Karmen Janežič*

ŽE SPREJETE IN PRIČAKOVANE SPREMEMBE ZAKONA O DAVKU NA DODANO VREDNOST V LETU 2010

Adopted and Expected Changes of the VAT Act in 2010

POVZETEK ● *S 1.1.2010 je bil spremenjen Zakon o davku na dodano vrednost, in sicer uvaja spremembe pravil o kraju obdavčitve storitev ter refundaciji davka iz drugih držav članic, ki jih s 1.1.2010 predvideva Direktiva o DDV. Novi zakon je prinesel tudi nekaj domačih novosti, ki so predvsem posledica ukrepov proti davčnim utajam. Ker Direktiva o DDV določa nekatere spremembe kraja obdavčitve storitev z veljavo v letih 2011, 2013 oz. 2015, je v tej zvezi pričakovati tudi nadaljnje dopolnitve našega Zakona.*

Spremembe, ki jih uvaja nov Zakon, so predvsem naslednje: nova pravila o določitvi kraja opravljanja storitev, razširitve dolžnosti poročanja, nov postopek vračila DDV zavezancem iz EU, obrnjeno davčno breme na domačem trgu za določene dejavnosti, tržne cene med povezanimi osebami, razširitev uporabe znižane davčne stopnje, solidarna odgovornost za plačilo davka.

Ključne besede ● *Kraj obdavčitve, vračilo DDV, rekapitulacijsko poročilo, gradbene storitve, tržna vrednost, znižana stopnje DDV, solidarna odgovornost.*

1. UVOD

Dne 12.2.2008 je Svet za ekonomske in finančne zadeve (ECOFIN) sprejel paket sprememb DDV, objavljen v Uradnem listu EU L 44/08, ki vsebuje med drugim tudi Direktivo 2008/8/ES o kraju opravljanja storitev, ki spreminja Direktivo 2006/112/ES, ter Direktivo 2008/9/ES o podrobnih pravilih za vračilo

* dipl. ekon.; preizkušena davčnica; direktorica, Leitner+Leitner Ljubljana.

DDV davčnim zavezancem, ki nimajo sedeža v državi članici vračila. Obe Direktivi sta pričeli veljati s 1.1.2010 in sta zato morali biti do takrat ustrezno preneseni v nacionalno zakonodajo. V uradnem listu št. 85/09 je bil tako sprejet Zakon o spremembah in dopolnitvah Zakona o davku na dodano vrednost, ki prenaša v zakon spremembe, ki jih določa Direktiva in ki veljajo od 1.1.2010, ter nekatere druge spremembe, ki so uperjene predvsem v boj proti davčnim utajam.

2. NOVA PRAVILA O KRAJU OPRAVLJANJA STORITEV V LETU 2010

2.1. Direktiva 2008/8/ES

Decembra 2007 je Svet EU dosegel soglasje glede predlogov dveh direktiv in ene uredbe, s katerimi se med drugim uvajajo pravila, po katerih se bo DDV od storitev praviloma plačeval v državi porabe storitev, s čimer naj bi se preprečilo izkrivljanje konkurence med državami članicami in izboljšalo delovanje notranjega trga (glej tudi Prezelj, 2008, str. 17).

Dne 12. 2. 2008 je tako Svet za ekonomske in finančne zadeve (ECOFIN) sprejel paket sprememb DDV, objavljen v Uradnem listu EU L 44/08, ki vsebuje:

- -Direktivo 2008/8/ES o kraju opravljanja storitev, ki spreminja Direktivo 2006/112/ES,
- -Direktivo 2008/9/ES o postopku vračila DDV zavezancem, ki nimajo sedeža v državi, ki nadomešča Osmo direktivo,
- -Uredbo Sveta (ES) 143/2008 o izmenjavi informacij med državami članicami EU.

Razne spremembe so začele veljati 1. 1. 2009, nekatere pa so oz. bodo začele veljati 1. 1. 2010, 1. 1. 2011, 1. 1. 2013 in 1. 1. 2015. Direktiva uvaja tudi dodatno obveznost poročanja, saj mora po novem vsak davčni zavezanec predložiti rekapitulacijsko poročilo o opravljenih storitvah kupcem zavezancem iz EU, pri katerih je kraj opravljanja storitve v državi kupca. Pri tem ne gre za dodatno rekapitulacijsko poročilo, ampak za razširitev obsega poročanja v obstoječem poročilu, ki se sedaj uporablja za dobave blaga.

V določenih primerih se novo splošno pravilo za kraj storitve ne uporablja, ampak se še naprej uporabljajo posebna pravila (storitve v zvezi z nepremičninami, kulturne, umetniške, športne storitve…).

Zakon o spremembah in dopolnitvah Zakona o davku na dodano vrednost, ki je bil sprejet konec leta 2009 in velja od 1.1.2010, vsebuje spremembe, ki morajo biti uveljavljene v skladu z Direktivo 2008/8/ES z dnem 1.1.2010. Dodatne spremembe, ki bodo morale biti uveljavljene po letu 2011, so predstavljene v tretjem poglavju.

2.2. Novo splošno pravilo

2.2.1. Opravljanje storitev zavezancem

Splošno pravilo o kraju obdavčitve storitev pred 1.1.2010 je bilo, da je kraj obdavčitve storitev tisti kraj, v katerem ima izvajalec storitev sedež ali stalno poslovno enoto iz katere opravi storitev, za določene storitve pa so bile predvidene izjeme.

Od 1. 1. 2010 novo splošno pravilo o kraju storitev določa, da se storitve med davčnima zavezancema iz različnih držav članic obdavčijo po sedežu kupca oziroma njegove stalne poslovne enote, za katero je storitev opravljena. 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. Za opravljene storitve, ki so obdavčene po sedežu kupca, plača davek prejemnik storitve po reverse charge sistemu.

Da bi se kar najbolj zmanjšalo breme dobaviteljev storitev, se za namene izvajanja splošnega pravila (torej za obdavčitev po kraju prejemnika storitve) med zavezance uvrščajo tudi tisti zavezanci, ki poleg obdavčljivih opravljajo tudi neobdavčljive transakcije, in pravne osebe, ki niso davčni zavezanci, a so identificirani za DDV (npr. ker imajo za več kot 10.000 EUR pridobitev iz EU). Pravilo se ne uporabljalo za nabave storitev za zasebne namene zavezanca ali njegovih zaposlenih (4. člen preambule k Direktivi 2008/8/ES).

Splošno pravilo je nadomestilo prej veljavna posebna pravila za storitve posrednikov, prevoz blaga v Skupnosti, pomožne storitve v zvezi s prevozom blaga v Skupnosti ter cenitve in storitve na premičninah. Direktiva teh pravil namreč več ne navaja posebej, ker jih pokriva že splošno pravilo. V primerjavi z prejšnjo ureditvijo je torej od 1.1.2010 pri tej vrsti storitev ureditev drugačna; prej so bile namreč največkrat obdavčene v državi, s katere ID-številko se je identificiral prejemnik, ki pa ni nujno država sedeža, zdaj pa se kraj obdavčitve določi prav po državi sedeža.

Primer: Zavezanec A iz Slovenije opravi administrativne in računovodske storitve zavezancu B iz Nemčije.

Po pravilih, veljavnih do 31. 12. 2009, so administrativne storitve obdavčene po splošnem pravilu, torej po sedežu izvajalca v Sloveniji. Po novih pravilih od 1. 1. 2010 je kraj obdavčitve v Nemčiji. Pri računovodskih storitvah se kraj obdavčitve ne spreminja, saj je to storitev, ki je bila že do sedaj obdavčena po sedežu prejemnika v skladu s 56. členom (29. člen prejšnjega ZDDV-1), od leta 2010 pa je tako obdavčena že po splošnem pravilu.

2.2.2. Opravljanje storitev nezavezancem

Za dobave končnim kupcem splošno pravilo ostaja nespremenjeno in se še naprej obdavčujejo po sedežu dobavitelja oziroma njegove poslovne enote (2. člen Direktive 2008/8/ES, ki spreminja 43. člen Direktive 2006/112/ES).

2.3. Pravila dejanske rabe in uživanja

Direktiva 2008/8/ES daje državam članicam tudi možnost, da razširijo uporabo pravil glede dejanske uporabe in uživanja, ko so vključene tretje države. Po Direktivi veljavni do 31.12.2009 se pravila dejanske uporabe in uživanja lahko uporabljajo le v primeru storitev iz 56. člena (svetovalne storitve, oglaševanje...; prejšnji 29. člen ZDDV-1) in pri dajanju prevoznih sredstev v najem, ko je v transakcijo vključena oseba iz tretje države. Po novem je ta možnost predvidena za vse storitve splošnega pravila, torej za storitve zavezancem, ki so obdavčene po sedežu prejemnika, in za vse storitve nezavezancem, ki so obdavčene po sedežu izvajalca, ter v vseh primerih kratkoročnega dajanja v najem prevoznih sredstev in v primeru storitev iz 56. člena, opravljenih nezavezancem iz tretjih držav (2. člen Direktive 2008/8/ES oziroma člen 59a nove Direktive 2006/112/ES). Nova Direktiva o kraju obdavčitve storitev ureja tudi nekaj poenostavitev za izvajalce elektronskih in telekomunikacijskih storitev, ki pa jih zaradi obsega na tem mestu ne bomo obravnavali.

Pravila dejanske rabe in uživanja so določena tudi v novem ZDDV-1, saj 30.e člen ureja, da lahko minister za finance z namenom izogibanja dvojnemu obdavčevanju, neobdavčevanju ali izkrivljanju konkurence določi, da se za storitve iz 25. (splošno pravilo za kraj opravljanja storitev), 30.b (najem prevoznih sredstev) in 30.d člena zakona (storitve zavezancem izven Skupnosti, razen za elektronske storitve), šteje, da je kraj opravljanja storitev, ki bi bil v skladu z navedenimi členi:

- v Sloveniji, zunaj Skupnosti, če se te storitve dejansko uporabijo in uživajo zunaj Skupnosti;
- zunaj Skupnosti, v Sloveniji, če se storitve dejansko uporabijo in uživajo v Sloveniji.

V zvezi s storitvami telekomunikacij ter storitvami radijskega in televizijskega oddajanja iz točk i) in j) prvega odstavka 30.d člena zakona opravljene nezavezancem, imajo pa sedež ali stalno oziroma običajno prebivališče v Sloveniji, je kraj opravljanja storitev Slovenija, če te storitve opravi davčni zavezanec s sedežem zunaj Skupnosti.

Pravila dejanske rabe so podrobneje urejena v 29. členu Pravilnika o izvajanju ZDDV. Le-ta je od 1.1. do 2.4.2010 urejal, da pri prevozu blaga šteje, da je:

- kraj opravljenih storitev prevoza blaga, ki bi bil v skladu s prvim odstavkom 25. člena ZDDV-1 (splošno pravilo za kraj obdavčitve storitev zavezancem) v Sloveniji, zunaj Skupnosti, če je prevoz ali del prevoza blaga dejansko opravljen zunaj Skupnosti, pri čemer se upošteva prevožena razdalja;
- kraj opravljenih storitev prevoza blaga, ki bi bil v skladu s prvim odstavkom 25. člena ZDDV-1 zunaj Skupnosti, v Sloveniji, če je prevoz ali del prevoza blaga dejansko opravljen v Sloveniji, pri čemer se upošteva prevožena razdalja.

V dopolnitvah Pravilnika, objavljenih v UL 27/10 in ki veljajo od 3.4.2010 naprej, so pravila dejanske rabe v zvezi s prevozom črtana.

Še vedno pa 29. člen Pravilnika določa pravila dejanske rabe za telekomunikacijske storitve. Za kraj opravljenih telekomunikacijskih storitev, ki bi bil v skladu s splošnim pravilom o kraju obdavčitve storitev zavezancem

- zunaj Skupnosti, se šteje, da je v Sloveniji, če se storitve dejansko uporabijo in uživajo v Sloveniji;
- v Sloveniji, se šteje, da je zunaj Skupnosti, če se storitve dejansko uporabijo in uživajo zunaj Skupnosti.

2.4. Posebna pravila

Za določene vrste storitev še naprej veljajo posebna pravila, in sicer nekatera samo v primeru prejemnikov nezavezancev (v primeru prejemnikov zavezancev je obdavčitev po sedežu prejemnika, torej po splošnem pravilu), nekatere pa v obeh primerih, torej ko so prejemniki tako zavezanci kot nezavezanci (v tem primeru splošnega pravila ne uporabimo v nobenem primeru). V nadaljevanju naštevam najpomembnejša posebna pravila glede kraja opravljene storitve (za lažjo orientacijo navajamo člene ZDDV-1 z veljavo od 1.1.2010, ki povsem ustrezajo določbam nove Direktive), in sicer najprej pravila, ki veljajo **ne glede na status prejemnika**:

STORITVE V ZVEZI Z NEPREMIČNINAMI

Kraj opravljene storitve na nepremičnini je, kot že doslej, kraj, kjer se nepremičnina nahaja.

Primer: Arhitekt iz Avstrije prevzame načrtovanje in nadzor v zvezi z gradnjo hotela v Sloveniji. Kraj opravljene storitve je Slovenija.

Primer: Krovec iz Nemčije na stanovanjski hiši v Sloveniji, katere lastnik je fizična oseba, opravlja storitve. Kraj opravljanja storitve je Slovenija.

STORITVE POTNIŠKEGA PREVOZA

Storitve potniškega prevoza so še naprej obdavčene tam, kjer je prevoz opravljen (28. člen ZDDV-1). To pomeni, da je pri mednarodnih potniških prevozih v Sloveniji obdavčen samo del poti, ki se dejansko tu opravi. Obdavčitev dela poti, ki se opravi v tujini, pa spada v pristojnost države, v kateri se preostala pot opravi.

Primer: Avtobusno podjetje (zavezanec) iz Slovenije vozi gradbene delavce na gradbišče iz Slovenije v Nemčijo. V Sloveniji se obdavči le del poti, opravljen po slovenskem ozemlju.

STORITVE S PODROČJA KULTURE, UMETNOSTI, ŠPORTA, IZOBRAŽEVANJA, IPD.

Kraj opravljene storitve pri kulturnih, umetnostnih, znanstvenih, izobraževalnih, športnih, zabavnih ali podobnih storitvah, vključno s storitvami organizatorjev, je, tako kot prej, določen glede na kraj, kjer je storitev dejansko opravljena (29. člen ZDDV-1). Dodatno je navedeno, da se enako obravnavajo tudi storitve v zvezi s sejmi in razstavami.

RESTAVRACIJSKE STORITVE IN STORITVE CATERINGA

Kraj opravljene storitve za storitve restavracij in cateringa je po novem tam, kjer je storitev dejansko opravljena (30. člen ZDDV-1). Doslej so bile te storitve obdavčene tam, kjer je imel sedež zavezanec, ki je storitev opravil.

RESTAVRACIJSKE STORITVE IN STORITVE CATERINGA NA KROVU LADIJ, ZRAKOPLOVOV ALI NA VLAKIH

V primeru restavracijskih storitev in storitev cateringa na ladjah, zrakoplovih ali na vlakih med prevozom potnikov v EU se kraj opravljene storitve določi po kraju odhoda (30.a člen ZDDV-1). Povratna vožnja šteje za ločeno pot.

DAJANJE PREVOZNIH SREDSTEV V NAJEM

Pri kratkoročnem dajanju prevoznih sredstev v najem je kraj opravljene storitve vedno kraj, kjer se to prevozno sredstvo dejansko da prejemniku na voljo (30.b člen ZDDV-1). O kratkoročnem najemu govorimo, če obdobje najema ni daljše od: 90 dni za vodna plovila oz. 30 dni za vsa ostala prevozna sredstva (npr. osebna vozila).

Primer: Zavezanec iz Avstrije najame od slovenske leasing družbe osebno vozilo za tridnevno poslovno pot v Sloveniji. Avto se da v najem v Ljubljani. Kraj storitve je Slovenija.

Pri vseh ostalih primerih dajanja v najem (dolgoročno dajanje v najem) se od leta 2010 kraj storitve določi vsakokrat glede na ustrezno osnovno pravilo, odvisno od tega, če je bila storitev opravljena za zavezanca ali za nezavezanca.

Primer 2010: Slovenski zavezanec za svoje podjetje najame osebno vozilo od nemške leasing družbe za dobo 2 let. Kraj opravljene storitve je Slovenija.

Poleg opisanih izjem, ki veljajo za opravljanje storitev tako zavezancem kot tudi nezavezancem, se sledeča posebna pravila uporabljajo izključno pri opravljanju storitev **nezavezancem**:

STORITVE POSREDNIKOV

Če se storitve posrednika opravijo za nezavezanca, velja, da so opravljene tam, kjer je opravljena glavna transakcija (26. člen ZDDV-1).

STORITVE PREVOZA BLAGA

Če se prevoz blaga opravi za nezavezanca, se kraj opravljene storitve določi glede na kraj, kjer je prevoz blaga dejansko opravljen glede na prevoženo razdaljo (drugi odstavek 28. člena ZDDV-1). V primeru znotrajskupnostnega prevoza blaga nezavezancem se kraj opravljene storitve določi po kraju, kje se prevoz blaga začne (tretji odstavek 28. člena ZDDV-1). Pomožne prevozne storitve za nezavezance, kot so pretovarjanje, skladiščenje in podobne storitve, so obdavčene tam, kjer so dejansko opravljene (drugi odstavek 29. člena ZDDV-1).

STORITVE NA PREMIČNINAH

Pri storitvah na premičninah, opravljenih nezavezancem, šteje, da so obdavčene tam, kjer so dejansko opravljene (drugi odstavek 29. člena ZDDV-1).

DOLGOROČNO DAJANJE PREVOZNIH SREDSTEV V NAJEM

V primeru dolgoročnega dajanja prevoznih sredstev v najem nezavezancem se po 1.1.2010 kraj opravljanja storitve določa po osnovnem pravilu, torej po kraju, kjer ima sedež zavezanec, ki je storitev opravil.

Primer: Slovenski nezavezanec najame v Nemčiji osebno vozilo za dobo 2 let. Kraj storitve je Nemčija (sedež zavezanca).

ELEKTRONSKE STORITVE ZAVEZANCEV IZ TRETJIH DRŽAV

Če zavezanec s sedežem v tretji državi opravi elektronsko storitev za nezavezanca, ki ima svoje bivališče, sedež ali običajno biva v EU, je kraj opravljene storitve tam, kjer ima prejemnik svoje bivališče, sedež ali običajno biva (30.c člen ZDDV-1).

2.5. Stalna poslovna enota

Opozoriti velja na tematiko stalne poslovne enote, ki je tudi z uveljavitvijo novih pravil še vedno zelo pomembna. Običajno za sedež dejavnosti šteje sedež družbe oz. njene uprave, o stalni poslovni enoti (podružnica, poslovalnica, gradbišče,..) pa govorimo, ko ima družba na neki lokaciji tehnične, materialne in človeške vire, potrebne za opravljanje storitev. Tu je potrebno poudariti, da v Direktivi ni definicije stalne poslovne enote. V nacionalnem pravu držav članic sicer obstajajo definicije stalne poslovne enote za namene direktnih davkov, medtem ko v evropskem pravu o DDV definicij ni. Pri presoji so nam tako v pomoč zgolj sodbe Sodišča Evropskih skupnosti.

Ko določamo, ali je kraj dobave sedež družbe ali kraj poslovne enote, moramo upoštevati tisti kraj, s katerim je dobava najbolj povezana (in ne pogodbeni kraj), torej dejanski kraj dobave, lokacija direktorjev, kraj kontrole ipd..

Pravilnik k novem ZDDV-1 uvaja definicijo stalne poslovne enote v 28. členu, ki v grobem povzema sodbe Sodišča Evropskih skupnosti na to temo in določa naslednje: *Za stalno poslovno enoto davčnega zavezanca, ki v Sloveniji nima sedeža, se za namene 25. člena ZDDV-1 šteje poslovna enota (kraj poslovanja), ki trajno razpolaga s človeškimi in materialnimi viri v tolikšni meri, da omogoča prejem in uporabo storitev iz prvega odstavka 25. člena ZDDV-1 ali opravljanje storitev iz drugega odstavka 25. člena ZDDV-1.*

V skladu s sodbami Sodišča Evropskih skupnosti, kjer se je odločalo o problematiki sedeža za namene DDV, lahko zaključimo naslednje: stalna poslovna enota za namene DDV obstaja takrat, ko so na nekem kraju stalno prisotni tehnični viri in osebje (pri čemer pa čas 'stalnosti' ni določen). V nadaljevanju sta predstavljeni dve najpomembnejši sodbi.

V primeru *Aro Lease* je šlo za belgijsko podjetje, katerega glavna dejavnost je oddajanje vozil v najem, kar se opravlja prek leasing pogodb na Nizozemskem. DDV od teh obdavčljivih storitev je zaračunal nizozemski davčni organ. Belgija je nato izpodbijala obdavčitev na Nizozemskem z utemeljitvijo sedeža družbe v Belgiji. Postavilo se je vprašanje, kje je kraj opravljanja storitev.

Sodišče je v sodbi št. C-190/95 odločilo, da je leasing motornih vozil storitev, torej je za obdavčitev odločujoč kraj, v katerem ima sedež tisti, ki storitev opravlja. Za sedež (stalno poslovno enoto za namene DDV) je odločujoča stopnja trajnosti in določene materialne okoliščine, ki omogočajo avtonomno izvajanje storitev. Niti zagotavljanje motornih vozil niti uporaba le-teh pa ne utemeljuje stalne poslovne enote. Pri oddajanju v najem transportnih sredstev za obdavčitev ni odločujoč kraj uporabe, temveč – splošnemu načelu ustrezno - kraj, kjer ima sedež tisti, ki storitev opravlja.

Predmet poslovanja nemškega podjetja *Berkholz* je proizvodnja in prodaja avtomatov za igre na srečo, ki se nahajajo tudi na krovu ladij, ki potujejo na

Dansko. Davčni urad Hamburg je obdavčil vse promete z nemškim DDV (tudi tiste v danskih državnih vodah in na odprtem morju). Kje se torej nahaja kraj opravljanja storitev?

Sodišče je v sodbi št. C-168/84 pojasnilo, da države članice niso omejene pri obdavčitvi storitev, tudi takšnih, ki so opravljene izven njihovega državnega ozemlja. Trajna poslovna enota obstaja samo v primeru, če so za opravljanje storitev stalno prisotni tehnični oz. materialni in človeški viri. Opremljanje igralnih avtomatov, ki morajo biti zgolj občasno vzdrževani, pa ne predstavlja tovrstne trajne poslovne enote.

3. NOVA PRAVILA O KRAJU OPRAVLJANJA STORITEV PO LETU 2011

Direktiva 2008/8/ES poleg sprememb, ki so jih morale države članice implementirati v svojo zakonodajo s 1.1.2010, določa tudi nekatere spremembe, ki bodo veljale v naslednjih letih - s 1.1.2011 oziroma s 1.1.2013 in zadnje s 1.1.2015. V zvezi s tem tako lahko še v letu 2010 pričakujemo ponovno spremembo ZDDV-1, saj trenutno veljavni zakon vključuje le spremembe Direktive, ki veljajo od 1.1.2010.

3.1. Storitve v zvezi s kulturnimi, umetnostnimi, športnimi, znanstvenimi, izobraževalnimi, zabavnimi in podobnimi dejavnostmi

V letu 2010 se omenjene storitve obdavčijo po kraju, kjer so opravljene, ne glede na status prejemnika.

Od 1.1.2011 bo kraj obdavčitve spremenjen:

- kadar so opravljene davčnim zavezancem: splošno pravilo, torej po sedežu prejemnika; kadar so opravljene nezavezancem: ostane posebno pravilo, torej po kraju, kjer se dejavnosti izvajajo
- eksplicitno so omenjene storitve v zvezi z vstopninami - kraj obdavčitve storitev in pomožnih storitev v zvezi z vstopninami, ko so opravljene zavezancem, je kraj, kjer prireditve dejansko potekajo.

3.2. Najem prevoznih sredstev s strani nezavezancev

Od 1.1.2013 bosta na področju dolgoročnega najema prevoznih sredstev nezavezancem veljali dve dodatni pravili:

- dolgoročni najem prevoznih sredstev bo obdavčen po sedežu prejemnika
- dolgoročni najem zasebnih plovil bo obdavčen po kraju, kjer je plovilo dano na voljo, če izvajalec storitev dejansko opravi iz sedeža svoje dejavnosti ali stalne poslovne enote v tem kraju.

Primerjava obdavčitve dolgoročnega najema prevoznih sredstev s strani nezavezancev v letu 2010 in 2013:

2010: po sedežu izvajalca

2013: najem prevoznih sredstev: po sedežu prejemnika

Najem plovil za zabavo: po kraju, kjer je plovilo dano na voljo.

3.3. Elektronske, telekomunikacijske storitve in storitve RTV-oddajanja

V skladu s splošnim pravilom za kraj obdavčitve storitev so elektronske, telekomunikacijske storitve in storitve RTV oddajanja obdavčene po sedežu kupca, če je le-ta zavezanec, če pa je nezavezanec, pa po sedežu izvajalca.

Obstaja izjema, in sicer v primeru, ko je izvajalec zavezanec iz tretje države, kupec pa nezavezanec iz EU, je kraj obdavčitve elektronskih storitev država kupca nezavezanca (58. člen Direktive oz. 30.c člen ZDDV-1). Za take izvajalce je določena tudi poenostavitev, t.i. one-stop-shop, kar pomeni, da imajo možnost, da v kolikor opravljajo storitve nezavezancem iz več držav EU, se lahko registrirajo za DDV le v eni državi in tam izpolnjujejo obveznosti za vse države.

Pravila se bodo nekoliko spremenila v letu 2015, in sicer se za kraj obdavčitve elektronskih, telekomunikacijskih storitev in storitev RTV dodajanja, ko se opravijo nezavezancem, določi kraj, kjer ima prejemnik sedež (nov 58. člen Direktive).

Posebna ureditev, ki že zdaj velja za zavezance iz tretjih držav, ki dobavljajo nezavezancem iz EU elektronske storitve (t.i. one-stop-shop), se bo razširila tudi na telekomunikacijske storitve in storitve RTV oddajanja, uporabljali pa jo bodo lahko tudi dobavitelji iz EU, ki bodo tako v državi članici, kjer so že registrirani, izpolnjevali davčne obveznosti.

Primer: Zavezanec iz Nemčije opravi v letu 2010 elektronsko storitev nezavezancu iz Slovenije. Uporabi se splošno pravilo, torej obdavčitev po sedežu izvajalca, ki zaračuna nemški DDV.

Primer: Zavezanec iz ZDA opravi v letu 2010 elektronsko storitev nezavezancu iz Slovenije. Uporabi se pravilo iz 30c člena ZDDV-1, torej obdavčitev po sedežu prejemnika v Sloveniji. Zavezanec iz ZD se mora registrirati v Sloveniji (ali v kaki drugi državi članici zaradi poenostavitve one-stop-shop).

Primer: Zavezanec iz Nemčije opravi v letu 2015 elektronsko storitev nezavezancu iz Slovenije. V skladu s pravilom, ki bo veljalo za storitve nezavezancem od 2015 naprej, je kraj obdavčitve v Sloveniji. Dobavitelj se mora v Sloveniji registrirati in obračunati slovenski DDV, ali pa to obveznosti izpolni v Nemčiji preko t.i. one-stop-shop poenostavitve.

4. NOV POSTOPEK REFUNDACIJE IZ DRŽAV EU

Dne 12. februarja 2008 je Svet izdal tudi Direktivo 2008/9/ES o podrobnih pravilih za vračilo DDV davčnim zavezancem, ki nimajo sedeža v državi članici vračila, ampak v drugi državi članici, ki velja od 1.1.2010. Postopek v veljavi do 31.12.2009 je namreč povzročal upravnim organom držav članic in podjetjem precejšnje težave, zato so želeli spremeniti roke, v katerih je treba obvestiti podjetja o odločitvah, ki se nanašajo na zahtevke za vračilo, ter poenostaviti in posodobiti postopek z omogočanjem uporabe modernih tehnologij. V nadaljevanju so na kratko predstavljene najpomembnejše novosti.

Sprememba postopka za vračilo vstopnega davka zadeva samo postopke znotraj Evropske unije, torej v primerih, ko zavezanec iz države članice EU zaprosi za vračilo vstopnega davka v drugi državi članici EU. Postopki za vračilo v zvezi s tretjimi državami ostanejo nespremenjeni.

Nova ureditev za zavezance pomeni poenostavitev. Vloge se od 1.1.2010 naprej vlagajo elektronsko (v Sloveniji v sistemu eDavki) in ne več pri tujem davčnem uradu, temveč pri davčnem uradu v lastni državi članici, ki bo vlogo posredovala naprej (davčni zavezanec s sedežem v Sloveniji, ki želi vračilo vstopnega davka, ki ga je plačal v Nemčiji, mora torej od 1.1.2010 vlogo oddati v Sloveniji preko sistema eDavki). Posredovanje računov v papirnati obliki več ni potrebno. Vlogo je potrebno oddati za vsako državo članico, od katere želimo prejeti vračilo, posebej. Novost je tudi to, da bo morala država refundacije davčnemu zavezancu plačati zamudne obresti, če davka ne bo vrnila v zakonsko določenem roku.

Zahtevek za vračilo je treba državi članici, kjer ima vlagatelj sedež, predložiti najpozneje 30. septembra koledarskega leta, ki sledi obdobju vračila. Država članica, kjer ima vlagatelj sedež, vlagatelju nemudoma pošlje elektronsko potrdilo o prejemu.

Če se zahtevek za vračilo nanaša na obdobje vračila, ki je krajše od enega koledarskega leta, vendar ne krajše od treh mesecev, znesek DDV, katerega vračilo se zahteva, ne sme biti nižji od 400 EUR ali protivrednosti v nacionalni valuti. Če se zahtevek za vračilo nanaša na obdobje vračila, ki je enako koledarskemu letu ali preostanku koledarskega leta, znesek DDV ne sme biti manjši od 50 EUR ali protivrednosti v nacionalni valuti.

5. UKREPI ZA PREPREČEVANJE DAVČNIH UTAJ

Kot navaja Vlada RS v uvodu Predloga Zakona o spremembah ZDDV-1, ki so pričele veljati 1.1.2010, so analize davčnih utaj v Skupnosti pokazale, da je večina davčnih utaj povezana s posebno ureditvijo trgovanja znotraj Skupnosti, po kateri je dobavljeno blago v drugo državo članico oproščeno plačila DDV. Dolgovani DDV plača davčni zavezanec, prejemnik blaga v državi članici, v katero blago prispe, in v tej državi članici uveljavlja odbitek DDV. Do velike izgube prihodkov iz DDV prihaja s tako imenovano davčno utajo tipa »davčni vrtiljak«. Gre za sistemsko utajo DDV z načinom pogostih nakupov in prodaj (resničnih ali fiktivnih) med sodelujočimi zavezanci. Deluje na principu zahtevkov za vračilo DDV, ki v verigi dobav ni bil plačan v proračun. V verigi pa sodelujejo prava in fiktivna podjetja, t. i. neplačujoči gospodarski subjekti (angl. missing trader). Značilno zanje je, da v zvezi z zaračunano dobavo ne plačajo DDV v proračun. Prejemnik take dobave pa od države zahteva vračilo DDV (odbitek vstopnega DDV), ki nikoli ni bil vplačan v proračun. Tovrstne utaje je mogoče preprečevati ali ustaviti z uvedbo instituta solidarne odgovornosti in uvedbo instituta zavarovanja plačila davčne obveznosti.

V nadaljevanju so predstavljene glavne spremembe ZDDV-1, ki se nanašajo na boj proti davčnim utajam in veljajo od 1.1.2010

5.1. Solidarna odgovornost

V ZDDV-1 se uvaja nov 76. b člen v povezavi z 205. členom Direktive. Z njim se v našo DDV zakonodajo vpeljuje "institut solidarne odgovornosti". V določenih primerih, kadar bi zavezanec moral vedeti ali je vedel, da je udeležen v transakcijo, ki je del davčne utaje, za plačilo DDV poleg dobavitelja odgovarja tudi oseba, ki ji je bilo blago dobavljeno oziroma storitev opravljena.

Davčni zavezanci bodo morali v takih primerih dokazati, da so ravnali kot odgovorni subjekti na trgu in so ustrezno preverili svojega dobavitelja. Eden od

načinov preverjanja, ki je mogoč po novem, je, da bo vsak zavezanec lahko od davčnega organa pridobil podatek, ali je njegov dobavitelj oddal DDV obračun.

5.2. Reverse charge v skladu s 199. členom Direktive

Ukrep se nanaša na uvedbo t. i. »mehanizma obrnjene davčne obveznosti« (reverse charge) v določenih sektorjih, po katerem so namesto dobaviteljev DDV dolžni obračunati in plačati prejemniki dobav, ki imajo hkrati tudi pravico do odbitka DDV.

Pravilo obrnjene davčne obveznosti, ki je določeno v novem 76a členu Zakona, se uporablja za:

- storitve v gradbenem sektorju;
- storitve najemanja osebja za opravljanje storitev v gradbenem sektorju;
- dobave zemljišč in zgradb, za katere je dobavitelj uporabil opcijo obdavčitve;
- dobave odpadkov, ostankov in rabljenega materiala, ki ga je mogoče reciklirati, skupaj z nekaterimi izdelki, ki izhajajo iz njihove obdelave, in storitvami obdelave.

Pri dobavah odpadkov in rabljenega materiala se ta ukrep lahko uporabi le v primerih, navedenih v novi prilogi III a k Zakonu. Novo pravilo se nanaša le na transakcije med slovenskimi davčnimi zavezanci. V primeru storitev opravljenih nezavezancem mora DDV obračunati in plačati izvajalec storitve, kot je to veljalo že do sedaj.

Predlagan ukrep je v skladu s 199. členom Direktive Sveta 2006/112/ES in s Prilogo VI k tej direktivi, ki omogoča uporabo neobveznega mehanizma obrnjene davčne obveznosti v tistih gospodarskih sektorjih, za katere je ugotovljeno, da jih je še zlasti težko nadzirati (zaradi narave ali njihovega delovanja).

Dobavitelj mora predložiti mesečno poročilo o dobavah posameznim prejemnikom v skladu s 76.a členom. Rok za oddajo poročila je zadnji delovni dan naslednjega meseca, in sicer tudi če ni bilo transakcij. Podatki, ki morajo biti navedeni v poročilu, so: ID številka dobavitelja, ID številka prejemnika ter za vsakega prejemnika skupna vrednost dobav

Dobavitelj blaga in storitev iz 76.a člena morajo v roku 30 dni od prve dobave obvestiti davčni organ o začetku opravljanja takih dobav. Tudi ob prenehanju opravljanja teh dobav je potrebno obvestiti davčni organ; v primeru ponovnega začetka opravljanja dobav je potrebno ponovno oddati obvestilo.

Račun, ki ga bo izdal dobavitelj zgoraj navedenih storitev in blaga, mora poleg sestavnih delov, predpisanih v 82. členu zakona, izkazovati še ID številko prejemnika, davčno osnovo, znesek DDV, ki ga bo moral plačati naročnik, in klavzulo, da je prejemnik plačnik DDV v skladu s 76.a členom ZDDV-1.

V skladu z mnenjem DURS je odbitek vstopnega DDV od samoobdavčitve možen hkrati z obračunom davčne obveznosti. DURS tudi pojasnjuje, da je pri zaračunavanju gradbenih storitev potrebno upoštevati načelo nedeljivosti storitev na sestavne dele (single supply principle), kar pomeni, da izvajalci gradbene situacije ne bodo drobili po delčkih in za vsak delček uporabili ustrezno DDV obravnavo, ampak bodo storitev z vidika DDV obravnavali kot celoto.

5.3. Rekapitulacijsko poročilo

Po ureditvi do 31.12.2009 rekapitulacijska poročila vsebujejo podatke o dobavah blaga znotraj Skupnosti, davčni zavezanci pa so jih morali oddajati davčnemu organu vsako četrtletje. Od 1. januarja 2010 morajo rekapitulacijska poročila vsebovati tudi podatke o storitvah zavezancem iz EU, za katere je prejemnik dolžan plačati DDV.

Davčni zavezanec mora prijaviti transakcije znotraj Skupnosti v rekapitulacijskem poročilu za vsak koledarski mesec in ga predložiti davčnemu organu najpozneje do 20. dne naslednjega meseca po poteku davčnega obdobja, ki je tudi rok za oddajo DDV napovedi za zavezance, ki opravljajo dobave blaga ali storitev v EU. Uskladitev roka za predložitev rekapitulacijskega poročila z rokom za predložitev obračuna DDV je potrebna zaradi navzkrižne kontrole podatkov, ki jih mora davčni organ prek VIES-a poslati v druge države članice.

5.4. Tržne cene pri povezanih osebah

Pri tem ukrepu, ki je določen v novem 36.a členu Zakona, gre za določitev tržne vrednosti kot davčne osnove v zvezi z dobavami, ki se opravijo med povezanimi osebami. Gre za določitev davčne osnove pri dobavah blaga ali storitev, ko med dobavitelji in prejemniki obstajajo tesne povezave (družinske ali druge tesne osebne vezi, upravne, lastniške, članske, finančne ali pravne vezi). Za te primere zakon predvideva, da je davčna osnova tržna vrednost opravljene transakcije, vendar le, če je za opravljeno dobavo določena vrednost, ki je:

- nižja od tržne vrednosti in naročnik nima pravice do celotnega odbitka DDV;
- nižja od tržne vrednosti in dobavitelj te dobave nima pravice do celotnega odbitka DDV ter za dobavo velja oprostitev;

- višja od tržne vrednosti in dobavitelj nima pravice do celotnega odbitka DDV.

Pri blagu je tržna cena tista cena, ki ni manjša od nabavne ali lastne cene, pri storitvah pa je to znesek, ki ni manjši od celotnih stroškov, ki jih mora davčni zavezanec plačati za opravljene storitve.

5.5. Odvzem ID številke za DDV

Pri sumu zlorabe identifikacijske številke za namene DDV, z namenom, da se drugemu davčnemu zavezancu neupravičeno omogoči odbitek DDV, je davčnemu organu omogočen hiter odvzem identifikacijske številke za DDV (neplačujočemu gospodarskemu subjektu) in s tem preprečitev nadaljevanja utaje DDV. Eden od ključnih elementov za delovanje davčnih goljufij tipa »davčni vrtiljak« je namreč prav identifikacijska številka za DDV.

6. RAZŠIRITEV UPORABE NIŽJE DAVČNE STOPNJE

Nižja (8,5%) stopnja DDV se od 1.1.2010 uporablja za:

- čiščenje oken in čiščenje zasebnih gospodinjstev;
- manjša popravila koles, čevljev in usnjenih izdelkov, oblačil in gospodinjskega perila;
- storitve domačega varstva;
- frizerske storitve;
- dobavo, vključno s knjižnično izposojo, knjig na vseh fizičnih nosilcih;
- dobavo lončnic, sadik, rezanega cvetja in
- biotična sredstva za varstvo rastlin.

7. OSTALE SPREMEMBE

Roki za oddajo DDV obračuna so po novem:

- Zadnji delovni dan naslednjega meseca po preteku davčnega obdobja
- V 20 dneh po koncu obračunskega obdobja, če zavezanci opravljajo dobave blaga in storitev v EU (rekapitulacijsko poročilo); v tem primeru morajo tudi trimesečni zavezanci oddati mesečni obračun
- V primeru prisilne poravnave ali likvidacije – 20 dni po poteku davčnega obdobja
- V primeru začetka stečajnega postopka v 60 dneh po poteku davčnega obdobja (do sedaj 20 dni)
- Ob končanju postopka likvidacije ali stečaja – na dan poteka davčnega obdobja (do sedaj zadnji delovni dan naslednjega meseca po poteku meseca v katerem je izdan sklep o zaključku postopka)
- V primeru smrti davčnega zavezanca - 60 dni po smrti.

Davčni zavezanci, ki prvič oddajajo DDV obračun, morajo priložiti tudi seznam prejetih in izdanih računov.

Plačilo DDV mora biti še vedno izvršeno do zadnjega delovnega dneva meseca, ki sledi obračunskemu obdobju.

Nove določbe glede **popravkov DDV obračunov** (141.a in 141.b člen):

- Za prekršek se ne kaznuje davčni zavezanec, ki je predložil obračun DDV oz. plačal DDV na podlagi samoprijave;
- Za prekršek se ne kaznuje davčni zavezanec, ki popravke iz preteklih obdobij vključi v tekoči DDV obračun in od razlike v davku obračuna in plača zamudne obresti.

Odbitek DDV: nekoliko se je spremenjen 66. člen zakona – ni pravice do odbitka DDV od stroškov prehrane (vključno s pijačo) in stroškov nastanitve, razen stroškov, ki so davčnemu zavezancu nastali pri teh dobavah v okviru opravljanja njegove dejavnosti.

Prag za uporabo **posebne ureditve po plačani realizaciji** se je povišal iz 208.000 EUR na 400.000 EUR prometa, **pavšalno nadomestilo** za kmete pa iz 4% na 8%.

SUMMARY ● *A new VAT Act was adopted in January 2010. It introduces some changed rules on the place of supply of services and VAT refund from EU member states which are set by the VAT Directive as of 1.1.2010. The new Act also brought some new rules on the national level as a consequence of anti tax fraud measures. As the VAT Directive sets some additional changes of the rules regarding the place of supply of services in years 2011, 2013 and 2015, further amendments of the VAT Act are to be expected.*

The most important amendments are: new rules on the place of supply of services, extension of reporting obligations, new VAT refund procedure for taxable persons in the EU, domestic reverse charge for certain activities, open market value as taxable amount in transactions between connected persons, extension of the reduced VAT rate application, joint and several liability for the payment of VAT.

Key Words ● *Place of taxable transaction, VAT refund, recapitulative statement, construction services, reverse charge, open market value, reduced VAT rate, joint and several liability.*