



**R E P U B L I K A
S L O V E N I J A
U P R A V N O
S O D I Š Č E**



UPRS Sodba I U 187/2017-10

Sodišče: Upravno sodišče

Oddelek: Upravni oddelek

ECLI: ECLI:SI:UPRS:2018:I.U.187.2017.10

Evidenčna številka: UP00010015

Datum odločbe: 30.01.2018

Senat, sodnik posameznik: Adriana Hribar Milič

Področje: DAVKI

Institut: davek na motorna vozila - odmera davka na motorna vozila - pridobitev motornega vozila iz druge države članice eu - davčna osnova - vrednost vozila

Zveza: ZDMV člen 3, 4, 6, 8a. ZDDV-1 člen 38

Jedro

Oprostitev plačila DMV so taksativno navedene v prvem odstavku 5. člena ZDMV, ki jasno in podrobno določa primere in upravičence do oprostitve plačila DMV. Iz 4. točke prvega odstavka 5. člena ZDMV izhaja, da se DMV ne plačuje od cestnih motornih vozil za službene potrebe diplomatskih in konzularnih predstavništev, akreditiranih v Sloveniji; za službene potrebe mednarodnih organizacij, če to določajo mednarodne pogodbe, ki obvezujejo Slovenijo; za osebne potrebe tujega osebja diplomatskih in konzularnih predstavništev, akreditiranih v Sloveniji, vključno z njihovimi družinskimi člani in za osebne potrebe tujega osebja mednarodnih organizacij, vključno z njihovimi družinskimi člani, če to določajo mednarodne pogodbe, ki obvezujejo Slovenijo. V danem primeru pa tožnik predhodno navedenih pogojev v času vnosa predmetnega vozila v Republiko Slovenijo tudi po presoji sodišča ni izpolnjeval. V obravnavani zadevi je tožnik državljan Republike Slovenije, ki je po zaključku opravljanja funkcije člana Evropskega računskega sodišča opravil pridobitev predmetnega vozila za svojo osebno uporabo iz druge države članice Evropske skupnosti in je tudi po mnenju sodišča zavezan za plačilo DMV (4. člen ZDMV).

Izrek

I. Tožba se zavrne.

II. Vsaka stranka trpi svoje stroške postopka.

Obrazložitev

1. Z izpodbijano odločbo je Finančna uprava Republike Slovenije (v nadaljevanju davčni, tudi finančni organ) tožniku od davčne osnove 21.396,69 EUR odmerila davek na motorna vozila (v nadaljevanju DMV) po stopnji 28,00 % in dodatni davek na motorna vozila (v nadaljevanju dodatni DMV) po stopnji 8,00 % v skupnem znesku 7.702,81 EUR. Odmerjen davek mora tožnik plačati v 30 dneh po vročitvi te odločbe na račun, ki ga navaja. Po preteku tega roka bo finančni organ zaračunal zamudne obresti in začel postopek davčne izvršbe. Posebni stroški v tem postopku niso nastali; pritožba ne zadrži izvršitve te odločbe. Iz obrazložitve izpodbijane odločbe izhaja, da je tožnik davčnemu organu 4. 5. 2016 predložil napoved za odmero DMV za pridobitev osebnega motornega vozila AUDI Q 7 iz druge države članice EU (Luksemburg), št. šasije ..., št. prevoženih kilometrov: 62.500, število sedežev: 5, dizelski pogon, moč motorja: 176 KW (v nadaljevanju predmetno vozilo), v vrednosti 21.396,69 EUR, ki izhaja iz predloženega računa. Tožnik je svoji napovedi priložil izvornik računa o nakupu predmetnega vozila, izjavo o emisijski ustreznosti ter kopijo registracijskega dokumenta oz. prometnega dovoljenja. Prvostopenjski organ je pri odmeri DMV upošteval vrednost predmetnega vozila, ki je izhajala iz predloženega računa o nakupu. Finančni organ navaja določbe 3. člena, 4. člena, 6aa. in 8a. člena Zakona o davku na motorna vozila (v nadaljevanju ZDMV). Tožnik je pridobil predmetno vozilo v drugi državi članici EU, v Luksemburgu. Pridobitev motornega vozila iz druge države članice EU za namene ZDMV pomeni pridobitev blaga znotraj skupnosti, kot je opredeljena v Zakonu o davku na dodano vrednost (v nadaljevanju ZDDV-1). Na podlagi 8a. člena ZDMV davek odmeri davčni organ na podlagi napovedi davčnega zavezanca. Tožnik je 4. 5. 2016 pridobil predmetno vozilo iz druge države članice EU in je zavezanec za plačilo DMV od davčne osnove 21.396,96 EUR po stopnji 28 %, določeni v četrtem do dvanajstem odstavku 6. člena ZDMV ter posebnega DMV po stopnji 8,00 %, določeni v petem odstavku 6.a člena ZDMV, v znesku 7.702,81 EUR.

2. Pritožbeni organ je tožnikovo pritožbo zavrnil. Osnovo za odmero DMV predstavlja prodajna cena motornega vozila, ki ne vključuje DMV in DDV. Kot prodajna cena se pri pridobitvi motornega vozila iz druge države članice EU šteje nakupna cena, pri uvozu pa vrednost, določena v prvem do četrtem odstavku 38. člena ZDDV-1. V 5. členu ZDMV so navedeni pogoji in upravičenci, ki DMV ne plačujejo (oprostitve plačila DMV), pri čemer je izjeme potrebno razlagati ozko (restriktivno) in skladno s pogoji, ki jih ZDMV za te oprostitve predpisuje. Oprostitve so predvidene v devetih različnih situacijah. Za vsako od teh situacij so določeni posebni pogoji, ki morajo biti izpolnjeni, da se oprostitve lahko uveljavljajo.

3. Tožnik ne izpolnjuje pogojev za oprostitve plačila DMV za predmetno vozilo. Po zaključku življenja in dela v Luksemburgu je tožnik med drugim v Slovenijo vnesel tudi predmetno vozilo kot oseba, ki je to vozilo pridobila v drugi državi članici EU za svoje osebne namene. Tožnik se sklicuje na 11 (e) točko Protokola (št. 7) o privilegijih in imunitetah Evropske Unije (v nadaljevanju Protokol), na podlagi katere imajo uradniki in drugi uslužbenci EU pravico uvoziti brez carine vozilo za osebno uporabo, pridobljeno v državi njihovega zadnjega prebivališča ali državi njihovega državljanstva, pod pogoji, ki veljajo na domačem trgu te države, ter ga ponovno izvoziti brez carine, v obeh primerih pod pogoji, ki jih vlada države, v katero uresničujejo to pravico, šteje za potrebne. Protokol je Vlada RS ratificirala z Uredbo o ratifikaciji sporazuma o izvajanju Protokola o privilegijih in imunitetah Evropske Unije v Sloveniji (v nadaljevanju Uredba). Neutemeljen je tožnikov ugovor, da je ureditev v ZDMV v nasprotju z ureditvijo v Protokolu. Tožnik je slovenski državljan, ki je po zaključku življenja in dela v Luksemburgu na Evropskem računskem sodišču opravil pridobitev predmetnega motornega vozila iz druge države članice in je zavezanec za plačilo DMV po 4. členu ZDMV. Pritožbeni organ se sklicuje na sodbo Sodišča EU v zadevi C-365/02 (Marie Lindfors). DMV se plačuje od motornih vozil, ki se dajejo prvič v promet ali se prvič registrirajo na območju Slovenije in se zaračuna (z izjemo po 5. členu ZDMV) kot posledica uporabe motornega vozila v slovenskem cestnem omrežju. Odločilna okoliščina je uporaba vozila v prometu v Sloveniji. DMV se navadno zaračuna ob registraciji vozila. V teh okoliščinah pa DMV ni mogoče obravnavati kot obdavčitev, povezano z uvozom, za katero bi se

uporabljale oprostitev, določene v Protokolu, saj se te nanašajo na t.i. davke na potrošnjo, kar pa DMV ni. Obdavčljiv dogodek za DMV je uporaba vozila na slovenskem ozemlju. Iz navedenega izhaja, da se oprostitev plačila davkov, ki so določene v Protokolu, ne uporabljajo za davek z značilnostmi DMV, saj se DMV plačuje kot posledica uporabe vozila v Sloveniji in predstavlja posebno dajatev, saj DMV po svoji vsebini predstavlja davek na uporabo lastnine znotraj države. Oprostitev za tak davek pa Protokol ne ureja. Takšna ureditev tudi ni diskriminatorna, saj ZDMV ne postavlja zavezanca v slabši položaj v primerjavi z osebami, ki so že davčni zavezanci za ta davek. Iz listin upravnega spisa izhaja, da tožnik ni bil postavljen v manj ugoden položaj od državljanov, ki stalno bivajo in delajo v Sloveniji.

4. Tožnik se z odločitvijo ne strinja in v tožbi povzema potek postopka ter ugovarja, da je izpodbijana odločba v nasprotju z določbo 11 (e) Protokola, katerega vsebino navaja. Meni tudi, da je upravičen do uvoza predmetnega osebnega vozila brez dajatev (free of duty), saj je v postopku nesporno predložil dokazilo, da je bilo predmetno vozilo pridobljeno v času tožnikovega mandata kot člana Evropskega računskega sodišča. Toženka ni upoštevala določb Protokola. Vse države članice EU morajo prenesti v pravni red nacionalnih zakonodaj določbe Protokola. Sklicuje na sodbe Sodišča EU v zadevah C-558/10, C-260/86, C-333/88 in C-229/89 glede prepovedi diskriminacije. Namen Protokola je opredelitev privilegijev in imunitet, ki omogočajo zaposlenim (imenovanim in uradnikom) v institucijah EU nediskriminatorni odhod v državo delovanja (v primeru tožnika Luksemburg) in vrnitev iz države delovanja v državo stalnega prebivališča (v primeru tožnika Slovenija) ter s tem povezano ureditev življenja in davčni status, ki ni diskriminatoren, zaradi premoženja in dohodkov, ki izvirajo ali so vezani na delo v institucijah EU. Protokol določa izjemo v točki 11 (d) za uvoz brez carine povišstva in drugih predmetov za osebno uporabo in v točki 11 (e) za uvoz brez carine avtomobila za osebno uporabo, pod pogoji, ki jih vlade države, v katerih se uresničujejo te pravice, štejejo za potrebne. Slovenija pa je z DMV obremenila uvoz enega avtomobila tudi za upravičence po Protokolu, ki imajo pravico do uvoza enega avtomobila brez dajatev. Tožnik meni, da bi med takšne potrebne pogoje sodili normalni pogoji uporabe kot npr. homologacija, ne pa skoraj 40 % davčna stopnja ob uvozu avtomobila, pred izdajo homologacije avtomobila in pred njegovo prvo registracijo. Tožnik tudi ugovarja, da je uveljavitev te izjeme v samem zakonu ob hkratni določitvi izjem za oprostitev plačila DMV za vozila za osebne potrebe samo za tuje osebe diplomatsko-konzularnih predstavništev neskladna z določbo 11 (c) Protokola, ki določa, da na ozemlju vsake države članice in ne glede na njihovo državljanstvo, uradniki in drugi uslužbenci Unije uživajo enake olajšave, kot jih imajo običajno uradniki mednarodnih organizacij glede monetarnih (finančnih, currency) ali deviznih (exchange) predpisov. Slovenija je točko 11 (c) Protokola upoštevala in jo neposredno prenesla v ZDMV ter s tem povezane pravilnike, ni pa prenesla določbe 11 (e) Protokola, ki ureja dajatve ob uvozu enega avtomobila v državo nacionalnosti uradnika in drugih uslužbencev EU (pravico uvoza brez carine).

5. Tožnik v tožbi tudi ugovarja, da je bil diskriminiran pri uveljavitvi svoje pravice izbrati si po zaključku življenja in dela v Luksemburgu na institucijah EU (na Evropskem računskem sodišču) katerokoli državo članico (v danem primeru Slovenijo) in vanjo prenesti in uporabljati v prometu svoje dotedanje premoženje, kamor spada poleg povišstva tudi nediskriminatorni prenos v osebno uporabo enega osebnega vozila. Določbe ZDMV, ob neupoštevanju določb Protokola, tožniku preprečujejo nediskriminatorni prenos predmetnega vozila v Slovenijo, saj se od tožnika zahteva plačilo skoraj 40 % davčne stopnje glede na tržno vrednost predmetnega vozila, pridobljenega v času tožnikovega dela na Evropskem računskem sodišču. Sklicuje se na sodbo Sodišča EU v zadevi C-260/86.

6. Tožnik meni, da toženka napačno razlaga sodbo Sodišča EU v zadevi C-365/02 (Marie Lindfors). Gre za državljanke EU, kateri pravica do uvoza avtomobila brez dajatev ni bila garantirana z določbami Protokola in vsebino sodbe pojasni. Tožnik je zaščiten s Protokolom v obdobju izvajanja funkcije, kar je pri tožniku bilo

med 7. 5. 2010 in 6. 5. 2016 ter formalno do 6. 5. 2019. Ključni dogodek po mnenju tožnika je uvoz avtomobila in njegova homologacija pred registracijo avtomobila zaradi uporabe v prometu v Sloveniji. Ne strinja se z navajanjem pritožbenega organa, da je obdavčljiv dogodek za DMV dejanska uporaba vozila na ozemlju Slovenije. Isti avtomobil ima tožnik, kot to določa 11 (e) točka Protokola pravico uporabljati po uvozu, kar pomeni formalno po izvedeni homologaciji, za katero je bil pogoj davčna obravnava glede DMV, ki je bil obračunan pred uvozom, ter izdano potrdilo o homologaciji in pred registracijo, kar je v nasprotju s temeljnim pravilom, da se uvoz izvede brez dajatev. Tožnik nasprotuje izpodbijani odločbi in meni, da je toženka napačno izpeljala zaključke tudi glede sodbe Sodišča EU v zadevi C-365/02. Ne strinja se z navajanjem pritožbenega organa, da DMV pomeni posebno dajatev oziroma davek, ki je povezan z uporabo lastnine v državi in da v tem smislu ne predstavlja dajatve ob uvozu, kar glede na določbe Protokola ne drži. Po vstopu Slovenije v EU kot carinsko unijo, carina ni več določena. Namen Protokola je zahtevati od države, da bi se zaščitenemu subjektu po Protokolu omogočil uvoz enega osebnega avtomobila brez dajatev. DMV pa je po imenu in vsebini dajatev, saj ga mora plačati zavezanec pred homologacijo avtomobila, kar je pogoj za njegov uvoz in ga ne plača ob registraciji. Sodišče EU je v primeru C-365/02 podalo razlago 1. člena Direktive 83/183/EGS o davčnih oprostitev, ki veljajo za končni uvoz osebne lastnine posameznikov iz držav članic. Tožena stranka pa napačno zaključuje, da je iz citirane sodbe Sodišča EU mogoče sklepati, da Protokol oprostitve za tak davek ne ureja in da Slovenija ni bila dolžna vnesti oprostitve za takšne primere v ZDMV. Sodišču tožnik predlaga, da izpodbijano odločbo razveljavi in odpravi ter toženi stranki tudi naloži, da je dolžna tožniku vrniti plačanih 7.702,81 EUR z zamudnimi obrestmi od 13. 9. 2016 dalje do plačila, kot tudi vse nastale sodne stroške.

7. Tožba ni utemeljena.

8. Po presoji sodišča je izpodbijana odločba pravilna in zakonita. Sodišče se strinja z razlogi, ki sta jih v obrazložitvi v pravnem in dejanskem pogledu navedla davčni organ in pritožbeni organ ter jih v izogib ponavljanju posebej ne navaja (drugi odstavek 71. člena Zakona o upravnem sporu, v nadaljevanju ZUS-1). Glede tožbenih ugovorov pa dodaja:

9. V zadevi je med strankama sporno ali je toženka v obravnavani zadevi z izpodbijano odločbo pravilno in zakonito tožniku odmerila DMV in dodatni DMV na podlagi 4. 5. 2016 vložene tožnikove napoved za odmero DMV za pridobitev predmetnega vozila v vrednosti 21.396,69 EUR, ki izhaja iz predloženega računa, izdanega 3. 5. 2016. Iz ugotovljenega dejanskega stanja v obravnavani zadevi izhaja, da je tožnik v obdobju od 7. 5. 2010 do 6. 5. 2016 opravljal funkcijo člana Evropskega računskega sodišča v Luksemburu, za kar je davčnemu organu tudi predložil potrdilo. Predmetno vozilo je tožnik pridobil na podlagi računa, izdanega 3. 5. 2016. Po prenehanju opravljanja navedene funkcije ter življenja in dela v Luksemburgu, je tožnik med drugim v Republiki Slovenijo vnesel tudi predmetno vozilo kot oseba, ki je to vozilo pridobila v drugi državi članici Evropske skupnosti za svoje osebne namene. Med strankama pa je v obravnavani zadevi sporno, ker je davčni organ z izpodbijano odločbo tožniku odmeril in naložil v plačilo DMV in dodatni DMV, tožnik pa meni, da gre za transakcijo s predmetnim vozilom, ki je oproščena plačila dajatev na podlagi točke 11 (e) Protokola, po kateri imajo uradniki in drugi uslužbenci pravico uvoziti brez carine (free of duty) avtomobil za osebno uporabo, pridobljen v državi njihovega zadnjega prebivališča ali države njihovega državljanstva, pod pogoji, ki veljajo na domačem trgu te države, ter ga ponovno izvoziti brez carine (free of duty), v obeh primerih pod pogoji, ki jih vlada države, v kateri uresničujejo to pravico šteje za potrebne. Iz Uredbe, s katero je Republika Slovenija ratificirala Protokol izhaja, da sta se Republika Slovenija in Evropska skupnost sporazumeli o obsegu davčnih oprostitev plačila DDV, drugih dajatev ter davkov na blago in storitve, ki jih Evropske Skupnosti pridobijo za uradno uporabo iz 2. člena in pod pogoji, določenimi v 3. členu.

10. Tožnik sam v tožbi navaja, da je namen Protokola opredelitev privilegijev in imunitet, ki omogočajo zaposlenim (imenovanim in uradnikom) v institucijah EU nediskriminatorni odhod v državo delovanja in vrnitev iz države delovanja v državo stalnega prebivališča ter s tem povezano ureditev življenja in davčni status, ki ni diskriminatoren, zaradi premoženja in dohodkov, ki izvirajo ali so vezani na delo v institucijah EU. V primeru obravnavane transakcije s predmetnim vozilom, ki ga je tožnik pridobil 3. 5. 2016, funkcijo člana Evropskega računskega sodišča pa je prenehal opravljati 6. 5. 2016 (kar med strankama ni sporno), je tožnik predmetno vozilo pridobil za svoje osebne namene in ne gre za uradno uporabo oziroma za premoženje, ki izvira in je vezano na delo v institucijah Evropske skupnosti.

11. Na podlagi 3. člena ZDMV se DMV plačuje od motornih vozil citiranih tarifnih oznak, določenih v carinski tarifi ES, ki se dajo prvič v promet ali se prvič registrirajo na območju Republike Slovenije. Na podlagi 4. člena ZDMV je pridobitev motornega vozila iz druge države članice Evropske unije za namene tega zakona pomeni pridobitev blaga znotraj Skupnosti, kot je opredeljena v ZDDV-1. Zavezanec za obračun in plačilo davka je oseba, ki pridobi motorno vozilo v drugi državi članici Evropske unije oziroma uvoznik motornih vozil, pri čemer je uvoznik carinski dolžnik, določen v skladu s carinskimi predpisi oziroma prejemnik motornega vozila. Na podlagi 6. člena ZDMV je davčna osnova za odmero DMV prodajna cena posameznega motornega vozila, ki ne vključuje tega davka in DDV. Kot prodajna cena se pri pridobitvi motornega vozila iz druge države članice Evropske unije šteje nakupna cena, pri uvozu pa vrednost, določena v prvem do četrtem odstavku 38. člena ZDDV-1. Obveznost obračuna davka nastane, ko je opravljen promet motornih vozil, za kar se po ZDMV šteje ko je izdan račun o prodaji motornega vozila, ko je motorno vozilo izročeno oziroma pri uvozu, ko je nastal carinski dolg. Oprostitve plačila DMV so taksativno navedene v prvem odstavku 5. člena ZDMV, ki jasno in podrobno določa primere in upravičence do oprostitve plačila DMV. Iz 4. točke prvega odstavka 5. člena ZDMV izhaja, da se DMV ne plačuje od cestnih motornih vozil za službene potrebe diplomatskih in konzularnih predstavništev, akreditiranih v Sloveniji; za službene potrebe mednarodnih organizacij, če to določajo mednarodne pogodbe, ki obvezujejo Slovenijo; za osebne potrebe tujega osebja diplomatskih in konzularnih predstavništev, akreditiranih v Sloveniji, vključno z njihovimi družinskimi člani in za osebne potrebe tujega osebja mednarodnih organizacij, vključno z njihovimi družinskimi člani, če to določajo mednarodne pogodbe, ki obvezujejo Slovenijo. V danem primeru pa tožnik predhodno navedenih pogojev v času vnosa predmetnega vozila v Republiko Slovenijo tudi po presoji sodišča ni izpolnjeval. V obravnavani zadevi je tožnik državljan Republike Slovenije, ki je po zaključku opravljanja funkcije člana Evropskega računskega sodišča opravil pridobitev predmetnega vozila za svojo osebno uporabo iz druge države članice Evropske skupnosti in je tudi po mnenju sodišča zavezan za plačilo DMV (4. člen ZDMV). Kot je to tožniku pravilno pojasnil že pritožbeni organ se izjeme od splošnega pravila o obdavčitvi (kar davčne oprostitve nesporno so), tolmačijo restriktivno. Po presoji sodišča pa je tudi neutemeljen tožnikov ugovor, da je uveljavitev te izjeme v samem zakonu ob hkratni določitvi oprostitve plačila DMV za vozila za osebne potrebe samo za tuje osebe diplomatsko-konzularnih predstavništev neskladna z določbo 11 (c) Protokola.

12. Promet z motornimi vozili se v Republiki Sloveniji obdavčuje z DMV, ki je bil uveden julija 1999 in se plačuje ob prometu z motornimi vozili, ki se v Republiki Sloveniji registrirajo prvič. DMV pa se plačuje tudi ob prometu rabljenih, že registriranih motornih vozil. V Evropski skupnosti velja pri obdavčenju motornih vozil toliko različnih sistemov obdavčitev, kolikor je držav članic in na tem področju ni enotne ureditve. Države članice pa morajo spoštovati štiri temeljne svoboščine: prost pretok oseb, blaga, storitev in kapitala. Države članice poznajo pri obdavčenju motornih vozil tri vrste davkov: DDV, davek ob registraciji vozil in premoženjski davek oziroma davek na lastništvo motornih vozil. V Republiki Sloveniji predstavlja DMV davek, ki se plačuje ob registraciji motornih vozil. Tudi po mnenju sodišča gre za posebno dajatev oziroma davek, ki je povezana z uporabo motornega vozila v Republiki Sloveniji in v tem smislu ne predstavlja

dajatve ob uvozu (carinske dajatve), kot je to pravilno navedel tudi pritožbeni organ. Po povedanem se po mnenju sodišča tožnik neupravičeno ne strinja z navajanjem pritožbenega organa, da je obdavčljiv dogodek za DMV dejanska uporaba vozila na ozemlju Republike Slovenije. Glede tožbenega ugovora o diskriminaciji tožnika pa sodišče soglaša z navajanjem pritožbenega organa.

13. Po povedanem je davčni organ z izpodbijano odločbo tožniku pravilno in zakonito od obravnavane transakcije s predmetnim vozilom odmeril DMV in posebni DMV. Dejansko stanje v zadevi je pravilno in popolno ugotovljeno, materialno pravo je bilo pravilno uporabljeno, sodišče pa v tudi postopku pred izdajo izpodbijane odločbe ni našlo nepravilnosti na katere je dolžno paziti po uradni dolžnosti, zato je na podlagi prvega odstavka 63. člena ZUS-1, tožbo kot neutemeljeno zavrnilo.

14. Ker gre v zadevi za enostavno dejansko in pravno stanje je sodišče na podlagi 3. alineje drugega odstavka 13. člena ZUS-1 odločalo po sodnici posameznici.

15. Sodišče je odločalo brez glavne obravnave, ker so bili v predmetnem postopku relevantni dokazi pravilno izvedeni in presojeni že v upravnem postopku (59. člen v zvezi z drugim odstavkom 51. člena ZUS-1).

16. Izrek o stroških temelji na četrtem odstavku 25. člena ZUS-1. Če sodišče tožbo zavrne, trpi vsaka stranka svoje stroške postopka.

Datum zadnje spremembe: 26.04.2018