



REPUBLIKA
SLOVENIJA
UPRAVNO
SODIŠČE

UPRS Sodba I U 1063/2020-14

Sodišče: Upravno sodišče

Oddelek: Upravni oddelek

ECLI: ECLI:SI:UPRS:2021:I.U.1063.2020.14

Evidenčna številka: UP00052109

Datum odločbe: 23.11.2021

Senat, sodnik posameznik: Adriana Hribar Milič (preds.), mag. Slavica Ivanović (poroč.), Bojana Prezelj Trampuž

Področje: DAVKI

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

Zveza: ZDMV člen 3

Jedro

Stališče, da bi strokovni pripomočki morali biti uradno prevedeni v slovenski jezik bi pomenilo, da organi pri svojem delu ne bi mogli uporabljati teoretskih virov v tujem jeziku, kar pa ni sprejemljivo. Zato po presoji sodišča očitek nedosegljivosti takšnih teoretskih virov v slovenskem jeziku, ne pomeni kršitev pravil postopka, kot meni tožba. Poleg tega pa davčni organ POHS in POKN, ki so bile merodajne za presojo v obravnavanem primeru, v izpodbijani odločbi tudi citiral (stran 26 obrazložitve), prav tako pa tožnik tudi v tožbi ne pojasni, kateri del prevoda besedila POHS in POKN naj bi vzbujal pomisleke glede pravilnosti prevoda in bi lahko povzročil drugačno uvrstitev vozil v KN.

Izrek

I. Tožba se zavrne.

II. Vsaka stranka trpi svoje stroške postopka.

Obrazložitev

1. Z izpodbijano odločbo je Ministrstvo za finance (v nadaljevanju finančni, tudi davčni organ) v zadevi davčnega inšpekcijskega nadzora (v nadaljevanju DIN) davka na motorna vozila (v nadaljevanju DMV) za obdobje od 1. 1. 2015 do 30. 11. 2017 tožniku dodatno odmerila: DDV v skupnem znesku 392.578,31 EUR,

za vozila, navedena na straneh 1 do 6 izreka (točka I/1 izreka); pripadajoče obresti v znesku 68.157,91 EUR. Neplačane obveznosti v skupnem znesku 460.736,22 EUR, mora plačati na vplačilni račun, kot je navedeno (točka I/2 izreka). Neplačane obveznosti mora tožnik plačati v roku 30 dneh od vročitve te odločbe, po preteku tega roka bodo zaračunane zamudne obresti in začel postopek davčne izvršbe (točka II izreka). Tožnik ni zahteval povračilo stroškov postopka. Stroški postopka, ki so nastali finančni upravi, bremenijo slednjo (točka III izreka). Pritožba ne zadrži izvršbe (točka IV izreka).

2. Iz obrazložitve izhaja, da tožnik ob pridobitvi za določena vozila, pridobljena iz EU, ni obračunal DMV. Vozila Mercedes Benz Vito in Citan mixto je nepravilno razvrstil v Kombinirano nomenklaturu (v nadaljevanju tudi KN) v tarifno oznako 8704 Motorna vozila za prevoz blaga, od katerih se ne obračunava DMV. Pravilno se uvrščajo v tarifno oznako 8703 KN Avtomobili in druga motorna vozila, konstruirana predvsem za prevoz oseb, vključno z motornimi vozili za prevoz ljudi in blaga in dirkalnimi avtomobili in so v skladu z Zakonom o davku na motorna vozila (v nadaljevanju ZDMV) (3. člen)¹, ki ga citira, zavezana k plačilu DMV, zato je davčni organ naknadno obračunal davčni dolg.

3. Tehnične značilnosti vozil so na podlagi potrdil o skladnosti razvidne iz tabele 3 (na straneh 13 do 22 obrazložitve). Gre za vozila, ki imajo drugo vrsto sedežev ali pritrdišča za drugo vrsto sedežev za voznikom. Vsa obravnavana vozila znamke Mercedes Benz s komercialno oznako Vito, model mixto ali s komercialno oznako Citan, model mixto, različnih prostornin motorja, imajo dizelsko vrsto goriva ter več kot 3 sedeže, kar pomeni, da je prisotna druga vrsta sedežev za voznikom. Eno vozilo, kot je navedeno, nima druge vrste sedežev, temveč so v vozilu ob pridobitvi prisotna pritrdišča, na katere je le te možno namestiti. Kot izhaja iz kataloga vozil modela Vito ter iz specifikacij iz prejetih računov, vsebuje oprema modela mixto (kompaktni, dolgi, ekstradolgi) poleg komfortnega voznikovega sedeža in komfortnega sovoznikovega sedeža tudi 3 - sedežno klop, v prvi vrsti v potniškem prostoru, vsa vozila pa imajo drsna vrata na desni strani in okno spredaj desno fiksno v steni ali drsnih vratih in okno spredaj levo fiksno v steni ali drsnih vratih. Iz kataloga vozil modela Citan vsebuje serijska oprema Citan mixto poleg voznikovega sedeža in sovoznikovega sedeža s funkcijo ležišča tudi zadnjo klop, 1. vrsta, zložljiva 1/3:2/3. Serijska oprema vozila so tudi drsna vrata na desni strani, drsna vrata na levi strani, okno spredaj levo fiksno v drsnih vratih v tovornem prostoru in okno spredaj desno fiksno v drsnih vratih v tovornem prostoru.

4. Kot pravne podlage za uvrstitev vozil v Kombinirano nomenklaturu carinske tarife davčni organ navaja: Uredbo Sveta (EGS) št. 2658/87 o tarifni in statistični nomenklaturi ter skupni carinski tarifi, Izvedbeno uredbo Komisije (EU) št. 1101/2014 z dne 16. oktobra 2014 o spremembi Priloge I k Uredbi Sveta (EGS) št. 2658/87 o tarifi in statistični nomenklaturi ter skupni carinski tarifi (tj. kombinirani nomenklaturi (KN))², Izvedbeno uredbo Komisije (EU) št. 2015/1754 z dne 6. oktobra 2015 o spremembi Priloge I k Uredbi Sveta (EGS) št. 2658/87 o tarifi in statistični nomenklaturi ter skupni carinski tarifi (tj. kombinirani nomenklaturi (KN))³, Izvedbeno uredbo Komisije (EU) št. 2016/1821 z dne 6. oktobra 2016 o spremembi Priloge I k Uredbi Sveta (EGS) št. 2658/87 o tarifi in statistični nomenklaturi ter skupni carinski tarifi (tj. kombinirani nomenklaturi (KN))⁴.

5. Pravilna uvrstitev vozil v tarifno številko KN posledično vpliva na obdavčitev z DMV. Za uvrstitev blaga v KN je potrebno poznati objektivne značilnosti in lastnosti ter namen uporabe blaga. Pri uvrščanju vozil v KN je davčni organ upošteval splošna pravila za razlago KN opombe k oddelkom in posameznim poglavjem, opombe k podštevilkam in dodatne opombe v KN. Za dodatno pomoč pri uvrščanju so mu služile pojasnjevalne opombe kombinirane nomenklature (POKN) in pojasnjevalne opombe harmoniziranega sistema (POHS) k tarifni številki 8703 (ki jih citira na straneh 25 in 25 obrazložitve), odločbe in mnenja v zvezi z uvrstitvijo v harmoniziran sistem, mnenja EU o uvrstitvi blaga, izvedbene uredbe o uvrstitvi

določenega blaga, sodbe Sodišča Evropske unije (v nadaljevanju SEU). Navaja splošni pravili 1⁵ in 6⁶ za razlago KN. Iz poimenovanja k tarifni številki 8703: "Avtomobili in druga motorna vozila, konstruirana predvsem za prevoz oseb (razen vozil iz tarifne številke 8702), vključno z motornimi vozili za kombinirani prevoz ljudi in blaga (tipa »karavan«, »kombi« itd.) in dirkalnimi avtomobili", izhaja, da so v njej zajeta vozila, ki so konstruirana za prevoz ljudi in tudi vozila, ki so kombinirana za prevoz ljudi in blaga. iz poimenovanja k tarifni številki 8704 pa, da so v njej zajeta vozila, ki so namenjena za prevoz blaga. Glede namena uporabe ugotavlja, da se vozila, ki poleg voznikovega in sovoznikovega sedeža nimajo drugih sedežev, temveč le prostor namenjen tovoru, uporabljajo le za prevoz blaga in da so vozila, ki imajo poleg voznikovega in sovoznikovega sedeža zadaj še drugo in tretjo vrsto sedežev (poleg voznika in sovoznika še za 6 potnikov), namenjena za prevoz potnikov, kot tudi, da je vozilo, ki ima poleg voznikovega in sovoznikovega sedeža še drugo vrsto sedežev, za njo pa del, namenjen tovoru, namenjeno prevozu potnikov in blaga, in da gre za vozilo, konstruirano za kombiniran prevoz ljudi in blaga. Takšne značilnosti imajo tudi obravnavana vozila, ki so navedena v tabeli 3 »Tehnične značilnosti vozil«, kar pojasni (stran 26). Davčni organ ugotavlja, da so pridobljena vozila Mercedes Benz Vito mixto in Citan mixto, kombinirana enoprostorna motorna vozila furgon s podaljšano kabino, namenjena za prevoz oseb in blaga, z več kot 3 sedeži (petimi ali šestimi) ter v enem primeru s 3 sedeži in pritrdišči za sedeže v prvi vrsti za voznikom, v prvi vrsti za voznikom je okno spredaj desno fiksno v steni ali drsnih vratih in okno spredaj levo fiksno v steni ali drsnih vratih. V dokumentaciji DIN (potrdilo o skladnosti, COC dokument) je navedena kategorija vozila N1. Vozila imajo največjo dovoljeno maso manj kot 5 t ter batni motor z notranjim zgorevanjem na vžig s kompresijo s prostornino valjev 1461 cm³, 1598 cm³ ali 2143 cm³. Navedena vozila se glede na objektivne lastnosti in splošni videz ter namen uporabe pravilno uvrščajo v tarifno oznako 8703, kot je razvidno iz tabela 4 na straneh 32 do 37 obrazložitve. Uvrstitev opredeljujeta splošni pravili 1 in 6 za razlago KN ter besedilo oznak KN 8703, 8703 31 in 8703 32.

6. Davčni organ ugotavlja, da tožnik od 194 vozil iz tabele 3 v inšpiciranem obdobju ni obračunal DMV zaradi napačne uvrstitve v tarifno številko 8704, ki ne zapade obračunu DMV. Tožnik bi moral uvrstiti navedena vozila v tarifno številko 8703 (8703 31 ali 8703 32) KN, kot motorna vozila za kombinirani prevoz ljudi in blaga (tipa »karavan«, »kombi« itd.). Navaja 3. člen ZDMV⁷. Obračun DMV je razviden iz tabele 4. Navaja 4. člen, 7. člen in 8. člen ZDMV, ki jih citira.

7. Da je takšna odločitev pravilna izhaja tudi iz Izvedbene uredbe Komisije (EU) 2017/1233⁸, ki jo citira (v nadaljevanju Uredba 2017/1233 oziroma Izvedbena uredba), kar pojasni.

8. Stališče tožnika z dne 28. 2. 2018 glede pravnih podlag, postopka sprejema in posledične časovne veljavnosti Izvedbene uredbe in Pojasnilo FURS je razvidno na straneh 29 in 30 obrazložitve.

9. Glede uvrstitve 194 vozil znamke Mercedes Benz Vito mixto in Mercedes Benz Citan mixto in obdavčitve z DMV navaja, da uvrstitev opredeljujejo splošni pravili 1 in 6 za razlago KN ter besedilo oznak KN 8703, 8703 31 in 8703 32. Bistveno značilnost predstavlja dodatna vrsta sedežev z varnostnimi pasovi ali s pritrdišči za sedeže, na katere se lahko enostavno vstavijo sedeži, ki imajo vgrajene varnostne pasove, za sedeži za voznika in sopotnika. Poleg tega pa imajo vsa vozila kot serijsko ali kot dodatno opremo v drugi vrsti sedežev (za voznikom in sopotnikom) okno spredaj desno fiksno v steni ali drsnih vratih in okno spredaj levo fiksno v steni ali drsnih vratih, kar je objektivna značilnost prostora za potnike in ne blaga. Tožnik bi 194 predmetnih vozil ob pridobitvi iz druge države članice EU moral uvrstiti v tarifno številko 8703, v posamezno podskupino, kot je razvidno iz tabele 4, in sicer pod oznako 8703 32 19 - kot druga vozila z batnim motorjem z notranjim zgorevanjem na vžig s kompresijo (dieselskim ali poldieselskim) s prostornino cilindrov nad 1500 cm³ do vključno 2500 cm³ - nova druga ali 8703 31 10 - kot druga vozila z batnim motorjem z

notranjim zgorevanjem na vžig s kompresijo (dieselskim ali poldieselskim) s prostornino cilindrov do vključno 1500 cm³ – nova stran 39 obrazložitve. Tožnik je s tem, ko ni obračunal DMV na navedena motorna vozila ravnal v nasprotju z 8. členom ZDMV. Obračun 7 % obresti na podlagi 95. člena Zakona o davčnem postopku (v nadaljevanju ZDavP-2) je razviden na strani 41 obrazložitve.

10. Pripombe tožnika na zapisnik so razvidne na straneh 41 do 50, odgovor davčnega organa nanje na straneh 50 do 62, opredelitev davčnega organa glede dokaznih predlogov v pripombah pa na straneh 62 do 63 obrazložitve izpodbijane odločbe.

11. Pritožbeni organ se z odločitvijo davčnega organa strinja, za kar pojasni razloge.

12. Tožnik v tožbi izpodbija navedeno odločitev iz vseh razlogov iz 1. do 3. točke prvega odstavka 27. čl. Zakona o upravnem sporu (v nadaljevanju ZUS-1). Davčnemu organu očita kršitev pravice do sodelovanja in obveščanja tožnika o postopku po 139. členu ZDavP-2. Davčni organ tožniku ni omogočil, da pred izdajo zapisnika poda relevantna dejstva in predlaga dokaze v njegovo korist. Ne drži ugotovitev na 50. strani izpodbijane odločbe, da naj bi uradna oseba na sestanku 16. 4. 2018 tožnika »seznanila o rezultatu DIN« ter da naj bi ga »opozorila na dejstva, ki vplivajo na obdavčenje, pravne posledice, ugotovitev davčnega inšpekcijskega nadzora in davčne učinke teh ugotovitev«, saj tam ni bilo govora o »dejstvih, ki bi vplivali na obdavčenje«, saj inšpektorica ni imela stališča glede značilnosti posebnih vozil in njihove uvrstitve v KN, niti o potencialnem znesku dajatve.

13. Tožnik ni prejel niti sklepa o nadaljevanju postopka in mu tudi ni nič znanega o »poizvedbah pri pristojnih organih drugih držav glede tarifnega uvrščanja v KN«. Tožnik je v bil času izdaje zapisnika še v korespondenci z Generalnim finančnim uradom (GFU) glede pomembnih vsebinskih pravnih vprašanj, ki so pomembna za predmetno zadevo, ki so temeljila izključno na hipotetični predpostavki, da bo toženka tožniku odmerila *davek*, ne pa konkretnih okoliščinah predmetne zadeve. Tudi vročitev samega zapisnika je po mnenju tožnika sporna, saj dejstvo, da je 13. 7. 2018 pooblaščenec tožnika prevzel sklep o zavarovanju ne pomeni, da se je avtomatično vročil tudi zapisnik o DIN, kar pojasni.

14. Glede prekinitve in nadaljevanja postopka ne držijo navedbe toženke (51. stran), da naj bi bilo iz sklepa z dne 15. 1. 2018 razvidno, da naj bi se postopek nadaljeval, saj je tam navedeno le, da se postopek razširi na širše obdobje, kar pa ne zadostuje. Ponovno navaja, da ni prejel nobenega dokumenta in/ali informacije o korespondenci med organi RS in organi drugih držav članic ter organi EU v zvezi s poizvedbami pri pristojnih organih drugih držav glede tarifnega uvrščanja v KN, četudi je bil predmetni postopek DIN prav zaradi teh dokumentov in informacij prekinjen, in na teh dokumentih temelji izpodbijana odločitev. Gre za bistveno kršitev postopka, saj se tožnik o tej dokumentaciji ni mogel izjaviti. Prekinitev postopka v konkretnem primeru ni bila »poizvedba zaradi ugotovitve dejanskega stanja« po 75.a členu ZDavP-2, ampak je toženka sprožila postopek sprejema povsem novega evropskega predpisa.

15. Ne držijo navedbe toženke (v devetem odstavku na 52. strani obrazložitve izpodbijane odločbe), da naj bi bila praksa držav članic EU enotna, kar priznava tudi sama toženka, ko izrecno zapiše, da so tri države članice EU ta vozila uvrščala med tovorna vozila in so v zvezi s tem tudi izdale več zavezujočih tarifnih informacij (ZTI). Po podatkih tožnika so bile ZTI, ki so bile izdane v teh treh državah članicah razveljavljene, z učinkom za naprej. To je posledica dejstva, da Uredba 2017/1233 velja le za naprej, ne pa tudi za nazaj.

16. Sklicevanje toženke na zaupnost komunikacije med evropskimi institucijami in/ali državami članicami je neutemeljeno, saj ne gre za vprašanje dostopa do informacij javnega značaja, temveč za vprašanje pravne in

dejanske podlage izpodbijane odločitve, zaradi česar bi morala toženka to dokumentacijo posredovati tožniku. Sodišču predlaga, da vpogleda v celotno korespondenco, vključno s pripravljalnimi dokumenti v zvezi s pripravo Uredbe, ter v celotno korespondenco med organi RS in organi drugih držav članic ter organi EU, vse v zvezi s poizvedbami pri pristojnih organih drugih držav glede tarifnega uvrščanja v KN, zaradi katerih je bil postopek DIN prekinjen, ter to dokumentacijo (lahko tudi v redigirani obliki) posreduje tožniku v zjasnitev.

17. Toženka se v izpodbijani odločbi sklicuje na različne pravne podlage, kot jih navaja. Citira besedilo posameznih določb POHS, ob tem pa ne pojasni, kateri prevod POHS je pri tem uporabila. Slovenski državni organ mora pri izdaji uradne odločbe in/ali zapisnika uporabljati uradne dokumente, ne pa neke neuradne dokumente in/ali prevode. Še posebej, če se v svoji odločbi sklicuje in citira slovensko besedilo teh dokumentov. Dejstvo je, da slovenski uraden ali neuraden prevod besedila POHS ne obstaja, kar pojasni. Zato se tožnik ne more opredeliti do ugotovitev, saj ne ve katero besedilo POHS je toženka uporabila pri svoji odločitvi. Edino dostopno besedilo POHS je namreč izključno v angleškem jeziku. Odločba ne more temeljiti na predpisu, ki je napisan izključno v tujem jeziku in je protiustavna (11. člen Ustave Republike Slovenije, v nadaljevanju Ustava).

18. Glede Uredbe 2017/1233 je tožnik med postopkom že podal svoje stališče (28. 2. in 15. 5. 2018), vendar pa toženka v zapisniku ni podala nobenega odgovora. Drži sicer, da je GFU (FURS) tožniku v zvezi z njegovim zaprosilom podal Pojasnilo 16. 3. 2018 (kar je tožnik pojasnil v elektronskem sporočilu z dne 15. 5. 2018) in se na te svoje pripombe v DIN (ki jih v celoti povzema na straneh 8 do 11 tožbe), sklicuje in ki potrjujejo njegovo stališče, ki ga zagovarja tudi v tožbi, glede časa veljavnosti Uredbe 2017/1233 in glede razlage slovenskih in evropskih predpisov, ki so veljali pred njeno uveljavitvijo, kar je bistveno za odločanje, in ki po stališču tožbe v celoti ovržejo spremenjena stališča tožene stranke v izpodbijani odločitvi.

19. Tožnik navaja, da je dokazno breme za dokazovanje zgoraj navedene prakse in stališč slovenskih in evropskih davčnih organov na toženki, ki ga ni izpolnila, saj v zvezi s tem v izpodbijani odločitvi ni nobenih ugotovitev. Toženka je izključno na podlagi besedila Uredbe 2017/1233, ki je po vsebini bistveno drugačna od vsebine POKN in POHS, ki so veljale v letih 2015, 2016 in 2017, za nazaj podala razlago, s katero je tožniku naložila plačilo dajatev. Spregledala je Pojasnilo FURS z dne 16. 3. 2018, ki v celoti potrjuje stališča tožnika. Uredba 2017/1233 ni bila sprejeta v obliki pojasnjevalnih opomb k KN, ampak kot izvedbeni predpis, ki neposredno in na novo uvršča sporno blago pod določeno tarifno številko, kar pojasni.

20. Neutemeljeni so odgovori toženke na straneh 57 in 58 obrazložitve izpodbijane odločbe, da stališče glede časovne uporabe ne temelji na sodbi SEU C-11/93 v zadevi Siemens Nixdorf, ampak na dokumentu Komisije TAXUD/741/2003-FINAL-EN z dne 4. 7. 2007 (Mnenje komisije). Slednje potrjuje dosedanja stališča tožnika, kar pojasni, med drugim to mnenje ureja vprašanje pravice davčnih zavezancev do povračila oziroma odpusta dajatev, na katerega se je tožnik že skliceval v pripombah, kar je v izpodbijani odločbi spregledano. Sklicuje se na Pojasnilo FURS z dne 16. 3. 2018, da gre za »novo uredbo. Ker so tožniku odmerjene dodatne dajatve, toženka ne more retroaktivno uporabiti Uredbe 2107/1233, ne da bi hkrati obravnavala tudi vprašanje odpusta/povračila dajatev po prejšnjem 236. členu Carinskega zakonika, na katerega se je tožnik že skliceval v pripombah, kar je toženka v izpodbijani odločbi spregledala.

21. Tožnik se je ob uvrščanju spornih vozil ves čas zanašal na vsebino več potrdil FURS, s katerimi je za vozila, ki so predmet tega postopka DIN, FURS izrecno potrdil, da se od njih DMV vozila ne plačuje. Izdaja teh potrdil za obravnavana vozila je bila ustaljena praksa slovenskih davčnih organov od leta 2012 dalje do junija 2015 ter podaja tabelo (na strani 14 tožbe). Dejstvo je, da se je tožnik zanašala prav na vsebino teh

potrdil, saj FURS (oz. tožena stranka) v postopku izdaje teh potrdil imel na razpolago vso potrebno dokumentacijo, na podlagi katere bi lahko že takrat ugotovil, da se sporna vozila uvrščajo med osebna vozila pod tarifno številko 8703 KN in da je tožnik oddal pravilne davčne obračune in da je ves čas ravnal v dobri veri.

22. Toženka bi morala te okoliščine, kot tudi vse druge, ki se nanašajo na prakso slovenskih davčnih organov, davčnih organov drugih držav članic EU in pa tudi drugih evropskih organov glede uvrščanja obravnavanih vozil med tovorna ali osebna vozila pred uveljavitvijo Uredbe 1207/1233, upoštevati tudi v okviru postopkov povračila oziroma odpusta plačila dajatev na podlagi postopkov iz prvega odstavka 116. člena in 120 člena EU Uredbe 952/13 (ali 220/1/b člena in 239. člena prej veljavnega Carinskega zakonika), ki se morajo obravnavati po uradni dolžnosti s strani davčnih organov, pa tega ni storila. V zvezi s tem je tožnik med postopkom tudi predlagala izvedbo številnih dokazov, ki pa jih je tožeka v celoti zavrnila, kar ni dopustno.

23. Po točko V tožbe navaja, da so konkretne značilnosti obravnavanih vozil ugotovljene na splošno, brez dokaznega postopka. Toženka ni imenovala izvedenca ustrezne stroke, ki bi edini lahko ustrezno preveril, ali značilnosti in uporabnost obravnavanih vozil tudi dejansko kažejo na zaključek, da gre za osebna vozila, ne pa za tovorna vozila. Gre za strokovno in tehnično vprašanje, katerega oseba, ki vodi DIN sama ne more ugotoviti. V izpodbijani odločbi razen splošnih ocen, ki temeljijo na vsebinski razlagi navedene Uredbe 2917/1233 in splošni uporabi POKN in POHS, ni. Zato se tožeča stranka do tega ne more opredeliti. Navaja, da so bila vozila uporabljena izključno za poslovne namene oziroma za prevažanje tovora, ter se sklicuje na graf o segmentaciji strank, ter da je predlagala izvedbo tudi drugih dokazov, katere pa je tožena stranka zavrnila, kar ni dopustno.

24. Glede stališča toženke, da gre pri sprejemu Uredbe 2017/1233 le za potrditve obstoječe prakse, za kar je dokazno breme na njej, navaja vprašanja, ki jih je zastavil v DIN, na katera toženka ni odgovorila (stran 16 tožbe): 1. zakaj je toženka pred uveljavitvijo Uredbe 2017/1233 nekaterim zavezancem izdajala uradna potrdila o tem, da vozila niso predmet odmere DMV; 2. zakaj so nekateri proizvajalci/uvozniki celo imeli ZTI, v katerih je bilo določeno in opisano, da se ta vozila uvrščajo med tovorna vozila; 3. zakaj so vsi slovenski uvozniki sporna vozila ves čas uvrščali med tovorna vozila; 4. zakaj je tudi na ravni EU veliko držav ta vozila uvrščalo med tovorna vozila (npr. Nemčija); 5. zakaj je bilo potrebno opraviti dolgotrajen postopek usklajevanja, celo na ravni predstavnikov vlad vseh držav članic EU za sprejem Uredbe 2017/1233; 6. zakaj je morala toženka prekiniti postopke DIN in se vsebinsko opredeliti šele po sprejemu Uredbe 1233; 7. zakaj je bil sprejem navedene uredbe sploh potreben, če naj vsebina uredbe ne bi vsebinsko odstopala od besedila HS nomenklature.

25. Sodišču predlaga, da tožbi ugodi, izpodbijano odločbo odpravi in samo reši zadevo, oziroma podrejeno izpodbijano odločbo odpravi in vrne zadevo upravnemu organu prve stopnje v ponovni postopek. V obeh primerih pa toženki naloži povrnitev stroškov postopka, kot navaja, skupaj z zakonskimi zamudnimi obrestni od izdaje odločbe do plačila.

26. V odgovoru na tožbo toženka v celoti prereka tožbene navedbe in vztraja pri dejanskem stanju, kot izhaja iz obrazložitve obeh upravnih odločb. Iz listin upravnega spisa nesporno izhaja, da je bilo v obravnavani zadevi sporna vozila ob upoštevanju KN uvrstiti pod tarifno oznako 8703 KN s poimenovanjem, kot je tam navedeno. Pri obrazložitvi razlogov v to uvrstitev sta bili upoštevani splošni pravili 1 in 6 KN, pojasnjevalne opombe HS in KN, Uredba Komisije (EU) o uvrščanju določenega blaga v KN ter sodbe SEU. Materialno pravo, ki je bilo uporabljeno, ni bilo kršeno, prav tako ne pravila postopka. Tožniku je bila dana možnost sodelovanja. Z ugotovitvami in rezultati DIN je bil seznanjen že pred izdajo zapisnika z dne 13. 7. 2018. Iz

zapisnika izhaja, da je med postopkom podajal svoja stališča in argumente glede uvrstitve obravnavanih vozil v KN in bil opozorjen na dejstva, ki imajo vpliv na obdavčitev kot tudi na pravne posledice ter davčne učinke teh ugotovitev. Zapisnik je bil tožniku vročen 13. 7. 2016, kar je razvidno iz elektronske vročilnice v portalu eDavki. Na zapisnik so bile podane pripombe, ki jih davčni organ ni upošteval. Glede očitkov nevročene korespodence z drugimi institucijami EU, pojasni, da odločitev temelji na objektivnih značilnostih in lastnostih vozil, namena uporabe, ob upoštevanju splošnih pravil za razlago KN in na ne podlagi Uredbe 2017/1233, kot to prikazuje tožnik. Navedena uredba je le še dodatno potrdila stališče, da se sporna vozila pravilno uvrščajo v tarifno številko 8703 KN. Tožnik je tudi bil s strani davčnega organa z dopisom 15. 6. 2018 seznanjen, da je bila praksa uvrščanja kombiniranih vozil v EU do sprejetja Uredbe 2017/1233 enotna, le tri države so tovrstna vozila uvrščale kot tovorna vozila in zanje izdala izdala tudi nekaj zavezujočih tarifnih informacij (ZTI). Ravno to je bil razlog za sprejem Uredbe 2017/1233, saj so države morale razveljaviti vse izdane ZTI, ki niso bile usklajene z navedeno uredbo, kar so tudi storile. Postopek poizvedb v drugih državah članicah in posvetovanja na ravni Unije ni bil del postopka pri toženki, ampak ga je za FURS vodila ustrezna strokovna služba, zato vpogled v korespondenco, ki ga je v zvezi s tem izvajala, tožniku ni bil omogočen, saj ni del postopka, ki se je vršil pri tožniku. Tudi izpodbijana odločitev ne temelji na tej korespodenci. Glede očitkov, da je treba dokazati dosedanja prakso glede uvrščanja vozil v tarifno oznako 8703 KN, toženka navaja, da takšna praksa izhaja že iz sodbe SEU C-486/06 in sodb Upravnega sodišča RS I U 552/2016 in I U 1492/2019. Sodišču predlaga, da tožbo zavrne kot neutemeljeno.

27. Tožba ni utemeljena.

28. Izpodbijana odločba je po presoji sodišča pravilna in skladna z določbami zakona, na katere se sklicuje. Pravilni in skladni z zakonom so tudi razlogi izpodbijane odločbe ter razlogi, s katerimi pritožbeni organ utemelji zavrnitev pritožbenih ugovorov, ki jih tožnik uveljavlja tudi v upravnem sporu. Sodišče se zato nanje sklicuje in jih v skladu s pooblastilom iz drugega odstavka 71. člena ZUS-1 ne ponavlja.

29. Najprej sodišče ugotavlja, da tožnik očitke v tožbi naslavlja izključno na toženo stranko (toženko), čeprav je iz tožbenih navedb razvidno, da tožnik s tem nazivom naslavlja prvostopenjski (davčni) organ, saj navaja npr. strani izpodbijane odločbe ipd. Sodišče zato te očitke smiselno obravnava kot očitki organu prve stopnje.

30. V obravnavani zadevi je sporno, ali je davčni organ pravilno in zakonito obračunal DMV tožniku ob pridobitvi iz EU 194 motornih vozil znamke Mercedes Benz Vito Mixto in Mercedes Benz Citan Mixto oziroma ali jih je pravilno uvrstil v tarifno oznako 8703 31 oziroma 8703 32 KN.

31. Člen 3 ZDMV določa, da se *davek* plačuje med drugim od motornih vozil iz tarifne oznake 8703 31 in 8703 32, določene v carinski tarifi Evropske skupnosti, objavljeni kot Priloga I Uredbe Sveta (EGS) št. 2658/87 z dne 23. julija 1987 o tarifni in statistični nomenklaturi ter skupni carinski tarifi (UL L št. 256 z dne 7. 9. 1987, str. 1), zadnjič spremenjene z Uredbo Komisije (ES) št. 179/2009 z dne 5. marca 2009 o spremembi Priloge I k Uredbi Sveta (EGS) št. 2658/87 o tarifni in statistični nomenklaturi ter skupni carinski tarifi (UL L št. 63 z dne 7. 3. 2009, str. 1), ki se dajo prvič v promet ali se prvič registrirajo na območju Republike Slovenije. Na citirano zakonsko določilo kot relevantno materialnopravno podlago se sklicuje že izpodbijana odločba (stran 7). Kot je nadalje navedeno že v izpodbijani odločbi (strani 24, 36), so motorna vozila te tarifne oznake po KN definirana kot: 8703 - Avtomobili in druga motorna vozila, konstruirana predvsem za prevoz oseb (razen vozil iz tarifne številke 8702), vključno z motornimi vozili za kombinirani prevoz oseb in blaga (tipa "karavan", "kombi" itd.) in dirkalnimi avtomobili/ pod oznako 8703 32 19 - kot druga vozila z batnim motorjem z notranjim zgorevanjem na vžig s kompresijo (dizelskim ali poldizelskim) s prostornino cilindrov nad 1500 cm³ do vključno 2500 cm³ - nova druga ali /pod oznako 8703 31 10 - kot

druga vozila z batnim motorjem z notranjim zgorevanjem na vžig s kompresijo (dieselskim ali poldieselskim) s prostornino cilindrov do vključno 1500 cm³, nova. Navedena materialnopravna podlaga jasno izhaja iz izpodbijane odločbe in jo sodišče potrjuje kot pravilno.

32. Davčni organ si je pri presoji, ali se obravnavana vozila uvrščajo pod tarifno oznako 8703 KN, pomagal tudi s pojasnili POHS in POKN. Tožnik očita, da navedena pojasnila niso uradno prevedena v slovenski jezik. Že iz obrazložitve izpodbijane odločitve izhaja jasna navedba, da pri tem ne gre za obvezujoče pravne akte in s tem za pravno zavezujoče kriterije, temveč za pripomoček oz. pomoč pri pojasnjevanju in tolmačenju. Sodišče takšno postopanje davčnega organa potrjuje kot ustrezno, tožbeni očitki o neobstoju uradnih prevodov teh dokumentov v slovenski jezik pa zavrača kot neutemeljen, saj odločitev ne sloni na navedenih pojasnilih in gre zgolj za strokovni pripomoček⁹. Stališče, da bi strokovni pripomočki morali biti uradno prevedeni v slovenski jezik bi pomenilo, da organi pri svojem delu ne bi mogli uporabljati teoretskih virov v tujem jeziku, kar pa ni sprejemljivo.¹⁰ Zato po presoji sodišča očitki nedosegljivost takšnih teoretskih virov v slovenskem jeziku, ne pomeni kršitev pravil postopka, kot meni tožba. Poleg tega pa davčni organ POHS in POKN, ki so bile merodajne za presajo v obravnavanem primeru, v izpodbijani odločbi tudi citiral (stran 26 obrazložitve), prav tako pa tožnik tudi v tožbi ne pojasni, kateri del prevoda besedila POHS in POKN naj bi vzbujal pomisleke glede pravilnosti prevoda in bi lahko povzročil drugačno uvrstitev vozil v KN. Prav tako je tudi v odgovoru na pripombe tožnika navedel, da obstaja le neuraden prevod POHS v slovenski jezik, ob navedbi celotnega merodajnega besedila iz tega neuradnega prevoda (stran 54 obrazložitve izpodbijane odločbe). Sodišče sodi, da so torej tožbeni ugovori v tej zvezi neutemeljeni, saj POHS in POKN nista pravna vira, na katerih bi izpodbijana odločba temeljila, kar je v njej tudi izrecno pojasnjeno, besedilo, ki ga je davčni organ uporabil kot pripomoček, pa je v celoti in v slovenskem jeziku citiral. Tako so tudi očitki o kršitvi Ustave (11. člen) neutemeljeni.

33. Glede ugovora retroaktivne uporabe Uredbe 2017/1233 sta že davčni organ in toženka jasno poudarila, da ta uredba ne predstavlja pravnega temelja odločitve v obravnavanem primeru, in da se je glede na njeno razlagalno naravo tudi z njo potrdila pravilnost uvrstitve spornih vozil pod oznako 8703, s čimer se sodišče strinja. Vsled navedenega tudi po presoji sodišča ni moč govoriti o njeni retroaktivni uporabi v obravnavanem primeru. Zato tudi očitki tožnika, da bi moral davčni organ hkrati obravnavati tudi vprašanje odpusta/povračila dajatev po prejšnjem 236. členu Carinskega zakonika in sklicevanje na dobrovernost, kar naj bi davčni organ spregledal, niso relevantni in se sodišče do tega posebej ne opredeljuje.

34. Sodišče ne vidi bistvenih kršitev pravil postopka v zvezi z očitki tožnika glede nepotrebnosti prekinitve predmetnega postopka zaradi opravljanja poizvedb pri pristojnih organih držav članic glede uvrščanja v KN, katere končni rezultat je bil sprejem Uredbe 2017/1233, in očitki, da davčni organ ni izdal sklepa o nadaljevanju postopka. Iz obrazložitve izpodbijane odločbe izhaja, da je davčni organ pojasnil razloge za prekinitve postopka, ki so zadostni, sklep pa je posledica procesnega vodstva zadeve v upravnem postopku, za kar ima davčni organ pooblastilo tako v Zakonu o davčnem postopku (v nadaljevanju ZDavP-2) in kot v Zakonu o splošnem upravnem postopku (v nadaljevanju ZUP), ki se subsidiarno uporablja tudi v davčnih zadevah (2. člen ZDavP-2). Res davčni organ ni posebej izdal sklepa o nadaljevanju postopka, kar pa samo po sebi ni takšna kršitev, ki bi imela za posledico nezakonitost izpodbijane odločbe, saj je izdal sklep o razširitvi postopka, v katerem je pojasnil razširitev predmetnega postopka DIN, kar že po naravi stvari pomeni tudi njegovo nadaljevanje, zato sodišče zavrača očitke bistvene kršitve pravil postopka.

35. Sodišče ne sledi razlogom tožnika, da ni imel možnosti sodelovanja v predmetnem postopku, ker ni bil seznanjen z dokumenti in korespondenco, ki jo je FURS opravila z drugimi institucijami EU v zvezi s prekinitvijo postopka. Kot izhaja iz obrazložitve obeh upravnih odločb, izpodbijana odločitev ne sloni na

dokumentih in korespondenci FURS v okviru mednarodnega sodelovanja med upravnimi organi držav članic, zato tožniku z nevročitvijo le teh ni kršena pravica do sodelovanja. Predlog naj sodišče pridobi in vpogleda te vso komunikacijo med državami članicami itd., in vse te dokumente predloži tožniku, ni predmet tega postopka, saj tožnik lahko vpogleda v te dokumenta preko instituta informacijske pooblaščenke, kolikor izpolnjuje tam navedene pogoje.

36. Neutemeljeni so tudi očitki kršitve pravice do sodelovanja, ker naj bi tožnik pred izdajo izpodbijane odločbe ne bil seznanjen z vsemi relevantnimi dejstvi in okoliščinami. To ne drži. Prav nasprotno izhaja iz obrazložitev obeh upravnih odločb, saj je iz obrazložitve izpodbijane odločbe razvidno, da je tožnik med DIN imel možnost podajati svoja stališča oziroma predlagati dokaze v svojo korist ter sodelovati, kar tožnik v tožbi tudi sam navaja, ko se sklicuje na stališča, ki jih je podal že med postopkom, torej pred izdajo zapisnika in po njegovi izdaji, ko je podal pripombe. Davčni organ je izdal zapisnik 13. 7. 2016, pred tem datumom pa je tožnika seznanil z relevantnimi ugotovitvami DIN, ki se nanašajo na zavarovanje, ki izhaja iz ugotovitev DIN, na kar je tožnik odgovoril z dopisom 11. 6. 2018. Tožnik je podal svoje stališče v sporočilih z dne 28. 2. 2018 in 15. 5. 2018 (strani 54 do 57 obrazložitve izpodbijane odločbe), na katera je davčni organ odgovoril (strani 57 in 58 obrazložitve). Tako ne držijo niti očitki tožnika, da se davčni organ do tega ni opredelil. Očitke o neprejemu zapisnika iz portala eDavki pa tudi po presoji sodišča niso utemeljeni, kar je pravilno pojasnila tudi toženka. Sicer pa je tožnik podal pripombe na zapisnik, kar pomeni, da ga je prejel, zato so ti očitki tudi brezpredmetni.

37. Tožnik nima prav, ko meni, da je trditveno breme dokazovanja različne (neenotne) prakse FURS na strani davčnega organa, saj je trditveno in dokazno breme na tožniku in ne na davčnem organu oziroma toženki (tožnik namreč navaja, da toženka ni izkazala, da bi bila njena praksa drugačna od tega, kar trdi tožnik). Davčni organ in toženka sta svoje trditve glede dotedanje prakse FURS in prakse davčnih organov EU glede uvrščanja predmetnih kombiniranih vozil, pojasnila, saj iz obrazložitve obeh upravnih odločb izhaja, da je praksa davčnega organa bila v uvrščanju predmetnih vozil pod tarifno številko 8703 KN, in ne 8704 KN, kot meni tožnik, in da so le tri države članice tovrstna vozila uvrščala kot tovorna vozila in zanje izdala nekaj zavezujočih tarifnih informacij (ZTI). Slednje je bilo tudi razlog za sprožitev postopka posvetovanja na ravni EU in posledično izdaja Uredbe 2017/1233. Tožnik pa drugačnih dokazov glede neenotne prakse FURS ne ponudi, zato sodišče njegove očitke tudi kot pavšalne zavrača. Dokazovanje toženkine dotedanje ustaljene prakse in uvrščanje v tarifno oznako 8704 KN, ki naj bi po navedbah tožbe izhajalo iz raznih potrdil in navodil ter opravljenih kontrole pri tožniku, ki pa nimajo učinkov izven konkretnega primera in ki na samo odločitev niso vplivali, tudi po presoji sodišča ne kažejo na zatrjevano drugačno prakso uvrščanja predmetnih vozil, kot želi v konkretnem primeru dokazati tožnik, zato sodišče vse te tožbene navedbe zavrača kot neutemeljene. Sodišče te tožbene navedbe pa tudi zavrača kot pavšalne, saj tožnik v tožbi konkretizirano in določno ne opredeli teh potrdil in navodil ter odločitev davčnega organa in toženke, iz katerih naj bi izhajala zatrjevana drugačna praksa. Sklicevanje nanje med postopkom DIN, pa je v upravnem sporu neupoštevno, saj sodišče ni dolžno iz upravnega spisa "iskati" takšnih podatkov, temveč je trditveno breme na tožniku.

38. Sodišče ne more preizkusiti pavšalnih navedb tožnika, da je toženka nedopustno zavrnila številne dokaze, saj tožnik niti ne pove konkretno, katere "številne" dokaze je predlagal ter iz kakšnih razlogov naj bi jih toženka zavrnila. Tudi očitek, da so konkretne značilnosti obravnavanih vozil ugotovljene na splošno, brez dokaznega postopka in da toženka ni imenovala izvedenca ustrezne stroke, je na nivoju abstraktnosti in povsem pavšalen in nepreverljiv, saj tožnik ne pove konkretno niti katere so tiste lastnosti in značilnosti vozil, ki naj bi bile napačno ugotovljene v postopku DIN, niti kako naj bi to vplivalo na drugačno odločitev, zato sodišče takšnih splošnih ugovorov na abstraktni ravni ne more preizkusiti, niti se do njih opredeliti. Pri tem pa sodišče zgolj v odgovor tožniku še navaja, da je samo uvrščanje predmetnih vozil v KN stvar davčnega

organa in ne sodnega izvedenca, ki lahko le pojasni specifične lastnosti in okoliščine posameznega vozila, glede tega pa tožnik v tožbi posebej ne zatrjuje, da bi bile kakršnekoli okoliščine predmetnih vozil kakorkoli sporne. Drugih dokaznih predlogov pa tožnik tudi v tožbi ne ponudi.

39. Po povedanem je materialno pravo, ki se nanj sklicujeta oba davčna organa, pravilno uporabljeno. Materialno pravo pa je tisto, kar je sporno v konkretni zadevi. Razlaga materialnega prava je v pristojnosti upravnega organa in sodišča. V postopku sodišče tudi ni našlo kršitev pravil postopka. Sodišče ni preverjalo pravilnosti ugotovitev dejanskega stanja, ki je razvidno iz obrazložitve obeh upravnih odločb, saj glede tega konkretno ni nobenih navedb s strani tožbe, v čem bi bilo sporno in zato sledi razlogom glede dejanskega stanja za 194 vozil, kot je razvidno iz obrazložitve.

40. S tem je sodišče odgovorilo na tiste tožbene ugovore, ki so bili po njegovi presoji bistveni za odločitev. Odgovor na ostale tožbene ugovore pa je razviden iz konteksta celotne obrazložitve predmetne sodbe. Ker je po povedanem izpodbijana odločba pravilna in zakonita, sodišče tudi našlo kršitev Ustave, niti nepravilnosti, na katere pazi uradoma, je tožbo na podlagi prvega odstavka 63. člena ZUS-1 kot neutemeljeno zavrnilo.

41. Ker je sodišče tožbo zavrnilo, trpi v skladu z določbo četrtega odstavka 25. člena ZUS-1, vsaka stranke svoje stroške postopka. Po povedanem niso izpolnjeni pogoji za odločanje v sporu polne jurisdikcije (65. člen ZUS-1)

42. Sodišče je odločilo na nejavni seji, ker tožnik v upravnem sporu ni podal nobenih dokaznih predlogov (prvi odstavek 59. člena ZUS-1). V zadevi je po že povedanem sporno pravno vprašanje.

¹ Zakon o davku na motorna vozila v 3. členu določa, da se *davek* plačuje od motornih vozil iz tarifnih oznak: 8703 21, 8703 22, 8703 23, 8703 24, 8703 31, 8703 32, 8703 33 in 8703 90 ter iz tarifne oznake 8711, določenih v carinski tarifi Evropske skupnosti, ki se dajo prvič v promet ali se prvič registrirajo na območju Republike Slovenije.

² Objavljena v Uradnem listu EU L 312/2014, z dne 31. 10. 2014, velja od 1. januarja 2015.

³ Objavljena v Uradnem listu EU L 285/2015, z dne 30.10.2015, velja od 1. januarja 2016.

⁴ Objavljena v Uradnem listu EU L 294/2016, z dne 28.10.2016, velja od 1. januarja 2017.

⁵ Naslovi oddelkov, poglavij in podpoglavij so podani zato, da se je lažje znajti pri uvrščanju; zaradi pravnih razlogov uvrščanje poteka po poimenovanih tarifnih številkih in opombah k ustreznim oddelkom ali poglavjem in po nadalje opisanih pravilih, če niso v nasprotju z vsebino teh tarifnih številkih ali opomb.

⁶ »Iz pravnih razlogov se proizvodi uvrščajo pod tarifne podštevilke v okviru ene tarifne številke po poimenovanih teh tarifnih podštevilkih in morebitnih opombah k tem tarifnim podštevilkam ter, smiselno, po teh pravilih, pri čemer velja, da se tarifne podštevilke lahko primerjajo samo na isti ravni razčlenitve. To pravilo velja tudi za opombe k oddelkom in poglavjem, če ni določeno drugače.«

⁷ Člen 3 ZDMV med drugim določa, da se *davek* na motorna vozila plačuje od motornih vozil iz določenih tarifnih oznak, med drugim od tarifne oznake 8703 31 in 8703 32.

⁸ Izvedbena uredba Komisije (EU) 2017/1233 z dne 3. julija 2017, o uvrstitvi določenega blaga v kombinirano nomenklaturu, UI L 177/26 z dne 8. 7. 2017.

⁹ Primerjaj sodbi SEU C-173/08, točka 25; C-568/11, točka 2.

¹⁰ Primerjaj npr. sodbi Vrhovnega sodišča Republike Slovenije X Ips 468/2012 z dne 17. 1. 2013, točka 13, X Ips 488/2012 z dne 13. 12. 2012, točka 13.

Datum zadnje spremembe: 26.01.2022