

OSEBE JAVNEGA PRAVA

Pojasnilo DURS, št. 4230-224/2008-1, 17. 11. 2008

V praksi se pogosto pojavlja vprašanje, kdaj se določene osebe štejejo za osebe javnega prava ter kdaj osebe javnega prava opravljajo dejavnost kot organi oblasti in se na podlagi petega odstavka 5. člena Zakona o davku na dodano vrednost - ZDDV-1 (Uradni list RS, št. 117/06 in 52/07) ne štejejo za zavezanke za DDV. Osebe javnega prava lahko poleg neobdavčljive dejavnosti opravljajo še obdavčeno ali oproščeno dejavnost. Kateri od navedenih dejavnosti določena transakcija, ki jo opravi oseba javnega prava, pripada, ni vedno lahko določiti. V nadaljevanju predstavljamo strnjen povzetek in najnovejšo sodno prakso evropskega sodišča v zvezi s to problematiko.

Državni organi in organizacije, organi lokalnih skupnosti ter druge osebe javnega prava se ne štejejo za davčne zavezanke v zvezi z dejavnostmi ali transakcijami, ki jih opravljajo kot organi oblasti, tudi če pobirajo takse, prispevke in druge dajatve ter plačila v zvezi s temi dejavnostmi ali transakcijami. Izpolnjena morata biti dva kumulativna pogoja, in sicer javno priznan status osebe javnega prava in opravljanje dejavnosti kot organ oblasti.

Pri opravljanju dejavnosti ali transakcij pa se te osebe štejejo za davčne zavezanke v zvezi s temi dejavnostmi ali transakcijami, če bi njihova obravnava kot da niso davčni zavezanke povzročila znatno izkrivljanje konkurence.

Da bi lahko osebo javnega prava obravnavali kot nezavezanko za DDV, morata biti torej najprej izpolnjena dva pogoja, in sicer mora ta oseba imeti javno priznan status osebe javnega prava in opravljati dejavnost kot organ oblasti. Ko sta izpolnjena navedena pogoja, mora biti izpolnjen še tretji pogoj, in sicer da njeno obravnavanje kot nezavezanke za DDV ne povzroči znatnega izkrivljanja konkurence.

1. Javno priznan status osebe javnega prava

Osebe javnega prava v predpisih niso pogosto opredeljene. Tako so na primer po Zakonu o lokalni samoupravi (Uradni list RS, št. 94/07-UPB2 in 76/08) osebe javnega prava lokalne skupnosti, po Zakonu o varstvu okolja (Uradni list RS, št. 39/06-UPB1 in 70/08) Ekološki sklad Republike Slovenije, po Zakonu o Slovenski akademiji znanosti in umetnosti (Uradni list RS, št. 48/94) Slovenska akademija znanosti in umetnosti itd.

O osebah javnega prava je svoje mnenje podal tudi dr. Rajko Pirnat¹. Po njegovem mnenju bi bilo za definiranje oseb javnega prava tudi za slovensko pravo mogoče uporabiti merila, ki so jih oblikovali drugi pravni sistemi. Merila so zlasti naslednja (Pirnat, 1999):

- 1. namen** **zakonodajalca**
Če zakon za neko organizacijo izrecno ne določa, da je javna organizacija, je treba pogledati gradivo zakona in ugotoviti morebiten zakonodajalčev namen v zvezi s tem. Šele če na tak način ni mogoče najti odgovora, je treba preizkusiti v nadaljevanju navedene indice.
- 2. način** **ustanovitve**
Ali je organizacija ustanovljena z zakonom ali upravnim aktom. V našem pravnem sistemu pridejo v poštev naslednji pravni akti: ustava in akti ustavne narave, zakon, državni predpis, predpis lokalne skupnosti in posamični akt državnega organa ali organa lokalne skupnosti. Ni ovire, da bi bile osebe javnega prava ustanovljene tudi s splošnim aktom, torej s predpisom. Najpogostejše oblike oseb javnega prava so javna podjetja in javni zavodi, med katere se šteje tudi javne gospodarske zavode.

3. **cilj organizacije**
Okoliščina, da gre za uresničevanje javnega interesa, ne pa zasebnih koristi organizacije ali njenih članov. Najpogostejša javna funkcija oseb javnega prava je javna služba, pri tem gre lahko za gospodarsko javno službo (javna podjetja in javni gospodarski zavodi), bodisi za drugo javno službo, ki jo lahko imenujemo negospodarska ali družbena (javni zavod). Poudariti pa je treba, da lahko javno službo opravljajo tudi osebe zasebnega prava na podlagi koncesije ali na podoben način, tako da iz okoliščine opravljanja javne službe ni mogoče nedvomno sklepati na status osebe javnega prava.
4. **razmerja med organizacijo in javnimi oblastmi**
Gre za vprašanje, ali in kako lahko te oblasti posegajo v upravljanje organizacije. To pomeni, ali je organizacija izpostavljena javnemu nadzoru, torej ali je organizacija v večji meri kot običajne osebe zasebnega prava podrejena javnemu pravu.
5. **ali ima organizacija prerogative, zaradi katerih ni v celoti podrejena zasebnemu pravu, ali da ima javna pooblastila**
Gre za vprašanja kot so: morebitno javno financiranje organizacije, ali gre za pravno ustanovljen monopolni položaj organizacije, ali je članstvo v organizaciji obvezno za izvajanje določene dejavnosti, ali lahko organizacija predpisuje obvezne prispevke članov in podobno.

V zvezi z javno priznanim statusom osebe javnega prava je Sodišče Evropskih skupnosti (v nadaljevanju: Sodišče ES) ugotovilo, da dejavnost zasebne osebe ni oproščena DDV že samo zaradi tega, ker obstaja zaradi opravljanja dejanj, pridržanih javni oblasti. Pri tem pa je imelo Sodišče ES v mislih predvsem osebe s samostojno gospodarsko dejavnostjo, ki niso delovale v okviru javne uprave.

1.1 Plačevanje članskega prispevka

Ustavno sodišče RS je v več svojih odločbah (med drugim tudi v odločbi opr. št. U-1-90/99, v kateri je odločalo o obveznem plačevanju članskega prispevka obrtni zbornici) postavilo kriterije za razlikovanje med javnopravnimi in zasebnopravnimi oblikami združevanj. V zvezi s tem je zapisalo, da mora biti združenje, če naj bo opredeljeno kot združenje javnopravne narave, **ustanovljeno z zakonom kot oseba javnega prava** in mora imeti **javna pooblastila**, v okviru katerih odloča o pravicah in obveznostih članov.

Javnopravno združenje je ustanovljeno predvsem zaradi izvrševanja določenih nalog v javnem interesu. Obvezno članstvo ter plačilo članarine izhaja iz pravno-sistemske ureditve, v kateri si država zagotovi reprezentativno telo, na katero se lahko obrne za strokovno mnenje in svetovanje v postopkih normativnega urejanja gospodarskega sistema. Iz tega izhaja bistvena razlika med zbornicami z obveznim članstvom in gospodarskimi ter strokovnimi združenji, katerih naloge so v varovanju posameznih in skupinskih interesov. Obveznost, ki izvira iz obveznega članstva, je plačilo članarine. Ker gre za dajatev, ki je vezana na prisilno članstvo v neki organizaciji, ima značaj javne dajatve.

2. Opravljanje dejavnosti kot organ oblasti

Po splošnem pravilu iz petega odstavka 5. člena ZDDV-1 se državni organi in organizacije, organi lokalnih skupnosti ter druge osebe javnega prava ne štejejo za davčne zavezanke v zvezi z dejavnostmi ali transakcijami, ki jih opravljajo kot organi oblasti.

V skladu z ustaljeno sodno prakso Sodišča ES gre pri dejavnostih v okviru javne oblasti v

smislu petega odstavka 5. člena ZDDV-1 za dejavnosti, ki jih osebe javnega prava opravljajo v okviru posebne javnopravne ureditve. Mednje ne sodijo dejavnosti, ki jih osebe javnega prava opravljajo pod enakimi pravnimi pogoji kot zasebni gospodarski subjekti. Predmet ali namen dejavnosti v okviru te presoje ni pomemben.

Iz sodne prakse Sodišča ES izhaja, da ne velja, da se javna oblast izvaja le, če država izdaja upravne akte, torej izvaja oblastvena dejanja v ožjem pomenu. Po mnenju Sodišča ES v sodbi C-446/98² je tako na primer izvajanje javnih pooblastil, pri katerem so si država in državljani v razmerju nadrejenosti oziroma podrejenosti, pokazatelj za izvajanje javne oblasti, ni pa nujna predpostavka.

Vendar pa je oseba javnega prava davčni zavezanec, če opravlja povsem običajno ekonomsko dejavnost, opredeljeno v drugem odstavku 5. člena ZDDV-1. Pojem ekonomske dejavnosti zajema široko področje in pri tem pojmu gre za objektivnost v smislu, da se dejavnost obravnava sama po sebi, neodvisno od namenov ali rezultatov³. Če bi določeno dejavnost, ki jo opravlja oseba javnega prava, opravljala zasebna družba, bi ta zasebna družba bila v tem okviru zavezanec za DDV in načeli nediskriminatornosti in svobodne konkurence zahtevata, da se tudi oseba javnega prava v tem primeru opredeli kot zavezanec za DDV.

2.1 Opravljanje upravnih nalog na podlagi javnega pooblastila

Javno pooblastilo je pooblastilo subjektu, ki organizacijsko ni vključen v državno upravo, za opravljanje nalog državne uprave. **Z javnim pooblastilom nastane položaj, ko se naloge državne uprave izvajajo izven državnih organov.** Javno pooblastilo se lahko izda samo z zakonom.

Na podlagi pooblastila lahko tudi oseba zasebnega prava izdaja konkretne upravne akte, s katerimi v upravnih zadevah odloča o pravicah, obveznostih ali pravnih koristih posameznikov in drugih strank. Pri tem stopajo načeloma v enaka razmerja do strank in drugih udeležencev v postopku kot organi državne uprave. Z vidika izvrševanja funkcije so tako izenačeni z organi državne uprave, niso pa izenačeni z organizacijskega vidika (povzeto po Jerovšek T. et al (2004)⁴).

Zakon o splošnem upravnem postopku – ZUP (Uradni list RS, št. 24/06-UPB2, 126/07 in 65/08) v 1. členu med drugim določa, da morajo po tem zakonu postopati tudi nosilci javnih pooblastil, kadar v upravnih zadevah, neposredno uporabljajoč predpise, odločajo o pravicah, obveznostih ali pravnih koristih posameznikov, pravnih oseb in drugih strank. V drugem odstavku tega člena pa je določeno, da se javno pooblastilo za vodenje postopka in odločanje v upravnih zadevah podeli z zakonom.

Kadar torej oseba zasebnega prava nastopa kot nosilec javnega pooblastila in ji zakon daje pristojnost za odločanje v upravni zadevi, se v zvezi z izvajanjem teh nalog ne šteje za davčnega zavezanca.

ZUP v 179. členu ureja izdajo potrdil iz uradnih evidenc. V skladu s to določbo državni organi, organi samoupravnih lokalnih skupnosti in nosilci javnih pooblastil izdajajo potrdila in druge listine (izpiske, certifikate itd.) o dejstvih, o katerih vodijo uradno evidenco. Za uradno evidenco se šteje evidenca, ki je bila vzpostavljena na podlagi zakona, podzakonskega predpisa ali splošnega akta, izdanega za izvrševanje javnih pooblastil. Potrdila in druge listine o dejstvih, o katerih se vodi uradna evidenca, veljajo za javne listine.

Kadar oseba zasebnega prava vodi uradne evidence in izdaja potrdila iz teh evidenc v skladu s 179. členom ZUP, se v zvezi s tem ne šteje za davčnega zavezanca.

3. Izkrivljanje konkurence

Pri opravljanju dejavnosti ali transakcij se v skladu z drugim stavkom petega odstavka 5. člena ZDDV-1, ki je enak členu 13(1), drugemu pododstavku, Direktive Sveta 112⁵, osebe javnega prava štejejo za davčne zavezance v zvezi s temi dejavnostmi ali transakcijami, če bi njihova obravnava kot da niso davčni zavezanci povzročila znatno izkrivljanje konkurence.

S to določbo se zagotavlja načelo davčne nevtralnosti, ki nasprotuje predvsem temu, da bi bile podobne storitve, ki so druga drugi konkurenčne, z vidika DDV obravnavane različno, in predvideva položaj, v katerem osebe javnega prava opravljajo dejavnost kot javnopravne osebe, to pomeni v okviru zanje veljavne pravne ureditve, dejavnosti in transakcije, ki jih **prav tako lahko v konkurenci z njimi opravljajo posamezniki na podlagi zasebnega prava ali upravnih koncesij**⁶.

Do precejšnjega izkrivljanja konkurence bi tako prišlo, če bi država končnim porabnikom opravila enako storitev kot zasebna podjetja, stranke pa bi morale v enem primeru plačati ceno brez DDV, v drugem pa z DDV. Ker končni porabnik nima pravice do odbitka vstopnega davka, bi bila storitev zasebnega ponudnika dražja za znesek DDV.

Če bi obravnavanje določene dejavnosti, kot da ni obdavčljiva z DDV, povzročilo izkrivljanje konkurence v smislu člena 13(1), drugi pododstavek, Direktive Sveta 112, bi bilo opravljanje te dejavnosti zato na podlagi te določbe obdavčljivo⁷. V zvezi s tem je najprej treba ugotoviti, da se mora lastnost davčnega zavezanca oziroma izostanek te lastnosti načeloma presojati v času izvršitve transakcije. Zato mora v tem času obstajati tudi vpliv na konkurenco.

Sodišče ES je v sodbi C-288/07 Isle of Wight Council in drugi v zvezi z izrazom »bi [...] povzročila« v smislu člena 13(1), drugi pododstavek, Direktive Sveta 112, pojasnilo, da zajema ne le dejansko, ampak tudi potencialno konkurenco. Vendar zgolj teoretične možnosti, da zasebni subjekt vstopi na določen trg, ki je ne podpira noben dejanski element, noben objektivni dokaz ali nobena analiza trga, ni mogoče primerjati z obstojem potencialne konkurence. Da bi jo bilo mogoče, mora biti možnost dejanska in ne zgolj hipotetična. Tako je torej treba upoštevati ne le dejansko, ampak tudi potencialno konkurenco, če je možnost, da zasebni subjekt vstopi na določen trg, dejanska in ne zgolj hipotetična.

V navedeni sodbi je Sodišče ES obrazložilo tudi izraz »znatno« v smislu člena 13(1), prvi pododstavek, Direktive Sveta 112, in sicer ga je treba razumeti tako, da je njegov namen zmanjšati področje obravnave oseb javnega prava, kot da niso davčni zavezanci glede navedenih dejavnosti in da mora biti izkrivljanje dejanske ali potencialne konkurence več kot le zanemarljivo.

Samo dejstvo, da je neka oseba javnega prava edina usposobljena za opravljanje določenih storitev, še ne pomeni, da ne obstoja nevarnost izkrivljanja konkurence v smislu določb Direktive Sveta 112 oziroma ZDDV-1, če v okviru pravnih pogojev ni predpisanih omejitev glede opravljanja teh storitev na trgu. Torej tudi če trenutno noben konkurent ne ponuja konkurenčnih storitev, ki bi bile obdavčene z DDV, je lahko nevarnost izkrivljanja konkurence realna. Za odvrnitev potencialnih konkurentov od aktivnega udejstvovanja na trgu zadošča že neugoden izhodiščni položaj.

Nevarnost, da bo obravnavanje države, kot da ni davčna zavezanka, sedanje ali potencialne ponudnike konkurenčnih storitev zelo oviralo pri njihovi konkurenčnosti, načeloma ne obstaja, če je na podlagi okvirnih pravnih pogojev v času, ko je bila

opravljena storitev s strani države, izključeno, da bi zasebni ponudniki na trgu opravljali storitve, ki so v konkurenci z državnimi storitvami.

Sodišče ES je v navedeni sodbi zaključilo tudi, da je treba znatno izkrivljanje konkurence, ki bi ga povzročila obravnava oseb javnega prava, ki delujejo kot organi oblasti, kot da niso davčni zavezanci, presoditi glede na zadevno dejavnost kot tako, ne pa glede na določen lokalni trg.

Državni organi pa se v skladu s členom 13(1), tretjim pododstavkom, Direktive Sveta 112 v vsakem primeru štejejo za davčne zavezance v zvezi z dejavnostmi iz Priloge I, če obseg teh dejavnosti ni tako majhen, da bi bil zanemarljiv. Pri dejavnostih iz tega seznama torej ni pomembno, ali jih država opravlja v okviru izvajanja javne oblasti. Slovenija te ureditve v DDV zakonodaji ni uporabila.

4. Odbitek vstopnega DDV pri osebah javnega prava

ZDDV-1 v 63. členu določa, da ima davčni zavezanec pravico do odbitka DDV, ki ga je dolžan plačati ali ga je plačal pri nabavah blaga oziroma storitev, če je to blago oziroma storitve uporabil oziroma jih bo uporabil za namene svojih obdavčenih transakcij oziroma zakonsko točno določenih oproščenih transakcij.

Iz sodne prakse Sodišča ES⁸ izhaja, da je pravica do odbitka DDV sestavni del sistema DDV, ki je načeloma ni mogoče omejiti in ki se uporabi za vse davke, ki so bili odmerjeni za vstopne obdavčljive transakcije. Namen sistema odbitkov je namreč podjetnika v celoti razbremeniti bremena DDV, ki ga je dolžan ali ki ga je plačal v okviru vseh svojih gospodarskih dejavnosti. Skupni sistem DDV tako zagotavlja nevtralnost obdavčitve gospodarskih dejavnosti ne glede na njihov namen ali rezultate.

Za pravico do odbitka morajo pridobljeno blago in storitve imeti neposredno in takojšnjo povezavo z obdavčljivimi transakcijami, da se lahko predvideva, da je strošek, ki je nastal pri pridobitvi tega blaga in storitev, del stroškovnih komponent obdavčljivih transakcij. Zaradi tega mora biti tak strošek del stroškov **izhodnih transakcij**, ki uporabljajo pridobljeno blago in storitve⁹.

Kadar davčni zavezanec hkrati izvaja ekonomske dejavnosti, bodisi obdavčene bodisi oproščene, in neekonomske dejavnosti, za katere se Direktiva Sveta 112 ne uporablja, se odbitek DDV, odmerjen na stroške, dovoli samo, če se lahko ti stroški pripišejo gospodarski dejavnosti davčnega zavezanca v smislu člena 2(1)(a) in (c) Direktive Sveta 112.

Določbe Direktive Sveta 112 ne vsebujejo pravil o metodah ali merilih, ki jih morajo uporabiti države članice pri sprejemanju določb, ki dopuščajo razdelitev vstopnih zneskov DDV, glede na to, ali se ustrezni stroški nanašajo na gospodarske ali negospodarske dejavnosti. Pravila iz členov 173, 174 in 175 Direktive Sveta 112 se namreč nanašajo na vstopni DDV, ki je odmerjen na stroške, ki se navezujejo izključno na gospodarske dejavnosti, s tem ko navedene dejavnosti razdelijo na obdavčene, ki so odbitne, in tiste oproščene davka, ki niso odbitne.

Odbije se lahko le del DDV, ki je sorazmeren znesku, ki se nanaša na transakcije, katerih davek je odbiten. Izračun deleža med ekonomsko in neekonomsko dejavnostjo mora objektivno odražati dejanski del vstopnih stroškov, ki se pripišejo tema dejavnostma. Države članice lahko, odvisno od primera, uporabijo bodisi investicijski ključ bodisi ključ po prometu ali pa celo katerikoli drug primeren ključ, pri čemer se jim ni treba omejiti samo na eno od teh metod.

Če torej osebe javnega prava opravljajo poleg obdavčene tudi neobdavčljivo dejavnost, plačila pa prejemajo tako za opravljanje obdavčene dejavnosti kot tudi za opravljanje

neobdavčljive dejavnosti, imajo pravico do odbitka DDV od prejetih računov **le v delu**, ki se nanaša na opravljanje **obdavčene dejavnosti**. DDV, zaračunan pri nabavah blaga oziroma storitev, ki se nanašajo na opravljanje obeh navedenih dejavnosti, pa se odbije v delu, ki ga ugotovijo z uporabo ključa, določenega v internih aktih.

¹ Pirnat, R. (1999, 18. oktober). *Vrsta in značilnosti pravnih oseb: Pravne osebe javnega prava: sistem ali kaos. Podjetje in delo.*

² Sodba Sodišča ES C-446/98 – Fazenda Pública proti Câmara Municipal do Porto

³ Sodba Sodišča ES C-223/03 – University of Huddersfield Higher Education Corporation.

⁴ Jerovšek T. et al (2004): *Zakon o splošnem upravnem postopku s komentarjem*. Ljubljana: Nebra.

⁵ Direktiva Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost (UL L 347, 11.12.2006, str. 1-118), ki je nadomestila Šesto direktivo 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) (UL L 145, 13. 6. 1977, str. 1).

⁶ Sodbe Sodišča ES C-231/87 in C-129/88 – Ufficio distrettuale delle imposte dirette di Fiorenzuola d'Arda and others v Comune di Carpaneto Piacentino and others, C-382/02 – Cimber Air A/S, C-345/99 – Evropska komisija proti Francoski republiki, C-430/04 – Feuerbestattungsverein Halle eV.

⁷ Sodba Sodišča ES C-430/04 – Feuerbestattungsverein Halle eV.

⁸ Npr. sodba Sodišča ES C-437/06 – Securenta Göttinger Immobilienanlagen und Vermögensmanagement AG, po kateri so povzeti tudi naslednji odstavki v tem poglavju.

⁹ Povzeto po sodbi Sodišča ES C-408/98 – Abbey National.