opravila družba s sedežem v eni državi članici za družbo s sedežem v drugi državi članici in da so bili pogoji za te opravljene transakcije določeni glede na preudarke zadevnih gospodarskih subjektov, ne pomeni zlorabe pravice.

<sup>73</sup> Ob ponovni vzpostavitvi položaja, kakršen bi obstajal, če ne bi bilo zadevnih transakcij, bi to pomenilo, da odločbe davčnega organa ne bi bilo mogoče izpodbijati s sklicevanjem na pogodbe o opravljanju storitev in na pogodbe o opravljanju oglaševalskih storitev, ki sta jih sklenili družba Alabaster in Wallace Barnaby (SEU 2013c).

vsebini transakcij nad obliko. Podobno meni tudi Traversa (2014, 40–42). SEU je s tem potrdilo, da se pri presoji dejstev in okoliščin v zvezi s predmetom obdavčitve ne presoja njegova zunanja pravna oblika temveč sama ekonomska vsebina posla.<sup>74</sup>

## **5.8 Zadeva WebMindLicenses (C-419/14) z dne 17. decembra 2015**

Predmet zadeve WebMindLicenses je bil predlog za sprejetje predhodne odločbe, ki ga je vložilo upravno in delovno sodišče iz Madžarske (v nadaljevanju predložitveno sodišče) v okviru spora med družbo WebMindLicenses Kft. (v nadaljevanju: WML) ter davčno in carinsko upravo (SEU 2015b).

### **5.8.1 Ugotovljeno dejansko stanje**

WML je bila družba za programsko opremo s sedežem na Madžarskem, ki je od družbe s sedežem na Portugalskem, Hypodest Patent Development Company, brezplačno pridobila strokovno znanje, ki omogoča upravljanje spletnega mesta, preko katerega so bile opravljene erotične interaktivne avdiovizualne storitve (v nadaljevanju: strokovno znanje). WML je istega dne to strokovno znanje z licenčno pogodbo prenesel na Lalib – Gestão e Investimentos Lda. (v nadaljevanju: Lalib), družbo s sedežem na Portugalskem, ki ni bila sposobna sama upravljati tega spletnega mesta, zato je svoja naročila oddajala v pogodbo izvajalcem, s katerimi je edini delničar in direktor Laliba tesno sodeloval. V skladu z licenčno pogodbo je družba WML ostala odgovorna za stalno vzdrževanje in razvoj programske opreme (SEU 2015b).

Prvostopenjski davčni organ na Madžarskem je pri davčnem nadzoru ugotovil, da licenciranje strokovnega znanja in izkušenj za Lalib ni resnična gospodarska transakcija, ker je dejansko WML z Madžarske uporabljalo to strokovno znanje, ne pa Lalib na Portugalskem, zato je bilo treba šteti, da je uporaba strokovnega znanja potekala na Madžarskem. Družbi WML je prvostopenjski davčni organ izdal več odločb, s katerimi ji je odmeril DDV od teh transakcij. Drugostopenjski davčni organ je menil, da je WML s tem tudi zlorabil pravo, da bi se izognil madžarski davčni zakonodaji, ki je manj ugodna od portugalske davčne zakonodaje z nižjimi davčnimi stopnjami (SEU 2015b).

---

<sup>74</sup> VSRS (2015b) je v 12. točki sodbe X Ips 48/2014 pojasnilo, da imajo pravni posli gospodarsko vsebino, »če se z njimi izvaja gospodarska dejavnost. [...] Dejansko delovanje gospodarske družbe pa predpostavlja vsaj določen fizičen obstoj gospodarske družbe v smislu prostorov, osebja, opreme ter tudi fizično zaznavno delovanje družbe, ki je usmerjeno v pridobivanje dobička. [...] Če se ugotovi, da te dimenzije pri sicer formalno inkorporirani (ustanovljeni) gospodarski družbi ni, je upravičeno sklepanje, da takšna družba gospodarske dejavnosti ne opravlja in je tako le umetnega značaja. Formalna ravnanja takšne umetne gospodarske družbe je treba zato skladno s četrtem odstavkom 74. člena ZDavP-2 ocenjevati po njihovi gospodarski vsebini, ne po formalni pojavnosti«.

Družba WML je trdila, da razlogi za sklenitev licenčne pogodbe nikakor niso povezani s pridobitvijo davčne ugodnosti in da se je DDV zakonito plačeval na Portugalskem. Poleg tega naj ne bi imela resnične davčne ugodnosti, saj je razlika med stopnjami DDV, ki veljajo na Madžarskem, in med tistimi, ki veljajo na Portugalskem, zanemarljiva. Stopnja DDV na Madžarskem je znašala 20 %, na Portugalskem pa 16 % (SEU 2015b).

### 5.8.2 *Pravno vprašanje*

Predložitveno sodišče je spraševalo SEU, katere okoliščine je treba upoštevati pri presoji, ali uporabljena pogodbeni struktura pomeni zlorabo. Na SEU je predložilo kar sedemnajst vprašanj, med katerimi bodo predstavljena tista, ki so predmet razlage zlorabe prava na področju DDV.

SEU (2015b) je v predmetni zadevi obravnavalo sklop osmih vprašanj predložitvenega sodišča, in sicer, *ali je treba pravo EU razlagati tako, da se za presajo, ali je v takih okoliščinah licenčna pogodba, katere predmet je dajanje na voljo strokovnega znanja, in ki je bila sklenjena z družbo s sedežem v državi članici, ki ni tista, na ozemlju katere je imela sedež družba, ki je izdala to licenco, temeljila na zlorabi prava, katere cilj je bil izkoristiti to, da je stopnja DDV za te storitve v tej drugi državi članici nižja, upoštevajo dejstva:*

- »da je bil poslovođaja in edini delničar družbe, ki je izdala licenco, tisti, ki je ustvaril to strokovno znanje«,
- »da je imela ista oseba vpliv ali nadzor nad razvojem in uporabo tega strokovnega znanja in opravljanjem storitev, ki temeljijo na njem«,
- »da so podizvajalci opravili finančne transakcije, zagotovili kadre in tehnična sredstva, ki so potrebni za opravljanje navedenih storitev« in
- »ali je treba upoštevati tržne, tehnične, organizacijske in pravne razloge, ki jih je navedla družba, ki je izdala licenco, da bi pojasnila dajanje tega strokovnega znanja na voljo družbi s sedežem v drugi državi članici«.

Predložitveno sodišče je s šestim vprašanjem spraševalo, *ali je treba pravo EU razlagati tako, da v primeru ugotovitve zlorabe, katere posledica je bila določitev kraja opravljanja storitev v državi članici, ki ni tista, v kateri bi bil določen ob neobstoju te zlorabe, dejstvo, da je bil DDV plačan v tej drugi državi članici v skladu z njeno zakonodajo, preprečuje, da se ta davek ponovno odmeri v državi članici kraja, kjer so bile te storitve dejansko opravljene* (SEU 2015b).

SEU (2015b) je še šest vprašanj predložitvenega sodišča obravnavalo skupaj, in sicer kot enotno vprašanje, *ali je treba pravo EU razlagati tako, da ne nasprotuje temu, da lahko davčna uprava za uporabo člena 4(3) PEU, člena 325 PDEU ter členov 2, 250(1) in 273 Direktive o DDV za ugotovitev obstoja zlorabe na področju DDV brez vednosti davčnega*

*zavezanca uporabi dokaze, pridobljene v okviru še nekončanega vzporednega kazenskega postopka, na primer s prestrezanjem telekomunikacij in z zasegom elektronske pošte.*

### **5.8.3 Presoja in odločitev SEU**

SEU (2015b) je predložitvenemu sodišču podalo usmeritve za razlago zlorabe s sklicevanjem na že ustaljeno sodno prakso.<sup>75</sup> Presodilo je, da je v obravnavanih okoliščinah treba za ugotovitev, da je licenčna pogodba temeljila na zlorabi, katere cilj je bila uporaba nižje stopnje DDV na Portugalskem, dokazati, da je bila pogodba popolnoma umetna konstrukcija, ki je prikrila dejstvo, da upravljanja spletnega mesta s strokovnim znanjem družbe WML, dejansko ni opravljala družba Lalib s Portugalske, ampak družba WML z Madžarske. Predložitvenemu sodišču je dalo usmeritve, da:

- za preveritev dejanskega kraja opravljanja storitve mora taka ugotovitev temeljiti na objektivnih dejavnikih, ki jih tretje osebe lahko preverijo, kot so fizični obstoj družbe Lalib v smislu prostorov, osebja in opreme,<sup>76</sup>
- mora smiselno analizirati vse predložene elemente in
- mora raziskati zlasti, ali sedež gospodarske dejavnosti ali stalne poslovne enote družbe Lalib na Portugalskem ni bil resničen oziroma ali ta družba za opravljanje zadevne gospodarske dejavnosti ni imela ustrezne strukture v smislu prostorov, osebja in tehničnih sredstev oziroma ali navedena družba te gospodarske dejavnosti ni opravljala v svojem imenu in na svoj račun v okviru lastne odgovornosti in lastnih tveganj (točka 45).

SEU (2015b) je v točki 46 razsodilo, da je treba na prvi sklop vprašanj odgovoriti, da je treba pravo EU razlagati tako, da za *presojo, ali je v takih okoliščinah licenčna pogodba temeljila na zlorabi prava, katere cilj je bil izkoristiti to, da je stopnja DDV za te storitve v tej drugi državi članici nižja, niso odločilna dejstva:*

- da je bil poslovodja in edini delničar družbe WML tisti, ki je ustvaril strokovno znanje,
- da je ista oseba vplivala ali določala smernice za razvoj in uporabo tega strokovnega znanja in opravljanje storitev, ki temeljijo na njem,

---

<sup>75</sup> SEU (2015b) je ponovno je opozorilo, da je boj proti davčnim utajam, davčnemu izogibanju in morebitnim zlorabam cilj, ki ga Direktiva o DDV priznava in spodbuja, ter da (tako kot v zadevi Newey) načelo prepovedi zlorab, ki se uporablja na področju DDV, vodi do prepovedi popolnoma umetnih konstrukcij brez gospodarske stvarnosti, opravljenih zgolj za pridobitev davčne ugodnosti; da se za ugotovitev zlorabe na področju DDV zahteva, da je rezultat zadevnih transakcij pridobitev davčne ugodnosti, katere dodelitev bi nasprotovala cilju upoštevanih določb Direktive o DDV in nacionalne zakonodaje, s katero je prenesena, čeprav so bili pogoji, določeni s temi določbami, formalno izpolnjeni, in da je iz več objektivnih dejavnikov razvidno, da je bistveni cilj zadevnih transakcij le pridobitev te davčne ugodnosti.

<sup>76</sup> V točki 44 se je SEU (2015b) sklicevalo na točko 67 sodbe Cadbury Schweppes in Cadbury Schweppes Overseas (SEU 2006a), v kateri je pojasnilo: »Kot sta na obravnavi predlagali vlada Združenega kraljestva in Komisija, mora ta ugotovitev temeljiti na objektivnih elementih, ki jih tretje osebe lahko preverijo in se med drugim nanašajo na stopnjo fizičnega obstoja TOD v smislu prostorov, osebja in opreme.«

- da so podizvajalci opravili finančne transakcije, zagotovili kadre in tehnična sredstva, ki so potrebni za opravljanje navedenih storitev, in
- razlogi, ki naj bi vodili družbo, ki je izdala licenco, k dajanju zadevnega strokovnega znanja na voljo družbi s sedežem v tej drugi državi članici, namesto da bi ga uporabljala sama.

Glede vprašanja, ali bi bilo licenčno pogodbo mogoče šteti za zlorabo glede na svobodo ustanavljanja in opravljanja storitev, je SEU (2015b) razsodilo:

- da narava obstoječih odnosov med družbo WML, ki je izdala zadevno licenco, in družbo Lalib, ki jo je prejela, očitno ne spada na področje uporabe svobode ustanavljanja, saj družba Lalib ni hčerinska družba, podružnica ali zastopstvo družbe WML,
- da dejstva, da je bila licenčna pogodba, sklenjena z družbo s sedežem v državi članici, v kateri velja nižja običajna stopnja DDV od stopnje v državi članici, v kateri ima sedež družba, ki je izdala licenco, ob odsotnosti (neobstoju) drugih elementov ni mogoče šteti za zlorabo glede na svobodo opravljanja storitev (točka 47).

Pri presoji šestega vprašanja je SEU (2015b) v točki 54 sodbe zaključilo, da ob ugotovitvi zlorabe »pravo EU ne preprečuje ponovne odmere tega davka v državi članici kraja, kjer so bile te storitve dejansko opravljene«, saj je treba kraj opravljanja storitev spremeniti in DDV plačati v državi članici, v kateri bi ga bilo treba plačati, tudi če je bil plačan v drugi državi v skladu z njeno zakonodajo. SEU je v zvezi s tem dodatno pojasnilo, da je treba Uredbo Sveta (EU) št. 904/2010 z dne 7. oktobra 2010 o upravnem sodelovanju in boju proti goljufijam na področju davka na dodano vrednost (v nadaljevanju: Uredba Sveta 904/2010; Ur. l. EU, št. L 268)<sup>77</sup> razlagati tako, da mora davčna uprava države članice, ki proučuje obveznost obračuna DDV za storitve, ki so že bile predmet tega davka v drugih državah članicah, zahtevo za informacije nasloviti na davčne uprave teh drugih držav članic, če je taka zahteva koristna oziroma potrebna za določitev, ali je treba DDV obračunati v prvi državi članici.

V zvezi s presojo glede zlorabe prava je SEU (2015b) opozorilo, da je treba vprašanje, ali so podani elementi zlorabe, proučiti v skladu z dokaznimi pravili nacionalnega prava, ki ne smejo posegati v učinkovitost prava EU, in da se v skladu z ustaljeno sodno prakso temeljne pravice, ki jih zagotavlja pravni red EU, uporabljajo v vseh položajih, ki jih ureja pravo EU tudi v smislu člena 51(1) Listine Evropske unije o temeljnih pravicah.<sup>78</sup> SEU je v točki 76 presodilo, da je cilj preiskovalnih ukrepov, ki se izvajajo v okviru kazenskega postopka za

<sup>77</sup> V uvodni izjavi 7 Uredbe Sveta 904/2010 je navedeno, da za namene pobiranja dolgovanega davka, bi morale države članice sodelovati in tako zagotoviti pravilno odmero DDV. Zato morajo ne samo nadzorovati pravilno uporabo dolgovanega davka na svojem ozemlju, temveč bi morale tudi ponuditi pomoč drugim državam članicam za zagotovitev pravilne uporabe davka v zvezi z dejavnostjo, ki se opravlja na njihovem ozemlju, dolgovan pa je v drugi državi članici.

<sup>78</sup> 51(1) člen Listine Evropske unije o temeljnih pravicah določa, da se določbe te listine uporabljajo za institucije, organe, urade in agencije Unije ob spoštovanju načela subsidiarnosti, za države članice pa samo, ko izvajajo pravo Unije. Zato spoštujejo pravice, upoštevajo načela in spodbujajo njihovo uporabo v skladu s svojimi pristojnostmi in ob spoštovanju meja pristojnosti Unije.



preganjanje kršitev na področju DDV, enakovreden cilju splošnega interesa, ki ga priznava EU, kajti boj proti goljufijam, davčnim utajam in morebitnim zlorabam je cilj, ki ga priznava in spodbuja Direktiva o DDV.

SEU (2015b) je razsodilo, *da ni v nasprotju s pravom EU, da davčna uprava, da bi dokazala obstoj zlorabe na področju DDV, za uporabo člena 4(3) PEU, členov 2,<sup>79</sup> 250(1)<sup>80</sup> in 273<sup>81</sup> Direktive Sveta 2006/112/ES in člena 325 PDEU, brez vednosti davčnega zavezanca uporabi dokaze, pridobljene v okviru še nekončanega vzporednega kazenskega postopka, na primer s prestrezanjem telekomunikacij in zasegom elektronske pošte, če pridobitev teh dokazov v kazenskem postopku in njihova uporaba v upravnem postopku ne kršita pravic, zagotovljenih s pravom EU (točka 90).*

#### **5.8.4 Komentar**

V sodbi v zadevi WebMindLicenses (SEU 2015b) so udeležene družbe opravile vrsto transakcij, v okviru katerih so se licence na prvi pogled dobavljale iz Portugalske in ne iz Madžarske, ki ima za tovrstne transakcije višnjo stopnjo DDV. Sodišče je presodilo, da zlorabe ne bi bilo, če bi se storitve dejansko dobavljale iz Portugalske, kljub nižji stopnji DDV na Portugalskem, a da bi lahko šlo za zlorabo prava, če bi se te transakcije dejansko dobavljale na Madžarskem. V zvezi s subjektivnim merilom je SEU navajalo nova napotila za ugotovitev, ali so dogovori resnični ali ne. To vključuje preverjanje, ali je pridobitelj licence v drugi državi članici (Portugalski) dejansko imel ustrezne prostore, opremo, človeške in tehnične vire za opravljanje gospodarske dejavnosti.

V obravnavani zadevi bi bila posledica ugotovitve zlorabe določitev drugega kraja opravljanja storitve, tj. v drugi državi članici. Dejstvo, da je bil DDV že plačan v prvi državi članici, po presoji SEU ne preprečuje ponovne odmere DDV od resnične transakcije v drugi državi članici, kjer so bile te storitve dejansko opravljene. Če bi bilo npr. ugotovljeno, da storitve upravljanja spletnega mesta dejansko niso bile opravljene na Portugalskem, ampak na Madžarskem, kjer ima družba WebMindLicenses sedež, bi moral biti DDV obračunan in

---

<sup>79</sup> V skladu s členom 2(1)(c) Direktive Sveta 2006/112/ES so predmet davka na dodano vrednost storitve, ki jih davčni zavezanec, ki deluje kot tak, opravi na ozemlju države članice za plačilo.

<sup>80</sup> Člen 250(1) Direktive Sveta 2006/112 določa: »Vsak davčni zavezanec mora predložiti obračun DDV, ki vsebuje vse podatke, potrebne za izračun davka, za katerega je nastala obveznost obračuna in odbitkov, in, če je to potrebno za določitev osnove za obdavčitev, skupno vrednost transakcij, ki se nanašajo na ta davek in odbitke, ter vrednost kakršnih koli oproščenih transakcij.«

<sup>81</sup> Člen 273 Direktive Sveta 2006/112 določa: »Države članice lahko določijo še druge obveznosti, za katere menijo, da so potrebne za pravilno pobiranje DDV in za preprečevanje utaj, ob upoštevanju zahteve po enakem obravnavanju domačih transakcij in transakcij, ki jih opravljajo davčni zavezanci med državami članicami, pod pogojem, da takšne obveznosti v trgovini med državami članicami ne zahtevajo formalnosti pri prehodu meja.«

plačan na Madžarskem in ne na Portugalskem.<sup>82</sup> Davčna uprava Madžarske, ki proučuje obveznost obračuna DDV na Madžarskem in je seznanjena s tem, da ima davčna uprava Portugalske na voljo uporabne informacije za določitev kraja obdavčitve na Madžarskem, bi morala na podlagi določb Uredbe Sveta (EU) št. 904/2010 na davčno upravo Portugalske poslati zahtevo za informacije, če je taka zahteva koristna oziroma potrebna za določitev kraja obdavčitve. SEU je pojasnilo tudi, da odmera DDV po ugotovitvi zlorabe pomeni izvajanje določb Direktive o DDV ter člena 325 PDEU in prava EU v smislu člena 51(1) Listine EU o temeljnih pravicah.

## **5.9 Zadeva Cussens in drugi (C-251/16) z dne 22. novembra 2017**

V zadevi Cussens in drugi je vrhovno sodišče iz Irske (v nadaljevanju predložitveno sodišče) vložilo predlog za sprejetje predhodne odločbe v sporu med E. Cussensom, J. Jenningsom in V. Kingstonom na eni strani ter davčno upravo Irske na drugi strani glede obračuna DDV od prodaje nepremičnin (SEU 2017).

### **5.9.1 Ugotovljeno dejansko stanje**

Fizične osebe E. Cussens, J. Jennings in V. Kingston (v nadaljevanju: pritožniki) so bili solastniki območja v razvoju v mestu Baltimore na Irskem, na katerem so zgradili petnajst počitniških hišic, namenjenih za prodajo. Pred prodajo so s povezano družbo Shamrock Estates Limited marca 2002 sklenili dve najemni pogodbi, in sicer najemno pogodbo, na podlagi katere so ji te nepremičnine dali v najem za dvajset let in en mesec od tega datuma (v nadaljevanju: dolgoročni najem), in najemno pogodbo, ki je določala, da družba Shamrock Estates Limited te nepremičnine za dve leti prepusti pritožnikom v ponoven najem. Obe najemni pogodbi sta naslednji mesec, aprila 2002, prenehali veljati na podlagi sporazumne odpovedi vseh najemnikov, zato so pritožniki ponovno pridobili v celoti lastninsko pravico in posest nad nepremičninami. Te so nato maja 2002 prodali tretjim osebam. Na podlagi določil nacionalne zakonodaje od te prodaje DDV ni bil obračunan (SEU 2017).<sup>83</sup>

Davčna uprava je z odmerno odločbo pritožnikom odmerila DDV od prodaje nepremičnin na podlagi ugotovitve, da so bile najemne pogodbe ustvarjene umetno, z namenom, da se izognejo obdavčitvi z DDV poznejše prodaje, zato je bila to dobava, ki se je ne bi smelo upoštevati pri odmeri DDV. Predložitveno sodišče je pojasnilo, da davčna uprava ni trdila, da so pritožniki goljufali, in tudi ni dokazala, da obstajajo nacionalna pravila, ki naj bi določala, da naj se ne upošteva transakcij, ki pomenijo zlorabo (SEU 2017).

---

<sup>82</sup> V skladu z načelom davčne nevtralnosti se gospodarski subjekti, ki opravljajo enake transakcije, ne smejo obravnavati različno glede pobiranja DDV (točka 41 sodbe v zadevi WebMindLicenses (SEU 2015b)).

<sup>83</sup> Ker so bile nepremičnine prej predmet prve dobave, na katero je bil v okviru dolgoročnega najema obračunan DDV, v skladu z nacionalno zakonodajo DDV.

Pritožniki so zatrjevali, da se tega načela ne more uveljavljati zoper njih, če ne obstaja nacionalno pravilo za prenos načela prepovedi zlorab, in da bi taka uporaba navedenega načela posegla v načeli pravne varnosti in varstva legitimnih pričakovanj. Trdili so, da obravnavane transakcije ne pomenijo zlorabe pravice, saj so temeljile na določbah nacionalne zakonodaje DDV, ki ni združljiva s Šesto direktivo, poleg tega cilj teh transakcij, tj. prenos nepremičnin na davčno učinkovit način, ni nasprotoval ciljem Šeste direktive (SEU 2017).

### **5.9.2 Pravno vprašanje**

V nadaljevanju so navedeni povzetki vprašanj, ki jih je predložitveno sodišče naslovilo na SEU in se neposredno nanašajo na uporabo in razlago načela prepovedi zlorabe. SEU (2017) je presojalo:

- *ali je treba načelo prepovedi zlorabe razlagati tako, da se lahko ne glede na nacionalni ukrep, s katerim se ustvari učinek v notranjem pravnem redu, neposredno uporablja za zavrnitev oprostitve plačila DDV za prodajo nepremičnin;*
- *ali je ta uporaba načela prepovedi zlorab za te transakcije v skladu z načeloma pravne varnosti in varstva legitimnih pričakovanj, in zlasti, ali je mogoče šteti, da je to načelo dovolj jasno in natančno;*
- *če se načelo zlorabe pravic uporablja za transakcije pritožnikov tako, da jih je treba ponovno opredeliti, (a) kateri je pravni mehanizem, prek katerega se odmeri in pobere DDV, ki je dolgovan na podlagi transakcij pritožnikov, glede na to, da v skladu z nacionalnim pravom DDV ni dolgovan in ga ni treba odmeriti ali pobrati, in (b) kako naj nacionalna sodišča naložijo tako obveznost;*
- *ali je treba načelo prepovedi zlorab razlagati tako, da je treba pri ugotavljanju, ali je glavni cilj transakcij pridobitev davčne ugodnosti, upoštevati posebej cilj najemnih pogodb, ki so obstajale pred prodajo nepremičnin v postopku v glavni stvari, oziroma skupni cilj vseh teh najemnih in prodajnih pogodb;*
- *ali je treba načelo prepovedi zlorab razlagati tako, da se z opredeljenimi dobavami nepremičnin pridobi davčna ugodnost, ki je v nasprotju s ciljem upoštevanih določb Šeste direktive; ter*
- *ali je treba načelo prepovedi zlorab razlagati tako, da se ga uporabi v položaju, kot je ta v postopku v glavni stvari, ki se nanaša na morebitno oprostitvev plačila DDV za dobave nepremičnin.*

### **5.9.3 Presoja in odločitev SEU**

Pri obravnavi vprašanja, ali je treba načelo prepovedi zlorabe razlagati tako, da se lahko ne glede na nacionalni ukrep v nacionalnem pravnem redu neposredno uporablja za zavrnitev oprostitve plačila DDV za prodajo nepremičnin, je SEU (2017) najprej pojasnilo, da načelo

prepovedi zlorab na področju DDV iz sodbe v zadevi Halifax in drugi ni pravilo, ki ga določa direktiva, ampak ima podlago v ustaljeni sodni praksi,<sup>84</sup> v skladu s katero:

- se posamezniki ne morejo sklicevati na predpise Unije za namen goljufije ali zlorabe,
- uporabe predpisov prava Unije ni mogoče razširiti tako, da bi zajemala zlorabe gospodarskih subjektov (točka 27),
- se načelo prepovedi zlorab nanaša tudi na področje DDV,
- je že v več zadevah poudarilo, da je preprečevanje davčnih utaj, davčnega izogibanja in morebitnih zlorab cilj, ki se z Direktivo Sveta 2006/112/ES priznava in spodbuja, a da se za uporabo tega načela na tem področju zahteva prenos v nacionalno zakonodajo, kot se to zahteva za določbe Direktive Sveta 2006/112/ES (točka 28), in
- uporaba načela prepovedi zlorab za pravice in ugodnosti, ki so predpisane s pravom EU, ni odvisna od tega, ali imajo te podlago v direktivi (točka 30).

V točki 31 sodbe je SEU (2017) prvič opredelilo, da ima načelo prepovedi zlorab na področju DDV, ki izhaja iz sodbe Halifax, »splošen pomen, ki je po naravi stvari značilen za splošna načela prava Unije«,<sup>85</sup> in da v sodbi Halifax in drugi SEU ni časovno omejilo razlage glede načela prepovedi zlorab na področju DDV (točka 42).

Sodišče je nato razlagalo o pravni podlagi za zavrnitev ugodnosti po ugotovitvi zlorabe. Pojasnilo je, da iz sodne prakse izhaja, da je zavrnitev pravice ali ugodnosti le »posledica ugotovitve, da v primeru zlorabe ali goljufije zahtevani objektivni pogoji za pridobitev zelene ugodnosti v resnici niso bili izpolnjeni«, in da »se zato za tako zavrnitev ne zahteva posebna pravna podlaga«. <sup>86</sup> Sklicujoč se na sodbo v združenih zadevah Schoenimport ‚Italmoda‘ Mariano Previti in drugi,<sup>87</sup> ki se je nanašala na primere goljufije, je SEU dodalo, da *se načelo prepovedi zlorab lahko uporabi zoper davčnega zavezanca, da se mu zavrne ugodnost (pravice do oprostitve plačila DDV) tudi, če ne obstajajo predpisi nacionalnega prava, ki določajo tako zavrnitev*. Do tega zaključka je prišlo tako, da se je oprlo tako na ustaljeno sodno prakso, ki se nanaša na primere goljufije in na primere zlorabe.<sup>88</sup> Dodalo je, da

---

<sup>84</sup> Navedeni v točkah 68 in 69 sodbe v zadevi Halifax in drugi (SEU 2006b).

<sup>85</sup> »The principle that abusive practices are prohibited, as applied to the sphere of VAT by the case-law stemming from the judgment in Halifax, thus displays the general, comprehensive character which is naturally inherent in general principles of EU law« (SEU 2017).

<sup>86</sup> SEU (2017) se je v točki 32 med drugim sklicevalo na sodno prakso iz zadeve Halifax in drugi, točko 93 (SEU 2006b).

<sup>87</sup> V točki 33 se je SEU (2017) sklicevalo na točko 62 sodbe v združenih zadevah Schoenimport ‚Italmoda‘ Mariano Previti in drugi (SEU 2014), v kateri je opredelilo, da »Glede na vse zgoraj navedeno je treba na prvo vprašanje odgovoriti, da je treba Šesto direktivo razlagati tako, da morajo nacionalni organi in sodišča pri dobavi znotraj Skupnosti davčnemu zavezancu zavrniti uporabo pravic do odbitka, oprostitve ali vračila DDV, tudi kadar nacionalno pravo ne vsebuje določb o taki zavrnitvi, če se na podlagi objektivnih elementov ugotovi, da je ta davčni zavezanec vedel ali bi moral vedeti, da je s transakcijo, na katero se sklicuje v utemeljitev navedene pravice, sodeloval pri utaji DDV, storjeni v okviru dobavne verige.«

<sup>88</sup> SEU (2017) se je v točki 34 sklicevalo na točki 56 in 57 sodbe v združenih zadevah Schoenimport ‚Italmoda‘ Mariano Previti in drugi (SEU 2014), v kateri je v točki 56 navajalo, da zavrnitev uporabe

pojasnilo sodišča v zadevi Halifax in drugi, da morajo ob neobstoju določbe Šeste direktive glede vprašanja vračila DDV države članice določiti pogoje za naknadno vračilo DDV, kadar je bila ugotovljena zloraba, se nanaša le na postopkovna pravila za vračilo DDV in ne na pogoje za uporabo načela prepovedi zlorab (SEU 2017).

Iz dosedanje sodne prakse je izhajalo, da se poslovni subjekt (davčni zavezanec), ki je z zlorabo ustvaril pogoje za pridobitev pravice, pri izpodbijanju zavrnitve dodelitve pravice na podlagi načela prepovedi zlorab ne sme sklicevati na načeli pravne varnosti in varstva legitimnih pričakovanj. V zvezi z obravnavano tematiko je SEU(2017) razsodilo, da *»je treba načelo prepovedi zlorab razlagati tako, da se lahko ne glede na nacionalni ukrep, s katerim se to načelo prenese v notranji pravni red, neposredno uporablja za zavrnitev oprostitve DDV za prodajo nepremičnin, ki je bila opravljena pred izdajo sodbe v zadevi Halifax in drugi, kar ni v nasprotju z načeloma pravne varnosti in varstva legitimnih pričakovanj«*.

V zvezi s tretjim vprašanjem je predložitveno sodišče želelo izvedeti, kako je treba razlagati Šesto direktivo, da se določi – če bi bilo treba transakcije v postopku v glavni stvari ponovno opredeliti v skladu z načelom prepovedi zlorab – na kateri pravni podlagi je mogoče za transakcije, ki ne pomenijo zlorabe, naložiti DDV. SEU (2017) je v zvezi s ponovno opredelitvijo transakcij, vpletenih v zlorabo, dodatno pojasnilo, da *»načelo prepovedi zlorab v bistvu zavezuje nacionalne organe, da za zadevne transakcije uporabijo zakonodajo na področju DDV s tem, da ne upoštevajo tistih transakcij, ki pomenijo zlorabo«* (točka 48).

SEU (2017) je razsodilo, da *»je treba Šesto direktivo razlagati tako, da je, če bi bilo treba obravnavane transakcije ponovno opredeliti v skladu z načelom prepovedi zlorab, za tiste transakcije, ki ne pomenijo zlorabe, mogoče naložiti DDV na podlagi predpisov nacionalne ureditve, ki to obdavčitev določa«*. V zvezi s konkretno zadevo bi to pomenilo, da bi moral davčni organ, v kolikor najemne pogodbe, ki so obstajale pred prodajo nepremičnin, pomenijo zlorabo, davčnemu zavezancu naložiti DDV od prodaje teh nepremičnin na podlagi določil nacionalne (Irske) zakonodaje.

Predložitveno sodišče je želelo izvedeti tudi, ali je treba načelo prepovedi zlorab razlagati tako, da je treba pri ugotavljanju, ali je glavni cilj transakcij v postopku v glavni stvari pridobitev davčne ugodnosti, upoštevati posebej cilj najemnih pogodb, ki so obstajale pred prodajo nepremičnin ali skupni cilj vseh teh najemnih in prodajnih pogodb. SEU (2017) je v zvezi s tem poudarilo, da sodna praksa v zvezi s sodbo v zadevi Halifax in drugi ne zahteva, da se dokaže, da je davčna ugodnost *»edini«* cilj zadevnih transakcij. Čeprav transakcije, ki

---

pravice ustreza načelu, po katerem se nihče ne more sklicevati na pravila prava Unije v namen goljufije ali zlorabe, saj uporabe teh pravil ni mogoče razširiti tako, da bi zajemala prakse, ki pomenijo zlorabo ali goljufijo. V točki 57 je pojasnilo, da z dejanji zlorabe ali goljufije ni mogoče utemeljiti pravice iz pravnega reda Unije, tako zavrnitev ugodnosti iz Šeste direktive ne pomeni naložitve obveznosti posamezniku na podlagi te direktive, temveč je to le posledica ugotovitve, da objektivni pogoji za pridobitev zahtevane ugodnosti, ki jih določa navedena direktiva v zvezi s to pravico, dejansko niso izpolnjeni.

sledijo le temu cilju, lahko izpolnjujejo zahtevo, ki izhaja iz te sodne prakse, je SEU v točki 45 sodbe v zadevi Part Service pojasnilo, da to velja »tudi«, kadar je iskanje davčne ugodnosti edini cilj zadevnih transakcij (točka 53). Za določitev »bistvenega« cilja transakcij se upošteva le cilj transakcije oziroma transakcij, katerih zlorabo mora proučiti, in ne cilja storitev, ki zaradi teh prvih transakcij formalno izpolnjujejo pogoje za pridobitev davčne ugodnosti.<sup>89</sup> Iz sodne prakse namreč izhaja, da uporaba načela prepovedi zlorab vodi le k izločitvi transakcij, ki pomenijo zlorabo, medtem ko je treba za storitve, ki ne pomenijo zlorabe, uporabiti ustrezne določbe na področju DDV. SEU je razložilo, da to ločeno obravnavanje transakcij, ki pomenijo zlorabo, zahteva, da se tudi njihov cilj presoja ločeno.<sup>90</sup> V konkretni zadevi je zato *treba za določitev, ali je bil cilj najemnih pogodb, ki so obstajale pred prodajo nepremičnin, v glavnem pridobitev davčne ugodnosti, posebej upoštevati cilj teh najemnih pogodb* (točki 58 in 62). SEU je nacionalnemu sodišču podalo napotek, da lahko pri določitvi vsebine in resničnega pomena najemnih pogodb med drugim upošteva popolnoma umeten značaj teh transakcij in pravne, ekonomske in/ali osebne povezave med zadevnimi subjekti<sup>91</sup> in da »je na podlagi teh elementov mogoče dokazati, da je pridobitev davčne ugodnosti bistveni zasledovani cilj kljub morebitnemu obstoju drugih gospodarskih ciljev.«<sup>92</sup>

SEU (2017) je v zadevi Cussens in drugi razsodilo, da najemni pogodbi nista izkazovali resničnega položaja na trgu in sta bili sklenjeni med pritožniki in z njimi povezano družbo zato, da bi se zmanjšala obdavčitev z DDV za prodajo nepremičnin, ki so jo nameravali opraviti pozneje. Glede okoliščine, da se je s tema pogodbama to prodajo z davčnega stališča nameravalo učinkoviteje opraviti, je SEU presodilo, da je *»ta cilj mogoče šteti le kot cilj pridobitve davčne ugodnosti, saj je bil iskani učinek uresničen prav z znižanjem davčnega bremena«* (točka 61).

Razsodilo je še, da je treba načelo prepovedi zlorab razlagati tako, da se z obravnavanimi dobavami nepremičnin lahko pridobi davčna ugodnost, ki nasprotuje cilju določb Šeste direktive, če teh nepremičnin, preden so bile prodane tretjim kupcem, njihov lastnik ali njihov najemnik dejansko še ni uporabil, kar mora ugotoviti predložitveno sodišče (točka 75) (SEU 2017).

Izhajajoč iz določb Šeste direktive je SEU (2017) v zvezi s konkretno zadevo pojasnilo, da se načeloma le prva dobava objekta ali dela objekta obdavči z DDV, in dodalo, da se pri določanju, katera dobava je prva, ne sme upoštevati popolnoma umetnih dobav, katerih glavni cilj je pridobitev davčne ugodnosti (točka 79) ter razsodilo, da *je treba načelo prepovedi*

---

<sup>89</sup> SEU (2017) se je v točki 56 sklicevalo na točke 10 do 15 in 31 sodbe v zadevi Weald Leasing (SEU 2010a) in na točke 20 in od 43 do 45 sodbe v zadevi WebMindLicenses (SEU 2015b).

<sup>90</sup> SEU (2017) se je v točki 57 sklicevalo na točke od 94 do 97 sodbe v zadevi Halifax in drugi (SEU 2006b).

<sup>91</sup> SEU (2017) se je pri tem sklicevalo na razlago v točkah 75 in 81 sodbe v zadevi Halifax in drugi (SEU 2006b).

<sup>92</sup> SEU (2017) se je v točki 60 sklicevalo na sodbo v zadevi Part Service, točko 62 (SEU 2008c).

*zlorab razlagati tako, da se uporablja za položaj, kakršen je ta, ki se nanaša na morebitno oprostitvev plačila DDV za dobavo nepremičnin.*

#### **5.9.4 Komentar**

Mnenje Langa idr. (2009, 499) je, da ko sodišče zavzame bolj odločen pristop in ne le sprejme, ampak tudi zahteva, da se prepreči zloraba v državah, to okrepi ravnotežje med vrednotami in cilji prava. SEU (2017) je v sodbi v zadevi Cussens in drugi skoraj enajst let po objavi prelomne sodbe v zadevi Halifax in drugi podalo številne dodatne razjasnitve glede razlage in uporabe obravnavanega načela. Razjasnilo je namreč, da:

- ima načelo prepovedi zlorab na področju DDV, ki izhaja iz sodbe Halifax, splošen pomen, ki je po naravi stvari značilen za splošna načela prava EU;
- je treba načelo prepovedi zlorab razlagati tako, da se lahko ne glede na nacionalni ukrep neposredno uporablja za zavrnitev davčne ugodnosti;
- načelo prepovedi zlorabe velja *ex tunc*, kar ni v nasprotju z načeloma pravne varnosti in varstva legitimnih pričakovanj;
- se za določitev bistvenega cilja transakcij upošteva le cilj transakcije oziroma transakcij, katerih zlorabo mora proučiti, in ne cilja storitev, ki zaradi teh prvih transakcij formalno izpolnjujejo pogoje za pridobitev davčne ugodnosti;
- uporaba načela prepovedi zlorab vodi le k izločitvi transakcij, ki pomenijo zlorabo, medtem ko je treba za tiste transakcije, ki ne pomenijo zlorabe, naložiti DDV na podlagi predpisov nacionalne ureditve, ki to obdavčitev določa;
- po ugotovitvi zlorabe lahko davčni organ države članice zavrne ugodnost, kot je oprostitvev DDV, tudi če ne obstajajo predpisi nacionalnega prava, ki določajo tako zavrnitev.

V tem smislu je sodba v zadevi Cussens in drugi (SEU 2017) z dne 22. novembra 2017 pomembnejša sodba s temeljito razlago tematike, ki je predmet magistrske naloge. Poslovni subjekti tako lahko uresničujejo temeljne svoboščine tako, da lahko zmanjšajo svoje davčno breme v sistemu DDV. SEU je vseskozi poudarjalo zahtevo po pravni varnosti, pravico davčnega zavezanca, da izbere strukturo svoje dejavnosti tako, da omeji svoj davčni dolg, in načelo pravne varnosti in zaupanja v pravo, načelo učinkovitosti prava EU, načelo davčne nevtralnosti v sistemu DDV in dejstvo, da se pravico do odbitka DDV načeloma ne sme omejiti. Vendar ob ugotovitvi zlorabe v sistemu DDV lahko pristojni nacionalni organi države članice zavrnejo uveljavljeno pravico ali ugodnost. Nihče namreč ne more biti deležen pravic in ugodnosti, ki izhajajo iz pravnega sistema EU, za namene zlorabe ali goljufije. Za interpretacijo glede uporabe in razlage načela prepovedi zlorab se je SEU sklicevalo tako na ustaljeno sodno prakso predhodnih sodb, ki so se nanašale tako na primere goljufije kot na primere, pri katerih je šlo za zlorabe, in večkrat uporabilo izraz »z namenom goljufije ali zlorabe«. Kljub temu, da sta goljufija in zloraba vsebinsko različna pojma, je torej SEU v

zvezi z načelom zlorabe na področju DDV pojasnilo, da je treba izhajati iz temeljnega namena pravnega reda na področju DDV, tj. da se posamezni subjekti ne smejo sklicevati na predpise EU za namen goljufije ali zlorabe. Glede na navedeno je razlaga prava EU, kot ga tolmači SEU, velikega pomena. To je namreč natančneje določilo pomen, vsebino in področje uporabe načela prepovedi zlorabe, kot jo je treba razumeti in uporabljati že od samega začetka.

Povzamemo lahko, da načelo prepovedi zlorab, ki se uporablja na področju DDV, vodi do prepovedi umetnih konstrukcij brez gospodarske realnosti, opravljenih predvsem z namenom pridobitve davčne ugodnosti znotraj sistema DDV. Ugodnosti pa se kažejo v različnih pojmi, in sicer kot odbitek vstopnega DDV, oprostitev plačila DDV, znižanje davčnega bremena z odlogom plačila DDV namesto takojšne obveznosti plačila DDV, neobračunavanje DDV zaradi spremembe kraja obdavčitve v drugo državo članico z ugodnejšo obdavčitvijo, uporaba nižje stopnje DDV ipd.



## **6 SODNA PRAKSA VRHOVNEGA SODIŠČA RS S PRESOJO ZLORABE NA PODROČJU DDV**

Po sodbah SEU, v katerih se je presojala zloraba prava, se je nacionalna zakonodaja v več državah članicah EU spremenila in tudi nacionalna sodišča so začela uporabljati koncept zlorabe prava EU v nacionalnih zadevah. Nacionalno sodišče, ki je naslovnik odločbe SEU, je pred sprejemom odločitve v obravnavani zadevi dolžno upoštevati dane razlage in usmeritve SEU. So pa sodbe SEU zavezujoče tudi za nacionalna sodišča drugih držav članic, ki bi odločala o smiselno enakih zadevah. Nacionalna sodišča pri odločanju poleg predhodnih odločitev SEU upoštevajo tudi zavezujoče predpise nacionalnega prava ob upoštevanju besedila in namena direktiv o DDV, uredb o DDV in druge predpise prava EU na pravnem področju obravnavane zadeve.

V sodnem sistemu RS je VSRS najvišje pritožbeno sodišče, ki med drugim v revizijskem postopku<sup>93</sup> obravnava vprašanja materialnega prava in kršitve pravil postopka. VSRS skrbi za opredelitev pomembnih pravnih vprašanj z namenom poenotenja sodne prakse glede razlage in uporabe zakonskih določb in razvoja prava na nacionalni ravni. V RS elemente zlorabe prava ugotavlja davčni organ – Finančna uprava RS (organ prve stopnje), in to v postopku davčnega nadzora, običajno davčnega inšpekcijskega nadzora, na podlagi določil ZDavP-2. Davčni organ davčnemu zavezancu izda odločbo o davčnem inšpekcijskem nadzoru. Če se ta zoper odločbo davčnega organa pritoži, to nato obravnava organ druge stopnje, tj. Ministrstvo za finance RS (v nadaljevanju: organ druge stopnje). Če se davčni zavezanec ne strinja z odločitvijo organa druge stopnje, ima pravico vložiti tožbo na Upravno sodišče RS (sodišče prve stopnje). Zoper sklep ali sodbo sodišča prve stopnje, ki je v postopku upravnega spora odločilo o zakonitosti dokončnega upravnega akta davčnega organa, lahko davčni zavezanec (revident) ob izpolnjevanju določenih pogojev vloži revizijo pri VSRS.

Z namenom enotne uporabe pravnih pravil v RS prvostopenjski in drugostopenjski davčni organi in nacionalna sodišča upoštevajo sodno prakso VSRS. V tem kontekstu so sodbe VSRS pomemben pravni vir, ki so v pomoč pri interpretaciji pravne norme prepovedi zlorabe na področju DDV. Sledi predstavitev izbranih sodb, v katerih je VSRS interpretiralo pojem zlorabe na področju DDV.

### **6.1 Sodba X Ips 194/2010 z dne 19. maja 2011**

Sodba X Ips 194/2010 (VSRS 2011) z dne 19. maja 2011 je ena izmed prvih javno dostopnih odločitev, v katerih se je VSRS sklicevalo na sodbo SEU v zadevi Halifax in drugi. Iz

---

<sup>93</sup> Na podlagi določb prvega odstavka 85. člena Zakona o upravnem sporu (v nadaljevanju: ZUS-1, Ur. l. RS, št. 105/06, 107/09 – odl. US, 62/10, 98/11 – odl. US, 109/12 in 10/17 – ZPP-E) se revizija lahko vloži zaradi bistvene kršitve določb postopka v upravnem sporu iz drugega in tretjega odstavka 75. člena tega zakona in zaradi zmotne uporabe materialnega prava.

dejanskega stanja zadeve izhaja, da je davčni zavezanec (v nadaljevanju: revident) uveljavil odbitek vstopnega DDV od prejetih računov, ki jih je izdalo petih različnih neplačujočih poslovnih subjektov oz. »missing trader« subjektov. Te družbe v času delovanja niso imele zaposlenih delavcev, skladiščnih prostorov ter transportnih in materialnih sredstev in razen izstavljenih računov ni obstajala nobena druga dokumentacija, ki bi izkazovala poslovni odnos med temi družbami in revidentom. Vsem družbam je bilo skupno, da niso izpolnjevale davčnih obveznosti, niso oddajale davčnih obračunov, niso plačevale DDV. Revident ni dokazal poslovnega razmerja (dobave odpadnega materiala) z obravnavanimi petimi poslovnimi subjekti. Ker sporni računi niso izkazovali poslovnega dogodka, niso izkazovali niti podlage za njihovo plačilo oziroma uveljavitev odbitka DDV. Eden izmed pogojev za odbitek vstopnega DDV je, da je dobava blaga oz. storitev opravljena, zato račun, ki ga izda subjekt, ki zaračunane storitve ali dobave blaga ne opravi, ne predstavlja podlage za odbitek vstopnega DDV. Ker je revident v teh transakcijah nastopal kot »profiter«, kupec od »missing traderjev«, z namenom, da zahteva vračilo vstopnega DDV, ki ga družbe, ki so mu izdale račune, nikoli niso plačale, so davčna organa in prvostopno sodišče šteli, da so bili računi izdani z namenom zlorabe sistema DDV.

VSRS (2011) je razsodilo, da je izpodbijana sodba pravilna in zakonita, saj bi se revident, za katerega se predpostavlja, da naj bi deloval kot dober gospodarstvenik, na podlagi takih okoliščin, kot so obravnavane, vsaj moral in mogel zavedati, da sodeluje pri utaji DDV. Razsodilo je, da pravna podlaga za zavrnitev pravice do odbitka vstopnega DDV zaradi sodelovanja pri goljufiji izhaja tudi iz sodb SEU v združenih zadevah C-80/11 in C-142/11, Mahagében in Dávid (SEU 2012c), ki obravnava goljufijo v sistemu DDV,<sup>94</sup> in tudi iz sodbe v zadevi Halifax in drugi (SEU 2006b), ki obravnava zlorabo. Revident je namreč v reviziji med drugim predlagal, da VSRS postopek začasno prekine in na podlagi 234. člena PES (sedaj 267. člen PDEU) postavi SES (sedaj SEU) v predhodno odločanje vprašanje: ali je mogoče kupcu zavrniti odbitek vstopnega DDV, če nacionalni predpis ne vsebuje opisa okoliščin, na podlagi katerih bi kupec vedel, da sodeluje pri goljufivi transakciji. VSRS je v točki 22. sodbe pojasnilo, da navedeno vprašanje izhaja iz obveznosti kupca, da pri vseh poslih, še zlasti pa tistih, pri katerih želi odbijati vstopni DDV, deluje kot dober gospodarstvenik, ter dodalo, da podlago za zavrnitev vračila vstopnega DDV poleg določb nacionalne zakonodaje (ZDDV-1 na podlagi 3.a člena Ustave RS) predstavljajo tudi določbe Šeste direktive in sodbe SEU, med drugimi sodba v zadevi Halifax in drugi, C-255/02 (SEU 2006b), iz katere izhaja, da je treba Šesto direktivo razlagati tako, da nasprotuje pravici davčnega zavezanca, da odbije plačani vstopni davek, kadar transakcija, na kateri temelji ta pravica, pomeni zlorabo.

---

<sup>94</sup> SEU (2012c) je razsodilo, da imajo nacionalna sodišča nalogo, da zavrnejo pravico do odbitka, če se glede na objektivne elemente ugotovi, da je davčni zavezanec vedel ali bi moral vedeti, da z nakupom sodeluje pri transakciji, ki je del utaje DDV.

VSRS (2011) je kot utemeljitev odločitve, da predlog za postavitev tega predhodnega vprašanja ni utemeljen, izhajalo iz dejstva, da je že iz same pravne ureditve evropskega sistema DDV, tudi na podlagi že sprejetih sodb, jasno, da je treba Šesto direktivo (in nacionalne določbe, ki so bile sprejete v skladu z njo) razlagati tako, da nasprotuje pravici davčnega zavezanca, da odbije plačani vstopni DDV, kadar transakcija, na kateri temelji ta pravica, pomeni zlorabo ali goljufijo.

## **6.2 Sklep X Ips 453/2011 z dne 8. novembra 2012**

V sklepu X Ips 453/2011 je VSRS (2012b) konkretiziralo štiri pogoje za uveljavitev pravice do vstopnega DDV. V točki 11 sklepa je pojasnilo, da je pravica do odbitka vstopnega DDV vezana na pogoje, ki jih predpisuje vsakokratni veljavni Zakon o davku na dodano vrednost, deloma pa jo določajo tudi viri prava EU, med njimi sodbe SEU. Iz njih izhaja, da sme davčni zavezanec pri izračunu svoje davčne obveznosti odbiti vstopni DDV, ki ga je dolžan plačati ali ga je plačal, če so kumulativno podani naslednji pogoji: 1) da se DDV nanaša na dobavo blaga ali storitev od drugega davčnega zavezanca, 2) da ima davčni zavezanec ustrezen račun, 3) da gre za uporabo blaga ali storitev za namene zavezančevih obdavčenih transakcij in 4) da ne gre za goljufijo oziroma zlorabo sistema DDV oziroma da davčni zavezanec ni vedel ali moral vedeti, da je bila transakcija, na katero se sklicuje pri odbitku, povezana z goljufijo.

VSRS (2012b) je v predmetnem sklepu opredelilo, da je eden izmed pogojev, ki morajo biti izpolnjeni pri presoji utemeljenosti pravice do odbitka vstopnega DDV, tudi pogoj, da ne gre za goljufijo oziroma zlorabo sistema DDV. Razumeti je, da bi davčni organ, če bi dokazal, da je davčni zavezanec, ki je uveljavi odbitek vstopnega DDV, vedel ali bi moral vedeti, da sodeluje pri transakcijah, ki so namenjene zlorabi sistema DDV, zavezancu odmeril in naložil v plačilo DDV od sporne transakcije. V nacionalni sodni praksi in v upravni praksi davčnih organov je bil posledično navedeni pogoj eden od elementov presoje, ali je davčni zavezanec upravičen do pridobitve te davčne ugodnosti.

Ta pogoj se v bistvu razlaga tako, da je za (ne)priznavanje pravice do odbitka vstopnega DDV bistvena analiza vseh objektivnih dejavnikov in njihova povezava v smiselno celoto, ki bi z gotovostjo kazala na to, da je davčni zavezanec vedel, oziroma bi vsaj moral vedeti, da je bila transakcija, na katero se sklicuje pri utemeljitvi pravice do odbitka, povezana z goljufijo ali zlorabo izdajatelja računa ali drugega gospodarskega subjekta višje v dobavni verigi. V okviru tega je pomembna presoja zavezančevega ravnanja v odnosu do teh (običajno »missing trader«) subjektov. Opredelitev tega pogoja se je sčasoma dopolnjevala, vendar brez večjega posega v njegovo bistvo.<sup>95</sup>

---

<sup>95</sup> Npr. v sodbi X Ips 306/2012 z dne 29. avgusta 2013 (VSRS 2013b) in v sklepu X Ips 246/2012 z dne 19. septembra 2013 (VSRS 2013a).

### **6.3 Sodba X Ips 328/2013 z dne 8. junija 2015**

VSRS (2015a) je razložilo, da je pri presoji védenja o goljufivi transakciji oziroma o zlorabi sistema DDV treba upoštevati tako raven dejanskega védenja davčnega zavezanca kot tudi ukrepe, ki jih je sprejel zato, da bi se pred sklenitvijo posla, iz katerega izvira pravica do odbitka DDV, prepričal, da transakcija ni povezana z zlorabo ali goljufijo sistema DDV ter da mora davčni zavezanec ob upoštevanju načela sorazmernosti sprejeti vse možne razumne ukrepe, da poveča svoje védenje o morebitni goljufiji ali zlorabi. VSRS je v točki 14 sodbe razsodilo, da »je pravilno delovanje sistema DDV v veliki meri odvisno od ravnanja samega davčnega zavezanca, od katerega se pričakuje, da je pošten in da po potrebi sprejme nekatere previdnostne ukrepe, da se prepriča o pravilnosti izvedenih transakcij. VSRS (2015a) je v točki 19 sodbe presodilo, da gre v obravnavani zadevi za poslovanje zaradi zlorabe sistema DDV, kar naj bi izhajalo že iz neurejenosti poslovanja izdajateljice računov. Če bi revidentka ravnala kot dober gospodarstvenik, bi morala že z osnovnimi preveritvami zaznati, da je šlo za zlorabo sistema DDV. Ker je šlo za relativno visoke zneske, bi po presoji VSRS morala revidentka pri obravnavanih transakcijah še bolj skrbno ravnati.

Revidentka je ugovarjala, da v inšpiciranem obdobju ni bilo določeno, kaj predstavlja pravni standard skrbnega gospodarstvenika, in da kriteriji za ugotavljanje objektivnih okoliščin niso bili določeni in se nanje davčni organi in sodišče ne morejo sklicevati. Po presoji VSRS (2015a) »posamične objektivne okoliščine v zakonodaji niso izrecno določene in tudi ne morejo biti, ker je opredelitev ukrepov, ki jih je v posameznem primeru razumno zahtevati od davčnega zavezanca, da zagotovi, da njegove transakcije ne bodo del goljufije oziroma zlorabe sistema DDV drugega trgovca, odvisna od okoliščin posameznega primera«. VSRS (2015a) je v točki 20 sodbe pojasnilo, da »je pri davčnem zavezancu podan subjektivni element, če je davčni zavezanec opustil dolžnosti dobrega (skrbnega) gospodarstvenika, da bi take okoliščine zaznal, oziroma če navede razumne razloge, da ni mogel vedeti, da je pri transakciji, v kateri je sodeloval, prišlo do zlorabe sistema DDV oziroma da prepriča davčne organe, da zlorabe ni bilo«.

### **6.4 Sodba X Ips 67/2014 z dne 12. novembra 2015**

V navedeni sodbi je VSRS (2015c) presojalo primernost uporabe določb iz četrtega odstavka 74. člena ZDavP-2. Ta določa, da se z izogibanjem ali zlorabo drugih predpisov ni mogoče izogniti uporabi predpisov o obdavčenju ter da se v primeru, če se ugotovi takšno izogibanje ali zloraba, šteje, da je nastala davčna obveznost, kakršna bi nastala ob upoštevanju razmerij, nastalih na podlagi gospodarskih (ekonomskih) dogodkov.<sup>96</sup>

---

<sup>96</sup> VSRS (2014a) je predhodno v točki 11. Sodbe in Sklepa X Ips 196/2013 z dne 13. februarja 2014, na splošno pojasnilo, da »kaj je nedovoljeno izogibanje ali nedovoljena zloraba drugih predpisov po četrtem odstavku 74. člena ZDavP-2 in kaj dovoljena davčna optimizacija, sta vprašanji, ki ju je treba presojati od primera do primera. Davčni zavezanci imajo nedvomno pravico sklepati vse pravne posle,

VSRS (2015c) je v točki 11 sodbe pojasnilo, da je za uveljavljanje pravice do odbitka vstopnega DDV med drugim pomembno, da poslovni dogovor med kupcem in prodajalcem oz. transakcija, ki je vsebinska podlaga za nastanek obveznosti za DDV in morebitno pravico do odbitka vstopnega DDV, ne predstavlja zlorabe sistema DDV. Ob tem se je sklicevalo na dejstvo, da je tudi pri uveljavljanju pravic iz ZDDV-1 treba upoštevati četrty odstavek 74. člena ZDavP-2, saj gre za »splošno pravilo o prepovedi oziroma neupoštevnosti izogibanja plačevanja davka oziroma zlorab na davčnem področju«. Dodalo je, da »aplikacija tega pravila na področju DDV med drugim pomeni, da je treba pravico do odbitka vstopnega DDV zavrniti, če jo davčni zavezanec uveljavlja na podlagi fraudulozno izdanega računa«.

Iz dejanskega stanja zadeve je izhajalo, da je revident sam v celoti organiziral, izvedel in financiral dobave posameznih vozil v Slovenijo iz tujine. Za dobave v RS je prejel račune od dveh pravnih subjektov, ki nista izvršila nobenega gospodarskega dejanja, potrebnega za izvedbo dobave. Poleg tega je bilo ugotovljeno, da nista imela kadrovske in materialne osnove, ki je potrebna za dejansko delovanje gospodarske družbe, hkrati pa ustrezata definiciji t. i. neplačujočih gospodarskih subjektov. Na podlagi spornih prejetih računov je revident uveljavil odbitek vstopnega DDV. VSRS (2015c) je v točki 15 sodbe presodilo, da je, ko je v dobavno verigo brez zatrjevanega in izkazanega razloga vključen posrednik, ki ne opravi nobenega gospodarskega dejanja, za presojo skrbnosti davčnega zavezanca glede zlorabe sistema DDV odločilno vprašanje, zakaj je kupec sploh pristal na to, da bo med njim in dobaviteljem nastopal še formalni posrednik, ki ne bo izvedel nobenega vsebinskega gospodarskega dejanja. Po mnenju VSRS (2015c) je v takih primerih »ravljanje kupca, ki pristane na takšno zgolj formalno vključitev posrednika, vselej mogoče opredeliti kot neskrbno ravnanje davčnega zavezanca glede njegove vloge v sistemu DDV«. Ker je revident kljub temu, da je posel izpeljal sam, pristal na to, da bo plačal tak račun, je posledično tudi moral vedeti, da lahko s plačilom računov temu subjektu omogoči zlorabo sistema DDV, kar se je končno tudi zgodilo. Po presoji VSRS (2015c) je utemeljen zaključek, da bi revident vsaj moral vedeti, da bo lahko transakcija, na katero se sklicuje pri utemeljitvi pravice do odbitka vstopnega DDV, povezana z goljufijo, ki jo je storil izdajatelj računa.

Menimo, da je sodba X Ips 67/2014 pomembna, ker v njej VSRS (2015c) dodatno pojasni, da je treba v zvezi z uveljavljanjem pravic iz sistema DDV poleg sodb SEU in nacionalne sodne prakse in zakonodaje na področju DDV v nacionalnem pravnem redu upoštevati tudi določbo četrtega odstavka 74. člena ZDavP-2. Tudi iz navedene določbe namreč izhaja pravno pravilo

---

ki niso prepovedani, pri tem pa jih lahko vodijo tudi davčni premisleki. Davčni zavezanci niso zavezani posle voditi tako, da se čim bolj poveča davčni prihodek države. Če pa davčni zavezanci sklepajo posle ali več medsebojno povezanih poslov, ki ne sledijo nobenemu samostojnemu gospodarskemu cilju, razen pridobitvi davčne ugodnosti, ki je brez tako organiziranih poslov ne bi bilo mogoče doseči, pridobitev takšne davčne ugodnosti pa je v nasprotju z namenom davčnih predpisov, hkrati pa je iz okoliščin primera razvidno, da je pridobitev davčne ugodnosti edini cilj davčnih zavezancev, je po presoji Vrhovnega sodišča utemeljeno zaključiti, da so davčni zavezanci s tako umetno ustvarjenimi pravno-poslovnimi odnosi bodisi zlorabili ali pa se izognili predpisom, ki sicer dopuščajo sklepanje takšnih pravnih poslov, v smislu četrtega odstavka 74. člena ZDavP-2.«

o prepovedi oziroma neupoštevnosti izogibanja plačevanja DDV oziroma zlorab na področju DDV.

## **6.5 Sklep X Ips 275/2014 z dne 12. oktobra 2016**

V sklepu X Ips 275/2014 se je VSRS (2016a) podrobneje opredelilo do navideznih pravnih poslov z interpretacijo določb tako tretjega kot četrtega odstavka 74. člena ZDavP-2 in o namenu sankcije zavrnitve pravice do odbitka DDV zaradi sodelovanja pri zlorabi sistema DDV.

VSRS (2016a) je najprej presojalo zakonitost izbire pravne podlage za zavrnitev pravice do odbitka vstopnega DDV. V točki 15 je povzelo, da je sodišče prve stopnje odločitev o zavrnitvi odbitka vstopnega DDV utemeljilo na dveh pravnih podlagah, in sicer s subjektivnim elementom, ki naj bi bil izkazan pri revidentki, ter z navajanjem, da je bil sporni posel navidezen. VSRS (2016a) je pojasnilo, da taka razlaga ni konsistentna, saj se ti pravni podlagi medsebojno izključujeta in ne moreta biti podani. Hkrati je iz okoliščin zadeve izhajalo, da je bila sporna dobava opravljena in plačana, posledično je bil posel resničen in ne navidezen. Navidezen pravni posel je lahko fiktiven, kar pomeni, da ga stranki sploh nista sklenili, ali pa je simuliran pravni posel, kar pomeni, da prikriva nek drug pravni posel. Sodišče je v točki 16 sklepa razložilo, da je navidezni pravni posel »po splošno sprejeti doktrinarni opredelitvi posel, ki sta ga stranki sklenili, ne da bi imeli resen namen prevzeti obveznosti in pridobiti pravice, ki so vsebina tega posla. Stranki želita le navzven prikazati, da je med njima sklenjen takšen pravni posel, v njunem medsebojnem odnosu pa njegovega učinka ne želita«. V zvezi s tovrstnimi posli tretji odstavek 74. člena ZDavP-2 določa, da navidezni pravni posli ne vplivajo na obdavčenje in če navidezni pravni posel prikriva drug pravni posel, je za obdavčenje merodajen prikrit pravni posel. VSRS (2016a) je v točki 17 sklepa pojasnilo, da pa je, če je pravni posel sklenjen iz nedopustnega nagiba, potem je toliko bolj gotovo, da je imela stranka tudi resnično voljo za sklenitev pravnega posla. Na davčnopravnem področju se takšni posli obravnavajo po četrtem odstavku 74. člena ZDavP-2. VSRS (2016a) je nato v točki 19 sodbe razložilo, da je subjektivni element kot razlog za zavrnitev pravice do odbitka vstopnega DDV »oblika pravnega standarda, kar pomeni, da se na tej podlagi prejemu računa lahko pripiše odgovornost za zlorabo sistema DDV že v primeru, če ta objektivno gledano ravna neskrbno glede morebitne zlorabe sistema DDV, torej neodvisno od njegovega resničnega védenja o zlorabi sistema DDV«. VSRS (2016a) je v točki 31 sodbe razsodilo, da se zloraba sistema DDV kaže v tem, da izhodni DDV po spornem računu ni bil plačan v proračun. Nadaljevalo je, da je prejemnika računa, ki je vedel ali bi moral vedeti, da z nakupom sodeluje pri transakciji, ki je del utaje DDV, »treba obravnavati, kot da je sodeloval pri tej zlorabi, ne glede na to, ali ima od preprodaje tega blaga dobiček ali ne«. Poleg tega je skladno s sodno prakso SEU verjetno, da »bo taka razlaga preprečila

goljufive transakcije, ker jih bo težje izvesti«. <sup>97</sup> Razsodilo je, da zavrnitev celotnega odbitka v takih primerih ni namenjena samo »ponovni vzpostavitvi porušene nevtralnosti sistema DDV, temveč je tudi oblika sankcioniranja prejemnika računa, pri katerem je izkazan subjektivni element«.

## **6.6 Sodba X Ips 307/2015 z dne 15. novembra 2017**

Navedena sodba (VSRS 2017) se z vsebino najbolj približa presoji zlorabe prava, kot izhaja iz sodbe SEU v zadevi Halifax in drugi.

Iz okoliščin zadeve (VSRS 2017) je izhajalo, da je revident (davčni zavezanec) izdal dva računa za prodajo dveh plovil, in sicer dvema družbama s sedežem v ZDA. Sodišče prve stopnje za navedeni transakciji ni priznalo oprostitve DDV od izvoza blaga v smislu točke a) 52. člena ZDDV-1. Menilo je, da prodaji ameriškim družbama in izvoza plovil pomenita zlorabo davčnih predpisov z namenom izogibanja plačila DDV po četrtem odstavku 74. člena ZDavP-2, zato je, v točkah 16 in 17 sodbe, potrdilo odločitev davčnega organa, da se revidentu za obe transakciji odmeri DDV po splošni 20 % stopnji. V točki 19 sodbe (VSRS 2017) je presodilo, da navedena določba ZDavP-2

meri na realno nastale pravne posle, ki pa z načinom sklenitve kažejo, da je njihov izključni namen pridobiti neupravičeno davčno ugodnost in s tem preprečiti dosego cilja davčnega predpisa. Za tako ravnanje je pogosto značilno, da sta stranki določen pravni posel izpeljali po nerazumljivo zapleteni in kompleksni poti, za katero ni, razen izogibanja določeni obdavčitvi, mogoče najti nobenega razumnega poslovnega cilja. Če se ugotovi takšno davčno izogibanje, se šteje, da je nastala davčna obveznost od tistih pravnih poslov, ki ustrezajo resničnim ekonomskim posledicam.

Sodišče (VSRS 2017) je v točki 20 sodbe nadaljevalo, da morata biti za obstoj zlorabe na davčnem področju po četrtem odstavku 74. člena ZDavP-2 podana tako objektivni kot subjektivni element. Pojasnilo je, da

za obstoj objektivnega elementa mora iz vseh objektivnih okoliščin izhajati, da cilj, ki mu ta predpis sledi, ni bil dosežen, čeprav so bili spoštovani vsi formalni pogoji, določeni v posameznem predpisu, ki ga pri sklepanju pravnih poslov uporabi davčni zavezanec. Za obstoj subjektivnega elementa pa mora iz vseh objektivnih okoliščin izhajati, da je bistven namen zadevnih transakcij pridobiti neupravičeno davčno ugodnost.

Sodišče (VSRS 2017) je presodilo, da iz okoliščin dejanskega stanja izhaja, da »sta bili obe družbi s sedežem v ZDA ustanovljeni brez gospodarske resničnosti, tj. zgolj zaradi nakupa in izvoza plovil, ne pa s ciljem opravljanja gospodarske dejavnosti v daljšem časovnem obdobju

---

<sup>97</sup> Tako sodba SEU (2006c) v združenih zadevah Kittel in Recolta Recycling. V točki 56 sodbe je SEU razlagalo, da je treba davčnega zavezanca, ki je vedel ali bi moral vedeti, da z nakupom sodeluje pri transakciji, ki je del utaje DDV, za potrebe Šeste direktive obravnavati, kot da je sodeloval pri tej utaji, in to ne glede na to, ali ima od preprodaje tega blaga dobiček ali ne.

(objektivni element)« in da je bil izključni namen prodaje plovil tako ustanovljenima ameriškima družbama ter s tem povezanega izvoza iz območja EU izogniti se slovenski davčni zakonodaji (subjektivni element). Pravno razmerje z dejansko ekonomsko vsebino je bila prodaja plovil fizičnima osebama (ustanovitelja omenjenih družb) iz Slovenije za njuno osebno uporabo, zato ni bilo treba opraviti izvoza, temveč od prodaje plovil obračunati nacionalni DDV. VSRS (2017) je pojasnilo, da skladu s 6. členom ZDDV-1 dobava blaga pomeni prenos pravice do razpolaganja z opredmetenimi stvarmi, kot da bi bil prejemnik lastnik, kar pomeni, da je oprostitev po že omenjeni določbi točke a) 52. člena ZDDV-1 na mestu šele, če je treba za to, da se doseže prenos pravice do razpolaganja na prejemnika (kupca), dobaviti kupcu blago v namembni kraj zunaj EU (točka 22 sodbe).

VSRS (2017) je razsodilo, da je treba okoliščino, da izvoz dejansko ni bil izveden, razumeti z vidika prodaje plovil kupcema iz RS, in da je v konkretnem primeru bistveno, da »se tak izvoz ne upošteva, saj so pogodbene stranke s prodajo in izvozom plovil iz EU zasledovale zgolj davčno korist (subjektivni element)« (točka 23 sodbe). Postopek izvoza nikoli ni bil sporen, saj je bil nujen za pridobitev davčne koristi; pridobitev davčne ugodnosti je bila namreč mogoča le s sklenitvijo prodajne pogodbe z ameriškima družbama in posledičnim z izvozom plovil iz EU. Kot je bilo že pojasnjeno, pa »je pridobitev takšne davčne ugodnosti v nasprotju z namenom davčnih predpisov, zato taki posli pomenijo nedopustno davčno izogibanje in se pri obdavčitvi ne upoštevajo« (točka 24 sodbe). Glede na navedeno pa to ne pomeni, da sedaj plovili nista bili izvoženi iz območja EU in da njuno lastništvo pravno formalno ni bilo preneseno na obe ameriški družbi, le »pri davčni obravnavni teh poslov se zaradi ugotovljene zlorabe upošteva zgolj tisto pravno razmerje, ki ustreza njihovi resnični ekonomski vsebini« (točka 25 sodbe).

VSRS (2017) je zaključilo, da je revident zlorabil predpise, ki določajo oprostitev plačila DDV (52. člen ZDDV-1), zato se prodaja ameriškima družbama in na to vezan izvoz iz EU na davčnopravnem področju ne upošteva, saj je treba upoštevati le pravno razmerje, ki ustreza dejanski ekonomski vsebini poslov, tj. prodajo plovil slovenskima fizičnima osebama za njuno osebno uporabo. V tem primeru je bil v skladu z določbami 76. člena ZDDV-1 revident dolžan plačati DDV v RS.

Iz vsebine obravnavane sodbe izhaja, da je VSRS (2017) dejansko presoјalo elemente zlorabe iz sodbe SEU v zadevi Halifax in drugi, saj je ugotavljalo vsebino tako objektivnega kot subjektivnega merila:

- davčni zavezanec je pridobil davčno ugodnost, tj. oprostitev plačila DDV od izvoza, a kljub formalnemu spoštovanju pogojev namen teh pravnih pravil ni bil dosežen, saj je oprostitev po točki a) 52. člena ZDDV-1<sup>98</sup> na mestu šele s prenosom pravice do razpolaganja na prejemnika (kupca) in dobavo kupcu v namembni kraj zunaj EU (objektivno merilo) in

---

<sup>98</sup> Ki je bila implementirana v nacionalno zakonodajo na podlagi določb Direktive Sveta 2006/112/ES.



- davčni zavezanec je nameraval pridobiti ugodnost iz pravil EU z umetnim ustvarjanjem pogojev, določenih za pridobitev ugodnosti, saj je VSRS presodilo, da iz okoliščin izhaja, da sta bili obe družbi iz ZDA ustanovljeni brez gospodarske resničnosti, tj. zgolj zaradi nakupa in izvoza plovil, ne pa s ciljem opravljanja gospodarske dejavnosti v daljšem časovnem obdobju (subjektivno merilo).

VSRS (2017) je nato ponovno opredelilo in obdavčilo transakcijo, ki ustreza dejanski ekonomski vsebini poslov (obdavčena dobava plovil fizičnima osebama), brez upoštevanja tiste transakcije, ki je pomenila zlorabo (oproščena dobava ameriškima družbama), saj je bil bistven cilj teh transakcij doseči oprostitev plačila DDV v RS.

## **6.7 Komentar**

Iz obravnavane sodne prakse izhaja, da je VSRS razlagalo, da je načelo prepovedi zlorab splošno načelo, pri čemer je izhajalo tako iz sodne prakse SEU kot iz določb četrtega odstavka 74. člena ZDavP-2, ki določa splošno nacionalno pravilo o prepovedi uporabe pravnih poslov, običajno izpeljanih po nerazumljivo kompleksni poti, z namenom davčnega izogibanja ali zlorabe na davčnem področju.

V sodni praksi RS se izraz »zloraba« večinoma uporablja v besedni zvezi »zloraba sistema DDV«, zlasti pri presoji, ali je davčni zavezanec upravičen do odbitka vstopnega DDV. Pojem zlorabe se na nacionalni ravni interpretira v zvezi z ugotavljanjem enega izmed pogojev za odbitek vstopnega DDV, in sicer, ali je davčni zavezanec vedel ali bi moral vedeti, da je bila transakcija, na katero se sklicuje pri utemeljitvi pravice do odbitka vstopnega DDV, povezana z goljufijo ali zlorabo izdajatelja računa ali drugega gospodarskega subjekta v dobavni verigi. Sodišče je v večini zadev v bistvu izhajalo iz sodbe SEU v združenih zadevah C-439/04 in C-440/04, Kittel in Recolta Recycling z dne 6. julija 2006, v kateri je SEU (2006c) presodilo, da je treba v takih okoliščinah za potrebe Šeste direktive obravnavati, kot da je davčni zavezanec sodeloval pri tej utaji in je dejansko sotorilec, zato mu je treba zavrniti pravico do odbitka vstopnega DDV.

Za ugotovitev zlorabe mora biti med drugim ugotovljeno, da obravnavane transakcije formalno izpolnjujejo pogoje, določene v pravnih pravilih v skupnem sistemu DDV, in da nastane davčna ugodnost, katere dodelitev bi bila v nasprotju z namenom teh določb. V večini sodnih odločb VSRS je bila ugotovljena okoliščina, da zavezančev dobavitelj ni plačeval DDV, ki izhaja iz obravnavanih transakcij. Opustitev plačila DDV pa ne pomeni pridobitve davčne ugodnosti, temveč je to element davčne utaje, kar pomeni nezakonito ravnanje subjekta. Ta element zato ne sovпада z vsebino zlorabe, kot je opredeljena v zadevi Halifax in drugi, zato tovrstnih zadev ni mogoče obravnavati kot zlorabo temveč kot davčno utajo oz. goljufijo.

Zloraba prava temelji na uporabi listin oz. faktur za pravne posle, ki so bili sklenjeni v okviru umetnega konstrukta transakcij, s čimer sicer formalno izpolnjujejo pogoje za davčno ugodnost, npr. odbitek DDV ali oprostitvev DDV, z bistvenim namenom pridobiti to ugodnost, a v nasprotju z namenom pravnih pravil. Ugotovljeno je bilo, da je VSRS objektivno in subjektivno merilo v skladu z načelom prepovedi zlorab uporabilo v sodbi X Ips 307/2015 (2017) z dne 15. novembra 2017, saj je bilo na podlagi objektivnih okoliščin ugotovljeno, da sta bili obe družbi s sedežem v ZDA ustanovljeni brez gospodarske resničnosti, tj. zgolj zaradi nakupa in izvoza plovil iz RS, ne pa s ciljem opravljanja gospodarske dejavnosti v daljšem časovnem obdobju. Izključni namen prodaje plovil tako ustanovljenima ameriškima družbama ter s tem povezanega izvoza iz območja EU je bil pridobitev davčne ugodnosti, tj. oprostitve plačila DDV.

Medtem ko je za načelo prepovedi zlorab na področju DDV značilno iskanje objektivnih okoliščin, ki izkazujejo, da je bil bistveni namen transakcije pridobitev davčne ugodnosti, je v sodni praksi na nacionalni ravni večji poudarek na iskanju objektivnih okoliščin, ki kažejo na subjektivni element zavezanca za davek, ki je uveljavil odbitek vstopnega DDV oz. njegov subjektivni odnos do zlorabe sistema DDV. Subjektivni element je izkazan, ko iz dejstev in okoliščin izhaja, da je vedel ali bi moral vedeti za zlorabo sistema DDV, ki jo je storil izdajatelj računa ali drug poslovni subjekt v dobavni verigi. VSRS je v točki 19 sklepa X Ips 275/2014 (2016a) razložilo, da je subjektivni element kot razlog za zavrnitev pravice do odbitka vstopnega DDV oblika pravnega standarda, kar pomeni, da se na tej podlagi prejemniku računa lahko pripiše odgovornost za zlorabo sistema DDV že, če ta objektivno gledano ravna neskrbno glede morebitne zlorabe sistema DDV, torej neodvisno od njegovega nega védenja o zlorabi sistema DDV.

## 7 ZAKLJUČNE UGOTOVITVE

Pravilno delovanje sistema DDV zahteva na eni strani pravilno in pravično razmejitev med načeloma nevtralnosti in teritorialnosti davka, da se omogoči pravica do odbitka vstopnega DDV, oprostitve in po potrebi vračila DDV (Szpunar 2014, 40) in na drugi strani boj proti goljufijam, izogibanju in zlorabam. Direktiva Sveta 2006/112/ES dopušča državam članicam določeno možnost proste izbire glede implementacije vrste in višine stopenj DDV, vrste obdavčitve določenih vrst blaga ali storitev, pogojev za uveljavitev npr. odbitka vstopnega DDV, za oprostitve plačila DDV, načina izpolnjevanja obveznosti ipd. Pod točko (7) uvodnega dela te direktive je pojasnjen eden izmed namenov skupnega sistema DDV, in sicer da bi moral skupni sistem DDV, kljub temu, da stopnje in oprostitve po posameznih državah članicah niso popolnoma usklajene, voditi v nevtralnost konkurence. To pomeni, da mora imeti podobno blago ali storitev na ozemlju vsake države članice enako davčno obremenitev ne glede na število proizvodnih in distribucijskih faz. Koncept nevtralnosti konkurence znotraj sistema DDV pa ne zajema zlorab, saj te nanjo negativno vplivajo. V tem kontekstu je že Šesta direktiva in kasneje tudi Direktiva Sveta 2006/112/ES določala jasni cilj, da zlorabe niso dovoljene v sistemu DDV.

V predmetni nalogi smo proučevali, *kako se je načelo prepovedi zlorab prava na področju DDV v EU vzpostavilo in dopolnjevalo.*

Načelo ni pravilo, ki ga določa Direktiva Sveta 2006/112/ES, ampak temelji na ustaljeni sodni praksi. Uporablja se za pravice in ugodnosti, ki so določene v pravnih pravilih EU na različnih pravnih področjih. Da je prepoved zlorabe pravic zelo pomemben pravni institut tudi v pravu EU na področju DDV, je SEU potrdilo v več sodbah, v katerih je poudarilo, da je boj proti zlorabam cilj, ki ga pravni red na področju DDV priznava in spodbuja, da se posamezniki ne morejo sklicevati na predpise EU za namen zlorabe in da uporabe predpisov prava EU ni mogoče razširiti tako, da bi zajemala zlorabe gospodarskih subjektov.

Osnovni dve merili za ugotovitev zlorabe v pravnem redu EU sta zagledali luč leta 2000, ko je SEU (2000a) izdalo sodbo v zadevi Emsland-Stärke, v kateri je razsodilo:

- da je za ugotovitev zlorabe potrebna kombinacija objektivnih okoliščin, v katerih kljub formalnemu spoštovanju pogojev, določenih s predpisi EU, namen teh pravnih pravil ni bil dosežen (objektivno merilo) in
- da je davčni zavezanec nameraval pridobiti prednost iz pravil EU z umetnim ustvarjanjem pogojev, določenih za pridobitev ugodnosti (subjektivno merilo).

Da se obravnava načelo uporablja tudi na področju DDV, je SEU (2006b) razsodilo v sodbi v zadevi Halifax in drugi z dne 21. februarja 2006. SEU (2006b) je v zvezi s subjektivnim merilom dodalo, da je naloga nacionalnega sodišča, da ugotovi dejansko vsebino in pravi pomen spornih transakcij, pri čemer je podalo usmeritev, da sodišče lahko upošteva popolnoma umeten značaj teh transakcij in tudi pravne, gospodarske in/ali osebne povezave

med gospodarskimi subjekti, ki so vpleteni v načrt za zmanjšanje davčnega bremena. Kadar se ugotovi obstoj zlorabe, je treba transakcije, vpletene v zlorabo, spet opredeliti, tako da se vzpostavi položaj, kakršen bi obstajal, če ne bi bilo transakcij, ki pomenijo navedeno zlorabo. SEU je razsodilo tudi, da davčni zavezanec ni upravičen do uveljavljanja odbitka vstopnega DDV, kadar transakcije, na katerih temelji ta pravica, pomenijo zlorabo.

Da je prepoved zlorabe prava EU splošno načelo, je nedvomno potrdilo SEU (2007b) že leta 2007, saj je v točki 38 sodbe v zadevi Kofoed<sup>99</sup> na področju skupnega sistema obdavčitve za združitve, delitve, prenose sredstev in zamenjave kapitalskih deležev družb iz različnih držav članic, razsodilo, da je prepoved zlorabe pravice splošno načelo prava EU. V zadevah s področja DDV pa je razlaga tega načela potekala drugače, saj je SEU šele v letu 2017 v sodbi v zadevi Cussens in drugi (SEU 2017) opredelilo, da je to načelo splošno načelo na področju DDV in da, čeprav ni implementirano v nacionalni zakonodaji, to zapoveduje, da se pravna pravila EU ne smejo uporabljati za namene zlorabe ali goljufive namene.

Dolga leta je sodišče obravnavalo različne primere možnih zlorab in postopoma dopolnjevalo tudi možne okoliščine za opredelitev zlorabe in davčnih posledic zlorabe. Področja uporabe obravnavanega načela na ravni SEU so vključevala predvsem primere konstrukтов z različnim vrstami čezmejnih transakcij z udeležbo najmanj dveh davčnih zavezancev iz različnih držav članic, tudi z vključitvijo poslovnih subjektov s sedežem izven EU. Ker SEU zgolj razlaga pravo, v sami zadevi pa vedno odloča nacionalno sodišče, je SEU v obravnavanih zadevah nacionalnim sodiščem dajalo različne napotke za pravilno in zakonito odločitev, v skladu in z namenom pravnih pravil EU.

Naslednje vprašanje, na katerega je treba odgovoriti, je *kako SEU razume pravno načelo prepovedi zlorabe davčnega prava v sistemu DDV in kakšne omejitve in usmeritve postavlja nacionalnim sodiščem pri uporabi izbranega instituta.*

Pojem prepovedi zlorab je sam po sebi nedoločen pravni pojem, njegova vsebina, ki se je v zvezi z načelom prepovedi zlorab dopolnjevala, je postala skozi sodne odločitve SEU vedno bolj določna. Na podlagi večletne sodne prakse na področju DDV je SEU razsodilo predvsem, da:

- uporaba načela prepovedi zlorab za pravice in ugodnosti, ki so predpisane s pravom EU, ni odvisna od tega, ali imajo te pravice in ugodnosti na področju DDV podlago v direktivi o DDV,
- je načelo prepovedi zlorab na področju DDV splošno načelo pravnega reda EU,

---

<sup>99</sup> SEU (2007b) je v točki 38 sodbe C-321/05 v zadevi Kofoed z dne 5. 7. 2007 pojasnilo, da tako člen 11(1)(a) Direktive 90/434/EES (Ur. l. ES, št. L 225), ki določa, da lahko države članice izjemoma in v posebnih primerih zavrnejo uporabo ali odvzamejo ugodnosti določb te direktive, kadar je glaven namen zamenjave kapitalskih deležev ali je eden glavnih namenov davčna utaja ali izogibanje plačilu davka, zrcali splošno načelo prava Skupnosti, da je zloraba pravice prepovedana. Pri tem se je sklicevalo tudi na točki 68 in 69 sodbe v zadevi Halifax in drugi (SEU 2006b).

- so normativni učinki sodne prakse SEU *ex tunc*, zato se načelo uporablja retroaktivno tudi pri obravnavi transakcij, ki so bile izvedene pred sprejetjem sodbe v zadevi Halifax in drugi, kar ni v nasprotju z načeloma pravne varnosti in varstva legitimnih pričakovanj,
- sta za ugotovitev zlorabe na področju DDV določena dva pogoja, in sicer: 1. zaradi obravnavanih transakcij, ne glede na formalno uporabo pogojev, določenih v adekvatnih določbah direktive o skupnem sistemu DDV, nastane davčna ugodnost, katere dodelitev bi bila v nasprotju z namenom teh določb (objektivno merilo) in 2. iz objektivnih dejavnikov mora biti razvidno, da je bistveni cilj obravnavanih transakcij v glavnem doseči davčno ugodnost (subjektivno merilo), in to kljub morebitnemu obstoju drugih gospodarskih ciljev,
- je treba vprašanje, ali so podani elementi zlorabe, proučiti v skladu z dokaznimi pravili nacionalnega prava države članice in da je naloga nacionalnega sodišča, da ugotovi dejansko vsebino in pravi pomen spornih transakcij, pri čemer upošteva predvsem umetno naravo obravnavanih transakcij, pogodbene pogoje v zvezi s transakcijami, pravne, gospodarske in/ali osebne povezave med udeleženi subjekti ter da ugotavlja, ali je imel udeleženi poslovni subjekt za opravljanje gospodarske dejavnosti ustrezne strukture v smislu prostorov, osebja in tehničnih sredstev oziroma ali je izvajal gospodarsko dejavnost,
- kadar mora nacionalno sodišče pojasniti proučitev za določitev bistvenega cilja transakcij, upošteva le cilj transakcije oziroma transakcij, katerih zlorabo mora proučiti, in ne cilja dobav ali storitev, ki zaradi teh prvih transakcij formalno izpolnjujejo pogoje za pridobitev davčne ugodnosti,
- v skladu s tem načelom je treba po ugotovitvi zlorabe določiti položaj, kot bi obstajal, če ne bi bilo transakcij, ki pomenijo zlorabo, in nato ta ponovno opredeljeni položaj presojski glede na določbe nacionalnega prava in Šeste direktive oz. Direktive Sveta 2006/112/ES,
- posledica ugotovitve, da v primeru zlorabe zahtevani objektivni pogoji za pridobitev želene ugodnosti v resnici niso bili izpolnjeni, je zavrnitev pravice ali ugodnosti, tudi če ne obstajajo predpisi nacionalnega prava, ki določajo tako zavrnitev in
- se načelo neposredno uporablja za zavrnitev ugodnosti, kar ni v nasprotju z načeloma pravne varnosti in varstva legitimnih pričakovanj.

Ugotovili smo, da se na področju DDV v EU splošno načelo prepovedi zlorab, ki izhaja iz zadeve Halifax in drugi, neposredno uporablja v državah članicah, tudi če nacionalni pravni red države članice nima implementiranih posebnih pravil o preprečevanju zlorabe.

Za obstoj zlorabe mora iz objektivnih okoliščin izhajati, da čeprav so bili izpolnjeni vsi formalni pogoji, določeni v predpisu, zaradi obravnavane transakcije nastane davčna ugodnost, katere dodelitev bi bila v nasprotju z namenom uporabljenega predpisa (objektivno merilo). Ugotovili smo, da so obdavčljive transakcije, ki jih davčni zavezanci opravljajo v sistemu DDV v EU: dobava blaga, opravljanje storitev, pridobitev blaga znotraj EU, uvoz

blaga v EU. Davčni zavezanci lahko na podlagi veljavnih pravnih predpisov na področju DDV uveljavljajo različne davčne ugodnosti, ki zmanjšujejo njihovo obveznost za plačilo DDV. Najpogostejše davčne ugodnosti v evropskem sistemu DDV so odbitek vstopnega DDV, oprostitev plačila DDV, vračilo DDV, uporaba nižje davčne stopnje in odlog plačila DDV namesto takojšnje obveznosti plačila DDV. Seveda morajo hkrati izpolnjevati predpisane pogoje, ki so določeni v nacionalnih pravnih pravilih posameznih držav članic. Ti zagotavljajo pravilno uporabo davčnih ugodnosti (člen 131. Direktive Sveta 2006/112/ES). Npr. za uveljavljanje pravice do odbitka DDV mora davčni zavezanec imeti račun s predpisano vsebino, kar je v skladu členom 178 (a) Direktive Sveta 2006/112/ES.

Davčni zavezanec mora svoje pravice izvrševati v skladu s ciljem, za katerega je bila davčna ugodnost pravno urejena. Ugotovili smo, da je temeljni namen samega sistema DDV zagotavljati nevtralnost v zvezi z davčnim bremenom vseh gospodarskih dejavnosti. Zagotovljena mora biti enaka davčna obravnava enakih vrst blaga in storitev, ki si medsebojno konkurirajo. Tudi nacionalni predpis, ki je podlaga za uveljavitev davčne ugodnosti, ima določen namen. Npr. v zadevi Cussens in drugi (SEU 2017) je bil namen določb nacionalnega zakona, da mora biti prva dobava nepremičnin obdavčena, ostale pa oproščene.

Vsebino in namen spornih transakcij ugotavljajo davčni in sodni organi posameznih držav članic. V kolikor ti z analizo dejstev in dokazov ugotovijo, da iz okoliščin poslovnega dogodka izhaja, da je bil bistveni cilj sklenjenih pravnih poslov pridobiti neupravičeno davčno ugodnost (subjektivno merilo), govorimo o zlorabi prava v evropskem sistemu DDV. Pristojni nacionalni organi za namene obdavčitve upoštevajo tiste transakcije, ki imajo ekonomsko (gospodarsko) vsebino, tj. če se z njimi izvaja realna gospodarska dejavnost (VSRS 2015b), ki dejansko sledi ekonomskim (gospodarskim) ciljem. Poslovni subjekt mora imeti razumno podlago za sklepanje pravnih poslov. Temeljni ekonomski cilj poslovnega subjekta je običajno ustvarjanje dobička na trgu. Z analizo sodne prakse smo ugotovili, da transakcije z umetno ustvarjenimi poslovnimi odnosi, ki ne sledijo nobenemu ekonomskemu cilju, razen pridobitvi davčne ugodnosti, ki je brez tako organiziranih poslov ne bi bilo mogoče doseči (VSRS 2014b), so brez ekonomske (gospodarske) realnosti in zato niso predmet obdavčitve.

Lahko povzamemo, da je namen načela prepovedi zlorabe prava na področju DDV v EU zmanjšati nezaželeno uveljavljanje pravice ali pridobitev ugodnosti, dodeljene s pravilom EU, ki je v nasprotju z nameni pravnega reda EU in povečati pravilno uporabo teh pravic in ugodnosti v sistemu DDV, v skladu z namenom in cilji zakonodajalca in v okviru komercialnih transakcij, ki odražajo realno gospodarsko vsebino.

*Ali se je obravnavano načelo dovolj jasno dopolnjevalo skozi odločitve sodnih organov v zadevah davčnega prava na področju DDV, ob upoštevanju načel pravne varnosti in varstva legitimnih pričakovanj davčnih zavezancev, je bilo naslednje raziskovalno vprašanje, ki smo si ga zastavili.*

Načelo prepovedi zlorabe v sistemu DDV omejuje izbiro pravnih poslov davčnega zavezanca le na tiste, ki ne vsebujejo elementov zlorabe, zato ta lahko sproža negativne posledice za pravno varnost oziroma pravno predvidljivost. Maduro (2011, XXII) je menil, da bi uvedba načela prepovedi zlorabe močno posegla v načelo pravne varnosti. Z analizo sodne prakse smo ugotovili, da je SEU v več sodbah pojasnilo, da je vsebina in uporaba splošnega načela prepovedi zlorabe prava v evropskem sistemu DDV v skladu z načeloma pravne varnosti in varstva legitimnih pričakovanj. Rzsodilo je, da glede na to, da odločitve sodišča veljajo *ex tunc*, morajo davčni zavezanci razlago SEU upoštevati tudi za pravna razmerja, ki so nastala pred sodbo v zadevi Halifax in drugi (SEU 2006b). V pravnem redu EU je bilo že v Šesti direktivi, sprejeti leta 1977, in kasneje v Direktivi Sveta 2006/112/ES izrecno določeno, da imajo države članice zakonsko podlago za določitev pogojev za preprečevanje vsakršnih možnih zlorab v sistemu DDV.<sup>100</sup> Navedeni direktivi sta s tem določali jasni cilj, da zlorabe niso dovoljene v sistemu DDV. Tudi Uredba Sveta (ES, Euratom) št. 2988/95 z dne 18. decembra 1995 o zaščiti finančnih interesov Evropskih skupnosti je v tretjem odstavku 4. člena določala, da mora biti poslovni subjekt sankcioniran z odvzemom ugodnosti, če so bili zaradi pridobitve neke ugodnosti zahtevani pogoji za pridobitev ugodnosti ustvarjeni umetno in v nasprotju s cilji zakonodaje Skupnosti. Čez pet let, leta 2000, je SEU v zadevi Emsland-Stärke (SEU 2000a) vzpostavil še elemente meril oziroma pogojev za ugotovitev zlorabe v pravnem redu EU, ki so se z leti vsebinsko dopolnjevali in postali skozi sodne odločitve SEU vedno bolj določni.

Za končno odločitev v zadevi so pristojna nacionalna sodišča, zato smo z analizo izbranih odločitev VSRS želeli ugotoviti, kako se načelo prepovedi na področju DDV razume, razlaga in izvaja na nacionalni ravni. SEU zapoveduje, da je treba vprašanje, ali so podani elementi zlorabe, proučiti v skladu z dokaznimi pravili nacionalnega prava in da je naloga nacionalnega sodišča, da ugotovi dejansko vsebino in pravi pomen spornih transakcij. Ugotovili smo, da se je v davčnem pravu na področju DDV vzpostavilo zelo malo sodne prakse VSRS, iz katere bi bilo mogoče ugotoviti, kako se konkretno obravnavata objektivno in subjektivno merilo za ugotovitev zlorabe. VSRS objektivno in subjektivno merilo ugotavlja z uporabo kogentne določbe četrtega odstavka 74. člena ZDavP-2. Po presoji VSRS (2017, točka 19) ta namreč določa, da pri ugotovitvi izogibanja, tj. dejansko nastalih pravnih poslov, ki kažejo, da je njihov izključni namen pridobiti neupravičeno davčno ugodnost in s tem preprečiti dosego cilja davčnega predpisa, se šteje, da je nastala davčna obveznost le iz pravnih poslov, ki ustrezajo resničnim ekonomskim posledicam posameznega primera. Taki posli so pogosto izpeljani po nerazumljivo zapleteni in kompleksni poti, za katero ni mogoče najti nobenega razumnega poslovnega cilja razen izogibanja določeni obdavčitvi. Primeren izraz za tovrstna dejanja davčnih zavezancev je »davčni zaobid«.

---

<sup>100</sup> Člena 13 in 15 Šeste direktive in člena 131 in 158 Direktive Sveta 2006/112/ES.

Pri analizi sodne prakse je bilo opaziti konstantno prepletenost med pojmom goljufija in zloraba, saj sodišča pri razlagi predmeta obravnave vedno uporabljajo oba pojma hkrati, kljub temu, da sta si po vsebini različna. To lahko privede do nejasnosti, zato je nujno poznavanje njune vsebine. Na splošno povzemamo ugotovitve raziskave o vsebinski ločnici navedenih pojmov. V sistemu DDV se goljufija nanaša na nezakonito dejanje zaradi neplačevanja DDV, predložitve listin za fiktivne transakcije ali ponarejenih, lažnih listin in davčnih obračunov, medtem ko se zloraba ne nanaša na nezakonito dejanje, temveč na nedovoljeno uporabo pravnih pravil, v nasprotju z njihovimi nameni in z bistvenim ciljem pridobiti davčno ugodnost.

Nedvoumno je, da davčni zavezanec, ki je sodeloval pri zlorabi, je ogrozil delovanje skupnega sistema DDV in se zato ne more sklicevati na načeli pravne varnosti in legitimnih pričakovanj. Vsebina objektivnega in subjektivnega merila, tj. ali je bil bistveni namen transakcije pridobitev ugodnosti iz pravil EU z umetnim ustvarjanjem pogojev, je dovolj jasna na abstraktni ravni. Menimo, da splošna narava obravnavanega načela določa pričakovana merila dopustnega ravnanja davčnih zavezancev in zato ne predvideva konkretizacije relevantnih dejstev in okoliščin za ugotovitev zlorabe, saj se običajno razlikujejo od primera do primera. Iz obravnavanih sodb izhaja, da je SEU nacionalnim sodiščem podalo že več konkretnih objektivnih dejavnikov za potrebe končne odločitve v zadevi. S tem je države članice in pravne subjekte dolga leta opozarjalo na možne elemente zlorabe znotraj sistema DDV v EU. Z analizo sodne prakse smo ugotovili, da je struktura obravnavanih poslov, ki so del zlorabe, običajno kompleksna in vključuje več kot dva subjekta iz različnih držav. Lahko povzamemo, da so okoliščine posameznega primera edinstvene, poleg tega je treba ugotavljati tudi pravo ekonomsko vsebino posla, ki je običajno prikrita. V kolikor nacionalni davčni in sodni organi ugotovijo elemente zlorabe, je namreč pomembno, da pravne posle obdavčijo glede na njihovo ekonomsko vsebino, brez upoštevanja tistih, ki pomenijo zlorabo. V nacionalnem pravnem redu to določata 5. člen in četrti odstavek 74. člena ZDavP-2. S tem se zagotavlja pravilna obdavčitev pravnih poslov, kar je tudi skladno s temeljnim načelom nevtralnosti, ki zapoveduje, da mora biti v evropskem sistemu DDV zagotovljena enaka davčna obravnava enakih transakcij oz. enakih vrst blaga in storitev, ki si medsebojno konkurirajo. Glede na navedeno menimo, da se je obravnavano načelo dovolj jasno dopolnjevalo skozi odločitve sodnih organov v zadevah davčnega prava na področju DDV, ob upoštevanju načel pravne varnosti in varstva legitimnih pričakovanj davčnih zavezancev.



## 8 SKLEP

Davčni zavezanci imajo možnost izbire najustreznejše organizacijske strukture in vzorcev transakcij, s katerimi si omejujejo davčno breme. Če izhajamo iz enega od najpomembnejših načel skupnega sistema DDV, tj. načela nevtralnosti, bi moral ta voditi v enako obravnavo davčnih zavezancev, ki opravljajo enake transakcije, pa tudi v nevtralnost in poštenost davčne konkurence. To vodi v pravilno delovanje notranjega trga. To je nemalokrat omajano zaradi nepravilne rabe pravnih pravil in neupoštevanja njihovega namena. Taka dejanja davčnih zavezancev lahko vodijo do zlorabe, kar negativno vpliva na pravilno delovanje notranjega trga. Načelo prepovedi zlorabe je zdaj že dobro poznano in uveljavljeno splošno načelo na področju DDV v EU. Uporablja in razlaga se sočasno z načeli nevtralnosti, sorazmernosti, pravne varnosti in varstva legitimnih pričakovanj. Iz obravnavane sodne prakse izhaja, da so SEU in nacionalna sodišča tako rekoč ustvarjalci načela na ravni EU in na ravni držav članic, zato je spremljanje in analiziranje sodne prakse glede vsebine in uporabe splošnega načela prepovedi zlorab v pravnem redu EU vselej bistvenega pomena za uravnoteženo izvrševanje temeljnih svoboščin notranjega trga in pravic, ki izhajajo iz pravnega reda EU. Kot izhaja iz določb 6. člena Direktive Sveta (EU) 2016/1164, so merila za ugotovitev zlorabe prava uporabljiva tudi na drugih področjih, a jih je treba vsaj deloma prilagoditi glede na specifično posameznega področja uporabe. Menimo, da se metodologija in ugotovitve predmetne raziskave lahko uporabijo kot izhodišče za raziskavo razvoja in uporabe načela prepovedi tudi na drugih področjih, npr. v zvezi z davčnimi goljufijami ali na področju neposrednih davkov. Generalna pravobranilka Eleanor Sharpston je v točki 36 sklepnih predlogov, predstavljenih 6. 2. 2020 v novejši zadevi C-276/18, *KrakVet Marek Batko*, navajala, da je mnenje Evropske komisije, da se je tudi izogibanja »mogoče lotiti s testom ‚zlorabe prava‘« iz točk 61 in 62 sodbe *Halifax in drugi* (Sharpston 2020), zato je lahko predmetna raziskava tudi izhodišče za nadaljnjo raziskavo pravnega razmerja med prepovedjo zlorabe in prepovedjo izogibanja.

Poznavanje vsebine načela prepovedi zlorabe prava, ki je bilo vzpostavljeno v sodbi v zadevi *Halifax in drugi*, in poznavanje meril za ugotovitev zlorabe na področju DDV je zato bistvenega pomena za pravilno delovanje sistema DDV. Pomembno je, da so tako davčni zavezanci kot davčni in sodni organi dobro informirani o vsebini, namenu in uporabi tega načela v evropskem sistemu DDV in da se ta uporablja sistematično in na enoten način. Kot izhaja iz predmetne raziskave, so merila za ugotovitev zlorabe na abstraktni ravni dovolj jasna in predvidljiva za davčne zavezance. To spodbuja pravilno uporabo pravic in ugodnosti v sistemu DDV v okviru komercialnih transakcij, ki odražajo realno gospodarsko vsebino in v skladu z bistvom in namenom pravnih pravil. Pravni predpisi in načela namreč ne temeljijo le na cilju sankcionirati pravne subjekte zaradi ugotovljene zlorabe, temveč spodbujajo pravno kulturo in vrednote subjektov, ki krepijo pozitivno davčno moralo.



## LITERATURA

- Arnall, Anthony. 2011. What is a general principle of EU law? V *Prohibition of abuse of law: a new general principle of EU law?*, ur. Rita de la Feria in Stefan Vogenauer, 7–24. Oxford in Portland (Oregon): Hart.
- Baucon, Primož. 2017. Davčna utaja in njena finančna preiskava. *Podjetje in delo* 43 (3/4): 540–565.
- De la Feria, Rita. 2011. Introducing the principle of prohibition of abuse of law. V *Prohibition of abuse of law: a new general principle of EU law?*, ur. Rita de la Feria in Stefan Vogenauer, XVII–XXV. Oxford in Portland (Oregon): Hart.
- Drobnič, Nada. 2008. *Davčno načrtovanje in optimiranje čezmejnih naložb*. Maribor: Davčno-finančni inštitut.
- Evropska komisija. 2009. *Sporočilo Komisije Svetu in Evropskemu parlamentu o možnosti oblikovanja skupine za DDV iz člena 11 Direktive Sveta 2006/112/ES o skupnem sistemu davka na dodano vrednost*. <https://ec.europa.eu/transparency/regdoc/rep/1/2009/SL/1-2009-325-SL-F1-1.Pdf> (6. 2. 2020).
- Evropska komisija. 2016. *Osnove prava Evropske unije*, izdaja: december 2016. <https://op.europa.eu/webpub/com/abc-of-eu-law/sl/> (10. 5. 2020).
- Evropska komisija. 2018. *Proposal for a Council Directive amending Directive 2006/112/EC as regards the introduction of the detailed technical measures for the operation of the definitive VAT system for the taxation of trade between Member States*. [https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/sites/taxation/files/25\\_05\\_2018\\_proposal\\_on\\_detailed\\_technical\\_measures\\_for\\_the\\_operation\\_of\\_the\\_definitive\\_vat\\_system\\_en.pdf](https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/25_05_2018_proposal_on_detailed_technical_measures_for_the_operation_of_the_definitive_vat_system_en.pdf) (10. 5. 2020).
- Evropska komisija. 2019. *Sporočilo Komisije Evropskemu parlamentu, Evropskemu svetu in Svetu – nadaljnja krepitev pravne države v Uniji – trenutno stanje in možni naslednji koraki*. <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/SL/TXT/PDF/?uri=CELEX:52019DC0163&from=SK> (15. 5. 2020).
- Evropska komisija. 2020. *The European single market*. [https://ec.europa.eu/growth/single-market\\_en](https://ec.europa.eu/growth/single-market_en) (9. 5. 2020).
- Evropski parlament. 2020. *Viri in področje uporabe prava Evropske unije*. [https://www.europarl.europa.eu/ftu/pdf/sl/FTU\\_1.2.1.pdf](https://www.europarl.europa.eu/ftu/pdf/sl/FTU_1.2.1.pdf) (15. 5. 2020).
- Evropsko računsko sodišče. 2019. *Posebno poročilo 1/2019: boj proti goljufijam pri porabi EU: potrebni so ukrepi*. [https://www.eca.europa.eu/Lists/ECADocuments/SR19\\_01/SR\\_FRAUD\\_RISKS\\_SL.pdf](https://www.eca.europa.eu/Lists/ECADocuments/SR19_01/SR_FRAUD_RISKS_SL.pdf) (6. 2. 2020).
- Farmer, Paul. 2011. Prohibition of abuse of (European) law: the creation of a new general principle of EU law through tax: a response. V *Prohibition of abuse of law: a new general principle of EU law?*, ur. Rita de la Feria in Stefan Vogenauer, 3–6. Oxford in Portland (Oregon): Hart.
- FURS – Finančna uprava Republike Slovenije. 2019. *Davek na dodano vrednost*. [https://www.fu.gov.si/fileadmin/Internet/Davki\\_in\\_druge\\_dajatve/Podrocja/Davek\\_na\\_dodano\\_vrednost/Opis/Splosno\\_o\\_DDV.doc](https://www.fu.gov.si/fileadmin/Internet/Davki_in_druge_dajatve/Podrocja/Davek_na_dodano_vrednost/Opis/Splosno_o_DDV.doc) (26. 4. 2020).
- Galič, Aleš. 2011. *Pravna vprašanja, razjasnjevalna dolžnost sodišča in ustrezná razporeditev procesnih bremen*. <https://e-kurs.si/komentar/pravna-vprasanja->

- razjasnjevalna-dolznost-sodisca-in-ustrezna-razporeditev-procesnih-bremen/ (28. 4. 2020).
- Generalni direktorat za obdavčenje in carinsko unijo. 2018. *Tackling corporate tax avoidance*. <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/SL/TXT/HTML/?uri=LEGISSUM:4309171> (10. 5. 2020).
- Gordley, James. 2011. The abuse of rights in the civil law tradition. V *Prohibition of abuse of law: a new general principle of EU law?*, ur. Rita de la Feria in Stefan Vogenauer, 33–48. Oxford in Portland (Oregon): Hart.
- GOV.SI. 2020. *Pravni red*. <https://www.gov.si/podrocja/pravna-drzava-in-pravosodje/pravni-red/> (18. 5. 2020).
- Jellinek, Georg. 1892. *System der subjektiven öffentlichen Rechte*. Tübingen: Mohr.
- Kranjc, Janez. 2006. *Latinski pravni reki*. Ljubljana: GV Založba.
- Kranjc, Janez. 2010. *Rimsko pravo*. Ljubljana: GV Založba.
- Lang, Michael, Peter Melz in Eleonor Kristoffersson in Thomas Ecker. 2009. *Value added tax and direct taxation: similarities and differences*. Amsterdam: IBFD.
- Maduro, Miguel Poiares. 2011. Foreword. V *Prohibition of abuse of law: a new general principle of EU law?*, ur. Rita de la Feria in Stefan Vogenauer, VII–XI. Oxford in Portland (Oregon): Hart.
- Maduro, Miguel Poiares. 2005. *Sklepni predlogi v zadevi C-255/02, Halifax in drugi*. ECLI:EU:C:2005:200.
- Maisto, Guglielmo. 2010. *Residence of individuals under tax treaties and EC law*. Amsterdam: IBFD.
- Mazák, Jan. 2010. *Sklepni predlogi v zadevi C-103/09, Weald Leasing*. ECLI:EU:C:2010:633.
- Mehle, Marko. 2018. *ZDDPO-2: novo splošno pravilo o preprečevanju zlorab*. <https://www.finance.si/8939797/ZDDPO-2-novo-splosno-pravilo-o-preprecevanju-zlorab> (13. 5. 2020).
- Pavčnik, Marijan. 1986. *Zloraba pravice*. Ljubljana: Časopisni zavod Uradni list SR Slovenije.
- Poniatowski, Grzegorz, Mikhail Bonch-Osmolovskiy, José María Durán-Cabré, Alejandro Esteller-Moré in Adam Śmietanka. 2019. *Study and reports on the VAT gap in the EU-28 Member States: 2019 final report*. [https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/sites/taxation/files/vat-gap-full-report-2019\\_en.pdf](https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/vat-gap-full-report-2019_en.pdf) (20. 3. 2020).
- Pravni terminološki slovar*. B. 1. <https://isjfr.zrc-sazu.si/sl/terminologisce/slovarji/pravni> (9. 1. 2020).
- Ravljén, Marko. 2018. *Navidezni in zaobideni posel v nemškem in slovenskem davčnem pravu*. Doktorska disertacija, Pravna fakulteta, Univerza v Mariboru.
- Saydé, Alexandre. 2016. *Abuse of EU law and regulation of the internal market*. Oxford; Portland (Oregon): Hart.

- SEU – Sodišče Evropske unije. 2007a. *Letno poročilo 2006*.  
[https://curia.europa.eu/jcms/upload/docs/application/pdf/2008-09/06\\_cour\\_activ\\_2008-09-29\\_15-25-48\\_555.pdf](https://curia.europa.eu/jcms/upload/docs/application/pdf/2008-09/06_cour_activ_2008-09-29_15-25-48_555.pdf) (26. 3. 2020).
- SEU – Sodišče Evropske unije. 2020a. *InfoCuria sodna praksa*.  
<http://curia.europa.eu/juris/recherche.jsf?language=sl> (14. 3. 2020).
- SEU – Sodišče Evropske unije. 2020b. *Predstavitev*.  
[https://curia.europa.eu/jcms/jcms/Jo2\\_7024/sl/](https://curia.europa.eu/jcms/jcms/Jo2_7024/sl/) (27. 4. 2020).
- Sharpston, Eleanor. 2020. *Sklepni predlogi v zadevi C-276/18, KrakVet Marek Batko*.  
 ECLI:EU:C:2020:81.
- Slovar slovenskega knjižnega jezika (SSKJ)*. B. I. <https://fran.si/201/esskj-slovar-slovenskega-knjiznega-jezika> (9. 1. 2020).
- Sørensen, Karsten Engsig. 2011. What is a general principle of EU law? A response. V *Prohibition of abuse of law: a new general principle of EU law?*, ur. Rita de la Feria in Stefan Vogenauer, 25–32. Oxford in Portland (Oregon): Hart.
- Szpunar, Maciej. 2014. *Sklepni predlogi v združenih zadevah C-131/13, C-163/13 in C-164/13, Schoenimport »Italmoda« Mariano Previti*. ECLI:EU:C:2014:2217.
- Tičar, Bojan, Rado Bohinc in Matjaž Nahtigal. 2010. Recepcija rimske antične vrednote fides –poštenosti in zvestobe dani besedi – v sodobnem slovenskem upravnem pravu. *Acta Histriae* 18 (4): 847–864.
- Traversa, Edoardo. 2014. Prevention of evasion, avoidance and abuse in EU VAT law. V *ECJ – recent developments in value added tax the evolution of European VAT jurisprudence and its role in the EU common VAT system*, ur. Lang, Michael, Pasquale Pistone, Josef Schuch, Claus Staringer in Donato Raponi, 35–54. Vienna: Linde.
- Villalón, Pedro Cruz. 2010. *Sklepni predlogi v zadevi C-285/09, R*. ECLI:EU:C:2010:381.
- Vogenauer, Stefan. 2011. The Prohibition of Abuse of Law: An Emerging General Principle of EU Law. V *Prohibition of Abuse of Law: A New General Principle of EU Law?*, ur. Rita de la Feria in Stefan Vogenauer, 521–572. Oxford in Portland (Oregon): Hart.
- Ziegler, Katja S. 2011. »Abuse of law« in the context of the free movement of workers. V *Prohibition of abuse of law: a new general principle of EU law?*, ur. Rita de la Feria in Stefan Vogenauer, 295–314. Oxford in Portland (Oregon): Hart.

## PRAVNI VIRI

- Ustava Republike Slovenije. *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.
- Direktiva Sveta (EU) 2016/1164 z dne 12. julija 2016 o določitvi pravil proti praksam izogibanja davkom, ki neposredno vplivajo na delovanje notranjega trga. *Uradni list EU*, št. L 193.
- Direktiva Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost. *Uradni list EU*, št. L 347.
- Direktiva Sveta 2008/8/ES z dne 12. februarja 2008 o spremembi Direktive o DDV glede kraja opravljanja storitev. *Uradni list EU*, št. L 44.

Direktiva Sveta 90/434/EGS z dne 23. julija 1990 o skupnem sistemu obdavčitve za združitve, delitve, prenose sredstev in zamenjave kapitalskih deležev družb iz različnih držav članic. *Uradni list ES*, št. L 225.

Direktiva Sveta 91/680/EGS z dne 16. decembra 1991 o dopolnitvi skupnega sistema davka na dodano vrednost in o spremembi Direktive 77/388/EGS zaradi odprave davčnih meja. *Uradni list ES*, št. L 376.

Izvedbena uredba Sveta (EU) št. 282/2011 z dne 15. marca 2011 o določitvi izvedbenih ukrepov za Direktivo 2006/112/ES o skupnem sistemu davka na dodano vrednost (prenovitev). *Uradni list EU*, št. L 77.

Listina Evropske unije o temeljnih pravicah (2010/C 83/02). *Uradni list EU*, št. C 83.

Pogodba o delovanju Evropske unije – prečiščena različica (PDEU). 2016. *Uradni list EU*, št. C 202.

Pogodba o Evropski uniji – prečiščena različica. *Uradni list EU*, št. C 202.

Pogodba o ustanovitvi Evropske skupnosti (prečiščeno besedilo 2002). *Uradni list ES*, št. C 325.

*Pogodba o ustanovitvi Evropske skupnosti za atomsko energijo (Euratom)*. 1975. <https://eur-lex.europa.eu/eli/treaty/euratom/sign> (14. 1. 2020).

Šesta Direktiva Sveta z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih. Skupni sistem davka na dodano vrednost: enotna osnova za odmero (77/388/EGS). *Uradni list ES*, št. L 145.

Uredba (EU) 2017/1371 Evropskega parlamenta in Sveta z dne 5. julija 2017 o boju proti goljufijam, ki škodijo finančnim interesom Unije, z uporabo kazenskega prava. *Uradni list EU*, št. L 198.

Uredba Sveta (ES, Euratom) št. 2988/95 z dne 18. decembra 1995 o zaščiti finančnih interesov Evropskih skupnosti. *Uradni list EU*, št. L 312.

Uredba Sveta (EU) št. 904/2010 z dne 7. oktobra 2010 o upravnem sodelovanju in boju proti goljufijam na področju davka na dodano vrednost. *Uradni list EU*, št. L 268.

Obligacijski zakonik (OZ). *Uradni list RS*, št. 97/07 – uradno prečiščeno besedilo, 64/16 – odl. US in 20/18 – OROZ631.

Zakon o davčnem postopku (ZDavP-2). *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.

Zakon o davku na dodano vrednost (ZDDV-1). *Uradni list RS*, št. 13/11 – uradno prečiščeno besedilo, 18/11, 78/11, 38/12, 83/12, 86/14, 90/15, 77/18, 59/19 in 72/19.

Zakon o gospodarskih družbah (ZGD-1). *Uradni list RS*, št. 65/09 – uradno prečiščeno besedilo, 33/11, 91/11, 32/12, 57/12, 44/13 – odl. US, 82/13, 55/15 in 15/17.

Zakon o upravnem sporu (ZUS-1). *Uradni list RS*, št. 105/06, 107/09 – odl. US, 62/10, 98/11 – odl. US, 109/12 in 10/17 – ZPP-E.

SES – Sodišče Evropskih skupnosti. 1974. *Sodba v zadevi 33/74, Van Binsbergen proti Bedrijfsvereniging Metaalnijverheid*. ECLI:EU:C:1974:131.

SES – Sodišče Evropskih skupnosti. 1993. *Sodba Francija/Komisija, C-325/91*. ECLI:EU:C:1993:245.

- SEU – Sodišče Evropske unije. 1996. *Sodba v zadevi C-317/94, Elida Gibbs*.  
ECLI:EU:C:1996:400.
- SEU – Sodišče Evropske unije. 1998. *Sodba v zadevi C-367/96, Kefalas in drugi*.  
ECLI:EU:C:1998:222.
- SEU – Sodišče Evropske unije. 1999. *Sodba v zadevi C-212/97, Centros*.  
ECLI:EU:C:1999:126.
- SEU – Sodišče Evropske unije. 2000a. *Sodba v zadevi C-110/99, Emsland-Stärke*.  
ECLI:EU:C:2000:695.
- SEU – Sodišče Evropske unije. 2000b. *Sodba v zadevi C-373/97, Diamantis*.  
ECLI:EU:C:2000:150.
- SEU – Sodišče Evropske unije. 2002. *Sodba v zadevi C-62/00, Marks & Spencer*.  
ECLI:EU:C:2002:435.
- SEU – Sodišče Evropske unije. 2004. *Sodba v združenih zadevah C-487/01 in C-7/02, Gemeente Leusden in Holin Groep BV*. ECLI:EU:C:2004:263.
- SEU – Sodišče Evropske unije. 2005. *Sodba v zadevi C-32/03, Fini H*. ECLI:EU:C:2005:128.
- SEU – Sodišče Evropske unije. 2006a. *Sodba v zadevi C-196/04, Cadbury Schweppes in Cadbury Schweppes Overseas*. ECLI:EU:C:2006:544.
- SEU – Sodišče Evropske unije. 2006b. *Sodba v zadevi C-255/02, Halifax in drugi*.  
ECLI:EU:C:2006:121.
- SEU – Sodišče Evropske unije. 2006c. *Sodba v združenih zadevah C-439/04 in C-440/04, Kittel in Recolta Recycling*. ECLI:EU:C:2006:446.
- SEU – Sodišče Evropske unije. 2007b. *Sodba v zadevi C-321/05, Kofoed*.  
ECLI:EU:C:2007:408.
- SEU – Sodišče Evropske unije. 2008a. *Sodba v zadevi C-162/07, Ampliscientifica in Amplifin*. ECLI:EU:C:2008:301.
- SEU – Sodišče Evropske unije. 2008b. *Sodba v zadevi C-25/07, Sosnowska*.  
ECLI:EU:C:2008:395.
- SEU – Sodišče Evropske unije. 2008c. *Sodba v zadevi C-425/06, Part Service*.  
ECLI:EU:C:2008:108.
- SEU – Sodišče Evropske unije. 2010a. *Sodba v zadevi C-103/09, Weald Leasing*.  
ECLI:EU:C:2010:804.
- SEU – Sodišče Evropske unije. 2010b. *Sodba v zadevi C-277/09, RBS Deutschland Holding*.  
ECLI:EU:C:2010:810.
- SEU – Sodišče Evropske unije. 2010c. *Sodba v zadevi C-285/09, R.* ECLI:EU:C:2010:742.
- SEU – Sodišče Evropske unije. 2010d. *Sodba v zadevi C-472/08, Alstom Power Hydro*.  
ECLI:EU:C:2010:32
- SEU – Sodišče Evropske unije. 2011. *Sodba v zadevi C-504/10, Tanoarch*.  
ECLI:EU:C:2011:707.
- SEU – Sodišče Evropske unije. 2012a. *Sodba v zadevi C-273/11, Mecsek-Gabona Kft*.  
ECLI:EU:C:2012:547.

- SEU – Sodišče Evropske unije. 2012b. *Sodba v zadevi C-326/11, J.J. Komen en Zonen Beheer Heerhugowaard*. ECLI:EU:C:2012:461.
- SEU – Sodišče Evropske unije. 2012c. *Sodba v združenih zadevah C-80/11 in C-142/11, Mahagében in Dávid*. ECLI:EU:C:2012:373.
- SEU – Sodišče Evropske unije. 2013a. *Sklep v zadevi C-617/10, Åkerberg Fransson*. ECLI:EU:C:2013:280.
- SEU – Sodišče Evropske unije. 2013b. *Sodba v zadevi C-362/12, Test Claimants in the Franked Investment Income Group Litigation*. ECLI : EU:C:2013:834.
- SEU – Sodišče Evropske unije. 2013c. *Sodba v zadevi C-653/11, Newey*. ECLI:EU:C:2013:409.
- SEU – Sodišče Evropske unije. 2014. *Sodba v združenih zadevah C-131/13, C-163/13 in C-164/13, Schoenimport ,Italmoda ‘ Mariano Previti in drugi*. ECLI:EU:C:2014:2455.
- SEU – Sodišče Evropske unije. 2015a. *Sodba v zadevi C-105/14, Taricco in drugi*. ECLI:EU:C:2015:555.
- SEU – Sodišče Evropske unije. 2015b. *Sodba v zadevi C-419/14, WebMindLicenses*. ECLI:EU:C:2015:832.
- SEU – Sodišče Evropske unije. 2017. *Sodba v zadevi C-251/16, Cussens in drugi*. ECLI:EU:C:2017:881.
- SEU – Sodišče Evropske unije. 2019a. *Sodba v zadevi C-316/18, The Chancellor, Masters and Scholars of the University of Cambridge*. ECLI:EU:C:2019:559.
- SEU – Sodišče Evropske unije. 2019b. *Sodba v zadevi C-597/17, Belgisch Syndicaat van Chiropraxie in drugi*. ECLI:EU:C:2019:544.
- Višje sodišče v Ljubljani. 2012. *Sodba I Cpg 630/2011*.
- VSRS – Vrhovno sodišče Republike Slovenije. 2011. *Sodba X Ips 194/2010*.
- VSRS – Vrhovno sodišče Republike Slovenije. 2012a. *Sklep II Ips 281/2009*.
- VSRS – Vrhovno sodišče Republike Slovenije. 2012b. *Sklep X Ips 453/2011*.
- VSRS – Vrhovno sodišče Republike Slovenije. 2013a. *Sklep X Ips 246/2012*.
- VSRS – Vrhovno sodišče Republike Slovenije. 2013b. *Sodba X Ips 306/2012*.
- VSRS – Vrhovno sodišče Republike Slovenije. 2014a. *Sodba in Sklep X Ips 196/2013*.
- VSRS – Vrhovno sodišče Republike Slovenije. 2014b. *Sodba X Ips 189/2013*.
- VSRS – Vrhovno sodišče Republike Slovenije. 2015a. *Sodba X Ips 328/2013*.
- VSRS – Vrhovno sodišče Republike Slovenije. 2015b. *Sodba X Ips 48/2014*.
- VSRS – Vrhovno sodišče Republike Slovenije. 2015c. *Sodba X Ips 67/2014*.
- VSRS – Vrhovno sodišče Republike Slovenije. 2016a. *Sklep X Ips 275/2014*.
- VSRS – Vrhovno sodišče Republike Slovenije. 2016b. *Sodba X Ips 426/2014*.
- VSRS – Vrhovno sodišče Republike Slovenije. 2017. *Sodba X Ips 307/2015*.



## **PRILOGE**

- Priloga 1 Terminološki slovar
- Priloga 2 Shema transakcij v zadevi Halifax in drugi, s ponazoritvijo davčnega bremena DDV
- Priloga 3 Shema transakcij v zadevi Halifax in drugi brez upoštevanja transakcij, ki predstavljajo zlorabo, s ponazoritvijo davčnega bremena DDV
- Priloga 4 Pojmovnik elementov objektivnega in subjektivnega merila



**TERMINOLOŠKI SLOVAR**

*Davčna goljufija* (angl. tax fraud) je »zavezančevo naklepno dejanje zaradi utaje davka, ki temelji na goljufivem namenu neobračunavanja, neprijavljanja in neplačevanja davkov« (Baucon 2017).

*Davčna optimizacija* (angl. tax optimisation) »Zakonito in legitimno zmanjšanje davčnega dolga« (Pravni terminološki slovar b. l.). Pravica davčnega zavezanca, da izbere strukturo svoje dejavnosti tako, da omeji svoj davčni dolg.

*Davčna utaja* (angl. tax evasion) »Zmanjšanje davčnega dolga z neposredno kršitvijo davčnih predpisov«; sinonim: »davčna evazija« (Pravni terminološki slovar b. l.).

*Davčni zaobid* (angl. tax avoidance) je zmanjšanje davčne obveznosti na način, da »pogodbene stranke posel, ki ga resnično želijo, tudi izvedejo, pri čemer ga tako »embalirajo« (pravno oblikujejo), da dosežejo neupravičeno znižanje davčne obveznosti, katere pa zakonodajalec za ta posel ni predvidel, oz. dosežejo davčno ugodnost (korist), do katere niso upravičeni« (Ravljén 2018, 42).

*Davčni zavezanec* (angl. taxable person) »je vsaka oseba, ki kjerkoli neodvisno opravlja kakršno koli ekonomsko dejavnost, ne glede na namen ali rezultat te dejavnosti.« (prvi odstavek 9. člena Direktive Sveta 2006/112/ES).

*Davčno izogibanje* (angl. tax avoidance) »Zmanjšanje davčnega dolga z izigravanjem zakona, npr. sklepanje poslov brez ekonomske vsebine samo zaradi pridobitve davčne ugodnosti. Sinonim: »izogibanje plačilu davkov« (Pravni terminološki slovar b. l.). Sinonim: »zakonita davčna evazija« (angl. legal tax evasion) je dopustno ravnanje davčnih zavezancev, namenjeno zmanjševanju davčne obveznosti, s katerim se ne kršijo predpisi (Baucon 2017).

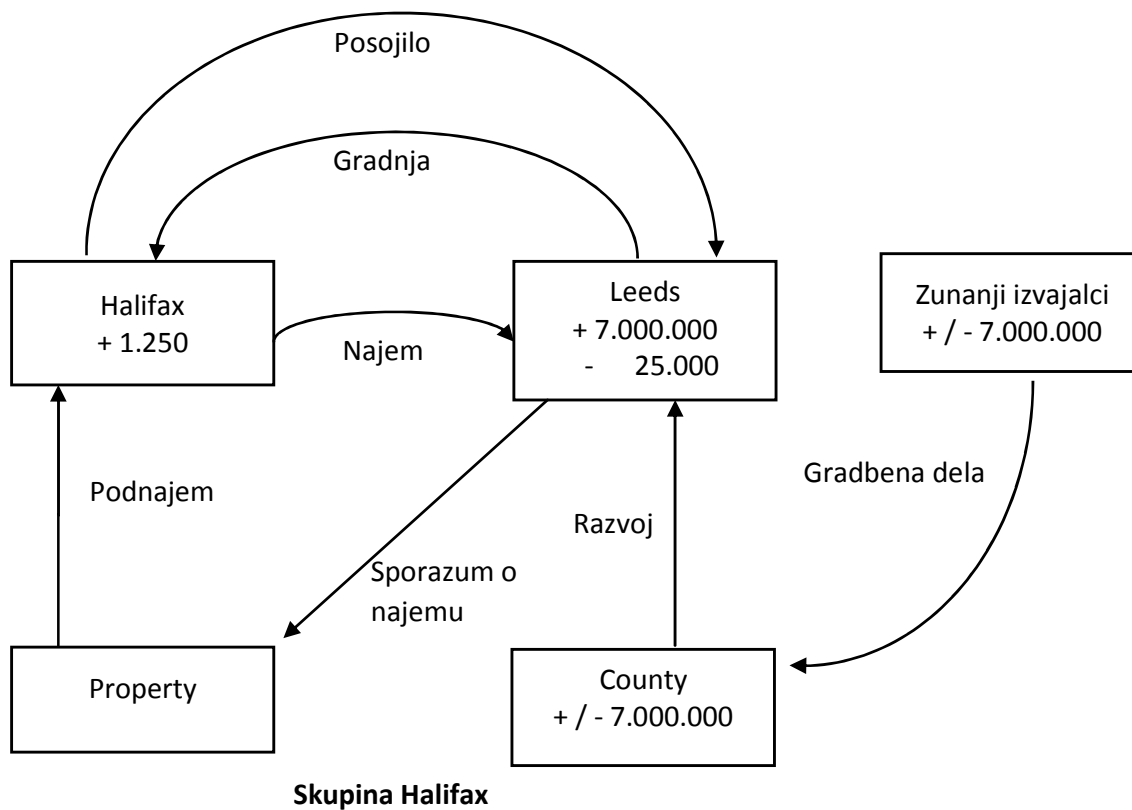
*Goljufija* (angl. fraud) »Kaznivo dejanje, ki ga izvrši oseba, ki se okoristi z zmoto druge osebe, povzročeno z lažnim prikazovanjem ali s prikriivanjem dejanskih okoliščin« (Pravni terminološki slovar b. l.).

*Zloraba prava* (angl. abuse of law) temelji na uporabi listin za posle, ki so bili sklenjeni v okviru umetnega konstrukta transakcij, katerega bistveni namen je pridobitev davčne ugodnosti. Pravni subjekt formalno izpolnjuje pogoje za pridobitev davčne ugodnosti, vendar je to dejanje v nasprotju z namenom pravnih predpisov.

*Zloraba pravice* (angl. abuse of right) »Izvrševanje pravice na način, ki ni v skladu z njenim namenom, s čimer njen nosilec poseže v pravice drugih ali v druge pravno varovane vrednote« (Pravni terminološki slovar b. l.).



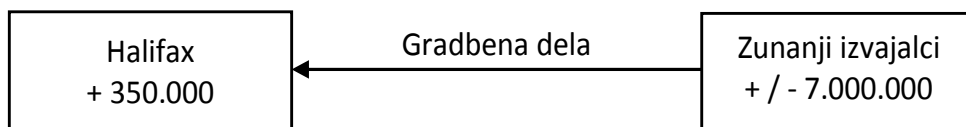
**SHEMA TRANSAKCIJ V ZADEVI HALIFAX IN DRUGI, S PONAZORITVIJO  
DAVČNEGA BREMENA DDV**



Vir: Saydé 2016, 57.



**SHEMA TRANSAKCIJ V ZADEVI HALIFAX IN DRUGI BREZ UPOŠTEVANJA  
TRANSAKCIJ, KI PREDSTAVLJAJO ZLORABO, S PONAZORITVIJO  
DAVČNEGA BREMENA DDV**



Vir: Saydé 2016, 58.





## POJMOVNIK ELEMENTOV OBJEKTIVNEGA IN SUBJEKTIVNEGA MERILA

Pojem	Razlaga	Stran
<b>Objektivno merilo</b> (angl. objective criterion)	Za obstoj zlorabe mora iz objektivnih okoliščin izhajati, da čeprav so bili izpolnjeni vsi <i>formalni pogoji, določeni v predpisu</i> , zaradi obravnavane <i>transakcije</i> nastane <i>davčna ugodnost</i> , katere dodelitev bi bila v nasprotju z <i>namenom</i> uporabljenega <i>predpisa</i> (SEU 2000a, SEU 2006b, SEU 2007a, SEU 2010a, SEU 2017, VSRS 2017).	26, 30, 32, 33, 44, 45, 67, 68, 70, 71, 73, 75, 76
<i>Transakcija</i> (angl. transaction)	Pravni posel, sklenjen med pravnimi subjekti. Transakcije, ki jih davčni zavezanec opravlja v sistemu DDV v EU so: dobava blaga, opravljanje storitev, pridobitev blaga znotraj EU, uvoz blaga v EU (Direktiva Sveta 2006/112/ES).	13, 17, 19–22, 27, 62, 63, 65, 69, 73
<i>Davčna ugodnost</i> (angl. tax advantage)	Ugodnost, urejena v davčnem predpisu, ki znižuje davčno breme. Davčne ugodnosti v evropskem sistemu DDV se kažejo v različnih oblikah, in sicer kot npr. odbitek vstopnega DDV, oprostitev plačila DDV, vračilo DDV, znižanje davčnega bremena z odlogom plačila DDV namesto takojšne obveznosti plačila DDV, neobračunavanje DDV zaradi spremembe kraja obdavčitve v drugo državo članico, uporaba nižje stopnje DDV.	1, 8–11, 14, 15, 17–19, 22, 24–28, 30–32, 37–50, 55–60, 63, 67–77
<i>Formalno izpolnjeni pogoji za pridobitev davčne ugodnosti</i> (angl. formally fulfilled conditions for obtaining a tax advantage)	Formalne zahteve, ki jih v nacionalnih pravnih pravilih postavijo države članice za zagotavljanje pravilne uporabe davčne ugodnosti (člen 131. Direktiva Sveta 2006/112/ES).	8, 9, 21, 26, 30, 32, 45, 58, 59, 65, 67–71, 73
<i>Namen zakona</i> (angl. the purpose of the rule)	Namen, za katerega je bila davčna ugodnost pravno urejena. Bistveni namen samega sistema DDV je zagotavljati nevtralnost v zvezi z davčnim bremenom vseh gospodarskih dejavnosti: zagotovljena mora biti enaka davčna obravnava enakih vrst blaga in storitev, ki si medsebojno konkurirajo.	2, 8, 17, 26, 68, 71, 74–76
<b>Subjektivno merilo</b> (angl. subjective criterion)	Za obstoj zlorabe mora iz objektivnih okoliščin izhajati, da je <i>bistveni cilj</i> obravnavanih <i>transakcij</i> pridobiti davčno ugodnost (SEU 2006b, SEU 2008c, SEU 2010a, SEU 2017, VSRS 2017).	26, 27, 31, 33, 38, 39, 43, 48, 53, 67–71, 73–76

Se nadaljuje

## Nadaljevanje

Pojem	Razlaga	Stran
<i>Bistveni cilj transakcije</i> (angl. the essential aim of the transaction)	Temeljni cilj (SEU 2007a), glavni cilj (SEU 2017) oz. prevladujoči cilj (Maduro 2005) transakcije; pričakovani rezultat transakcije (SEU 2008c); glavni namen ali eden od glavnih namenov transakcije (Direktiva Sveta (EU) 2016/1164).	15, 30, 32, 37–39, 42, 43, 45, 48, 58, 59, 67, 69, 70, 73, 74, 76, 77
<i>Ekonomska (gospodarska) vsebina transakcije</i> (angl. economic (commercial) content of the transaction)	Transakcije imajo ekonomsko (gospodarsko) vsebino, če se z njimi izvaja realna gospodarska dejavnost (VSRS 2015b); ki dejansko sledi ekonomskim (gospodarskim) ciljem.	19, 24, 26, 27, 29, 47, 48, 74, 77
<i>Umetna narava transakcije</i> (angl. artificial nature of the transaction)	Pravni posli, ki ne sledijo nobenemu samostojnemu gospodarskemu cilju, razen pridobitvi davčne ugodnosti, ki je brez tako organiziranih poslov ne bi bilo mogoče doseči; umetno ustvarjeni pravno-poslovni odnosi (VSRS 2014b) brez ekonomske (gospodarske) realnosti.	14, 17, 27, 47, 48, 51, 54, 58, 60, 69–71, 73, 74