

**UNIVERZA V LJUBLJANI
EKONOMSKA FAKULTETA**

MAGISTRSKO DELO

TJAŠA SIMONČIČ DRAGAN

UNIVERZA V LJUBLJANI
EKONOMSKA FAKULTETA

MAGISTRSKO DELO

**POSEBNOSTI DAVKA NA DODANO VREDNOST V DRUŽBI
REVOZ S Poudarkom NA OSNOVNIH SREDSTVIH IN
DIREKTIVI SVETA 2008/9/ES**

Ljubljana, september 2013

TJAŠA SIMONČIČ DRAGAN

IZJAVA O AVTORSTVU

Spodaj podpisana TJAŠA SIMONČIČ DRAGAN, študentka Ekonomske fakultete Univerze v Ljubljani, izjavljam, da sem avtorica magistrskega dela z naslovom POSEBNOSTI DAVKA NA DODANO VREDNOST V DRUŽBI REVOZ S POUČENJEM NA OSNOVNIH SREDSTVIH IN DIREKTIVI SVETA 2008/9/ES, pripravljenega v sodelovanju s svetovalcem prof. dr. Tinom Stanovnikom.

Izrecno izjavljam, da v skladu z določili Zakona o avtorski in sorodnih pravicah (Ur. l. RS, št. 21/1995 s spremembami) dovolim objavo magistrskega dela.

S svojim podpisom zagotavljam, da

- je predloženo besedilo rezultat izključno mojega lastnega raziskovalnega dela;
- je predloženo besedilo jezikovno korektno in tehnično pripravljeno v skladu z Navodili za izdelavo zaključnih nalog Ekonomske fakultete Univerze v Ljubljani, kar pomeni, da sem
 - poskrbela, da so dela in mnenja drugih avtorjev oziroma avtoric, ki jih uporabljam v magistrskem delu, citirana oziroma navedena v skladu z Navodili za izdelavo zaključnih nalog Ekonomske fakultete Univerze v Ljubljani, in
 - pridobila vsa dovoljenja za uporabo avtorskih del, ki so v celoti (v pisni ali grafični obliki) uporabljena v tekstu, in sem to v besedilu tudi jasno zapisala;
- se zavedam, da je plagiatstvo – predstavljanje tujih del (v pisni ali grafični obliki) kot mojih lastnih – kaznivo po Kazenskem zakoniku (Ur. l. RS, št. 55/2008 s spremembami);
- se zavedam posledic, ki bi jih na osnovi predloženega magistrskega dela dokazano plagiatstvo lahko predstavljalo za moj status na Ekonomski fakulteti Univerze v Ljubljani v skladu z relevantnim pravilnikom.

V Ljubljani, dne _____

Podpis avtorice: _____

KAZALO

| | |
|--|-----------|
| UVOD | 1 |
| 1 PREDSTAVITEV DDV | 4 |
| 1.1 Kratak pregled razvoja DDV | 4 |
| 1.2 DDV in EU | 5 |
| 1.2.1 Nastanek EU in razvoj njene zakonodaje | 5 |
| 1.2.1.1 Zakonodaja EU | 5 |
| 1.2.1.2 Organi EU | 7 |
| 1.2.1.3 Razvoj davčne zakonodaje EU na področju DDV | 8 |
| 1.2.2 Vpliv zakonodaje EU na zakonodajo države članice | 10 |
| 1.2.3 Različne stopnje DDV v državah članicah | 11 |
| 1.3 ZNAČILNOSTI DDV | 14 |
| 1.3.1 Oblike DDV | 14 |
| 1.3.2 Metode obračuna DDV | 14 |
| 1.3.3 Prednosti DDV | 15 |
| 1.3.4 Učinki in narava DDV | 17 |
| 2 DDV V SLOVENIJI | 19 |
| 2.1 Predmet obdavčitve | 20 |
| 2.2 Davčni zavezanec | 21 |
| 2.3 Kraj obdavčitve | 21 |
| 2.4 Davčna osnova in stopnja DDV | 21 |
| 2.5 Davčne oprostitve | 22 |
| 2.5.1 Učinek oprostitev in neprave davčne oprostitve | 23 |
| 2.5.2 Prave davčne oprostitve | 23 |
| 3 POVEZAVA ZDDV-1 IN DIREKTIVE O DDV | 24 |
| 4 MEDNARODNO POSLOVANJE V DRUŽBI REVOZ V POVEZAVI Z DDV | 25 |
| 4.1 Predstavitev družbe Revoz, d. d. | 25 |
| 4.2 Posebnosti DDV v družbi Revoz | 27 |
| 4.2.1 Promet blaga znotraj EU in z njim povezane storitve | 27 |
| 4.2.2 Uvoz in izvoz blaga | 28 |
| 5 OBDAVČITEV NEPREMIČNIN IN DRUGIH OSNOVNIH SREDSTEV Z DDV | 29 |
| 5.1 Definicija osnovnih sredstev | 29 |
| 5.2 Obdavčitev nepremičnin | 31 |
| 5.2.1 Obrnjena davčna obveznost v zvezi z nepremičninami (gradbene storitve) | 32 |
| 5.2.2 Popravek odbitka vstopnega DDV pri nepremičninah | 33 |
| 5.3 Obdavčitev drugih osnovnih sredstev | 33 |
| 5.3.1 Nabava in pridobitev drugih osnovnih sredstev | 33 |
| 5.3.2 Popravila in vzdrževanje drugih osnovnih sredstev | 34 |
| 5.3.3 Uveljavljanje pravice do odbitka vstopnega DDV pri drugih osnovnih sredstvih | 34 |
| 6 NABAVA, PRIDOBITEV IN UVOZ OSNOVNIH SREDSTEV V DRUŽBI REVOZ | 35 |
| 6.1 Nabava osnovnih sredstev | 36 |
| 6.2 Pridobitev osnovnih sredstev iz drugih držav članic | 36 |
| 6.2.1 Pridobitev opreme z montažo | 36 |
| 6.2.2 Solidarna odgovornost za plačilo DDV | 38 |
| 6.3 Uvoz osnovnih sredstev | 39 |

| | | |
|------------|--|-----------|
| 6.4 | Davčne evidence, obrazci in posebnosti računovodskega sistema v družbi Revoz v zvezi z osnovnimi sredstvi | 39 |
| 7 | OSMA DIREKTIVA IN DIREKTIVA SVETA 2008/9/ES | 40 |
| 7.1 | Vračilo tujega DDV davčnim zavezancem iz EU | 41 |
| 7.2 | Pomoč davčnim zavezancem pri vračilu tujega DDV iz držav članic..... | 42 |
| 7.3 | Vračilo tujega DDV v družbi Revoz..... | 43 |
| 7.3.1 | Predmet vračila DDV v družbi Revoz | 43 |
| 7.3.2 | Vlaganje zahtevkov za vračilo DDV na davčne urade drugih držav članic..... | 44 |
| 7.3.3 | Predložitev dodatnih informacij in dokumentacije davčnim uradom iz drugih držav članic.. | 45 |
| 7.3.4 | Odločbe tujih davčnih uradov | 45 |
| 7.3.5 | Pomoč pri vračilu tujega DDV | 46 |
| 7.4 | Sodbe evropskega sodišča s poudarkom na predujmih in s posredno zvezo z vračili DDV v drugi državi članici..... | 46 |
| 7.5 | Primerjalna analiza postopka vračila tujega DDV med Direktivo Sveta 2008/9/ES in Osmo direktivo | 50 |
| 7.5.1 | Vlaganje zahtevkov za vračilo tujega DDV..... | 54 |
| 7.5.2 | Predložitev dodatnih informacij in dokumentacije | 57 |
| 7.5.3 | Odločbe tujih davčnih uradov | 58 |
| 7.5.4 | Obresti za prepozno vračila DDV..... | 59 |
| 7.6 | Prednosti in slabosti Direktive Sveta 2008/9/ES v primerjavi z Osmo direktivo.... | 60 |
| 8 | PREDLOGI ZA IZBOLJŠAVO DIREKTIVE SVETA 2008/9/ES | 61 |
| 8.1 | Pospešitev postopka vračila DDV s priporočili in predlogi | 61 |
| 9 | PROBLEMATIKA IN POSEBNOST DDV V ZVEZI Z ORODJI SKUPINE RENAULT V TUJINI | 65 |
| 9.1 | Nabava in uporaba orodja v isti državi članici | 66 |
| 9.2 | Izdelava orodja v eni in njegova uporaba v drugi državi članici | 66 |
| 9.2.1 | Registracija za namene DDV v drugi državi članici..... | 67 |
| 9.2.2 | Znotrajskupnostna dobava blaga in izstavitvev računa kupcu..... | 67 |
| 9.2.3 | Poročanje Intrastat | 68 |
| 9.3 | Uvoz orodja iz tretje države in njegova uporaba v državi članici..... | 68 |
| 9.3.1 | Uvoz orodja..... | 69 |
| 9.3.2 | Registracija za namene DDV v drugi državi članici..... | 69 |
| 9.4 | Poprodajni premiki orodja med državami..... | 70 |
| 9.4.1 | Poprodajni premiki orodja znotraj posamezne države članice..... | 70 |
| 9.4.2 | Poprodajni premiki orodja med državami članicami EU | 70 |
| 9.4.3 | Poprodajni premiki orodja iz države članice v tretjo državo | 72 |
| 9.5 | Uničenje orodja | 73 |
| 9.6 | Predstavitve konkretne težave in predlogi za rešitev | 74 |
| 9.6.1 | Predlog rešitve konkretnega primera z uporabo opisanih sodb evropskega sodišča..... | 74 |
| 9.6.2 | Pogodba oziroma naročilo z dobaviteljem, prilagojeno vsakemu orodju posebej | 77 |
| 9.6.3 | Sledljivost lokacije orodij | 78 |
| 9.6.4 | Boljše sodelovanje z dobavitelji orodij, internimi službami Renaulta in Revoza..... | 79 |
| 9.6.5 | Preverjanje računov, izdanih s strani dobaviteljev, in opozarjanje na nepravilnosti | 80 |
| | SKLEP..... | 81 |
| | LITERATURA IN VIRI..... | 83 |
| | PRILOGE | |

KAZALO SLIK

| | |
|---|----|
| Slika 1: Prikaz nabave in uporabe orodja v isti državi članici | 66 |
| Slika 2: Prikaz nabave in uporabe orodja v dveh različnih državah članicah | 68 |
| Slika 3: Prikaz uvoza orodja iz tretje države in uporaba v državi članici | 70 |
| Slika 4: Prikaz poprodajnega premika orodja iz ene države članice v drugo | 72 |
| Slika 5: Prikaz poprodajnega premika orodja iz države članice v tretjo državo | 73 |
| Slika 6: Prikaz predloga rešitve problema | 77 |

UVOD

Davek na dodano vrednost (v nadaljevanju DDV) sodi med splošne davke na potrošnjo in je prevladujoča oblika davka v državah Evropske unije (v nadaljevanju EU). Uveden je bil z namenom, da poenostavi in poenoti davčno poslovanje, vendar pa je operativno eden bolj zapletenih davkov vsakega davčnega sistema, zato ga moramo obravnavati celovito, natančno, z vsemi podrobnostmi.

Zaradi vključitve Slovenije v EU se je s 1. majem 2004 v Sloveniji obračunavanje DDV spremenilo tako, da se srečujemo s tremi vrstami prometa blaga in storitev. Vsaka ima svojo ureditev.

To so:

- promet blaga in storitev, opravljen na ozemlju Slovenije,
- promet blaga in storitev, opravljen na ozemlju EU (pridobitev in dobava blaga znotraj EU), ter
- promet blaga in storitev v povezavi s kupci in z dobavitelji iz tretjih držav in s tretjih ozemelj (uvoz in izvoz blaga).

V magistrskem delu se osredotočam zlasti na promet blaga znotraj EU oziroma na pridobitve blaga znotraj EU, ki je tudi poglavitna vrsta prometa v družbi Revoz. Ker na mejah z državami članicami ni carinskega organa, ki bi pri vnosu blaga v Slovenijo obračunaval DDV, mora zavezanec s slovensko ID-številko za DDV, ki nabavlja oziroma pridobiva blago v drugih državah članicah, v svojem obračunu DDV izkazati od tega izstopni in tudi vstopni DDV.

Pomemben del in hkrati posebnost v ureditvi DDV vsekakor predstavlja obdavčitev nepremičnin in drugih osnovnih sredstev. Gradnja, obnova, prodaja in najem nepremičnin so zavezani obračunavanju DDV. Če pri prodaji ni obračunan izstopni DDV, se plačuje DPN (davek na promet nepremičnin). Od 1. januarja 2010 je promet gradbenih storitev in v nekaterih primerih tudi nepremičnin predmet obrnjene davčne obveznosti po 76.a členu Zakona o davku na dodano vrednost (Ur.l. RS, št. 13/2011-UPB3, 18/2011, 78/2011, 38/2012, 40/2012-ZUFJ, 83/2012, 46/2013-ZIPRS1314-A, v nadaljevanju ZDDV-1). Promet v zvezi z nepremičninami je lahko oproščen DDV po 44. členu ZDDV-1. Zanimiva posebnost obdavčitve nepremičnin z DDV pa je tudi popravek odbitka DDV, ki se pojavi ob spremembi velikosti plačila nepremičnine ali ob spremembi namena uporabe. Pri storitvah na nepremičninah v tujini se uporablja 27. člen ZDDV-1, ki določa, da se obdavčujejo glede na kraj, kjer so storitve opravljene. Podobno, vendar drugače kot pri nepremičninah, je pri drugih osnovnih sredstvih. V ureditvi DDV davčni zavezanec pridobi pravico do odbitka vstopnega DDV, če izpolnjuje predpisane pogoje, ki so navedeni v ZDDV-1. O izpolnjevanju nekaterih pogojev za odbitek DDV ne moremo dokončno

presoditi v obračunskem obdobju, v katerem se DDV odbija, saj se lahko pozneje spremenijo dejavniki, ki so v obdobju odbitka odločilni zanj. V takih primerih je potrebno odbitek DDV popraviti. Kadar se opravljajo storitve (popravila in vzdrževanje) na osnovnih sredstvih oziroma kadar popravilo opravi tujec v Sloveniji ali slovenski davčni zavezanec v tujini, gre za storitve na premoženjih, ki so obdavčene po 25. členu ZDDV-1, glede na sedež prejemnika storitve. Treba pa je poudariti, da so v praksi pogosti tudi primeri znotrajskupnostne pridobitve osnovnega sredstva oziroma opreme z montažo, ki jo obravnavata 10. odstavek 20. člena ZDDV-1 in 36. člen Direktive Sveta 2006/112/ES (Ur.l. EU L 347/2006, v nadaljevanju Direktiva o DDV). Navedena določba predpisuje prenos kraja obdavčitve pri prodaji blaga v tisto državo, v kateri dobavitelj ali druga oseba za njegov račun to blago inštalira ali montira. Primer pridobitve blaga z montažo je obravnavalo tudi evropsko sodišče (zadeva C-111/05).

Za družbo Revoz je običajno, da tuji davčni zavezanci izdelujejo specifične avtomobilске dele z orodji, ki so v lasti družbe Revoz. Tuj davčni zavezanec orodje izdelava sam (ali pa ga po njegovem naročilu izdelava njegov podizvajalec) in ga zaračuna naročniku, tj. družbi Revoz. Ker orodje ostane v tujini (drugi državi članici), mora tuji davčni zavezanec od njega obračunati izstopni DDV države, v kateri je orodje, saj ga niti ne izvozi niti ne dobavi v Slovenijo. V tem primeru ima družba Revoz pravico do povračila DDV z zahtevkom, ki ga vložijo tujemu davčnemu organu, če za to izpolnjuje vse predpisane pogoje z Direktivo Sveta 2008/9/ES (Ur.l. EU L 044/2008).

Vračila DDV davčnim zavezancem s sedežem v drugih državah članicah ureja Direktiva Sveta 2008/9/ES. V njej so se poenostavili postopki vračila, omogočila se je uporaba sodobne tehnologije pri vlaganju zahtevkov in njihovi obravnavi, izboljšal se je položaj zavezancev s poenotenjem postopkovnih rokov in pravil v vseh državah članicah. Direktiva Sveta 2008/9/ES nadomešča Osmo direktivo Sveta (79/1072/EEC) (Ur.l. EU L 331/1979, v nadaljevanju Osmo direktiva). V magistrskem delu se opiram tudi na sodbe evropskega sodišča, in sicer na zadevo Elsacom NV (C-294/11), ki govori o prekluzivnosti roka za vložitev zahtevka za vračilo DDV davčnim zavezancem, katerih sedež ni na ozemlju države članice vračila.

Podajam tudi analizo naslednjih treh sodb evropskega sodišča, in sicer zadeva BUPA Hospitals Ltd. (C-419/02), zadeva MacDonald Resorts Ltd. (C-270/09) in zadeva Orfey Bulgaria EOOD (C-549/11), katerih razsodbe sodišča se nanašajo na dejstvo, da so predmet DDV le blago ali storitve, in ne zgolj plačilo oziroma predujem. Predujem je imenovan tudi kot predplačilo, avans ali akontacija in je utrdilno sredstvo za pogodbeno razmerje, ki je sestavljeno iz vnaprejšnjega plačila dobavitelju v zvezi s še ne v plačilo zapadlo obveznostjo (Turk, 2002, str. 533). Zato da bi obveznost obračuna DDV lahko nastala, preden se dobavi blago ali se opravijo storitve, morajo biti upoštevane vse informacije, ki se nanašajo na obdavčljiv dogodek, prihodnje dobave ali storitve, ob plačilu morajo biti že znane in zlasti morajo biti blago in storitve jasno opredeljeni. Sodbe

uporabim kot prispevek k predlogu rešitve konkretnega primera, s katerim se sooča družba Revoz.

Namen magistrskega dela je s pomočjo domače in zlasti tuje strokovne literature preučiti prednosti in slabosti Direktive Sveta 2008/9/ES v primerjavo z njeno predhodnico, Osmo direktivo, na primeru osnovnih sredstev oziroma orodij družbe Revoz. Raziskati želim, kakšen je bil vpliv Osme direktive na vračila DDV tujih davčnih organov in kakšen je vpliv Direktive Sveta 2008/9/ES danes. Zlasti me zanima, kakšne so nadaljnje možnosti izboljševanja Direktive Sveta 2008/9/ES in kakšne so posledice premikov orodij med državami članicami oziroma tujimi državami za družbo Revoz oziroma družbo Renault. Podajam konkretne predloge za rešitev omenjene problematike. Prav tako želim raziskati problematiko osnovnih sredstev oziroma pridobitev osnovnih sredstev na splošno ter z njimi povezane storitve. V tem delu se osredotočam zlasti na pridobitve blaga z montažo na primeru osnovnih sredstev družbe Revoz in davčne posledice takšnega delovanja na dobavitelja družbe Revoz. Z lastnimi dognanji in s strnjenimi dognanji drugih avtorjev želim vsaj malo pripomoči davčnim strokovnjakom in družbi Revoz k boljšemu razumevanju in upoštevanju davčnih predpisov ter predvidevanju posledic, ki ga povzroči določen promet blaga in osnovnih sredstev med tujimi državami.

Problematiko magistrskega dela preučujem s pomočjo predpisov, strokovne literature, strokovnih člankov, sodb sodišč, davčnih pojasnil ter internega gradiva s pravili družbe Revoz in družbe Renault. Analiziram poglavitne prednosti in slabosti Direktive Sveta 2008/9/ES ter predlagam njene izboljšave. Na osnovi teh ugotovitev želim pripomoči k še lažjemu in bolj učinkovitemu vračilu plačanega DDV iz drugih držav članic. Prav tako je cilj magistrskega dela s pomočjo predvidevanja posledic in upoštevanja zakonodaje v zvezi z DDV izogniti se težavam pri davčnih inšpekcijskih nadzorih ter plačevanju morebitnih kazni. Zagotoviti želim 100 % vračilo plačanega DDV družbi Revoz od domačega in tujih davčnih organov. Cilji magistrskega dela temeljijo oziroma izhajajo iz 76.b člena ZDDV-1, to je iz solidarne odgovornosti za plačilo DDV. Institut solidarne odgovornosti Davčna uprava Republike Slovenije (v nadaljevanju DURS) lahko uporabi, ko gre za davčne utaje pri transakcijah, katerih namen je izogibanje plačilu DDV. To pomeni, da davčni zavezanci sklepajo posle samo zaradi pridobitve davčnih ugodnosti oziroma da bi drugim osebam omogočili utajo davka. Tovrstni posli so pogosti med povezanimi osebami. Pri tem pa mora DURS dokazati, da je davčni zavezanec, ki ga določa za solidarnega plačnika DDV, vedel oziroma bi moral vedeti, da sodeluje pri transakcijah, ki so namenjene izogibanju plačila DDV (Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, 2012).

Magistrsko delo je sestavljeno iz dveh delov, iz teoretičnega in empiričnega, ki pa nista strogo ločena, saj se deloma prepletata že skozi nalogo.

Vsebuje poglobljen teoretično-analitičen pregled predpisov, strokovne literature, strokovnih člankov, sodb sodišč in davčnih pojasnil, raziskav ter člankov tujih

strokovnjakov s področja obravnavane teme. Velik del k pregledu prispeva tudi interno gradivo s pravili družbe Revoz in družbe Renault.

Pri izdelavi magistrskega dela uporabljam tudi teoretična znanja, pridobljena v okviru podiplomskega študija, in znanje, ki sem ga pridobila iz praktičnih izkušenj kot strokovna sodelavka za davke v družbi Revoz.

V magistrskem delu gre za poslovno raziskavo, ki je dinamične narave, saj gre za podajanje predlogov za izboljšanje zakonodaje in dela v družbi Revoz na področju vračila tujega DDV. Pristop je deskriptiven in razlagalen skupaj z metodo klasifikacije in komparativno metodo. V teoretičnem delu z metodo deskripcije sekundarnih virov opredeljujem teoretična izhodišča in temeljna spoznanja s področja družbe Revoz, s čimer pridobim poglobljen vpogled v problematiko magistrskega dela. V empiričnem delu pa na osnovi opisov in razlag teoretičnih izhodišč oblikujem model, in sicer v obliki priporočil in ukrepov za večjo učinkovitost vračila tujega DDV.

1 PREDSTAVITEV DDV

1.1 Kratek pregled razvoja DDV

Nemški Siemens je bilo podjetje, ki je leta 1919 dalo predlog za uvedbo t. i. neto davka na promet, nekakšne oblike današnjega DDV. V ZDA je uvedbo DDV zagovarjal prof. Adams leta 1921, vendar njegovega predloga ameriški kongres ni sprejel. Adams je prvi v zgodovini DDV predlagal metodo znižanja davčne obveznosti in jo definiral kot obliko davka, ki ga podjetje zaračuna na strani prodaj manj davek, ki ga je podjetje plačalo na strani nabav. Metoda je bila prvič uporabljena v argentinskem in filipinskem zakonu o DDV. Neto davek na promet naj bi bil prvič uveden v Turčiji leta 1927, kjer ga je uvedel Kleinjohann (Škof & Špes, 1998, str. 11-12).

Razvoj DDV se je nadaljeval v Franciji. Sprva je DDV v Franciji nadomestil samo del obdavčitev prometa. Pokazale so se mnoge prednosti in slabosti novega davka. Leta 1968 so sistem obdavčitve prometa vnovič korenito spremenili in s tem poenostavili DDV vrednost. Od takrat DDV zajema tudi promet storitev in promet blaga v celoti (Kastelic, 2002, str. 8).

DDV se je po pravnih sistemih držav EU naglo širil. Vse takratne članice (Francija, Zvezna republika Nemčija, Italija, Belgija, Nizozemska in Luksemburg) so imele uveden vsefazni tip splošnega davka na promet, razen Francije. Leta 1963 je Neumarkova komisija predlagala, da se DDV uvede kot splošna oblika obdavčenja prometa blaga in storitev v vseh državah EU. V primerjavi z enofaznim splošnim prometnim davkom so DDV označevali kot premik naprej. Predstavljal naj bi uvedbo nevtralnega prometnega davka, ki nudi pogoje za mednarodno blagovno menjavo (Kastelic, 2002, str. 9).

Prva država, ki je uzakonila DDV, je bila Francija leta 1954. Sledili so ji Danska (1967), Nemčija (1968), Luksemburg (1968), Švedska (1969), Nizozemska (1970), Norveška (1970), Belgija (1971), Islandija (1972), Italija (1973), Avstrija (1973) in Velika Britanija (1973). Portugalska je uvedla DDV leta 1985, Španija leta 1986 (Kastelic, 2002, str. 9).

1.2 DDV in EU

1.2.1 Nastanek EU in razvoj njene zakonodaje

Nastanek EU in njene zakonodaje je povezan z dvema sporazumoma. Prvi je Pariški sporazum, na osnovi katerega je bila leta 1951 ustanovljena Evropska skupnost za premog in jeklo, drugi pa Rimski sporazum, na osnovi katerega je bila leta 1957 ustanovljena Evropska ekonomska skupnost. Države ustanoviteljice Evropske ekonomske skupnosti so bile Francija, Zvezna republika Nemčija, Italija, Belgija, Nizozemska in Luksemburg (Kastelic, 2002, str. 10).

Pariški in Rimski sporazum sta postavila temelje zakonodaje zdajšnje EU. Rimski sporazum je izrednega pomena za DDV, saj od 95. do 99. člena določa izpolnitev naslednjih zahtev: nobena država članica na izdelke iz drugih držav ne sme zaračunati višjih davkov kot na domače izdelke in znesek davka, ki se vrne pri izvozu, ne sme biti višji od dejansko plačanega davka. Poleg tega pa je v 99. členu določena tudi pristojnost organov EU, in sicer ta člen določa: »Svet Evropske skupnosti bo na predlog Komisije EES s soglasno odločitvijo sprejel predpise za usklajevanje zakonov, ki se nanašajo na področje prometnega davka, akciz, carin in drugih oblik posrednih davkov v obsegu, v katerem je tako usklajevanje potrebno za vzpostavljanje in delovanje skupnega trga.« (Kastelic, 2002, str. 10-11).

EU je bila ustanovljena leta 1992 s podpisom Maastrichtskega sporazuma. Države ustanoviteljice so se s podpisom tega sporazuma zavezale, da si bodo prizadevale ustanoviti politično, gospodarsko in denarno unijo (Kastelic, 2002, str. 10-11).

1.2.1.1 Zakonodaja EU

Zakonodajo EU sestavljajo naslednji pravni viri (Svilar & Drobnič, 1999, str. 14-16):

- primarna zakonodaja ali primarno evropsko pravo,
- sekundarna zakonodaja ali sekundarno evropsko pravo,
- mednarodno-pravni sporazumi EU,
- sporazumi, ki jih med seboj sklepajo države članice EU,
- pravna praksa oziroma sodbe evropskega sodišča.

Primarno zakonodajo ali primarno evropsko pravo predstavljajo Pariški, Rimski, Maastrichtski sporazum ter drugi sporazumi. Od vseh sta pomembna dva, Pariški in Rimski sporazum, ki sta določila temelje Evropske ekonomske skupnosti in njenih organov. Ta predstavlja Komisijo, ki pripravlja besedilo pravnih aktov in jih nato predloži Svetu ministrov. Po posvetovanju z Evropskim parlamentom Svet ministrov sprejme pravne akte in jih objavi v uradnem glasilu. Maastrichtski sporazum je uveljavil obveznost za ustanovitev politične, gospodarske in denarne unije znotraj držav članic Evropske ekonomske skupnosti. Nekatera pomembna določila Maastrichtskega sporazuma se z vidika DDV nanašajo predvsem na uveljavitev načela prevlade zakonodaje EU nad zakonodajo držav članic in na uveljavitev načela nediskriminatornosti, ki sta z vidika DDV zelo pomembna. K primarni zakonodaji se uvrščajo tudi vsi dodatki, protokoli, dopolnitve in spremembe navedenih sporazumov (Kastelic, 2002, str. 11).

Sekundarno zakonodajo ali sekundarno evropsko pravo sestavljajo uredbe, direktive, odločbe in priporočila ter stališča oziroma mnenja. Skoraj celotna davčna zakonodaja EU v zvezi z DDV je bila sprejeta v obliki direktiv. Edina uredba, ki se nanaša na DDV, je uredba Sveta EU o postopkih izmenjavanja informacij med državami članicami EU. Glavna razlika med uredbami in direktivami je v tem, da ima uredba obvezujoč značaj za države članice EU, kar pomeni, da določila uredbe veljajo v vseh državah članicah, ne glede na to, ali so posebej vključena v nacionalno zakonodajo. Uredbe EU so v državah članicah veljavne neposredno, kar pomeni, da imajo v državah članicah položaj posebnega zakona, ki ga ni sprejel državni parlament, temveč organi EU (Beč, Šircelj & Vraničar, 1999, str. 44). Uredba ima splošen značaj, je zavezujoča v vseh svojih elementih in jo je mogoče neposredno prenesti v zakonodajo vsake države članice. Podobno kot zakon v nacionalni zakonodaji predstavlja osnovo za pravice in dolžnosti, ki veljajo neposredno za državljane EU (Moussis, 1999, str. 46).

Direktive so pravno zavezujoče, vendar zanje velja, da morajo biti določila direktiv vključena v nacionalno zakonodajo države članice. Presoja o načinih in metodah, s katerimi bodo države članice to dosegle, so prepuščeni njihovi prosti izbiri. Za najpomembnejše predpise glede DDV veljajo direktive EU, ki so pravno obvezne za države članice. Države, ki se želijo priključiti EU, morajo določila direktiv upoštevati v svojih predpisih, ki jih sprejema državni parlament (Beč et al., 1999, str. 44). Direktiva je neke vrste okvirni zakon EU, ki je še posebej primeren za usklajevanje zakonov. Opredeljuje namreč cilje, ki jih je treba doseči, in prepušča državam članicam, da se odločijo za oblike in instrumente, potrebne za njihovo doseganje (Moussis, 1999, str. 46).

Odločbe se običajno sprejemajo takrat, ko se državam članicam dopuščajo določene izjeme ali izvzetja iz določil direktiv in so obvezujoče le za tiste države, na katere so naslovljene. Odločba je zavezujoča za naslove, ki jih navaja, ti pa so lahko države članice ali pravne in fizične osebe (Moussis, 1999, str. 47).

Priporočila in stališča niso obvezujoča, lahko pa so, podobno kot odločbe, naslovljena na vse države članice, na posamezno državo, ali na posamezno pravno ali drugo osebo. Priporočila predlagajo določeno smer obnašanja, mnenja pa ocenjujejo trenutni položaj ali določena dejstva v EU ali v državah članicah. Ti instrumenti omogočajo ustanovam EU, da sprejmejo stališča na nezavezujoč način, brez vseh pravnih obveznosti za naslovnike (države članice ali državljane). Svet in Evropski parlament sprejemata tudi resolucije, ki prav tako niso zavezujoče in izražajo politično željo po ukrepanju na določenem področju (Moussis, 1999, str. 47).

1.2.1.2 Organi EU

EU ima štiri temeljne organe (Svilar & Drobnič, 1999, str. 17-18).

- *Komisija EU* je na eni strani je posrednik, ki posreduje predloge Svetu ministrov EU, po drugi strani je izvrševalec, ki sprejema podrobnejše odločitve, na tretji strani pa je opazovalec, ki lahko sproži proti posameznim državam, podjetjem ali posameznikom postopek pred evropskim sodiščem zaradi neupoštevanja zakonodaje EU.
- *Svet ministrov EU* sestavljajo vladni predstavniki držav članic in je pristojen za sprejemanje dokončnih rešitev in odločitev, in sicer po predhodnem soglasju Parlamenta EU.
- *Parlament EU* je predvsem posvetovalni organ, ki obravnava in preučuje predloge Komisije EU in da soglasje za njihov sprejem Svetu ministrov EU.
- *Evropsko sodišče* je pristojno za tolmačenje zakonodaje EU, torej za preverjanje, ali sta Komisija in Svet ministrov EU pri izdaji določenega novega predpisa pravilno upoštevala obstoječo zakonodajo EU. Hkrati evropsko sodišče tudi preverja, če je zakonodaja EU pravilno vključena v zakonodaje držav članic, in odloča o primerih, ko sta zakonodaji države članice in EU med seboj v nasprotju. Zato je odločitev Evropskega sodišča v določeni zadevi enako pomembna in obvezujoča kot zakonodaja EU sama po sebi. Na Evropsko sodišče lahko poleg organov EU naslovijo svoj zahtevek tudi pristojna sodišča držav članic. Ko Evropsko sodišče o določeni zadevi odloči dokončno, se presojanje o isti zadevi ne more več nasloviti na noben drug organ oziroma sodišče. Njegova pristojnost je omejena le na presojo usklajenosti nacionalne zakonodaje z zakonodajo EU. Sodba Evropskega sodišča, ki se nanaša na določeno državo članico, ni obvezujoča le za državo članico, na katero se nanaša, temveč je obvezujoča tudi za druge države članice. Če Komisija EU ugotovi, da država članica ne upošteva sodbe Evropskega sodišča, ima možnost, da od evropskega sodišča zahteva uvedbo ustrezne sankcije.

1.2.1.3 Razvoj davčne zakonodaje EU na področju DDV

- *Zgodovina DDV v EU do leta 1993*

Leta 1957 je v Rimskem sporazumu, ustanovnem aktu Evropske ekonomske skupnosti, 99. člen dodelil komisiji Evropske skupnosti nalogo, da preuči možnosti za doseg harmonizacije posrednih davkov. Neumarkova komisija je tako leta 1962 predložila uvedbo DDV kot splošni davek na potrošnjo. Komisija je prav tako istega leta, skladno z 99. členom, predložila Svetu ministrov prvo direktivo o določitvi DDV kot splošnega davka na potrošnjo (Stanovnik, 2012, str. 98).

Leta 1967, natančneje 11. aprila, sta bili potrjeni dve DDV direktivi, ki sta ustoličili splošen večstopenjski, vendar nekumulativen prometni davek, z namenom zamenjati vse druge prometne davke v državah članicah. Prva direktiva državam članicam nalaga, da obstoječe sisteme prometnega davka nadomestijo z DDV, ki temelji na načelih splošnega davka na potrošnjo, z uporabo metode znižanja davčne obveznosti. Druga direktiva nadgrajuje prvo z določitvijo temeljnih direktiv novega sistema obdavčevanja dobav blaga in storitev v državah članicah in zahteva enakopravno ureditev za sistema za dobave blaga znotraj države in na uvoz blaga, izvoz je v celoti neobdavčen, uveljavljena je kreditna metoda ter uvaja možnost posebne ureditve za mala podjetja in kmete (Vraničar & Beč, 2007, str. 51).

Vsa naslednja leta se je sistem DDV dograjeval in nadgrajeval. To je trajalo do 17. maja 1977, ko je bila sprejeta Šesta direktiva o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih – skupni sistem DDV (Ur.l. EU L 145/1977, v nadaljevanju Šesta direktiva). Tudi ta se je v naslednjih letih dopolnjevala in dograjevala in bila zaradi nepreglednosti 28. novembra 2006 nadomeščena z Direktivo o DDV, ki se uporablja od 1. januarja 2007 (Vraničar & Beč, 2007, str. 51). Ta direktiva dejansko predstavlja bistveno posodobitev Šeste direktive, s tem pa tudi boljši pregled nad DDV zakonodajo v EU.

- *DDV in enotni trg od 1993 do danes*

Pomemben mejnik v razvoju evropskega sistema je vsekakor leto 1991. Takrat so bile odpravljene davčne meje med državami članicami Evropske skupnosti z Direktivo Sveta 91/680/EEC, kar pomeni, da je bil odpravljen sistematičen nadzor blaga, ki se dobavlja iz ene države članice v drugo. Komisija je že leta 1991 odločila, da bo začasno do 1. januarja 1997 obveljal še stari sistem obračuna med državami članicami. Začasni režim obračuna DDV pri čezmejnem pretoku blaga med državami članicami naj bi tako veljal do 1. januarja 1997, vendar z možnostjo neomejenega podaljševanja, dokler Komisija ne sprejme dokončne ureditve sistema DDV (Kolassa, str. 1-3).

Osnovne značilnosti tega začasnega režima so (Stanovnik, 2012, str. 100-101):

- uporablja se obstoječi sistem obračunavanja DDV za različne transakcije med zavezanci za DDV iz različnih držav članic. Se pravi, da se ob dobavi iz EU oziroma izvozu aplicira stopnja 0 %, ob pridobitvi v EU oziroma uvozu pa se proizvod primerno obdavči. Zaradi ukinjenih meja je obdavčenje možno le z metodo t. i. samoobdavčitve oziroma s tehniko obrnjene davčne obveznosti;
- ker je prišlo do ukinitve mej in posledično mejnih nadzorov, se za akcizne proizvode vzpostavlja sistem trošarinskih skladišč. Akciza se dejansko plača šele, ko proizvod zapusti sistem trošarinskih skladišč in gre v maloprodajo;
- prav tako lahko fizične osebe zaradi ukinitve mej neovirano kupujejo v drugih državah članicah; za te nakupe velja načelo države porekla;
- pri prodaji blaga na daljavo velja načelo namembnosti države. Pri prodaji blaga na daljavo, ki presega letni znesek, se mora pošiljatelj registrirati v državi uvoznici (praviloma imenuje davčnega zavezanca);
- za večji obseg nakupov nekaterih skupin oseb, ki niso identificirane za namene DDV, velja obdavčitev po načelu namembne države. Ti kupci se morajo v tem primeru identificirati za namene DDV, vendar zgolj obračunavajo DDV na pridobitve blaga iz EU, nimajo pa pravice do povračila oziroma odbitka DDV.

Evropska komisija je skušala odpraviti začasnost sistema DDV in je leta 1996 podala predlog za dokončen sistem DDV. Ker je predlog slonel na načelu države porekla, ni prispeval k določitvi dokončnega sistema DDV (Stanovnik, 2012, str. 103).

Med pomembnejše akte s področja DDV sodita tudi Osmo in Trinajsta direktiva o DDV, ki določata mehanizem vračila DDV za davčne zavezance iz druge države članice oziroma za davčne zavezance iz tretjih držav.

Zadnji večji korak v razvoju sistema DDV je gotovo Uredba Sveta (ES) št. 1777/2005 (Ur.l. EU L 288/2005) z dne 17. oktobra 2005 o določitvi izvedbenih ukrepov za Šesto direktivo o skupnem sistemu DDV. To je prva uredba, ki je, v nasprotju z direktivami, neposredno uporabna v vseh državah članicah (Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, 2012).

Veljavni predpisi EU, pomembni za Slovenijo, so (Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, 2012):

- Uredba Sveta št. 282/2011 (Ur.l. EU L 77/2011) z dne 15. marca 2011 o določitvi izvedbenih ukrepov za Direktivo o DDV,
- Direktiva o DDV z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu DDV,
- Trinajsta direktiva Sveta 86/560/EGS (Ur.l. EU L 326/1986) z dne 17. novembra 1986 o usklajevanju zakonodaje držav članic glede prometnih davkov – Postopki vračila DDV davčnim zavezancem, ki nimajo stalnega prebivališča ali sedeža na ozemlju Skupnosti,

- Direktiva Sveta 2008/9/ES z dne 12. februarja 2008 o podrobnih pravilih za vračilo DDV, opredeljenih v Direktivi o DDV, davčnim zavezancem, ki nimajo sedeža v državi članici vračila, ampak v drugi državi članici, in
- Odločba Sveta z dne 7. decembra 2009 (2009/939/EU) (Ur.l. EU L 325/2009) o dovoljenju Republiki Sloveniji, da uporabi odstopanje od člena 167 Direktive o DDV.
- *Prihodnost DDV v EU*

Na spletni strani Podjetniškega portala (Prihodnost sistema davka na dodano vrednost v EU, 2011) je na voljo kratek povzetek Evropske komisije o sprejetju poročila o prihodnosti sistema DDV. Konec leta 2010 je Komisija namreč izdala Zeleno knjigo o prihodnosti DDV. V njej so zajeti osnovne značilnosti novega sistema DDV ter prednostni ukrepi za enostavnejši, učinkovitejši in predvsem zanesljivejši sistem DDV v EU.

Predlagani novi sistem DDV je namenjen dosegu treh glavnih ciljev. Prvi je ta, da mora sistem DDV predvsem postati prijaznejši podjetjem, saj bi enostavnejši in preglednejši sistem DDV zmanjšal administrativna bremena podjetij in spodbudil čezmejno trgovino. Drugi cilj je učinkovitejši sistem DDV, ki bo podpiral prizadevanja držav članic za fiskalno konsolidacijo in trajnostno gospodarsko rast. Tretji cilj novega sistema DDV pa je preprečiti velike izgube prihodkov zaradi neplačanega DDV in davčnih goljufij. Ocenjuje se, da okoli 12 % celotnega DDV, ki bi ga davčni zavezanci morali plačati, ni bilo pobranega oziroma vplačanega v državni proračun (Prihodnost sistema davka na dodano vrednost v EU, 2011).

Za doseg našteti ciljev, predvsem tretjega cilja, bo Komisija predlagala uvedbo posebnega mehanizma za hitro odzivanje, da se izboljša odziv držav članic na domnevne goljufije, raziskala pa bo tudi, ali je treba okrepiti mehanizme za boj proti goljufijam. Komisija je tudi odločila, da se bo DDV še naprej pobiral v namembni državi (t. i. državi, v kateri potrošnik živi). Torej, Komisija bo še naprej razvijala sodoben sistem DDV EU, ki bo temeljil na obdavčitvi po načelu namembne države. Sistem stopenj DDV naj bi se pregledal na podlagi naslednjih vodilnih načel: ukinitvev nižanih stopenj, ki ovirajo dobro delovanje notranjega trga; ukinitvev nižanih stopenj za blago in storitve, poraba katerih se odvrča z drugimi politikami EU; ter določanje iste stopnje DDV za podobno blago in storitve ter upoštevanje tehnološkega napredka v zvezi s tem. Komisija je ta pregled že začela izvajati leta 2012 in bo po posvetovanju z zainteresiranimi stranmi in državami članicami pripravila predloge do konca leta 2013 oziroma v prvi polovici leta 2014 (Prihodnost sistema davka na dodano vrednost v EU, 2011).

1.2.2 Vpliv zakonodaje EU na zakonodajo države članice

Direktive EU so pravno zavezujoče, kar pomeni, da se morajo države članice zavezati, da bodo opravile določena dejanja, katerih namen je doseči cilj, opredeljen v direktivah, pri

čemer pa sta način izvedbe in izbira metod za uresničitev tega cilja prepuščena prosti presoji držav članic. Za zakonodajo EU sta pomembni dve lastnosti oziroma načeli (Svilar & Drobnič, 1999, str. 27-29):

1. načelo prevlade zakonodaje EU nad zakonodajo držav članic in
2. načelo neposrednega učinka.

Načelo prevlade zakonodaje EU nad zakonodajo držav članic pomeni, da je treba v vseh primerih, v katerih sta obe zakonodaji medsebojno neusklajeni ali celo v nasprotju, upoštevati določila zakonodaje EU. Načelo prevlade zakonodaje EU nad zakonodajo držav članic je določeno v 5. členu Maastrichtskega sporazuma, ki določa, da morajo države članice sprejeti vse potrebne ukrepe, s katerimi bodo zagotovile izpolnitev svojih obveznosti, ki izhajajo bodisi iz sporazuma bodisi so rezultat delovanj organov EU. S takšnimi ukrepi držav članic mora biti zagotovljeno doseganje vseh naloženih nalog. Načelo prevlade zakonodaje EU je jasno opredeljeno tudi v številnih sodbah evropskega sodišča, ki jih morajo države članice dosledno upoštevati (Svilar & Drobnič, 1999, str. 27-29).

Načelo neposrednega učinka pomeni, da zakonodaja EU zagotavlja posameznikom določene pravice, ki jih je sodišče države članice dolžno varovati, čeprav teh pravic država članica ne določa oziroma te niso urejene v njeni nacionalni zakonodaji. V vseh primerih, v katerih so določila Direktive o DDV brezpogojno zavezujoča, jasno opredeljena in zagotavljajo posameznikom določene pravice, je njihova uporaba primarna nasproti uporabi nacionalne zakonodaje, če je ta neusklajena z določili direktive. Tudi to načelo je jasno upoštevano v številnih odločitvah evropskega sodišča. Izjeme od načela neposrednega učinka zagotavljajo že določbe Direktive o DDV, ko v določenih členih določajo pogojno obveznost držav članic ali dopuščajo posameznim državam članicam, da z uvedbo posebnih postopkov in metod na drugačen način, kot je opredeljeno v direktivi, uredijo določene zadeve. Namen teh izjem je poenostavitev postopka obračunavanja in pobiranja DDV ali preprečevanje izogibanja plačevanja oziroma dvojnega obdavčenja z DDV. Povsod, kjer v posameznih členih Direktive o DDV najdemo besedilo »Država članica lahko ...«, pomeni takšna opredelitev izjemo od načela neposrednega učinka (Svilar & Drobnič, 1999, str. 27-29).

1.2.3 Različne stopnje DDV v državah članicah

Direktiva o DDV od 93. do 130. člena in v Prilogi III določa pravni okvir za uporabo stopenj DDV v državah članicah. Široko zastavljen pravni okvir povzroča neenoten in zapleten položaj v praksi (European Commission, 2013b).

Osnovna pravila so preprosta (European Commission, 2013b).

- Za dobave blaga in storitev, ki so predmet DDV, običajno velja splošna stopnja najmanj 15 %;
- države članice lahko uporabljajo eno ali dve nižji stopnji, ki nista manjši od 5 % za blago in storitve, naštetih v omenjenem seznamu.

Ta preprosta pravila pa so hkrati zapletena zaradi odstopanj v določenih državah članicah. Na splošno so tovrstna odstopanja preprečila skladno uporabo sistema stopenj DDV v EU.

Do leta 2010 je bilo sprejetih kar nekaj dopolnitev, predlogov in sprememb Direktive o DDV (European Commission, 2013b).

Veljavne stopnje DDV (na dan 1. julij 2013) v posameznih državah članicah so v tabeli na naslednji strani.

Tabela 1: Stopnje DDV v posameznih državah članicah EU

| Država članica | Koda države | Super znižana stopnja | Znižana stopnja a | Znižana stopnja b | Splošna stopnja |
|---------------------|-------------|-----------------------|-------------------|-------------------|-----------------|
| Belgija | BE | - | 6,0 | 12,0 | 21,0 |
| Bolgarija | BG | - | - | 9,0 | 20,0 |
| Češka | CZ | - | - | 15,0 | 21,0 |
| Danska | DK | - | - | - | 25,0 |
| Nemčija | DE | - | - | 7,0 | 19,0 |
| Estonija | EE | - | - | 9,0 | 20,0 |
| Grčija | EL | - | 6,5 | 13,0 | 23,0 |
| Španija | ES | 4,0 | - | 10,0 | 21,0 |
| Francija | FR | 2,1 | 5,5 | 7,0 | 19,6 |
| Hrvaška | HR | - | 5,0 | 10,0 | 25,0 |
| Irska | IE | 4,8 | 9,0 | 13,5 | 23,0 |
| Italija | IT | 4,0 | - | 10,0 | 21,0 |
| Ciper | CY | - | 5,0 | 8,0 | 18,0 |
| Latvija | LV | - | - | 12,0 | 21,0 |
| Litva | LT | - | 5,0 | 9,0 | 21,0 |
| Luksemburg | LU | 3,0 | 6,0 | 12,0 | 15,0 |
| Madžarska | HU | - | 5,0 | 18,0 | 27,0 |
| Malta | MT | - | 5,0 | 7,0 | 18,0 |
| Nizozemska | NL | - | - | 6,0 | 21,0 |
| Avstrija | AT | - | - | 10,0 | 20,0 |
| Poljska | PL | - | 5,0 | 8,0 | 23,0 |
| Portugalska | PT | - | 6,0 | 13,0 | 23,0 |
| Romunija | RO | - | 5,0 | 9,0 | 24,0 |
| Slovenija | SI | - | - | 9,5 | 22,0 |
| Slovaška | SK | - | - | 10,0 | 20,0 |
| Finska | FI | - | 10,0 | 14,0 | 24,0 |
| Švedska | SE | - | 6,0 | 12,0 | 25,0 |
| Združeno kraljestvo | UK | - | - | 5,0 | 20,0 |

Vir: European Commission, VAT Rates Applied in the Member States of the European Union, 2013a.

1.3 ZNAČILNOSTI DDV

1.3.1 Oblike DDV

Davčna teorija pozna naslednje oblike DDV: potrošna oblika, (bruto) proizvodna oblika in dohodkovna oblika DDV. Med seboj se razlikujejo po tem, kako obravnavajo obdavčenje opreme. V praktični uporabi je le potrošni tip DDV.

Potrošna oblika DDV je davčna oblika, ki je sprejeta prevladujoča oblika v državah EU in na kateri temelji tudi ZDDV-1. Pri potrošni obliki DDV se upoštevajo vse nabave opreme skupaj z drugimi nabavami surovin, materiala, blaga in se nato odštejejo od prodaj davčnega zavezanca v določenem obdobju. Tako se dejansko z DDV obdavči le končna poraba blaga in storitev. S tega vidika ima potrošna oblika DDV nevtralen značaj za davčnega zavezanca. Na ravni podjetja je davčna osnova za potrošni tip DDV podana takole: vrednost prodaje (brez davka) – vrednost nabav (brez davka) (Stanovnik, 2012, str. 75-76).

1.3.2 Metode obračuna DDV

Metode obračuna DDV so direktna odštevalna metoda, indirektna odštevalna metoda in seštevalna metoda. Kot metoda obračuna DDV se direktna odštevalna metoda uporablja le pri določenih transakcijah. Splošno sprejeta metoda je indirektna odštevalna metoda, medtem ko se seštevalna metoda v EU ne uporablja.

- *Direktna odštevalna metoda*

Pri direktni metodi odštevanja davčni zavezanec izračuna svojo davčno obveznost tako, da od celotne vrednosti prodaje odšteje celotno vrednost nabave v določenem davčnem obdobju, dobljeno razliko pa pomnoži z veljavno stopnjo DDV. Navedena metoda ima eno bistveno pomanjkljivost, in sicer, da se s to metodo ne zagotavlja verodostojnih dokazov o tem, ali je davčni zavezanec v prejšnji fazi prometa v računih zaračunal DDV in obračunal oziroma plačal DDV na svojo dodano vrednost, torej ni zagotovljen nadzor nad obračunavanjem zaračunanega vstopnega davka (Kastelic, 2002, str. 21).

- *Seštevalna metoda*

Davčna obveznost davčnega zavezanca po seštevalni metodi se izračuna tako, da se seštejejo vsi elementi dodane vrednosti (plače, najemnine, obresti in neto dobiček). Zmnožek tega seštevka s stopnjo DDV da davčno obveznost davčnega zavezanca. Ta metoda obračuna DDV se v praksi ne uporablja predvsem zaradi njene zahtevnosti in velike zapletenosti administrativnih postopkov, ki so potrebni pri izračunavanju dodane vrednosti (Kastelic, 2002, str. 21).

- *Indirektna odštevalna metoda*

Indirektna odštevalna metoda je obvezujoča metoda za države članice EU. Metoda temelji na odštevanju zneska davka, ki je bil davčnemu zavezancu zaračunan ob nabavah, od zneska davka, ki ga je davčni zavezanec zaračunal kupcem blaga oziroma storitev. Indirektna odštevalna metoda se lahko uporabi le, če je na računih v vseh fazah prometa ločeno izkazan znesek DDV, s čimer se zagotavlja verodostojen dokaz, ki omogoča davčnemu zavezancu, da od ugotovljenega zneska izstopnega davka, zaračunanega na računih kupcem, odšteje znesek vstopnega davka, ki mu je bil zaračunan na računih pri nabavah. Če bo davčni zavezanec v davčnem obračunu ugotovil večji vstopni davek od izstopnega, je od države upravičen terjati povračilo preveč plačanega DDV. To se dogaja predvsem pri izvoznikih (na izvoz in znotrajkupnostno dobavo blaga se aplicira izstopni davek 0 %) kot tudi pri davčnih zavezancih, ki bodo v določenem davčnem obdobju imeli zelo visoke naložbe ali večje nabave zalog (Kastelic, 2002, str. 21-22).

Razlogi za široko uporabo oziroma pogloblitve prednosti indirektna odštevalne metode obračuna DDV so navedene spodaj (Svilar & Drobnič, 1999, str. 36-38).

- Davčna obveznost davčnega zavezanca se lahko ugotovi že pri vsakokratnem prometu.
- Vsak promet spremlja račun, ki je ključni dokument za nastanek davčne obveznosti.
- Z indirektno odštevalno metodo se prek računov zagotavlja najučinkovitejši nadzor obračunane in plačane davčne obveznosti.
- Ta metoda je uporabna tudi v davčnih sistemih z večjim številom davčnih stopenj.
- Med vsemi metodami obračuna DDV je najenostavnejša in hkrati tudi najbolj ažurna za obračun DDV.

Direktna in indirektna odštevalna ter seštevalna metoda teoretično zagotavljajo enake prihodke proračunu, če je uporabljena enaka stopnja DDV za vse blago in storitve. V primeru, ko je uvedenih več stopenj DDV, je iz zornega kota proračuna najučinkovitejša indirektna odštevalna metoda obračuna DDV. Ta ima iz systemskega zornega kota to značilnost, da znižane stopnje in oprostitve v posameznih fazah prometa, razen v zadnji, nimajo negativnih posledic na prihodke proračuna. Kar davčni zavezanec pridobi v posamezni fazi prometa, izgubi že v naslednji fazi, saj ima zaradi manjšega davka pri nabavi tudi manjše davčno povračilo (oziroma vstopni davek) pri prodaji blaga ali storitve. Z uporabo indirektna odštevalne metode davčni zavezanec ne računa dodane vrednosti, ampak davčno obveznost (Beč et al., 1999, str. 22-23).

1.3.3 Prednosti DDV

Prednosti DDV so:

- nevtralnost,

- prihodkovna izdatnost in
- pomemben finančni učinek na državni ravni.
- *Nevtralnost DDV*

DDV mora biti za davčne zavezance nevtralna davčna oblika. Temeljno načelo DDV je zagotovitev davčne nevtralnosti med davčnimi zavezanci. To pomeni, da DDV nima oziroma ne sme imeti nobenega vpliva na proizvodni način. Nevtralnost za davčnega zavezanca, kupca blaga in storitev, pomeni pravico, da od davčne obveznosti v davčnem obdobju odšteje vstopni davek, ki so mu ga zaračunali njegovi dobavitelji. S tega vidika DDV ne vpliva na odločitev davčnih zavezancev o tem, kaj bodo kupovali, niti ne na odločitve o tem, kaj bodo proizvajali ali prodajali, saj davčnim zavezancem vstopni DDV ne predstavlja stroška. Zaradi nevtralnosti DDV so vsi davčni zavezanci v enakem ekonomskem položaju, saj zaradi DDV določena gospodarska panoga ni privilegirana (Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, 2012).

Na drugi strani pa mora biti DDV nevtralen tudi z vidika prodajalcev blaga oziroma storitev in ne zgolj kupcev blaga in storitev. Na strani prodaj DDV sicer podraži izdelek, ki se prodaja, vendar je to, kar je za enega davčnega zavezanca prodaja, za drugega davčnega zavezanca nabava, od katere bo lahko uveljavljal odbitek pri ugotavljanju svoje davčne obveznosti (Kastelic, 2002, str. 23). Pri tem gre za vrsto »začasne podražitve«.

Edini, ki takšnega znižanja davčne obveznosti ne bodo mogli uveljavljati, so končni porabniki in vsi tisti, ki niso davčni zavezanci. DDV izgubi svojo nevtralnost v poslovnih odnosih med davčnimi zavezanci in tistimi, ki to niso (Svilar & Drobnič, 1999, str. 39-40).

DDV je torej za podjetja nevtralen. To pomeni, da ne vpliva na poslovanje podjetja: podjetje deluje le kot agent, davčni pobiralec, in to davčno funkcijo opravlja zastopnik. Vsako podjetje v produkcijsko-distribucijski verigi nakazuje DDV v proračun države in veriga takšnega plačevanja poteka vse do končne prodaje, torej do osebe (fizične ali pravne), ki ni davčni zavezanec za DDV. Takšno sprotno plačevanje DDV po produkcijsko-distribucijski verigi je v bistvu akontacijsko plačevanje, saj država ne pobere nič davka, če izdelek ni prodan končnemu kupcu oziroma osebi, ki ni davčni zavezanec za DDV (Stanovnik, 2012, str. 83-105).

- *Prihodkovna izdatnost DDV*

DDV je prihodkovno izdaten in ima pomemben finančni učinek na državni ravni. Davčne študije v državah, v katerih se uporablja obdavčenje s sistemom DDV, kažejo, da je DDV finančno izdaten davek, kar pomeni, da v precejšnji meri polni proračunsko blagajno in ustvarja vire za financiranje javnih izdatkov (Svilar & Drobnič, 1999, str. 40). V primerjavi z drugimi vrstami davkov DDV zagotavlja velik obseg prihodkov. V državah EU so po

obsegu prihodkov poleg DDV pomembnejši še prihodki od prispevkov za socialno zavarovanje in prihodki od dohodnin. Poleg tega je DDV glede na bruto domači proizvod razmeroma stabilen vir financiranja javne porabe (Beč et al., 1999, str. 13).

- *Finančni učinek na državni ravni*

DDV zagotavlja manjše možnosti davčnih utaj in učinkovito pobiranje davka. Sistem DDV je zasnovan na principu poračunavanja vstopnega davka od izstopnega, zato je za vsakega davčnega zavezanca pomembno, da so izpolnjeni pogoji za takšen poračun. To pomeni pomembno pridobitev v sistemu DDV, saj vsak davčni zavezanec iz tega naslova pri nakupu blaga ali storitve zahteva od prodajalca izstavitev računa, na katerem je prikazan DDV. Pri tem že davčni zavezanec opravi dvojni nadzor: po eni strani nadzira, ali mu je DDV na računu izkazal davčni zavezanec, po drugi strani pa opravi tudi nadzor pravilnosti in višine zaračunanega davka. Davčni zavezanec ima namreč pravico poračunati vstopni davek le, če mu ga je zaračunal davčni zavezanec. Tudi v primeru, ko je dobavitelj na računu izkazal previsoko obračunan davek, ga lahko kupec poračuna le v takšni višini, kot bi moral biti ta davek obračunan (Svilar & Drobnič, 1999, str. 45-46).

Kot navedeno v prejšnjem odstavku, prvo stopnjo nadzora naredijo že davčni zavezanci. Prva stopnja nadzora se opravi v vseh fazah prometa, razen v zadnji, ko gre za promet s končnim porabnikom. Drugo stopnjo nadzora pa opravi davčna uprava s pregledovanjem davčnih obračunov. Zaradi dvojnega nadzora nad obračunavanjem DDV se zmanjšuje možnost davčnih utaj, kar vpliva na enakopravnejši položaj davčnih zavezancev na trgu in tudi na velikost finančnega učinka (Svilar & Drobnič, 1999, str. 45-46).

Prav tako je davčnim organom za vsak promet blaga in storitev v vsaki fazi na voljo dokumentacija dveh različnih udeležencev oziroma davčnih zavezancev (prodajalca in kupca), ki mora biti medsebojno povsem usklajena in kadarkoli na voljo davčnim organom.

1.3.4 Učinki in narava DDV

- *Načelo nevtralnosti*

Eno izmed temeljnih načel davčne politike je, da zagotovi čim večjo davčno nevtralnost o kateri pišem že v točki 1.3.3 magistrskega dela. Davčna nevtralnost pozitivno vpliva na medsebojno konkurenčnost med podjetji. DDV pri gospodarjenju nikomur ne daje oziroma ne jemlje konkurenčne prednosti. Poleg konkurenčnosti ima davčna nevtralnost tudi druge pozitivne učinke. Nevtralnost ne vpliva na odločitev o porabi ali varčevanju. Obseg obdavčitve je pri dodani vrednosti velik, število stopenj pa omejeno, malo je davčnih oprostitev. Relativno večje davčno breme nosijo predvsem sloji prebivalstva z nižjimi dohodki (Škof & Špes, 1998, str. 26–29).

Učinki DDV pa niso vedno zgolj pozitivni. Slaba stran DDV je predvsem ta, da se je zelo povečal obseg zunaj-knjigovodskih evidenc davčnih zavezancev, predvsem tistih, ki ga obračunavajo po načelu plačane realizacije, saj ga skoraj nikoli ni možno pravilno obračunavati in plačevati le na podlagi knjigovodskih evidenc (Prusnik, Zalokar, Prislan & Zupančič, 2010, str. 18). Prav tako so sistemi z več davčnimi stopnjami administrativno zahtevnejši, in sicer tako z vidika davčnih zavezancev kot tudi davčne uprave, saj zahtevajo večjo angažiranost, postopek pobiranja in nadzora plačevanja davka postaja bolj zapleten in dražji (Svilar & Drobnič, 1999, str. 43-44).

- *Inflacijski učinek uvedbe DDV*

Inflacijski učinek uvedbe DDV oziroma učinek DDV na rast cen je težko izmeriti. Ni mogoče enostavno izolirati učinkov, ki naj bi jih imel DDV na cene, saj proces pri uvajanju DDV spremljajo tudi drugi vzporedni pojavi kot na primer spreminjanje davka, denarne in davčne spremembe ter zunanji vzroki (Škof & Špes, 1998, str. 45-46).

V okviru Mednarodnega denarnega sklada je bila opravljena raziskava, ki je predstavila vpliv DDV na cene pri njegovi uvedbi. Upoštevani so bili rezultati 31 držav, ki so uvedle DDV, kot tudi notranji in zunanji ekonomski dejavniki, ki bi lahko učinkovali. Ostali so samo učinki, ki bi jih lahko imel le DDV. Iz ugotovitev raziskave je razvidno, da DDV sam po sebi ne povečuje inflacije, lahko pa ga ukrepi ekonomske politike naredijo inflacijskega (Škof & Špes, 1998, str. 45-46).

- *Načelo nastanka dogodka in načelo denarnega toka*

Načelo nastanka dogodka je z vidika DDV izredno pomembno. To pomeni, da se pri izračunu davčne obveznosti pri prodajah in nabavah upoštevajo le poslani oziroma prejeti računi, iz katerih je razviden tudi DDV. Ob tem se ne upošteva, ali je od prodaj plačilo dejansko prejeta, na strani nabav pa se ne upošteva, ali so te nabave dejansko tudi plačane (Kastelic, 2002, str. 26).

Obratno je pri načelu denarnega toka, kjer se pri prodajah upoštevajo le prodaje, za katere je plačilo prejeta, pri nabavah pa le nabave, ki so dejansko plačane. Načelo denarnega toka je dovoljena oblika obračuna DDV predvsem za manjša podjetja. Pozitivni učinki denarnega toka pa na drugi strani prinašajo tudi negativne učinke. Povečal se je obseg zunaj-knjigovodskih evidenc davčnih zavezancev, saj DDV skoraj nikoli ni možno pravilno obračunavati in plačevati le na podlagi knjigovodskih evidenc (Prusnik et al., 2010, str. 18). Pri tem pa je bistveno težji tudi administrativni nadzor, ker je težje ugotoviti, ali je bilo blago (ali storitev) dejansko plačano, kot ugotoviti, ali je bilo blago dobavljeno oziroma storitev opravljena.

Kupčeve denarne obveznosti za nabavljeno blago in storitve zajemajo tudi DDV (ta je neločljiv del finančnih obveznosti do dobaviteljev), zato DDV vpliva na likvidnost ter sili k analiziranju denarnih tokov na podlagi časovno usklajenih načrtov prejemkov in izdatkov (Prusnik et al., 2010, str. 18).

2 DDV V SLOVENIJI

Slovenija je uvedla DDV 1. julija 1999, in sicer med zadnjimi evropskimi državami.

Vlada Republike Slovenije je 10. junija 1996 podpisala sporazum, s katerim je Republika Slovenija postala pridružena članica EU. Zaradi zahteve EU, da morajo države, ki želijo postati njene članice, prilagoditi svojo nacionalno zakonodajo oziroma predpise z gospodarskega, razvojnega, s tehnološkega, socialnega, z davčnega in drugih področij predpisom, ki so v veljavi v državah EU, tudi slovenski Zakon o DDV temelji na enakih načelih, na katerih temelji tovrstna davčna ureditev v drugih državah članicah EU (Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, 2012).

S 1. julijem 1999, ko sta se v Sloveniji začela uporabljati zakona o DDV in o trošarinah, se je naša država na področju obdavčitve že skorajda v celoti uskladila s pravnim redom EU. Slovenski zakon o DDV (Ur.l. RS, št. 89/1998, v nadaljevanju ZDDV), uveljavljen leta 1999, je temeljil na Šesti direktivi, ki so jo leta 1977 sprejele države članice Evropskih skupnosti. To je v celoti nadomestila Direktiva o DDV, ki velja od 1. januarja 2007, in ZDDV-1 se ob njeni vsakokratni spremembi usklajuje z njo (Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, 2012).

ZDDV-1, kot ga poznamo, je pripravljen na podlagi direktiv EU.

Slovenski zakon predpisuje dve davčni stopnji, 9,5 % in 22 % (do 30. junija 2013 8,5 % in 20 %), ki se uporabljata tako za promet blaga kot tudi za promet storitev.

Najpomembnejša predpisa, ki urejata obračunavanje DDV, sta:

- ZDDV-1, h kateremu je objavljen še podzakonski predpis Pravilnik o izvajanju Zakona o DDV (Ur.l. RS, št. 141/2006, 52/2007, 120/2007, 21/2008, 123/2008, 105/2009, 27/2010, 104/2010, 110/2010, 82/2011, 106/2011, 108/2011, 102/2012, 54/2013, v nadaljevanju P-ZDDV-1) in
- Uredba Sveta 282/2011.

Poleg P-ZDDV-1 imamo na področju DDV še vrsto drugih podzakonskih predpisov, med katerimi so predpisi, ki opisujejo oprostitev obračuna DDV (Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, 2012):

- Pravilnik o oprostitvi DDV in trošarin (Ur.l. RS, št. 141/2006, 112/2008),
- Pravilnik o oprostitvah za diplomate (Ur.l. RS, št. 141/2006, 117/2008, 82/2011) ter
- Pravilnik o oprostitvah po 51. členu ZDDV-1 (Ur.l. RS, št. 141/2006).

Poleg vseh naštetih predpisov pa davčni zavezanci in drugi pri razlaganju obračunavanja in plačevanja DDV uporabljajo še pojasnila Ministrstva za finance Republike Slovenije, DURS in Carinske uprave Republike Slovenije (v nadaljevanju CURS).

Zavezanci za DDV morajo poznati tudi pravilnik o elektronskih davčnih evidencah.

Pri obračunavanju DDV od uničenja in primanjkljaja blaga je treba upoštevati še pravilnike strokovnih združenj o stopnjah normalnega odpisa blaga, ki ni zavezan obračunu DDV.

Slovenija je članica EU in mora pri obračunavanju DDV upoštevati tudi pravo EU, ki se uporablja primarno in neposredno, kar pomeni, da ima prednost pred državnim pravom, vendar je ta obveznost odvisna od vrste pravnega akta. To je pojasnjeno že v točki 1. 2. 1. 1 magistrskega dela. Na ravni EU obračunavanje DDV ureja Direktiva o DDV. Poleg nje je za obračunavanje DDV v Sloveniji pomembna še odločba 2009/939/EU.

2.1 Predmet obdavčitve

Opredelitev predmeta obdavčitve je eno od bistvenih določil vsakega davčnega sistema, tudi sistema DDV. Bistvo te opredelitve je v tem, da se opredeli promet, ki je obdavčen z DDV, in promet, ki je takšne obdavčitve oproščen oziroma ni predmet DDV (Kastelic, 2002, str. 29).

Predmet obdavčitve z DDV je vsaka dobava blaga in storitev, ki jo davčni zavezanec opravi za plačilo v okviru svoje ekonomske dejavnosti na območju Slovenije, pridobitev blaga iz druge države članice EU za plačilo ter uvoz blaga v Slovenijo (obdavčljiv promet). Predmet obdavčitve z DDV so tudi nekatere storitve, ki jih slovenskim davčnim zavezancem opravijo tuji davčni zavezanci, za katere se šteje, da je kraj obdavčitve v Sloveniji. Transakcijo lahko štejemo za obdavčljivo transakcijo oziroma obdavčljivi promet, če so izpolnjeni vsi štirje zakonsko določeni pogoji (Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, 2012):

- opravljen mora biti promet blaga in storitve,
- opraviti ga mora davčni zavezanec v okviru opravljanja ekonomske dejavnosti,
- opravljen mora biti na slovenskem davčnem območju in
- opravljen mora biti za plačilo (razen v primerih, ko ZDDV-1 določa drugače).

2.2 Davčni zavezanec

Prvi odstavek 5. člena ZDDV-1 določa, da je davčni zavezanec vsaka domača ali tuja oseba (pravna ali fizična), ki kjer koli na ozemlju Slovenije neodvisno (samostojno, za svoj račun in svojo odgovornost) opravlja katero koli ekonomsko dejavnost ne glede na njen namen ali rezultat, in pri tem ni pomembno, ali je vpisana v register oziroma evidenco ali ne.

Osebe, ki so povezane z obračunavanjem DDV, pa delimo na (Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, 2012; Špes, 2011):

- davčne zavezance,
- identificirane zavezance za DDV,
- male davčne zavezance,
- kmete pavšaliste,
- dobavitelje novih prevoznih sredstev v EU,
- pravne osebe nezavezanke in
- tuje osebe.

2.3 Kraj obdavčitve

Kraj obdavčljivih transakcij urejajo člani 19-31 ZDDV-1, člani 14-41 Uredbe 282/2011, člani 28, 29 in 29a P-ZDDV-1 ter člani 31-36 Direktive o DDV.

Promet blaga načeloma nastane s prenosom pravice do razpolaganja z opredmetenimi stvarmi, kot da bi bil prejemnik lastnik (Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, 2012). Pri določanju kraja (države) obdavčitve prometa (dobave) blaga imamo vrsto različnih pravil, ki se razlikujejo glede na vrsto blaga, način dobave blaga in glede na to, ali gre za promet z blagom, ki se prevaža (iz ene države v drugo) ali ne.

Opravljanje storitev je vsaka transakcija, ki ni dobava blaga. Pravila o kraju opravljanja storitve za namene obdavčevanja z DDV mora poznati tako tisti, ki opravi storitev, kot tudi tisti, ki mu je opravljena (prejemnik). Pravilno določen kraj obdavčitve storitev nam pove, kateri državi pripada DDV od te storitve ter posredno tudi, kdo mora ta davek obračunati in plačati. Tako kot pri blagu veljajo tudi pri storitvah za določitev pravih kraja (države) obdavčitve številna pravila (splošna in posebna) (Zupančič & Prislan, 2011, str. 33-50).

2.4 Davčna osnova in stopnja DDV

Davčno osnovo določajo člani 36-39 ZDDV-1, 42. člen Uredbe 282/2011 ter člani 72-92 Direktive o DDV. Davčna osnova je vse, kar je plačilo (v denarju, stvareh ali storitvah), ki ga je ali ga bo davčni zavezanec prejel od kupca, naročnika ali tretje osebe za promet blaga

oziroma storitev, brez DDV. ZDDV-1 v več členih natančno določa, kaj vse se v davčno osnovo všteva in kaj se iz nje izvzema, kdaj in pod katerimi pogoji jo smemo spreminjati, kakšen dokument je za to potreben, kako je z davčno osnovo pri transakcijah s povezanimi osebami in drugo (Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, 2012).

Davčno stopnjo določata 40. in 4. člen ZDDV-1 ter njegova priloga I in členi 96-130 Direktive o DDV in njena priloga III. Pri DDV imamo v Sloveniji dve davčni stopnji: splošno in nižjo. V Sloveniji se s 1. julijem 2013 uporabljata splošna stopnja 22 % in nižja stopnja 9,5 %. Storitve in blago, ki se smejo obdavčevati z nižjo stopnjo DDV, so naštetih v prilogi I ZDDV-1, členi 45-59d P-ZDDV-1 pa razlagajo pravico do njene uporabe. ZDDV-1 določa, da se DDV obračunava in plačuje po stopnji 22 % od vsakega prometa blaga, storitev, pridobitev blaga iz druge države članice EU in uvoza blaga, razen

- od prometa, za katerega je v prilogi I ZDDV-1 posebej določena nižja stopnja 9,5 %, ter
- od prometa, ki je DDV oproščen po drugih določbah ZDDV-1.

2.5 Davčne oprostitve

DDV se ne obračunava in plačuje od dobav blaga in storitev, za katere je določena oprostitvev plačila DDV. Če zanje oprostitvev plačila davka ne bi bila predpisana, bi bilo potrebno od teh transakcij obračunavati in plačevati DDV po predpisih davčne zakonodaje posamezne države (Beč et al., 1999, str. 256-258).

Pomemben razlog za sprejem Šeste direktive je bila tudi potreba po oblikovanju skupnega seznama oprostitvev, da bi se lastni viri prihodkov proračuna EU lahko zagotavljali enako v vseh državah članicah. V Šesti direktivi so se oprostitve delile na oprostitve na ozemlju države, oprostitve pri uvozu in izvozu blaga ter mednarodnem prevozu blaga, ki se nanašajo na tretje države, in oprostitve, ki se nanašajo na transakcije v EU (Beč et al., 1999, str. 256-258).

Pri oprostitvah je treba razlikovati med oprostitvami brez pravice do odbitka vstopnega DDV in oprostitvami s pravico do odbitka vstopnega DDV, ki so obdavčene po stopnji 0 %.

Ne glede na temeljno načelo, določeno v preambuli Šeste direktive kot tudi pozneje v Direktivi o DDV, po katerem je moralo biti predpisano čim manjše število oprostitvev, oprostitve v Direktivi o DDV veljajo za zelo prilagodljive in večplastne. Države članice zelo različno predpisujejo oprostitve. Na začetku uvajanja DDV so države članice predpisovale večje število stopenj, skupaj z zelo nizkimi stopnjami in številnimi oprostitvami. Od tedaj skušajo države zmanjševati število oprostitvev in nižjih stopenj (Beč et al., 1999, str. 256-258).

2.5.1 Učinek oprostitev in neprave davčne oprostitev

V sistemu DDV se davčne oprostitev delijo na:

- davčne oprostitev, pri katerih ne obstaja pravica do odbitka vstopnega davka – t. i. neprave davčne oprostitev, oprostitev brez poročila (po 42. in 44. členu ZDDV-1),
- davčne oprostitev, pri katerih obstaja pravica do odbitka vstopnega davka – t. i. prave davčne oprostitev, oprostitev s poročilom ali stopnja 0 % (izvoz in dobava blaga v EU).

Beč, Šircelj in Vraničar (1999, str. 258-259) ter Svilar in Drobnič (1999, str. 188-193) menijo, da nepravilna davčna oprostitev omogoča zmanjšanje davčne obremenitve prometa v primeru, kadar je kupec blaga oziroma storitve končni porabnik, ki ne prejema blago in storitve za opravljanje dejavnosti, ne pa, kadar je kupec davčni zavezanec. Nepravilna oprostitev dobave davčnemu zavezancu povzroči povečanje davčne obremenitve, saj bi sicer oseba, ki opravlja dejavnost, lahko odbila obračunani DDV od svoje davčne obveznosti oziroma zahtevala vračilo DDV od davčne uprave. Davčni zavezanec, ki opravlja oproščene dobave blaga in storitev, pa za DDV, ki ga plača pri nabavah, nima pravice do odbitka vstopnega DDV. Sem spadajo zlasti dejavnosti, ki so v javnem interesu, in sicer dejavnosti s področja izobraževanja, kulture, zdravstva, šolstva, športa, socialnega varstva itd. ter dejavnosti, kot so zavarovalne in finančne transakcije, najem nepremičnin itd.

2.5.2 Prave davčne oprostitev

Prava oprostitev plačila DDV pomeni, da ima davčni zavezanec, ki na svoje dobave blaga oziroma storitev ne obračuna DDV, pravico do celotnega povračila davka, ki mu je bil obračunan ob njegovih nabavah blaga oziroma storitev. Namesto izraza prava davčna oprostitev se za takšne oprostitev uporablja tudi izraz obdavčenje s stopnjo 0 % (Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, 2012).

Promet, za katerega veljajo prave davčne oprostitev, je predvsem promet blaga in storitev, povezan z državami članicami ter s tretjimi državami.

Prave davčne oprostitev se nanašajo na:

- dobavo blaga v EU in
- izvoz blaga v tretje države.

Oprostitev v zvezi z dobavami blaga v druge države članice so urejene s 46. členom ZDDV-1. Gre za transakcije, ki so v Sloveniji načeloma obdavčljive, vendar zaradi

posebnih okoliščin, na katere opozarjajo pogoji, pod katerimi posamezna oprostitev velja, od njih ni treba obračunati izstopnega DDV oziroma se aplicira stopnja 0 %.

V skladu s 46. členom ZDDV-1 se aplicira stopnja 0 % na naslednje dobave blaga v drugo državo članico (Vraničar & Beč, 2007, str. 359-360):

1. dobava blaga drugemu davčnemu zavezancu ali pravni osebi, ki ni davčni zavezanec, v drugo državo članico;
2. dobava novega prevoznega sredstva v drugo državo članico ne glede na to, ali se vozilo dobavi davčnemu zavezancu ali kateri koli drugi osebi;
3. dobava trošarinskih izdelkov, ki se dobavijo v drugo državo članico, če v tej drugi državi članici nastane obveznost za obračun trošarine po trošarinskih predpisih, ter
4. prenos blaga v drugo državo članico po 9. členu zakona, če bi bilo blago dobavljeno drugemu davčnemu zavezancu.

V 52. členu zakona so združene prave davčne oprostitve, povezane z izvozom blaga. Na eni strani je opredeljena dobava blaga, povezana z njegovim izvozom, na drugi pa opravljanje storitev, ki so povezane z izvozom blaga. 52. člen ZDDV-1 je v Direktivi o DDV zajet v 146. in 147. členu. V skladu s točkama a in b 52. člena ZDDV-1 je mogoče uveljavljati davčno oprostitev pri izvozu blaga, samo če blago izvozi prodajalec oziroma kupec ali druga oseba za njegov račun (Vraničar & Beč, 2007, str. 415-416).

3 POVEZAVA ZDDV-1 IN DIREKTIVE O DDV

Slovenija je članica EU, zato mora pri obračunavanju DDV upoštevati tudi pravo Evropske unije, ki se uporablja primarno in neposredno in ki ga podrobneje predstavljam že točki 1.2.1.1 magistrskega dela.

DDV se obračunava od prometa blaga in storitev, če je opravljen za plačilo (izjemoma tudi od brezplačnih dobav).

Danes veljavni ZDDV-1 je bil 1. januarja 2013 spremenjen oziroma dopolnjen z naslednjimi novelami (Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, 2012):

- 13/11-UPB3 z dne 28. februarja 2011,
- 18/11-ZDDV-1D z dne 16. marca 2011,
- 78/11-ZDDV-1E z dne 5. oktobra 2011,
- 38/12-ZDDV-1F z dne 26. maja 2012 in
- 38/12-ZDDV-1G z dne 6. novembra 2012.

ZDDV in P-ZDDV sta se v veliki spremenila ob vstopu Slovenije v EU, leta 2004 in 2006, ko je bil slovenski davčni sistem korenito spremenjen pri obdavčenju fizičnih kot tudi pravnih oseb.

Zadnjo večjo spremembo je prinesla uredba 282/2011 z dne 15. marca 2011 o določitvi izvedbenih ukrepov za Direktivo o DDV. Ta uredba se uporablja od 1. julija 2011 (razen nekaterih določb, ki se uporabljajo od 2013, 2014 in 2015) in je v celoti zavezujoča in se neposredno uporablja v vseh državah članicah. S sprejetjem in neposredno uporabo uredbe se ne spreminjajo pravila, ki jih določa Direktiva o DDV, ampak se samo dodatno pojasnjujejo določbe nekaterih členov Direktive o DDV, pri katerih se je izkazalo, da bi jih bilo treba zaradi proste razlage v državah članicah dodatno pojasniti. S tem naj bi se zagotovila večja skladnost med uporabo sistema DDV in ciljem notranjega trga v primeru nastalih razlik ali razlik, ki bi lahko nastale pri uporabi, ki niso združljive z ustreznim delovanjem takšnega notranjega trga (DURS, 2011b).

Za Slovenijo pa je pomembna tudi odločba 2009/939/EU z dne 7. decembra 2009 o dovoljenju, da zadrži način plačevanja DDV po načelu plačane realizacije (Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, 2012).

4 MEDNARODNO POSLOVANJE V DRUŽBI REVOZ V POVEZAVI Z DDV

4.1 Predstavitev družbe Revoz, d. d.

Revoz je edini proizvajalec avtomobilov v Sloveniji. Družba, katere lastnik je francoski Renault, je bil z okoli 8 % deležem vrsto leto največji slovenski izvoznik. Tudi po prihodkih se uvršča v vrh slovenskih podjetij. Tovarna Revoz je v celoti vključena v sistem Renaultove Direkcije proizvodenj, ki povezuje evropske tovarne, ki izdelujejo osebna in lahka gospodarska vozila. Vsi projekti, ki se uvajajo na ravni Direkcije proizvodenj, se enakovredno uvajajo tudi v Revozu. Revoz je edina tovarna, v kateri nastajata uspešna Renaultovi modela novi twingo in clio. Avtomobila sta namenjena predvsem evropskemu tržišču in trgu tretjih držav, saj v povprečju že manj kot 3 % letne proizvodnje zadovoljijo potrebe domačega trga. Z namenom zagotoviti odličnost poslovanja je Revoz že pred leti razvil sistem zagotavljanja kakovosti, ki ga zdaj le še potrjuje v okviru rednih presoj ISO 9002. O ustreznosti ravnanja z okoljem ter o nenehnem prizadevanju za trajnostni razvoj pa priča že leta 1999 pridobljeni certifikat ISO 14001 (Revoz, d. d., 2012, str. 18-19).

Tovarna je razdeljena na več služb, in sicer (Revoz, d. d., 2012, str. 18-19):

- Proizvodna direkcija, kamor sodijo departma presernice, departma karosernice, departma lakirnice in departma montaže,
- Direkcija človeških virov,
- Služba za inženiring vozil,
- Tehnično področje,
- Služba za komunikacije,
- Služba za stike z institucionalnimi javnostmi in mediji ter

- Departma nabave, služba kontrole poslovanja, služba industrijske logistike, finančna služba, služba kakovosti tovarne in služba vzdrževanja tovarne.

Zgodovinski razvoj družbe Revoz (Revoz, d. d., 2012, str. 18-19):

- 1955 – Ustanovitev tovarne v Novem mestu (Agroservis, Moto Montaža).
- 1959 – Preimenovanje tovarne v Industrija motornih vozil (IMV).
- 1967 – 1972 – Sodelovanje z British Motor Corporation.
- 1972 – Podpis kooperacijske pogodbe z družbo Renault.
- 1989 – V okviru IMV ustanovljeno podjetje REVOZ (REnaultVOZila).
- 1990 – Revoz postane delniška družba d. d. (Revoz, d. d., 79,8 %, Renault 20,2 %).
- 1990 – 2002 – Renault prevzame večinski delež v družbi.
- 2002 – Revoz, d. d., – ločitev komercialne dejavnosti iz družbe Revoz, d. d., in ustanovitev komercialnega podjetja Renault Slovenija, d. o. o.
- 2004 – Renault postane 100 % lastnik družbe Revoz, d. d.
- 2007 – Začetek serijske proizvodnje novega twinga, izključno v Revozu za celotno evropsko tržišče.
- 2008 – Iz Revoza zapelje med kupce prvi športni model twingo renault sport, ki ga ne izdeluje specifična tovarna Dieppe, ampak matična tovarna, v kateri nastaja tudi serijsko vozilo.
- 2009 – Zahvaljujoč spodbudam za nakup novih avtomobilov v številnih evropskih državah tovarna obratuje skoraj vse leto s polno zmogljivostjo in v treh izmenah ter konec leta zaključi z absolutnim proizvodnim rekordom 212 680 izdelanih vozil. Obenem potekajo intenzivne priprave na proizvodnjo novega modela renault wind.
- 2010 – Aprila predsednik Zveze Renault Nissan Carlos Ghosn in predsednik upravnega odbora Daimlerja Dieter Zetche objavita obsežno strateško sodelovanje, v okviru katerega naj bi Revoz od konca 2013 izdeloval štirisedežnega smarta. Iz Revoza pa bo prihajal tudi naslednik novega twinga.
- 2011 – Tovarna kljub zaostrenim razmeram nadaljuje z delom v dveh izmenah in pol. To visoko raven dejavnosti žal prekinejo motnje v oskrbi z deli. Kljub temu se leto zaključi v okviru zastavljenih ciljev. Izdelan je bil 10 000. twingo renault sport, predstavljen pa je tudi prenovljeni twingo. Sredi oktobra Revoz pridobi soglasje za serijsko proizvodnjo twinga, faza 2.
- 2012 – Januarja dobi tovarna še zadnje soglasje, potrebno za začetek komercializacije twinga. Žal zaradi vnovičnega zaostrovanja razmer na avtomobilskih trgih prodaja ne steče po pričakovanjih, zato konec aprila tovarna preide na dvoizmensko delo. V drugi polovici leta se kriza še pogloblja, kljub temu pa priprave na novi projekt Edison tečejo po načrtih. Novembra je izdelan zadnji clio 2. generacije za evropski trg. Leto se zaključi s 130 947 izdelanimi vozili.

V začetku je Revoz združeval tako industrijsko kot komercialno dejavnost, nato pa je postajala vse bolj izrazita potreba po ločitvi obeh dejavnosti, saj je družba Revoz v celoti

usmerjena v izvoz, domače tržišče predstavlja zgolj nekaj odstotkov njene proizvodnje. Tako se je 1. junija 2002 komercialna dejavnost organizirala v obliki komercialne podružnice Renault Slovenija, medtem ko je Revoz ohranil svoje pristojnosti na industrijskem področju. Danes podjetje Renault Nissan Slovenija oskrbuje slovensko tržišče s celotno paleto vozil znamke Renault, Dacia in Nissan. Potem ko se je Revoz osredotočil izključno na industrijsko dejavnost, sta mu ostala le dva kupca vozil. Prvi je Renault, S. A. S., drugi pa Renault Nissan Slovenija (Revoz, d. d., 2012, str. 18-19).

4.2 Posebnosti DDV v družbi Revoz

4.2.1 Promet blaga znotraj EU in z njim povezane storitve

Revoz je izrazito mednarodno usmerjena družba, ki posluje zlasti s tujino, v večini primerov z drugimi državami članicami EU. Dele, ki jih potrebuje za proizvodnjo vozil, z njimi povezane storitve in orodja, s katerimi določene dele izdeluje, pridobiva večinoma od podjetij iz drugih držav članic. Kot že omenjeno, svoje proizvode, vozila, dobavlja pretežno v druge države članice.

Slovenija je 1. maja 2004 postala članica EU. Temeljno načelo EU je, da je promet blaga, storitev in oseb ter kapitala med državami članicami EU pri trgovanju na skupnem evropskem trgu prost (Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, 2012). Z vstopom v EU sta Slovenija in z njo Revoz postala del tega trga; med letoma 2007 in 2008 je bil namreč odpravljen tudi nadzor na mejah z državami članicami EU.

Za določitev obdavčitve z DDV pri prometu blaga znotraj EU je pomembno, ali blago dobavi oziroma pridobi identificirani ali mali davčni zavezanec oziroma pravna oseba nezavezanka in kje je blago pridobljeno ali kam je dobavljeno. Pri prometu blaga znotraj EU je zelo pomembna tudi ID-številka za DDV tako slovenskih davčnih zavezancev kot tudi zavezancev iz drugih držav članic EU (Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, 2012).

Ker na mejah z državami članicami EU ni carinskega organa, ki bi pri vnosu blaga v Slovenijo obračunaval DDV, mora zavezanec s slovensko ID-številko za DDV, ki nabavlja oziroma pridobiva blago v drugih državah članicah EU, v svojem obračunu DDV izkazati od tega blaga izstopni in tudi vstopni DDV. Malo drugačna pravila veljajo za pridobitev novih prevoznih sredstev in trošarinskih izdelkov. Revoz pridobiva zlasti avtomobilske dele, ki jih vgrajuje v svoje proizvode, zato se v teh primerih ravna po splošnem pravilu samoobdavčitve in mora sam obračunavati slovenski DDV po stopnji 22 % s 1. julijem 2013. Samoobdavčitev z DDV pomeni, da mora DDV plačati prejemnik blaga oziroma storitve na podlagi zakonsko določene obrnjene davčne obveznosti. Davčna obveznost nastane 15. dan meseca po mesecu nastanka obdavčljivega dogodka ali na dan izdaje računa, če je ta izdan pred potekom omenjenega roka, vendar ne pred datumom pridobitve

blaga. Vstopni DDV od pridobitve blaga iz druge države članice si prizna kot odbitnega, ko ima dobaviteljev račun s predpisanimi podatki (Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, 2012).

Dobava blaga v drugo državo članico EU je v Sloveniji oproščena DDV na podlagi 46. člena ZDDV-1, če so izpolnjeni predpisani pogoji; bistvena sta veljavna ID-številka za DDV kupca blaga in to, da blago zapusti Slovenijo. Če pogoji za oprostitev niso izpolnjeni, se prodaja blaga šteje za domačo dobavo (opravljeno na ozemlju Slovenije) in ta mora biti obdavčena s slovenskim DDV. Čeprav so dobave blaga v druge države članice EU v večini primerov oproščene dobave, moramo vseeno opredeliti, kdaj nastane davčna obveznost, saj je treba o njej poročati v rekapitulacijskem poročilu RP-O (Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, 2012). Revoz izstavlja račune za vozila ter za določene dele zlasti kupcu Renault, ki je identificiran za namene DDV v različnih državah članicah EU.

Samoobdavčitev je treba opraviti tudi pri prejemu storitev iz 25. člena ZDDV-1 iz druge države članice EU ali tretje države, če je prejemnik storitve davčni zavezanec z ID-številko za DDV, mali davčni zavezanec ali pravna oseba nezavezanka, je pa identificirana za DDV. Obveznost za obračun pri storitvah iz 25. člena ZDDV-1 nastane, ko je storitev opravljena (končana). Pravica do odbitka vstopnega DDV od prejetih storitev nastane v trenutku, ko nastane obveznost za obračun DDV od teh storitev, ta pa nastane, ko je storitev opravljena (končana). Na splošno sicer velja, da sme davčni zavezanec odbiti vstopni DDV šele v obdobju prejema računa oziroma druge listine, na kateri je obračunan DDV za njemu opravljeno storitev. Torej, za storitve iz 25. člena ZDDV-1 velja izjema, in sicer, da si sme davčni zavezanec vstopni DDV v istem obdobju tudi odbiti, če prejme račun najpozneje do roka za predložitev obračuna DDV (DURS, 2010h; 2010g).

Revoz prejema račune v skladu s 25. členom ZDDV-1 od davčnih zavezancev iz drugih držav članic za razne svetovalne, administrativne, organizacijske, odvetniške, prevozne ter inženirske storitve in jih za določene omenjene storitve davčnim zavezancem iz drugih držav članic občasno tudi izstavlja. Občasno prejema račune za opravljene storitve od davčnih zavezancev iz drugih držav članic tudi v zvezi s 1. odstavkom 29. člena ZDDV-1, kar pomeni, da so obdavčljive tam, kjer so omenjene storitve dejansko opravljene oziroma potekajo (Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, 2012; Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije 2011).

4.2.2 Uvoz in izvoz blaga

Od trenutka vnosa blaga na carinsko območje EU je to pod carinskim nadzorom in je lahko predmet nadzora carinskih organov. V Sloveniji opravljajo carinski in trošarinski nadzor nad blagom ter carinjenje blaga delavci CURS. Za vse blago, ki ga ni mogoče deklarirati ustno, je treba na meji predložiti carinsko deklaracijo, da se začne zeleni postopek. Izvozni carinski postopek se izvede za vse blago EU, ki se izvaža, in za blago, ki se izvaža po postopku začasnega izvoza v oplemenitvenje. Za pospešitev izvajanja carinskega postopka

in prevzem blaga v podjetjih je omogočena poenostavitev pri izvajanju formalnosti v carinskih postopkih (Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, 2012). Pristojni organi so družbi Revoz tako dovolili prijavo blaga v izbrani postopek na podlagi vpisa v evidence – prijave blaga na podlagi hišnega carinjenja s pomočjo elektronskih deklaracij. Za uvoz in izvoz blaga v Revozu skrbi služba Uvoz – izvoz.

Pri uvozu blaga iz držav, ki niso članice EU (tretje države) in s tistih ozemelj držav članic, ki niso del ozemlja EU, se obračunava izstopni DDV. Pri uvozu blaga je treba pri carinskem organu opraviti uvozni postopek. Obveznost za obračun izstopnega DDV nastane, ko je blago uvoženo (35. člen ZDDV-1). Pravica do odbitka DDV nastane na dan prejema carinske listine, na kateri je davčni zavezanec naveden kot prejemnik ali uvoznik in na kateri je naveden znesek, ki ga je dolžan plačati, oziroma so podatki, ki omogočajo izračun tega zneska. Na podlagi hišnega carinjenja Revoz samostojno carini dele za proizvodnjo vozil, v zadnjem času pa tudi čedalje več delov za montažo osnovnih sredstev oziroma orodij, s katerimi bo izdeloval naslednika twinga in novega smarta.

O izvozu blaga govorimo takrat, ko blago zapušča ozemlje Skupnosti. Izvoz blaga iz EU je obdavčljiv in hkrati oproščen obračuna DDV po 52. členu ZDDV-1, če so izpolnjeni predpisani pogoji. Blago se šteje za izvoženo, ko je dejansko izneseno iz EU (Slovenije) ali vneseno v prosto carinsko oziroma ekonomsko cono ali carinsko skladišče, če je namenjeno izvozu. Oprostitev DDV od izvoza blaga je prava oprostitve (63/2/b ZDDV-1), kar pomeni, da ne vpliva na velikost odbitka vstopnega DDV. Za doseg prave oprostitve obračuna DDV je pomembno, da davčni zavezanec z dokazilom (carinsko listino) dokaže, da je bila opravljena izvozna dobava (Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, 2012). Število vozil, ki jih Revoz izvažata, se je v zadnjih letih postopoma povečevalo, zlasti na račun gospodarske krize, od katere si evropski trg še ni opomogel, in pa na račun tretjih držav, v katerih prodaja Revozovih vozil narašča (Maroko, Kolumbija, Alžirija, Japonska, Nova Kaledonija, Francoska Polinezija itd.).

5 OBDAVČITEV NEPREMIČNIN IN DRUGIH OSNOVNIH SREDSTEV Z DDV

5.1 Definicija osnovnih sredstev

Osnovna sredstva (angl. *operating fixed assets*) so sredstva, od katerih je odvisna stvarna poslovna zmogljivost organizacije, ki imajo dobo koristnosti, daljšo od leta dni, in katerih delovanje se skupaj z obratnimi sredstvi izraža v poslovnih prihodkih. Sestavljajo jih opredmetena osnovna sredstva in večji del neopredmetenih dolgoročnih sredstev (Turk, 2002, str. 437).

Neopredmetena osnovna sredstva ali osnovna sredstva v obliki pravic so razpoznavna nematerialna sredstva, ki obsegajo (Koletnik, 2004, str. 106):

- patente, licence in podobne pravice (pridobljene pravice),
- dolgoročne odložene stroške razvijanja,
- usredstvene stroške naložb v tuja opredmetena osnovna sredstva,
- dobro ime prevzetega podjetja.

Opredmetena osnovna sredstva ali osnovna sredstva v obliki stvari obsegajo (Koletnik, 2004, str. 106):

- zemljišča,
- zgradbe,
- proizvodjalno opremo,
- drugo opremo in
- biološka sredstva.

Osnovna sredstva običajno predstavljajo velik del sredstev podjetja v bilanci stanja. Pravilnost evidentiranja osnovnih sredstev močno vpliva na izkazovanje uspešnosti, zato so pomemben del računovodstva in s tem tudi DDV (Koletnik, 2004, str. 106).

Slovenski računovodski standardi 2006 (Ur.l. RS, št. 118/2005, v nadaljevanju SRS), natančneje SRS 1, v standardu o razvrščanju opredmetenih osnovnih sredstev, kjer v primerjavi z Mednarodnimi računovodskimi standardi (v nadaljevanju MRS) natančneje opredeljuje opredmetena osnovna sredstva, navaja:

1.1. Opredmeteno osnovno sredstvo je sredstvo v lasti ali finančnem najemu, ki se uporablja pri ustvarjanju proizvodov ali opravljanju storitev oziroma dajanju v najem ali za pisarniške namene ter se bo po pričakovanjih uporabljalo v več kot enem obračunskem obdobju.

1.2. Opredmetena osnovna sredstva so zemljišča, zgradbe, proizvodjalna oprema, druga oprema in biološka sredstva.

1.3. Pri zgradbah in opremi je treba ločevati stvari, ki se še gradijo ali izdelujejo, od stvari, ki so že usposobljene za uporabo.

1.4. Stvari, dane v finančni najem, niso ali ne spadajo med opredmetena osnovna sredstva, temveč so sestavni del dolgoročnih terjatev.

1.5. Dani predujmi za opredmetena osnovna sredstva, ki se v bilanci stanja izkazujejo pri opredmetenih osnovnih sredstvih, se knjigovodsko izkazujejo kot terjatve.

1.6. Deleži v skupaj obvladovanih opredmetenih osnovnih sredstvih se obravnavajo posebej ter se izkazujejo in razvrščajo glede na vrsto skupaj obvladovanih sredstev.

MRS 16 (Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, 2002) kot opredelitev pojma opredmetena osnovna sredstva navaja, da so opredmetena sredstva sredstva, ki:

- jih ima podjetje, da jih uporablja pri proizvodjanju proizvodov ali opravljanju storitev, daje v najem drugim ali uporablja za pisarniške namene, in
- jih bo po pričakovanju uporabljalo v več kot enem obračunskem obdobju (MRS 16.6).

5.2 Obdavčitev nepremičnin

Gradnja, obnova, prodaja in najem nepremičnin so zavezani obračunavanju DDV. Če pri prodaji ni obračunan izstopni DDV, se plača DNP (davek na promet nepremičnin). Od 1. januarja 2010 je promet gradbenih storitev in v nekaterih primerih tudi nepremičnin med zavezanci predmet obrnjene davčne obveznosti po 76.a členu ZDDV-1. Prav tako od 1. januarja 2011 stanovanjski objekti niso več obdavčeni po nižji stopnji 8,5 % oziroma stopnji 9,5 % (Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, 2011).

Po 44. členu ZDDV-1 so DDV oproščeni (Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, 2012):

- najem in zakup nepremičnin, razen naštetih izjem,
- dobava (delov) objektov in zemljišč, na katerih so objekti postavljeni, razen naštetih izjem, ter
- dobava zemljišč, razen stavbnih.

Prodaja novih objektov je zavezana obračunu DDV. Iz opisa 7. odstavka 44. člena ZDDV-1 izhaja, da se kot novi štejejo tisti, ki se dobavijo, preden so se uporabljali ali bili vseljeni, in tisti, ki so se uporabljali ali bili vseljeni, vendar manj kot 2 leti od začetka prve uporabe. Pri dobavi objektov, ki niso novi, se lahko obračuna izstopni DDV le, če ima kupec pravico do odbitka vsega DDV ter sta s prodajalcem podpisala skupno izjavo in jo pred dobavo predložila davčni upravi v skladu z 2. odstavkom 45. člena ZDDV-1. Če je promet nepremičnine obdavčen z DDV zaradi skupne izjave, se po 76.a členu ZDDV-1 davčna obveznost prevali na kupca (Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, 2012).

Najemnine za prostore so oproščene DDV, razen posebej izvzetih, torej najemodajalec od njih ne sme obračunavati DDV in se v računih sklicuje na 2. odstavek 44. člena ZDDV-1. Izjemoma sme najemodajalec od najemnine obračunati DDV, če (Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, 2012)

- je najemnik davčni zavezanec z ID-številko za DDV,
- bo najemnik prostore uporabljal za opravljanje obdavčene dejavnosti,
- ima najemnik pravico do odbitka vsega DDV,
- sta najemnik in najemodajalec pred dobavo (izročitvijo nepremičnine v najem) podpisala izjavo po 45. členu ZDDV-1 o obračunavanju izstopnega DDV ter
- izjavo pred izročitvijo nepremičnine v najem poslala vsaki svoji davčni upravi.

5.2.1 Obrnjena davčna obveznost v zvezi z nepremičninami (gradbene storitve)

Direktiva o DDV v 199. členu za nekatere vrste dobav blaga oziroma storitev dovoljuje državam članicam EU, da kot plačnika DDV določijo prejemnika dobave. Ta ukrep poenostavlja pravila ter preprečuje davčne utaje in izogibanje plačilu davka v nekaterih sektorjih in pri nekaterih vrstah transakcij. Po 76.a členu ZDDV-1 od 1. januarja 2010 velja obrnjena davčna obveznost za nekatere dobave med zavezanci s slovensko ID-številkom za DDV. DDV mora plačati zavezanec, identificiran za namene DDV v Sloveniji od (Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, 2012):

- gradbenih del,
- posredovanja oseb v gradbeništvu ter
- dobave nepremičnin iz 7. in 8. odstavka 44. člena ZDDV-1, če se je dobavitelj odločil za obdavčenje v skladu s 45. členom ZDDV-1.

Kadar je promet, za katerega se izda račun, predmet obrnjene davčne obveznosti, so na računih, izdanih med zavezanci s slovenskimi ID-številkami za DDV, poleg podatkov, predpisanih z 82. členom ZDDV-1, obvezni še (DURS, 2010f):

- ID-številkom za DDV prejemnika dobave,
- klavzula, da gre za obrnjeno davčno breme po 76.a členu ZDDV-1,
- davčne osnove, od katerih se DDV prevaljuje, po posameznih davčnih stopnjah ter
- znesek DDV, ki se prevaljuje in ni všteti v skupini zneska izstopnega DDV. Kljub temu da mora dobavitelj znesek DDV, ki se prevale na prejemnika dobave, izkazati v računu, ga ne upošteva v svojem obračunu DDV. Vanj vključi samo davčno osnovo.

V 76.a členu ZDDV-1 so naštetá gradbena dela, tudi popravila, čiščenje, vzdrževanje, rekonstrukcija in rušenje v zvezi z nepremičninami, od katerih se davčna obveznost prevale na naročnika storitve. P-ZDDV-1 v členu 127.b podrobneje določa, da se med našteté uvrščajo storitve s šifro SKD F/Gradbeništvo (DURS, 2010d).

Trenutek nastanka obveznosti za obračun izstopnega DDV je takrat, ko je blago dobavljeno ali storitev opravljena. Če račun še ni izdan, se DDV obračuna najpozneje zadnji dan davčnega obdobja, v katerem je storitev opravljena oziroma blago dobavljeno. Po 62. členu ZDDV-1 pravica do odbitka vstopnega DDV nastane v trenutku, ko nastane obveznost za obračun izstopnega DDV. Zavezanec sme vstopni DDV odbiti, če je prejel račun najpozneje do roka za predložitev obračuna DDV (Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, 2012; DURS, 2010i; 2007c).

5.2.2 Popravek odbitka vstopnega DDV pri nepremičninah

V ureditvi DDV je davčni zavezanec pridobil pravico do odbitka vstopnega DDV, če izpolnjuje predpisane pogoje. Ker davčni zavezanci pri presojanju pravice do odbitka vstopnega DDV upoštevajo predpostavke o velikosti plačila in namenu uporabe, ki se lahko pozneje spremenijo, ureditev DDV v takšnih primerih zahteva tudi poznejši popravek vstopnega DDV. Tako se prvotno predvideno stanje uskladi z dejansko doseženim (Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, 2012).

Pri nepremičninah obdobje presoje pravice do odbitka vstopnega DDV traja 20 let. Če se v tem času spremeni namen uporabe, se DDV poračunava v letnih zneskih do poteka 20-letnega obdobja. Postopek popraviljanja vstopnega DDV od nepremičnin je zahteven, saj se DDV poračunava med letom, in to v obračunskem obdobju, v katerem se je spremenil prvotni namen uporabe sredstva (Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, 2012).

5.3 Obdavčitev drugih osnovnih sredstev

5.3.1 Nabava in pridobitev drugih osnovnih sredstev

Nabave in pridobitve opredmetenih osnovnih sredstev spadajo med obdavčljive transakcije.

Kadar je nabava osnovnih sredstev opravljena na ozemlju Slovenije, je predmet obdavčitve s slovenskim DDV. DDV je obračunan po ustrezni stopnji (9,5 % ali 22 %) od predpisane osnove in seveda pravočasno. Kupec osnovnega sredstva oziroma prejemnik računa lahko obravnava izstopni DDV kot odbitnega, če izpolnjuje predpisane pogoje (Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, 2012):

- zavezanci s polnim odbitkom DDV odbijajo ves DDV,
- zavezanci z delno pravico do odbitka DDV pa ga odbijajo v deležu, ki ga izračunavajo, ali v celoti, če vodijo ločene evidence in se osnovno sredstvo uporablja za del dejavnosti, v zvezi s katerim imajo 100 % pravico do odbitka DDV.

Posebnost je določena za kraj pridobitve blaga oziroma osnovnega sredstva iz druge države članice EU, in sicer je to kraj, kjer je osnovno sredstvo, ko se konča odpošiljanje ali prevoz osebi, ki ga je nabavila, torej tam, kjer se prenese razpolagalna pravica na osnovnem sredstvu (1. odstavek 23. člena ZDDV-1).

Ker na mejah z državami članicami EU ni carinskega organa, ki bi pri vnosu blaga v Slovenijo obračunaval DDV, mora zavezanec s slovensko ID-številko za DDV, ki pridobiva osnovno sredstvo v drugih državah članicah EU, v svojem obračunu DDV

izkazati od tega blaga izstopni in tudi vstopni DDV. Izstopni DDV se od pridobitev osnovnih sredstev iz drugih držav članic EU obračuna v Sloveniji, če (Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, 2012)

- ima dobavitelj osnovnega sredstva, ki ga treba plačati, ID-številko za DDV druge države članice EU in ne gre niti za dobavo blaga z inštalacijo ali montažo, ter
- je pridobitelj osnovnega sredstva v Sloveniji davčni zavezanec, ki ima ID-številko za DDV ali še nima ID-številke za DDV, jo je pa dolžan pridobiti (mali davčni zavezanec ali pravna oseba nezavezanca), in izpolnjuje predpisane pogoje (nabava blaga v drugi državi članici EU v vrednosti nad 10 000 evrov).

5.3.2 Popravila in vzdrževanje drugih osnovnih sredstev

Zavezanci pogosto popravljajo osnovna sredstva v tujini ali pa naročijo tujcem, da popravilo opravijo v Sloveniji. Če (Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, 2012)

- *popravilo opravi tujec v Sloveniji*, opravi storitev na premočninah, ki se obdavči po 25. členu ZDDV-1, glede na sedež prejemnika storitve, tujec (iz druge države članice ali tretje države) prevzame davčno obveznost od popravila na slovenskega prejemnika storitve; ta mora opraviti samoobdavčitev s tehniko obrnjene davčne obveznosti;
- *popravilo opravi tujec v drugi državi članici*, opravi storitev na premočninah, ki se obdavči po 25. členu ZDDV-1, glede na sedež prejemnika storitve; tujec iz druge države članice prevzame davčno obveznost od popravila na slovenskega prejemnika storitve; ta mora opraviti samoobdavčitev s tehniko obrnjene davčne obveznosti.

Pri popravilih osnovnih sredstev imajo zavezanci od dobav in storitev, povezanih z osnovnimi sredstvi, v skladu s predpisi pravico odbijati vstopni DDV (Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, 2012; DURS, 2010d):

- zavezanci s polnim odbitkom vstopnega DDV odbijajo ves DDV,
- zavezanci z delno pravico do odbitka pa vstopni DDV odbijajo v deležu, ki ga izračunavajo, ali v celoti, če vodijo ločene evidence in se popravilo nanaša na osnovna sredstva, v zvezi s katerimi imajo 100 % pravico do odbitka vstopnega DDV.

5.3.3 Uveljavljanje pravice do odbitka vstopnega DDV pri drugih osnovnih sredstvih

O izpolnjevanju nekaterih pogojev za odbitek vstopnega DDV ni mogoče presoditi v obračunskem obdobju, v katerem se odbija, saj se lahko pozneje spremenijo dejavniki, ki so v obdobju odbitka odločilni zanj. Takrat je treba odbitek popraviti tako, da se upošteva

sprememba dejavnikov, ki so uporabljeni pri določitvi njegovega zneska (Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, 2012).

Tako v primerih, ko je zavezanec prvotno nameraval blago uporabiti za transakcije, ki prinašajo pravico do odbitka, pozneje pa ga uporabi za oproščene transakcije, ki te pravice ne prinašajo, zmanjša pravico do odbitka. Podobno se dela v obratnem primeru, ko se pridobi pravica do odbitka vstopnega DDV (Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, 2012).

Med opredmetenimi osnovnimi sredstvi spremljamo namen uporabe 5 let. Po preteku tega obdobja je pravica do odbitka dokončno pridobljena oziroma izgubljena. Če se osnovno sredstvo ne more več uporabljati oziroma se uniči pred iztekom obdobja za popravek odbitka, se ob uničenju konča tudi obdobje popravka (DURS, 2007a).

V 69. členu ZDDV-1 in 110. členu P-ZDDV-1 je poleg časovne razmejitve popravka odbitka vstopnega DDV pri opredmetenih osnovnih sredstvih določeno tudi, da (Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, 2012)

- začne 5-letno obdobje teči z začetkom uporabe osnovnega sredstva,
- se za začetek uporabe šteje davčno obdobje, v katerem je (oziroma ni) odbit vstopni DDV,
- letni popravek znaša 1/5 zneska DDV, ki je bil zaračunan za osnovna sredstva,
- se popravek opravi na podlagi sprememb v upravičenosti do odbitka v naslednjih letih glede na upravičenost v letu, v katerem je bilo blago prvič uporabljeno, in
- se odbitek ne popravi, če znaša razlika do 10 evrov.

6 NABAVA, PRIDOBITEV IN UVOZ OSNOVNIH SREDSTEV V DRUŽBI REVOZ

V družbi Revoz predstavljajo daleč največji delež med stalnimi sredstvi opredmetena osnovna sredstva, zato jim je treba posvetiti posebno pozornost. Stanje opredmetenih osnovnih sredstev na dan 31. 12. 2012 je znašalo 280,8 milijona evrov, nekoliko več kot leto prej. Opredmetena osnovna sredstva so v družbi Revoz razdeljena na zemljišča, zgradbe, osnovna sredstva v pridobivanju, predujme in opremo, ki predstavlja večinski delež opredmetenih osnovnih sredstev v Revozu (Revoz, d. d., 2012, str. 57).

Opredmetena osnovna sredstva so vrednotena po nabavnih vrednostih, zmanjšanih za enakomerno časovno obračunano amortizacijo. Zemljišča so izkazana po nabavni vrednosti. Osnovna sredstva v gradnji ali izdelavi so vrednotena po dejanskih stroških. Če je nabavna vrednost opredmetenega osnovnega sredstva velika, se razporedi na njegove dele. Če imajo ti deli različne dobe koristnosti, pomembne v razmerju do celotne nabavne

vrednosti, se obravnava vsak del posebej. Predujmi za osnovna sredstva so vrednoteni po nominalni vrednosti (Revoz, d. d., 2012, str. 47).

Postopki pridobitve opredmetenih osnovnih sredstev, knjigovodenje in izločitve so v družbi Revoz natančno opredeljeni v notranjih postopkih za posamezna področja delovanja, kot so postopki za naročila, prevzem in nadzor računov za osnovna sredstva, material in storitve, postopek za izločitev osnovnih sredstev (Revoz, d. d., 2013f).

6.1 Nabava osnovnih sredstev

Slovenski davčni zavezanci za Revoz opravljajo različne storitve s področja gradbeništva, ki so zajete v 76.a členu ZDDV-1 in so povezane z novim projektom. Tako se Revoz srečuje s številnimi računi domačih dobaviteljev, ki so izstavljeni v skladu z obrnjeno davčno obveznostjo po 76.a členu ZDDV-1, ki je podrobneje opredeljena v točki 5.2.1 magistrskega dela.

Drugih osnovnih sredstev, kot so na primer oprema oziroma orodja, na domačem trgu skorajda ne nabavlja.

6.2 Pridobitev osnovnih sredstev iz drugih držav članic

Pridobitev osnovnih sredstev je podrobneje že predstavljena v točki 5.3.1 magistrskega dela. Večino osnovnih sredstev Revoz pridobiva iz drugih držav članic. To pomeni, da osnovno sredstvo zapusti ozemlje druge države članice in je dobavljeno v Revoz, v Slovenijo. Revoz je za omenjena osnovna sredstva dolžan opraviti samoobdavčitev, kar pomeni, da ob nastanku obdavčljivega dogodka (ob pridobitvi) obračuna izstopni DDV in si ga ob prejemu računa z vsemi predpisanimi podatki tudi odbije. Ta osnovna sredstva predstavljajo razna orodja, ki je Revoz uporablja pri proizvodnji vozil. Delež omenjenih osnovnih sredstev se je v zadnjem letu močno povečal na račun novega projekta, ki bo zaživel konec leta 2013 oziroma v začetku leta 2014.

Omeniti je treba tudi, da je Revoz lastnik orodij, ki ostanejo v drugi državi članici, najpogosteje pri dobavitelju, davčnemu zavezancu z ID-številko za DDV, ki orodje izdelava ali ga izdelava njegov podizvajalec. V tem primeru dobavitelj izstavi račun z izstopnim DDV države, v kateri je bilo orodje izdelano, saj orodje ne zapusti tujega ozemlja in se ne dobavi v Slovenijo. Tuj DDV si Revoz povrne z vložitvijo zahtevka za vračilo DDV v drugi državi članici. Postopek je podrobno predstavljen v točkah 7, 8 in 9 magistrskega dela.

6.2.1 Pridobitev opreme z montažo

Posebnost glede kraja dobave blaga, kadar se to montira ali inštalira, določata 10. odstavek 20. člena ZDDV-1 in pa 36. člen Direktive o DDV:

»Kadar blago, ki ga odpošlje ali prevaža dobavitelj, kupec ali tretja oseba, inštalira ali montira dobavitelj ali druga oseba za njegov račun, s poskusnim zagonom ali brez njega, se za kraj dobave šteje kraj, kjer je blago inštalirano ali montirano«.

Navedena določba predpisuje prenos kraja obdavčitve pri prodaji blaga v tisto državo, v kateri dobavitelj ali druga oseba za njegov račun to blago inštalira ali montira. Ta ureditev sledi splošnim načelom obdavčitve z DDV, torej DDV pripada namembni državi (državi končne potrošnje) (Terra & Kajus, 2009, str. 19-20).

V zvezi s pridobitvijo opreme z montažo si lahko pomagamo s sodno prakso, in sicer s sodbo C-111/05, v kateri je evropsko sodišče odločilo, da je dobavo in položitev kabla iz optičnih vlaken, ki povezuje državi članici in je delno zunaj ozemlja EU, treba šteti za dobavo blaga z inštalacijo ali montažo (European Court, 2012a).

Revoz se srečuje tudi s primeri obdavčitve s skladu z 10. odstavkom 20. člena ZDDV-1. Z novim projektom oziroma pripravo za izdelavo naslednika twinga in štirisedežnega smarta so v Revozu prišli tuji dobavitelji, zlasti iz Francije, ki v Revozu opravljajo storitve dobave delov osnovnega sredstva z ga tudi namestijo. Kot primer navajam dobavitelja, ki iz drugih držav članic dobavi dele za proizvodno linijo in jo v prostorih Revoza tudi montira oziroma sestavi. Francoski dobavitelj se je identificiral za namene DDV v Sloveniji, pridobil je slovensko ID-številko za DDV in izstavlja račune z obračunanim slovenskim izstopnim DDV. Mesečno oddaja obrazec DDV-O na pristojni davčni urad in od omenjene transakcije tudi obračunava ter od 1. julija 2013 plačuje 22 % DDV. Za omenjeno sestavljanje linije pa je isti dobavitelj predhodno izstavil tudi račun brez izstopnega DDV za tehnično študijo linije v skladu s 25. členom ZDDV-1 (obdavčeno s stopnjo 0 %), saj je tehnična študija storitev, izdana z ločenim naročilom in ločenim računom, ki je obdavčena po sedežu prejemnika storitve, torej v Sloveniji, in za katero je Revoz opravil samoobdavčitev v skladu s tehniko obrnjene davčne obveznosti (KPMG, 2012).

Pri nekaterih poslih, ki vključujejo več dejanj oziroma transakcij, je ugotavljanje, ali uporabiti 10. odstavek 20. člena ZDDV-1 ali ne, bolj zapleteno, zato je treba presojati postopno. Če si pri tem pomagamo z razsodbo evropskega sodišča v zadevi C-111/05, lahko presojamo po teh korakih (European Court, 2012a).

1. Ugotoviti je potrebno, ali gre za eno enotno transakcijo ali za dve oziroma več samostojnih transakcij. Če transakcija z gospodarskega vidika obsega eno samo dobavo blaga ali eno samo storitev, te ne smemo umetno razdeliti.
2. V primeru, da gre za enotno dobavo, je treba opredeliti, ali gre za dobavo blaga ali dobavo storitve. Če je na primer vrednost inštaliranega blaga bistveno večja od vrednosti storitve (inštalacije), lahko sklepamo, da gre za dobavo blaga z inštalacijo oziroma montažo.
3. V tretjem koraku je potrebno ugotoviti, ali gre za oproščeno dobavo blaga znotraj Unije ali dobavo blaga z inštalacijo ali montažo. Tukaj je pomemben trenutek prenosa

pravice do razpolaganja z blagom na kupca, ki pri dobavi blaga z inštalacijo ali montažo nastane šele, ko je blago inštalirano oziroma montirano.

O dobavi blaga z montažo govori tudi DURS v pojasnilu 4230-43/2008 in starejšem pojasnilu 42601-271/2004.

6.2.2 Solidarna odgovornost za plačilo DDV

Poznamo več vrst davčnih utaj. Poleg tistih, pri katerih gre za navidezne posle, poznamo tudi takšne, pri katerih gre dejansko za transakcijo, katere namen je izogibanje obračunavanju in plačevanju DDV. Pri teh vrstah davčnih utaj davčni zavezanci sklepajo posle samo zaradi pridobitve davčnih ugodnosti oziroma da bi drugim osebam omogočili utajo davka. V takih primerih DURS uporabi institut solidarne odgovornosti, ki ga od 1. januarja 2010 predpisuje 76.b člen ZDDV-1. Člen o solidarni odgovornosti je bil s 1. januarjem 2011 spremenjen. Za uporabo tega instituta morajo biti izpolnjeni določeni pogoji, predvsem pa mora DURS dokazati, da je davčni zavezanec, ki ga določa za solidarnega plačnika DDV, vedel oziroma bi bil moral vedeti, da sodeluje pri transakcijah, ki so namenjene izogibanju plačila DDV (Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, 2012). To poudarja tudi evropsko sodišče v zadevi C-384/04 (Evropsko sodišče, 2013a).

Institut solidarne odgovornosti se uporablja za dobave blaga in storitev na ozemlju Slovenije. Ni ga mogoče uporabiti za navidezne posle, pač pa se, nasprotno, uporablja za zakonite (veljavne) posle, katerih namen je izogibanje plačilu DDV. DURS tega instituta ne more uporabiti, kadar pride do neplačila DDV zaradi (Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, 2012):

- zadolženosti podjetja, na katero zavezanec ni mogel vplivati,
- slabih poslovnih odločitev podjetja, pri čemer ni ugotovljen namen izogibanja plačila DDV,
- nezmožnosti zavezančevega vpliva na izpolnitev obveznosti iz naslova DDV, ali
- kadar davčni zavezanec v postopku davčnega nadzora dokaže, da namen transakcij ni bilo izogibanje plačilu DDV ali da ni vedel oziroma ni mogel vedeti, da sodeluje v transakcijah, katerih namen je izogibanje plačilu DDV.

Revoz posluje z več kot 300 domačimi in tujimi dobavitelji. Potrebna je izredna pazljivost pri poslovanju, zato Revoz dobavitelje redno preverja, da zaščiti svoje poslovanje in tako zmanjša možnost uporabe solidarne odgovornosti za plačilo DDV. Pri tem uporablja naslednje ukrepe:

- dobro poznavanje poslovanja v svoji dejavnosti,
- dobro poznavanje svojih dobaviteljev in kupcev ter

- natančne nadzore transakcij z dobavitelji in s kupci.

6.3 Uvoz osnovnih sredstev

Za uvoz in izvoz blaga kot tudi osnovnih sredstev v Revozu skrbi služba Uvoz – izvoz. Revoz se je v dogovoru s CURS-om odločil za prijavo osnovnega sredstva v izbrani postopek na podlagi vpisa v evidence – prijave osnovnega sredstva na podlagi hišnega carinjenja s pomočjo elektronskih deklaracij.

Pri uvozu osnovnega sredstva je treba pri carinskem organu opraviti postopek. Obveznost za obračun DDV pri uvozu nastane, ko je blago uvoženo tudi v okviru hišnega carinjenja. Revoz si vstopni DDV od uvoza odbije v tistem davčnem obdobju, ko prejme carinsko listino z zneskom, ki ga je dolžan plačati.

Revoz se pogosto sooča tudi s postopkom začasnega uvoza osnovnega sredstva v okviru postopka aktivnega oplemenitenja. Ta omogoča, da se neskupnostno blago začasno uvozi v EU (rok vračila določi carinski organ glede na vrsto predelave), kjer se oplemeniti. Oplemeniteno blago se vnovič izvozi iz carinskega območja EU v obliki pridobljenih proizvodov, ne da bi bilo zavezano plačilu uvoznih dajatev ali ukrepom trgovinske politike. Za izvajanje postopkov je potrebno dovoljenje carinskih organov. Vnos blaga v EU iz tretjih držav za namene oplemenitenja (popravila, dodelave, obdelave) je po 1. odstavku 57. člena ZDDV-1 oproščen obračuna DDV in se ne vpiše v obračun DDV. Iznos oplemenitenega blaga pa je oproščen obračuna DDV po 1.a odstavku 52. člena ZDDV-1 (Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, 2012).

Prevoznina, zaračunana za prevoz blaga, ki se uvaža, je v celoti obdavčena. Vendar zanjo velja posebnost, da mora carinski organ njeno vrednost do prvega namembnega kraja na ozemlju članice EU, v katero uvaža, upoštevati pri določanju davčne osnove za obračun DDV v skladu z 2.b odstavkom 38. člena ZDDV-1. Po 50. členu ZDDV-1 zato davčni zavezanec ni dolžan obračunati DDV od prevoznine, ki je všteta v davčno osnovo pri carinjenju (Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, 2012).

6.4 Davčne evidence, obrazci in posebnosti računovodskega sistema v družbi Revoz v zvezi z osnovnimi sredstvi

Dejstvo, da je Revoz izrazito mednarodno usmerjena družba, je posledično vidno tudi v razmerju vstopnega in izstopnega DDV. Revoz skoraj vsa proizvedena vozila dobavi v druge države članice EU oziroma izvozi v tretje države kupcu Renault, S. A. S. Posledično Revoz plačuje izredno malo izstopnega DDV, le za tista vozila, ki jih prodaja podjetju Renault Nissan Slovenija. Po drugi strani pa ima veliko vstopnega DDV, zlasti na račun nabav na domačem trgu in pa uvoza delov za vozila. Rezultat omenjenega so vsakomesečne terjatve DDV do države oziroma do DURS-a.

Revoz je mesečni davčni zavezanec za DDV in mora mesečni obračun DDV na obrazcu DDV-O v elektronski obliki prek sistema eDavki oddajati do 20. dne v mesecu, ker dobavlja blago in opravlja storitve davčnim zavezancem, identificiranim za DDV, v druge države članice. O teh dobavah mora mesečno poročati tudi v rekapitulacijskem poročilu na obrazcu RP-O, najpozneje do 20. v mesecu. Prav tako Revoz opravlja dobave blaga in storitev, za katere je prejemnik plačnik DDV v skladu s 76.a členom ZDDV-1, in sestavi poročilo o teh dobavah za vsak koledarski mesec. Poročilo mora predložiti DURS do zadnjega delovnega dne naslednjega meseca po poteku koledarskega meseca v elektronski obliki prek portala eDavki v skladu z ZDDV-1.

Revoz v svojem knjigovodstvu zagotavlja dovolj podrobne podatke, da ti omogočijo pravilno in pravočasno obračunavanje izstopnega DDV ter nadzor davčnega organa nad obračunavanjem in plačevanjem izstopnega DDV. Revoz vodi evidenci izstopnega in vstopnega DDV v skladu s pravilnikom o evidencah na podlagi Zakona o davčnem postopku (Ur.l. RS, št. 117/2006 – 24/2008-ZDDKIS, 125/2008, v nadaljevanju ZDavP-2). Prav tako vodi evidenci izdanih in prejetih računov, in sicer prek sistema SAP oziroma računovodskega informacijskega sistema. Ta je tesno povezan z logističnim informacijskim sistemom in s sistemom elektronske izmenjave podatkov oziroma sistemom EDI (angl. *Electronic Data Interchange*), ki se v Revozu uporablja v celotnem procesu, od oblikovanja predvidevanj za naročila vozil do knjiženja računov.

Revoz za knjiženje računov dobaviteljev v zvezi z osnovnimi sredstvi in njihovimi storitvami uporablja davčne kode, ki se razlikujejo od tistih za knjiženje računov ostalih dobaviteljev. Prav tako s pomočjo davčnih kod ločuje knjiženje računov osnovnih sredstev in storitev, povezanih z njimi, prejetih od domačih in tujih dobaviteljev. S tem zagotavlja pravilen in pravočasen obračun DDV in pravilno poročanje v obrazcu DDV-O. Za pridobitve blaga oziroma osnovnih sredstev, za katere račune ne prejme pravočasno, zagotovi obračun in plačilo DDV 15. dan v mesecu, ki sledi mesecu, ko je blago oziroma osnovno sredstvo prejel. Omenim naj, da je knjiženje osnovnih sredstev tudi z vidika DDV v Revozu precej zahteven in dolgotrajen postopek, saj je za določeno orodje lahko izstavljenih več predračunov in računov, odvisno od kompleksnosti naročila. Paziti pa je treba tudi na to, ali se orodje nabavi, pridobi, uvozi ali to ostane v tujini ter v kateri državi, če sploh, je dobavitelj, ki račun izstavi, identificiran za namene DDV. Z vidika DDV so pomembni vsi dejavniki in od teh sta odvisna izstopni in vstopni DDV.

7 OSMA DIREKTIVA IN DIREKTIVA SVETA 2008/9/ES

Osma direktiva in njena naslednica, Direktiva Sveta 2008/9/ES, določata podrobna pravila za vračilo DDV, opredeljena v Direktivi o DDV, davčnim zavezancem, ki nimajo sedeža v državi članici vračila, ampak v drugi državi članici.

Direktiva Sveta 2008/9/ES je bila sprejeta 12. februarja 2008 in je v celoti nadomestila Osmo direktivo. Ta direktiva natančneje določa pravila za vračilo DDV, opredeljena v Direktivi o DDV, davčnim zavezancem, ki nimajo sedeža v državi članici vračila, ampak v drugi državi članici.

7.1 Vračilo tujega DDV davčnim zavezancem iz EU

Ureditev obdavčitve z DDV predvideva tudi možnost vračanja DDV tujcem. Na takšen način se ohranja načelo nevtralnosti DDV in omogoča enakovredno obravnavo tudi tistih pravnih oseb, ki na davčnem območju, na katerem jim je obračunan izstopni DDV, ne opravljajo obdavčljive dejavnosti. Vračila tujega DDV natančno pojasnjuje tudi DURS v svojih pojasnilih (DURS, 2009a; 2010c).

Zavezanec za DDV, ki ima sedež v Sloveniji in ne v drugi državi članici, ima pravico do vračila (European Commission, 2012a):

- DDV, zaračunanega za blago, ki so mu ga dobavili zavezanci iz drugih držav članic,
- DDV za storitve, ki so jih zanj opravili zavezanci iz drugih držav članic, in
- DDV od uvoza blaga iz tretjih držav.

Ob vsem naštetem pa mora izpolnjevati še naslednje pogoje (Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, 2012; European Commission, 2012a):

1. v obdobju vračila v državi članici, v kateri zahteva vračilo DDV, ni imel sedeža svoje ekonomske dejavnosti ali stalne poslovne enote, iz katere so se opravljale transakcije, ali ni imel takšnega sedeža ali poslovne enote;
2. v obdobju vračila ni dobavil nobenega blaga ali opravil storitev, za katere bi se lahko štelo, da je bilo dobavljeno ali so bile opravljene v tuji državi članici, v kateri se zahteva vračilo DDV, razen:
 - dobav blaga in opravljanja storitev prejemniku, ki je dolžan sam obračunati DDV od prejetih storitev (76/1/2-4 in 76/2 ZDDV-1),
 - prevoznih storitev in s tem povezanih pomožnih prevoznih storitev v zvezi z uvozom (50/13 ZDDV-1) ali izvozom (52. člen ZDDV-1) ter nekaterih drugih transakcij, povezanih z mednarodnim trgovanjem (55., 57. in 58. člen ZDDV-1),
 - dobav, najema, popravil in oskrbe plovil in zrakoplovov (53. člen ZDDV-1) ter
 - transakcij, povezanih z diplomatskimi in s podobnimi odnosi (54/1/d ZDDV-1).

Slovenski davčni zavezanec ima pravico do vračila DDV, če se nabavljeno blago in storitve uporabi za (Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, 2012):

- obdavčljive transakcije (iz 63/2/a in b ZDDV-1) ter

- transakcije, katerih prejemnik je v skladu s 76/1/2-4 in 76/2 ZDDV-1 dolžan plačati DDV.

Iz tega sledi, da slovenski davčni zavezanec nima pravice do vračila (Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, 2012; European Commission, 2012a):

- DDV, ki je bil v skladu z Direktivo o DDV nepravilno zaračunan,
- DDV za dobavo blaga, ki je oproščena ali se lahko oprosti v skladu s 46. členom ali 52/1/b ZDDV-1,
- DDV za dobave blaga in storitev, ki niso namenjene opravljanju obdavčljive dejavnosti.

7.2 Pomoč davčnim zavezancem pri vračilu tujega DDV iz držav članic

Davčni zavezanci, ki prvič zahtevajo vračilo tujega DDV, in tisti, ki imajo s tem malo izkušenj, se pogosto odločijo za pomoč pri vračilu tujega DDV. To je mogoče le tako, da za to pooblastijo drugo osebo.

Na spletni strani DURS-a je pojasnjeno, kako in pod kakšnimi pogoji lahko davčni zavezanec s sedežem v kateri koli državi članici za vlaganje zahtevka za vračilo DDV v drugi državi članici pooblasti drugo osebo. Da lahko pooblaščenec zastopa davčnega zavezanca v postopku vračila DDV v drugi državi članici, mora pred tem v državi članici vračila DDV pridobiti davčno številko in kvalificirano digitalno potrdilo, ki omogoča dostop do njenega elektronskega portala. Davčni zavezanec, ki pooblašča za zastopanje v postopku vračila DDV v drugi državi članici drugo osebo, mora izpolniti tudi posebno pooblastilo, namenjeno pooblaščenju v sistemu elektronskega portala (DURS, 2010c).

Pooblaščenec lahko v postopku zahtevkov za vračilo DDV zastopa več davčnih zavezancev. Tudi davčni zavezanec s sedežem v Sloveniji ali v drugi državi članici EU lahko ima hkrati več pooblaščenecv, vendar pa lahko le en pooblaščenec vloži zahtevek za vračilo DDV za posamezno obdobje za posamezno državo članico (DURS, 2010c).

O zahtevkih, ki jih vlagajo pooblaščenec, govori pojasnilo DURS 4230-123/2010 (DURS, 2010c) z dne 27. maja 2010. Sama oblika pooblastila za zastopanje v postopku vračila DDV, ni predpisana. Iz pooblastila pa morajo biti jasno razvidni natančni podatki davčnega zavezanca pooblastitelja in pooblaščenca, navedeno mora biti, da je pooblastilo izdano za namen zastopanja v postopku vračila DDV, datum začetka in konca veljavnosti pooblastila, datum in kraj izdaje pooblastila ter podpisi obeh strank. Če pooblastitelj želi, da se znesek vračila DDV, vrne na račun pooblaščenca, mora to v pooblastilo tudi izrecno navesti. Ni pa treba, da je pooblastilo notarsko overjeno.

Pooblastilo za zastopanje v postopku vlaganja zahtevka za vračilo DDV se predloži pri predložitvi prvega zahtevka za vračilo, in sicer kot priloga v elektronski obliki.

V Sloveniji se davčni zavezanci najpogosteje obračajo po pomoč pri vračilu DDV na Gospodarsko zbornico Slovenije (v nadaljevanju GZS) zaradi njenih večletnih izkušenj in zaradi tega, ker se ji stroški izvedbe postopka poravnajo šele, ko je vračilo DDV dejansko že nakazano na račun. Strošek za davčnega zavezanca je določen odstotek od povrnjenega DDV, in sicer ta znaša od 7 % do 10 %, odvisno od zneska povrnjenega DDV (GZS, 2010).

Revoz se je do leta 2008 na pomoč obračal na tuje podjetje, ki ga je pooblaščal za vlaganje zahtevkov vračila DDV iz drugih držav članic EU. Za vsa vračila tujega DDV od leta 2008 naprej Revoz skrbi sam.

O pooblaščenju pri vračilu DDV iz drugih držav članic govori tudi sodba evropskega sodišča v zadevi C-433/08 (Yaesu Europe BV proti Bundeszentralamt für Steuern) z dne 3. decembra 2009, v kateri je sodišče razsodilo, da je pojem »podpis« iz zahtevka za vračilo DDV v vzorcu, ki ga določa Priloga A k Osmi direktivi, pojem prava Skupnosti, ki ga je treba razlagati tako, da ni nujno potrebno, da zahtevek za vračilo podpiše davčni zavezanec sam, ampak da zadošča podpis pooblaščenca.

7.3 Vračilo tujega DDV v družbi Revoz

Revoz že od vstopa Slovenije v EU uspešno vlaga zahtevke za vračilo DDV na davčne urade drugih držav članic. Njegovi odnosi z davčnimi uradi drugih držav članic temeljijo na vzajemnem spoštovanju in zaupanju. S 1. julijem 2011 je vzpostavljena popolna vzajemnost pri izvajanju vračil DDV med Slovenijo in Hrvaško. Pred omenjenim datumom je bila vzajemnost vzpostavljena pri vračilih DDV, plačanega pri nabavah blaga in storitev za najem razstavnega prostora, preskrbo razstavnega prostora z električno energijo, vodo, plinom, gretjem, hlajenjem, telefonskim in telekomunikacijskimi priključki, urejanje in popravilo razstavnega prostora in stroške pakiranja. Za račune, izdane v letu 2011, z izstopnim hrvaškim DDV je Revoz prvič zahteval vračilo plačanega DDV tudi na Hrvaškem.

7.3.1 Predmet vračila DDV v družbi Revoz

Zelo pogosto se dogaja, da tuji davčni zavezanci opravljajo proizvodnjo specifičnih avtomobilskih delov z orodji, ki so sicer v lasti družbe Revoz. Tuj davčni zavezanec orodje izdelava sam in ga zaračuna naročniku, družbi Revoz. Ker orodje ostane v tujini (običajno v drugi državi članici), mora tuj davčni zavezanec od njega obračunati DDV države, v kateri je orodje, saj ga niti ne izvozi niti ne dobavi v Slovenijo. Orodja, ki so izdelana in ostanejo

v drugi državi članici, so namenjena izključno izdelavi avtomobilskih delov, ki se nato dobavijo v Revoz in kjer se vgrajujejo v avtomobile.

7.3.2 Vlaganje zahtevkov za vračilo DDV na davčne urade drugih držav članic

Revoz vlaga zahtevke za vračilo DDV v druge države članice (najpogosteje Francijo, Nemčijo, Madžarsko, Slovaško, Češko, Poljsko, Italijo, Španijo, Portugalsko in Romunijo) za DDV, ki mu je bil zaračunan v drugi državi članici za orodja in včasih tudi za določene storitve, ki so mu jih zaračunali tuji davčni zavezanci.

Revoz uveljavlja vračilo DDV v drugi državi članici tako, da zahtevek za vračilo vloži prek elektronskega portala eDavki najpozneje do 30. septembra leta, ki sledi letu, v katerem je bil DDV zaračunan. V zahtevku navede naslednje podatke (DURS, 2010a):

- ime in polni naslov,
- elektronski naslov,
- opis poslovne dejavnosti, za katero je pridobil blago in storitve,
- obdobje vračila, za katero vlaga zahtevek,
- izjavo, da v obdobju vračila ni opravil dobav blaga ali storitev, za katere bi se štelo, da je bilo dobavljeno ali so bile opravljene v državi članici, v kateri zahteva vračilo,
- ID-številko za DDV ter
- podatke o bančnem računu.

Vsak račun ali uvozni dokument zahtevek vsebuje tudi (DURS, 2010a):

- ime in poln naslov dobavitelja,
- ID-številko za DDV dobavitelja, razen pri uvozu,
- datum in številko računa ali uvoznega dokumenta,
- davčno osnovo in znesek DDV, izražen v valuti države, v kateri zahteva vračilo,
- znesek vstopnega DDV, izražen v valuti države, v kateri zahteva vračilo, ter
- vrsto pridobljenega blaga ali storitev, označeno s predpisano oznako (samo napačen vpis oznake blaga še ni razlog za sankcijo ali zavrnitev dela zahtevka za vračilo DDV, saj se hkrati namreč preverjajo dejanska vsebina nabave, predloženi dokumenti in navedbe davčnega zavezanca v zahtevku za vračilo DDV).

Posebnosti izpolnjevanja zahtevka za vračilo DDV po posameznih državah so prikazane tudi na elektronskem portalu eDavki, v tabeli, neposredno pri vlaganju zahtevkov (DURS, 2012).

Revoz vloži zahtevek za obdobje, za katerega se DDV vrne, to obdobje pa ne sme biti krajše od treh mesecev in ne daljše od koledarskega leta. Zahtevek se lahko nanaša tudi na obdobje, krajše od treh mesecev, če je to obdobje ostanek koledarskega leta (16. člen Direktive Sveta 2008/9/ES).

17. člen Direktive Sveta 2008/9/ES tudi pravi, da kadar se zahtevki nanašajo na obdobje vračila, krajše od enega koledarskega leta, a ne krajše od treh mesecev, znesek DDV, katerega vračilo se zahteva, ne sme biti nižji od 400 evrov. Če pa se zahtevki nanašajo na koledarsko leto ali na preostanek koledarskega leta, znesek DDV, katerega vračilo se zahteva, ne sme biti nižji od 50 evrov.

7.3.3 Predložitev dodatnih informacij in dokumentacije davčnim uradom iz drugih držav članic

Davčni organ v elektronski obliki obvesti družbo Revoz o datumu prejema zahtevka, ki ga je prejel od DURS-a.

O zahtevku davčni organ v skladu z drugim odstavkom 19. člena Direktive Sveta 2008/9/ES praviloma odloči v štirih mesecih od prejema zahtevka.

Če tuj davčni organ presodi, da nima na voljo dovolj ustreznih informacij, na podlagi katerih bi se lahko odločil o zahtevku za vračilo, lahko v štirih mesecih od prejema zahtevka od družbe Revoz zahteva dodatne informacije v elektronski obliki. Če davčni organ utemeljeno dvomi o veljavnosti in pravilnosti zahtevka za vračilo, lahko zahteva tudi predložitev izvornika ali kopije računa ali uvoznega dokumenta. Družba Revoz mora tega priložiti že kot prilogo k zahtevku, saj običajno zahteva vračilo večjih zneskov DDV. Dodatne informacije mora Revoz davčnemu organu zagotoviti v mesecu dni po prejemu zahtevka. Davčni organ nato odloči o zahtevku za vračilo v dveh mesecih od prejema zahtevanih dodatnih informacij. Rok za odločitev glede celotnega zahtevka ali dela zahtevka je v vsakem primeru najmanj šest mesecev od datuma, ko davčni organ prejme zahtevek za vračilo. To je opredeljeno v 20. členu Direktive Sveta 2008/9/ES.

Kadar pa davčni organ zahteva še druge nadaljnje informacije, odloči o zahtevku za vračilo najpozneje v osmih mesecih od prejema zahtevka (21. člen Direktive Sveta 2008/9/ES).

7.3.4 Odločbe tujih davčnih uradov

Davčni organ zahtevku o vračilu družbi Revoz praviloma vedno ugotovi. Vračilo se opravi v skladu z 22. členom Direktive Sveta 2008/9/ES, in sicer najpozneje v desetih delovnih dneh po poteku štirih mesecev od prejema zahtevka, če pa je zahteval dodatne informacije, po poteku drugih rokov za razrešitev zahtevkov v skladu z Direktivo Sveta 2008/9/ES. Znesek se vrne na Revozov račun, odprt v Franciji.

Včasih se vračilo opravi z zamudo. Takrat Revozu pripadajo obresti. Obračunajo se od dneva, ki sledi zadnjemu dnevu za plačilo, do dneva vračila, in sicer v višini, ki jo za zamudne obresti določa zakon o davčnem postopku (27. člen Direktive Sveta 2008/9/ES).

Revozu obresti ne bi pripadale, če ne bi predložil dodatnih informacij, ki jih je od njega zahteval davčni organ.

Na spletni strani DURS (2013b) je obrazložen pomen zavrnilnih kod na odločbah, prejetih od držav članic vračila.

Prav tako je na spletni strani DURS (2013c) opisano, kako sprejeti in pregledati odločitve o zahtevkih drugih držav članic EU.

7.3.5 Pomoč pri vračilu tujega DDV

Kot že omenjeno v točki 7.2 magistrskega dela, se v Sloveniji davčni zavezanci po pomoč pri vračilu DDV iz tujine najpogosteje obračajo na GZS. Revoz se za pomoč pri vračilu DDV ni obračal na GZS, ampak na tuje podjetje in neposredno na družbo Renault. Za vsa vračila DDV od tujih davčnih organov od leta 2008 Revoz skrbi sam.

Če se Revoz želi pritožiti proti odločbi tujega davčnega organa, to stori neposredno v skladu z roki in na način, ki velja po tuji zakonodaji (23. člen Direktive Sveta 2008/9/ES).

Za pomoč pri vložitvi pritožbe davčni zavezanci pogosto najamejo pomoč davčnih svetovalcev iz države članice, v kateri se želijo pritožiti, saj oblika in način pritožbe nista predpisana z Direktivo Sveta 2008/9/ES in se od države članice do države članice razlikujeta. Prav tako večina držav članic zahteva, da je pritožba predložena v nacionalnem jeziku države članice, v katero se pritožba vloži. To je naredila tudi že družba Revoz in za pomoč pri vložitvi pritožbe zaprosila davčne svetovalce iz držav članic, v katerih se je želela pritožiti.

7.4 Sodbe evropskega sodišča s poudarkom na predujmih in s posredno zvezo z vračili DDV v drugi državi članici

Predstavljam štiri sodbe evropskega sodišča, ki sicer niso neposredno vezane na primere orodij v drugi državi članici in vračilo tujega DDV, vendar so posredno uporabne, kljub temu da se pretežno navezujejo na odbitek vstopnega oziroma na obračun izstopnega DDV v isti državi članici. Z njimi si vsekakor lahko pomagamo v kompleksnih primerih za izstavitve pravih predračunov in računov z vidika DDV tujih davčnih zavezancev za orodja, ki jih ima družba Revoz v lasti v tujini. Sodbe uporabim tudi kot predlog rešitve konkretnega primera v poglavju 9 magistrskega dela, s katerim se je srečala družba Revoz.

- *Sodba C-294/11, z dne 21. junija 2012*

Sodba je nastala na osnovi spora med Ministero dell'Economia e delle Finanze in Agenzia delle Entrate, davčno upravo v Italiji, in Elsacom NV, družbo s sedežem na Nizozemskem,

zaradi vračila DDV, ki ga je ta družba leta 1999 plačala v Italiji. Davčna uprava je zavrnila vračilo DDV, ki ga je družba Elsacom plačala na podlagi računov, čeprav je bil ustrezen zahtevk za vračilo vložen 27. julija 2000. Davčna uprava je svojo zavrnitev utemeljila z zamudo pri vložitvi zahtevka za vračilo, ki bi moral biti vložen najpozneje 30. junija 2000. Commissione tributaria provinciale di Roma je ugodila tožbi družbe Elsacom proti tej odločbi davčne uprave z utemeljitvijo, da je šestmesečni rok, ki sledi koncu leta, na katero se DDV nanaša, in ki je bil določen z Osmo direktivo zgolj instrukcijski¹ in da tako ne gre za prekluzivni rok.² Davčna uprava je nato vložila pritožbo proti tej odločbi na Commissione tributaria del Lazio. Evropsko sodišče je dokončno razsodilo, da je šestmesečni rok za vložitev zahtevka za vračilo DDV iz člena 7(1), prekluziven. To pomeni, da zahtevka za vračilo DDV ni mogoče vložiti po preteku šestmesečnega roka, ki sledi koncu leta, na katero se davek nanaša (European Court, 2012b).

- *Sodba C-419/02, z dne 21. februarja 2006*

Sodba povzema spor med BUPA Hospitals Ltd. in Goldsborough Developments, družbama skupine BUPA, in Commissioners of Customs & Excise, ker so ti zavrnili pravico do odbitka DDV družbama BUPA Hospitals in Goldsborough Developments na podlagi vstopnega DDV, plačanega na izvršitev plačila za prihodnje dobave, ki naj bi jih opravili dve drugi družbi skupine BUPA.

Sodba se nanaša na nastanek obveznosti obračuna DDV. Takrat veljavna Šesta direktiva je v 10. členu določala, da (Evropsko sodišče, 2013c):

- obdavčljivi dogodek in s tem obveznost za obračun izstopnega DDV nastaneta, ko je blago dobavljeno ali so storitve opravljene;
- obveznost obračuna izstopnega DDV nastane, kadar se plačilo opravi, preden je blago dobavljeno ali storitev opravljena, ob prejemu plačila in od prejetega zneska, vendar ta pomeni izjemo od pravila;
- je obdavčljivi dogodek dogodek, s katerim so izpolnjeni pogoji, potrebni za nastanek obveznosti obračuna izstopnega DDV. To pomeni, da lahko nastane obveznost obračuna izstopnega DDV hkrati ali po nastanku obdavčljivega dogodka, vendar ne pred njim, razen če seveda obstaja določba, ki določa nasprotno;
- dovoljuje državam članicam, da določijo izjemo, da obveznost obračuna izstopnega DDV nastane pozneje, kot je nastal obdavčljivi dogodek. To je mogoče v treh primerih: najpozneje ob izdaji računa, najpozneje ob prejemu plačila ali če račun ni izdan ali je izdan pozneje, v določenem obdobju od datuma obdavčljivega dogodka;

¹*Instrukcijski rok* predstavlja navodilo, da naj se v določenem času opravi neko dejanje. Po izteku instrukcijskega roka davčni zavezanec ne izgubi pravice opraviti dejanja.

²*Prekluzivni rok* določa čas, v katerem dejanje mora biti opravljeno, drugače nastopi zamuda oziroma prekluzija in dejanja ni več mogoče opraviti.

- kadar se izvrši plačilo na račun, nastane obveznost obračuna izstopnega DDV, ne da bi bila dobava blaga ali storitev že opravljena. Da bi lahko nastala obveznost obračuna DDV v takem primeru, morajo biti vse informacije, ki se nanašajo na obdavčljiv dogodek, prihodnje dobave ali prihodnje storitve, že znane in zlasti morajo biti blago in storitve natančno določeni, ob izvršitvi plačila oziroma predujma na račun;
- zadnje je podkrepljeno s t. i. memorandumom Šeste direktive, v katerem Komisija poudarja, da kadar so plačila na račun izvršena pred nastankom obdavčljivega dogodka, nastane obveznost obračuna davka ob izvršitvi plačila, ker sopogodbениki tako prikažejo svoj namen, da vnaprej prevzemajo vse finančne posledice obdavčljivega dogodka;
- so dobave blaga in storitve tiste, ki so predmet DDV, in ne plačila. Plačila na račun, izvršena za dobave blaga ali za storitve, ki še niso jasno opredeljene, ne morejo biti predmet DDV.

Iz napisanega sledi razsodba evropskega sodišča, da predčasna plačila za blago, določeno na splošno na seznamu, ki se lahko spremeni kadarkoli s sporazumom med kupcem in prodajalcem oziroma dobaviteljem in s katerega lahko kupec izbere določene izdelke na podlagi sporazuma (ima tudi možnost, da se mu lahko enostransko odpove in tako dobi nazaj celoten predujem), ne sodijo v Šesto direktivo (Evropsko sodišče, 2013c).

Torej, seznam izdelkov med dobaviteljem in kupcem mora biti natančno določen s pogodbo in jasno opredeljen, da je lahko predmet DDV v skladu s Šesto direktivo. V primerih, ko dobava blaga in storitve niso natančno določeni, vendar pa so plačila oziroma predujmi na račun izvršeni pred obdavčljivim dogodkom oziroma pred dobavo blaga in preden je storitev opravljena, obveznost za obračun izstopnega DDV ne nastane. Ta nastane šele, ko je blago dobavljeno in storitev opravljena, torej ko je izdan končni račun (Evropsko sodišče, 2013c). Sodbo sodišča lahko uporabimo tudi v skladu s trenutno veljavno Direktivo o DDV in Direktivo sveta 2008/9/ES, saj je posredno uporabna tudi pri vračilih tujega DDV in praktičnem primeru, ki ga obravnavam v nadaljevanju.

- *Sodba C-270/09, z dne 16. decembra 2010*

Sodišče je razsojalo tudi v primeru spora med družbo MacDonald Resorts Ltd. in Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs, davčnim organom Združenega kraljestva. Odločalo je glede ureditve DDV, ki se uporablja za nekatere storitve, ki jih opravlja družba MacDonald Resorts Ltd. Predmet spora sta vprašanji, kako je treba za obračun izstopnega DDV opredeliti nekatere storitve družbe MacDonald Resorts Ltd., ki se opravijo v okviru dejavnosti prodaje pravic do uporabe na podlagi časovnega zakupa in kraj opravljanja teh storitev. Stranka lahko v okviru določenega programa družbe MacDonald Resorts Ltd. postane imetnik t. i. točkovnih upravičenj. Nakup točkovnih upravičenj omogoča pravico do začasne uporabe počitniškega objekta, do nastanitve v hotelu ali do drugih storitev. Če torej storitev obsega nastanitev v hotelu ali pravico do

začasne uporabe počitniškega objekta, se zveza med opravljeno storitvijo in protidajatvijo, ki jo plača stranka v obliki točk, vzpostavi v trenutku konvertiranja točk za konkretne storitve. Pomembno je tudi dejstvo, da stranka ob pridobitvi točkovnih upravičenj ne ve natančno, katere nastanitvene zmogljivosti ali druge storitve bodo na voljo niti točkovne vrednosti nastanitve ali teh storitev (European Court, 2012c).

Iz zgoraj napisanega izhaja, da v teh okoliščinah bistveni elementi za obračun izstopnega DDV niso določeni v trenutku začetne pridobitve pravic, torej točkovnih upravičenj. Prav tako morajo biti zato, da bi lahko nastala obveznost obračuna DDV, vse informacije, ki se nanašajo na obdavčljivi dogodek, namreč prihodnje dobave ali prihodnje storitve, že znane in zlasti morajo biti blago in storitve natančno določeni. Zato plačila na račun, izvedena za dobave blaga ali storitve, ki še niso jasno opredeljene, ne morejo biti predmet DDV. Razsodba je enaka kot v zgoraj opisani zadevi BUPA Hospitals Ltd, C-419/02. Obveznost obračuna izstopnega DDV je mogoče določiti šele, ko stranka konvertira točke, ki izhajajo iz predhodno pridobljenih ročkovnih upravičenj v začasno uporabo počitniškega objekta, bivanje v hotelu ali drugo storitev, in sicer glede na vrsto storitve, ki je bila opravljena. Zato je tudi kraj opravljanja storitve tam, kjer je počitniški objekt ali hotel, v katerem stranka dobi pravico do bivanja po konvertiranju teh točk (European Court, 2012c). Razsodbo sodbo lahko uporabimo tudi pri sprejemanju odločitev v zvezi z obračunom izstopnega DDV pri predujmih za orodja, ki jih kupuje družba Revoz.

- *Sodba C-549/11, z dne 19. decembra 2012*

Sodba se nanaša na spor med direktorjem direktorata za pritožbe in izvršbe za mesto Burgas pri nacionalni agenciji za javne prihodke in družbo Orfey glede odločbe o popravku odmere davka, na podlagi katere je bila družba Orfey zavezana plačati DDV.

Ozadje sodbe predstavljajo štiri fizične osebe, lastniki zemljišč, ki so za družbo Orfey ustanovile stavbno pravico. S tem je bila družbi Orfey dodeljena pravica, da zgradi zgradbo na zemljišču, ki pripada lastnikom zemljišč. Družba Orfey se je zavezala, da bo, brez dodatnega plačila, zasnovala načrt za to zgradbo, da jo bo zgradila v celoti na svoje stroške do zaključka del in da bo zgradbo lastnikom tudi izročila. Nato je lastnikom zemljišč poslala račun z obračunanim izstopnim DDV. Pozneje je bilo v davčnem inšpekcijskem nadzoru ugotovljeno, da računi niso bili izdani glede na tržno vrednost nepremičnin in da računi niso bili zavedeni v ustrezno davčno obdobje. Družba Orfey je prejela odločbo o popravku odmere DDV, s čimer se pa ni strinjala. Sodišče je odločalo, da je pomembno ugotoviti, kdaj je nastal obdavčljivi dogodek, določiti zakonitost davčne osnove za gradbene storitve in določiti, ali je zadevno stavbno pravico mogoče šteti za predujem za prihodnje gradbene storitve, glede na to, da v tem primeru stavbna pravica pomeni celotno plačilo, ki ga družba Orfey prejme za te storitve (Evropsko sodišče, 2013d).

Sodišče je nadaljevalo, da (Evropsko sodišče, 2013d):

- zato da bi obveznost obračuna DDV lahko nastala, preden se dobavi blago ali se opravijo storitve, morajo biti vse informacije, ki se nanašajo na obdavčljivi dogodek, prihodnje dobave ali storitve, ob plačilu že znane in zlasti morajo biti blago in storitve jasno opredeljeni in določeni;
- zato ni izključeno, da na podlagi 65. člena Direktive o DDV obveznost obračuna izstopnega DDV na gradbene storitve nastane že, ko je stavbna pravica, ki pomeni celotno plačilo za te storitve, ustanovljena za družbo, ki mora opraviti navedene storitve, ker so takrat vse informacije o teh prihodnjih storitvah že znane in so torej zadevne storitve zlasti jasno opredeljene;
- ustanovitev stavbne pravice v tem primeru pomeni celotno, ne le delno plačilo gradbenih storitev, za katere se je zavezala družba Orfey. Ob tem je treba upoštevati dve obrazložitvi. Prvič, 65. člen Direktive o DDV določa, da obveznost obračuna davka nastane v trenutku prejema plačila in ni pomembno, da prejeti znesek ustreza celotnemu plačilu storitev. Drugič, kot je Sodišče že poudarilo v zadevi BUPA Hospitals Ltd., da kadar so plačila na račun izvršena pred obdavčljivim dogodkom, nastane obveznost obračuna davka ob izvršitvi plačila, ker sopogodbeniki tako prikažejo svoj namen, da vnaprej prevzemajo vse finančne posledice obdavčljivega dogodka. Tako pa je tudi, kadar predujem znaša celotni znesek dogovorjenega plačila.

Sodišče je na koncu razsodilo, da je treba 63. in 65. člen Direktive o DDV (Terra & Kajus, 2009, str. 41-42) razlagati tako, da v okoliščinah, kakršne so v tem primeru, ko je stavbna pravica ustanovljena za družbo zaradi gradnje zgradbe v zameno za gradbene storitve, ki vključujejo gradnjo nepremičnin, ki bodo v tej zgradbi, in se družba Orfey zaveže, da bo predala zgradbo osebam, ki so ustanovile to stavbno pravico, ne nasprotujeta temu, da obveznost obračuna izstopnega DDV na te gradbene storitve nastane, ko je ustanovljena stavbna pravica. To pomeni da obveznost za obračun DDV nastane preden se opravijo storitve, če so ob ustanovitvi te pravice in informacije glede teh prihodnjih storitev že znane in so te storitve zlasti jasno opredeljene ter je mogoče vrednost navedene pravice izraziti v denarju (Evropsko sodišče, 2013d). Rzsodba sodišča v primeru družbe Orfey je prav tako, kot njeni predhodnici, posredno uporabna v zaključni analizi magistrskega dela.

7.5 Primerjalna analiza postopka vračila tujega DDV med Direktivo Sveta 2008/9/ES in Osmo direktivo

Pogoji za vračilo tujega DDV se s prehodom Osme direktive (Ur.l. EU L 331/1979) na Direktivo Sveta 2008/9/ES (Ur.l. EU L 044/2008) niso spremenili. Vsaka država članica je dolžna vsakemu davčnemu zavezancu, ki izpolnjuje zahtevane pogoje, vrniti plačan DDV. To velja za davčne zavezance, ki nimajo sedeža na ozemlju države članice v kateri zahtevajo vračilo, ampak ga imajo v drugi državi članici. Še vedno lahko vračilo DDV zahtevajo za DDV, ki mu je bil zaračunan na ozemlju države vračila za storitve ali blago,

ali ob uvozu blaga v to državo članico, če to blago oziroma storitve uporablja za namene transakcij, ki so določene v 5. členu Direktive Sveta 2008/9/ES.

- v zvezi z gospodarskimi dejavnostmi, opravljenimi v državi, ki bi bile upravičene do odbitka vstopnega DDV, če bi bile opravljene na ozemlju države, in
- za opravljanje storitev v zvezi z uvozom blaga, če je vrednost takšnih storitev vključena v davčno osnovo.

V skladu s Šesto direktivo (Ur.l. EU L 145/1977) so lahko davčni zavezanci uveljavljali povrnitev za vsakršen DDV, ki so mu ga zaračunali drugi davčni zavezanci na ozemlju države vračila za storitve ali blago, ali ob uvozu blaga v to državo, če so to blago oziroma storitve uporabljali za namene transakcij, kot so:

- dobave blaga, ki ga prodajalec ali druga oseba za njegov račun odpošlje ali odpelje v namembni kraj izven ozemlja države;
- opravljanje storitev na premočninah, ki so pridobljene ali uvožene, zato da se opravljajo na ozemlju države. Z ozemlja te države pa jih odpošlje ali odpelje oseba, ki izvaja te storitve oziroma njen naročnik, ki nima sedeža na ozemlju države oziroma druga oseba za račun enega od njiju;
- dobava blaga za oskrbovanje z gorivom in drugo oskrbovanje, kot je oskrbovanje plovil za plovbo na odprtem morju, plovil za reševanje in vojaških plovil. Plovila za plovbo na odprtem morju se uporabljajo za prevoz potnikov za plačilo oziroma za namene komercialne, industrijske ali ribiške dejavnosti;
- dobave, izboljšave, popravila, vzdrževanje, zakup in najem pomorskih plovil, in sicer pomorska plovila, kot so plovila za plovbo na odprtem morju, in plovila za reševanje. Oprostitve so upravičeni tudi dobava, najem, popravilo in vzdrževanje opreme. Med opremo sodi tudi ribiška oprema, ki je vgrajena ali se pri tem uporablja;
- dobave, izboljšave, popravila, vzdrževanje, zakup in najem zrakoplovov. Te zrakoplove uporabljajo letalske družbe za polete na mednarodnih zračnih poteh za plačilo. Oproščeni so dobava, najem, popravilo in vzdrževanje opreme, ki je vgrajena ali se pri tem uporablja;
- dobava blaga, ki je potrebna zaradi oskrbovanja teh zrakoplovov z gorivom;
- opravljanje storitev za neposredne potrebe pomorskih plovil in zrakoplovov ali njihovega tovora;
- dobave blaga in storitev v okviru diplomatskih in konzularnih odnosov ter mednarodnim organizacijam, ki jih priznavajo organi oblasti države gostiteljice. Oprostitve so upravičene dobave blaga in storitve za člane teh mednarodnih organizacij, vendar z nekaterimi omejitvami in pogoji, ki so določeni v mednarodnih konvencijah o ustanovitvi organizacij ali sporazumih o sedežu teh organizacij;
- dobave blaga in storitev, opravljene na ozemlju države članic, ki so pogodbenice Severnoatlantske zveze, so upravičene do oprostitve, ko gre za dobavo blaga in storitev za potrebe oboroženih sil drugih držav, ki so pogodbenice te zveze, ter za

spremno civilno osebje ali za oskrbo njihovih menz ali kantin, če te sile sodelujejo pri skupni obrambi;

- dobave zlata centralnim bankam;
- izvoz blaga pooblaščenim organizacijam za njihove človekoljubne, dobrodelne ali dejavnosti poučevanja v tujini;
- opravljanje storitev, vključno prevoznih storitev in pomožnih transakcij, če so neposredno povezane s tranzitom ali izvozom blaga ali uvozom blaga, če gre za uvoz blaga v okviru deklariranega tranzitnega postopka in postopka začasnega uvoza, ki s tem izpolnjuje pogoje za oprostitve carine ali bi izpolnjevalo pogoje za oprostitve carine, če bi bilo uvoženo iz tretje države. Oprosti se tudi uvoz blaga, ki je namenjen, da se predloži carinskemu organu, ali se vnese v prosto carinsko cono, ali seda v postopek carinskega skladiščenja, ali se pripelje v vode in obalni pas, ali se da v postopek drugega skladiščenja, ali v postopek uvoza zaradi proizvodnje za izvoz. Oprostitve so upravičene tudi storitve, ki so opravljene v zvezi s temi dobavami ter dobave blaga in storitev, ki so opravljene na teh mestih. Oprostitve plačila DDV je upravičena tudi dobava blaga, ki je še v tranzitnem postopku ali postopku začasnega uvoza ter opravljanje storitev v zvezi s takšnimi dobavami;
- za storitve, ki jih opravijo pooblaščenici in drugi posredniki v imenu druge osebe in za njen račun, če so te storitve del transakcij, ki se nanašajo na zgornje točke ali transakcije, ki so opravljene izven ozemlja države. Vendar pa ta oprostitve ne velja za potovalne agente, ki opravljajo v potnikovem imenu in za njegov račun storitve, ki se v opravijo drugih državah članicah.

Osma direktiva (Ur.l. EU L 331/1979) je določala, da mora blago in storitve, za katere se lahko vrne davek, izpolnjevati pogoje, določene s Šesto direktivo na način kot veljajo v državi članici, v kateri vlagajo zahtevek. Pogoji, ki jih je določala Šesta direktiva (Ur.l. EU L 145/1977), so bili:

- pravica do odbitka vstopnega DDV nastane v trenutku, ko nastane obveznost za obračun izstopnega DDV;
- davčni zavezanec je upravičen do odbitka vstopnega DDV za blago in storitve, ki jih uporablja za namene svojih obdavčljivih transakcij, če je plačal DDV za uvoženo blago oziroma za blago ali storitve, ki mu jih je dobavil, ali mu jih bo dobavil drug davčni zavezanec;
- davčni zavezanec ima pravico odbiti vstopni DDV, ki ga je plačal za dobavo blaga, ki je opravljena za plačilo pod pogojem, da uporablja to blago za namene svoje dejavnosti, ki ga proizvede, konstruira, izkoplje, predela, nabavi ali uvozi v okviru takšne dejavnosti. Države članice štejejo za dobavo, ki je opravljena za plačilo, tudi uporabo blaga od davčnega zavezanca za namene neobdavčljivih transakcij, kadar je bil DDV od blaga v celoti ali deloma odbiten pri pridobitvi ali uporabi;
- davčni zavezanec ima pravico odbiti vstopni DDV za blago, ki ga zadrži davčni zavezanec ali njegovi nasledniki po prenehanju opravljanja obdavčljive gospodarske

dejavnosti, ko je bil DDV od takšnega blaga v celoti ali deloma odbiten pri pridobitvi ali pri uporabi;

- države članice lahko obravnavajo kot opravljanje storitev za plačilo opravljanje storitev davčnega zavezanca za namen njegovega podjetja. Pod pogojem, da vstopni DDV od takšne storitve ne bi bil v celoti odbiten, če bi jo opravil drug davčni zavezanec. Predhodno se morajo države članice posvetovati s svetovalnim odborom, če bodo s tem preprečili izkrivljanje konkurence;
- države članice vsakemu davčnemu zavezancu odobrijo pravico do odbitka ali vračila vstopnega DDV, če se blago in storitve uporabljajo za namene transakcij v zvezi z gospodarskimi dejavnostmi, ki so opravljene v drugi državi in bi bile upravičene do odbitka davka, če bi bile opravljene na ozemlju države;
- pravica do odbitka se lahko uveljavlja tudi za storitve v zvezi z uvozom blaga, če je vrednost takšnih storitev vključena v davčno osnovo;
- države članice vsakemu davčnemu zavezancu priznajo pravico od odbitka oziroma vračila DDV, če blago ali storitve uporabljajo za namene transakcij, za katere velja oprostitev pri izvozu v skladu s 15. členom Šeste direktive;
- vsakemu davčnemu zavezancu se prizna pravica od odbitka oziroma vračila DDV, če gre za dobave blaga, ki se pošlje ali odpelje carinskemu organu, prostocarinsko cono, v postopek carinskega skladiščenja v postopek drugega skladiščenja, kakor je carinsko skladiščenje, ali v postopek uvoza zaradi proizvodnje za izvoz. Oprostitev so upravičene tudi storitve, ki so opravljene v zvezi s temi dobavami, ter dobave blaga in storitev, ki so opravljene na teh mestih. Oprostitev plačila DDV je upravičena tudi dobava blaga, ki je še v tranzitnem postopku ali postopku začasnega uvoza, ko gre za uvoz blaga v okviru deklariranega tranzitnega postopka oziroma v okviru deklariranega postopka začasnega uvoza, ki s tem izpolnjuje pogoje za oprostitev carine, ali bi izpolnjevalo pogoje za oprostitev carine, če bi bilo uvoženo iz tretje države, ter opravljanje storitev v zvezi s takšnimi dobavami;
- države članice priznajo pravico od odbitka oziroma vračila DDV, če blago ali storitve uporabljajo za namene zavarovalnih in pozavarovalnih transakcij, za katere velja oprostitev;
- vsaka država članica je morala v roku štirih let od začetka veljavnosti Osme direktive odločiti, kateri izdatki niso upravičeni do odbitka vstopnega DDV. V primeru izdatkov, ki niso poslovni, DDV ni odbiten. Med poslovne izdatke zagotovo ne sodijo izdatki za luksuzne predmete, razvedrilo ali zabavo;
- zaradi cikličnih gospodarskih razlogov in zaradi ohranitev enakih pogojev lahko vsaka država članica iz sistema odbitkov v celoti ali delno izvzame vso ali nekatero investicijsko blago ali del investicijskega blaga ali drugo blago. Predhodno se morajo o tej odločitvi posvetovati s odborom za DDV. Države članice lahko namesto, da ne dovolijo odbitkov, obdavčijo blago davčnega zavezanca, ki kupi v državi ali uvozi. Izstopni DDV, ki ga obračunajo, ne sme presegati DDV, ki bi bil obračunan ob pridobitvi istovrstnega blaga.

Našteti pogoji Osme oziroma Šeste direktive so prenosljivi v Direktivo Sveta 2008/9/ES oziroma Direktivo o DDV.

7.5.1 Vlaganje zahtevkov za vračilo tujega DDV

- *Osma direktiva (Ur.l. EU L 331/1979)*

Davčni zavezanec, ki je želel vračilo v tujini plačanega DDV, je moral skupaj z zahtevki za račune, izdane do konca leta 2009, pristojnemu organu zraven priložiti in poslati izvornike računov ali uvozne dokumente (3(a). člen Osme direktive).

Davčni zavezanec je moral s potrdilom uradnega organa države, v kateri ima sedež, dokazati, da je zavezanec za DDV v tej državi. Če pa je pristojni organ že imel to potrdilo, pa davčnemu zavezancu ni bilo treba vnovič priložiti novega dokazila eno leto od datuma, ko je uradni organ države, v kateri ima sedež, izdal prvo potrdilo (3(b). člen Osme direktive).

Vsak predložen račun in/ali uvozni dokument je moral imeti žig pristojnega davčnega organa, s čimer se je preprečevalo, da bi se isti dokument vnovič uporabil pri drugih zahtevkih. Predložene račune/in ali uvozne dokumente je moral davčni organ nato vrniti v roku enega meseca (7(3). člen Osme direktive).

Vlagatelj zahtevka se je moral obvezati, da bo vrnil vse zneske, ki jih bo prejel pomotoma, s pisno izjavo pa je moral potrditi, da ni dobavljal nikakršnega blaga oziroma storitev, ki bi bile dobavljene na ozemlju države z izjemo dovoljenih izjem v obdobju, za katerega vlaga zahtevek (3(c). člen in 3(d). člen Osme direktive).

Zahtevek za vračilo DDV, ki se je nanašal na zaračunane nabave blaga ali storitev ali na uvoz, ni smel biti krajši od treh mesecev in ne daljši od enega koledarskega leta. Izjema so bili zahtevki, ki so se nanašali na obdobje, krajše od treh mesecev. Pristojnemu organu je bilo treba zahtevke predložiti v roku šestih mesecev od konca koledarskega leta, v katerem je nastala davčna obveznost (7(1). člen Osme direktive). To je predstavljeno tudi v sodbi evropskega sodišča, in sicer v zadevi *Elsacom NV (C-294/11)*, v kateri je bilo razsojeno, da zahtevek za vračilo DDV ni mogoče vložiti po preteku šestmesečnega roka, ki sledi koncu leta, na katerega se davek nanaša.

Znesek na zahtevku za obdobje, ki je bilo krajše od enega koledarskega leta in ni bilo krajše od treh mesecev, ni smel biti manjši od protivrednosti 200 evropskih obračunanih enot v domači valuti. Kadar pa se je znesek nanašal na obdobje koledarskega leta ali na preostanek koledarskega leta, pa znesek ni smel biti manjši od 25 evropskih obračunskih enot v domači valuti. Evropska obračunska enota je bila opredeljena v finančni uredbi z

dne 21. decembra 1977 in se je za namene te direktive pred uvedbo evra uporabljal ECU (7(1). in 7(2). člen Osme direktive).

- *Direktiva Sveta 2008/9/ES (Ur.l. EU L 044/2008)*

Direktiva Sveta 2008/9/ES določa, da se zahtevek za vračilo nanaša na (14. člen Direktive Sveta 2008/9/ES):

- nakupe blaga ali storitev, ki so bili zaračunani v obdobju vračila, obveznost obračuna pa je nastala pred obdobjem ali v obdobju izdajanja računov, ali pa je obveznost obračuna izstopnega DDV nastala v obdobju, če so bili nakupi zaračunani pred obveznostjo obračuna DDV,
- uvoz blaga v obdobju vračila in
- račune ali uvozne dokumente, ki niso zajeti v prvih dveh alinejah in se nanašajo na transakcije opravljene v zadevnem koledarskem letu.

Davčni zavezanec, ki želi vračilo v tujini plačanega DDV, na državo članico vračila naslovi elektronski zahtevek, ki ga predloži v državi članici, kjer ima sedež, prek elektronskega portala, ki ga je vzpostavila država članica (7. člen Direktive Sveta 2008/9/ES).

Podatki, ki jih mora vsebovati zahtevek za vračilo DDV, so podrobno predpisani v 8. členu Direktive Sveta 2008/9/ES. V Prilogi 1 je tudi navodilo za izpolnjevanje zahtevka za vračilo (DURS, 2012).

V zahtevku za vračilo se vrsta pridobljenega blaga in storitev opiše z naslednjimi oznakami (9(1). člen Direktive Sveta 2008/9/ES):

- 1 = gorivo
- 2 = najem prevoznega sredstva
- 3 = izdatki za prevozna sredstva (ki niso blago in storitve, navedeni pod oznakama 1 in 2)
- 4 = cestnine in povračila za uporabo cest
- 5 = potni stroški, kot so stroški za taksi ali stroški javnega prevoza
- 6 = nastanitev
- 7 = hrana, pijača in restavracijske storitve
- 8 = vstopnine za sejme in razstave
- 9 = izdatki za luksuzne predmete, razvedrilo in zabavo
- 10 = drugo

Če se uporabi oznaka 10, je treba navesti vrsto dobavljenega blaga in opravljenih storitev.

Država članica vračila lahko od vlagatelja zahteva, da za vsako posamezno oznako predloži dodatne elektronsko kodirane informacije, če je to potrebno zaradi omejitev pravice do odbitka vstopnega DDV v skladu z Direktivo o DDV, kakor se uporablja v državi članici vračila, ali za izvajanje ustreznega odstopanja, ki ga država članica vračila odobri v skladu s členoma 395 in 396 navedene direktive (9(2). člen Direktive Sveta 2008/9/ES).

Država članica vračila lahko od davčnega zavezanca zahteva, da hkrati z zahtevkom za vračilo v elektronski obliki predloži kopijo računa ali uvoznega dokumenta, če je na računu ali uvoznem dokumentu davčna osnova najmanj 1000 evrov ali v protivrednosti v nacionalni valuti. Vendar pa je v primeru računa za gorivo prag 250 evrov ali v protivrednosti v nacionalni valuti (10. člen Direktive Sveta 2008/9/ES).

Država članica lahko od vlagatelja zahteva, da predloži opis svoje poslovne dejavnosti z ustreznimi oznakami (11. člen Direktive Sveta 2008/9/ES).

Država članica lahko določi, v katerem jeziku oziroma katerih jezikih vlagatelj navede podatke v zahtevku za vračilo ali druge dodatne podatke (12. člen Direktive Sveta 2008/9/ES).

Zahtevek je treba v državi članici, v kateri ima vlagatelj sedež, predložiti najpozneje do 30. septembra koledarskega leta, ki sledi obdobju vračila. Država članica, kjer ima vlagatelj sedež, vlagatelju pošlje elektronsko potrdilo o prejemu (15. člen Direktive Sveta 2008/9/ES). Obdobje vračila je enako, kot je bilo določeno v Osmi direktivi.

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 evrov 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 nižji od 50 evrov ali protivrednosti v nacionalni valuti (17. člen Direktive Sveta 2008/9/ES).

V 18. členu Direktive Sveta 2008/9/ES je določeno, v katerih primerih država članica, v kateri ima vlagatelj sedež, zahtevka ne posreduje državi članici vračila.

Direktiva Sveta 2008/9/ES določa, da zahtevka za vračilo država članica ne posreduje državi članici vračila v primeru, ko vlagatelj v državi članici, v kateri ima sedež, v obdobju vračila (18. člen Direktive Sveta 2008/9/ES):

- ni davčni zavezanec za namene DDV,
- dobavlja blago oziroma opravlja storitve za določene dejavnosti, ki so v javnem interesu ali za katere velja oprostitev v skladu z Aktoma o pristopu Bolgarije in

Romunije iz leta 2005 in velja oprostitev brez pravice do odbitka DDV v prehodni fazi,

- uveljavlja oprostitev plačila davka na mala podjetja ali
- uveljavlja pravico do pavšalnega nadomestila za kmete.

7.5.2 Predložitev dodatnih informacij in dokumentacije

- *Osma direktiva (Ur.l. EU L 331/1979)*

Države članice vračil niso smele od davčnega zavezanca zahtevati dodatnih obveznosti. Izjema je veljala le v posebnih primerih, ko je lahko država članica vračila zaprosila, da se posredujejo potrebni podatki za odločanje o upravičenosti zahtevka za vračilo DDV (6. člen Osme direktive).

- *Direktiva Sveta 2008/9/ES (Ur.l. EU L 044/2008)*

Če država članica vračila presodi, da nima na voljo dovolj ustreznih informacij, na podlagi katerih bi se lahko odločila glede celotnega zahtevka za vračilo ali dela tega zahtevka, lahko v obdobju štirih mesecev v elektronski obliki zahteva dodatne informacije. Če se dodatne informacije zahtevajo od osebe, ki ni vlagatelj ali pristojni organ države članice, se zahtevek posreduje v elektronski obliki le, če je ta prejemniku zahteve na voljo (20(1). člen Direktive Sveta 2008/9/ES).

Po potrebi lahko država članica od vlagatelja zahteva še druge dodatne informacije (20(1). člen Direktive Sveta 2008/9/ES).

Državi članici vračila morajo biti zagotovljene dodatne informacije v enem mesecu od datuma, ko tisti, ki mu je zahteva za informacije namenjena, to prejme (20(2). člen Direktive Sveta 2008/9/ES).

Če država članica vračila zahteva dodatne informacije, vlagatelja obvesti o svoji odločitvi o odobritvi ali zavrnitvi zahtevka v dveh mesecih od datuma, ko je prejela zahtevane informacije, ali če odgovora na svojo zahtevo ni prejela, v dveh mesecih po izteku. Vendar je rok za odločitev glede celotnega zahtevka za vračilo ali dela tega zahtevka v vsakem primeru najmanj šest mesecev od datuma prejema zahtevka od države članice vračila (21. člen Direktive Sveta 2008/9/ES).

Če država članica vračila zahteva še druge dodatne informacije, vlagatelja uradno obvesti o svoji odločitvi glede celotnega zahtevka za vračilo ali dela tega zahtevka v osmih mesecih od njegovega prejema od države članice vračila (21. člen Direktive Sveta 2008/9/ES).

7.5.3 Odločbe tujih davčnih uradov

- *Osma direktiva (Ur.l. EU L 331/1979)*

Vsaka država članica je sama določila, kateri organ je pristojen za odločanje o vračilu. Na ustrezen način je morala država članica oznaniti, kateri organ je pristojen za odločanje o vračilu. Pristojni organ je moral svoje odločitve glede zahtevka za vračilo DDV sporočiti v šestih mesecih od datuma, ko so se zahtevki skupaj z vsemi potrebnimi dokumenti predložili. Vračilo DDV je bilo treba opraviti pred zaključkom šestih mesecev od datuma, ko je vlagatelj zahtevek predložil skupaj z vsemi zahtevanimi dokazili davčnemu organu. Na zahtevo vlagatelja se je DDV vrnil v državi članici, v kateri je predložil zahtevek, ali v državi, kjer je imel vlagatelj svoj sedež. Bančni stroški za transfer so bremenili vlagatelja, če se je vrnil DDV v državi, kjer ima vlagatelj svoj sedež (9. člen in 7(4). člen Osme direktive).

Države članice so lahko zavrnilo vračilo, kadar davčni zavezanec ni imel sedeža v EU. Lahko pa so določili posebne pogoje, pod katerimi se je ugodilo davčnemu zavezancu, vendar pa je veljala omejitev in davčnemu zavezancu vračilo ni smelo biti odobreno pod ugodnejšimi pogoji od tistih, ki veljajo za davčne zavezance s sedežem v EU (8. člen Osme direktive).

Pristojni organ je bil dolžan podati razloge, zaradi katerih je prošnjo zavrnil. Ugovori proti zavrnitvam so se podali pri pristojnih organih v zadevnih državah članicah pod enakimi pogoji, kar je zadevalo njihovo obliko in roke, kakršni so veljali glede zahtevkov za vračilo davka, ki so jih vložili davčni zavezanci s sedežem v tej državi (7(4). člen Osme direktive).

Če je bilo vračilo DDV pridobljeno na goljufiv ali drugače nepravilen način, je moral pristojni organ neposredno ukrepati, da je dobil nazaj napačno izplačane zneske, in prav tako je naložil kazni v skladu s postopkom, ki so se uporabljale v zadevni državi članici, ne glede na določbe, ki se nanašajo na vzajemno pomoč pri izterjavi DDV (7(5). člen Osme direktive).

Goljufivi zneski niso smeli biti predmet upravne kazni, kadar to ni bilo v skladu z nacionalno zakonodajo. V takem primeru je lahko zadevna država članica zavrnila vsako nadaljnje vračilo DDV, vendar pa je imela to možnost največ dve leti od datuma vložitve goljufivega zahtevka. Davčni zavezanec je moral plačati upravno kazen, ki so mu jo naložili. Če ni plačal kazni, je imela zadevna država članica vso pravico, da je temu davčnemu zavezancu zadržala vsa nadaljnja vračila DDV, dokler ni plačal kazni (7(5). člen Osme direktive).

- *Direktiva Sveta 2008/9/ES (Ur.l. EU L 044/2008)*

Država članica vračila vlagatelja zahtevka obvesti o svoji odločitvi o odobritvi ali zavrnitvi zahtevka za vračilo v štirih mesecih od njegovega prejema v elektronski obliki (19. člen Direktive Sveta 2008/9/ES).

Če država članica odobri zahtevek, odobreni znesek izplača najpozneje v desetih delovnih dneh od izteka roka za izplačilo (22(1). člen Direktive Sveta 2008/9/ES).

Če je zahtevek zavrnjen v celoti ali deloma, država članica vračila o svoji odločitvi uradno obvesti vlagatelja. Zraven razloži tudi vzroke za zavrnitev (23(1). člen Direktive Sveta 2008/9/ES).

Po pravu države članice vračila dejstvo, da odločitev o zahtevku za vračilo ni bila sprejeta v predpisanem roku, lahko pomeni, da zahtevek za vračilo ni ne odobren in ne zavrnjen. Takrat so vsi upravni ali sodni postopki, ki so v tem primeru na voljo davčnim zavezancem, ki imajo sedež v tej državi članici, ustrezno na voljo vlagatelju. Če takih postopkov ni, velja nesprejetje odločitve o zahtevku za vračilo v predpisanem roku za zavrnitev zahtevka (23(2). člen Direktive Sveta 2008/9/ES).

Tudi po Direktivi Sveta 2008/9/ES se vračilo izplača v državi članici vračila ali na vlagateljevo prošnjo v kateri koli drugi državi članici. V tem primeru država članica vračila vse bančne stroške za prenos odbije od zneska, ki se izplača vlagatelju (22(1). člen Direktive Sveta 2008/9/ES).

Kot je bilo že določeno v Osmi direktivi, velja enako tudi v skladu z Direktivo Sveta 2008/9/ES za postopek in pogoje vložitve pritožbe v državi članici vračila v primeru delne ali celotne zavrnitve zahtevka za vračilo. To velja tudi za primere vračil, pridobljenih z goljufijo ali drug nepošten način.

7.5.4 Obresti za prepozno vračila DDV

- *Osmo direktiva (Ur.l. EU L 331/1979)*

Osmo direktiva ni omenjala oziroma ni določala obresti za prepozno vračilo DDV.

- *Direktiva Sveta 2008/9/ES (Ur.l. EU L 044/2008)*

Država članica vračila vlagatelju dolguje obresti na znesek vračila, če se vračilo plača po izteku roka za plačilo (26. člen Direktive Sveta 2008/9/ES).

Obresti se obračunajo od dne, ki sledi zadnjemu dnevu za plačilo, določenem v členu 22(1) Direktive Sveta 2008/9/ES, do dne, ko je bilo vračilo dejansko plačano. Pri tem obrestna mera ustreza veljavni obrestni meri, ki se v skladu z zakonodajo države članice vračila uporablja pri vračilih DDV davčnim zavezancem, ki imajo sedež v tej državi članici (27. člen Direktive Sveta 2008/9/ES).

V primeru drugačne nacionalne zakonodaje države članice vračila se uporabi enakovredna dajatev, ki jo država članica vračila uporablja v zvezi z zamudami pri plačilih DDV davčnih zavezancev (DURS, 2010b).

7.6 Prednosti in slabosti Direktive Sveta 2008/9/ES v primerjavi z Osmo direktivo

Postopek vračila v skladu z Osmo direktivo se je z uveljavitvijo Direktive Sveta 2008/9/ES posodobil, vendar pa temeljna načela, določena z Osmo direktivo, ostajajo še danes. Do sprejetja nove direktive je prišlo zaradi težav, s katerimi so se srečevali pri upoštevanju določil Osme direktive. Pred sprejetjem Direktive Sveta 2008/9/ES je vsak postopek zahteval veliko časa in denarja zaradi številnih formalnih in neformalnih zahtev in preprek, ki so oteževale in podaljševale postopek vračila DDV. Določila Osme direktive so povzročala težave tako davčnim organom držav članic vračil kot tudi podjetjem, zato je bila sprememba obstoječe direktive zelo pomembna.

Kot že omenjeno, je največja prednost Direktive Sveta 2008/9/ES v primerjavi z Osmo direktivo zlasti v poenostavitvi in poenotenju postopka vračila tujega DDV. Omogočena je uporaba sodobne tehnologije pri vlaganju zahtevkov in njihovi obravnavi ter izboljšanje položaja zavezancev s poenotenjem postopkovnih rokov in pravil v vseh državah članicah.

S prihodom Direktive Sveta 2008/9/ES za vse države članice velja enako obdobje, za katerega se vlagajo zahtevki, in enaki minimalni zneski DDV za povračilo. Skrajšali so se roki, v katerih morajo države članice obvestiti podjetja o odločitvah, ki se nanašajo na zahtevke za vračilo. Direktiva Sveta 2008/9/ES naj bi izboljšala položaj podjetij, saj so ta sedaj upravičena do obresti, če jim države članice prepozno vrnejo plačani DDV. Prav tako naj bi podjetja imela več pravic v zvezi s pritožbami na odločbe držav članic vračil.

Osmo direktiva (Ur.l. EU L 331/1979) ni pojasnjevala vračila DDV za družbe, ki obračunavajo odbitni delež. Podatka o odbitnem deležu zavezanec ni bil dolžan navajati na obrazcu, je pa bil dolžan zahtevati ustrezen znesek vračila. V primeru, da je zavezanec zahteval previsok znesek DDV, je tudi odgovarjal državi vračila. To je določeno tudi v 7. členu Osme direktive.

V 6. členu Direktive Sveta 2008/9/ES (Ur.l. EU L 044/2008) pa je določeno, da se povrne le odbitni delež. Tako lahko davčni zavezanec, ki v državi članici, v kateri ima sedež,

opravlja transakcije, za katere ima pravico do odbitka, in transakcije, za katere nima pravice do odbitka, lahko zahteva povračilo DDV le za tisti del DDV, ki v državi članici velja za transakcijo s pravico do odbitka. Tako morajo davčni zavezanci od 1. januarja 2009 v vlogi navesti tudi odbitni delež.

Kadar se odbitni delež prilagodi oziroma spremeni, zahtevek za vračilo pa je vložen ali celo povrnjen, mora vlagatelj predložiti popravek zneska, ki je predmet zahtevka oziroma je že povrnjen. Popravek se vloži v zahtevek za vračilo v naslednjem koledarskem letu ali v poseben zahtevek, posredovan prek elektronskega portala, ki ga vzpostavi država članica vračila (13. člen Direktive Sveta 2008/9/ES).

8 PREDLOGI ZA IZBOLJŠAVO DIREKTIVE SVETA 2008/9/ES

8.1 Pospešitev postopka vračila DDV s priporočili in predlogi

V tem delu naloge se osredotočam na slabosti Direktive Sveta 2008/9/ES, s katerimi se srečujem pri delu v družbi Revoz. Predstavljam njene pglavitne slabosti in podajam predloge za njihovo izboljšavo oziroma odpravo.

- *Jezikovna ovira*

Država članica vračila lahko določi, v katerem jeziku oziroma katerih jezikih vlagatelj navede podatke v zahtevku za vračilo ali druge dodatne podatke. To lahko predstavlja težavo pri vlaganju zahtevkov, zlasti pa pri podajanju odgovorov na zahtevke po dodatnih informacijah. Večina držav članic vračil namreč zahteva, da se dodatne informacije podajo v nacionalnem jeziku države članice vračila. To vsekakor prinaša dodatne stroške vračila. Težava se pojavlja tudi pri pravočasnem pridobivanju različnih pojasnil in dokazil, ki jih izda izdajatelj računa, za katerega vlagatelj zahteva vračilo DDV. Družba Revoz se srečuje s številnimi dobavitelji, ki izstavljajo račune s tujim DDV in so za namene DDV registrirani v več državah članicah. Torej imajo ID-številke za DDV iz različnih držav članic. Dobavitelj običajno izstavi dokazilo, ki ga zahteva tuj davčni urad, ki ni v državi članici, v kateri ima dobavitelj sedež, v svojem nacionalnem ali v angleškem jeziku. Pogosto je potrebno, glede na dodatno zahtevo davčnega urada države članice vračila, poskrbeti za prevode omenjenih dokazil v nacionalni jezik države članice vračila. Posledično zaradi težav v jeziku prihaja do podaljševanja roka za vračilo DDV in, kot že omenjeno, do dodatnih stroškov vračila za zavezanca oziroma vlagatelja.

Menim, da bi bilo treba jezikovne ovire odpraviti, in zato spremeniti 12. člen Direktive Sveta 2008/9/ES. Zavezancem bi bilo treba dati možnosti izbire jezika, v katerem bodo vlagali zahtevke in pojasnjevali dodatne informacije. Predlagam, da izbirajo med nacionalnim jezikom države članice vračila in angleškim jezikom. S tem bi prihranili pri dodatnih stroških vračila, manj bi bilo zahtev po dodatnih informacijah, ki jih izdajo

davčni uradi držav članic vračil, in DDV bi bil hitreje vrnjen na račun zavezanca oziroma vlagatelja.

- *Obresti*

Država članica vračila v skladu s 26. členom Direktive Sveta 2008/9/ES vlagatelju dolguje obresti na znesek vračila, če se vračilo plača po zadnjem dnevu vračila, določenem v 22. členu te direktive. Glede na to, da na osnovi Osme direktive država članica vračila vlagatelju praviloma skoraj nikdar ni dolgovala obresti oziroma te sploh niso bile omenjene ali kakor koli opredeljene, določene države članice vračila žal še vedno uporabljajo »ustaljeno prakso«. Za zamudo pri nakazilu vračila vlagatelju ne plačajo dolgovanih obresti. V takšnem primeru mora vlagatelj obresti zahtevati posebej in se pri tem pogosto ravnati po pritožbenih postopkih in pravilih države članice vračila, kar pa seveda pomeni dodatne stroške in pogosto dolgotrajno čakanje na odločbo davčnega organa države članice vračila.

Revoz se sooča tudi s primeri zahtevkov vračil DDV v državah članicah, v kateri davčni organ države članice vračila ne poda nikakršnega odgovora oziroma zahtevka po dodatnih informacijah v roku, določenem z Direktivo Sveta 2008/9/ES. V takšnih primerih Revoz po pritožbenih postopkih in pravilih države članice vračila zahteva vračilo obresti za prepozno vrnjen znesek povračila. Sklicuje se na 19. in 26. člen Direktive Sveta 2008/9/ES. Na odgovor pogosto čaka tudi več mesecev.

Naslednja pomanjkljivost Direktive Sveta 2008/9/ES je razvidna iz njenega 23. člena. Ta določa, da če po pravu države članice vračila dejstvo, da odločitev o zahtevku za vračilo ni bila sprejeta v predpisanem roku, določenem v tej direktivi, ne velja ne za odobritev ne za zavrnitev, so vsi upravni ali sodni postopki, ki so v tem primeru na voljo davčni zavezancem, ki imajo sedež v tej državi članici, ustrezno na voljo vlagatelju. Če takih postopkov ni, velja nesprejetje odločitve o zahtevku za vračilo v predpisanem roku za zavrnitev vračila. To pomeni, da je vlagatelj vsekakor v položaju šibkejšega v primerjavi z položajem davčnega urada države članice vračila. Zavezancu ne preostane drugega, kot da se zaradi nesprejetja odločbe pritoži v skladu s pritožbenimi postopki in pravili države članice vračila.

Pomanjkljivost Direktive Sveta 2008/9/ES je tudi v tem, da so v njej opredeljene le sankcije oziroma kazni za nepravilno in goljufivo postopanje davčnih zavezancev oziroma vlagateljev, ni pa opredeljenih sankcij oziroma kazni za davčne organe držav članic vračila. Iz napisanega lahko sklepamo, da je davčni organ države članice vračila vedno v položaju močnejšega glede na položaj davčnega zavezanca. Menim, da bi se morala Direktiva Sveta 2008/9/ES spremeniti v tej meri, da bi bolj zaščitila davčnega zavezanca oziroma vlagatelja. Morala bi poskrbeti za to, da bi bil davčni organ države članice vračila, ki vlagatelju ni odgovoril v predpisanem roku ali ni izplačal obresti za zamudo pri vračilu dolgovanega zneska DDV, denarno kaznovan v korist vlagatelja oziroma davčnega

zavezanca. Poleg izplačil obresti predlagam tudi uvedbo sistema odstotnih (kazenskih) točk oziroma pribitka za nekaznovanje, ki je že vzpostavljen z novelo zakona ZDDV-1E, in sicer za popravljanje napak pri obračunu DDV, o katerem govori 2. odstavek 88.b člena ZDDV-1.

- *Dodatne informacije*

Če država članica vračila presodi, da nima na voljo dovolj ustreznih informacij, na podlagi katerih bi se lahko odločila glede zahtevka, lahko zahteva dodatne informacije. Te lahko zahteva večkrat, dokler ne presodi, da ima na voljo dovolj informacij, da se lahko odloči glede zahtevka za vračilo. Kot že omenjeno, se dogaja, da država članica predpiše prav določen jezik, najpogosteje nacionalni, v katerem mora davčni zavezanec podati dodatne informacije.

Družba Revoz se je že večkrat soočila s primeri, ko je davčni organ države članice vračila znova in znova zahteval enake dodatne informacije. Revoz je predložil vse zahtevane informacije z dokazili v zahtevanem jeziku države članice vračila. Glede na to, da Revoz vlaga zahtevke za DDV zaračunan za orodja, je najpogosteje treba priložiti natančne vsebinske razlage priloženih računov, dokazila o lokaciji orodij, ki jih pridobi potrjene od dobaviteljev, dokazila o plačilu računov oziroma zaračunanega DDV, dokazila o lastništvu orodij ter natančen namen orodij. Dodatne informacije je v večini primerov treba poslati po navadni, elektronski pošti ali prek elektronskega portala, ki ga prav v ta namen vzpostavi država članica vračila. Posledice tega so dolgotrajno odločanje o (ne)vračilu zahtevanega DDV in dodatni stroški za vlagatelja, ki jih odgovori na dodatne zahtevke, skupaj s prevodi in pridobivanjem dokazil, prinesejo.

Na osnovi dolgoletnih izkušenj družbe Revoz so dodatne informacije najpogosteje zahtevane zlasti zaradi visokih zneskov DDV, ki jih Revoz navaja v zahtevkih za vračilo in pa tudi zaradi opisa blaga ali storitve, za nakup katerega se zahteva vračilo DDV. 9. člen Direktive Sveta 2008/9/ES v prvem odstavku z oznakami od 1 do 10 v zahtevku za vračilo označuje vrsto pridobljenega blaga in storitev. Oznaka 10 pomeni drugo in orodja, za katera Revoz zahteva vračilo DDV, spadajo v kategorijo z oznako 10. Če se uporabi ta oznaka, je treba navesti vrsto dobavljenega blaga in opravljenih storitev v jeziku, ki ga izbere država članica vračila. Pogosto to ni dovolj in posledično država članica vračila zahteva dodatne informacije v obliki natančnega opisa in namena blaga, določenih podatkov dobavitelja ter raznih dokazil in dokumentacije.

Rešitev, ki jo predlagam, je v elektronskem vlaganju odgovorov na zahtevke po dodatnih informacijah in možnosti natančnejšega opisa blaga ali storitev oziroma možnosti podaje pojasnila že pri vlaganju zahtevka za vračilo DDV. Kot je že določeno v 7. členu Direktive Sveta 2008/9/ES za vlaganje zahtevkov za vračilo DDV, bi bilo treba tudi za odgovore na zahtevke po dodatnih informacijah vzpostaviti oziroma omogočiti v vseh državah članicah

elektronsko pot, po kateri bi se dodatne informacije pošiljale. Zadeva bi bila lahko urejena kar prek že vzpostavljenega elektronskega portala države članice, v kateri ima zavezanec sedež. Dodatne informacije bi se vlagale kot nadaljnje priloge k zahtevku, na katerega se nanašajo. To bi vsekakor poenostavilo postopek vlaganja dodatnih informacij. Kot že predlagano, bi bilo treba pri tem poenotiti tudi jezik, v katerem se predlagajo dodatne informacije. Predlagam možnost izbire med vsaj dvema jezikoma, v katerima bi vlagatelj lahko predložil dodatne informacije.

- *Pritožba*

Drugi odstavek 23. člena Direktive Sveta 2008/9/ES vlagatelju daje možnost vložitve pritožbe v primeru zavrnitve zahtevka pri pristojnih organih države članice vračila, in sicer v obliki in rokih, ki veljajo za pritožbe glede zahtevkov za vračilo, ki jih vložijo osebe s sedežem v tej državi članici.

Po izkušnjah družbe Revoz je treba pritožbo običajno vložiti v nacionalnem jeziku države članice vračila v predpisanem roku in na odgovor čakati zelo dolgo, kar spet prinaša dodatne stroške vračila. V določenih državah je celo treba imeti zastopnika, ki se pritoži v imenu in za vlagatelja zahtevka za vračilo DDV.

23. člen Direktive Sveta 2008/9/ES davčnemu zavezancu zgolj ponudi možnost pritožbe v državi članici vračila. To ne pripomore k poenostavitvi postopka pritoževanja ali k povečanju možnosti za ugodno rešitev prošnje oziroma pritožbe za davčnega zavezanca. Možnost pritožbe so ponujale že odločbe, izdane od držav članic vračila za vložene zahtevke davčnega zavezanca v času veljavnosti Osme direktive. Možnosti odločitve o pritožbi v korist davčnega zavezanca so bile zelo majhne in menim, da se s sprejetjem Direktive Sveta 2008/9/ES niso bistveno povečale.

Predlagam, da se v okviru spremembe Direktive Sveta 2008/9/ES poenostavi postopek vlaganja pritožb na zavrjen zahtevek za vračilo DDV na podoben oziroma enak način, kot se je z omenjeno direktivo spremenil oziroma posodobil postopek vlaganja zahtevka za vračilo DDV. To bi bilo mogoče prek elektronskega zahtevka oziroma elektronskega portala, ki ga je vzpostavila država članica, v kateri ima davčni zavezanec sedež. Prav tako je treba v okviru Direktive Sveta 2008/9/ES določiti dolžnosti in pravice tako davčnega zavezanca kot tudi davčnega organa države članice vračila v zvezi s pritoževanjem na odločitev zahtevka za vračilo DDV. Takšen postopek bi zmanjšal stroške in skrajšal čas pritoževanja ter bistveno poenostavil postopek vlaganja pritožb na pristojne organe v državi članici vračila.

9 PROBLEMATIKA IN POSEBNOST DDV V ZVEZI Z ORODJI SKUPINE RENAULT V TUJINI

Posebna orodja za proizvodnjo specifičnih avtomobilskih delov predstavljajo velik izziv za celotno skupino Renault, saj vrednostno predstavljajo velik delež nabave, ki jo Renault kot skupina izvede na leto, še posebej v času novih projektov.

Orodja so specifična zato, ker se uporabljajo za izdelavo točno določenih avtomobilskih delov določene znamke vozila Renault in niso več uporabna, ko se določen avtomobil oziroma vozilo preneha izdelovati. Takrat se orodje običajno uniči, saj se ne da več uporabiti oziroma prodati (Renault, S. A. S, 2009).

Večina teh orodij ostane v državi, v kateri je bilo izdelano. Orodje pogosto ne zapusti poslovnih prostorov proizvajalca orodja, saj ta najbolje pozna orodje ter ga tudi primerno vzdržuje in popravi v primeru okvare. Orodje preide pod lastništvo skupine Renault oziroma določenega podjetja v skupini Renault. Iz različnih razlogov, zlasti pa zaradi ogromnih stroškov prevoza, ki bi pri selitvi nastali, se avtomobilski deli proizvajajo kar v državi oziroma pri dobavitelju, ki orodje izdelal. Deli se nato odpremljajo oziroma izvažajo v države, v katerih avtomobile izdeluje lastnik orodja. Zgodi pa se tudi, da se orodje dodatno, po prodaji, seli v druge države zaradi cenejših delovne sile in drugih razlogov.

Prenos orodij iz države v državo, prenos lastništva in uničenje orodij prinaša davčne in carinske posledice (v primeru vpletenosti tretje države). Takrat je zlasti pomembno, da podjetje oziroma družba skupine Renault pravilno postopa z vidika DDV in upošteva sistem obdavčitve blaga po načelu namembnega kraja (fr. *le principe de destination*). To pomeni, da se orodje obdavči v državi, v kateri je dano na razpolago ali uporabljeno oziroma v katero je dobavljeno (Renault, S. A. S, 2009).

Zaradi raznolikosti in celovitosti problematike obravnavam problematiko orodij v magistrskem delu z vidika DDV na petih različnih primerih, in sicer:

1. Nabava in uporaba orodja v isti državi članici
2. Izdelava orodja v eni in njegova uporaba v drugi državi članici
3. Uvoz orodja iz tretje države in njegova uporaba orodja v državi članici
4. Poprodajni premiki orodja med državami
5. Uničenje orodja

Na osnovi analize vseh petih vidikov problematike orodij z vidika DDV in s pomočjo internega gradiva družbe Renault o računovodskem vidiku osnovnih sredstev podajam predloge za njihovo rešitev.

9.1 Nabava in uporaba orodja v isti državi članici

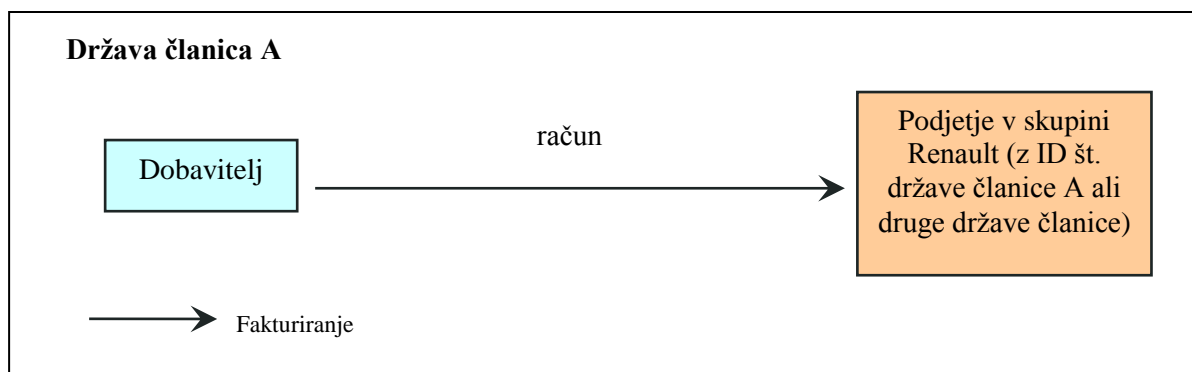
Orodje izdelata dobavitelj z ID-številko za DDV določene države članice in to ostane v omenjeni državi članici, običajno pri dobavitelju oziroma proizvajalcu orodja v državi članici A (Slika 1). Na orodju se izdelujejo avtomobilski deli, ki se nato dobavljajo v drugo državo članico lastniku orodja, ki jih vgrajuje v avtomobile (Renault, S. A. S, 2009).

Orodje ne zapusti države članice A, v kateri je bilo izdelano, zato dobavitelj kupcu iz druge ali iste države članice izstavi račun za orodje z izstopnim DDV države članice A, v kateri je orodje oziroma je orodje uporabljeno. Kupec ima pravico, da si DDV odbije oziroma povrne (Renault, S. A. S, 2009).

Če je podjetje, ki je v skupini Renault, registrirano za namene DDV v državi članici A, v kateri se orodje uporablja, torej ima ID-številko za DDV omenjene države članice, si DDV povrne na osnovi tekočega obračuna DDV, ki ga vloži v tej državi članici, na enak način kot ostala podjetja s sedežem v tej državi članici v skladu z zakonom o DDV države članice A.

Če podjetje iz skupine Renault ni registrirano za namene DDV v državi članici A, v kateri je orodje, torej nima ID-številke za DDV omenjene države članice, si plačan DDV povrne v skladu s pravili Direktive Sveta 2008/9/ES, o katerih pišem v poglavju 8 magistrskega dela. To velja tudi za družbo Revoz, ki je registrirana za namene DDV le v Sloveniji in ima le slovensko ID-številko za DDV.

Slika 1: Prikaz nabave in uporabe orodja v isti državi članici



9.2 Izdelava orodja v eni in njegova uporaba v drugi državi članici

Orodje izdelata dobavitelj z ID-številko za DDV države članice A, vendar orodje ne ostane v državi članici A, ampak ga dobavitelj odpelje za namene proizvodnje avtomobilskih delov v prostore svojega podizvajalca (včasih tudi v svojo poslovno enoto, če jo ima) v državo članico B (Slika 2). Dobavitelj kupcu (podjetju iz skupine Renault) proda oziroma da na razpolago orodje v drugi državi članici, v kateri je bilo orodje dejansko izdelano. V skladu

s sistemom obdavčitve blaga po načelu namembnega kraja je orodje obdavčeno v državi članici pridobitve oziroma v državi, v kateri je uporabljeno (Renault, S. A. S, 2009).

Dobavitelj, s katerim podjetje v skupini Renault podpiše pogodbo oziroma naročilo za izdelavo orodja, temu v drugo državo članico izstavi račun za orodje. Če ima dobavitelj poslovno enoto v državi članici B, lahko ta izda račun kupcu orodja (podjetju iz skupine Renault), vendar le, če je to v pogodbi oziroma naročilu posebej določeno. Račun lahko izda le z izstopnim DDV države članice B, v kateri se orodje dejansko da na razpolago oziroma uporablja, in zato se mora registrirati za namene DDV v državi članici B. Kupec ima pravico, da si DDV odbije oziroma povrne.

9.2.1 Registracija za namene DDV v drugi državi članici

Dobavitelj iz države članice A (ki mora biti identificiran za namene DDV v državi članici B) izstavi račun kupcu za orodje z izstopnim DDV države članice B, t. i. države članice, v kateri se orodje uporablja. Dobavitelj, edini po pogodbi oziroma naročilu lahko izda račun kupcu. Običajno je dobavitelj, ki prodaja orodja oziroma jih daje na razpolago v različnih državah članicah tudi registriran za namene DDV in ima ID-številko za DDV v več državah članicah. Dobaviteljeva registracija za namene DDV je predpogoj za prodajo orodja v državi članici, ki ni država članica kupca orodja in obratno.

9.2.2 Znotrajkupnostna dobava blaga in izstavitvev računa kupcu

Dobavitelj mora zaradi premika orodja iz države članice A v državo članico B pravilno poročati znotrajkupnostno dobavo blaga od svojega matičnega podjetja s svojo ID-številko za DDV države članice dobave (države A) k svojemu podizvajalcu oziroma svoji poslovni enoti s svojo ID-številko države članice pridobitve (države B). V ta namen mora premik orodja dokazovati s t. i. spremno listino (prevozno ali drugo listino, s katero dokaže, da je orodje zapustilo državo članico A).³ Dobavitelj izstavi račun kupcu orodja (podjetju skupine Renault). Račun vsebuje izstopni DDV države članice pridobitve oziroma države članice, v kateri se bo orodje uporabljalo (države članice B).

Če je podjetje, ki je v skupini Renault, registrirano za namene DDV v državi članici B oziroma v državi članici, v kateri se orodje uporablja, torej ima ID-številko za DDV omenjene države članice, si DDV povrne oziroma odbije na osnovi tekočega obračuna DDV, ki ga vloži v tej državi članici, na enak način kot ostala podjetja s sedežem v tej državi članici.

V primeru, da podjetje iz skupine Renault ni registrirano v državi članici B oziroma v državi članici, v kateri se orodje uporablja, torej nima ID-številke za DDV omenjene

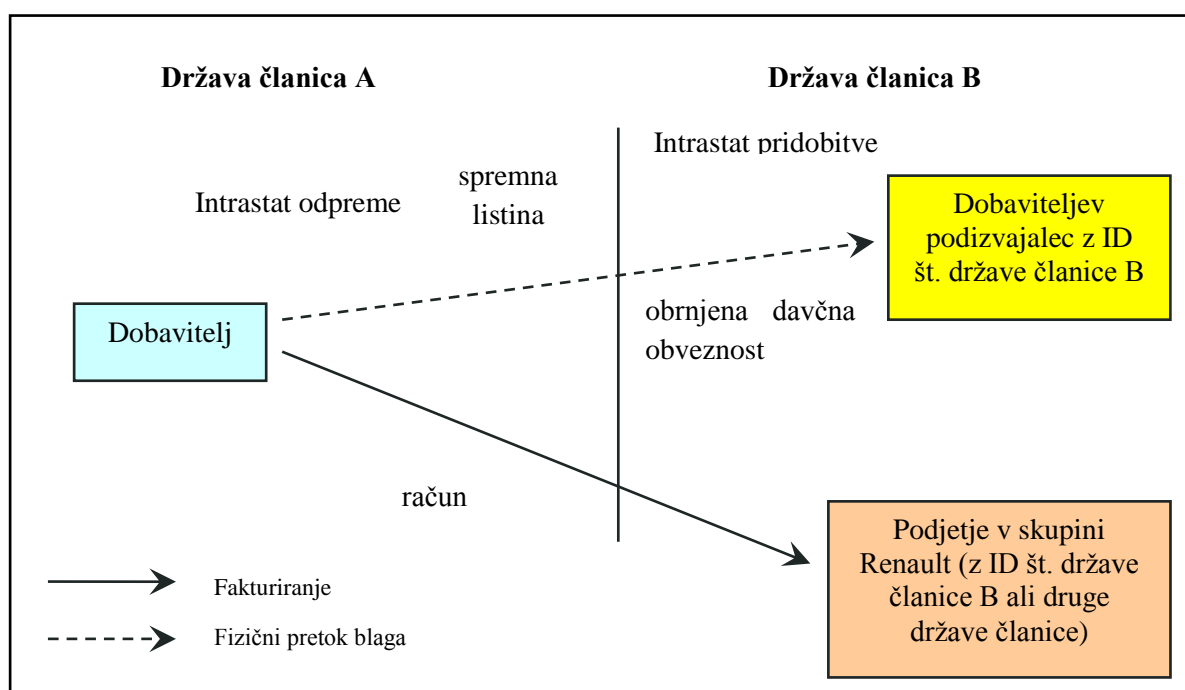
³ Za dokazovanje dobave blaga v druge države članice se najpogosteje uporabljajo mednarodne prevozne listine, najpogosteje cestni prevozni obrazec CMR in pa tudi račun špediterja.

države članice, si plačan DDV povrne v skladu s pravili Direktive Sveta 2008/9/ES, o katerih že podrobno pišem v poglavju 8 magistrskega dela. To velja tudi za družbo Revoz, ki je registrirana za namene DDV le v Sloveniji.

9.2.3 Poročanje Intrastat

Pri selitvi orodja iz ene države članice v drugo mora dobavitelj izpolniti tudi obveznosti iz naslova Intrastata (statistika blagovne menjave med državami članicami EU) v državi članici dobave oziroma v državi članici, v kateri je bilo orodje izdelano (Intrastat odpreme), nato pa še v državi članici pridobitve oziroma v državi članici, v kateri se bo orodje uporabljalo (Intrastat pridobitve oziroma prejema).

Slika 2: Prikaz izdelave in uporabe orodja v dveh različnih državah članicah



9.3 Uvoz orodja iz tretje države in njegova uporaba v državi članici

Dobavitelj iz tretje države (države zunaj EU) izdelava orodje. Orodje nato pripelje v državo članico A v prostore svojega podizvajalca (včasih tudi v svojo poslovno enoto, če jo ima) in ga kupcu (podjetju iz skupine Renault) tudi proda oziroma da na razpolago za uporabo v državi članici A (Slika 3). V skladu s sistemom obdavčitve blaga po načelu namembnega kraja je orodje obdavčeno v državi članici A (Renault, S. A. S, 2009).

Dobavitelj iz tretje države, s katerim podjetje v skupini Renault podpiše pogodbo oziroma naročilo za izdelavo orodja, temu izstavi račun za orodje. Če ima dobavitelj poslovno enoto v državi članici A, lahko ta izda račun kupcu orodja (podjetju iz skupine Renault), vendar le če je to v pogodbi oziroma naročilu posebej določeno. Račun lahko izda le z

izstopnim DDV države članice A, v kateri se orodje dejansko da na razpolago oziroma uporablja, in zato se mora registrirati za namene DDV v državi članici A. Kupec ima pravico, da si DDV odbije oziroma povrne.

Če je podjetje, ki je v skupini Renault, registrirano za namene DDV v državi članici A oziroma v državi članici, v kateri se orodje uporablja, torej ima ID-številko za DDV omenjene države članice, si DDV povrne oziroma odbije na osnovi tekočega obračuna DDV, ki ga vloži v državi članici A, na enak način kot ostala podjetja s sedežem v tej državi članici.

V primeru, da podjetje iz skupine Renault ni registrirano v državi članici A oziroma v državi članici, v kateri se orodje uporablja, torej nima ID-številke za DDV omenjene države članice, si plačan DDV povrne v skladu s pravili Direktive Sveta 2008/9/ES. To velja tudi za družbo Revoz, ki je registrirana za namene DDV le v Sloveniji.

9.3.1 Uvoz orodja

Dobavitelj iz tretje države mora blago ob vstopu v EU oziroma v državo članico uvozno cariniti in tudi plačati uvozni DDV države članice, v katero orodje seli. Skratka, izpolniti mora vse formalnosti uvoza.

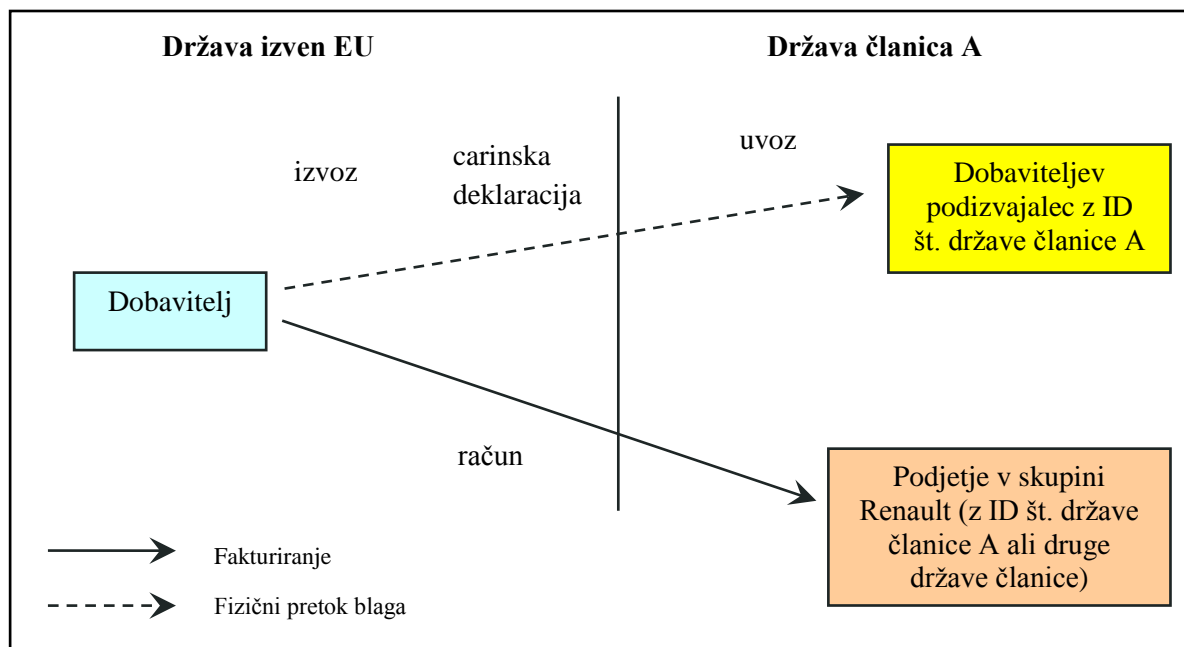
Zaradi uvoza in premika orodja iz tretje države v državo članico EU je treba predložiti t. i. carinsko deklaracijo (angl. *custom declaration*), ki spremlja blago oziroma orodje skozi carinski postopek. To je listina, ki jo predloži carinski zavezanec ali njegov pooblaščenec (špediter) za začetek carinjena (Turk, 2002, str. 32). Dobavitelj iz tretje države oziroma uvoznik orodja (lahko tudi poslovna enota dobavitelja, če je tako določeno v pogodbi oziroma naročilu) mora plačati uvozno carino in uvozni DDV oziroma DDV, ki mu ga je carinski organ odmeril v odločbi.

9.3.2 Registracija za namene DDV v drugi državi članici

Dobavitelj iz tretje države kupcu oziroma lastniku orodja v drugo državo članico izstavi račun za orodje z izstopnim DDV države članice A, v kateri je orodje. Dobavitelj edini po pogodbi oziroma naročilu lahko izda račun kupcu (dobaviteljeva poslovna enota v državi članici A, le če je to v pogodbi posebej določeno). Da to lahko stori, mora biti registriran za namene DDV v državi članici A oziroma državi članici, v kateri se orodja uporablja. To pomeni, da mora pridobiti ID-številko za DDV države članice A. V skladu z 204. členom Direktive o DDV mora dobavitelj iz tretje države pri registraciji za namene DDV oziroma pri izpolnjevanju obrazca za pridobitev ID-številke za DDV v državi članici A imenovati davčnega zastopnika kot osebo, ki plačuje DDV namesto njega. Dobavitelj iz tretje države mora na izdanih računih poleg vseh ostalih predpisanih podatkov navesti tudi ime in ID-številko za DDV davčnega zastopnika. V Sloveniji je imenovanje davčnega zastopnika s

strani davčnega zavezanca iz tretje države obvezno po 2. odstavku 76. člena ZDDV-1 (DURS, 2011a).

Slika 3: Prikaz uvoza orodja iz tretje države in uporaba v državi članici



9.4 Poprodajni premiki orodja med državami

Premiki že prodanih oziroma rabljenih orodij znotraj držav EU pa tudi v tretje države, izven EU, niso redkost. Gre zgolj za fizični premik brez prodaje. Razlogi za to so različni. Najpogostejši so cenejši avtomobilski deli, proizvedeni na teh orodjih, dobaviteljev avtomobilskih delov v drugi državi (Renault, S. A. S, 2009).

Orodja, ki so že v lasti družbe Renault oziroma posameznega podjetja v skupini Renault, se selijo med posameznimi državami, zlasti v države s cenejšo delovno silo, kar prinaša določene poročevalske, davčne in carinske obveznosti za skupino Renault (Renault, S. A. S, 2009).

9.4.1 Poprodajni premiki orodja znotraj posamezne države članice

Fizični premiki orodja od podjetja k podjetju znotraj posamezne države članice ne povzročajo davčnih, poročevalskih in carinskih obveznosti.

9.4.2 Poprodajni premiki orodja med državami članicami EU

Premiki orodij med državami članicami (Slika 4) v prvi vrsti zahtevajo registracijo lastnika orodja za namene DDV v državi članici A, iz katere se orodje seli, oziroma v državi dobave ter v državi članici B, v katero se orodje seli oziroma v državi pridobitve, da lahko

izpolni poročevalske obveznosti iz naslova Intrastata in davčne obveznosti iz naslova DDV. Družba Renault je registrirana za namene DDV v večini držav članic, medtem ko to za Revoz ne velja. Revoz je, kot že omenjeno, registriran za namene DDV le v Sloveniji, kar pomeni, da ima le slovensko ID-število za DDV.

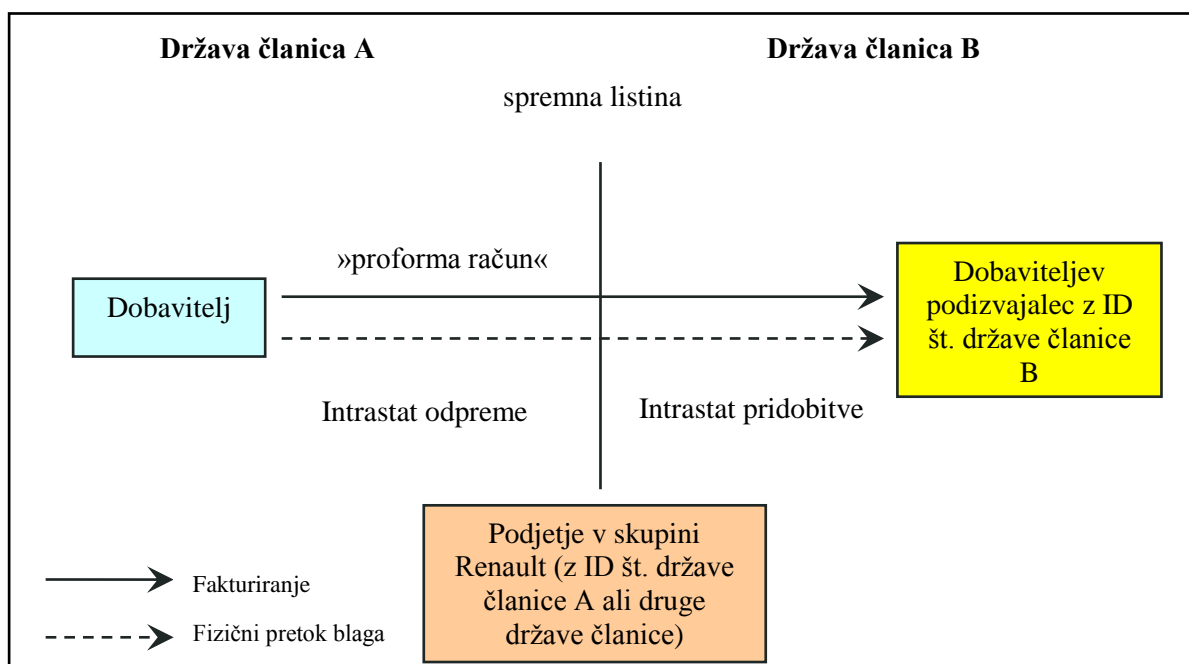
Lastnik orodja (podjetje v skupini Renault) mora zaradi premika orodja iz države članice A v državo članico B pravilno poročati znotrajskupnostno dobavo blaga in pravilno obračunati DDV. V ta namen mora premik orodja dokazovati s t. i. spremno listino (prevozno ali drugo listino, s katero dokaže, da je orodje zapustilo državo članico A) oziroma »proforma računom«, kot ga običajno imenujejo podjetja v skupini Renault in njegovi dobavitelji. Tega skupina Renault uporablja zlasti v primerih, ko se lastništvo orodja ne spremeni.

Za poročanje lastnik orodja uporabi svojo ID-število države članice dobave (države članice A) in svojo ID-število države članice pridobitve (države članice B). Pri selitvi orodja iz ene države članice v drugo mora podjetje iz skupine Renault izpolniti obveznosti iz naslova Intrastata v državi članici dobave A oziroma v državi članici, v kateri je bilo orodje izdelano (Intrastat odpreme), nato pa še v državi članici pridobitve B oziroma v državi članici, v kateri se bo orodje uporabljalo (Intrastat pridobitve oziroma prejema).

Lastnik orodja mora izdati »proforma račun« brez izstopnega DDV, saj se tovrstni premik blaga obdavčuje s stopnjo 0 % ob dobavi orodja v drugo državo članico na podlagi 138. člena Direktive o DDV. Pri tem uporabi svoji ID-število za DDV države članice A in B. Izstopni DDV v skladu z obrnjeno davčno obveznostjo lastnik orodja obračuna v državi B ob pridobitvi orodja.

Osnova za DDV, ki se uporabi za izvedbo samoobdavčitve, in poročanje pri poprodajnih premikih orodij, je nabavna vrednost orodja, zmanjšana za enakomerno časovno obračunano amortizacijo. Davčne in poročevalske obveznosti je treba izpolniti pri vsakem premiku blaga iz ene države članice v drugo, saj gre pri tem za dobavo blaga v drugo državo članico na podlagi 1. odstavka 138. člena Direktive o DDV. Pri tem ni pomembno ali je bil DDV v državi članici dobave že obračunan oziroma orodje že plačano.

Slika 4: Prikaz poprodajnega premika orodja iz ene države članice v drugo



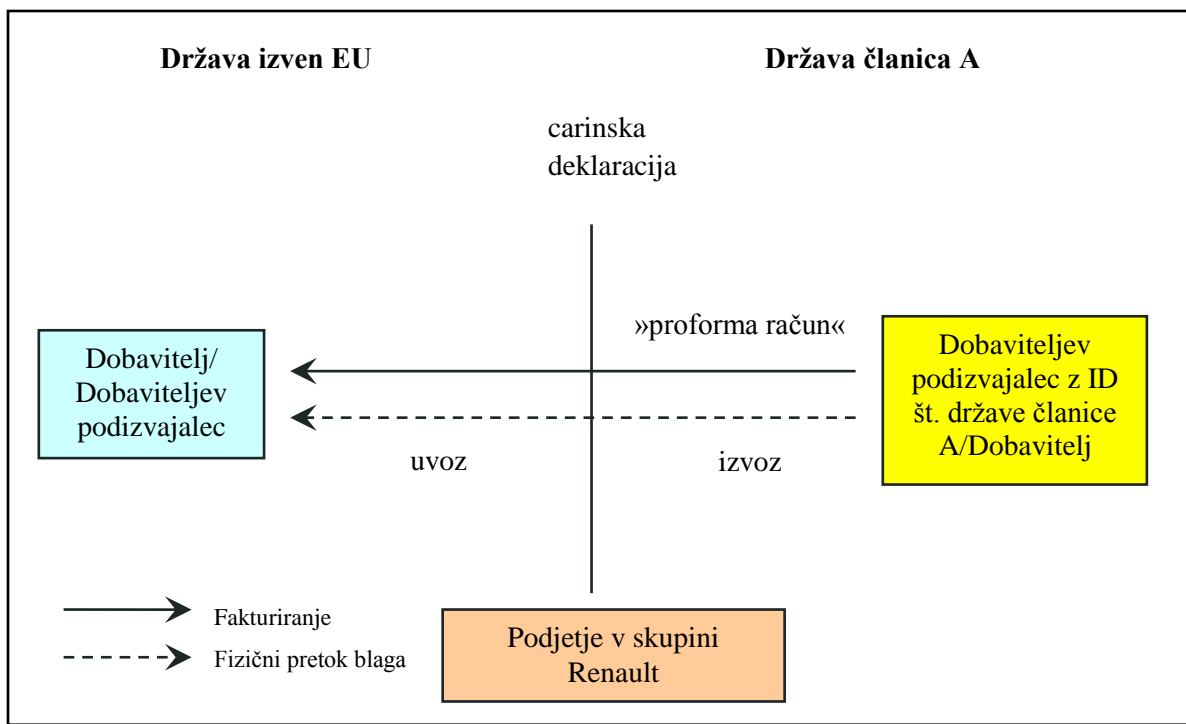
9.4.3 Poprodajni premiki orodja iz države članice v tretjo državo

Pri premikih orodja iz države članice v tretjo državo, izven EU, je treba izpolniti vse izvozne formalnosti. Te mora opraviti lastnik orodja ali oseba v imenu lastnika orodja (njegov podizvajalec, ki bo orodje uporabljal za izdelavo avtomobilskih delov). V tem primeru ni nujno, da je lastnik orodja (podjetje iz skupine Renault) registriran za namene DDV v državi članici, iz katere se orodje seli (Slika 5).

V tretji državi je lastnik orodja dolžan izpolniti vse uvozne formalnosti. Te lahko opravi lastnik orodja ali njegov podizvajalec v tretji državi, ki bo orodje uporabljal za izdelavo avtomobilskih delov. Zaradi izvoza orodja iz države članice v tretjo državo oziroma premika (uvoza) orodja v tretjo državo oziroma državo izven EU je treba predložiti carinsko deklaracijo, ki spremlja blago oziroma orodje skozi carinski postopek. Lastnik orodja (ali druga oseba za njegov račun) mora izdati tudi »proforma račun«, kot ga običajno imenujejo podjetja v skupini Renault in njegovi dobavitelji pri poprodajnih premikih. Osnova za DDV, ki jo navede na »proforma računu«, je nabavna vrednost orodja, zmanjšana za enakomerno časovno obračunano amortizacijo. Ta se upošteva tudi pri izračunu uvoznih dajatev in je navedena tudi na carinski deklaraciji. Uvoznik orodja ali druga oseba za njegov račun mora plačati uvozno carino in uvozni DDV tretje države (dajatve predpiše carinski organ tretje države), saj to predstavlja uvoz blaga v tretjo državo. Če ni vzajemnosti med državo uvoznika in državo izvoznika, ki je prikazana v Prilogi 2, potem zaračunan DDV za lastnika orodja, torej skupino Renault, ostane nepovrnjen, saj si ga slednji ne more povrniti z zahtevkom za vračilo DDV med državo članico in tretjo

državo. Prav tako je vračilo DDV odvisno od postopkov vračil in omejitev, ki jih posamezna država predpisuje v zvezi z vračili DDV (DURS, 2007a).

Slika 5: Prikaz poprodajnega premika orodja iz države članice v tretjo državo



9.5 Uničenje orodja

Ko se enkrat proizvodnja avtomobilskih delov za določen model avtomobila Renault ustavi, je treba orodje, s katerim se je te dele izdelovalo, praviloma uničiti. Zelo redko je zaradi posebnosti orodja tega mogoče prodati oziroma uporabiti za izdelovanje česa drugega. Pri uničenju orodja mora običajno sodelovati tudi podjetje, pri katerem je orodje, oziroma podjetje, ki je na tem orodju proizvajalo avtomobilske dele (Renault, S. A. S, 2009).

Storitev uničenja orodja je obdavčena oziroma je zavezana obračunu izstopnega DDV države, v kateri orodje ob koncu življenjske dobe je oziroma v državi, v kateri se bo orodje uničilo. Nemalokrat mora uničenje orodja potrditi tudi davčni organ države, v kateri se orodje uniči. Izstopni DDV, obračunan od storitev uničenja orodja, si lastnik orodja (podjetje iz skupine Renault) lahko povrne na dva načina, in sicer

- če je podjetje registrirano za namene DDV v državi članici, v kateri se bo orodje uničilo, torej ima ID-število za DDV omenjene države članice, si DDV povrne oziroma odbije na osnovi tekočega obračuna DDV, ki ga vloži v tej državi članici, tako kot ostala podjetja s sedežem v tej državi članici;

- če podjetje iz skupine Renault ni registrirano v državi članici, v kateri se bo orodje uničilo, torej nima ID-številke za DDV omenjene države članice, si zaračunan oziroma plačan DDV povrne v skladu s pravili Direktive Sveta 2008/9/ES. To velja tudi za družbo Revoz, ki je registrirana za namene DDV le v Sloveniji, torej ima le slovensko ID-številko za DDV.

9.6 Predstavitev konkretne težave in predlogi za rešitev

Revoz oziroma vsa podjetja v skupini Renault se soočajo z različnimi primeri nakupa orodij, ki ostanejo v drugi državi, v kateri niso registrirani oziroma identificirani za namene DDV. V takšnih primerih je potrebno tesno sodelovanje z dobavitelji orodij, da se razrešijo težave z vidika DDV.

9.6.1 Predlog rešitve konkretnega primera z uporabo opisanih sodb evropskega sodišča

Družba Revoz je naročila orodja za izdelovanje avtomobilskih delov pri nemškem proizvajalcu oziroma dobavitelju orodja, ki je identificiran za namene DDV v Nemčiji. Nemški dobavitelj, edini po pogodbi, lahko izdaja predračune in račune družbi Revoz, v kolikor pogodba ni naknadno spremenjena oziroma dopolnjena. Naročilo oziroma pogodba določa več delnih plačil oziroma predujmov, preden bodo orodja dejansko izdelana in dana na razpolago za proizvodnjo delov. Ta so opredeljena s stopnjo dokončanja posamezne faze izdelave orodij. Vse predujme predhodno potrdi služba nabave iz Renaulta, ki je odgovorna za pogodbo oziroma naročilo z dobaviteljem, torej za nakup določenega orodja z določenim dobaviteljem.

Dobavitelj bo vsa orodja izdelal v Nemčiji, nato pa bo dve orodji odpeljal na Poljsko in eno v Španijo v prostore svojih podružnic, kjer bodo orodja dana na razpolago za proizvodnjo avtomobilskih delov.

Težava se je pojavila, ko je nemški dobavitelj izstavil predračun za prvi predujem, in sicer z izstopnim nemškim DDV. Družba Revoz je predračun z nemškim DDV zavrnila in zahtevala popravljen predračun brez izstopnega DDV iz dveh razlogov, in sicer:

- orodje še ni dokončano, še ni dano na razpolago in še ni uporabno ter
- orodja ne bodo dana na razpolago v Nemčiji, ampak v Španiji in na Poljskem.

Nemški dobavitelj orodja je potrdil, da bodo končni računi izdani, ko bodo orodja že izdelana in preseljena v njihove podružnice na Poljskem in v Španiji, torej orodja ne bodo več fizično prisotna v Nemčiji. Takrat bodo tudi 100 % prešla v last Revoza. Po mnenju družbe Revoz in Renault mora dobavitelj iz naštetih razlogov končne račune družbi Revoz izstaviti z izstopnim poljskim oziroma španskim DDV. Nemški dobavitelj orodja se z

Revozovim predlogom ne strinja in trdi, da morajo biti končni računi izstavljeni brez DDV, saj gre po njihovem mnenju za znotrajkupnostno dobavo blaga iz Nemčije v Španijo in na Poljsko. Tovrsten promet blaga se obdavčuje s stopnjo 0 %. Izstopni DDV se v skladu z obrnjeno davčno obveznostjo obračuna ob pridobitvi orodja v Španiji in na Poljskem oziroma v državah članicah, v katerih se bodo orodja uporabljala.

- *Utemeljitev družbe Revoz za izstavitvev predračunov nemškega dobavitelja brez izstopnega DDV*

Družba Revoz je zavrnila predračune z izstopnim nemškim DDV. Trenutek prodaje končnih orodij ne bo nastal v Nemčiji, ampak v drugih državah članicah, v Španiji in na Poljskem. V primeru, da družba Revoz sprejme predračune z izstopnim nemškim DDV in nato zahteva vračilo nemškega DDV v skladu z Direktivo Sveta 2008/9/ES, zaračunanega od predujmov, obstaja velika verjetnost, da mu tega nemški davčni organi ne bodo povrnili. Revoz namreč ne bo mogel dokazati, da je bil DDV upravičeno zaračunan, saj orodja ne bodo dana na razpolago za proizvodnjo v Nemčiji. Orodja bodo namreč takoj, ko bodo izdelana, zapustila nemško ozemlje.

Revoz se sklicuje na tri sodbe evropskega sodišča, ki podrobno obravnavajo predujme z vidika DDV in ki jih podrobneje obravnavam že v sedmem poglavju magistrskega dela. To je zadeva BUPA Hospitals Ltd. (C-419/02), zadeva MacDonald Resorts Ltd. (C-270/09) in zadeva Orfey Bolgaria EOOD (C-549/11). Sodišče je v vseh treh primerih razsodilo, da so predmet DDV le blago ali storitve in ne zgolj plačilo oziroma predujem. Zato da bi obveznost obračuna DDV lahko nastala, preden se dobavi blago ali se opravijo storitve, morajo biti upoštrevane vse informacije, ki se nanašajo na obdavčljivi dogodek, prihodnje dobave ali storitve, ob plačilu morajo biti že znane in zlasti morajo biti blago in storitve jasno opredeljeni. V naročilih oziroma pogodbah med družbo Revoz in nemškim dobaviteljem orodja to ni jasno opredeljeno.

- *Utemeljitev družbe Revoz za izstavitvev končnih računov z izstopnim poljskim oziroma španskim DDV*

Družba Revoz zavzema stališče, da morajo biti končni računi izdani z izstopnim španskim in poljskim DDV, za kar je potrebna registracija nemškega dobavitelja za namene DDV v teh dveh državah članicah oziroma pridobitev španske in poljske ID-številke za DDV. Razlogi so navedeni spodaj.

- Končni računi bodo izdani, ko bodo orodja dana na razpolago za proizvodnjo avtomobilskih delov v prostorih podružnice dobavitelja v Španiji in na Poljskem. Kraj prodaje sta Španija in Poljska, in ne Nemčija. Takrat družba Revoz postane lastnica orodij. To je potrdil tudi nemški dobavitelj.

- V pogodbi oziroma naročilu med nemškim dobaviteljem in družbo Revoz ni omenjen ali kakor koli opredeljen prevoz orodij iz Nemčije v Španijo in na Poljsko. Dobavitelj je naknadno pisno potrdil, da bodo orodja dana na razpolago v Španiji in na Poljskem.
- Končni računi, izdani brez izstopnega DDV v skladu s 1. odstavkom 138. člena Direktive o DDV (Terra & Kajus, 2009, str. 70), predstavljajo veliko davčno tveganje tudi za družbo Revoz. Če španski oziroma poljski davčni organi odločijo, da bi moral dobavitelj obračunati španski oziroma poljski DDV, torej da bi nemški dobavitelj moral pridobiti špansko in poljsko ID-številko za DDV, bodo zahtevali popravek računov. Prav tako bodo izdajatelju računa naložili plačilo obresti za prepozno obračunan izstopni DDV in morebitne dodatne kazni za izstopni DDV, ki ni bil obračunan. Takrat bo nemški dobavitelj moral izstaviti dobropise za izstavljene račune brez izstopnega DDV in nove račune z izstopnim poljskim in španskim DDV na družbo Revoz. Za izstavitev pravih računov se bo moral predhodno identificirati za namene DDV v Španiji in na Poljskem. V primeru, da omenjeni DDV družba Revoz dobavitelju tudi plača, mora imeti zagotovilo davčnega organa, da mu bo ta DDV povrnjen v skladu z Direktivo Sveta 2008/9/ES. Če dobavitelj omenjenih računov ne popravi in ne obračuna DDV v skladu z odločbo poljskega in španskega davčnega urada, imata poljski in španski davčni urad možnost, da od DURS-a po uradni dolžnosti na podlagi solidarne odgovornosti za plačilo DDV zahtevata, da družbi Revoz naloži plačilo DDV, oziroma da ta izvede samoobdavčitev v svoji davčni napovedi s tehniko obrnjene davčne obveznosti, torej obračun izstopnega DDV brez pravice do njegovega odbitka.
- *Predlog rešitve nesporazuma*

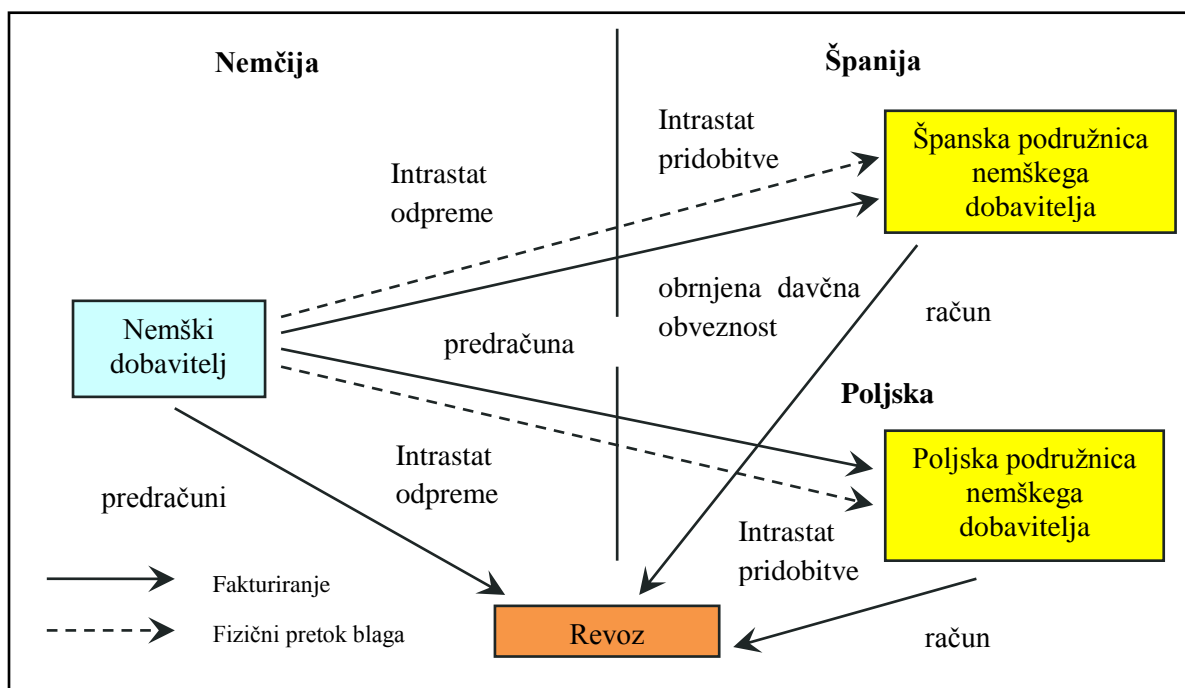
Nemški dobavitelj orodij oziroma njegovi podružnici v Španiji in na Poljskem, v katerih bodo orodja dana na razpolago za proizvodnjo avtomobilskih delov, sta registrirani za namene DDV v Španiji in na Poljskem, torej imata špansko in poljsko ID-številko za DDV. Iz navedenih razlogov Revoz predlaga rešitev v naslednjih petih korakih (Slika 6).

1. Dobavitelj izda predračune oziroma od družbe Revoz zahteva predujem brez izstopnega DDV, saj bo prodaja orodij potekala v Španiji in na Poljskem oziroma bo orodje dano na razpolago za uporabo v Španiji in na Poljskem.
2. Družba Revoz, nemški dobavitelj in njegovi podružnici v Španiji in na Poljskem spremenijo oziroma dopolnijo že obstoječo pogodbo med družbo Revoz in nemškim dobaviteljem v tej meri, da dobaviteljevi španska in poljska podružnica lahko izstavita vsaka svoj račun družbi Revoz.
3. Ko bodo orodja končana in preseljena v Španijo oziroma na Poljsko, mora nemški dobavitelj izstaviti predračuna s strani svojega matičnega podjetja v Nemčiji svoji podružnici v Španijo in svoji podružnici na Poljsko. Predračuna izda brez izstopnega DDV, saj se tovrstna transakcija obdavčuje s stopnjo 0 % ob dobavi blaga v drugo državo članico na podlagi 138. člena Direktive o DDV. Izstopni DDV v skladu z

obrnjeno davčno obveznostjo obračunata podružnici v Španiji in na Poljskem ob pridobitvi orodja (v tem trenutku bodo orodja že dokončana in dobavljena v Španijo in na Poljsko, upoštevane bodo vse informacije, ki se nanašajo na obdavčljivi dogodek in na predračunih bo navedena 100 % vrednost orodij). Pri tem matično podjetje v Nemčiji tudi izvede Intrastat odpreme, njegovi podružnici pa Intrastat pridobitve oziroma prejema v Španiji in na Poljskem.

4. Podružnica v Španiji izstavi družbi Revoz končni račun za orodje z zneski, ki so bili plačani po predračunih, in zneskom, ki ga je treba še plačati, ter s celotnim izstopnim španskim DDV za 100 % vrednost orodja, podružnica na Poljskem pa končni račun za orodji z zneski, ki so bili plačani po predračunih in zneskom, ki ga je treba še plačati, ter s celotnim izstopnim poljskim DDV za 100 % vrednost orodij.
5. Družba Revoz vloži zahtevek za vračilo plačanega španskega in poljskega DDV v skladu z Direktivo Sveta 2008/9/ES.

Slika 6: Prikaz predloga rešitve problema



9.6.2 Pogodba oziroma naročilo z dobaviteljem, prilagojeno vsakemu orodju posebej

Družba Renault oziroma njena služba nabave na sedežu družbe sklepa posle z dobavitelji orodij. To pomeni, da išče dobavitelje za vsa Renaultova podjetja v skupini, tudi za družbo Revoz. Za njih izvede oziroma ustvari naročilo, ki predstavlja pogodbo med dobaviteljem orodja in posameznim podjetjem v skupini Renault.

Za naročila, ki jih služba nabave v družbi Renault ustvarja za vsa Renaultova podjetja, je značilno, da so napisana na enak način za vsa podjetja v skupini. To predstavlja veliko

slabost oziroma pomanjkljivost zlasti z računovodsko-davčnega vidika. Zakonodaja z vidika DDV je v državah članicah sicer poenotena, vendar kljub temu obstajajo pomembne razlike z vidika DDV med državami članicami. V Renaultovih naročilih pogosto niso določeni bistveni elementi, ki so z davčnega vidika izjemno pomembni.

Predlagam, da Revoz sklene dogovor s službo nabave na sedežu družbe Renault in v vsakem naročilu natančno opredeli:

- Incoterms klavzulo,
- trenutek izdaje predračuna in končnega računa,
- trenutek in kraj prenosa razpolagalne pravice na orodju oziroma trenutek in kraj prodaje orodja,
- morebiten poprodajni prenos oziroma prevoz orodja v drugo državo članico,
- ločeno opredeljene zneske storitev (na primer študija za izdelavo orodja) in materiala, potrebnega za izdelavo orodja.

S predlaganimi dodatnimi elementi v naročilih, ki bi bili podpisani z obeh strani (dobavitelja orodja in podjetja v skupini Renault), bi se izognili težavam pri usklajevanju predračunov in računov ter zlasti težavam pri vračilih DDV v skladu z Direktivo Sveta 2008/9/ES. Natančno bi bil opredeljen trenutek izstavitve končnega računa in izstopni DDV države, ki mora biti pri tem obračunan. Tujim davčnim organom ne bi bilo treba posebej dokazovati lokacije orodij, saj bi bilo to opredeljeno že na naročilu.

9.6.3 Sledljivost lokacije orodij

Veliko prednost zagotavlja dosledna sledljivost orodij v tujini, ki so že v lasti Revoza, in tistih, ki se še izdelujejo in jih družba Revoz plačuje po predračunih oziroma delnih računih, ki se izstavljaajo glede na posamezno fazo dokončanja orodja.

Dosledno sledljivost orodij bi zagotovili z:

- oznako orodij oziroma t. i. inventarno številko, ki jo ima vsako orodje in bi bila jasno opredeljena na vsakem naročilu za orodja ter povezana z računovodskim sistemom družbe Renault oziroma družbe Revoz;
- številko posameznega avtomobilskega dela oziroma t. i. kataloško številko avtomobilskega dela. Naročilo za vsako orodje bi moralo imeti opredeljeno kataloško številko avtomobilskega dela oziroma delov, ki se bodo na tem orodju proizvajali. S pomočjo računov, ki jih izstavljaajo dobavitelji delov in jih pošiljajo v družbo Revoz in Renaultovim logistično-informacijskim sistemom, bi lahko kadar koli dostopali do podatka o lokaciji orodij. Kataloška številka avtomobilskega dela nam namreč pokaže, od kod (iz katere države članice) določen del pridobimo v družbo Revoz;

- mesečno inventuro osnovnih sredstev oziroma orodij v tujini, ki je pomembna zlasti z računovodskega vidika. Zdaj se dela zgolj letna inventura orodij v skladu z Zakonom o gospodarskih družbah in SRS. Dobaviteljem orodij bi poslali zahteve za natančne podatke o orodjih za računovodske potrebe, med katerimi predlagam tudi natančno lokacijo orodij. Pogosto odgovori niso popolni, zato bi bilo treba inventuro orodij v tujini izvajati pogosteje, mesečno ter sistemsko, s čimer bi prihranili veliko časa. Inventura orodij je izredno pomembna tudi zaradi velike vrednosti orodij v tujini in zaradi morebitnih premikov orodij. Za pravilnost in popolnost podatkov bi morala jamčiti tudi služba nabave v Renaultu, ki je sklenila posel z določenim dobaviteljem.

S pomočjo dobaviteljev orodij, službe nabave v družbi Renault in Renaultovim logistično-informacijskim sistemom bi med seboj primerjali pridobljene podatke o orodjih, ki so v lasti družbe Revoz in se uporabljajo za proizvodnjo avtomobilskih delov v tujini. S tem bi odpravili dvom z vidika DDV v zvezi z računi dobaviteljev orodij. Nejasnosti z vidika DDV in s tem davčnega tveganja bi bilo bistveno manj. Z rednimi, mesečnimi inventurami orodij in rednim preverjanjem kataloških števil dobaviteljev bi vsak trenutek vedeli, kdaj in kam je bilo orodje preseljeno, katero podjetje je odgovorno za prenos orodja in katero podjetje mora sprejeti davčne in poročevalske posledice premika orodja v drugo državo.

9.6.4 Boljše sodelovanje z dobavitelji orodij, internimi službami Renaulta in Revoza

Bolj učinkovito sodelovanje z dobavitelji orodij, internimi službami Revoza in Renaulta bi vsekakor prineslo pozitivne rezultate tudi na področju računovodstva in davkov.

V preverjanje tujih dobaviteljev, s katerimi posluje družba Renault, za katero pretežno skrbi služba nabave na sedežu družbe Renault, bi morali biti neposredno vpleteni tudi služba nabave in finančna služba v Revozu. Z vidika DDV in pravilnega izstavljanja računov ter plačevanja posameznih faz dokončanja orodij je pomembno, da pri sestavljanju naročil oziroma pogodb sodeluje tudi finančna služba družbe Revoz oziroma strokovnjaki s področja DDV tako v Revozu kot tudi v družbi Renault.

Služba nabave družbe Revoz v posebnih navodilih, t. i. Pogojih nabave, ki jih je pripravila tudi v sodelovanju s finančno službo Revoz, vse tuje dobavitelje orodij in avtomobilskih delov, s katerimi sklepa pogodbe, med drugim opozarja na ZDDV-1, na vse njegove spremembe in na pasti zakonodaje, na katere morajo paziti tuja podjetja, ki poslujejo s slovenskimi. Opozarja zlasti na:

- trenutek, ko se mora tuja pravna oseba registrirati za namene DDV v Sloveniji in pridobiti slovensko ID-število za DDV ter obračunavati slovenski DDV,
- posledice in obveznosti opravljanja dejavnosti v Sloveniji (na primer dobava blaga z montažo),

- pomen obveznih sestavin po Direktivi o DDV in ZDDV-1, ki jih mora vsebovati račun, naslovljen na družbo Revoz,
- dosledno spoštovanje Direktive o DDV in obračunavanje DDV v skladu z 31. členom Direktive o DDV,
- davčno tveganje in solidarno odgovornost za plačilo DDV.

Izrednega pomena je tudi sodelovanje med finančno službo in službo logistike v družbi Revoz. Služba logistike je v Revozu med drugim odgovorna za delovanje sistema in pravilnost podatkov v logistično-informacijskem sistemu. Ta je, kot že omenjeno, zelo pomemben pripomoček tudi v finančni službi Revoz, saj podrobno prikazuje podatke o avtomobilskih delih, ki jih dobavitelji zaračunavajo družbi Revoz in je neposredno povezan z računovodskim sistemom družbe Revoz oziroma Renault. Pomanjkljivost logistično-informacijskega sistema je v tem, da ni neposredno povezan z računovodskim sistemom osnovnih sredstev oziroma orodij, skratka ni neposredne, samodejne povezave, ki bi kataloško številko avtomobilskega dela združila z inventarno številko orodja. Takšna povezava oziroma program bi omogočil takojšnje oziroma neposredno določanje lokacije orodij, ko bi se na njih že proizvajali specifični avtomobilski deli. Kot nadgradnjo programa predlagam blokado ali opozorilo pri knjiženju računov brez izstopnega DDV za orodja, ki bi ostala v tujini. Naročila za orodja se namreč po začetnih nekaj številkah naročila razlikujejo od orodij, ki jih družba Revoz pridobi v Slovenijo od tujih dobaviteljev (računi so obdavčeni s stopnjo 0 %) ali od tistih, ki jih proizvedejo in zaračunajo slovenski dobavitelji (računi so izdani s slovenskim izstopnim DDV). Nato bi bilo treba določiti tudi sistemska opozorila za napačen izstopni DDV, torej DDV države, ki ni država, v kateri se orodje uporablja. To bi bilo mogoče s pomočjo povezave med kataloško številko avtomobilskega dela in inventarno številko orodja. Tako bi finančna služba Revoz takoj prepoznala nepravilen račun in o tem obvestila izdajatelja računa. Nepravilni računi ne bi bili knjiženi in tudi ne plačani. S tem bi se izognili težavam pri vračilu tujega DDV in morebitni solidarni odgovornosti za plačilo DDV.

9.6.5 Preverjanje računov, izdanih s strani dobaviteljev, in opozarjanje na nepravilnosti

Račune kot tudi predračune, izstavljen s strani tujih dobaviteljev orodij, je treba podrobno in dosledno preverjati. Družba Revoz mora biti z vidika DDV pozorna zlasti na:

- obvezne elemente računa v skladu z 226. in 226. a členom Direktive o DDV,
- veljavnost ID-številke tujega dobavitelja, ki jo je mogoče enostavno preveriti na internetu prek informacijskega sistema Vies,⁴

⁴VIES (angl. *VAT Information Exchange System*) je informacijski sistem za izmenjavo informacij o DDV. Omogoča preverjanje veljavnosti identifikacijske številke za DDV ter pravilnost naziva in naslova poslovnega partnerja.

- originalnost računa (pri vložitvi zahtevka za vračilo DDV je treba priložiti originalni račun),
- pravilno obračunan izstopni DDV (DDV države, v kateri je orodje dano na razpolago) in na
- to, da sta davčna osnova in znesek DDV izražena v valuti države članice vračila.

Preverjanje vseh računov in predračunov kot tudi opozarjanje dobaviteljev na nepravilnosti je dolgotrajen in zamuden postopek. Pogosto se zgodi, da se dobavitelj oziroma izdajatelj računa na opozorilo Revoza ne odzove takoj, da račun ni pravilen, ampak šele takrat, ko bi račun že moral biti poknjizen ali celo plačan.

Zaradi omenjenih razlogov predlagam vzpostavitev systemskega nadzora podatkov na računih oziroma systemskega nadzora, ki bo zaračunan DDV oziroma njegovo stopnjo povezal s stopnjo DDV države, v kateri orodje dejansko je. Predlog podrobneje opisujem v točki 9.6.4 magistrskega dela.

Prav tako predlagam, da se natančna lokacija vsakega orodja ne opredeljuje oziroma navaja samo na naročilu, ampak tudi na izdanih računih. To bi pripomoglo še k hitrejšemu preverjanju pravilnosti računov z vidika DDV, prav tako pa bi »prisililo« izdajatelja računa, da izda račun s pravilnim izstopnim DDV, torej države, ki jo kot lokacijo orodja navede na računu. Lokacijo orodja, navedeno na računu, bi bilo na takšen način možno tudi dodatno preverjati s systemskim nadzorom pri knjiženju, ki je opisan v točki 9.6.4 magistrskega dela.

SKLEP

DDV je obvezna vrsta davka v državah članicah EU. DDV je večfazni davek, ki se aplicira v vseh fazah produkcijsko-distribucijske verige, medtem ko je davek na maloprodajo enofazni davek, ki se aplicira v zadnji fazi produkcijsko-distribucijske verige.

DDV prinaša veliko prednosti: DDV je za davčne zavezance nevtralna davčna oblika, je prihodkovno izdaten in ima za državo pomemben finančni učinek, zagotavlja manjše možnosti davčnih utaj in učinkovito pobiranje davka.

V mednarodni menjavi oziroma v mednarodnem poslovanju, katere del je tudi družba Revoz, ki je izrazito mednarodno usmerjena družba, prevladuje načelo namembne države. To pomeni, da se na blago ob izvozu v tretje države in ob dobavi blaga v drugo državo članico aplicira stopnja 0 %. Blago pride v namembno državo neobdavčeno, torej ne vsebuje DDV. Tega obračuna carinski organ ob uvozu oziroma davčni zavezanec sam po načelu obrnjene davčne obveznosti ob pridobitvi blaga.

V primerih, ko se blago ne dobavi oziroma izvozi v drugo državo, se mora aplicirati DDV države, v kateri je blago oziroma kjer je dano na razpolago. V tem primeru ima prejemnik blaga, ki ni identificiran za namene DDV v državi, kjer je orodje, pravico do vračila DDV z zahtevkom, ki ga vloži tujemu davčnemu organu, če zato izpolnjuje vse predpisane pogoje z Direktivo Sveta 2008/9/ES. Ta ureja vračila DDV davčnim zavezancem s sedežem v drugih državah članicah.

S prihodom Direktive Sveta 2008/9/ES, ki je nadomestila Osmo direktivo, so se poenostavili postopki vračila, omogočena je uporaba sodobne tehnologije pri vlaganju zahtevkov in njihovi obravnavi, izboljššan je položaj zavezancev s poenotenjem postopkovnih rokov in pravil v vseh državah članicah. Poleg vseh prednosti, ki jih je Direktiva Sveta 2008/9/ES prinesla, se davčni zavezanci, ki zahtevajo vračilo tujega DDV, še vedno soočajo s številnimi slabostmi oziroma pomanjkljivostmi, ki izvirajo zlasti iz premoči davčnih organov nad davčnimi zavezanci. Ta je razvidna iz posameznih členov direktive, ki predpisuje jezik, v katerem se mora davčni zavezanec sporazumevati s posameznim davčnim uradom, pritožbene postopke, ki so od države članice do države članice različni, dodatne informacije, ki jih davčni zavezanci morajo predlagati in ostale obveznosti, ki jih mora izpolnjevati le davčni zavezanec, ne pa tudi davčni organ. Predlogi, ki jih navajam, za izboljšanje Direktive Sveta 2008/9/ES bi vsekakor pripomogli k lažjemu, hitrejšemu in cenejšemu vračilu DDV za davčnega zavezanca.

Posebnost DDV družbe Revoz oziroma celotne skupine Renault so vsekakor posebna orodja za proizvodnjo specifičnih avtomobilskih delov. Orodja se ob nabavi ne dobavijo v družbo Revoz oziroma Renault, ampak ostanejo pri tujem dobavitelju v drugi državi. V Revoz oziroma Renault se dobavijo le avtomobilski deli, proizvedeni s pomočjo specifičnih orodij. To predstavlja z vidika DDV poseben izziv in kompleksnost, saj je nabava specifičnih orodij običajno prepletena ne samo s plačili, ampak tudi s predujmi. Prav tako se pogosto spreminja lokacija orodja pred in po prodaji oziroma pred in po izstavitvi končnega računa dobavitelja.

Rezultati analize konkretnega primera družbe Revoz pripisujejo izredno velik pomen upoštevanju vseh informacij, ki se nanašajo na obdavčljiv dogodek, zlasti lokaciji orodja v trenutku prodaje oziroma prenosa lastništva. Prav tako je pomembno, da so ob izvedbi predujma v pogodbi znane in jasno opredeljene vse storitve in blago. Zadnje potrjujejo tudi tri sodbe evropskega sodišča, in sicer primer BUPA Hospitals Ltd., primer MacDonald Resorts Ltd. in primer Orfey Bolgaria EOOD.

Največ pa je zagotovo odvisno od identifikacije davčnega zavezanca v posamezni državi članici, saj ta določa ali bo dobavitelj lahko obračunal pravičen izstopni DDV. Posledično določa, ali bo njegov kupec zahteval vračilo DDV v skladu z Direktivo Sveta 2008/9/ES ali s pomočjo mesečnega oziroma trimesečnega obračuna DDV v državi članici, katere ID-številko za DDV ima.

LITERATURA IN VIRI

1. Beč N., Šircelj A., & Vraničar M. (1999). *Zakon o davku na dodano vrednost s komentarjem*. Ljubljana: Gospodarski vestnik.
2. Direktiva Sveta 2008/9/ES z dne 12. februarja 2008. *Uradni list Evropske unije* L 044/2008.
3. Direktiva Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost. *Uradni list Evropske unije* L 347/2006.
4. DURS. (2005, 3. januar). *Dobava in montaža blaga v drugi državi članici EU in obračun DDV*. Pojasnilo DURS št. 42601-271/2004. Ljubljana: DURS.
5. DURS. (2007a, 13. februar). *Popravek odbitka DDV*. Pojasnilo DURS št. 4230-65/2007. Ljubljana: DURS.
6. DURS. (2007b, 17. april). *Vračilo tujega DDV slovenskim davčnim zavezancem*. Pojasnilo DURS št. 4230-430/2006. Ljubljana: DURS.
7. DURS. (2007c, 31. december). *Pravica do odbitka vstopnega DDV*. Pojasnilo DURS št. 4230-50/2007. Ljubljana: DURS.
8. DURS. (2008, 24. april). *Obdavčitev dobave opreme in opravljenih storitev montaže v tujini z DDV*. Pojasnilo DURS št. 4230-43/2008. Ljubljana: DURS.
9. DURS. (2009a, 15. december). *Vprašanja glede uporabe direktive 2008/8/EC in direktive 2008/9/EC*. Pojasnilo DURS št. 4230-269/2009. Ljubljana: DURS.
10. DURS (2009b, 15. december). *Vračilo DDV v skladu z direktivo Sveta 2008/9/ES z dne 12. februarja 2009*. Pojasnilo DURS št. 4230-330/2009. Ljubljana: DURS.
11. DURS. (2010a, 3. december). *Izpolnjevanje obrazca DDV-VP in vračilo DDV*. Pojasnilo DURS št. 4230-420/2010. Ljubljana: DURS.
12. DURS. (2010b, 2. marec). *Obresti za zamudo pri vračilu DDV s strani davčnega organa davčnemu zavezancu s sedežem v drugi državi članici*. Pojasnilo DURS št. 4230-46/2010. Ljubljana: DURS.
13. DURS. (2010c, 27. maj). *Vprašanja v zvezi z vračili DDV – Direktiva Sveta 2008/9/ES*. Pojasnilo DURS št. 4230-123/2010-1. Ljubljana: DURS.
14. DURS. (2010d, 2. april). *Obdavčitev dobav v skladu s 76 .a členom ZDDV-1*. Pojasnilo DURS št. 4230-188/2010-1. Ljubljana: DURS.
15. DURS. (2010e, 24. februar). *Uporaba 76.a člena ZDDV-1 pri vzdrževanju in popravilih*. Pojasnilo DURS št. 4230-94/2010-2. Ljubljana: DURS.
16. DURS. (2010f, 5. februar). *Storitve na področju gradbeništva in 76.a člen ZDDV-1*. Pojasnilo DURS št. 4230-48/2009. Ljubljana: DURS.
17. DURS. (2010g, 13. april). *Trenutek odbitka DDV pri prejemniku blaga in storitev, kadar je ta plačnik DDV*. Pojasnilo DURS št. 4230-119/2010. Ljubljana: DURS.
18. DURS. (2010h, 12. april). *Storitve iz prvega odstavka 25. Člena ZDDV-1, gradbene storitve, obrnjena davčna obveznost iz 76.a člena ZDDV-1 in odbitek DDV*. Pojasnilo DURS št. 4230-24/2010. Ljubljana: DURS.

19. DURS. (2010i, 3. junij). *Odbitek DDV od zaloge blaga in osnovnih sredstev, nabavljenih pred identifikacijo za DDV*. Pojasnilo DURS št. 4230-172/2010. Ljubljana: DURS.
20. DURS. (2011a, 14. februar). *Davčni zastopnik po ZDDV-I*. Pojasnilo DURS št. 4230-607/2011-2. Ljubljana: DURS.
21. DURS. (2011b, 30. junij). *Izvedbena uredba Sveta (EU) o določitvi izvedbenih ukrepov za Direktivo 2006/112/ES o skupnem sistemu davka na dodano vrednost*. Pojasnilo DURS št. 4230-5373/2011. Ljubljana: DURS.
22. DURS. (2012). *eDavki elektronsko davčno poslovanje*. Najdeno 11. decembra 2012 na spletnem naslovu <http://edavki.durs.si/OpenPortal/Pages/StartPage/StartPage.aspx>
23. DURS. (2013a). *Brošura – Davek na dodano vrednost*. Najdeno 27. maja 2013 na spletnem naslovu http://www.durs.gov.si/si/davki_predpisi_in_pojasnila/davek_na_dodano_vrednost_pojasnila/splosno/#c18899
24. DURS. (2013b). *Pomen zavrnilnih kod na odločbah, prejetih s strani držav članic vračila*. Najdeno 18. aprila 2013 na spletnem naslovu http://www.durs.gov.si/si/aktualno/nov_sistem_vracil_ddv_za_davcne_zavezance/pomen_zavrnilnih_kod_na_odlocbah_prejetih_s_strani_drzav_clanic_vracila/
25. DURS (2013c). *Sprejem in pregled odločitev o zahtevkih s strani držav EU*. Najdeno 18. aprila 2013 na spletnem naslovu http://www.durs.gov.si/si/aktualno/nov_sistem_vracil_ddv_za_davcne_zavezance/sprejem_in_pregled_odlocitev_o_zahtevkih_s_strani_drzav_eu/
26. European Court. (2012a). *Judgement of the Court (Third Chamber), Case C-111/05*. Najdeno 22. novembra 2012 na spletnem naslovu <http://curia.europa.eu/juris/liste.jsf?language=en&num=C-111/05>
27. European Court. (2012b). *Judgement of the Court (Fifth Chamber), Case C-294/11*. Najdeno 22. novembra 2012 na spletnem naslovu <http://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?doclang=EN&text=&pageIndex=0&part=1&mode=lst&docid=124185&occ=first&dir=&cid=831233>
28. European court. (2012c). *Judgement of the Court (First Chamber), Case C-270/09*. Najdeno 22. novembra na spletnem naslovu <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:62009CJ0270:EN:HTML>
29. Evropsko sodišče. (2013a). *Sodba sodišča (tretji senat) v zadevi C-384/04*. Najdeno 13. maja 2013 na spletnem naslovu <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:62004CJ0384:SL:HTML>
30. Evropsko sodišče. (2013b). *Sodba Sodišča (četrti senat) v zadevi C-433/08*. Najdeno 15. marca 2013 na spletnem naslovu <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:C:2010:024:0012:0013:SL:PDF>
31. Evropsko sodišče. (2013c). *Sodba sodišča (veliki senat) v zadevi C-419/02*. Najdeno 15. marca 2013 na spletnem naslovu <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:62002CJ0419:SL:HTML>

32. Evropsko sodišče. (2013d). Sodba sodišča (osmi senat) v zadevi C-549/11. Najdeno 15. marca 2013 na spletnem naslovu <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:C:2013:046:0010:0011:SL:PDF>
33. European Commission. (2012a). Taxation and Customs Union. VAT refunds. Najdeno 11. decembra 2012 na spletnem naslovu http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/vat/traders/vat_refunds/index_en.htm
34. European Commission. (2012b). Taxation and Customs Union. VAT validation. Najdeno 11. decembra 2012 na spletnem naslovu http://ec.europa.eu/taxation_customs/vies/vieshome.do
35. European Commission. (2013a). VAT Rates Applied in the Member States of the European Union. Najdeno 30. julija 2013 na spletnem naslovu http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/vat/how_vat_works/rates/vat_rates_en.pdf
36. European Commission. (2013b). Taxation and Customs Union. VAT rates. Najdeno 30. julija 2013 na spletnem naslovu http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/vat/how_vat_works/rates/index_en.htm
37. GZS. (2010). Povračilo v tujini plačanega DDV. Najdeno 15. marca 2013 na spletnem naslovu <http://www.gzs.si/slo/regije/49322>
38. Kastelic, B. (2002). *Obdavčitev finančnih storitev z davkom na dodano vrednost v Republiki Sloveniji* (magistrsko delo). Ljubljana: Ekonomska fakulteta.
39. Kollasa, D. (2011). Davek na dodano vrednost (DDV). Najdeno 22. februarja 2013 na spletnem naslovu http://www.europarl.europa.eu/ftu/pdf/sl/FTU_4.18.2.pdf
40. Koletnik, F. (2004). *Računovodstvo za notranje uporabnike informacij*. Ljubljana: Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije.
41. KPMG d.o.o. (2012). *Minutes of the telephone conference – Comau France and Revoz Slovenia* (interno gradivo). Ljubljana: KPMG d.o.o.
42. Moussis, N. (1999). *Evropska unija – pravo, ekonomija, politike*. Ljubljana: Littera picta.
43. OECD. (2006). International VAT/GST Guidelines. Najdeno 22. novembra 2012 na spletnem naslovu <http://www.oecd.org/tax/consumptiontax/36177871.pdf>
44. Osmo direktiva Sveta 79/1072/EEC z dne 6. decembra 1979. *Uradni list Evropske unije* L 331/1979.
45. Pravilnik o vsebini, obliki, načinu in rokih za predložitev izpisa podatkov iz elektronsko vodenih poslovnih knjig in evidenc zavezanca za davek. *Uradni list RS* št. 59/07, 126/07, 1/08, 107/09.
46. Pravilnik o izvajanju Zakona o davku na dodano vrednost. *Uradni list RS* št. 141/2006, 52/2007, 120/2007, 21/2008, 123/2008, 105/2009, 27/2010, 104/2010, 110/2010, 82/2011, 106/2011, 108/2011, 102/2012, 54/2013.
47. *Prihodnost sistema davka na dodano vrednost v EU*. Najdeno 22. februarja 2013 na spletnem naslovu http://www.podjetniski-portal.si/index.php?t=E_publicacije&type=prirocnik&article_id=4131
48. Prusnik, M., Zalokar, N., Prislan, B., & Zupančič, M. (2010). Priročnik o DDV. *IKS, revija za računovodstvo in finance*, 37(11/12), 17-412.

49. Renault, S. A. S. (2009). *Note n° 09/320 – Traitement TVA du cycle de vie des outillages spécifiques* (interno gradivo). Pariz: Renault, d. d.
50. Revoz, d. d. (2012). Letno poročilo družbe Revoz, d. d., za leto 2012. Novo mesto: Revoz, d. d.
51. Revoz, d. d. (2013a). *Knjiga prejetih računov družbe Revoz, d. d.* (interno gradivo). Novo mesto: Revoz, d. d.
52. Revoz, d. d. (2013b). *Knjiga izdanih računov družbe Revoz, d. d.* (interno gradivo). Novo mesto: Revoz, d. d.
53. Revoz, d. d. (2013c). *Izpis odbitka DDV družbe Revoz, d. d.* (interno gradivo). Novo mesto: Revoz, d. d.
54. Revoz, d. d. (2013d). *Izpis obračunanega DDV družbe Revoz, d. d.* (interno gradivo). Novo mesto: Revoz, d. d.
55. Revoz, d. d. (2013e). *Obrazec DDV-O družbe Revoz, d. d.* (interno gradivo). Novo mesto: Revoz, d. d.
56. Revoz, d. d. (2013f). *Računovodski pravilnik družbe Revoz, d. d.* (interno gradivo). Novo mesto: Revoz, d. d.
57. Slovenski računovodski standardi (SRS) 2006 z dne 27. decembra 2005. *Uradni list RS* št. 118/2005.
58. Stanovnik, T. (2012). *Javne finance*. Ljubljana: Ekonomska fakulteta.
59. Svilar, B., & Drobnič, N. (1999). *Zakon o davku na dodano vrednost in Pravilnik o izvajanju zakona o davku na dodano vrednost s komentarjem*. Lesce: Založba Oziris.
60. Šesta direktiva Sveta 77/388/EGS z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih – Skupni sistem davka na dodano vrednost. *Uradni list Evropske unije* L 145/1977.
61. Škof, B., & Špes, D. (1998). *Davek na dodano vrednost*. Miklavž na Dravskem polju: Bilans Trade, d. o. o.
62. Špes, D. (2011). *DDV iskricice 2011* (Gradivo za seminar). Ljubljana: Bilans Trade, d. o. o.
63. Terra, B. J. M., & Kajus, J. (2009). *A guide to the European VAT directives*. Amsterdam: IBFD.
64. Turk, I. (2002). *Pojmovnik računovodstva, financ in revizije* (1. ponatis). Ljubljana: Slovenski inštitut za revizijo.
65. Uredba Sveta (EU) št. 282/2011 z dne 15. marca 2011. *Uradni list Evropske unije* L 77/2011.
66. Vraničar, M., & Beč, N. (2007). *Zakon o davku na dodano vrednost: ZDDV-1 s komentarjem*. Ljubljana: GV Založba.
67. Zakon o davčnem postopku. *Uradni list RS* št. 117/2006 – 24/2008-ZDDKIS, 125/2008.
68. Zakon o davku na dodano vrednost. *Uradni list RS* št. 13/2011 – UPB3, 18/2011, 78/2011, 38/2012, 40/2012-ZUFJ, 83/2012, 46/2013-ZIPRS1314-A.
69. Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije. (2002). *Mednarodni računovodski standardi 2001* (1. Ponatis). Ljubljana: Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije.

70. Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije. (2011). *DDV – Kaj bo novega v oktobru 2011 in kasneje* (Gradivo za posvetovanji). Ljubljana: Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije.
71. Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije. (2012). *Davek na dodano vrednost: Predpisi razlage in komentarji. Zbirka o DDV 2012*. Ljubljana: Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije.
72. Zupančič, M., & Prislán, B. (2011). DDV – Izvedbena uredba Sveta 282/2011. *IKS, revija za računovodstvo in finance*, 38(7), 33-50.

PRILOGE

KAZALO PRILOG

| | |
|--|---|
| Priloga 1: Navodilo za izpolnjevanje zahtevka za vračilo DDV | 1 |
| Priloga 2: Stanje vzajemnosti | 8 |

Priloga 1: Navodilo za izpolnjevanje zahtevka za vračilo DDV

SPLOŠNI PODATKI

Tabela 1.1: Polje Država

| Vsebina polja | Posebnosti in opozorila |
|--|---|
| Iz seznama se izbere država članica EU, v kateri se zahteva vračilo DDV. | Za vsako državo članico EU se ločeno vlagajo zahtevki ne glede na davčna obdobja. |

Vir: DURS, eDavki elektronsko davčno poslovanje, 2012.

Tabela 1.2: Polje Obdobje

| Vsebina polja | Posebnosti in opozorila |
|--|--|
| Vpiše se začetno in končno obdobje (v mesecih) za katero se zahteva vračilo DDV. | Zahtevek se lahko predloži po poteku davčnega obdobja, za katerega se vlaga zahtevek, vendar najkasneje 30. septembra koledarskega leta, ki sledi letu, za katerega se vlaga zahtevek. |
| Obdobje vračila se začne in konča znotraj koledarskega leta. | V primeru predložitve zahtevka za preostanek koledarskega leta, se lahko zahtevek predloži tudi pred potekom obdobja, vendar ne prej kot je datum izdaje zadnjega dokumenta, za katerega se predlaga zahtevek. Obdobja se med seboj ne smejo prekrivati, razen v primeru oddaje »letnega zahtevka«, ki ga je mogoče oddati po poteku koledarskega leta ne glede na že predložene zahtevke. Če je oddan »letni zahtevek«, ni mogoče več predložiti zahtevkov za druga obdobja, ki se prekrivajo z letnim zahtevkom. Za določene države (iz šifranta) je mogoče zahtevke, različne od zahtevka za koledarsko leto in preostanek koledarskega leta, vlagati le za naprej definirana trimesečna obdobja (1-3, 4-6, 7-9, 10-12). |

Vir: DURS, eDavki elektronsko davčno poslovanje, 2012.

Tabela 1.3: Polje Podatki o zavezancu

| Vsebina polja | Posebnosti in opozorila |
|--|--|
| Podatki o zavezancu so predizpolnjeni, vpiše se le podatek o elektronskem naslovu davčnega zavezanca in podatek o telefonski številki. | Podatek o elektronskem naslovu je obvezen. |

Vir: DURS, eDavki elektronsko davčno poslovanje, 2012.

Tabela 1.4: Polje Podatki o pooblaščenju

| Vsebina polja | Posebnosti in opozorila |
|---|--|
| Vpišejo se podatki o pooblaščenju, ki je pooblaščen za zastopanje davčnega zavezanca s sedežem v Sloveniji v postopku vračila DDV v drugi državi članici. | <p>Podatek o elektronskem naslovu je obvezen.</p> <p>Davčni zavezanec ima lahko več pooblaščenjev.</p> <p>Za določeno obdobje vračila lahko predloži zahtevek samo en pooblaščenec davčnega zavezanca. V polje Država se vpiše država, v kateri ima pooblaščenec sedež.</p> <p>V polje Identifikacijska številka se vpiše identifikacijska številka pooblaščenca, ki mu jo je izdala država v kateri opravlja dejavnost pooblaščenja.</p> <p>V polju Tip identifikacijske številke pomeni NVAT identifikacijsko številko za namene DDV in TIN drugo davčno številko.</p> |

Vir: DURS, eDavki elektronsko davčno poslovanje, 2012.

Tabela 1.5: Polje Dejavnost

| Vsebina polja | Posebnosti in opozorila |
|--|--|
| Potrdi se koda dejavnosti iz pripravljenega nabora ali/in se vpišejo kode dejavnosti iz pripravljenega seznama oziroma se dejavnost vpiše v obliki prostega opisa. | Koda dejavnosti in prosti opis dejavnosti ne smeta biti izpolnjena hkrati. |

Vir: DURS, eDavki elektronsko davčno poslovanje, 2012.

Tabela 1.6: Polje Bančni račun

| Vsebina polja | Posebnosti in opozorila |
|--|---|
| Vpiše se naziv in tip lastnika računa, na katerega se izvede vračilo DDV. | Tip lastnika je lahko davčni zavezanec, ki vlaga zahtevek, pooblaščenec ali katerakoli druga oseba. Račun mora biti odprt znotraj EU. |
| Vpiše se IBAN številka in BIC koda lastnika računa, na katerega se izvede vračilo DDV. | IBAN številka in BIC koda se ob vpisu ne preverjata po strukturi, le po dolžini. |
| Vpiše se valuta iz seznama. | |

Vir: DURS, eDavki elektronsko davčno poslovanje, 2012.

Tabela 1.7: Polje Izjava

| Vsebina polja | Posebnosti in opozorila |
|----------------------------|--------------------------------|
| Potrdi se polje za izjavo. | Potrditev je obvezna. |

Vir: DURS, eDavki elektronsko davčno poslovanje, 2012.

Tabela 1.8: Polje Odbitni delež

| Vsebina polja | Posebnosti in opozorila |
|--|---|
| Vpiše se znesek odbitnega deleža, ki ga davčni zavezanec uporablja za uveljavljanje odbitka DDV. | <p>Vpiše se znesek odbitnega deleža s celim številom, ki ga davčni zavezanec ugotavlja v zvezi z dejavnostjo na katero se nanaša zahtevek za vračilo DDV v drugi državi članici EU.</p> <p>Če ima davčni zavezanec za nabave, za katere uveljavlja vračilo DDV, pravico do celotnega odbitka DDV (100%), podatka o odbitnem deležu ne vpisuje.</p> <p>Davčni zavezanec, ki v zvezi z dejavnostjo za katero zahteva vračilo DDV v drugi državi članici vodi ločeno knjigovodstvo in ima zato pravico do celotnega odbitka DDV, podatka o odbitnem deležu ne vpisuje.</p> |

Vir: DURS, eDavki elektronsko davčno poslovanje, 2012.

PODATKI O UVOZU BLAGA

Davčni zavezanec izpolni vnos za vsak posamezni uvozni dokument.

Tabela 1.9: Polje Informacije o uvozu

| Vsebina polja | Posebnosti in opozorila |
|---|---|
| Vpiše se številka uvoznega dokumenta ali referenčne informacije in datum uvoza. | Za vsak uvozni dokument je potreben ločen vnos. V obdobju vračila se lahko vključijo tudi carinske deklaracije z datumom iz prejšnjih obdobj. Datum uvoznega dokumenta ne more biti v obdobju, ko davčni zavezanec ni identificiran za namene DDV. |

Vir: DURS, eDavki elektronsko davčno poslovanje, 2012.

Tabela 1.10: Polje Podatki o dobavitelju

| Vsebina polja | Posebnosti in opozorila |
|---|---|
| Vpiše se naziv, naslov in država dobavitelja blaga. | Dobavitelj je lahko tudi davčni zavezanec s sedežem v drugi državi članici. |

Vir: DURS, eDavki elektronsko davčno poslovanje, 2012.

Tabela 1.11: Polje Opis blaga/storitev

| Vsebina polja | Posebnosti in opozorila |
|--|--|
| Iz seznama se izbere ena ali več kod za opis blaga oziroma storitev, če država članica vračila to možnost zahteva, in dopolnilna koda. | Podatki o državah članicah, ki zahtevajo vpis dopolnilnih kod in seznam dopolnilnih kod je naveden tukaj. Več kod za opis blaga oziroma storitev se vpiše, če je na dokumentu (računu ali uvozni carinski listini) navedenih več postavk za blago oziroma storitve. |
| Vpiše se lahko tudi tekstovni opis blaga in izbere Jezik opisa (samo v primeru izbire kode 10 Drugo). | Tekstovni opis blaga se vpiše v jeziku, ki ga določi država članica vračila in je naveden v polju Jezik opisa. |

Vir: DURS, eDavki elektronsko davčno poslovanje, 2012.

Tabela 1.12: Polje Podatki o vračilu DDV

| Vsebina polja | Posebnosti in opozorila |
|---|--|
| <p>Predizpolni se oznaka valute glede na državo članico vračila. Z uvozne carinske deklaracije se vpiše podatek o davčni osnovi in znesek DDV.</p> <p>Samodejno se izračuna znesek odbitnega DDV.</p> | <p>Oznaka valute se izbere avtomatsko glede na to, katera valuta se uporablja v trenutku uvoza blaga v državi članici vračila.</p> <p>Znesek odbitnega DDV se izračuna kot produkt odbitnega deleža in zneska DDV.</p> |

Vir: DURS, eDavki elektronsko davčno poslovanje, 2012.

NABAVE BLAGA/STORITEV

Davčni zavezanec izpolni vnos za vsak posamezni dokument (račun).

Tabela 1.13: Polje Informacije o nabavi

| Vsebina polja | Posebnosti in opozorila |
|--|---|
| <p>Vpiše se številka in datum računa ter označi, če gre za poenostavljeni račun.</p> | <p>V obdobju vračila se lahko vključijo tudi dokumenti z datumom iz prejšnjih obdobj.</p> <p>Datum računa ne more biti v obdobju, ko davčni zavezanec ni identificiran za namene DDV.</p> |

Vir: DURS, eDavki elektronsko davčno poslovanje, 2012.

Tabela 1.14: Polje Podatki o dobavitelju

| Vsebina polja | Posebnosti in opozorila |
|---|--|
| <p>Vpiše se naziv in naslov dobavitelja blaga. Koda države se avtomatsko predizpolni.</p> <p>Vpiše se tudi identifikacijska številka za namene DDV ali davčna številka oziroma druga oblika identifikacijske številke in tip identifikacijske številke ter država izdaje.</p> | <p>Koda države je izpolnjena glede na državo članico v kateri se zahteva vračilo.</p> <p>Identifikacijska številka za namene DDV dobavitelja se vpiše brez predpone, ki označuje državo članico – predpona je za vsako državo članico sestavljena iz dveh črk. Za Avstrijo se na primer vpiše identifikacijska številka za namene DDV brez črk AT.</p> <p>Podatki o identifikacijski številki se ne vpisujejo, če se vračilo nanaša na poenostavljen račun.</p> <p>V polju Tip identifikacijske številke pomeni NVAT identifikacijsko številko za namene DDV in TIN drugo davčno številko.</p> |

Vir: DURS, eDavki elektronsko davčno poslovanje, 2012.

Tabela 1.15: Polje Opis blaga/storitev

| Vsebina polja | Posebnosti in opozorila |
|---|---|
| <p>Iz seznama se izbere ena od kod za opis blaga oziroma storitev in dopolnilna koda, če država članica vračila to možnost zahteva.</p> | <p>Podatki o državah članicah, ki zahtevajo vpis dopolnilnih kod in seznam dopolnilnih kod je naveden tukaj.</p> <p>Več kod za opis blaga oziroma storitev se vpiše, če je na dokumentu (računu ali uvozni carinski listini) navedenih več postavk za blago oziroma storitve.</p> |
| <p>Vpiše se lahko tudi tekstovni opis blaga in izbere Jezik opisa (samo v primeru izbire kode 10 Drugo).</p> | <p>Tekstovni opis blaga se vpiše v jeziku, ki ga določi država članica vračila in je naveden v polju Jezik opisa.</p> |

Vir: DURS, eDavki elektronsko davčno poslovanje, 2012.

Tabela 1.16: Polje Podatki o vračilu DDV

| Vsebina polja | Posebnosti in opozorila |
|--|---|
| Predizpolni se oznaka valute glede na državo članico vračila. Z uvozne carinske deklaracije se vpiše podatek o davčni osnovi in znesek DDV. Samodejno se izračuna znesek odbitnega DDV. | Oznaka valute se izbere avtomatsko glede na to, katera valuta se uporablja v trenutku uvoza blaga v državi članici vračila. Znesek odbitnega DDV se izračuna kot produkt odbitnega deleža in zneska DDV. |

Vir: DURS, eDavki elektronsko davčno poslovanje, 2012.

PRENOS PRILOGE

Po oddaji zahtevka za vračilo se lahko oziroma mora oddati tudi priloga. Mogoče je oddati prilogo oblike pdf, jpeg, tiff in zip, ki ne presega 5 MB (DURS, 2012).

Priloga 2: Stanje vzajemnosti

Tabela 2.17: Stanje vzajemnosti na dan 1. 3. 2013 med Republiko Slovenijo in tretjimi državami pri vračilu DDV davčnim zavezancem, ki nimajo sedeža v Republiki Sloveniji

| Država | Vzpostavitev vzajemnosti |
|----------------------|--------------------------|
| KANADA | da |
| HRVAŠKA | da**** |
| ISLANDIJA | da |
| IZRAEL | da |
| JAPONSKA | da |
| JUŽNA KOREJA | da* |
| LIECHENSTEIN | da |
| MAKEDONIJA | da |
| NORVEŠKA | da |
| RUSIJA | ne |
| ŠVICA | da |
| TURČIJA | da** |
| SRBIJA | da***** |
| ČRNA GORA | da***** |
| BOSNA IN HERCEGOVINA | ne |
| KOSOVO | ne |
| TAJVAN | da*** |

Vir: DURS, Brošura – Davek na dodano vrednost, 2013a.

Legenda:

* Uporablja se od 26. 6. 2009 za vračilo DDV, plačanega pri nabavah za restavracijske storitve in namestitve, oglaševalske storitve, storitve na področju električnih in telekomunikacijskih storitev, storitve najema nepremičnin in pri nakupu ter popravilu zgradb in pisarniškega pohištva. Znesek vračila DDV, ki znaša manj kot 200 evrov, ni dovoljen.

** Uporablja se od 10. 10. 2006 za vračilo DDV, plačanega pri nabavah blaga in storitev pri transportni dejavnosti in pri nabavah blaga in storitev, ki se nanašajo na sodelovanje na sejmih in razstavah.

*** Uporablja se od 18. 11. 2010 za vračilo DDV, plačanega pri nabavah blaga in storitev, ki se uporabljajo na sejmih, poslovnih potovanjih, za raziskavo trga, za opravljanje tržnih raziskav, za izvajanje tržnih seminarjev in podobnih začasnih poslovnih dejavnosti.

**** Od 1. 7. 2011 je pri izvajanju vračil DDV vzpostavljena popolna vzajemnost. Do tega datuma je bila vzajemnost vzpostavljena pri vračilih davka na dodano vrednost, plačanega pri nabavah blaga in storitev za najem razstavnega prostora, preskrbo razstavnega prostora z električno energijo, vodo, plinom, gretjem, hlajenjem, telefonskim in telekomunikacijskimi priključki, urejanje in popravilo razstavnega prostora in stroške parkiranja.

***** Uporablja se od 1. 2. 2012 za vračilo DDV, plačanega pri nabavah blaga in storitvah, namenjenih za najem, ureditev, izdelavo in popravilo razstavnega prostora, za blago, potrebno za ureditev razstavnega prostora, električno energijo, vodo, plin, gretje, hlajenje, telefonske in telekomunikacijske priključke za potrebe razstavnega prostora, parkiranje in za storitve namestitve.

***** Uporablja se od 1. 3. 2013 (vračila DDV se ne more uveljavljati za račune, ki so bili izdani pred tem datumom, čeprav je bil zahtevek za vračilo DDV predložen po 1. 3. 2013).

***** V zvezi s stanjem vzajemnosti med Republiko Slovenijo in Hrvaško in vstopom Hrvaške v Unijo je pojasnjeno:

Davčni zavezanci s sedežem na Hrvaškem lahko zahtevajo vračilo DDV po računih, izdanih od 1. 1. 2013 do vključno 30. 6. 2013, na podlagi zahtevka za vračilo DDV davčnim zavezancem s sedežem v tretji državi.

Davčni zavezanci lahko zahtevajo vračilo DDV po računih, izdanih od vključno 1. 7. 2013 naprej na podlagi zahtevka za vračilo DDV davčnim zavezancem s sedežem v Uniji.