

UNIVERZA V LJUBLJANI
EKONOMSKA FAKULTETA

MAGISTRSKO DELO

**MEDNARODNA PRIMERJAVA OBDAVČITVE ČEZMEJNEGA
OPRAVLJANJA STORITEV Z DAVKOM NA DODANO VREDNOST**

Ljubljana, november 2017

VIDA SKOMINA

IZJAVA O AVTORSTVU

Podpisana Vida Skomina, študentka Ekonomske fakultete Univerze v Ljubljani, avtorica predloženega dela z naslovom Mednarodna primerjava obdavčitve čezmejnega opravljanja storitev z davkom na dodano vrednost, pripravljenega v sodelovanju s svetovalcem prof. dr. Mitjem Čokom

IZJAVLJAM

1. da sem predloženo delo pripravila samostojno;
2. da je tiskana oblika predloženega dela istovetna njegovi elektronski obliki;
3. da je besedilo predloženega dela 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 oziroma navajam v besedilu, citirana oziroma povzeta v skladu z Navodili za izdelavo zaključnih nalog Ekonomske fakultete Univerze v Ljubljani;
4. da se zavedam, da je plagiatorstvo – predstavljanje tujih del (v pisni ali grafični obliki) kot mojih lastnih – kaznivo po Kazenskem zakoniku Republike Slovenije;
5. da se zavedam posledic, ki bi jih na osnovi predloženega dela dokazano plagiatorstvo lahko predstavljalo za moj status na Ekonomski fakulteti Univerze v Ljubljani v skladu z relevantnim pravilnikom;
6. da sem pridobila vsa potrebna dovoljenja za uporabo podatkov in avtorskih del v predloženem delu in jih v njem jasno označila;
7. da sem pri pripravi predloženega dela ravnala v skladu z etičnimi načeli in, kjer je to potrebno, za raziskavo pridobila soglasje etične komisije;
8. da soglašam, da se elektronska oblika predloženega dela uporabi za preverjanje podobnosti vsebine z drugimi deli s programsko opremo za preverjanje podobnosti vsebine, ki je povezana s študijskim informacijskim sistemom članice;
9. da na Univerzo v Ljubljani neodplačno, neizključno, prostorsko in časovno neomejeno prenašam pravico shranitve predloženega dela v elektronski obliki, pravico reproduciranja ter pravico dajanja predloženega dela na voljo javnosti na svetovnem spletu preko Repozitorija Univerze v Ljubljani;
10. da hkrati z objavo predloženega dela dovljujem objavo svojih osebnih podatkov, ki so navedeni v njem in v tej izjavi.

V Ljubljani, dne 10.11. 2017

Podpis študentke:_____

KAZALO

UVOD	1
1 PRAVNI VIRI S PODROČJA OBDAVČITVE Z DDV ČEZMEJNEGA OPRAVLJANJA STORITEV	4
1.1 Pravni viri v Sloveniji.....	6
1.2 Pravni viri v Avstriji.....	7
1.3 Pravni viri v Italiji	7
1.4 Pravni viri v Švici.....	7
2 DEFINICIJA STORITEV V DDV ZAKONODAJI.....	8
2.1 Primerjava definicije storitev v DDV zakonodaji posameznih držav	13
2.1.1 Slovenija	13
2.1.2 Avstrija.....	14
2.1.3 Italija	15
2.1.4 Švica.....	16
2.2 Zaključki opravljene primerjave definicije storitev v DDV zakonodaji	16
3 KRAJ OPRAVLJANJA STORITEV	17
3.1 Davčni zavezanec	18
3.2 Stalna poslovna enota	20
3.3 Splošni pravili določanja kraja obdavčitve storitev	21
3.4 Posebna pravila določanja kraja opravljanja storitev	21
3.4.1 Storitve posrednikov, opravljene osebam, ki niso davčni zavezanci ..	22
3.4.2 Kraj opravljanja storitev, povezanih z nepremičninami.....	22
3.4.3 Storitve prevoza potnikov, storitve prevoza blaga in pomožne prevozne storitve	22
3.4.4 Storitve s področja kulture, umetnosti, športa, znanosti, izobraževanja, razvedrila in podobnih storitev	23
3.4.5 Delo na premičninah	24
3.4.6 Restavracijske storitve in storitve cateringa.....	24
3.4.7 Dajanje v najem prevoznih sredstev.....	25
3.4.8 Restavracijske storitve in storitve cateringa za potrošnjo na krovu ladij, zrakoplovov ali na vlakih.....	26
3.4.9 Storitve, ki se opravijo osebam, ki niso davčni zavezanci in imajo sedež zunaj EU.....	27
3.4.10 Telekomunikacijske, storitve oddajanja ter elektronske storitve, opravljene osebam, ki niso davčni zavezanci	28
3.4.11 Preprečitev dvojnega obdavčevanja ali neobdavčevanja	33

3.5	Obveznosti iz naslova DDV, ki jih morajo izpolnjevati podjetja, ki čezmejno opravljajo storitve.....	33
3.5.1	Identifikacija za namene DDV pri čezmejnem opravljanju storitev ...	34
3.5.2	Izdajanje računov pri čezmejnem opravljanju storitev	34
3.5.3	Plačilo DDV in predložitev obračuna DDV	35
3.5.4	Rekapitulacijska poročila.....	35
4	PRIMERJAVA POJMOV IN PRAVIL GLEDE KRAJA OBDAVČITVE STORITEV TER OBVEZNOSTI PODJETIJ PO IZBRANIH DRŽAVAH ..	36
4.1	Pregled pojmov davčnega zavezanca in stalne poslovne enote po izbranih državah	36
4.1.1	Slovenija	36
4.1.2	Avstrija	37
4.1.3	Italija	37
4.1.4	Švica	38
4.2	Pregled določb glede kraja opravljanja storitev po posameznih državah	38
4.3	Pregled obveznosti podjetij po izbranih državah	42
4.3.1	Slovenija	42
4.3.2	Avstrija	44
4.3.3	Italija	45
4.3.4	Švica	46
4.4	Zaključki opravljene primerjave pojmov in pravil glede kraja opravljanja storitev ter obveznosti podjetij	47
5	STOPNJE DDV IN OPROSTITVE PLAČILA DDV PRI OPRAVLJANJU STORITEV	48
5.1	Primerjava stopenj DDV po izbranih državah	50
5.1.1	Slovenija	50
5.1.2	Avstrija	51
5.1.3	Italija	51
5.1.4	Švica	51
5.1.5	Zaključki primerjave stopenj med izbranimi državami	52
5.2	Primerjava oprostitve plačila DDV po izbranih državah	53
6	PRIMERI RAZLIČNE OBDAVČITVE STORITEV Z DDV MED DRŽAVAMI TER MEHANIZMI ZA ODPRAVO DVOJNEGA OBDAVČEVANJA ALI NEOBDAVČEVANJA Z DDV	58
6.1	Predstavitev posameznih primerov različne obdavčitve storitev z DDV	58
6.1.1	Izobraževalni in podobni dogodki	58
6.1.2	Storitve mednarodnega cestnega prevoza potnikov	60
6.1.3	Dolgoročni najem prevoznih sredstev	63

6.1.4	Restavracijske storitve ali storitve cateringa na krovu ladij, letal ali na vlakih med delom prevoza v EU	64
6.2	Mehanizmi za odpravo dvojnega obdavčevanja ali neobdavčevanja čezmejno opravljenih storitev z DDV	65
6.2.1	Mehanizmi za odpravo dvojne obdavčitve, ki se lahko uporabijo pred čezmejnim opravljanjem storitev	65
6.2.2	Mehanizmi za odpravo dvojne obdavčitve, ko je ista transakcija obdavčena v več državah članicah	66
SKLEP		67
LITERATURA IN VIRI		71
PRILOGE		
 KAZALO TABEL		
Tabela 1:	Domneva glede kraja opravljanja digitalnih storitev osebi, ki ni davčni zavezanec	31
Tabela 2:	Pregled določb glede kraja opravljanja storitev po posameznih državah.....	39
Tabela 3:	Oprostitev plačila DDV po izbranih državah za dejavnosti v javnem interesu	54
Tabela 4:	Oprostitev plačila DDV po izbranih državah za ostale storitve	55

UVOD

V zadnjih 20 letih je trgovina s storitvami postala najbolj dinamičen segment svetovne trgovine. V letu 2014 je trgovina s storitvami znašala 4.800 milijard ameriških dolarjev (v nadaljevanju USD), kar predstavlja 21 odstotkov svetovne trgovine z blagom in storitvami (World Trade Organization, 2015). Razvoj novih tehnologij na področju čezmejnega opravljanja storitev, spremenjeni poslovni modeli, zaostrovanje konkurence s pojavljanjem novih ključnih ekonomskih regij sveta ter nenazadnje pospešena globalizacija so zahtevali tudi spremembo in prilagoditev davčne zakonodaje s področja davka na dodano vrednost (v nadaljevanju DDV) (Nittmann, 2009, str. 18). Sistem DDV v Evropski uniji (v nadaljevanju EU) se je v primerjavi s tehnološkim in gospodarskim okoljem, za katerega je med drugim značilen vse večji pomen storitev, razvijal počasi (Evropska komisija, 2010, str. 6). Izkazalo se je, da mora biti ta sistem učinkovitejši, bolj prilagodljiv novim poslovnim modelom, poleg tega mora biti tudi cenejši za podjetja in davčne uprave in manj dovzeten za goljufije (Kogels, 2011, str. 141).

Zakonodaja EU s področja obdavčevanja z DDV pretežno temelji na direktivah, ki so zavezujoče za države članice EU, vendar nacionalnim oblastem prepuščajo izbiro oblike in metode, s katerima cilje direktive prenesejo v notranje pravo (Evropska komisija, 2010). Glavni zakonodajni akt EU s področja DDV je Direktiva Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost (Svet Evropske unije, 2006) (v nadaljevanju Direktiva o DDV). Z Direktivo o DDV je Svet EU kodificiral vse spremembe izvirne Šeste direktive Sveta 77/388/EGS z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih – Skupni sistem davka na dodano vrednost: enotna osnova za odmero (Svet Evropske unije, 1977) (v nadaljevanju Šesta direktiva) v en zakonodajni akt in tako pojasnil trenutno veljavno DDV zakonodajo v EU. Direktiva o DDV je bila vse od začetka veljavnosti (1. januar 2007) že večkrat spremenjena.

Pri obdavčitvi čezmejnega opravljanja storitev z DDV se pogosto pojavlja problem različne razlage ali različnega izvajanja določb DDV zakonodaje med posameznimi državami, kar se odraža v precejšnjem številu vprašanj, postavljenih Sodišču Evropske unije (v nadaljevanju Sodišče EU), glede pravilne razlage določb Direktive o DDV. Navedeno večinoma izhaja iz zapletenih in včasih nejasnih določb Direktive o DDV in posledično različne interpretacije teh določb v nacionalnih DDV sistemih. Z Direktivo o DDV naj bi se dosegla usklajenost zakonodaje in odpravili morebitni dejavniki, ki izkrivljajo pogoje konkurence. Vendar razdelitev skupnega DDV sistema EU na 28 nacionalnih DDV sistemov lahko vodi do manjše učinkovitosti čezmejnega poslovanja podjetij ter tudi do dvojne obdavčitve ali nenamerne neobdavčitve opravljenih storitev. Iz Zelene knjige o prihodnosti DDV izhaja, da sodijo ključni elementi DDV sistema (obveznosti, odbitki in davčne stopnje) med posebno zaskrbljujoča področja (Evropska komisija, 2010). Na teh področjih obdavčitve z DDV je državam članicam omogočena

določena stopnja svobode pri oblikovanju nacionalnega sistema DDV. Tako se podjetja, ki poslujejo čezmejno, srečujejo s kompleksnostjo in nejasnostjo zakonodaje ter pomanjkanjem usklajenosti DDV sistemov. Različne stopnje DDV, oprostitve plačila DDV za posamezne storitve in posebna pravila glede kraja opravljanja specifičnih vrst storitev, vključno z opredelitvijo teh storitev za namene obdavčitve z DDV, zapletajo pravilno obdavčitev čezmejno opravljenih storitev. To vodi k pravni negotovosti, dodatnim stroškom usklajevanja in povečanju administrativnih obremenitev, ki predvsem majhna in srednje velika podjetja lahko odvrta od udeležbe v čezmejnem poslovanju.

Pravna varnost in gotovost je pri čezmejnem poslovanju izjemno pomembna tako za podjetja kot tudi za davčne organe. Podjetja praviloma želijo pravilno določiti kraj obdavčitve storitev, saj se s tem izognejo dvojni obdavčitvi ali neobdavčitvi storitev in tudi morebitnim stroškom ter kaznim (Evropska komisija, 2015b, str. 1). Davčni organi pa želijo prejeti DDV, ki jim v skladu z zakonodajo pripada. Ko davčna pravila vplivajo na odločitev o prodaji ali nakupu blaga ali storitev, ni več zagotovljene ekonomske nevtralnosti DDV sistema, kar spodbuja tudi delovanje skupnega trga EU.

Namen magistrskega dela je proučiti in primerjati EU zakonodajo z zakonodajo izbranih držav s področja obdavčitve storitev z DDV. Izbrane države, katerih zakonodajo proučujem in primerjam, so Slovenija, Avstrija, Italija in Švica. Predmet primerjave so posamezni pojmi, povezani z obdavčitvijo storitev z DDV, kot tudi obveznosti iz naslova DDV, ki jih morajo izpolnjevati podjetja pri čezmejnem opravljanju storitev. Med izbranimi državami primerjam stopnje DDV in oprostitve plačila DDV za posamezne storitve. Predstavljeni so tudi mehanizmi za odpravo dvojnega obdavčevanja ali neobdavčevanja čezmejno opravljenih storitev z DDV, s pomočjo katerih je podjetjem zagotovljena večja pravna varnost pri čezmejnem poslovanju. Rdeča nit, ki jo vlečem prek celotnega magistrskega dela, je predstavitev problematike kompleksnosti zakonodaje in nekaterih neusklajenosti med posameznimi nacionalnimi DDV sistemi na področju čezmejnega obdavčevanja storitev z DDV, ki jo opravi s pomočjo prej navedene proučitve in primerjave obdavčitve storitev z DDV med izbranimi državami. Nenazadnje pa želim z nazornimi primeri obdavčitve z DDV posameznih storitev in pregledom zakonodaje in pravil po izbranih državah pripraviti uporaben pripomoček za podjetja, ki čezmejno opravljajo storitve.

Cilj magistrskega dela je, da s primerjavo obdavčitve z DDV čezmejnega opravljanja storitev med izbranimi državami dokažem, da kljub enotnemu pravnemu okvirju obstajajo na tem področju razlike med državami. Dokazati želim, da so razlogi za pojav teh razlik različni. Razlike v obdavčitvi so tako odraz zapletenosti in nejasnosti pravil obdavčitve storitev z DDV, kot tudi različnih stopenj DDV, oprostitve plačila DDV in obveznosti iz naslova DDV po posameznih državah. Posledice teh razlik se kažejo v različni razlagi pravil med posameznimi državami, ki vodijo k pravni negotovosti podjetij in dvojni obdavčitvi ali neobdavčitvi opravljenih storitev z DDV. Zaradi dodatnih administrativnih

obremenitev in stroškov usklajevanja lahko vplivajo tudi na odločitev podjetij za čezmejno opravljanje storitev. Eden od ciljev magistrskega dela pa je tudi raziskati mehanizme EU, s katerimi lahko podjetja dosežejo večjo pravno varnost ter preprečijo ali odpravijo dvojno obdavčitev ali nenamerno neobdavčitev storitev, ter oceniti njihovo uporabnost. Problematika magistrskega dela je razčlenjena na naslednja temeljna raziskovalna vprašanja:

- Ali je zakonodaja s področja obdavčevanja čezmejnega opravljanja storitev z DDV med primerjanimi državami popolnoma usklajena in sledi pospešenemu razvoju novih poslovnih modelov?
- Ali prihaja pri obdavčevanju čezmejnega opravljanja storitev z DDV do problema dvojnega obdavčevanja ali neobdavčevanja z DDV in kateri so glavni razlogi za to?
- Ali različne stopnje DDV in oprostitve plačila DDV posameznih kategorij storitev med primerjanimi državami vplivajo na odločitev podjetij za čezmejno poslovanje in zakaj?
- Ali znotraj EU obstajajo mehanizmi za preprečevanje in odpravljanje dvojnega obdavčevanja ali neobdavčevanja z DDV čezmejnega opravljanja storitev in kako jih podjetja lahko uporabijo?

Prva metoda, uporabljena pri raziskovanju, je proučitev zakonodaje EU, Organizacije za gospodarsko sodelovanje in razvoj (angl. *Organisation for Economic Cooperation and Development*, v nadaljevanju OECD) in izbranih držav s področja obdavčitve čezmejnega opravljanja storitev z DDV. Pri analizi in primerjavi obdavčitve čezmejnega opravljanja storitev je uporabljena tudi obstoječa domača in tuja strokovna literatura ter viri, dostopni na svetovnem spletu. Za pridobivanje informacij so uporabljene mednarodno priznane in znanstvene revije s področja obdavčitve z DDV ter davčno raziskovalna platforma IBFD (angl. *International bureau of fiscal documentation*). Pomemben vir informacij in podlaga za raziskovanje so tudi gradiva, prejeta pri sodelovanju v forumu o DDV in na delavnicah v okviru programa Fiscalis 2020. Analiza je izvedena tudi s pomočjo sodb Sodišča EU, nezavezujočih smernic in ostalih gradiv Odbora za DDV, pojasnil Evropske komisije, Ministrstva za finance ter Finančne uprave Republike Slovenije (v nadaljevanju FURS). Pomemben del analize so tudi lastni zaključki, opravljeni na podlagi analizirane in primerjane literature ter oprti na znanje in izkušnje, pridobljene med študijem ter v okviru zaposlitve.

Magistrsko delo je sestavljeno iz šestih poglavij. V prvem poglavju so predstavljeni pravni viri s področja obdavčitve z DDV čezmejnega opravljanja storitev. Predstavljena je zakonodaja EU, mednarodne smernice OECD ter zakonodaja posameznih držav. V drugem poglavju je proučena definicija storitev v EU zakonodaji in zakonodaji posameznih držav, ki ji sledi primerjava definicije med posameznimi državami. Tretje poglavje je namenjeno predstavitvi pravil EU zakonodaje glede določanja kraja opravljanja storitev. Predstavljen je koncept davčnega zavezanca, stalne poslovne enote ter z metodo razčlenjevanja proučen kraj opravljanja posameznih vrst storitev glede na status prejemnika storitev. Poglavje se

zaključni z opisom obveznosti iz naslova DDV, ki jih morajo izpolnjevati podjetja, ki čezmejno opravljajo storitve. Sledi četrto poglavje, namenjeno primerjavi pojmov in pravil zakonodaje glede kraja obdavčitve storitev ter s tem povezanih obveznosti podjetij po izbranih državah. V petem poglavju so predstavljene stopnje DDV in oprostitve plačila DDV pri opravljanju storitev, ki jim sledi primerjava stopenj DDV in oprostitve po izbranih državah. V šestem poglavju so predstavljeni praktični primeri različne obdavčitve z DDV posameznih vrst storitev med državami ter mehanizmi, ki se lahko uporabijo za preprečevanje in odpravo dvojnega obdavčevanja ali neobdavčevanja storitev. Magistrsko delo je zaključeno s sklepnimi ugotovitvami in odgovori na raziskovalna vprašanja, ki izhajajo iz proučitve praktičnih primerov in primerjave zakonodaje med državami ter vmesnih zaključkov, opravljenih v posameznih poglavjih.

1 PRAVNI VIRI S PODROČJA OBDVČITVE Z DDV ČEZMEJNEGA OPRAVLJANJA STORITEV

Temeljni zakonodajni akt, ki ureja področje obdavčitve z DDV čezmejnega opravljanja storitev v EU, je Direktiva o DDV. Pomembna sprememba Direktive o DDV, povezana z rastjo trgovine s storitvami in s tehnološkimi spremembami na področju izvajanja čezmejnih storitev, je bila sprejeta v letu 2008 z Direktivo Sveta 2008/8/ES o spremembi Direktive 2006/112/2006 glede kraja opravljanja storitev (Svet Evropske unije, 2008) (v nadaljevanju Direktiva 2008/8/ES). Direktiva 2008/8/ES je ključni zakonodajni dokument EU, na podlagi katerega so morale države članice EU v nacionalno zakonodajo prenesti nove določbe glede kraja opravljanja storitev (Wille, 2009, str. 8).

Z uvedbo novih pravil določanja kraja opravljanja storitev se je poskušalo doseči, da bi bila večina storitev obdavčena v državi članici potrošnje, kar tudi ustreza enemu od temeljnih načel DDV sistema, t.i. načelu destinacije oz. načelu obdavčitve v namembnem kraju. V skladu s tem načelom davek bremeni le končno potrošnjo na območju določene davčne jurisdikcije. Z uporabo načela obdavčitve v namembnem kraju se pri obdavčitvi z DDV doseže nevtralnost na področju mednarodnega trgovanja, kar je že v uporabi pri obdavčitvi izvoza blaga.

Pravila so v nekaterih primerih opravljanja storitev zapletena in nejasna in povzročajo probleme pri praktični razlagi, kar včasih pripelje do končne razsodbe na Sodišču EU, ki je edino pristojno za razlago določb Direktive o DDV. Vrsto vprašanj pa v obliki smernic rešuje tudi Odbor za DDV (angl. *VAT Committee*). Ta proučuje vprašanja v zvezi z uporabo določb Direktive o DDV v državah članicah in služi kot platforma za izmenjavo stališč z namenom izdaje smernic o enotni uporabi določb zakonodaje EU s področja DDV (Annacondia & van der Corrupt, 2010, str. 203). Vendar pa smernice Odbora za DDV niso pravno zavezujoče, saj ne predstavljajo uradne razlage EU zakonodaje in tudi nimajo nujno soglasja Evropske komisije (Evropska komisija, b.l.a).

Z objavo zavezujočih izvedbenih pravil je EU zakonodajalec poskušal doseči enotno in usklajeno uporabo DDV pravil na področju obdavčevanja storitev v vseh državah članicah (Lejeune, Cortvriend, & Accorsi, 2011, str. 144). Svet EU je dne 15. marca 2011 sprejel novo Izvedbeno uredbo Sveta (EU) št. 282/2011 o določitvi izvedbenih ukrepov za Direktivo 2006/112/ES o skupnem sistemu davka na dodano vrednost (Svet Evropske unije, 2011) (v nadaljevanju Uredba 282/2011). Navedena uredba je bila dodatno spremenjena oz. dopolnjena z Izvedbeno uredbo Sveta (EU) št. 1042/2013 z dne 7. oktobra 2013 o spremembi Izvedbene uredbe (EU) št. 282/2011 glede kraja opravljanja storitev (Svet Evropske unije, 2013) (v nadaljevanju Uredba 1042/2013). S 1. januarjem 2015 se je namreč na podlagi določb Direktive o DDV spremenilo določanje kraja opravljanja storitev za vse telekomunikacijske storitve, storitve radijskega in televizijskega oddajanja in elektronsko opravljene storitve, ki se opravljajo osebam, ki niso davčni zavezanci. Tudi te t.i. imenovane digitalne storitve se od uveljavitve spremembe Direktive o DDV obdavčijo v državi članici, v kateri ima prejemnik sedež, stalni naslov ali običajno prebivališče (torej po načelu namembnega kraja), ne glede na kraj sedeža izvajalca storitve. Z izvedbenima uredbama so se do neke mere pojasnili različni koncepti Direktive o DDV (davčni zavezanec, kraj opravljanja storitev, sedež dejavnosti, stalna poslovna enota, stalno in običajno prebivališče ipd.). Poudariti je treba, da izvedbene uredbe ne morejo spreminjati določb Direktive o DDV in razlage teh določb, ki jih je že podalo Sodišče EU (Lejeune, Cortvriend, & Accorsi, 2011, str. 145).

Na podlagi praktičnih izkušenj izvajanja in uporabe določb Direktive o DDV in izvedbenih uredb se je pokazala potreba po dodatnih, natančnejših pojasnilih čezmejnega obdavčevanja posameznih vrst storitev, ki se odražajo v izdanih pojasnilih Evropske komisije, natančneje Generalnega direktorata za obdavčenje in carinsko unijo (angl. *Directorate General for Taxation and Customs Union* – v nadaljevanju GD TAXUD). V pojasnilih so ob uporabi nazornih primerov iz prakse natančneje obrazloženi posamezni koncepti Direktive o DDV, povezani z obdavčenjem določenih vrst storitev. Pojasnila o spremembah zakonodaje s področja DDV v EU glede kraja opravljanja telekomunikacijskih storitev, storitev oddajanja in elektronskih storitev, ki so začela veljati leta 2015, so bila objavljena dne 3. aprila 2014. Dne 26. oktobra 2015 pa je Evropska komisija izdala Pojasnila o pravilih glede kraja opravljanja storitev na področju DDV za storitve, povezane z nepremičninami, ki so začela veljati leta 2017. Čeprav pojasnila niso izčrpna in tudi ne pravno zavezujoča, je objava praktičnih in neformalnih smernic o načinu uporabe zakonodaje EU pomembno pripomogla k boljši prilagoditvi novim pravilom in večinoma tudi k enotnejši uporabi pravil v vseh državah članicah EU.

Na ravni EU obstajajo še nekateri drugi mehanizmi zagotavljanja enotnejše uporabe določb Direktive o DDV, s katerimi se skuša preprečiti dvojno obdavčevanje ali neobdavčevanje transakcij z DDV. Evropska komisija je vzpostavila forum EU o DDV (angl. *EU VAT forum*, v nadaljevanju forum o DDV), ki služi kot platforma, na kateri se z namenom razprave o načinih izboljšave izvajanja DDV zakonodaje srečujejo predstavniki podjetij in

davčnih organov držav članic. Forum o DDV je bil ustanovljen na podlagi sklepa Evropske komisije z dne 3. julija 2012. Med glavnimi projekti foruma o DDV je tudi pilotni projekt, ki se nanaša na zahteve za zasebna davčna stališča v povezavi s čezmejnimi primeri (angl. *Cross Border Ruling Project*, v nadaljevanju CBR projekt). Forum o DDV države članice tudi spodbuja k dialogu med davčnimi organi posameznih držav članic in k sklepanju skupnih dogovorov v primerih pojavljanja dvojne obdavčitve posameznih transakcij, kar je podrobneje opisano v poglavju 6.2 tega dela.

Poleg EU pa je problematiko obdavčitve z DDV zaradi naraščanja števila in oblik čezmejnega opravljanja storitev naslovila tudi OECD, ki je novembra 2015 izdala Mednarodne smernice za DDV/davek na promet blaga in storitve (angl. *International VAT/GST Guidelines*) (OECD, 2015a). OECD in vlade skupine G20 so namreč DDV vrzel prepoznale kot posledico izogibanja plačilu DDV pri opravljanju čezmejnih storitev (predvsem nakupov, ki jih končni potrošniki opravljajo prek t.i. e-trgovin izven domače jurisdikcije) in s tem kot ključni izziv v kontekstu OECD/G20 Projekta za preprečevanje znižanja davčne osnove in preusmeritve dobička (angl. *Base erosion and profit shifting – BEPS*) (OECD, 2015b). S smernicami je OECD predstavila mednarodni standard obdavčitve z DDV čezmejnih transakcij. Vzpostavila je sistem obdavčitve po načelu namembnega kraja za čezmejno opravljanje storitev tako podjetjem (angl. *business to business – B2B*) kot tudi končnim potrošnikom (angl. *business to customer – B2C*). Smernice poudarjajo nevtralnost DDV v kontekstu čezmejnega trgovanja, pri čemer morajo biti DDV pravila oblikovana na način, da nimajo primarne vloge pri sprejemanju poslovnih odločitev (OECD, 2015a, str. 16). Eno od osnovnih načel je, da pri obdavčitvi v jurisdikciji, kjer je DDV dolgovan ali bi moral biti plačan, tuja podjetja ne smejo biti v boljšem ali slabšem položaju v primerjavi z domačimi podjetji.

1.1 Pravni viri v Sloveniji

Slovenija je Zakon o davku na dodano vrednost (Ur. l. RS, št. 89/98, v nadaljevanju ZDDV) sprejela leta 1998 in s tem uvedla DDV, s katerim je bil od 1. julija 1999 dalje nadomeščen prometni davek. Glavni namen uveljavitve ZDDV je bila uskladitev sistema z že razvitim evropskimi pravili in s tem izpolnitev enega od pogojev za vstop v EU. Glavna sprememba ZDDV v smeri usklajevanja s Šesto direktivo je začela veljati maja 2004, ko je Slovenija vstopila v EU. Od takrat dalje je bil ZDDV večkrat spremenjen, večja novela v zvezi s prenosom Direktive 2008/8/ES glede kraja opravljanja storitev je začela veljati 1. januarja 2010 z Zakonom o spremembah in dopolnitvah Zakona o davku na dodano vrednost (Ur. l. RS, št. 85/09, v nadaljevanju ZDDV-1B). V Sloveniji je trenutno v veljavi Zakon o davku na dodano vrednost (Ur.l. RS, št. 13/11-UPB3, 18/11, 78/11, 38/12, 14/13, 46/13-ZIPRS1314-1, 101/13-ZIPRS1415, 86/14 in 90/15, v nadaljevanju ZDDV-1), nekatere določbe ZDDV-1 v povezavi z opravljanjem storitev pa so natančneje pojasnjene v Pravilniku o izvajanju Zakona o davku na dodano vrednost (Ur.l. RS, št. 141/06, 52/07,

120/07, 21/08, 123/08, 105/09, 27/10, 104/10, 110/10, 82/11, 106/11, 108/11, 102/12, 54/13, 85/14, 95/14, 39/16, v nadaljevanju PZDDV-1).

1.2 Pravni viri v Avstriji

Avstrija se je kot polnopravna članica pridružila Evropski uniji 1. januarja 1995. S tem dnem sta pričela veljati tudi Zakon o prometnem davku (nem. *Umsatzsteuergesetz 1994*, v nadaljevanju UStG 1994), s katerim je Avstrija prilagodila zakonodajo evropskemu DDV sistemu, in Pravila enotnega trga (nem. *Binnenmarktregelung*, v nadaljevanju BMR), sprejeta z namenom uvedbe prehodnega evropskega DDV sistema za enotni trg (Der Nationalrat, 1994). UStG 1994 vsebuje splošne določbe, spremljajoči BMR pa vsebuje posebne določbe za dobave in prenose znotraj EU. Pravila, ki jih predpiše Ministrstvo za finance, so pravno zavezujoča. Ministrstvo za finance objavlja tudi smernice (nem. *Umsatzsteuer Richtlinien 2000*, v nadaljevanju smernice k UStG 1994), ki niso pravno zavezujoče, služijo pa kot razlage določb UStG 1994 in pravil, lahko pa jih davčni zavezanci izpodbijajo v sodnih postopkih (Perl, 2017, str. 1–2).

1.3 Pravni viri v Italiji

DDV je bil v Italiji uveden 1. januarja 1973, ko je zamenjal do takrat veljaven kumulativni davek na dohodke in davek na uvoz. Osnovna DDV zakonodaja je vsebovana v Odloku predsednika republike 633 z dne 26. oktobra 1972 s spremembami (ital. *Decreto del Presidente della Repubblica*, v nadaljevanju DPR 633/72) (Il Presidente della Repubblica, 1972). Prehodni DDV režim za dobave znotraj EU je določen v Zakonodajnem odloku 331 z dne 30. avgusta 1993 (ital. *Decreto Legge 331*, v nadaljevanju DL 331/93) (Il Presidente della Repubblica, 1993). Tudi druga zakonodaja, ki ureja posamezna področja, je izdana v obliki odlokov. Obstajajo tudi odloki Ministrstva za finance (ital. *Decreti del Ministero delle Finanze*, v nadaljevanju DM) (Iadevaia, 2017, str. 1–2).

1.4 Pravni viri v Švici

Švica je uvedla DDV sistem 1. januarja 1995. Novi Zvezni DDV zakon (nem. *Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer*, v nadaljevanju MWSTG) z dne 12. junija 2009 je začel veljati 1. januarja 2010 (Die Bundesversammlung der Schweizerischen Eidgenossenschaft, 2009). Zvezna davčna uprava objavlja tudi smernice v zvezi s splošno DDV obravnavo (nem. *MWST-Infos*) in DDV obravnavo posameznih področij (nem. *MWST-B Brancheninfos*). Smernice sicer niso pravno zavezujoče, lahko pa je davčni zavezanec kaznovan, če praktičnih smernic ne pravilno uporablja in o tem ne obvesti vnaprej uprave (Lattmann, 2017, str. 1). V veljavi je tudi DDV odlok (nem. *Mehrwertsteuerverordnung*, v nadaljevanju MWSTV) z dne 27. novembra 2009, ki podrobneje pojasnjuje določbe MWSTG (Der Schweizerische Bundesrat, 2009).

Iz kratkega pregleda zakonodaje po izbranih državah je razvidno, da so države članice v DDV zakonodajo prenesle določbe Direktive o DDV. Tudi Švica, ki sicer ni članica EU, uporablja pri obdavčitvi z DDV sprejeti zakon o DDV. V vseh državah se poleg osnovnega zakona uporabljajo tudi dodatna pravila, smernice ali odloki, ki zakonodajo podrobneje pojasnjujejo.

2 DEFINICIJA STORITEV V DDV ZAKONODAJI

Oprelitev določene transakcije kot opravljanja storitev nikakor ni brez davčnih posledic. Določena transakcija je lahko obdavčena, oproščena plačila DDV, lahko se uporabi nižja stopnja DDV. Navedeno vpliva tudi na pravico do odbitka DDV, plačanega v predhodnih fazah. Tudi kraj opravljanja storitve in posledično obveznosti, ki jih imajo v zvezi s tem podjetja, imajo pomembno vlogo pri oceni davčnih posledic opravljanja določene transakcije.

V Direktivi o DDV je opravljanje storitev opredeljeno v členu 24 z negativno definicijo kot vsaka transakcija, ki ni dobava blaga. Zelo poenostavljeno bi lahko rekli, da v primerih, ko podjetje proda nekaj, kar ni blago, proda storitev. Kaj se šteje za dobavo blaga je opredeljeno v členu 14 Direktive o DDV. Opravljanje storitev je torej zelo širok pojem, ki lahko med drugim vključuje transakcije odstopa premoženjskih pravic, obveznosti v zvezi z opustitvijo dejanja ali dopustitvijo dejanja, kot tudi opravljanje določenih storitev za državne organe, v njihovem imenu in na podlagi zakona. Tudi brezplačna uporaba poslovnih sredstev in opravljanje storitev za neposlovne namene, se šteje za opravljanje storitev. V nadaljevanju so transakcije, ki z vidika DDV predstavljajo opravljanje storitev, podrobneje opisane.

Pri **premoženjskih pravicah** gre za pravice njihovih imetnikov, ki imajo vrednost, predstavljajo premoženje in so lahko vir dohodkov. Predvsem gre v teh primerih za pravice intelektualne lastnine in avtorske pravice.

V zvezi z obravnavo **odstopa premoženjskih pravic** je pomembna novejša sodba Sodišča EU v zadevi C-37/16 (SAWP). V zadevi se je obravnavalo vprašanje, ali imetniki pravic reproduciranja (avtorji) opravijo storitev za proizvajalce in uvoznike praznih nosilcev podatkov in naprav za reprodukcijo in snemanje. Organizacije za kolektivno upravljanje avtorskih in sorodnih pravic namreč od proizvajalcev in uvoznikov nosilcev in naprav v svojem imenu in za račun imetnikov pravic pobirajo nadomestilo od prodaje nosilcev in naprav.

Sodišče EU je v sodbi pojasnilo, da čeprav bi lahko šlo v tem primeru za odstop premoženjskih pravic, tega ni treba proučevati, saj v konkretnem primeru ne obstaja pravno razmerje, v okviru katerega bi se med imetniki pravic reprodukcije ali organizacijo za kolektivno upravljanje teh pravic ter proizvajalci in uvozniki izmenjale vzajemne

dajatve. Obveznost plačila nadomestila je proizvajalcem in uvoznikom naložena v skladu z nacionalnim zakonom, ki določa tudi znesek nadomestila. Obveznost proizvajalcev in uvoznikov za plačilo nadomestila ne izhaja iz opravljanja storitve, za katero bi pomenilo neposredno protidajatev. Cilj nadomestila je plačilo pravičnega nadomestila v korist imetnikov pravic reproduciranja. Pravično nadomestilo pa je povezano s škodo, ki nastane imetnikom z reprodukcijo njihovih varovanih del brez njihovega dovoljenja. Tako se ta transakcija ne šteje za transakcijo, opravljeno za plačilo.

Verjamem, da je ta sodba Sodišča EU v marsikateri državi članici povzročila dvome glede pravilnosti dosedanje obravnave z vidika DDV podobnih primerov pobiranja nadomestil organizacij za kolektivno upravljanje pravic. FURS je v luči te sodbe v zvezi s plačilom nadomestila za sledne pravice pojasnil, da nadomestilo, ki ga prodajalci, kupci ali posredniki umetnin ob vsaki nadaljnji prodaji izvirnika umetnine izplačajo avtorju tega dela, ne predstavlja plačila za opravljeno storitev in ni predmet DDV (FURS, 2016. str. 1).

Do izvajanja del v imenu državnih organov prihaja v primerih, ko npr. država na podlagi podeljenih koncesij zasebnim podjetjem preda v izvajanje določena dela. Če podjetje izvaja dela v imenu državnih organov, to še ne pomeni, da je storitev izven sistema DDV. Pri določitvi, ali je transakcija obdavčena z DDV, je treba upoštevati dejavnost kot tako, ne glede na njen namen ali rezultat.

Za razumevanje te določbe velja navesti sodbo Sodišča EU v zadevi C-358/97 (Komisija proti Irski), iz katere izhaja, da je predmet DDV tudi cestnina za uporabo javnih cest, ki jo pobirajo zasebna podjetja na podlagi posebnega pooblastila državnega organa. Zasebna podjetja to storitev opravljajo kot neodvisno ekonomsko dejavnost in ne kot dejavnost državnega organa, čeprav pobirajo cestnine za ceste, ki so del javnega cestnega omrežja.

Obveznost opustitve dejanja je Sodišče EU obravnavalo v zadevi C-215/94 (Mohr), v kateri je poleg opredelitve, ali gre v konkretnem primeru trajne opustitve proizvodnje mleka za opravljanje storitev, opredelilo še eden od ključnih elementov ugotavljanja, ali gre v posameznih primerih za transakcijo, obdavčljivo z DDV.

Sodišče EU je v konkretnem primeru zaključilo, da znesek, ki ga je kmet prejel za trajno opustitev pridelave mleka, ne predstavlja plačila za opravljeno storitev. Da je neko plačilo predmet DDV, mora priti tudi do **porabe oz. potrošnje storitve**. DDV je namreč davek na potrošnjo blaga in storitev, zato mora obstajati dobava blaga ali storitev, ki jo porabi **določljiv potrošnik**.

V zvezi s t.i. **neposlovno rabo**, je v členu 25 Direktive o DDV določeno, da se za opravljanje storitev za plačilo in posledično za storitev, obdavčeno z DDV, štejejo tudi nekatere brezplačno opravljene transakcije uporabe poslovnih sredstev (blaga, od katerega je davčni zavezanec odbil DDV ob nakupu) ali opravljanja storitev za zasebno rabo

davčnega zavezanca, njegovih zaposlenih ali na splošno za neposlovne namene. Določba je namenjena zagotavljanju enakosti obravnave davčnega zavezanca in končnega potrošnika. Z izenačitvijo brezplačne dobave z dobavo za plačilo se prepreči, da bi se davčni zavezanec izognil plačilu DDV, ko blago, od katerega je odbil DDV ob nakupu, uporabi za zasebne namene ali za drugo neposlovno rabo. Hkrati določba preprečuje, da bi davčni zavezanec ali njegovi zaposleni storitve pridobili brez davka. Države članice lahko te transakcije v skladu s členom 26(2) Direktive o DDV štejejo za neobdavčljive, če takšno odstopanje ne vodi k izkrivljanju konkurence. V sodbi C-434/03 (Charles in Charles-Tijmens) je Sodišče EU pojasnilo, da je namen te določbe poenostavitev upravnih postopkov odmere DDV in ne splošno neobdavčevanje uporabe blaga za zasebne namene, kar bi lahko vodilo do izkrivljanja konkurence.

Direktiva o DDV tudi določa, da lahko države članice kot opravljanje storitev za plačilo obravnavajo storitev, ki jo opravi davčni zavezanec za namene svojega podjetja, če davčnemu zavezancu ne bi bila priznana pravica do celotnega odbitka DDV za to storitev, ki bi mu jo opravil drug davčni zavezanec. Države članice lahko to možnost izkoristijo po posvetovanju z odborom za DDV, kar je izrecno navedeno v členu 27 Direktive o DDV. Namen določbe je bil uvesti večjo konkurenčno enakost med ponudniki storitev v primerih, ko gre za resno tveganje izkrivljanja konkurence.

Poseben primer pri čezmejnem poslovanju predstavljajo **sestavljene transakcije**, ki vključujejo več elementov dobav blaga ali storitev. Pri teh transakcijah je treba najprej ugotoviti, ali se posamezne dele transakcije samostojno davčno obravnava ali pa bi jih bilo treba obravnavati skupaj. Če se jih obravnava skupaj (kot enotna transakcija), je treba določiti, ali predstavljajo dobavo blaga ali opravljanje storitev.

Zakonodaja praviloma ne predpisuje pravil določanja, ali gre za enotno transakcijo ali več raznovrstnih transakcij. Zato si je treba pri odločanju pomagati predvsem s sodno prakso Sodišča EU. Na podlagi okoliščin vsakega posameznega primera je treba določiti, ali gre za opravljanje več raznovrstnih transakcij ali za opravljanje enotne transakcije, katere se ne sme umetno razdeliti, da se ne bi izkrivilo delovanje sistema DDV. Dodatno je pri transakciji treba storitev šteti za pomožno storitev glavni, če sama za stranko nima namena in je le sredstvo, da lahko bolje uporablja glavno storitev ponudnika.

Pri sestavljenih transakcijah, ki vsebujejo tako dobavo blaga kot tudi opravljanje storitev, je treba na podlagi okoliščin vsakega posameznega primera ugotoviti, ali gre za enotno transakcijo dobave blaga ali opravljanja storitev ali dve ali več transakcij, ki se davčno samostojno obravnavajo.

V zadevi C-111/05 (Aktiebolaget NN) je Sodišče EU med drugim presojalo, ali gre v primeru dobave in montaže optičnega kabla, ki povezuje dve državi članici in je deloma montirano na ozemlju EU, deloma pa izven, za dobavo blaga ali opravljanje storitev.

Sodišče EU je zaključilo, da gre v tem primeru za dobavo blaga na podlagi naslednjih značilnosti transakcije:

- kabelsko omrežje bo po preizkusu delovanja, ki ga bo opravil dobavitelj, prenešeno naročniku, ki bo z njim razpolagal kot lastnik,
- cena blaga (kabla) predstavlja večji del skupne cene transakcije in
- storitve dobavitelja so omejene na polaganje optičnega kabla in ne na njegovo spremembo in prilagoditev posebnim zahtevam naročnika.

Ali gre v konkretnem primeru za dobavo blaga ali storitev je Sodišča EU presojalo tudi v primeru družbe, ki je pri izdelavi kopij dokumentov na zahtevo strank uporabljala svoj material, stranke družbe pa so ostale lastnice izvirnih dokumentov. Gre za sodbu v zadevi C-88/09 (Graphic Procédé), v kateri je Sodišče EU ugotovilo, da je bil gospodarski namen transakcije razmnoževanje izvirnih dokumentov, ki jih je v večjem ali manjšem številu izvodov predložila stranka. Reprografija ni bila omejena le na preprosto razmnoževanje izvirnih dokumentov, ampak tudi na izbiro in programiranje fotokopirnih strojev, spenjanje in vezavo dokumentov ter urejanje kopij. Ti elementi, ki so sestavljali transakcijo, so bili potrebni za reprografijo in med seboj tesno povezani. Namen reprografije je bil, da stranke dobijo kopije izvirnika, spenjanje in urejanje kopij pred izročitvijo kopij pa je bilo le sredstvo, s katerim je reprograf opravil svojim strankam kar najboljšo storitev. Zato je navedena dejavnost pomenila nedeljivo gospodarsko transakcijo, katere razdelitev bi bila umetna.

Sodišče EU je razsodilo, da reprografija ustreza značilnostim dobave blaga, če je omejena na preprosto razmnoževanje dokumentov na nosilcih, pri čemer se pravica razpolaganja z njimi prenese z reprografa na stranko, ki je naročila kopije izvirnika.

Z razvojem vedno novih tehnologij in različnih vrst storitev bo vprašanje, ali se določena transakcija za namene DDV šteje za dobavo blaga ali opravljanje storitev, gotovo terjalo nove definicije in pravila v zakonodaji. Na tem mestu naj opozorim, da so elektronske storitve praviloma izključene iz možnosti uporabe nižje stopnje DDV, tudi če gre v primeru določenih elektronskih storitev za primerljive transakcije "običajnim" dobavam blaga ali storitev.

Ena novejših sodb Sodišča EU v zadevi C-390/15 (RPO) obravnava vprašanje obdavčitve dobave digitalnih knjig v elektronski obliki (natančneje uporabe nižje stopnje DDV za te dobave). Ta sodba je pomembna tudi zato, ker na podlagi praktičnega primera razloži načelo enake obravnave primerljivih položajev. V sodbi je tudi obrazloženo, kdaj je različna obravnava utemeljena in s tem načelo ni kršeno. Ker so knjige v elektronski obliki

elektronske storitve¹, se nižja stopnja DDV za dobavo teh knjig, ki se sicer uporablja za knjige na vseh fizičnih nosilcih, ne more uporabiti.

V zadevi se je vzpostavilo vprašanje veljavnosti člena 98(2) Direktive o DDV, ki ne dovoljuje uporabe nižje stopnje DDV za elektronske storitve, z vidika načela enakega obravnavanja dobave digitalnih knjig glede na to, ali so dobavljene na fizičnem nosilcu ali v elektronski obliki. Sodišče EU je najprej pojasnilo, da načelo enakega obravnavanja zahteva, da se primerljivi položaji ne obravnavajo različno in da se različni položaji ne obravnavajo enako, razen če je taka obravnava objektivno utemeljena. V konkretnem primeru različno obravnavanje izhaja iz nezmožnosti držav članic, da bi za dobavo knjig v elektronski obliki določile nižjo stopnjo DDV, čeprav je uporaba nižje stopnje DDV dovoljena za dobave knjig na vseh fizičnih nosilcih.

Elemente, značilne za ta položaj, in njihovo primerljivost je zato treba opredeliti in presojati ob upoštevanju ciljev zakonodajalca, katerim je sledil pri dovoljenju državam članicam, da za dobavo digitalnih knjig na vseh fizičnih nosilcih uporabijo nižjo stopnjo DDV. Cilj, na katerem temelji uporaba nižje stopnje DDV za dobavo knjig, je spodbujanje branja. Iz tega nadalje sledi, da sta glede na cilj, dobava digitalnih knjig na vseh fizičnih nosilcih in dobava digitalnih knjig v elektronski obliki primerljiva položaja. Načelo enakega obravnavanja pa ni kršeno, če je različno obravnavanje dveh primerljivih položajev ustrezno utemeljeno. Sodišče EU nadalje pojasnjuje, da zakonodajalec s tem, da izključuje uporabo nižje stopnje DDV za elektronsko opravljene storitve, davčnim zavezancem in nacionalnim davčnim organom omogoča, da jim ni treba za vsako vrsto opravljenih elektronskih storitev ugotavljati, ali spadajo med storitve, za katere se lahko uporabi nižja stopnja DDV. Zakonodajalec bi sicer lahko dobavo digitalnih knjig v elektronski obliki ločil od ostalih elektronskih storitev in tako omogočil uporabo nižje stopnje DDV za te knjige. Vendar bi bila rešitev v nasprotju s ciljem, ki mu sledi zakonodajalec, da je treba odpraviti pravno negotovost, izhajajočo iz nenehnega razvoja elektronskih storitev. Navedeno je namreč razlog, zaradi katerega je zakonodajalec izključil elektronske storitve iz seznama transakcij, za katere se lahko uporabi nižja stopnja DDV. Prav tako bi sprejetje ukrepa, s katerim bi razširili možnost uporabe nižje stopnje DDV na vse elektronsko opravljene storitve, povzročilo neenako obravnavanje ostalih, neelektronskih storitev, ki niso upravičene do nižje stopnje DDV.

Sodišče EU je zaključilo, da je različna obravnava ustrezno utemeljena in da člen 98(2) Direktive o DDV v povezavi s točko 6 Priloge III k tej direktivi ne krši načela enakega obravnavanja z dovolitvijo uporabe nižje stopnje DDV za dobavo digitalnih knjig na vseh fizičnih nosilcih in izključitvijo možnosti uporabe nižje stopnje DDV za dobavo digitalnih knjig v elektronski obliki.

¹ V zvezi z opredelitvijo elektronskih storitev glej poglavje 3.4.10.

Posebej je pri opredelitvi storitev v členu 24(2) Direktive o DDV podana tudi definicija **telekomunikacijskih storitev**². Izvedbena uredba 282/2011 pa v členih 6 do 9 podaja definicije naslednjih storitev:

- restavracijske storitve in storitve cateringa;
- telekomunikacijske storitve;
- storitve oddajanja;
- elektronsko opravljene storitve;
- sestavljanje raznih delov naprav;
- prodaja opcije.

Na podlagi zgornje proučitve definicije storitev lahko zaključim, da je treba za pravilno uporabo določb Direktive o DDV pri čezmejnem opravljanju storitev najprej opredeliti, ali je določena transakcija v državi prejemnika za namene obdavčitve z DDV določena kot dobava blaga ali opravljanje storitev. Če je transakcija opredeljena kot opravljanje storitev, se v drugem koraku ugotavlja, ali je storitev predmet DDV. Iz EU zakonodaje ter sodb Sodišča EU tudi izhaja, da morajo biti izpolnjeni določeni pogoji, da je opravljena storitev predmet DDV. Ključna vodila pri tem so:

- obstajati mora neposredna povezava med opravljeno storitvijo in plačilom, prejetim zanj (npr. sodbe Sodišča EU v zadevah C-102/86 (Apple and Pear Development Council), C-16/93 (Tolsma));
- obstajati mora pravno razmerje med izvajalcem in prejemnikom storitve (C-16/93 (Tolsma), C-37/16 (SAWP));
- storitev mora porabiti določljiv potrošnik (C-215/94 (Mohr), C-384/95 (Landboden-Agrardienste GmbH)).

Ko je za storitev ugotovljeno, da je predmet DDV, se nadalje presoja kraj opravljanja storitve, uporaba stopnje DDV ali oprostitve plačila DDV. Na tej podlagi se opredelijo še obveznosti podjetja v zvezi z DDV, ki jih je treba izpolnjevati v posamezni državi.

2.1 Primerjava definicije storitev v DDV zakonodaji posameznih držav

2.1.1 Slovenija

V Sloveniji so transakcije opravljanja storitev določene v členu 14 ZDDV-1. Določba sledi definiciji, podani v Direktivi o DDV, po kateri pomeni opravljanje storitev vsako transakcijo, ki ni dobava blaga. Med transakcije odstopa premoženjskih pravic lahko prištevamo avtorske pravice, pravice intelektualne lastnine ipd. Transakcije opustitve

² V povezavi z opredelitvijo telekomunikacijskih storitev glej tudi poglavje 3.4.10.

dejanja ali dopustitve dejanja ali stanja pa PZDDV-1 natančneje opredeljuje v členu 5, in sicer:

- opustitev dejanja predvsem pomeni odrekanje konkuriranju na trgu in prenehanje opravljanja dejavnosti;
- dopustitev dejanja lahko pomeni tudi dovoljenje za uporabo premičnin, nepremičnin in premoženjskih pravic.

V ZDDV-1 ni določbe, ki bi opredeljevala telekomunikacijske storitve. Do sprejetja novele ZDDV-1B je bila definicija telekomunikacijskih storitev umeščena v člen 29 takrat veljavnega ZDDV-1, ki je določal posebno pravilo za kraj opravljanja storitev za nekatere druge storitve. Izvedbena uredba 282/2011 sicer v členu 6a natančneje opredeljuje, kaj vse je zajeto s pojmom telekomunikacijske storitve iz člena 24(2) Direktive o DDV. Ob skrbnem pregledu definicije iz Direktive o DDV in opredelitev iz Uredbe 282/2011 pa je razvidno, da Direktiva o DDV določa, da se za telekomunikacijske storitve šteje tudi zagotavljanje dostopa do globalnih informacijskih omrežij. Glede na to, da je določba Direktive o DDV v tem delu dovolj natančna, ni dvoma, da se v Sloveniji za telekomunikacijsko storitev šteje tudi priključitev na globalno telekomunikacijsko mrežo, čeprav ZDDV-1 ne vsebuje več te določbe.

Slovenska DDV zakonodaja v členu 15 ZDDV-1 določa obdavčitev tudi za opravljanje storitev za neposlovne namene. Če davčni zavezanec uporablja blago, ki je del poslovnih sredstev, za zasebne namene ali za druge namene kot za namene opravljanja dejavnosti, se navedeno šteje za opravljanje storitev za plačilo, če je za to blago izkoristil pravico do odbitka DDV (delno ali v celoti). Tudi od brezplačnega opravljanja storitev v zasebne namene ali za druge namene kot za namene opravljanja dejavnosti, je treba obračunati DDV, saj se šteje za opravljanje storitev za plačilo. Le v primeru brezplačnega opravljanja storitev za namene opravljanja dejavnosti bi se lahko štelo, da storitev ni opravljena za plačilo.

Sestavljenih transakcij DDV zakonodaja posebej ne opredeljuje, zato je treba v konkretnih primerih izhajati iz okoliščin vsakega posameznega primera. Pri opredelitvi, ali gre v posameznih primerih za enotno dobavo ali več samostojnih dobav pa tudi ali gre za enotno dobavo blaga ali storitev, je treba upoštevati sodno prakso Sodišča EU. Pri odločanju glede enotnosti transakcije je dober pripomoček sodba Vrhovnega sodišča Republike Slovenije (v nadaljevanju VSRS) številka X Ips 422/2012, v kateri so navedena vodila oz. vprašanja, ki izhajajo iz sodne prakse Sodišča EU pri presojanju enotnosti transakcije.

2.1.2 Avstrija

UStG 1994 v členu 3a določa, da je opravljanje storitev vsaka transakcija, ki se ne šteje za dobavo blaga. Za storitev se šteje tudi opustitev dejanja ali dopustitev dejanja ali stanja.

Kot dopustitev dejanja ali stanja se štejejo npr. dovoljenja za uporabo patentov ali pravic intelektualne lastnine drugim osebam. Definicija telekomunikacijskih storitev je podana v točki 640o smernic k UStG 1994 in sledi opredelitvi teh storitev v Direktivi o DDV.

Z obveznostjo prenosa določb Direktive o DDV v nacionalno zakonodajo se za opravljanje storitev za plačilo štejejo tudi storitve, ki predstavljajo neposlovno rabo, obdavčeno z DDV, in sicer:

- uporaba blaga, ki je del poslovnih sredstev podjetnika, za zasebne namene podjetnika, če je bil DDV za to blago deloma ali v celoti odbit:
 - za druge namene kot za namene opravljanja dejavnosti,
 - za namene zaposlenih, če se uporaba ne šteje za bonitete;
- brezplačno opravljanje storitev podjetnika za njegove zasebne namene:
 - za druge namene kot za namene opravljanja dejavnosti,
 - za namene zaposlenih, če se ne štejejo za bonitete.

Ali se sestavljene transakcije štejejo za dobavo blaga ali opravljanje storitev, je odvisno od glavnega namena transakcije. Pomožne dobave se davčno enako obravnavajo kot glavna dobava. Posamezne dobave se obravnavajo kot enotna transakcija, če predstavljajo gospodarsko celoto (npr. glavni izvajalec del gradi hišo) (Perl, 2017, str. 10).

2.1.3 Italija

Opravljanje storitev vključuje storitve, opravljene za plačilo, ki izhajajo iz različnih vrst sklenjenih pogodb (npr. za prevoz, zastopništvo, posredništvo, skladiščenje ipd.). V členu 3 DPR 633/72 je opredeljeno, da opravljanje storitev na splošno pomeni obveznost opraviti, opustiti ali dopustiti ravnanje. V italijanski zakonodaji torej ni negativne definicije storitev. Transakcije, ki se štejejo za opravljanje storitev, so v DPR 633/72 še podrobneje določene.

V zvezi z neposlovno rabo DPR 633/72 v členu 3 posebej določa, da se za storitve, opravljene za plačilo, štejejo brezplačno opravljene storitve, če je davčni zavezanec odbijal DDV od nabav blaga in storitev, namenjenih opravljanju teh storitev, in če vrednost storitve presega 50 evrov (v nadaljevanju EUR) in je opravljena za osebno ali družinsko rabo davčnega zavezanca (zasebna raba). Za storitev za plačilo se šteje tudi opravljena storitev za druge namene kot za namene opravljanja dejavnosti davčnega zavezanca.

DPR 633/72 v členu 3 tudi določa, katere transakcije se ne štejejo za opravljanje storitev. Te transakcije imajo sicer značilnosti opravljanja storitev, vendar izrecno niso predmet DDV.

Telekomunikacijske storitve so opredeljene v členu 1 DM 366/00 in sledijo definiciji iz Direktive o DDV (Il Ministro delle finanze, 2000).

Pri obravnavi sestavljenih transakcij za eno samo plačilo je treba upoštevati, da se vsaka posamezna dobava obdavči posebej, če jih je mogoče obravnavati ločeno. Če ločena obravnava ni mogoča, se za obdavčitev sestavljene transakcije uporabi pravila za obdavčitev prevladujoče dobave (absorpcija). Narava transakcije mora biti določena z vidika tipičnega potrošnika (Iadevaia, 2017, str. 9).

2.1.4 Švica

V točki e člena 3 MWSTG je določeno, da se za opravljanje storitev štejejo vse transakcije, ki ne predstavljajo dobave blaga. Prav tako se za opravljanje storitev štejejo dobava neopredmetenih sredstev in pravic ter opustitev ali dopustitev dejanja ali stanja. Transakcije, ki niso opravljene za plačilo, so neobdavčljive. V členu 18 MWSTG je tudi določeno, da zaradi nepovezanosti plačila z opravljeno storitvijo niso obdavčljive subvencije in izplačila odškodnin.

Telekomunikacijske in elektronske storitve so opredeljene v členu 10 MWSTV.

Praviloma opravljanje storitev samemu sebi ni obdavčeno. Opravljanje storitev samemu sebi pa je obdavčeno, če se blago ali storitve uporabljajo za oproščeno ali neobdavčljivo dejavnost, pri čemer je bil od blaga ali storitev odbit DDV. Neposlovna uporaba infrastrukture lahko zahteva popravek v predhodni fazi odbitega DDV.

V skladu s členom 19 MWSTG se sestavljene transakcije lahko obravnavajo kot enotna transakcija, če so zaračunane skupaj, pri čemer vrednost prevladujoče dobave predstavlja najmanj 70 % celotne vrednosti.

2.2 Zaključki opravljene primerjave definicije storitev v DDV zakonodaji

Iz primerjave definicije storitev med izbranimi državami lahko zaključim, da so definicije med državami do določene mere usklajene in tudi v skladu z definicijo, podano v Direktivi o DDV. Slovenija in Avstrija sta v DDV zakonodaji povzeli definicijo iz Direktive o DDV, podobno ima storitve definirane tudi Švica. Italija ni povzela negativne definicije storitev iz Direktive o DDV. V definiranju storitev je šla še korak dlje in poleg seznama transakcij, ki se štejejo za opravljanje storitev, določila tudi, katere transakcije se ne štejejo za opravljanje storitev za plačilo in niso predmet DDV. Podobno je tudi v švicarskem MWSTG določeno, katere storitve niso predmet DDV. Namena zakonodajalca, da tako

podrobno opredeli storitve, nisem zasledila. Mnenja sem, da tako natančne določbe v zakonodaji niso potrebne, so pa zaradi zagotavljanja pravne varnosti dobrodošle.

Neposlovna raba blaga in storitev je v Sloveniji in Avstriji obdavčena na enak način. V Italiji je razlika pri opravljanju storitev za zasebno rabo, saj se za opravljene za plačilo štejejo le storitve, katerih vrednost presega 50 EUR. Švica zasebne rabe ne obdavčuje, razen v nekaterih primerih.

Obravnava sestavljenih storitev je v Sloveniji, Avstriji in Italiji podobna, uporabljajo se vodila iz sodb Sodišča EU. Švica v MWSTG določa, da morajo biti sestavljene transakcije, da se obravnavajo kot enotna transakcija, zaračunane skupaj, vrednost glavne dobave pa mora predstavljati najmanj 70 % celotne vrednosti.

Menim, da nekatere razlike v definiciji storitev med državami ne bi smele bistveno vplivati na obdavčitev z DDV in posledično na dodatne stroške usklajevanja, povečano administrativno obremenitev in na odločitev podjetij za čezmejno opravljanje storitev.

Za podjetja je priporočljivo, da se pri čezmejnem poslovanju pozanimajo, kako je transakcija, ki se bo opravljala, opredeljena v državi poslovnega partnerja. To je še posebej pomembno v primerih, ko podjetje namerava čezmejno opravljati storitev, ki od dobavitelja zahteva identifikacijo za namene DDV v drugi državi. Navedeno največkrat vodi k dodatnim administrativnim zahtevam in s tem povezanimi dodatnimi stroški za podjetje. Pri morebitnem vprašanju, ali gre za enotno transakcijo ali več raznovrstnih transakcij pa je priporočljivo, da se pri odločitvi izhaja predvsem iz ekonomskega in praktičnega namena, ki ga ima transakcija za prejemnika. Podjetje naj ima pri opravljanju kompleksnih čezmejnih transakcij v mislih tudi pravno varnost, ki jo lahko zagotavlja tudi na načine, opisane v poglavju 6.2.

3 KRAJ OPRAVLJANJA STORITEV

Cilj določb Direktive o DDV glede kraja opravljanja storitev je predvsem preprečitev morebitnih sporov pri dvojnem obdavčevanju (spori glede pristojnosti) in neobdavčevanju prihodkov. Navedeno natančneje opisujeta sodbi Sodišča EU v zadevah C-291/07 (TRR), točka 24 in C-419/14 (WML), točka 41. V skladu s strategijo Evropske komisije o posodobitvi in poenostavitvi delovanja skupnega DDV sistema bi moral biti kraj obdavčitve vseh storitev načeloma kraj dejanske potrošnje. To je tudi v skladu z načelom nevtralnosti obdavčitve, ki je v mednarodnem trgovanju dosežena prav prek uporabe načela destinacije (Lamensch, 2010, str. 271). Tudi OECD je v Mednarodnih smernicah poudarila, da bi morale biti storitve, s katerimi se trguje mednarodno, obdavčene v skladu s pravili države potrošnje.

DDV mora biti načeloma obračunan, ko je storitev opravljena in na voljo davčnemu zavezancu ali končnemu potrošniku. V večini primerov pa dobavitelj ne ve oz. ne more določiti, kje se bo dejansko zgodila poslovna raba ali končna potrošnja. Zato mora dobavitelj v trenutku določitve davčne obravnave določene storitve opredeliti kraj opravljanja na osnovi značilnosti transakcije, ki so znani ali bi morali biti znani v tem trenutku. V DDV sistemu se zato z namenom določitve jurisdikcije obdavčitve za kraj opravljanja storitev uporabljajo merila oz. predpostavke določanja kraja poslovne rabe ali končne potrošnje.

Pravila glede kraja opravljanja storitev so v Direktivi o DDV določena v členih od 44 do 59a. Za namene določanja kraja opravljanja storitev pravila razlikujejo med tem, ali je prejemnik storitev davčni zavezanec ali oseba, ki ni davčni zavezanec. Razlikovanje je mogoče pripisati različnim ciljem obdavčevanja transakcij, opravljenih davčnim zavezancem (v nadaljevanju B2B transakcije), in ciljem obdavčevanja transakcij, opravljenih osebam, ki niso davčni zavezanci oz. končnim potrošnikom (v nadaljevanju B2C transakcije). Obdavčitev B2C transakcij pomeni končno davčno obremenitev, medtem ko je obdavčitev B2B transakcij le sredstvo za dosego končnega cilja davka, ki je obdavčitev končne potrošnje. Pravila za določanje kraja opravljanja storitev so za B2B transakcije namenjena določitvi dejanskega kraja poslovne rabe prejete storitve, za B2C transakcije pa določitvi dejanskega kraja končne potrošnje. Tako je cilj davčnih pravil glede kraja opravljanja storitev za poslovanje med davčnimi zavezanci predvsem olajšati naložitev davčne obveznosti končnemu potrošniku v ustrezni državi, s hkratno ohranitvijo nevtralnosti DDV sistema. V magistrskem delu bom pri določanju kraja opravljanja storitev uporabljala tudi izraz "kraj obdavčitve storitev". Izraza imata enak pomen.

3.1 Davčni zavezanec

V sistemu DDV je pomembno določiti, kdo je oseba, ki je dolžna obračunavati DDV (davčni zavezanec). V skladu s členom 9 Direktive o DDV se za osebo, ki je davčni zavezanec, šteje vsaka oseba, ki neodvisno opravlja katerokoli ekonomsko dejavnost, pri čemer ni pomemben rezultat opravljanja dejavnosti, prav tako ni pomembno, kje ta oseba opravlja dejavnost. Iz navedene določbe je razvidno, da se za namene obdavčitve z DDV za davčnega zavezanca šteje le oseba, ki opravlja ekonomsko dejavnost. Ekonomska dejavnost zajema dejavnost proizvajalcev, trgovcev, oseb, ki opravljajo storitve, dejavnost samostojnih poklicev ipd. Predvsem se za ekonomsko dejavnost šteje izkoriščanje premoženja v stvareh ali pravicah z namenom trajnega doseganja dohodkov. Zaposlene osebe ali druge osebe, ki opravljajo dejavnost v odvisnem razmerju, za namene obdavčitve z DDV niso davčni zavezanci. Davčni zavezanci pa so tudi osebe javnega prava in državni, regionalni in lokalni organi, če bi njihova obravnava, kot da niso davčni zavezanci, povzročala znatno izkrivljanje konkurence ali če opravljajo določene ekonomske dejavnosti in obseg teh dejavnosti ni zanemarljiv.

V zvezi s pravili za določanje kraja opravljanja storitev pa Direktiva o DDV v členu 43 nadalje določa, da se za davčnega zavezanca štejejo tudi:

- davčni zavezanci, ki opravljajo tudi dejavnosti, ki niso obdavčljive, in sicer se za davčnega zavezanca štejejo v zvezi z vsemi prejetimi storitvami, ter
- pravne osebe, ki sicer niso davčni zavezanci, so pa identificirane za namene DDV.

Menim, da je dodatna definicija davčnega zavezanca za namene določanja kraja opravljanja storitev vsaj deloma povezana z zmanjšanjem administrativne obremenitve za podjetja, saj jim ni treba v vsakem posameznem primeru ugotavljati, ali bo prejemnik uporabil storitev za namene obdavčljive dejavnosti. Po drugi strani pa določba vključuje med davčne zavezanke, ki se morajo v zvezi s prejetimi storitvami identificirati za namene DDV, tudi male davčne zavezanke, ki so oproščeni obračunavanja DDV³.

Določanje statusa ali funkcije prejemnika storitve pa je predvsem pri čezmejnem poslovanju s podjetji s sedežem izven EU otežena. V ta namen so v Uredbi 282/2011 v členih 17 do 19 dodana pravila v zvezi z ugotavljanjem statusa prejemnika storitev s sedežem v državah izven EU in državah članicah EU.

Pri preverjanju funkcije prejemnika storitev s sedežem v drugi državi članici je pomembno, da prejemnik storitve izvajalcu storitve sporoči identifikacijsko številko za DDV ali podatek o tem, da je v postopku pridobitve te številke (v slednjem primeru mora izvajalec storitve pridobiti tudi dokazilo, da je prejemnik davčni zavezanec). V tem primeru lahko izvajalec storitve šteje, da je prejemnik storitve davčni zavezanec, razen če je iz same vsebine storitve mogoče sklepati, da bo uporabljena za zasebne in ne za namene opravljanja dejavnosti. Žal besedna zveza "vseбина storitve" v Uredbi 282/2011 ni natančneje pojasnjena, zato je težko vnaprej določiti, katere storitve so tiste, pri katerih izvajalec storitve lahko prezre dejstvo, da mu je naročnik storitve sporočil veljavno identifikacijsko številko za DDV. Menim, da so to predvsem storitve, ki so namenjene osebni porabi oz. končni potrošnji (npr. frizerske storitve, zdravstvene storitve, masaže ipd.). Praviloma pa lahko izvajalec storitve šteje, da prejemnik storitve ni davčni zavezanec, če izvajalcu ni sporočil veljavne identifikacijske številke za DDV.

Določitev statusa prejemnika s sedežem izven EU pa je po mojem mnenju še težja. Vezana je na pridobitev potrdila davčnega organa, pristojnega za obravnavo posameznega davčnega zavezanca, ki služi kot dokazilo, da prejemnik storitve opravlja ekonomske dejavnosti z možnostjo vračila DDV v skladu s Trinajsto direktivo Sveta 86/560/ES z dne 17. novembra 1986 (Svet Evropske unije, 1986). Če takega potrdila ni, mora izvajalec storitve pridobiti identifikacijsko številko za DDV ali podobno identifikacijsko številko prejemnika, ki mu jo je izdal davčni organ države sedeža in se uporablja za identifikacijo

³ Glej člen 214 Direktive o DDV v zvezi z obveznostjo identifikacije za namene DDV.

davčnega zavezanca. Uporabi se lahko tudi drugo potrdilo, ki dokazuje, da je prejemnik storitve davčni zavezanec, pri čemer mora izvajalec storitve z običajnimi poslovnimi varnostnimi ukrepi preveriti pravilnost informacij. Običajni poslovni varnostni ukrepi so npr. preverjanje identitete in plačil. Praktični primeri ostalih dokazil v Uredbi 282/2011 niso navedeni.

3.2 Stalna poslovna enota

Koncept stalne poslovne enote, kakor je določen v Direktivi o DDV pa tudi v Uredbi 282/2011, že od začetka predstavlja problem interpretacije in pravilne davčne obravnave, ne le zaradi določanja kraja obdavčitve oz. kraja opravljanja storitev, temveč tudi zaradi določanja plačnika DDV in upravičenosti do vračila DDV. V DDV zakonodaji EU je le ena definicija tega pojma, ki je podana v členu 11 Uredbe 282/2011 (Evropska komisija, 2015d, str. 3). Na podlagi člena 11(1) Uredbe 282/2011 je za uporabo pravil glede kraja opravljanja storitev iz člena 44 Direktive o DDV stalna poslovna enota vsaka enota, ki ni sedež dejavnosti, z dovolj stalnimi in ustrezno strukturiranimi človeškimi in tehničnimi viri, da lahko prejme in uporabi storitve, ki so opravljene za lastne potrebe navedene poslovne enote.

Stalna poslovna enota je tudi vsaka enota, ki ni sedež dejavnosti iz člena 10 Uredbe 282/2011 z dovolj stalnimi in ustrezno strukturiranimi človeškimi in tehničnimi viri, da lahko opravlja storitve, ki jih zagotavlja, in sicer za namene uporabe naslednjih členov Direktive o DDV:

- Člena 45, ki določa kraj opravljanja storitev osebi, ki ni davčni zavezanec.
- Od 1. januarja 2013 drugega pododstavka člena 56(2), ki določa kraj dajanja v najem zasebnega čolna, razen kratkoročnega najema, osebi, ki ni davčni zavezanec.
- Člena 192a, ki določa plačnika DDV oz. kdaj se davčni zavezanec, ki ima stalno poslovno enoto v eni od držav članic, šteje, da v tej državi nima sedeža.

V členu 11 Uredbe 282/2011 je še pojasnjeno, da dodeljena identifikacijska številka za DDV sama po sebi ne zadostuje, da bi poslovno enoto šteli za stalno poslovno enoto.

Definicija stalne poslovne enote v Uredbi 282/2011 izhaja iz ustaljene sodne prakse Sodišča EU. Za obstoj stalne poslovne enote gre torej v primerih, ko ima izvajalec storitve enoto z dovolj stalnimi in ustrezno strukturiranimi človeškimi in tehničnimi viri, ki omogočajo bodisi prejem in uporabo storitev, ki so ji bile opravljene za lastne potrebe, bodisi opravljanje storitev.

Evropska komisija (2015d, str. 4) navaja, da navedeno ne pomeni, da se ustvarjata dve različni definiciji pojma stalne poslovne enote (stalne poslovne enote za prejemanje

storitev (angl. "*purchasing*") in stalne poslovne enote za opravljanje storitev (angl. "*supplying*"). Gre za le eno definicijo pojma stalne poslovne enote, ki po eni strani zahteva zadostno stopnjo stalnosti in po drugi strani ustrezno strukturiranost človeških in tehničnih virov, kar pa se presoja na podlagi okoliščin oz. dejanskega ekonomskega stanja vsakega posameznega primera.

3.3 Splošni pravili določanja kraja obdavčitve storitev

S splošnim pravilom glede kraja opravljanja storitev se določi kraj, ki je davčno upoštevna navezna okoliščina za opravljanje storitev. O naveden je več opisano npr. v točki 18 sodbe Sodišča EU v zadevi C-453/15 (A, B). Splošno pravilo za B2B transakcije iz člena 44 Direktive o DDV določa, da je kraj opravljanja storitev davčnemu zavezancu v kraju, kjer ima prejemnik storitve sedež svoje dejavnosti. Če storitve prejme stalna poslovna enota davčnega zavezanca, ki je v drugem kraju in ne v kraju, kjer ima davčni zavezanec sedež dejavnosti, se kraj opravljanja storitev določi v kraju, kjer se nahaja stalna poslovna enota. Če ni takega sedeža ali take stalne poslovne enote, se kraj opravljanja storitev določi v kraju, kjer ima davčni zavezanec, ki prejme te storitve, stalno prebivališče ali kjer običajno prebiva.

Splošno pravilo določanja kraja opravljanja storitev za B2C transakcije iz člena 45 Direktive o DDV pa je, da je kraj opravljanja storitev za osebo, ki se ne šteje za davčnega zavezanca, v kraju, kjer ima izvajalec sedež svoje dejavnosti. Če so storitve opravljene iz stalne poslovne enote, je kraj opravljanja storitev v kraju, kjer ima izvajalec storitev stalno poslovno enoto. Če ni mogoče določiti sedeža ali stalne poslovne enote, se kraj opravljanja storitev določi v kraju, kjer ima izvajalec stalno prebivališče ali kjer običajno prebiva.

Splošni pravili se uporabita le v primerih, ko za določene B2B ali B2C transakcije ni določena uporaba enega od posebnih pravil, saj splošni pravili nimata prednosti pred posebnimi. Podjetja morajo pri odločanju, kje bo določena storitev opravljena in posledično tudi obdavčena z DDV, najprej preveriti, ali bi bilo treba zaradi značilnosti storitve uporabiti eno od posebnih pravil. Če se za storitev ne uporabi posebno pravilo, se kraj opravljanja storitve določi z uporabo enega od splošnih pravil, odvisno od tega, ali gre za B2B ali B2C transakcijo.

3.4 Posebna pravila določanja kraja opravljanja storitev

Posebna pravila pri določanju kraja opravljanja storitev veljajo predvsem za storitve, ki se obdavčijo v kraju, kjer se dejansko opravijo in za nekatere B2C transakcije. S temi pravili so določene posebne navezne okoliščine, ki se uporabijo pri določanju kraja opravljanja določenih vrst storitev. Seveda je cilj teh pravil, da se storitve v največji možni meri obdavčijo tam, kjer se uporabijo oz. uživajo.

3.4.1 Storitve posrednikov, opravljene osebam, ki niso davčni zavezanci

Direktiva o DDV v členu 46 določa, da je kraj opravljanja storitev posrednika, ki deluje v imenu in za račun druge osebe, osebi, ki ni davčni zavezanec, kraj, kjer se v skladu z določbami Direktive o DDV opravi osnovna transakcija. Osnovna transakcija je lahko dobava blaga ali opravljanje storitve. Iz določbe je razvidno, da se posebno pravilo uporablja le za B2C transakcije. B2B transakcije posredovanja so predmet splošnega pravila. Uredba 282/2011 v členu 30 dodatno določa, da storitve posrednikov zajemajo storitve posrednikov, ki delujejo v imenu in za račun prejemnika storitve, kot tudi v imenu in za račun izvajalca storitve. Praktična posledica take določbe je, da so posredniške storitve pri opravljanju storitev znotraj EU, ki jih opravijo posredniki s sedežem izven EU, obdavčene z DDV v EU. Po drugi strani pa so posredniške storitve pri opravljanju storitev osebi, ki ni davčni zavezanec v drugi državi članici, obdavčene z DDV v drugi državi članici, kjer se mora posrednik identificirati za namene DDV (Terra & Kajus, 2017, str. 1152).

3.4.2 Kraj opravljanja storitev, povezanih z nepremičninami

Posebno pravilo v zvezi s krajem opravljanja storitev, povezanih z nepremičninami, določa, da so te storitve obdavčene v kraju, kjer se nepremičnina nahaja. Navedena določba iz člena 47 Direktive o DDV med storitve, povezane z nepremičninami, vključuje tudi nastanitve v hotelskem sektorju ali v počitniških taborih in prostorih, urejenih za uporabo kot prostori za taborjenje, storitve nepremičninskih posrednikov in strokovnjakov, storitve za pripravo in koordinacijo gradbenih del, kot so npr. storitve podjetij, ki zagotavljajo nadzor na kraju samem, in storitve arhitektov. Prav z namenom večje usklajenosti pravil in zaradi preprečevanja dvojne obdavčitve ali neobdavčitve z DDV storitev, povezanih z nepremičninami, je v členu 13b Uredbe 282/2011 podana definicija nepremičnin, v členu 31a Uredbe 282/2011 pa storitev, povezanih z nepremičninami. Na ta način se lahko zagotovi, da se storitve, povezane z nepremičninami, do neke mere enako davčno obravnavajo v vseh državah članicah. Gre za obsežno in kompleksno področje, zato je zaradi problematike, povezane z obdavčenjem tovrstnih storitev, Odbor za DDV v sodelovanju z državami članicami in predstavniki gospodarstva pripravil podrobnejša pojasnila v zvezi z obdavčitvijo teh storitev (Evropska komisija, 2015c). V pojasnilih so na pregleden način obrazložene posamezne določbe Direktive o DDV in Uredbe 282/2011, ki se nanašajo na obdavčitev storitev, povezanih z nepremičninami.

3.4.3 Storitve prevoza potnikov, storitve prevoza blaga in pomožne prevozne storitve

Storitve prevoza potnikov so obdavčene v kraju, kjer je prevoz potnikov opravljen, in sicer proporcionalno glede na prevoženo razdaljo v posamezni državi članici. Navedeno pravilo iz člena 48 Direktive o DDV velja tako za B2B kot tudi za B2C transakcije. Za

podjetja, ki delujejo čezmejno, je pravilo administrativno obremenjujoče, v praksi ga je težko izvajati in tudi nadzorovati, zato so nekatere države članice, med njimi tudi Slovenija, za obdavčitev cestnega prevoza potnikov uvedle posebno ureditev, kar bo v nadaljevanju predstavljeno v primerjavi po posameznih državah, v poglavju 4. V poglavju 6.1 bodo podrobneje predstavljena razlike v obdavčitvi teh storitev med posameznimi državami.

Za **storitve prevoza blaga** je uveden poseben koncept "prevoza blaga znotraj EU". O kraju prevoza blaga znotraj EU je govora, ko se prevoz začne v eni državi članici, v drugi državi članici pa se prevoz blaga konča, kar določa člen 51 Direktive o DDV. Kraj obdavčitve prevoza blaga znotraj EU osebi, ki ni davčni zavezanec, je kraj odhoda (začetka prevoza). Navedeno od davčnega zavezanca, ki opravi tak prevoz blaga, terja, da se identificira za namene DDV v državi članici, v kateri se prevoz blaga začne, če se prevoz začne izven države članice, v kateri ima sedež. Če kraj odhoda ali kraj prihoda ni v državi članici (ne gre za prevoz blaga znotraj EU) in je storitev opravljena osebi, ki ni davčni zavezanec, je prevoz blaga v skladu s členom 49 Direktive o DDV obdavčen v kraju, kjer se opravi, proporcionalno glede na prevoženo razdaljo.

Prevoz blaga, opravljen davčnemu zavezancu, je predmet splošnega B2B pravila za določitev kraja opravljanja storitev. Navedeno pomeni, da ni pomembno, ali se prevoz blaga opravlja v drugi državi članici ali zunaj EU, prevoz blaga je v teh primerih vedno obdavčen v državi, kjer ima prejemnik sedež.

Nakladanje, razkladanje, pretovarjanje in druge **pomožne prevozne storitve**, opravljene osebi, ki ni davčni zavezanec, se na podlagi člena 54(2) Direktive o DDV obdavčijo v kraju, kjer se te storitve dejansko opravijo. Kadar pa so te storitve opravljene davčnemu zavezancu, se obdavčijo v skladu s splošnim pravilom za B2B transakcije. Navedeno pomeni, da pri teh storitvah ni treba določati, ali so pomožne storitvam prevoza blaga znotraj EU.

3.4.4 Storitve s področja kulture, umetnosti, športa, znanosti, izobraževanja, razvedrila in podobnih storitev

Kraj opravljanja B2B storitev, povezanih z **vstopninami** (dostopom) na prireditve, vključno s pomožnimi storitvami vstopninam, je kraj, kjer se te prireditve izvajajo. Na podlagi člena 53 Direktive o DDV gre za vstopnine na kulturne, umetnostne, športne, znanstvene, izobraževalne, razvedrilne in podobne prireditve, kot so sejmi in razstave. Iz navedenega izhaja, da velja posebno pravilo pri B2B storitvah le v zvezi z vstopninami na prireditve. Storitve organizatorjev teh prireditev, če se opravijo davčnemu zavezancu, so obdavčene po splošnem pravilu za B2B transakcije. Določba Direktive o DDV v zvezi s krajem opravljanja storitev, povezanih z vstopninami na prireditve, je dodatno pojasnjena v členu 32 Uredbe 282/2011. Pojasnjeno je, da je bistvena značilnost storitev, povezanih z

dostopom na prireditve,odobritev pravice dostopa na prireditve na podlagi plačila, vstopnice, abonmaja, plačila letne kotizacije. Podani so tudi primeri teh storitev, in sicer:

- pravica dostopa na kulturne prireditve (gledališke predstave, glasbeni koncerti, cirkuške predstave, zabavišni parki, sejmi, razstave ipd.),
- pravica dostopa na športne prireditve (tekme, tekmovanja),
- pravica dostopa na izobraževalne in znanstvene prireditve (seminarji, simpoziji, konference).

Tudi v primeru, ko so vstopnice prodane prek posrednikov, so v skladu s členom 33a Uredbe 282/2011 obdavčene v kraju, kjer prireditve poteka. Za pomožne storitve storitvam vstopnin se štejejo predvsem storitve garderobe in sanitarnih prostorov, ločeno zaračunane udeležencem prireditve. Uporaba športnih in drugih objektov na podlagi plačila kotizacije ne sodi med storitve, povezane z vstopninami.

Če so dejavnosti s področja kulture, umetnosti, športa, znanosti, izobraževanja, zabave in podobnih dejavnosti, vključno s storitvami organizatorjev teh dejavnosti, opravljene osebi, ki ni davčni zavezanec (B2C transakcije), se za kraj opravljanja teh dejavnosti šteje kraj, kjer se dejavnosti izvajajo.

Kljub temu, da je določba pojasnjena tudi v Uredbi 282/2011, njeno izvajanje povzroča nemalo težav in različnih interpretacij v posameznih državah, kar je na podlagi analize primerov podrobneje opisano v poglavju 6.1.

3.4.5 Delo na premočninah

V kraju, kjer se dejansko opravijo, so v skladu s členom 54(2) Direktive o DDV obdavčene tudi storitve cenitve premočnin in izvajanje del na premočninah, če so opravljene osebi, ki ni davčni zavezanec. Posebno pravilo torej velja le za opravljanje B2C transakcij. B2B storitve, ki vključujejo delo na premočninah, so obdavčene v skladu s splošnim pravilom za B2B transakcije.

Uredba 282/2011 v členu 34 določa, da kadar izvajalec storitve le sestavi posamezne dele naprave, ki mu jih je dobavil naročnik, ki je oseba, ki ni davčni zavezanec, se kraj opravljanja storitev (sestavljanja naprave) določi tam, kjer se te storitve dejansko opravijo.

3.4.6 Restavracijske storitve in storitve cateringa

Kraj opravljanja restavracijskih in storitev cateringa je na podlagi člena 55 Direktive o DDV kraj, kjer se te storitve dejansko opravijo. Pri tem ni pomembno, ali so opravljene davčnemu zavezancu ali osebi, ki ni davčni zavezanec. To pravilo pa se ne uporabi v

primeru opravljanja teh storitev, ki se opravijo na krovu ladij, zrakoplovov ali vlakov med delom prevoza potnikov v EU, kar je opisano v poglavju 3.4.8.

V členu 6 Uredbe 282/2011 je podana definicija teh storitev, po kateri storitve vključujejo dobavo pripravljene in nepripravljene hrane ali pijače, lahko skupaj hrane in pijače, pri čemer sta dobava hrane in pijače namenjeni prehrani ljudi, dobavo pa spremlja še dovolj podpornih storitev, ki omogočajo takojšnjo potrošnjo. Dobava hrane in pijače je v teh primerih torej le del celotne ponudbe, pri kateri pa prevladujejo storitve. Če gre za opravljanje teh storitev v prostorih izvajalca storitve, so to restavracijske storitve. Storitve cateringa pa so opravljene izven prostorov izvajalca storitev. Definicija sledi smernici 86. sestanka Odbora za DDV z dne 18. in 19. marca 2009, iz katere izhaja, da catering podobno kot restavracijske storitve sestavlja skupek značilnosti in dejavnosti, v katerih prevladujejo storitve, dobava hrane ali pijače predstavlja le del celotne transakcije (Evropska komisija, b.l.a).

3.4.7 Dajanje v najem prevoznih sredstev

Pri določitvi kraja opravljanja storitev dajanja v najem prevoznih sredstev je treba poleg različne obravnave prejemnikov storitve kot davčnih zavezancev ali oseb, ki niso davčni zavezanci, ločevati tudi med kratkoročnim in dolgoročnim najemom.

Zaradi pravilne uporabe kraja opravljanja storitev za dajanje prevoznih sredstev v najem je bilo treba podati tudi definicijo prevoznih sredstev, ki jih te določbe zajemajo. V členu 38 Uredbe 282/2011 je tako podana definicija prevoznih sredstev, po kateri prevozna sredstva vključujejo vozila z motorjem ali tudi brez motorja, ter tudi druge naprave in opremo, ki jih lahko vozila vlečejo in potiskajo, narejene in pripravljene pa so, da služijo za prevoz blaga ali oseb iz enega kraja v drugega. Za prevozna sredstva se ne štejejo vozila, če so namenjena stacionarni uporabi. Za prevozna sredstva se prav tako ne štejejo zabojniki.

Kratkoročni najem je v členu 56(3) Direktive o DDV definiran kot stalna posest ali uporaba prevoznega sredstva v obdobju, ki ni daljše od trideset dni, v primeru plovil pa to obdobje ni daljše od devetdeset dni. Trajanje stalne posesti ali uporabe prevoznega sredstva za namene uporabe te določbe Direktive o DDV se v skladu s členom 39 Uredbe 282/2011 določi na podlagi sklenjene pogodbe med strankama. To služi kot domneva, ki pa se jo lahko ovrže z drugimi dokazi in dejstvi. Če se zaradi višje sile prekorači pogodbeno obdobje kratkoročnega najema, navedeno ne vpliva na trajanje stalne posesti ali uporabe prevoznega sredstva. Če so za najem prevoznega sredstva med istima strankama sklenjene zaporedne pogodbe, se vse pogodbe skupaj upoštevajo za določitev trajanja stalne posesti ali uporabe prevoznega sredstva. Za zaporedne pogodbe se štejejo pogodba in njena podaljšanja. Vendar pa trajanja kratkoročne pogodbe, ki je bila sklenjena pred naslednjo pogodbo, ki se šteje za dolgoročno zaradi prejšnjih pogodb, ni treba drugače opredeliti, če ni suma na zlorabo zakonodaje. Če se med istima strankama sklepajo

zaporedne pogodbe za različna prevozna sredstva, se to ne šteje za zaporedne pogodbe, ki se upoštevajo skupaj, seveda, če ne prihaja do zlorab.

Če se prevozno sredstvo daje v kratkoročni najem (B2B ali B2C transakcije), je na podlagi člena 56(1) Direktive o DDV kraj obdavčitve v kraju, kjer je prevozno sredstvo dejansko dano na razpolago najemniku. Uredba 282/2011 v členu 40 določa, da je to kraj, kjer prevozno sredstvo preide v fizično posest prejemniku ali tretji osebi za njegov račun. Podpis pogodbe ali prejem ključev sama po sebi nista pomembna, če najemnik fizično ne razpolaga s prevoznim sredstvom.

Če pa je prevozno sredstvo dano v **dolgoročni najem** osebi, ki ni davčni zavezanec, je na podlagi člena 56(2) Direktive o DDV kraj obdavčitve tega najema v kraju, kjer ima najemnik sedež, stalno prebivališče ali kjer običajno prebiva. Ta kraj določi izvajalec storitve na podlagi dveh nenasprotujočih si dokazov, v skladu s členom 24c Uredbe 282/2011. Kot dokazi se uporabljajo predvsem prejemnikov naslov za izstavitve računov, kraj, kjer je odprt bančni račun in nekateri drugi bančni podatki, podatki o kraju registracije prevoznega sredstva in druge pomembne informacije za poslovanje.

Kraj obdavčitve dajanja **zasebnega čolna** v dolgoročni najem osebi, ki ni davčni zavezanec, je v kraju, kjer je zasebni čoln dejansko dan na razpolago najemniku, pri čemer pa izvajalec to storitev dejansko opravi iz sedeža svoje dejavnosti ali stalne poslovne enote, ki je v tem kraju. Zadnji pogoj se lahko razume na način, da če izvajalec storitve nima sedeža ali stalne poslovne enote v kraju, kjer je zasebni čoln dan v najem (dolgoročni), potem se storitev obdavči v kraju, kjer ima najemnik sedež, stalno prebivališče ali kjer običajno prebiva.

Uredba 282/2011 v členu 24 dodatno pojasnjuje, da kadar se storitev dajanja prevoznega sredstva v dolgoročni najem, opravljajo za pravno osebo, ki ni davčni zavezanec in ima sedež v več kot eni državi, ima prednost kraj, kjer se opravljajo dejavnosti glavne uprave, razen če so dokazi, da se storitev uporablja v kraju poslovne enote z dovolj stalnimi in ustrezno strukturiranimi človeškimi in tehničnimi viri. V primeru fizične osebe, ki ima stalni naslov v eni državi, običajno prebivališče pa v drugi državi, ima prednost kraj, v katerem fizična oseba običajno prebiva, razen če so dokazi, da se storitev uporablja v kraju stalnega naslova.

3.4.8 Restavracijske storitve in storitve cateringa za potrošnje na krovu ladij, zrakoplovov ali na vlakih

Če se restavracijske storitve ali storitve cateringa dejansko opravijo na krovu ladij, letal ali na vlakih med delom prevoza potnikov v EU, se za kraj obdavčitve v skladu s členom 57 Direktive o DDV določi kraj, kjer se prevoz potnikov začne.

Direktiva o DDV pojasni tudi pojem "del prevoza potnikov v EU" kot del prevoza, ki se brez postanka zunaj EU, opravi med krajem, kjer se prevoz potnikov začne, in krajem, kjer se prevoz potnikov konča. Uredba 282/2011 dodatno pojasni, da se del prevoza potnikov v EU določi na podlagi potovanja prevoznega sredstva in ne na podlagi potovanja potnika. Tako kraj začetka prevoza, kot tudi kraj končanja prevoza, sta v EU. "Kraj, kjer se prevoz potnikov začne", je prvi kraj v EU, v katerem lahko potniki vstopijo v prevozno sredstvo, tudi po postanku izven EU. Zadnji kraj v EU, kjer lahko potniki, ki so vstopili znotraj EU, izstopijo iz prevoznega sredstva, tudi pred postankom izven EU, je "kraj, kjer se prevoz potnikov konča". Povratna pot se šteje za ločen prevoz, če gre za povratno potovanje.

Kadar se restavracijske storitve in storitve cateringa opravljajo zunaj dela prevoza potnikov v EU, vendar na ozemlju države članice ali tretje države ali tretjega ozemlja, se obdavčijo v kraju, kjer se dejansko opravijo. Če se izvajajo v EU ter delno na delu prevoza znotraj EU in delno zunaj takega prevoza, vendar na ozemlju države članice, se kraj obdavčitve storitve v celoti določi v skladu s pravili za določanje kraja opravljanja storitev na začetku opravljanja restavracijskih ali storitev cateringa. Navedena pravila so precej zapletena, v praksi težko izvedljiva in lahko privedejo do sporov glede pristojnosti. V nadaljevanju bom v poglavju 6.1 na praktičnih primerih razložila navedene določbe.

3.4.9 Storitve, ki se opravijo osebam, ki niso davčni zavezanci in imajo sedež zunaj EU

Direktiva o DDV v členu 59 določa posebno pravilo določanja kraja obdavčitve za določene storitve, ki se opravijo osebam, ki niso davčni zavezanci in imajo sedež zunaj EU. Kraj obdavčitve naslednjih storitev je kraj, kjer ima oseba, ki prejme storitve, sedež, stalno ali običajno prebivališče:

- odstop, prenos avtorskih pravic, licenc, blagovnih znamk, patentov in podobnih pravic;
- storitve oglaševanja;
- storitve inženirjev, svetovalcev, svetovalnih pisarn, odvetnikov, računovodij in druge podobne storitve ter storitve dajanja informacij in obdelave podatkov;
- obveznosti, povezane z opustitvijo ali prenehanjem dejavnosti ali pravice iz prve alineje, pri čemer gre lahko za delno opustitev ali prenehanje, lahko pa tudi za prenehanje ali opustitev v celoti;
- finančne, bančne in zavarovalne transakcije, kot tudi pozavarovanje, razen dajanja v najem sefov;
- zagotavljanje osebja;
- dajanje v najem premoženja, razen prevoznih sredstev;
- zagotavljanje dostopa do sistema za zemeljski plin ali s tem povezanega omrežja na ozemlju EU, kot tudi dostopa do električnega sistema ter omrežij za ogrevanje in

hlajenje, vključno z distribucijo in prenosom po teh omrežjih in sistemih ter opravljanjem drugih, s tem povezanih, storitev.

Kraj obdavčitve storitve prevajanja besedil, opravljene osebi, ki ni davčni zavezanec in ima sedež zunaj EU, je določen v skladu s tem pravilom, ki določa, da je storitev opravljena v kraju, kjer ima prejemnik sedež, stalno ali običajno prebivališče.

Če se te storitve opravljajo za pravno osebo, ki ni davčni zavezanec in ima sedež v več kot eni državi, ima prednost kraj, kjer se opravljajo dejavnosti glavne uprave, razen če so dokazi, da se storitev uporablja v kraju poslovne enote z dovolj stalnimi in ustrezno strukturiranimi človeškimi in tehničnimi viri. V primeru fizične osebe, ki ima stalni naslov v eni državi, običajno prebivališče pa v drugi državi, ima prednost kraj, v katerem fizična oseba običajno prebiva, razen če so dokazi, da se storitev uporablja v kraju stalnega naslova.

Kot zanimivost glede opredelitve tovrstnih storitev naj omenim, da je Odbor za DDV na 101. sestanku dne 20. oktobra 2014 obravnaval vprašanje obdavčitve storitev navigacijskih služb zračnega prometa, sestavljenih iz storitev zračnega prometa, komunikacije, navigacije, nadzora, meteoroloških in letalskih informacij. Na podlagi posvetovanj je objavil smernico, po kateri se storitve navigacijskih služb zračnega prometa, opravljene kot celota prej navedenih storitev osebi, ki ni davčni zavezanec in ima sedež izven EU, obdavčijo v skladu s splošnim pravilom za B2C transakcije (v kraju izvajalca storitve in ne v kraju sedeža, stalne poslovne enote ali stalnega oz. običajnega prebivališča prejemnika storitev). Odbor za DDV je v obravnavanem primeru presodil, da storitve navigacijskih služb zračnega prometa ne sodijo v obseg storitev iz člena 59 Direktive o DDV.

Ali se za "podobne pravice" iz člena 59 Direktive o DDV (takrat člena 56(1)(a)) štejejo tudi pravice do emisije toplogrednih plinov, je Sodišča EU presojalo v zadevi C-453/15 (A, B). Sodišče je ugotovilo, da se pravice do emisije toplogrednih plinov sicer ne nanašajo na področje intelektualne lastnine, gre pa pri obeh vrstah pravic za nematerialne pravice. Z njimi je imetniku omogočena izključnost, na tretjo osebo pa jih je mogoče prenesti le z odstopom ali prenosom. Tako kot nekatere pravice intelektualne lastnine, jih je treba vpisati v register. Identiteto pridobitelja ter kraj, kjer ima sedež dejavnosti, stalno poslovno enoto ali stalno ali običajno prebivališče je tako mogoče z veliko gotovostjo preprosto ugotoviti. Zato se tudi obdavčijo v kraju poslovne uporabe, saj je praviloma treba prenesene pravice uporabiti v kraju, kjer pridobitelj opravlja gospodarsko dejavnost.

3.4.10 Telekomunikacijske, storitve oddajanja ter elektronske storitve, opravljene osebam, ki niso davčni zavezanci

Posebno pravilo določanja kraja obdavčitve oz. kraja opravljanja storitev velja za telekomunikacijske, storitve oddajanja ter elektronske storitve (t.i. digitalne storitve),

opravljene osebam, ki niso davčni zavezanci. Te storitve so na podlagi člena 58 Direktive o DDV obdavčene v kraju, kjer ima prejemnik oz. naročnik storitve sedež, stalno ali običajno prebivališče. Pri tem ni pomembno, ali je sedež, stalno ali običajno prebivališče naročnika znotraj ali izven EU. Uredba 282/2011 v členu 18(2) določa, da ima izvajalec digitalne storitve možnost, da določi status prejemnika storitve izključno na podlagi dejstva, ali mu je prejemnik sporočil svojo osebno identifikacijsko številko za DDV. Na ta način izvajalec storitve ugotovi, ali je za plačilo opravljene storitve odgovoren davčni zavezanec ali oseba, ki ni davčni zavezanec, čeprav je kraj obdavčitve isti. Navedeno je pomembno zaradi izpolnjevanja obveznosti v zvezi z DDV, ki jih ima izvajalec storitve v primeru opravljanja digitalne storitve osebi, ki ni davčni zavezanec (identifikacija za namene DDV v državi potrošnje, predložitev obračuna DDV, plačilo DDV). Pri B2B opravljanju navedenih transakcij je namreč kraj opravljanja storitev določen na podlagi splošnega pravila (v kraju sedeža prejemnika storitev, ki je plačnik DDV na podlagi mehanizma obrnjene davčne obveznosti).

Evropski zakonodajalec je moral zaradi razlikovanja med temi in ostalimi (nedigitalnimi) storitvami pojasniti koncepte telekomunikacijskih storitev, storitev oddajanja in elektronskih storitev. V Uredbi 282/2011 so te storitve opredeljene, sestavljeni so tudi neizčrpnimi seznamami storitev ter konkretni primeri storitev. Za podjetja so ti seznam dobrodošli, saj je lažje določiti, kje je določena storitev, ki jo podjetje opravlja, obdavčena. S tem se zagotovi tako podjetjem kot tudi državam pravna gotovost in doslednost. Glede na tehnološki napredek in porast števila in oblik teh storitev je razumljivo, da so seznam neizčrpnimi in nedokončni, so pa dobra osnova oz. usmeritev za podjetja, ki čezmejno opravljajo storitve, našteje v seznamih, in tem podobne storitve.

Telekomunikacijske storitve so opredeljene že v členu 24(2) Direktive o DDV, dodatno pa so pojasnjene še v členu 6a Uredbe 282/2011. Telekomunikacijske storitve vključujejo storitve prenosa, oddajanja, sprejemanja signalov, besed, slik in zvoka in druge informacije po različnih omrežjih oz. sistemih, povezan prenos in dodeljevanje pravice do uporabe zmogljivosti za tak prenos ter zagotavljanje dostopa do globalnih informacijskih omrežij. Telekomunikacijske storitve, razčlenjene v Uredbi 282/2011, so prikazane v Prilogi 2 tega dela.

V uvodni izjavi Uredbe 1042/2013 je navedeno, da opredelitev storitev oddajanja izhaja v veliki meri iz Direktive o avdiovizualnih medijskih storitvah. Morebitne spremembe na področju regulacije teh storitev pa ne bodo vplivale na opredelitev teh storitev v členu 6b Uredbe 282/2011. Opredelitev je dokaj ozka, pokriva le storitve oddajanja avdio in avdiovizualnih vsebin ponudnika medijskih storitev, ki je zanje uredniško odgovoren⁴. Storitve oddajanja tako npr. opravi ponudnik televizijskih programov, za katere je tudi

⁴ Uredniška odgovornost ne pomeni nujno pravne odgovornosti za vsebino opravljenih storitev širši javnosti v okviru nacionalne zakonodaje.

uredniško odgovoren. Kadar pa pravico do dostopa do istih kanalov ponudi ponudnik, ki je pravico do dostopa kupil in nato posreduje signale, za ponujeno vsebino pa ni uredniško odgovoren, opravi elektronsko storitev (Evropska komisija, 2014, str. 15). Pogoji, da se storitev uvršča med storitve oddajanja je tudi, da so programi ponujeni širši javnosti. Širša javnost se lahko razume kot splošna javnost v eni državi, lahko pa tudi v določeni regiji v državi. Če je program ponujen le prejemnikom, ki za storitve plačujejo, se za prenos ali ponovni prenos prav tako šteje, da je opravljen splošni javnosti. Seznam storitev oddajanja se nahaja v Prilogi 3 tega dela.

Koncept elektronsko opravljenih storitev je opredeljen v členu 7 Uredbe 282/2011. Mednje spadajo storitve, ki se opravljajo s pomočjo medmrežja ali elektronskega omrežja (prek interneta), zaradi njihovih lastnosti se opravljajo avtomatizirano, brez oz. z minimalnim človeškim posredovanjem. Brez informacijske tehnologije te storitve ne bi obstajale. Elektronske storitve so našteje v Prilogi II k Direktivi o DDV, ki je povzeta v Prilogi 1 tega magistrskega dela. V Prilogi 1 se nahaja tudi podrobnejša členitev teh storitev v skladu z Uredbo 282/2011.

3.4.10.1 Domneve o kraju opravljanja storitev

Zaradi značilnosti digitalnih storitev, ki se praviloma opravljajo na daljavo in se lahko prejemnikom opravljajo na različnih lokacijah, je težje določiti, kje se posamezna storitev dejansko uporabi in uživa (potroši). Da bi se določanje tega kraja poenostavilo, so z upoštevanjem tehničnih rešitev na področju informacijske tehnologije v členu 24a Uredbe 282/2011 podane domneve glede kraja sedeža, stalnega ali običajnega prebivališča prejemnika storitve. Pomembno je tudi upoštevati, da je mogoče vse domneve izpodbijati.

Če izvajalec storitve digitalno storitev ponuja na določeni lokaciji, kjer mora biti prejemnik storitve fizično prisoten (točka dostopa do brezžičnega interneta, v internetni kavarni, restavraciji, hotelu, telefonski govorilnici), se domneva, da ima prejemnik sedež, stalno ali običajno prebivališče v kraju, kjer je ta lokacija. Domneva se tudi, da se storitev na tej lokaciji dejansko uživa in uporablja. Domneva se uporablja tako pri opravljanju storitev med podjetji (B2B) kot tudi med podjetji in potrošniki (B2C). Na ta način izvajalcu storitve ni treba nadzirati vsake transakcije in preverjati, ali je prejemnik storitve podjetje ali fizična oseba. Če se digitalne storitve ponujajo na krovu plovila, zrakoplova ali na vlaku pri delu prevoza potnikov v EU, se za državo, kjer je ta kraj, določi država, kjer se začne prevoz potnikov.

V členu 24b Uredbe 282/2011 so določene domneve, ki se uporabljajo le za opravljanje digitalnih storitev med podjetji in osebami, ki niso davčni zavezanci. S temi domnevami se predpostavi, kje ima prejemnik digitalne storitve sedež, stalno ali običajno prebivališče. Izvajalec se lahko odloči za uporabo določene domneve na podlagi informacij, ki jih ima na voljo. Če ni mogoče uporabiti posebne domneve, mora izvajalec storitve uporabiti

splošno domnevo (npr. izvajalec opravlja storitev tako prek fiksnega kot tudi prek mobilnega omrežja, ne more pa vedeti, kateri kanal je prejemnik dejansko uporabil). Za prejemnika storitve izvajalec določi kraj opravljanja storitve na podlagi dveh nenasprotujočih si dokazov. Kot dokazi se v skladu s členom 24f Uredbe 282/2011 uporabljajo predvsem:

- naslov prejemnika, ki se uporablja za izstavitve računa;
- naslov internetnega protokola naprave (IP) ali druge metode za določitev geolokacije;
- bančni podatki (kraj, kjer je odprt bančni račun za plačevanje, naslov za izstavitve računov, s katerim razpolaga banka);
- mobilna oznaka države (MCC) mednarodne identitete mobilnega omrežja (IMSI), shranjena na kartici SIM naročnika;
- kraj fiksnega omrežja prejemnika, prek katerega se opravijo storitve;
- druge informacije, pomembne pri poslovanju.

Tabela 1 prikazuje posebne domneve o kraju opravljanja storitev, če se digitalne storitve opravljajo prejemniku prek določenih kanalov oz. omrežij.

Tabela 1: Domneva glede kraja opravljanja digitalnih storitev osebi, ki ni davčni zavezanec

Način opravljanja storitve	Domneva o kraju opravljanja storitve
Prek fiksnega omrežja potrošnika	Kraj, kjer je nameščeno fiksno omrežje
Prek mobilnega omrežja	V državi, identificirani z mobilno oznako države na kartici SIM
Z uporabo dekodirne ali podobne naprave, kartice za gledanje	Kraj, kjer je naprava, če ta kraj ni znan, pa kraj, kamor se pošlje kartica za gledanje

Vir: Svet Evropske Unije, Uredba 282/2011, 2011, člen 24b.

Zgoraj navedene domneve pa lahko izpodbija tako izvajalec digitalne storitve, kot tudi davčni organi. Davčni organ lahko na podlagi člena 24d(2) Uredbe 282/2011 posebno domnevo izpodbija le, če se ugotovijo znaki nepravilnega ravnanja ali zlorabe.

3.4.10.2 Posrednik, ki opravi elektronske in telefonske storitve prek interneta

Z razvojem informacijske tehnologije je lahko število deležnikov, ki sodelujejo pri razširjanju elektronskih storitev, veliko. Veliko teh storitev je končnemu potrošniku dostavljenih prek posrednikov (trgovine z aplikacijami ali programskimi okolji, vremenske napovedi, združevalniki tonov zvonjenja, imeniki, nagradne igre, dostop do iger in glasbe na mobilnih telefonih in njihov prenos ipd.). V teh primerih končni potrošniki oz. uporabniki elektronskih vsebin storitev kupijo od posrednikov.

Določba člena 9a Uredbe 282/2011 najprej vsebuje domnevo, po kateri se za vsako opravljanje storitev, ki se izvaja v dobavni verigi med ponudnikom elektronskih storitev in končnim uporabnikom, razume, da je posrednik (npr. trgovina za aplikacije ali operater mobilnih telekomunikacij) sam sprejel in naprej dobavil elektronsko storitev naslednjemu prejemniku. Ta določba pomeni, da je podjetje, ki prek trgovine za aplikacije ponuja aplikacije, izvajalec elektronske storitve končnemu potrošniku in je odgovorno za plačilo DDV v kraju, kjer ima prejemnik sedež, stalno oz. običajno prebivališče. Lahko pa posrednik pod določenimi pogoji to domnevo izpodbija (gre torej za izpodbojno domnevo), če:

- posrednik ponudnika izrecno navede kot izvajalca storitve, pri čemer to pomeni, da:
 - na računu, ki ga izda vsak davčni zavezanec, ki sodeluje v verigi, mora biti opredeljena storitev in izvajalec storitve;
 - na računu ali potrdilu, izdanemu končnemu potrošniku, mora biti navedena storitev in njen izvajalec;
- posrednik v dobavni verigi ne odobri plačila ali dobave oz. ne določi pogojev dobave potrošniku;
- vse navedeno v zgornjih alinejah se mora odražati v pogodbenih dogovorih (Evropska komisija, 2014, str. 21-23).

Navedeno tudi pomeni, da posrednik nižje v dobavni verigi ne more izpodbijati domneve oz. kot izvajalca navesti ponudnika storitev, če domneve ni izpodbil katerikoli posrednik višje v verigi. Sklicuje se lahko le na prvega posrednika, ki ga vključuje domneva. Ne more pa se za davčnega zavezanca, ki sodeluje pri opravljanju storitev, šteti davčni zavezanec, ki le obdela plačilo za storitve (npr. izdajatelj plačilne ali kreditne kartice), drugače pa ne sodeluje v opravljanju storitve.

Naj še omenim, da ima davčni organ v postopkih nadzora možnost preveriti dejstva in naravo pogodbenih razmerij ter opraviti analizo vseh okoliščin in značilnosti transakcije. Če je v pogodbi npr. navedeno, da davčni zavezanec ne sodeluje pri opravljanju storitve, navedeno pa ne izhaja iz dejstev in dejanskega ekonomskega stanja transakcije, prevlada ugotovljeno ekonomsko stanje.

3.4.10.3 Posebni ureditvi pri opravljanju telekomunikacijskih, storitev oddajanja in elektronskih storitev za osebe, ki niso davčni zavezanci

Od 1. januarja 2015 se v EU pri opravljanju digitalnih storitev lahko uporablja mini sistem "vse na enem mestu" (v nadaljevanju sistem mini VEM). Ta omogoča podjetjem, ki v državah članicah, kjer nimajo poslovne enote, opravljajo digitalne storitve osebam, ki niso davčni zavezanci, da obračunavajo DDV prek spletnega portala države članice, v kateri so identificirani za namene DDV. Vstop v sistem mini VEM je opsijski, podjetjem pa omogoča, da se jim ni treba identificirati za namene DDV v vseh državah članicah, kjer se

nahajajo prejemniki storitev. Podjetje, ki se odloči za uporabo sistema mini VEM, ga mora uporabljati za vse države članice potrošnje in ne le za posamezno državo članico. V okviru sistema mini VEM sta v poglavju 6, oddelkih 2 in 3 Direktive o DDV določeni dve posebni ureditvi, in sicer:

- posebna ureditev za davčne zavezance, ki nimajo sedeža v EU (ureditev ne-EU) in
- posebna ureditev za davčne zavezance s sedežem v EU (ureditev EU).

V ureditev ne-EU se lahko vključijo le davčni zavezanci oz. podjetja (družbe, partnerstva ali samostojni podjetniki), ki v EU nimajo sedeža svoje dejavnosti oz. stalne poslovne enote, prav tako tudi niso v EU registrirana in nimajo drugih obveznosti identifikacija za namene DDV. V ureditev EU pa se lahko vključijo davčni zavezanci oz. podjetja, ki imajo v EU sedež svoje dejavnosti ali poslovno enoto. Podjetje ne more uporabiti sistema mini VEM za opravljene storitve v državi članici, v kateri ima sedež dejavnosti ali poslovno enoto.

3.4.11 Preprečitev dvojnega obdavčevanja ali neobdavčevanja

V Direktivi o DDV je glede določanja kraja opravljanja storitev v členu 59a navedeno še posebno pravilo, po katerem lahko države članice, z namenom izogibanja dvojni obdavčitvi, neobdavčitvi in izkrivljanju konkurence, pri storitvah, za katere je kraj opravljanja določen v skladu s členi 44, 45 (splošni pravili glede kraja opravljanja storitev), 56 (storitev dajanja prevoznega sredstva v najem), 58 (digitalne storitve, opravljene osebam, ki niso davčni zavezanci) in 59 (storitve, opravljene osebam, ki niso davčni zavezanci in imajo sedež izven EU), določijo, da je:

- kraj opravljanja nekaterih ali vseh takih storitev, ki je sicer na njihovem ozemlju, zunaj EU, če se storitve dejansko uporabijo in potrošijo zunaj EU;
- kraj opravljanja nekaterih ali vseh takih storitev, ki je sicer zunaj EU, na njihovem ozemlju, če se storitve dejansko uporabijo in potrošijo na njihovem ozemlju.

Gre za pravilo dejanske rabe in uživanja, ki za države ni obvezno, lahko pa ga uporabijo. V praksi države članice uporabljajo predvsem drugo alinejo, kar pomeni, da določajo kraj opravljanja storitev, če je izven EU, storitev pa se uživa v državi članici, kot kraj opravljanja storitev na njihovem ozemlju (Terra & Kajus, 2017, str. 1254).

3.5 Obveznosti iz naslova DDV, ki jih morajo izpolnjevati podjetja, ki čezmejno opravljajo storitve

Podjetja, ki so v sistemu DDV in morajo od opravljenih transakcij obračunavati DDV, morajo izpolnjevati določene obveznosti, ki izhajajo iz sistematike ureditve obdavčitve z

DDV. Obveznosti davčnih zavezancev znotraj EU je bilo treba čimbolj uskladiti z namenom zagotovitve potrebnih varovalk za pobiranje davkov na enoten način v vseh državah članicah. Te obveznosti so določene v Direktivi o DDV v naslovu XI.

V nadaljevanju so natančneje opisane pomembnejše obveznosti iz naslova DDV pri čezmejnem opravljanju storitev.

3.5.1 Identifikacija za namene DDV pri čezmejnem opravljanju storitev

Obveznost identifikacije za namene DDV davčnih zavezancev pri čezmejnem opravljanju storitev prejemnikom, ki so dolžni plačati DDV od prejete storitve, je določena v e) točki člena 214(1) Direktive o DDV. Podobno se morajo na podlagi d) točke člena 214 Direktive o DDV za namene DDV identificirati tudi davčni zavezanec, ki čezmejno naročajo storitve in morajo od prejema teh storitev plačati DDV.

Za čezmejno opravljene storitve osebam, ki niso davčni zavezanec (B2C transakcije), veljajo splošna pravila glede identifikacije za namene DDV. To pomeni, da se mora za namene DDV identificirati vsak davčni zavezanec, ki na ozemlju države članice, opravlja transakcije, od katerih ima pravico do odbitka DDV. Države članice pri navedeni obveznosti izkoriščajo možnost administrativnih poenostavitev, predvsem v obliki neobvezne identifikacije za namene DDV malih davčnih zavezancev, ki ne dosegajo praga prometa, določenega v posamezni državi članici za obvezno identifikacijo za namene DDV. Navedeno omogoča določba člena 272 Direktive o DDV.

3.5.2 Izdajanje računov pri čezmejnem opravljanju storitev

Pri opravljanju čezmejnih storitev davčnim zavezancem, ki morajo kot prejemniki plačati DDV od prejetih storitev, veljajo za izdajo računov pravila države članice, v kateri ima izvajalec storitev sedež ali stalno poslovno enoto, iz katere opravlja storitev. Navedeno izhaja iz člena 219a(2) Direktive o DDV.

Obveznost izdaje računa je po točki 1 člena 220(1) Direktive o DDV določena v primerih, ko davčni zavezanec opravi storitev drugemu davčnemu zavezancu ali pravni osebi, ki ni davčni zavezanec. V skladu s točko 5 tega člena pa mora davčni zavezanec izdati tudi račun za vsako prejeto predplačilo, ki ga prejme, preden so storitve dokončane. Direktiva o DDV ne predpisuje obvezne izdaje računa v primerih, ko se storitve opravijo osebi, ki ni davčni zavezanec, države članice pa lahko naložijo davčnim zavezancem izdajo računa tudi v teh primerih (to obveznost davčnim zavezancem lahko naloži posamezna država članica na podlagi člena 221(1) Direktive o DDV). Direktiva o DDV tudi omogoča, da računa ni treba izdati v primeru opravljanja oproščenih zavarovalnih in finančnih storitev ter storitev, opravljenih v javnem interesu.

Za čezmejno opravljene storitve prejemnikov storitev, ki so dolžni plačati DDV, Direktiva o DDV ne omogoča izdaje poenostavljenih računov (člen 220a(2) Direktive o DDV). Na računu, izdanem za opravljene čezmejne storitve, mora biti poleg ostalih obveznih podatkov iz člena 226 Direktive o DDV navedena tudi klavzula "obrnjena davčna obveznost" (angl. *"Reverse Charge"*).

Za izdajo računov pri čezmejnem opravljanju storitev prejemnikom, ki so dolžni plačati DDV, je predpisan rok. Račun mora biti v teh primerih izdan do 15. dne meseca, ki sledi mesecu, v katerem je bila storitev opravljena (člen 222(1) Direktive o DDV).

3.5.3 Plačilo DDV in predložitev obračuna DDV

V Direktivi o DDV posebna določba v členu 196 opredeljuje plačnika DDV pri čezmejno opravljenih storitvah. DDV mora plačati vsak davčni zavezanec ali pravna oseba, ki ni davčni zavezanec, je pa identificirana za namene DDV, kateremu se opravijo storitve (prejemnik storitev), katerih kraj opravljanja se določi v skladu s splošnim pravilom za B2B transakcije.

Direktiva o DDV ne vsebuje posebne določbe glede predložitve obračuna DDV pri opravljanju ali prejemanju čezmejnih storitev. V skladu s splošno določbo iz člena 250 mora obračun DDV predložiti vsak davčni zavezanec in v njem navesti vse podatke, potrebne za izračun davka, za katerega je nastala obveznost obračuna in odbitkov, ter vrednost transakcij za določitev davčne osnove.

Davčno obdobje, ki ga lahko določijo države članice, je mesečno, dvomesečno ali trimesečno. Države članice lahko določijo tudi drugačna davčna obdobja, pri čemer pa obdobje ne sme preseči enega leta. Rok za predložitev obračuna DDV v tem primeru določijo države članice, pri čemer pa ta na podlagi člena 252 Direktive o DDV ne sme biti daljši od dveh mesecev od poteka davčnega obdobja.

3.5.4 Rekapitulacijska poročila

Obveznost predložitve rekapitulacijskega poročila pri opravljanju čezmejnih storitev je določena v točki c člena 262 Direktive o DDV. Davčni zavezanec, ki opravlja čezmejne storitve, mora v rekapitulacijskem poročilu navesti prejemnike storitev, ki so plačniki DDV, vendar le za storitve, ki niso oproščene plačila DDV v državi članici prejemnika (kjer je kraj opravljanja storitev oz. so storitve obdavčljive). Menim, da je z navedeno določbo davčnemu zavezancu, ki opravlja storitve, naložena prevelika administrativna obremenitev, saj mora preverjati, ali so določene storitve v drugi državi članici morebiti oproščene plačila DDV.

Rekapitulacijsko poročilo se sestavi za vsak koledarski mesec in mora biti predloženo v roku enega meseca po poteku koledarskega meseca. Pod določenimi pogoji se lahko rekapitulacijsko poročilo predloži tudi za koledarsko četrletje ali tudi za obdobje, daljše od treh mesecev, kar določata člena 263 in 271 Direktive o DDV. Določeni so tudi obvezni podatki, ki jih mora davčni zavezanec navesti v rekapitulacijskem poročilu. Pri čezmejnem opravljanju storitev so ti podatki naslednji:

- identifikacijska številka za DDV izvajalca storitve,
- identifikacijska številko za DDV prejemnika storitve,
- skupna vrednost storitev za vsakega posameznega prejemnika storitev,
- vrednost morebitnih popravkov.

4 PRIMERJAVA POJMOV IN PRAVIL GLEDE KRAJA OBDAVČITVE STORITEV TER OBVEZNOSTI PODJETIJ PO IZBRANIH DRŽAVAH

4.1 Pregled pojmov davčnega zavezanca in stalne poslovne enote po izbranih državah

4.1.1 Slovenija

V ZDDV-1 je v členu 5 poleg osnovne definicije davčnega zavezanca kot vsake osebe, ki kjerkoli neodvisno opravlja katerokoli dejavnost, pri čemer namen ali rezultat nista pomembna, podana tudi definicija davčnega zavezanca za namene določanja kraja opravljanja storitev. Za davčnega zavezanca sta na podlagi člena 24 ZDDV-1 določena tudi:

- oseba, ki opravlja neobdavčljive dejavnosti, za vse njej opravljene storitve in
- pravna oseba, ki se sicer ne šteje za davčnega zavezanca, vendar je identificirana za namene DDV.

Praktična posledica te določbe je, da se mora za namene DDV identificirati tako mali davčni zavezanec, ki prejema storitve in za katere je plačnik DDV, kot tudi pravna oseba (npr. oseba javnega prava), ki je denimo identificirana za namene DDV, ker je v preteklosti presegla prag, določen za identifikacijo za namene DDV pri pridobitvah blaga iz druge države članice.

Slovenska DDV zakonodaja ne vsebuje določbe glede definicije stalne poslovne enote. Pri opredelitvi stalne poslovne enote je treba izhajati iz Uredbe 282/2011 ter ustaljene sodne prakse Sodišča EU.

4.1.2 Avstrija

V avstrijski DDV zakonodaji se pojem davčnega zavezanca ne uporablja, namesto tega se uporabljata izraza podjetnik in podjetje. Za namene DDV je v skladu s členom 2 UStG 1994 podjetnik oseba, ki samostojno opravlja komercialno ali poklicno dejavnost. Dodatno se na podlagi člena 3a(5) UStG 1994 za namene določanja kraja opravljanja storitev šteje, da je podjetnik tudi:

- podjetnik, ki opravlja neobdavčljive dejavnosti, za vse njemu opravljene storitve;
- oseba javnega prava, ki opravlja neobdavčljive dejavnosti, je pa identificirana za namene DDV.

Oseba ali združenje, ki ne spada v obseg zgornjih dveh alinej, se ne šteje za podjetnika.

Koncept stalne poslovne enote v UStG 1994 ni definiran. Interpretacija pojma stalne poslovne enote sledi definicijam, ki jih je v sodbah opredelilo Sodišče EU (Perl, 2017, str.11).

4.1.3 Italija

DPR 633/72 ne vsebuje definicije davčnega zavezanca. Namesto tega se osebe, ki spadajo v okvir DDV, določijo na podlagi različnih zakonskih določb, ki se nanašajo na obdavčljive transakcije, in obveznosti oseb, ki opravljajo obdavčljive dobave. Da je transakcija obdavčljiva, mora biti v skladu s členom 1 DPR 633/72 opravljena kot podjetniška, umetniška ali poklicna dejavnost. Člen 4 DPR 633/72 nato podrobneje opredeljuje podjetniško dejavnost, člen 5 pa umetniško in poklicno dejavnost.

V členu 7-ter(2) DPR 633/72 pa je z namenom uporabe pravil glede kraja opravljanja storitev dodana opredelitev davčnega zavezanca, ki vključuje:

- osebe, ki opravljajo podjetniško, umetniško ali poklicno dejavnost; fizične osebe se štejejo za davčne zavezance, ko prejemajo storitve, ki jih uporabijo pri opravljanju teh dejavnosti;
- poslovne in kmetijske subjekte, združenja in druge organizacije, tudi če delujejo izven okvirov komercialne ali kmetijske dejavnosti;
- poslovne subjekte, združenja in druge organizacije, ki sicer niso davčni zavezanci, vendar so identificirani za namene DDV.

Italijanski DDV zakon ne vsebuje definicije stalne poslovne enote. Koncept stalne poslovne enote se za namene DDV zakonodaje uporablja skladno z določbami Uredbe 282/2011 (Iadevaia, 2017, str. 10).

4.1.4 Švica

Davčni zavezanec je v skladu s členom 10 MWSTG vsaka oseba, ki opravlja dejavnost in ta ni oproščena plačila DDV, ne glede na pravno obliko, vrednost nakupov in namen ustvarjanja dobička. Oseba opravlja dejavnost, če samostojno opravlja poklicno ali komercialno dejavnost z namenom trajnega pridobivanja dohodkov od dobav. Davčni zavezanci so tudi osebe javnega prava, razen če so oproščene plačila DDV pod določenimi pogoji⁵.

Stalna poslovna enota je opredeljena v členu 5 MWSTV in pomeni stalno mesto poslovanja, prek katerega v celoti ali delno poteka poslovanje. Navedeno vključuje predvsem podružnice, tovarne, delavnice, prodajna mesta, stalna predstavništva, rudnike in ostale prostore, kjer se izkoriščajo naravni viri, gradbišča in projekte, ki vključujejo montaže in trajajo 12 ali več mesecev ter zemljišča, uporabljena za kmetijstvo in gozdarstvo. Dostavne trgovine, prevozna sredstva, ki se uporabljajo kot taka, informacijske in oglaševalske pisarne ter predstavništva, ki zgolj opravljajo pomožne dejavnosti, se ne štejejo za stalno poslovno enoto (Lattman, 2017, str. 6).

4.2 Pregled določb glede kraja opravljanja storitev po posameznih državah

V Tabeli 2 sem na podlagi opravljene primerjave in analize relevantne zakonodaje izbranih držav pripravila pregled pravil zakonodaje o določitvi kraja opravljanja storitev po posameznih državah.

V prvem stolpcu tabele se nahaja kratek opis pravila za posamezne vrste oz. kategorije storitev, v drugem stolpcu pa je naveden kraj opravljanja storitev, določen na podlagi posameznega pravila. V pregledu so po posameznih primerjanih državah navedene določbe nacionalne zakonodaje, ki urejajo določitev kraja opravljanja posameznih vrst storitev, v zadnjem stolpcu Tabele 2 pa so prikazane tudi morebitne posebnosti pri obdavčevanju nekaterih vrst storitev.

Posebnosti po izbranih državah so prikazane za posamezno vrsto storitev. Če v kateri od primerjanih držav posamezno pravilo glede kraja opravljanja storitev, ki je določeno v Direktivi o DDV, ni prenešeno v nacionalno zakonodajo ali se v nacionalni zakonodaji ne uporablja, je ugotovitev v Tabeli 2 označena s križcem (x). Navedeno je tudi, ali se določeno pravilo iz izvedbene uredbe v izbrani državi neposredno uporablja. Podrobnejša primerjava med izbranimi državami ter opis posebnosti, ki so glede določitve kraja opravljanja storitev v veljavi v izbranih državah, sledi pripravljenemu pregledu v Tabeli 2.

⁵ Več v zvezi z navedenim v členu 12 MWSTG.

Tabela 2: Pregled določb glede kraja opravljanja storitev po posameznih državah

Pravilo glede kraja opravljanja storitev	Kraj opravljanja storitve	Določbe zakonodaje po posameznih državah				Posebnosti
		Slovenija (ZDDV-1, PZDDV-1)	Avstrija (UStG 1994, smernice k UStG 1994 in BMR)	Italija (DPR 633/72)	Švica (MWSTG, MWSTV)	
Splošno B2B	Sedež prejemnika storitve	Člen 25 ZDDV-1	Člen 3a(6) UStG 1994	Člen 7-ter(1)(a) DPR 633/72	Člen 8(1) MWSTG	
Splošno B2C	Sedež izvajalca storitve	Člen 25 ZDDV-1	Člen 3a(7) UStG 1994	Člen 7-ter(1)(b) DPR 633/72	Člen 8(2) MWSTG	
B2C storitve posrednikov	Kraj opravljanja glavne transakcije	Člen 26 ZDDV-1	Člen 3a(8) UStG 1994	Člen 7-sexies(1) (a) DPR 633/72	x	
Storitve, povezane z nepremičninami (B2B in B2C)	Kraj, kjer se nepremičnina nahaja	Člen 27 ZDDV-1	Člen 3a(9) UStG 1994	Člen 7-quater(1) (a) DPR 633/72	Člen 8(2)(f) MWSTG	
Prevoz potnikov (B2B in B2C)	Kraj, kjer se opravi prevoz glede na prevoženo razdaljo	Člen 28(1) ZDDV-1; Člen 137.a ZDDV-1	Člen 3a(10) UStG 1994	Člen 7-quater(1) (b) DPR 633/72	Člen 8(2)(e) MWSTG	V Sloveniji posebna ureditve za cestni prevoz
B2C prevoz blaga	Znotraj EU: kraj začetka prevoza; Ostali prevozi: kraj, kjer se opravi prevoz	Člen 28(3) ZDDV-1; Člen 28(2) ZDDV-1	Člen 3a(1) BMR; Člen 3a(10) UStG 1994	Člen 7-sexies(1) (c) DPR 633/72; Člen 7-sexies(1) (b) DPR 633/72	x	
B2B vstopnine na prireditve	Kraj, kjer se prireditve izvajajo	Člen 29(1) ZDDV-1	Člen 3a(11a) UStG 1994	Člen 7-quinquies(1)(b) DPR 633/72	x	
B2C storitve v kulturi, umetnosti, športu, znanosti, sejmi ...	Kraj, kjer se dejavnosti dejansko izvajajo	Člen 29(2) ZDDV-1	Člen 3a(11)(a) UStG 1994	Člen 7-quinquies(1)(a) DPR 633/72	Člen 8(2)(c) MWSTG	V Švici velja to pravilo tudi za B2B storitve s teh področij
B2C pomožne stor. prevoza, ceditve, delo na premočinah	Kraj, kjer se storitve dejansko opravijo	Člen 29(3) ZDDV-1	Člen 3a(11)(b)(c) UStG 1994	Člen 7-sexies(1) (d) DPR 633/72	x	
Restavracijske storitve in catering (B2B in B2C)	Kraj, kjer se storitve dejansko opravijo	Člena 30 ZDDV-1 in 29.a PZDDV-1	Člen 3a(11)(d) UStG 1994 in točka 641e smernic k UStG 1994	Člen 7-quater(1) (c) DPR 633/72	Člen 8(2)(d) MWSTG	Catering v Švici ni posebej opredeljen
Kratkoročni najem prevoznih sredstev (B2B in B2C)	Kraj, kjer je prevozno sredstvo dejansko dano na razpolago	Člen 30.b(1) ZDDV-1	Točka 1 člena 3a(12) UStG 1994	Člen 7-quater(1) (e) DPR 633/72	x	

se nadaljuje

Tabela 2: Pregled določb glede kraja opravljanja storitev po posameznih državah (nad.)

Pravilo glede kraja opravljanja storitev	Kraj opravljanja storitve	Določbe zakonodaje po posameznih državah				Posebnosti
		Slovenija (ZDDV-1, PZDDV-1)	Avstrija (UStG 1994, smernice k UStG 1994 in BMR)	Italija (DPR 633/72)	Švica (MWSTG, MWSTV)	
B2C dolgoročni najem prevoznih sredstev	Kraj sedeža, stalnega ali običajnega prebivališča najemnika	Člen 30.b(2) ZDDV-1	Točka 2 člena 3a(12) UStG 1994	Člen 7-sexies(1) (e) DPR 633/72	x	
B2C dolgoročni najem zasebnega čolna	Kraj, kje je čoln dan na razpolago, če ima v tem kraju izvajalec sedež	Člena 30.b(3) ZDDV-1 in 29.b PZDDV-1	Točka 2 člena 3a(12) UStG 1994	Člen 7-sexies(1) (e-bis) DPR 633/72	x	V Sloveniji je čoln za razvedrilo čoln, ki je v dolžino krajši od 24 metrov
Restavracijske storitve in catering na krovu ladij, zrakoplovov ali vlakov	Med delom prevoza potnikov v EU: začetek prevoza potnikov; Zunaj dela prevoza potnikov v EU: kjer se dejansko opravijo; Delno v EU, delno izven EU vendar na ozemlju DČ*: začetek opravljanja teh storitev	Člen 30.a(1) ZDDV-1; Člen 30 ZDDV-1; x (neposredna uporaba člena 37 Uredbe 282/2011)	Člen 3a(3) BMR in točka 3917b smernic k UStG 1994; Člen 3a(11)(d) UStG 1994; x (neposredna uporaba člena 37 Uredbe 282/2011)	Člen 7-quater(1) (d) DPR 633/72; Člen 7-quater(1) (c) DPR 633/72; x (neposredna uporaba člena 37 Uredbe 282/2011)	x	
B2C opravljanje nekaterih storitev osebam s sedežem izven EU	Kraj, kjer ima prejemnik sedež, stalno ali običajno prebivališče	Člen 30.d ZDDV-1	Člen 3a(14) UStG 1994	Člen 7-septies (1) DPR 633/72	x	
B2C digitalne storitve	Kraj, kjer ima prejemnik sedež, stalno ali običajno prebivališče (določene domneve glede tega kraja)	Člen 30.c(1) ZDDV-1	Člen 3a(13) UStG 1994	Člen 7-sexies(1) (f)(g) DPR 633/72	Člen 8(1) v povezavi s členom 10(2)(b) MWSTG	V Švici obračun DDV, če se preseže znesek 100.000 CHF prometa
Posebni ureditvi pri B2C opravljanju digitalnih	Ureditev EU; Ureditev ne-EU	Podpoglavje 6.b ZDDV-1; Podpoglavje 6.a ZDDV-1	Člen 25a BMR; Člen 25a UStG 1994	Člen 74-sexies; Člen 74-quinquis DPR 633/72	x	

se nadaljuje

Tabela 2: Pregled določb glede kraja opravljanja storitev po posameznih državah (nad.)

Pravilo glede kraja opravljanja storitev	Kraj opravljanja storitve	Določbe zakonodaje po posameznih državah				Posebnosti
		Slovenija (ZDDV-1, PZDDV-1)	Avstrija (UStG 1994, smernice k UStG 1994 in BMR)	Italija (DPR 633/72)	Švica (MWSTG, MWSTV)	
Preprečitev dvojnega obdavčevanja ali neobdavčevanja	Kraj je zunaj EU, če se storitve dejansko tam uporabijo; Kraj je na ozemlju DČ, če se storitve tam uporabijo	Člen 30.e ZDDV-1 (možnost uporabe, določba ni v uporabi)	Člen 3a(16)(2) UStG 1994; Člen 3a(16)(1) UStG 1994	x Člen 7-quater(1) (e) in 7-sexies(1)(e)(g) DPR 633/72	x	

Legenda: * DČ je v tabeli kratica za državo članico EU

Iz pregleda je razvidno, da so vse primerjane države članice EU v nacionalno zakonodajo prenesle določbe Direktive o DDV glede kraja opravljanja storitev. Švica, ki ni zavezana k uporabi določb Direktive o DDV, ima splošni pravili za B2B in B2C transakcije kljub temu podobno urejeni. MWSTG v točkah a in b člena 8(2) posebej določa storitve, za katere se šteje, da so opravljene v kraju, kjer ima izvajalec sedež ali stalno poslovno enoto, iz katere so storitve opravljene, ali v primeru, če izvajalec nima sedeža ali stalne poslovne enote, stalno prebivališče ali kraj, iz katerega opravlja storitve:

- storitve, ki se običajno opravljajo fizično navzočim posameznikom, kot npr. zdravljenje, terapije, oskrba, osebna higiena, socialne storitve, varstvo otrok in podpora mladostnikom;
- storitve potovalnih agencij in organizatorjev dogodkov.

Avstrija in Italija sta v zakonodaji opredelili tudi nekatere storitve, za katere se uporabi določba za preprečitev dvojnega obdavčevanja ali neobdavčevanja. Slovenija je to določbo sicer prenesla v ZDDV-1, vendar Ministrstvo za finance njene uporabe ni predpisalo.

V Avstriji so določene storitve obdavčene v kraju, kjer se dejansko uporabijo in uživajo. Ta določba vključuje telekomunikacijske storitve, storitve radijskega in televizijskega oddajanja, dajanje v najem prevoznih sredstev, zagotovitev osebja, dajanje v najem premičnega premoženja (razen vseh vrst prevoznih sredstev) ter storitve, povezane s športnimi stavami in igrami na srečo (Perl, 2017, str.16).

Tudi v Italiji se uporablja posebno pravilo dejanske rabe in uživanja, po katerem je kraj opravljanja storitev kraj, kjer se storitve dejansko uporabijo:

- telekomunikacijske storitve in storitve oddajanja, opravljene osebam, ki niso davčni zavezanci;
- kratkoročni najem (tudi finančni leasing), opravljen prejemnikom, ki niso davčni zavezanci;
- dolgoročni najem (tudi finančni leasing) opravljen davčnim zavezancem ali osebam, ki niso davčni zavezanci.

Slovenija je edina med primerjanimi državami s členom 137.a ZDDV-1 uvedla posebno ureditev za storitve občasnega mednarodnega cestnega prevoza potnikov. Posebno ureditev lahko uporabijo le davčni zavezanci, ki v Sloveniji nimajo sedeža, stalne poslovne enote, niti stalnega oz. običajnega prebivališča, opravljajo pa mednarodni občasni cestni prevoz potnikov. Navedeno iz uporabe posebne ureditve izključuje davčne zavezance, ki opravljajo linijski prevoz potnikov. Poleg prvega pogoja glede sedeža, mora tuj davčni zavezanec izpolnjevati še naslednje pogoje, da lahko uporabi to posebno ureditev:

- mednarodni občasni cestni prevoz potnikov opravlja s prevoznimi sredstvi, ki niso registrirana v Sloveniji;
- ne uveljavlja odbitka DDV ali vračila DDV;
- v Sloveniji ne opravlja nobenih drugih transakcij, za katere bi se štelo, da so opravljene v Sloveniji.

V ZDDV-1 je predvidena tudi izključitev iz te posebne ureditve, do katere lahko pride iz različnih razlogov. Uporaba posebne ureditve je za davčne zavezance uporabna predvsem zaradi administrativnih poenostavitev pri identifikaciji za namene DDV ter pri predlaganju obračunov DDV.

4.3 Pregled obveznosti podjetij po izbranih državah

4.3.1 Slovenija

4.3.1.1 Identifikacija za namene DDV pri čezmejnem opravljanju storitev

Davčni zavezanci, ki čezmejno opravljajo B2B storitve, se morajo identificirati za namene DDV, kar je izrecna določba člena 78(4) ZDDV-1. Obveznost identifikacije za namene DDV imajo v skladu z navedeno določbo tudi mali davčni zavezanci, ki za dobave blaga in storitev na ozemlju Slovenije niso dolžni obračunavati DDV, saj ne dosega oz. presegajo praga 50.000 EUR obdavčljivega prometa. Ti davčni zavezanci morajo obračun DDV predložiti le zaradi obračuna DDV od prejetih storitev.

Tuji davčni zavezanci (nimajo sedeža na ozemlju Slovenije), ki opravljajo storitve, katerih kraj opravljanja je v skladu s posebnimi pravili za obdavčevanje nekaterih vrst storitev

Slovenija, storitve pa niso oproščene plačila DDV, se morajo identificirati za namene DDV, ne glede na višino doseženega prometa v Sloveniji. Tuji davčni zavezanci morajo zahtevek za izdajo identifikacijske številke za DDV vložiti najpozneje 15 dni pred dnevom začetka opravljanja dobav v Sloveniji. Navedeno izhaja iz določb točke b člena 94(6) ZDDV-1 v povezavi s členom 131 PZDDV-1.

4.3.1.2 Izdajanje računov pri čezmejnem opravljanju storitev

Davčni zavezanci morajo na podlagi člena 81 ZDDV-1 izdati račun za vse opravljene storitve drugemu davčnemu zavezancu ali pravni osebi, ki ni davčni zavezanec, razen v nekaterih primerih opravljanja storitev, za katere ZDDV-1 v členu 81(4)⁶ in PZDDV-1 v členu 143 predvidevata izjemo od obveznosti izdajanja računov. Pri čezmejnem opravljanju storitev davčnemu zavezancu, ki je kot prejemnik storitev plačnik DDV za te storitve, mora davčni zavezanec na podlagi člena 81(7) ZDDV-1 izdati račun najkasneje do 15. dne v mesecu, ki sledi mesecu, v katerem nastane obdavčljivi dogodek. Davčni zavezanec za čezmejno opravljene storitve ne sme izdati poenostavljenega računa. Na računu, ki se izdaja za čezmejno opravljene storitve, mora davčni zavezanec navesti podatke v skladu s členom 82 ZDDV-1.

4.3.1.3 Plačilo DDV in predložitev obračuna DDV

Vsak davčni zavezanec ali pravna oseba, ki ni davčni zavezanec, je pa identificirana za namene DDV, je plačnik DDV za prejete storitve, ki mu jih opravi davčni zavezanec, ki nima sedeža v Sloveniji, kar izhaja iz točke 3 člena 76(1) ZDDV-1. DDV se od prejete storitve obračuna na podlagi mehanizma obrnjene davčne obveznosti.

Davčni zavezanci, ki opravljajo storitve čezmejno, morajo v skladu s členom 88(3) v povezavi s členom 89(2) ZDDV-1 predložiti obračun DDV mesečno, in sicer do 20. dne naslednjega meseca po poteku davčnega obdobja.

Davčni zavezanci s sedežem izven Slovenije, morajo na podlagi člena 89(4) ZDDV-1 v zvezi z opravljanjem obdavčenih storitev na ozemlju Slovenije DDV obračun predlagati mesečno, in sicer do zadnjega delovnega dne naslednjega meseca po poteku davčnega obdobja. DDV morajo na podlagi člena 88(4) ZDDV-1 mesečno predlagati tudi davčni zavezanci, prejemniki storitev, katerim storitve opravijo davčni zavezanci s sedežem v drugi državi članici. Obračun DDV morajo davčni zavezanec predložiti v elektronski obliki prek sistema eDavki.

⁶ Člen 81(4) ZDDV-1 določa izjemo za čezmejno opravljene zavarovalne in finančne storitve, ki so oproščene v državi članici, kjer ima prejemnik sedež.

4.3.1.4 Rekapitulacijska poročila

Davčni zavezanec mora na podlagi točke c člena 90(1) ZDDV-1 predložiti rekapitulacijsko poročilo za čezmejno opravljene B2B storitve, ki niso oproščene plačila DDV v državi članici prejemnika. Rekapitulacijsko poročilo mora davčni zavezanec sestaviti za koledarski mesec, v katerem se šteje, da so bile storitve opravljene, in ga predložiti do 20. dne naslednjega meseca po poteku davčnega obdobja, kar je izrecna določba člena 92 ZDDV-1. V rekapitulacijskem poročilu mora davčni zavezanec navesti svojo identifikacijsko številko za DDV, pod katero je opravil storitve, identifikacijske številke za DDV prejemnikov storitev v drugih državah članicah, za vsakega prejemnika storitev posebej pa še skupno vrednost opravljenih storitev v določenem obdobju. Rekapitulacijsko poročilo mora davčni zavezanec predložiti v elektronski obliki prek sistema eDavki.

4.3.2 Avstrija

4.3.2.1 Identifikacija za namene DDV pri čezmejnem opravljanju storitev

Mali davčni zavezanci so oproščeni obračunavanja DDV, dokler ne presežejo praga 30.000 EUR obdavčljivega prometa. Podjetniki, ki nimajo pravice do odbitka DDV in ki opravljajo čezmejne storitve, za katere je plačnik DDV prejemnik storitev v drugi državi članici, se na zahtevo identificirajo za namene DDV. Na zahtevo se za namene DDV lahko v skladu s členom 28 BMR identificirajo tudi podjetniki, ki nimajo pravice do odbitka DDV in čezmejno prejemajo storitve, za katere se štejejo za plačnika DDV.

Podjetniki, ki nimajo sedeža v Avstriji, in opravljajo storitve, katerih kraj obdavčitve je na podlagi posebnih pravil Avstrija, se morajo identificirati za namene DDV v Avstriji, ne glede na dosežen obdavčljivi promet.

4.3.2.2 Izdajanje računov pri čezmejnem opravljanju storitev

Podjetnik mora izdati račun tudi v primeru, ko opravlja storitve, katerih prejemnik postane plačnik DDV v drugi državi članici. V točki 2 člena 11(1) UStG 1994 je določeno, da mora podjetnik izdati račun najpozneje do 15. dne naslednjega meseca, ki sledi koledarskemu mesecu, v katerem je bila storitev opravljena. Na računu mora biti poleg ostalih obveznih podatkov tudi omemba prejemnikove obveznosti za plačilo DDV. Navedeno določa člen 11(1a) UStG 1994.

4.3.2.3 Plačilo DDV in predložitev obračuna DDV

V členu 19(1) UStG 1994 je določeno, da sta podjetnik ali pravna oseba, ki ni davčni zavezanec, je pa identificirana za namene DDV, plačnika DDV v Avstriji za vse storitve,

ki jima jih je opravil podjetnik iz druge države članice in katerih kraj opravljanja se določi v skladu s splošnim pravilom za B2B storitve.

Na splošno je treba v skladu s členom 21(1) UStG 1994 obračun DDV predlagati mesečno. Če dobave v preteklem davčnem letu ne presegajo 100.000 EUR, je treba obračun DDV predložiti četrtno. V tem primeru se lahko podjetnik kljub temu odloči, da bo za tekoče davčno leto predložil mesečni DDV obračun. Podjetnik mora redne obračune DDV predložiti do 15. dne (datum zapadlosti) naslednjega meseca po mesecu ali četrtnetu, za katerega je predložen obračun DDV. Obračun DDV je treba vložiti v elektronski obliki.

4.3.2.4 Rekapitulacijska poročila

Podjetja, ki opravljajo storitve znotraj EU, za katere velja splošno B2B pravilo glede kraja opravljanja storitev, morajo predložiti rekapitulacijska poročila. Predložiti jih je treba mesečno do konca meseca, ki sledi mesecu opravljene storitve. Podjetniki, ki vlagajo obračune DDV četrtno, lahko četrtno predložijo tudi rekapitulacijska poročila.

4.3.3 Italija

4.3.3.1 Identifikacija za namene DDV pri čezmejnem opravljanju storitev

Na podlagi člena 35 DPR 633/72 se mora vsaka oseba, ki začne na ozemlju Italije opravljati poslovno, umetniško ali poklicno dejavnost, identificirati za namene DDV v 30 dneh od začetka opravljanja dejavnosti. Tudi davčni zavezanci, ki opravljajo le oproščene dejavnosti, se morajo identificirati za namene DDV. Davčni zavezanci, ki opravljajo transakcije znotraj EU, morajo o tem obvestiti davčno upravo, da jih vključi v sistem spletne izmenjave podatkov za DDV (angl. "*VAT Information Exchange System*", v nadaljevanju VIES).

4.3.3.2 Izdajanje računov pri čezmejnem opravljanju storitev

Praviloma mora davčni zavezanec izdati račun za vsako opravljeno dobavo blaga ali storitev, kar določa DPR 633/72 v členu 21(1). Za čezmejno opravljene B2B storitve mora davčni zavezanec izdati račun najkasneje do 15. dne naslednjega meseca po mesecu, v katerem je bila storitev opravljena. Na računu mora davčni zavezanec v skladu s členom 21(6-bis) DPR 633/72 poleg ostalih podatkov navesti tudi, da je DDV predmet obrnjene davčne obveznosti (ital. "*inversione contabile*").

4.3.3.3 Plačilo DDV in predložitev obračun DDV

Plačnik DDV od prejete storitve je na podlagi člena 17(2) DPR 633/72 davčni zavezanec, kateremu opravi storitve na ozemlju Italije davčni zavezanec s sedežem v drugi državi.

Vsi davčni zavezanci morajo predlagati četrtnne obračune DDV, ki morajo biti predloženi do zadnjega dne naslednjega meseca po koncu četrtnja. Poleg obračuna DDV pa morajo davčni zavezanci četrtnno predložiti tudi seznam izdanih in prejetih računov. Poleg četrtnnih DDV obračunov morajo davčni zavezanci predložiti tudi letni DDV obračun, razen če so v prejšnjem letu opravljali izključno oproščene transakcije in nimajo obveznosti popravka odbitka DDV od osnovnih sredstev (Iadevaia, 2017, str. 46).

4.3.3.4 Rekapitulacijska poročila

Davčni zavezanci morajo v zvezi z opravljenimi storitvami davčnim zavezancem v druge države članice predložiti rekapitulacijsko poročilo. Gre za INTRASTAT poročilo oz. ital. *"Elenco riepilogativo delle cessioni intracomunitarie di beni e dei servizi resi"*. Rekapitulacijsko poročilo morajo predložiti tudi za prejete storitve, ki jim jih je opravil davčni zavezanec s sedežem v drugi državi članici. Davčni zavezanci s prometom (nakupi ali prodaje) nad 50.000 EUR morajo vložiti mesečno rekapitulacijsko poročilo, ostali davčni zavezanci pa lahko rekapitulacijsko poročilo predložijo trimesečno.

4.3.4 Švica

4.3.4.1 Identifikacija za namene DDV pri čezmejnem opravljanju storitev

MWSTG v členu 66 določa, da se morajo davčni zavezanci identificirati za namene DDV, če z obdavčljivimi dobavami na švicarskem ozemlju presežejo 100.000 švicarskih frankov (v nadaljevanju CHF) prometa. Naj na tem mestu opozorim na spremembo pri identifikaciji, veljavno od 1. januarja 2018 (sprememba člena 10 MWSTG), po kateri bodo zavezanci za plačilo DDV tuja podjetja ali posamezniki, ki bodo letno presegli znesek 100.000 CHF vsega svojega prometa (svetovni promet) (KPMG, 2017, str. 5). Tuji davčni zavezanci morajo v Švici obvezno imenovati davčnega zastopnika, ki je lahko vsaka pravna ali fizična oseba. Njegova vloga je samo v prejemanju pošte, ki jo pošilja švicarski davčni organ, in posredovanje pošte tujemu davčnemu zavezancu za plačilo DDV. Švicarski davčni organi ne pošiljajo pošte v tujino.

Vsaka oseba, ki mora na podlagi člena 45(2) MWSTG plačati DDV od prejetih storitev, ki jih je opravil davčni zavezanec s sedežem izven Švice, se mora identificirati za namene DDV v 60. dneh po koncu koledarskega leta, v katerem je bila storitev opravljena, in prijaviti prejete storitve, če je vrednost teh storitev višja od 10.000 CHF.

4.3.4.2 Izdajanje računov pri čezmejnem opravljanju storitev, plačilo DDV in obračun DDV

V členu 26 MWSTG je glede izdaje računov določeno, da mora davčni zavezanec izdati račun, če to od njega zahteva prejemnik storitev.

Zakonodaja ne vsebuje nobene posebne določbe v zvezi z izdajo računov za čezmejno opravljene storitve.

Kot že navedeno, mora prejemnik storitev plačati DDV od prejetih storitev, ki mu jih je opravil davčni zavezanec, ki nima sedeža v Švici, kraj obdavčitve storitev pa je Švica.

Davčni zavezanci morajo praviloma predložiti obračune DDV četrtletno.

4.4 Zaključki opravljene primerjave pojmov in pravil glede kraja opravljanja storitev ter obveznosti podjetij

Definicija davčnega zavezanca in tudi dodatna definicija davčnega zavezanca za namene določitve kraja opravljanja storitev sta si v primerjanih državah članicah podobni. Švica posebne definicije davčnega zavezanca za namene določanje kraja opravljanja storitev ne predpisuje. V Avstriji se namesto izraz davčni zavezanec uporablja izraz podjetnik, podobno tudi v Italiji. V zakonodaji držav članic ni določenega koncepta stalne poslovne enote, pri določitvi se uporabijo pravila zakonodaje EU in razlage Sodišča EU. V Švici je koncept stalne poslovne enote opredeljen v zakonodaji in se razlikuje od opredelitve v DDV zakonodaji EU. Splošni pravili glede kraja opravljanja storitev sta v vseh primerjanih državah članicah določeni na enak način. Tudi posebna pravila glede določanja kraja opravljanja storitev sledijo v vseh državah članicah opredelitvam iz Direktive o DDV. V Švici se splošno pravilo glede opravljanja B2C storitev (storitve obdavčena v kraju, kjer ima izvajalec sedež) uporablja za točno določen nabor storitev, tudi posebna pravila se uporabljajo le za določen nabor storitev. Države uporabljajo podobna pravila glede kraja opravljanja storitev, povezanih z nepremičninami, prevoza blaga in potnikov. Slovenija je med temi državami edina, ki za mednarodni občasni cestni prevoz potnikov omogoča uporabo posebne ureditve. Švicarska zakonodaja ne vsebujejo posebne določbe v zvezi z vstopninami na prireditve, niti ne razlikuje med kratkoročnim in dolgoročnim najemom prevoznih sredstev. V vseh državah članicah sta v uporabi posebni ureditvi za opravljanje digitalnih storitev. V Švici in Sloveniji pa se ne uporablja pravilo dejanske uporabe in uživanja.

Iz opravljene primerjave izhaja, da je v vseh primerjanih državah članicah za posamezne kategorije storitev kraj opravljanja storitev določen enako. Švica uporablja nekoliko drugačna pravila v primerih B2C transakcij, uporablja tudi manj posebnih pravil. Na podlagi navedenega lahko predpostavim, da prihaja do razlik v določitvi kraja obdavčitve posameznih storitev med državami predvsem zaradi zapletenosti pravil in različne interpretacije posameznih določb in pojmov iz Direktive o DDV, ki so v zakonodajo sicer pravilno prenesene. S predstavitvijo praktičnih primerov obdavčitve nekaterih vrst storitev bo navedeno podrobneje razloženo v poglavju 6.1.

Obveznosti davčnih zavezancev v zvezi s čezmejnimi opravljanjem storitev so v vseh državah članicah podobne. Slovenija in Italija sta pri izvajanju identifikacije za namene DDV najbolj dosledni, saj se morajo v zvezi z opravljanjem čezmejnih storitev identificirati tudi mali davčni zavezanci s sedežem v teh državah. V Avstriji se lahko mali davčni zavezanci s sedežem v Avstriji identificirajo za namene DDV na podlagi podane zahteve. Obvezno pa se morajo identificirati tuji davčni zavezanci, če opravljajo storitve, katerih kraj opravljanja je Avstrija, in ne gre za B2B storitve, za katere velja splošno pravilo. Švica uporablja splošna pravila glede identifikacije za namene DDV tudi pri čezmejnih transakcijah, prejemniki storitev, plačniki DDV, se morajo identificirati, če je vrednost prejetih storitev višja od 10.000 CHF.

Tudi glede izdaje računov veljajo v državah članicah podobna pravila (račun je treba izdati za B2B storitve do 15. dne v mesecu, ki sledi mesecu, v katerem nastane obdavčljivi dogodek, opremiti jih je treba z vsemi predpisanimi podatki). Švica glede izdaje računa določa, da ga mora izvajalec storitve izdati, če prejemnik to zahteva. V vseh državah članicah velja obvezno predlaganje rekapitulacijskih poročil in obračunov DDV, razlikujejo pa se obdobja, za katere je treba sestaviti in predložiti rekapitulacijsko poročilo ali obračun DDV. Med primerjanimi državami edino Slovenija v primeru čezmejnega opravljanja storitev zahteva mesečno predlaganje DDV obračunov in rekapitulacijskih poročil, ne glede na znesek opravljenega prometa davčnega zavezanca v preteklem koledarskem letu.

Iz primerjave je razvidno, da morajo podjetja, ki opravljajo storitve tudi čezmejno, obveznosti v zvezi z DDV izpolnjevati v različnih državah članicah, te obveznosti pa se med posameznimi državami razlikujejo. Navedeno podjetja administrativno obremenjuje, povzroča dodatne stroške usklajevanja in tudi povečuje pravno negotovost.

5 STOPNJE DDV IN OPROSTITVE PLAČILA DDV PRI OPRAVLJANJU STORITEV

V preambuli Direktive o DDV je navedeno, da bi moral sistem DDV znotraj EU voditi v nevtralnost konkurence. To pomeni, da ima podobno blago na ozemlju vsake države članice enako davčno obremenitev ne glede na število proizvodnih ali distribucijskih faz. Navedeno naj bi se doseglo kljub temu, da stopnje in oprostitve plačila DDV niso popolnoma usklajene.

Evropska komisija (2010) v Zeleni knjigi o prihodnosti DDV navaja, da bi bile za dokončni sistem DDV na podlagi obdavčitve po načelu porekla potrebne bolj usklajene stopnje DDV. Pri obdavčitvi po načelu namembnega kraja pa je državam omogočena večja fleksibilnost, ki je v skladu z zahtevami enotnega trga omejena. Glede na to, da se v EU oblikuje sistem obdavčitve po načelu namembnega kraja, se lahko v prihodnosti pričakuje,

da bo državam članicam dana možnost proste izbire stopenj DDV za določeno blago in storitve.

V teoriji je glavni razlog za uporabo nižjih stopenj DDV v tem, da bi bil DDV sistem, ki bi uporabljal le eno davčno stopnjo, regresiven zaradi razmerja med davčnim bremenom in dohodkom. Nižja stopnja DDV naj bi se zato uporabljala predvsem za blago in storitve, neposredno povezane z osebno rabo (Vraničar & Beč, 2007, str. 291). Vsaj teoretično so na voljo različne metode za zmanjšanje regresivnosti DDV, za njegovo sorazmernost ali celo progresivnost (Terra & Kajus, 2017, str. 1604). Na splošno se uporabljajo tri metode, ki vplivajo na regresivnost:

- oprostitve plačila DDV;
- znižane stopnje ali ničelne stopnje;
- višje ali luksuzne stopnje.

Kljub dejstvu, da imajo te metode številne pomanjkljivosti in da neupravičeno otežujejo obračunavanje DDV, se praviloma povsod uporabljajo. V EU je trenutno v uporabi sistem DDV z več stopnjami, ki dovoljuje uporabo splošne stopnje in v teoriji eno ali dve nižji stopnji (v praksi dve ali več), zanj pa veljajo naslednja osnovna pravila:

- Splošna stopnja ne sme biti nižja od 15 % (člen 97 Direktive o DDV)⁷. Države članice lahko uporabljajo eno ali dve nižji davčni stopnji za dobave blaga ali storitev, naštetih v Prilogi III k Direktivi o DDV, vključno z delovno intenzivnimi storitvami, vendar ne v primerih, ko se storitve opravljajo elektronsko (člen 98 Direktive o DDV). Nižja stopnja ne sme biti nižja od 5 % (člen 99 Direktive o DDV).
- V prehodnem obdobju do uveljavitve dokončnega DDV sistema, lahko države članice pod določenimi pogoji še naprej uporabljajo različne posebne metode uporabe nižjih stopenj DDV. Te metode vključujejo (členi 109 do 122 Direktive o DDV):
 - uporabo nižje stopnje DDV, ki je lahko nižja od minimalne stopnje 5 %;
 - uporabo nižje stopnje DDV za blago in storitve, ki niso naštetih v prilogi III k Direktivi o DDV;
 - uporabo dodatne nižje stopnje (angl. *parking rate*), ki ni nižja od stopnje 12 %.
- Nekaterim državam članicam je dovoljena začasna uporaba nižjih stopenj DDV za določene transakcije (členi 123 do 130 Direktive o DDV), posebna pravila se uporabljajo tudi za specifična območja EU (člena 104 in 105 Direktive o DDV).

Eno od načel DDV je tudi davek s široko davčno osnovo. Oprostitve plačila DDV so v nasprotju s tem načelom, kljub vsemu pa so s praktičnega vidika zelo pomembne

⁷ Datum, do katerega bi se ta minimalna splošna stopnja uporabljala, je bil vedno znova podaljšan. Trenutno je ta datum določen do 31. decembra 2017 (Svet Evropske unije, 2016).

(Evropska komisija, 2010, str. 27). Tradicionalno je utemeljitev za uporabo oprostitev plačila DDV dvojna, in sicer:

- ohranjajo distributivne in socialne cilje in so nadomestilo regresivni naravi sistema DDV (oprostitve za določene dejavnosti v javnem interesu, določene v členih 132 do 134 Direktive o DDV);
- tehnični razlogi zaradi otežene obdavčitve z DDV osnovne transakcije (finančne storitve in igre na srečo) ali zaradi medsebojnih učinkov z drugimi davki (transakcije, povezane z nepremičninami). Te oprostitve so določene v členu 135 Direktive o DDV.

Direktiva o DDV dopušča nekaterim državam članicam, da še naprej uporabljajo oprostitev plačila DDV za nekatere transakcije (člen 371 Direktive o DDV v povezavi s prilogo X, del B), hkrati pa dovoljuje tudi drugim državam članicam, ki so pozneje pristopile v EU, da uporabljajo oprostitev plačila DDV za nekatere od teh transakcij.

V nadaljevanju sledi primerjava stopenj DDV in oprostitev plačila DDV med izbranimi državami ter zaključki, ki iz te primerjave izhajajo. V zaključku se bom predvsem osredotočila na odgovor na vprašanje, ali te razlike vplivajo na čezmejno opravljanje storitev.

5.1 Primerjava stopenj DDV po izbranih državah

5.1.1 Slovenija

V Sloveniji sta na podlagi člena 41 ZDDV-1 v veljavi dve stopnji DDV:

- splošna stopnja 22 %;
- nižja stopnja 9,5 %.

Splošna stopnja 22 % se uporabi za vse dobave blaga in opravljanje storitev, za katere ni mogoče uporabiti nižje stopnje 9,5 %. Dobave blaga in storitev, za katere se uporabi nižja stopnja DDV, so navedene v Prilogi I k ZDDV-1. Slovenija je izkoristila tudi možnost iz Direktive o DDV za določitev nižje stopnje DDV za nekatere delovno intenzivne storitve. Storitve, za katere se uporabi nižja stopnja DDV 9,5 % so podrobneje pojasnjene tudi v členih 51 do 59.c PZDDV-1.

Za opredelitev, za katere storitve se uporabi nižja stopnja DDV, se v nekaterih primerih uporabi razvrstitev storitev v Standardno klasifikacijo dejavnosti (v nadaljevanju SKD). V Prilogi 4 magistrskega dela se nahaja podrobnejši pregled storitev, za katere se v Sloveniji uporabi nižja stopnja DDV.

5.1.2 Avstrija

Od 1. januarja 2016 veljajo v Avstriji naslednje stopnje DDV:

- standardna stopnja 20 %;
- nižja stopnja 13 %;
- nižja stopnja 10 %;
- posebna standardna stopnja 19 % za dobave, opravljene na obmejnih območjih.

Nižje stopnje DDV so določene v členu 10 UStG 1994. V Prilogi 4 magistrskega dela je seznam storitev, za katere se v Avstriji uporablja nižja stopnja DDV 10 %, in seznam storitev, za katere se uporablja nižja stopnja 13 %.

5.1.3 Italija

V Italiji se v skladu z DPR 633/72 uporabljajo naslednje stopnje DDV:

- splošna stopnja 22 %,
- nižja stopnja 10 %;
- super znižani stopnji 4 % in 5 %.

Splošna stopnja DDV 22 % se uporabi se za vse dobave blaga in storitev, za katere ni določena katera od nižjih stopenj DDV v skladu s členom 16 DPR 633/72. Storitve, za katere se uporabi nižja stopnja 10 %, so naštet v tabeli A, del III k DPR 633/72. V Prilogi 4 magistrskega dela je seznam storitev, za katere se v Italiji praviloma uporabi nižja stopnja 10 %, ter super znižanji stopnji 5 % in 4 %.

5.1.4 Švica

V Švici so v uporabi tri stopnje DDV, in sicer:

- splošna stopnja DDV 8 % ter
- nižji stopnji 2,5 % in 3,8 %.

Splošna stopnja se uporabi za vse storitve, za katere ni določena uporaba ene od nižjih stopenj. Seznam storitev, za katere se uporabi posebna nižja stopnja 3,8 % in nižja stopnja 2,5 %, je v Prilogi 4 magistrskega dela.

5.1.5 Zaključki primerjave stopenj med izbranimi državami

Iz opravljene primerjave je razvidno, da Slovenija edina med primerjanimi državami uporablja splošno stopnjo DDV in le eno nižjo stopnjo DDV. Ostale izbrane države uporabljajo več znižanih stopenj, in sicer Avstrija in Švica dve, Italija pa tri nižje stopnje DDV. Avstrija uporablja tudi znižano splošno stopnjo 19 % na območjih Jungholza in Mittelberga, kar je posebej določeno v členu 104 Direktive o DDV. Ta stopnja je enaka splošni stopnji DDV v Nemčiji, z njeno določitvijo se je na obmejnih območjih preprečilo pojav izkrivljanja konkurence.

Splošne stopnje DDV so med primerjanimi državami članicami podobne (Slovenija in Italija 22 %, Avstrija 20 %), medtem ko Švica uporablja splošno stopnjo DDV v višini 8 %, saj ni zavezana k uporabi splošne stopnje, ki ni nižja od 15 %. Nižje stopnje DDV pa se med primerjanimi državami razlikujejo tako v višini kot tudi glede na vrste storitev, za katere se uporabi nižja stopnja DDV.

Slovenija edina med primerjanimi državami uporablja nižjo stopnjo DDV za t.i. delovno intenzivne storitve, kot so manjša popravila koles, čevljev, usnjenih izdelkov ter oblačil in gospodinjkega perila, storitve domačega varstva, frizerske storitve ter čiščenje zasebnih gospodinjstev in čiščenje oken. Z navedenim ukrepom naj bi se v teh sektorjih preprečil pojav sive ekonomije, povečala zaposlitev in hkrati tudi omogočila določitev nižjih cen za te storitve. Menim, da uvedba nižje stopnje DDV v teh sektorjih ni pocenila storitev, z uvedbo davčnih blagajn pa tudi ni več nujna z vidika preprečevanja sive ekonomije. Od storitev, naštetih v Prilogi III k Direktivi o DDV, Slovenija ni uvedla nižje stopnje DDV za sprejem radijskih in televizijskih programov, za opravljanje storitev, ki jih opravijo od države priznane dobrodelne organizacije, delujoče na področju socialnega varstva, če te transakcije niso oproščene plačila DDV, ter za zdravstveno in zobozdravstveno nego in termalno zdravljenje, če te storitve niso oproščene plačila DDV.

V Avstriji se nižja stopnja DDV ne uporablja za dobavo, gradnjo, obnovo in adaptacijo stanovanj, ki so del socialne politike, niti se nižja stopnja ne uporablja za obnovo in popravila zasebnih stanovanj. Z nižjo stopnjo 10 % je obdavčeno dajanje v najem nepremičnin za bivanje, ki je sicer oproščeno plačila DDV. Avstrija je za obdavčitev dajanja v najem nepremičnin za bivanje pridobila izrecno dovoljenje, določeno v členu 117 Direktive o DDV. Tudi za storitve pokopa in upepelitve se v Avstriji nižja stopnja DDV ne uporablja.

Italija kot edina med primerjanimi državami uporablja super znižano stopnjo DDV za storitve sestave, urejanja, kopiranja, vezave in tiskanja, tudi v Braillovi pisavi in na avdiomagnetnih medijih za slepe in slabovidne, časopisov, glasil, knjig, periodičnih publikacij (razen pornografskih), katalogov, tiskanih glasbenih izdaj, zemljevidov, dokumentov in publikacij poslanske zbornice in senata republike. Edina med primerjanimi

državami uporabljajo super znižano stopnjo tudi za storitve, namenjene odstranjevanju arhitekturnih ovir za invalide.

Švica ima med primerjanimi državami najnižje stopnje DDV, s splošno stopnjo 8 %. Posledično je nabor storitev, za katere se uporabi nižja stopnja DDV, manj obsežen.

Primerjavo lahko zaključim z ugotovitvijo, da se med primerjanimi državami nižje stopnje DDV uporabijo za podobne kategorije storitev, predvsem za storitve v javnem interesu, za katere se ne uporabi oprostitev plačila DDV. Pri tem nekatere države niso izkoristile možnosti uporabe nižje stopnje DDV za posamezne vrste storitev. Uporaba nižje stopnje DDV je predvsem odvisna od makroekonomskega položaja posamezne države, saj je davčna politika, predvsem uporaba DDV, med najbolj priljubljenimi makroekonomskimi intervencijskimi ukrepi.

Menim, da stopnje DDV na čezmejno opravljanje storitev ne vplivajo bistveno v smislu izkrivljanja pogojev konkurence. Večina storitev, opravljenih davčnim zavezancem, je v skladu z načelom obdavčitve po namembnem kraju obdavčena v kraju sedeža prejemnika. Storitve v javnem interesu pa so običajno opravljene lokalno, kar pomeni, da se te storitve praviloma ne opravljajo čezmejno. V obeh primerih se stopnja DDV določi glede na kraj, kjer se storitev praviloma potroši. Tudi restavracijske storitve (priprava in strežba jedi in pijače) so v primerjanih državah članicah obdavčene po nižjih stopnjah, te pa so med državami primerljive (Slovenija 9,5 %, Avstrija in Italija 10 %). Študija Evropske komisije o nižjih stopnjah DDV namreč izpostavlja, da so restavracijske storitve sicer namenjene domači potrošnji, so pa v posameznih primerih del globalnega turističnega sektorja, odprtega konkurenci, in imajo znaten vpliv na obmejnih območjih (Evropska komisija, 2007b, str. 4).

Različne stopnje DDV v posameznih državah pa podjetjem vsekakor povečujejo stroške usklajevanja, najbolj v primerih, ko posamezno podjetje opravlja več vrst storitev v različnih državah, kraj obdavčitve pa je določen v kraju, kjer se storitev opravlja (posebna pravila). V teh primerih bi bile usklajene stopnje DDV učinkovitejše. Menim, da bi bilo treba v prihodnje zagotoviti predvsem bolj transparentno uporabo nižjih stopenj, s čim manj izjemami in čim bolj enostavno.

5.2 Primerjava oprostitev plačila DDV po izbranih državah

Oprostitve plačila DDV za storitve v javnem interesu so po izbranih državah in posameznih kategorijah iz Direktive o DDV prikazane v Tabeli 3. Tabela je pripravljena na osnovi opravljene proučitve veljavne zakonodaje izbranih držav. V tabeli je s kljukico (☑) označeno, v katerih državah so posamezne kategorije storitev oproščene plačila DDV.

Tabela 3: Oprostitev plačila DDV po izbranih državah za dejavnosti v javnem interesu

Zap. št.	Kategorija storitev	Slovenija	Avstrija	Italija	Švica
1.	Storitve javnih poštne služb (univerzalne poštne storitve)	☒	☒	☒	☒
2.	Bolnišnična in izvenbolnišnična zdravstvena oskrba, ki jo opravljajo osebe javnega prava ali druge uradno priznane ustanove	☒	☒	☒	☒
3.	Druga zdravstvena oskrba	☒	☒	☒	☒
4.	Storitve zobnih tehnikov in zobna protetika	☒	☒	☒	☒
5.	Storitve neodvisnih skupin oseb, katerih dejavnosti so oproščene ali niso predmet DDV, svojim članom za natančno povrnitev stroškov	☒	☒		☒
6.	Storitve socialnega varstva in skrbstva, ki jih opravljajo osebe javnega prava ali druge uradno priznane ustanove	☒	☒	☒	☒
7.	Varstvo otok in mladine, ki jih opravljajo osebe javnega prava ali druge uradno priznane ustanove	☒	☒	☒	
8.	Izobraževanje otrok, mladine, šolsko ali univerzitetno izobraževanje, poklicno usposabljanje, prekvalifikacija, ki jih opravljajo osebe javnega prava ali druge uradno priznane ustanove	☒	☒	☒	☒
9.	Zasebno poučevanje učiteljev za šolsko in univ. izobraž.	☒	☒	☒	☒
10.	Zagotavljanje osebja verskih in filozofskih institucij za dejavnosti iz 2., 6., 7. in 8. točke za duhovne potrebe	☒			☒
11.	Storitve neprofitnih organizacij (politične stranke, sindikati, verske, domoljubne, filozofske, človekoljubne ali državljanske org.) svojim članom za članarino, ne sme priti do izkrivljanja konkurence	☒			☒
12.	Storitve neprofitnih organizacij posameznikom v zvezi s športom	☒	☒		☒
13.	Kulturne storitve, ki jih opravljajo osebe javnega prava ali druge uradno priznane ustanove	☒	☒	☒	☒
14.	Opravljanje storitev organizacij, katerih dejavnosti so oproščene po 2., 6., 7., 8., 11., 12. in 13. točki, v zvezi z dogodki zbiranja denarnih sredstev, organiziranih izključno za svojo lastno korist, ne sme priti do izkrivljanja konkurence	☒			☒
15.	Prevoz bolnih in poškodovanih oseb, v posebej za to prirejenih vozilih	☒	☒	☒	☒
16.	Dejavnosti javnih RTV ustanov (razen komercialnih)	☒ RTV prispevek			

V nadaljevanju bom v primerjavi predstavila nekatere razlike in dodatke navedenemu seznamu oprostitev plačila DDV po posameznih državah.

V Tabeli 4 pa so po izbranih državah prikazane ostale kategorije storitev, oproščenih plačila DDV.

Tabela 4: Oprostitev plačila DDV po izbranih državah za ostale storitve

Zap. št.	Kategorija storitev	Slovenija	Avstrija	Italija	Švica
1.	Zavarovalne in pozavarovalne storitve	☒	☒	☒	☒
2.	Finančne storitve:				
	• Dajanje kreditov in posredovanje v zvezi s tem	☒	☒	☒	☒
	• Izdajanje garancij in jamstev	☒	☒	☒	☒
	• Brezgotovinske transakcije: depoziti in tekoči računi, plačila in nakazila, dolgovi, čeki in drugi instrumenti plačilnega prometa, vključno s posredovanjem	☒	☒	☒	☒
	• Gotovinske transakcije z valuto, kovanci in bankovci, ki so zakonito plačilno sredstvo, vključno s posredovanjem	☒	☒	☒	☒
	• Transakcije z delnicami, deleži v podjetjih, obveznicami in drugimi vrednostnimi papirji, vključno s posredovanjem	☒	☒	☒	☒
	• Upravljanje investicijskih skladov	☒	☒	☒	☒
3.	Igre na srečo	☒	☒	☒	☒
4.	Transakcije najema ali zakupa nepremičnin	☒	☒	☒	☒

V Sloveniji so oprostitve plačila DDV brez pravice do odbitka določene v členih 42 do 44 ZDDV-1. PZDDV-1 v členih 60 do 76 te storitve še natančneje pojasnjuje. Avstrija oproščene storitve obravnava v členu 6 UStG 1994, Italija pa v členu 10 DPR 633/72. Švica oproščene storitve določa v členu 21 MWSTG.

Iz opravljene primerjave izhaja, da primerjane države praviloma oproščajo storitve, ki se opravljajo v javnem interesu, za države članice je to razumljivo, saj gre za obvezno uporabo določb Direktive o DDV. Razlike se kažejo v obdavčitvi nekaterih storitev znotraj teh kategorij storitev, pri čemer nekatere države dopuščajo, da se posamezne kategorije storitev, čeprav so oproščene, obdavčijo (opcija obdavčitve).

V Sloveniji morajo pravne osebe, ki niso osebe javnega prava, dokazati, da pri opravljanju oproščenih storitev v javnem interesu iz 2., 6., 7., 8., 11., 12. in 13. točke Tabele 3 izpolnjujejo pogoje iz člena 43 ZDDV-1 in oprostitve priglasiti davčnemu organu.

V Avstriji pa nasprotno lahko davčni zavezanci v nekaterih primerih opravljanja storitev izberejo opcijo obdavčitve (člen 925 smernic). Opcijo obdavčitve lahko izberejo dobrodelne organizacije v primerih opravljanja bolnišnične ali izvenbolnišnične zdravstvene oskrbe, oskrbe v domovih za mladostnike ali v primeru opravljanja kulturnih storitev, če pristojnemu davčnemu organu predložijo izjavo, da opravljajo komercialno dejavnost, oprostitve pa bi vodila k znatnemu izkrivljanju konkurence, ali če Ministrstvo za finance potrdi, da so nastopile takšne okoliščine. Dejavnost javnih RTV ustanov lahko

Avstrija še naprej obdavčuje na podlagi izrecne določbe člena 378(1) Direktive o DDV. Lahko pa Avstrija na podlagi člena 378(2) Direktive o DDV oprošča dobave slepih podjetnikov, ki ne zaposlujejo več kot tri osebe, ki vidijo.

Italijanski DPR 633/72 ne vsebuje splošne določbe v zvezi z izbiro obdavčitve storitev, sicer oproščenih plačila DDV. V Italiji tudi še ni bila uvedena oprostitvev plačila DDV v zvezi z delitvijo stroškov (5. točka Tabele 3) (Iadevaia, 2017, str. 26). V Italiji je na podlagi člena 10(14) DPR 633/72 plačila DDV oproščen mestni prevoz oseb z vozili v javnem najemu, pri čemer se za mestni prevoz šteje prevoz, ki se izvaja na ozemlju občine ali med občinami, ki niso oddaljene več kot petdeset kilometrov. Plačila DDV pa so na podlagi člena 10(27) DPR 633/72 oproščene tudi pogrebne storitve. Pooblastilo za uporabo oprostitvev za nekatere storitve je v členu 371 Direktive o DDV, v členu 370 Direktive o DDV pa pooblastilo za obdavčenje nekaterih transakcij (tudi npr. v Italiji je dejavnost javnih radijskih in televizijskih ustanov obdavčena).

Švica oprošča plačila DDV skoraj vse storitve v javnem interesu iz nabora storitev v Direktivi o DDV. Plačila DDV pa je oproščena tudi ponudba del ustvarjalcev, kot so avtorji, skladatelji, filmski ustvarjalci, slikarji, kiparji in storitve kolektivnih organizacij pri distribuciji teh del. Plačila DDV so v Švici oproščene tudi vstopnine na športne prireditve ter plačila za sodelovanje na športnih prireditvah (startnine), vključno s pomožnimi storitvami.

Zavarovalne in finančne storitve so v vseh primerjanih državah oproščene plačila DDV. Le v Avstriji je na podlagi člena 6(2) UStG 1994 možen dogovor glede obdavčitve opravljenih storitev v primerih odobritve posojila v zvezi z dobavo, ki jo opravi dobavitelj, in v primerih jamčenja plačil trgovcem, ki jih opravijo podjetja, izdajatelji kreditnih kartic.

V povezavi z oprostitvijo DDV za finančne transakcije naj opozorim na novejšo sodbo Sodišča EU v zadevi C-264/14 (Hedqvist), po kateri se med storitve, povezane z valuto, šteje tudi menjava virtualnih valut, ki se štejejo za plačilno sredstvo, za običajne valute. FURS (2017) je tudi pojasnil, da se za storitve, povezane s plačili, šteje tudi potrjevanje transakcij z virtualnimi valutami (rudarjenje), pri čemer pa morajo biti izpolnjeni tudi ostali pogoji, da se storitev šteje, da je predmet DDV. Podobno so v povezavi z menjavo virtualnih valut na podlagi sodbe Sodišča EU pojasnili tudi avstrijski (Ministrstvo za finance), italijanski in švicarski davčni organ. Avstrijsko Ministrstvo za finance je tudi pojasnilo, da je rudarjenje virtualnih valut oproščeno plačila DDV, saj ni znana končna stranka transakcije (IBFD, 2017). Na ravni EU je Odbor za DDV izdal delovni dokument v povezavi z davčno obravnavo z vidika DDV virtualnih valut, ki je državam članicam in podjetjem lahko v pomoč pri odločanju glede davčne obravnave z vidika DDV tovrstnih transakcij (Evropska komisija, 2016b).

V zvezi s transakcijami najema oz. zakupa nepremičnin Avstrija edina med primerjanimi državami obdavčuje dajanje v najem nepremičnin, namenjenih stanovanjski rabi (uporabi se nižja stopnja DDV 10 %) in kratkoročno dajanje v najem v skladu z določenimi zahtevami. Obdavčitev kratkoročnega dajanja nepremičnin v najem je v Avstriji v veljavi od 1. januarja 2017. Z navedeno določbo je zakonodajalec želel urediti problem uveljavljanja pravice do odbitka DDV pri davčnih zavezancih, ki dajejo v najem poslovne prostore, pri čemer pa je možnost izbire opcije za obdavčitev omejena (Perl, 2017, str. 64–65). Pogosto se taki primeri pojavljajo v hotelskem sektorju, kjer je praviloma osnovna dejavnost nastanitvena dejavnost, ki je obdavčena. Hoteli pa dajejo v najem nekatere prostore (npr. plesne dvorane) tudi osebam, ki niso davčni zavezanci in nimajo pravice do odbitka DDV. V teh primerih hotel ne bi imel pravice do odbitka DDV v zvezi s takimi transakcijami, z novo določbo pa je to omogočeno. Kratkoročni najem je obdavčen z DDV, če sta izpolnjena dva pogoja:

- neprekinjeno dajanje v najem prostorov ne sme preseči obdobja 14 dni,
- nepremičnina se drugače uporablja le za namene transakcij, ki dajejo pravico do odbitka DDV, kratkoročni najem ali za zasebno bivanje.

Na podlagi opravljene primerjave obstoječih oprostitev plačila DDV med izbranimi državami lahko zaključim, da razlike v obdavčitvi nekaterih kategorij storitev lahko ovirajo čezmejno opravljanje storitev zaradi različne davčne obravnave storitev v posameznih državah, ki lahko podjetja administrativno obremenjujejo in povečujejo stroške usklajevanja. Navedeno velja še posebej za storitve, sicer oproščene plačila DDV, za katere pa so posamezne države članice izbrale opcijo obdavčitve. Eden od teh primerov je zagotovo obdavčen najem nepremičnin, namenjenih bivanju, ki ga je uvedla Avstrija. Od davčnih zavezancev (tudi npr. fizičnih oseb, ki dajejo v najem stanovanja na ozemlju Avstrije) zahteva identifikacijo za namene DDV v Avstriji in obračun DDV od teh storitev.

Storitve, opravljene v javnem interesu, v večini primerov niso opravljene čezmejno, zato morebitne razlike v obdavčitvi praviloma ne pomembno vplivajo na čezmejno poslovanje. Nekatere vrste finančnih in zavarovalnih storitev pa so v veliki meri opravljene čezmejno in rezultat tega je, da so države, ki so neto izvoznice finančnih storitev, nesorazmerne upravičenke dohodkov iz davka, ki ga ni mogoče povrniti, medtem ko so druge države neto prejemnice teh storitev in se soočajo s tem, kar dejansko pomeni odtok njihovih prejemkov (Evropska komisija, 2010). Pri davčnih zavezancih, ki opravljajo oproščene storitve, je eden od problemov tudi ta, da se zaradi nezmožnosti uveljavitve odbitka DDV ne odločajo za nakupe storitev, temveč storitve raje zagotavljajo s svojim osebjem, zaradi česar so storitve lahko slabše opravljene. Odločitve o nakupu so tako nemalokrat osnovane na podlagi učinkov DDV, pri čemer se zanemarijo pomembni podjetniški in gospodarski dejavniki. Problem oprostitev DDV je tudi skriti DDV, ki se odraža v višjih cenah.

Menim, da je problematična tudi oprostitve plačila DDV za univerzalne poštne storitve, ki jih opravljajo javne poštne službe. Smo v času liberalizacije trga poštних storitev, na katerem različna podjetja ponujajo zamenljive poštne storitve, ki jih je mogoče z vidika uporabnika šteti za storitve, ki spadajo v nabor univerzalne poštne storitve. Podjetja s temi storitvami ne morejo konkurirati javnim poštam, predvsem pri davčnih zavezancih, ki si DDV ne morejo odbijati (javni organi, banke ipd.). Po drugi strani pa oprostitve univerzalnih poštних storitev za javne pošte tudi podraži investicije zaradi znižanja odbitnega deleža DDV.

6 PRIMERI RAZLIČNE OBDAVČITVE STORITEV Z DDV MED DRŽAVAMI TER MEHANIZMI ZA ODPRAVO DVOJNEGA OBDAVČEVANJA ALI NEOBDAVČEVANJA Z DDV

S proučitvijo praktične izvedljivosti pravil zakonodaje v zvezi z obdavčitvijo čezmejnega opravljanja storitev se lahko ugotovi, ali določbe zakonodaje puščajo prostor različnim interpretacijam in posledično povzročajo pravno negotovost podjetjem, ki delujejo čezmejno. Posamezne države lahko v želji po razjasnitvi določb Direktive o DDV in uredb v nacionalni zakonodaji in nezavezujočih smernicah predpišejo dodatne pogoje, ki pa pri čezmejnem poslovanju lahko kaj hitro privedejo do problema dvojne obdavčitve ali neobdavčitve posameznih vrst storitev. V nadaljevanju so predstavljeni nekateri primeri različne obdavčitve storitev in mehanizmi za preprečevanje in odpravo dvojnega obdavčevanja in neobdavčevanja, ki jih je kot možno rešitev treba predstaviti podjetjem, ki poslujejo čezmejno.

6.1 Predstavitev posameznih primerov različne obdavčitve storitev z DDV

S primeri, opisanimi v nadaljevanju, želim prikazati nekatere od problemov, s katerimi se podjetja lahko srečajo v zvezi z obdavčitvijo z DDV pri opravljanju čezmejnih storitev. Gre za primere, za katere je evropski zakonodajalec seznanjen, da v praksi predstavljajo težave, primerne rešitve zanje pa še ni ponudil. Morebitni spori glede pristojnosti se rešujejo v vsakem posameznem primeru posebej, ob upoštevanju vseh okoliščin posameznega primera. V predstavitev nekaterih primerov sem poleg držav, ki jih v magistrskem delu primerjam, vključila še nekatere druge države članice, in na ta način prikazala, da je problem različne razlage kot tudi različnega izvajanja določb Direktive o DDV in uredb v EU precej pereč.

6.1.1 Izobraževalni in podobni dogodki

Veliko težav se v praksi pojavlja pri določanju kraja opravljanja storitev na področju izobraževalnih in podobnih dogodkov, ko podjetje iz ene države članice opravi

izobraževalno storitev čezmejno davčnim zavezancem iz drugih držav članic. Nekatere države članice te storitve obravnavajo kot pravico do dostopa na izobraževalni dogodek, kar pomeni, da so te storitve v skladu s členom 53 Direktive o DDV obdavčene v kraju, kjer dogodek poteka. Druge države članice pa storitev obravnavajo kot storitev izobraževanja, kar pomeni, da je storitev v skladu s členom 44 Direktive o DDV obdavčena v kraju, kjer ima prejemnik storitve sedež dejavnosti ali stalno poslovno enoto, ali stalno oz. običajno prebivališče.

Različna stališča glede kraja opravljanja storitev izhajajo iz nejasnosti določb Direktive o DDV in Uredbe 282/2011, ki ohlapno urejajo koncept odobritve pravice dostopa do prireditve in tudi koncept prireditve. Nekatere države članice so v iskanju rešitev za zagotovitev večje jasnosti ali pravne gotovosti davčnih zavezancev določile različne kriterije, po katerih se storitev lahko opredeli kot odobritev pravice do dostopa na prireditev ali kot storitev izobraževanja. V nadaljevanju so opisani kriteriji, povzeti iz delovnega dokumenta Evropske komisije (Evropska komisija, 2016a), pri čemer pa opozarjam, da so se posamezna stališča držav članic lahko tudi že spremenila. Priporočam, da podjetja v primeru dvoma glede davčne obravnave tovrstnih storitev v posamezni državi članici za pojasnilo zaprosijo pristojni davčni organ države članice.

Več držav uporablja **kriterij trajanja dogodka** kot del procesa odločanja. Trajanje dogodka je v Franciji drugi korak procesa, ki sledi prvemu koraku, v katerem se ugotavlja **število strank**, katerim se opravi storitev. Če je storitev opravljena eni stranki, se šteje, da gre za storitev izobraževanja v skladu s členom 44 Direktive o DDV. Če je storitev opravljena več strankam, se v drugem koraku storitev presoja še z vidika trajanja dogodka. Če dogodek traja do vključno 7 dni, se šteje za storitev odobritve pravice do dostopa na dogodek in se uporabi člen 53 Direktive o DDV. Dogodki, ki trajajo več kot 7 dni, pa se štejejo za storitev izobraževanja in se obdavčijo v kraju, določenem na podlagi člena 44 Direktive o DDV.

Na Danskem se za dostop na prireditev šteje storitev izobraževanja oz. usposabljanja, ki je opravljena več kot eni oseba hkrati, pri čemer morajo biti na dogodku fizično prisotni tako učitelj kot tudi slušatelji. Dolžina dogodka mora biti enaka dolžini običajnih konferenc oz. seminarjev. Dogodki, ki trajajo dlje od 11 dni se štejejo za izobraževalne storitve in se obdavčijo v skladu s členom 44 Direktive o DDV.

Tudi na Švedskem je trajanje dogodka eden od kriterijev, ki se uporabljajo pri določanju kraja opravljanja tovrstnih storitev. Člen 53 Direktive o DDV se uporabi v primeru, ko dogodek poteka na določenem kraju in ob določenem času, pri čemer je potrebna fizična prisotnost udeležencev. Dogodek je kratkotrajen in ni neke stalnosti (do vključno 7 dni), namenjen je širši publiki in ne za posamezno stranko. Slednji kriterij je izpolnjen tudi v primerih, ko je dogodek namenjen točno določenim udeležencem, kot npr. osebam iz določenih poklicev ali znotraj določene skupine podjetij. Če dogodek ne zahteva fizične

prisotnosti udeležencev (kot npr. tečaji prek spleta), traja več kot 7 dni, če se dogodek ponavlja in če je namenjen določeni (le eni) stranki, se uporabi člen 44 Direktive o DDV. Slovenija je v pojasnilu FURS navedla, da pomeni prireditve enkratni dogodek in je ožji pojem kot aktivnost, ki je ponavljajoč dogodek (npr. tečaj lončarstva, obisk fitnesa) (FURS, 2011).

Države članice ločijo tudi med **aktivnim in pasivnim dostopom**. Litva, Nizozemska in Finska menijo, da se dogodek v okviru člena 53 Direktive o DDV nanaša na pasiven dostop, z omejeno interaktivnostjo med udeleženci in predavateljem oz. učiteljem. Če udeleženci aktivno sodelujejo s predavateljem, potem gre za storitve izobraževanja, za katere se uporabi člen 44 Direktive o DDV.

Število strank, katerim se storitev opravi, uporabljajo kot kriterij tudi Madžarska, Ciper in Portugalska. Po mnenju ciprskega davčnega organa se dogodki, opravljeni za določeno stranko in po njenih željah, ki niso dostopni širšemu občinstvu, niti v zameno za plačilo vstopnine, ne morejo šteti za dogodke v smislu člena 53 Direktive o DDV. Belgijski davčni organ je mnenja, da se opravljanje internih izobraževanj (angl. *in-house training*) ne more šteti za odobritev pravice do dostopa na prireditve.

Po mnenju davčnih organov Velike Britanije, Malte in Estonije člen 53 Direktive o DDV vključuje prireditve in posebej omenja tudi izobraževalne prireditve. Zato se storitev izobraževalnega dogodka oz. prireditve šteje za storitev odobritve pravice do dostopa na prireditve. Malta pojasnjuje, da kriteriji, kot npr. trajanje izobraževanja, interaktivnost in ena stranka ali več strank, ne vplivajo na odločitev glede vsebine storitve. Tudi Slovenija ni določila posebnih kriterijev določanja, ali gre za dogodek ali storitev izobraževanja, saj je mnenja, da je treba presojati vsebino vsake posamezne storitve glede na okoliščine primera.

Iz zgornje analize obdavčitve opravljanja storitve izobraževanja je razvidno, da različna mnenja davčnih organov posameznih držav članic lahko hitro privedejo do dvojne obdavčitve opravljenih storitev. Hkrati je treba poudariti, da pravila podjetjem ne bi smela nalagati nesorazmernih administrativnih obremenitev, do česar pa prihaja prav z dodajanjem posameznih kriterijev. Zaenkrat na tem področju še ni sodne prakse Sodišča EU. Pri presoji pa je treba imeti v mislih tudi cilj zakonodajalca glede kraja obdavčitve storitev, ki je v kraju, kjer se storitev potroši. Navezna okoliščina glede opravljanja storitve izobraževanja v obliki prireditve predstavlja močnejšo vez s krajem, kjer prireditve dejansko poteka, kot s krajem sedeža prejemnika storitev.

6.1.2 Storitve mednarodnega cestnega prevoza potnikov

Eno od posebnih pravil glede določanja kraja opravljanja storitev je tudi pravilo, ki se uporablja za storitve prevoza potnikov. Storitve se obdavči v kraju, kjer se prevoz opravlja,

proporcionalno glede na prevoženo razdaljo. Navedeno pravilo povzroča veliko administrativno obremenitev za podjetja, ki se ukvarjajo z mednarodnim cestnim prevozom potnikov, saj morajo praviloma DDV obračunati v vsaki državi članici, v kateri prevoz poteka, pred obračunom DDV pa se morajo običajno v vsaki posamezni državi članici tudi identificirati za namene DDV. Razlike v obdavčitvi z DDV se najpogosteje kažejo pri naslednjih kategorijah:

- razlika v obdavčitvi pri občasnem mednarodnem cestnem prevozu potnikov in pri rednem (linijskem) mednarodnem prevozu potnikov;
- razlika v obdavčitvi glede na status prejemnika storitev;
- razlika v davčnih osnovah in stopnjah DDV;
- obveznosti davčnih zavezancev.

Kot je že navedeno v poglavju 4.2.1, se v Sloveniji za storitve mednarodnega občasnega cestnega prevoza potnikov lahko uporabi posebna ureditev. Po tej posebni ureditvi lahko DDV plačujejo prevozniki, ki nimajo sedeža v Sloveniji, prek Slovenije pa opravijo storitev prevoza potnikov z vozili, registriranimi v drugih državah. Prevozniki, ki opravljajo redni (linijski) mednarodni cestni prevoz potnikov, kot tudi prevozniki, ki ne izberejo posebne ureditve, se morajo v Sloveniji identificirati za namene DDV in mesečno predlagati obračune DDV, tako kot vsi ostali davčni zavezanci, ki opravljajo transakcije na ozemlju Slovenije in v Sloveniji nimajo sedeža.

Davčna osnova je običajno v vseh državah določena v sorazmernem delu od dogovorjene cene storitve (brez DDV) glede na prevoženo razdaljo (kilometri) v posamezni državi. V Sloveniji se za storitev prevoza potnikov uporabi nižja stopnja DDV 9,5 %. Tudi v Avstriji se za storitve prevoza potnikov uporabi nižja stopnja DDV 10 %. V Italiji in Švici je storitev mednarodnega cestnega prevoza potnikov oproščena plačila DDV. V Nemčiji pa pri določanju davčne osnove razlikujejo med prevozi potnikov, pri katerih se meja s tretjimi državami ne prečka, in med prevozi, kjer se prečka meja s tretjimi državami (Ministry of Finance, 2011). V primerih, ko se meja s tretjo državo ne prečka, se davčna osnova določi kot del dogovorjene cene (brez DDV), ki ustreza prevoženi razdalji v Nemčiji (sorazmerno glede na prevožene kilometre v Nemčiji). V primerih prevoza s prečkanjem meje s tretjo državo, se z namenom poenostavitve v postopku odmere DDV obračuna na podlagi povprečne cene prevoza za določeno potovanje. Povprečna cena je 4,42 centov na potnik-kilometer. Če se uporabi stopnja DDV 19 % (običajno gre za splošno stopnjo DDV), znaša DDV 0,84 centa na potnik-kilometer. Potnik-kilometer je izračunan kot produkt števila potnikov s kilometri, prevoženimi v Nemčiji. Kot že navedeno, se v Nemčiji praviloma obračuna DDV po splošni stopnji 19 %, nižja stopnja 7 % se lahko uporablja za linijske prevoze z dovoljenji, če prevoz v Nemčiji ne presega razdalje 50 kilometrov.

Tudi obveznosti davčnih zavezancev se pri opravljanju prevoza potnikov med posameznimi državami razlikujejo. Prevozniki, ki opravljajo občasni mednarodni cestni prevoz potnikov in se v Sloveniji registrirajo v posebno ureditev, nimajo pravice do odbitka DDV. Pred vsakim opravljenim prevozom morajo davčnemu uradu, pristojnemu za obdavčitev občasnega cestnega prevoza potnikov⁸, predložiti prijavo prevoza, obračun DDV pa predložijo do zadnjega delovnega dne januarja tekočega leta po poteku koledarskega leta.

V Avstriji ne razlikujejo med prevozom potnikov znotraj EU in prevozom prek tretjih držav. Prav tako ne razlikujejo med občasnim in rednim mednarodnim cestnim prevozom potnikov. Prevoznikom, ki nimajo sedeža ali stalne poslovne enote v Avstriji, in opravijo prevozno storitev podjetniku ali avstrijski osebi javnega prava, se ni treba identificirati za namene DDV, saj DDV plača prejemnik storitve na podlagi mehanizma obrnjene davčne obveznosti. V ostalih primerih se morajo prevozniki identificirati za namene DDV v Avstriji in obračunati DDV kot ostali davčni zavezanci, ki opravljajo transakcije na ozemlju Avstrije (BMF – Federal Ministry of Finance, b.l.)

V Nemčiji se morajo prevozniki, ki nimajo sedeža v Nemčiji in opravljajo prevoze, pri katerih ne prečkajo meje s tretjimi državami, identificirati za namene DDV. Hkrati jim nemški davčni organ izda tudi dovoljenje za vsak avtobus, ki se uporablja za opravljanje storitev. Dovoljenje mora prevoznik hraniti na avtobusu in ga na zahtevo predložiti carinskemu organu, ki izvaja davčni nadzor. Prevozniki morajo predložiti začasne obračune DDV v desetih dneh po koncu vsakega začasnega davčnega obdobja, ki je običajno koledarsko četrtletje. Če je znesek DDV v prejšnjem koledarskem letu presegel znesek 7.500 EUR, je začasno davčno obdobje koledarski mesec. Prevoznik, ki v prejšnjem koledarskem letu ni presegel zneska DDV 1.000 EUR, je lahko oproščen predložitve začasnega obračuna DDV. Prevozna podjetja morajo do 31. maja tekočega leta predložiti tudi letni obračun DDV za preteklo koledarsko leto. Navedeno velja tako za redni (tudi prevoz, pri katerem se prečka meja s tretjo državo), kot tudi za občasni mednarodni cestni prevoz potnikov. Pri občasnem mednarodnem prevozu potnikov, pri katerem se prečka meja s tretjo državo, pa pristojni carinski organ opravi obdavčitev ob vstopu ali izstopu iz Nemčije. Prevoznik mora za vsako posamezno potovanje carinskemu uradu na meji s tretjo državo predložiti dva izvoda obračuna DDV (original in kopijo). Carinski urad določi znesek DDV, ki ga vpiše na oba izvoda obračuna. Po plačilu davka prevoznik prejme kopijo obračuna, vključno s potrdilom o plačilu. Kopijo in potrdilo mora prevoznik med prevozom hraniti v avtobusu. Vstopni DDV se ne upošteva, davčni zavezanci pa lahko naknadno zahtevajo vračilo plačanega DDV.

⁸ Za to področje je v okviru FURS vzpostavljen kompetenčni center za mednarodni občasni cestni prevoz potnikov, ki je pristojen za nadzor nad obdavčitvijo teh storitev z DDV.

Iz opravljene primerjave obdavčitve z DDV mednarodnega cestnega prevoza potnikov izhaja različna praksa obdavčitve v posameznih državah članicah, kar lahko zaradi kompleksnosti pravil privede tudi do problema neobdavčitve storitev. Stopnje DDV sicer nimajo pomembnega vpliva na ta problem, problem izhaja iz zapletenosti pravil in administrativnih obveznosti, ki iz teh pravil izhajajo. Na nevtralnost obdavčitve pa vplivajo nekatere derogacije, predvsem pri primerjavi obdavčitve mednarodnega cestnega prevoza potnikov z mednarodnim zračnim, železniškim ali pomorskim prevozom potnikov, ki je v večini držav oproščen plačila DDV. Skupina za prihodnost DDV⁹ (angl. *Group on the Future of VAT*) je izpostavila nujnost ukinitve obstoječih derogacij še pred vzpostavitvijo dokončnega DDV režima (Evropska komisija, 2015a, str. 2). Ker gre v državah, kjer velja oprostitvev plačila DDV, za ničelno stopnjo DDV s pravico do odbitka DDV, je to v nasprotju z naravo DDV, ki je splošni davek na potrošnjo. Dokončni režim DDV bo kraj opravljanja storitev prevoza potnikov določil kot kraj odhoda/prihoda. Sprememba pravila bo omogočila bolj enostavno in konsistentno izvajanje DDV zakonodaje na področju opravljanja storitev prevoza potnikov in bo pomenila administrativno razbremenitev za podjetja, ki opravljajo mednarodni cestni prevoz potnikov.

6.1.3 Dolgoročni najem prevoznih sredstev

V praksi se problematika kaže predvsem pri dajanju prevoznih sredstev (razen zasebnih čolnov¹⁰), v dolgoročni najem osebam, ki niso davčni zavezanci. Kraj opravljanja storitev v teh primerih je določen v kraju, kjer ima prejemnik sedež, stalno prebivališče ali kjer običajno prebiva. Izvajalec storitve mora ta kraj določiti na podlagi dveh nenasprotujočih si dokazov. Pravilo zahteva, da se mora najemodajalec identificirati za namene DDV v drugih državah članicah, če opravi storitev dolgoročnega najema osebi, ki ni davčni zavezanec in ima sedež, stalno ali običajno prebivališče v drugi državi članici.

Če npr. slovensko podjetje daje v dolgoročni najem vozila fizičnim osebam iz Italije in Avstrije, ki bodo vozila uporabljala v Sloveniji ali drugje v EU, se mora identificirati v Italiji in Avstriji in obračunati DDV v teh državah članicah (v Italiji je stopnja DDV 22 %, v Avstriji pa 20 %). Slovenija v zakonodajo ni vključila pravila dejanske rabe in uživanja, zato se od najema prevoznih sredstev fizični osebi s sedežem, stalnim ali običajnim bivališčem v Švici, ne obračuna slovenski DDV. Slovenski najemodajalec se mora v Švici identificirati za namene DDV in od dolgoročnega najema obračunati DDV po stopnji 8 %, če na švicarskem ozemlju preseže letni promet 100.000 CHF¹¹.

⁹ Gre za stalno neformalno skupino strokovnjakov v okviru EK, sestavljeno iz predstavnikov nacionalnih davčnih organov (v Sloveniji predstavniki MF), ki EK zagotavljajo forum za razpravo z nacionalnimi strokovnjaki glede predzakonodajnih pobud.

¹⁰ Za kraj opravljanja storitve dajanja zasebnega čolna v dolgoročni najem osebi, ki ni davčni zavezanec, glej poglavje 3.4.7.

¹¹ Sprememba s 1. januarjem 2018, glej poglavje 4.3.4.1.

Italija pa bi v primeru, da bi najemodajalec iz Italije dal v dolgoročni najem prevozno sredstvo fizični osebi iz Švice, ki bi vozilo uporabljala v Italiji, od najema obračunal italijanski DDV, saj je italijanski zakonodajalec določil pravilo dejanske rabe in uživanja tudi za primere dolgoročnega najema prevoznih sredstev.

Iz opisa problematike je razvidno, da gre še za eno pravilo, ki pomeni dodatne stroške in administrativne obremenitve za podjetja, in lahko hitro pripelje do problema nenamerne neobdavčitve storitve. Že določitev kraja sedeža, stalnega ali običajnega prebivališča fizične osebe zahteva od najemodajalca veliko usklajitev, dodatne stroške pa povzročijo obveznosti identifikacije in obračunavanja DDV v posameznih državah članicah. Navedeno lahko omili predvsem uvedba sistema vse na enem mestu, ki bi omogočila oddajo obračuna DDV za posamezne države članice potrošnje v državi članici sedeža oz. državi članici identifikacije za namene DDV najemodajalca.

6.1.4 Restavracijske storitve ali storitve cateringa na krovu ladij, letal ali na vlakih med delom prevoza v EU

Kot že omenjeno v poglavju 3.4.8, je pravilo glede kraja opravljanja storitev za restavracijske storitve in storitve cateringa težko razumljivo in tudi nepraktično, saj loči kraj opravljanja storitev glede na to, ali gre za prevoz potnikov znotraj EU ali zunaj EU, zato ga bom predstavila na primerih v nadaljevanju.

Primer 1: Vlak potuje z Dunaja prek Ljubljane in Zagreba v Beograd. Zadnji kraj vstopa/izstopa v EU je Zagreb, še preden se vlak ustavi v Beogradu. Del prevoza potnikov v EU predstavlja relacija Dunaj - Zagreb. Zato se za ta del prevoza za določitev kraja obdavčitve restavracijskih storitev ali storitev cateringa uporabi določba, da je kraj opravljanja teh storitev v kraju, kjer se prevoz potnikov začne. V konkretnem primeru je kraj obdavčitve Avstrija (prevoz potnikov se začne na Dunaju). Če potnik naroči kosilo, ko vlak potuje mimo Ljubljane, je storitev (kosilo) obdavčeno v Avstriji.

Primer 2: Del prevoza potnikov zunaj EU pa je za to isto pot vlaka npr. relacija Zagreb - Beograd. Za ta del prevoza se za določitev kraja obdavčitve restavracijskih storitev ali storitev cateringa uporabi določba, da je kraj opravljanja teh storitev v kraju, kjer se storitve dejansko opravijo. Če se npr. kosilo postreže na Hrvaškem, večerja pa v Srbiji, je postrežba kosila, opravljena na ozemlju Hrvaške, obdavčena na Hrvaškem, postrežba večerje, opravljene na ozemlju Srbije, pa je obdavčena v Srbiji.

Primer 3: Če se restavracijske storitve ali storitve cateringa začnejo opravljati že pred Zagrebom in se nadaljujejo po tem zadnjem kraju v EU, vendar še vedno na ozemlju Hrvaške (država članica), je kraj obdavčitve teh storitev na Hrvaškem, saj se obdavčijo v skladu s pravilom, da je kraj opravljanja teh storitev v kraju, kjer se začne opravljanje storitev.

Iz opisanih primerov je razvidno, kako zapleteno in administrativno obremenjujoče je navedeno pravilo za podjetja. Uvedba sistema vse na enem mestu bi davčnim zavezancem lahko olajšala izpolnjevanje obveznosti v državah, v katerih nimajo sedeža. Tako se podjetju, ki opravlja restavracijske storitve na vlaku, v zgoraj opisanih primerih ne bi bilo treba identificirati za namene DDV v treh različnih državah in izpolnjevati obveznosti v zvezi z obračunom DDV v vsaki posamezni državi. Zaenkrat pa se podjetja v želji po večji pravni gotovosti pri izpolnjevanju obveznosti iz naslova DDV lahko poslužujejo mehanizmov, opisanih v naslednjem poglavju.

6.2 Mehanizmi za odpravo dvojnega obdavčevanja ali neobdavčevanja čezmejno opravljenih storitev z DDV

Mehanizmi za odpravo dvojne obdavčitve ali neobdavčitve z DDV se lahko uporabijo že pred opravljanjem čezmejne storitve, lahko pa se uporabijo tudi v primeru, ko je ista storitev dejansko že obdavčena v dveh (ali celo več) različnih državah. V nadaljevanju so predstavljeni mehanizmi, ki se uporabijo v vsakem od prej navedenih primerov.

6.2.1 Mehanizmi za odpravo dvojne obdavčitve, ki se lahko uporabijo pred čezmejnimi opravljanjem storitev

V CBR projekt v okviru foruma o DDV je vključenih 18 držav članic, med njimi tudi Slovenija. Podjetja, ki nameravajo opravljati čezmejne transakcije v sodelujoče države članice, lahko zahtevajo davčno stališče o obravnavi določene transakcije z vidika DDV. Zahtevek za davčno stališče podjetja vložijo v državi članici, v kateri so identificirana za namene DDV, pri čemer je zahtevek dovoljeno vložiti le za zapletene transakcije s čezmejnimi vidikom. Država članica, ki sprejme zahtevek, obvesti o tem državo članico, na katere se konkretni primer nanaša. Države članice se medsebojno posvetujejo o zadevi, kar pa še ne pomeni, da se v vseh primerih dogovorijo glede DDV obravnave posamezne transakcije (Evropska komisija, b.l.b). Če dogovor ni dosežen, davčni zavezanec vseeno prejme informacijo o davčni obravnavi določene transakcije v posamezni vpleteni državi članici. CBR projekt je bil uveden leta 2013, iz seznama objavljenih davčnih stališč pa izhaja, da je bilo doslej izdanih 19 stališč. Prav tako je iz seznama mogoče razbrati, da se je število izdanih stališč v letih 2015 in 2016 zmanjšalo glede na leto 2014. Kljub majhnemu številu vloženih zahtevkov in izdanih stališč, je treba poudariti, da so države članic, sodelujoče v projektu, resno pristopile k projektu. Manjše zanimanje podjetij za izdajo davčnih stališč je lahko tako rezultat nepripravljenosti podjetij, da davčnim organom razkrijejo pomembne vidike nameravanih transakcij, kot tudi rezultat nedodelanosti projekta. Kot članica CBR projekta sem seznanjena, da v nekaterih primerih predloženih zahtevkov podjetij DDV obravnava transakcij med državami članicami ni bila dogovorjena.

Evropska komisija je mnenja, da bi morali davčni organi v teh primerih pokazati večjo mero fleksibilnosti in prilagajanja ter v nekaterih primerih dati prednost praktičnosti pred natančnostjo, kot je v nekaterih primerih že odločilo Sodišče EU. Navedeno npr. izhaja tudi iz točke 14 mnenja generalnega pravobranilca v zadevi C-231/64 (Faaborg-Gelting Linien) in točke 35 mnenja generalnega pravobranilca v zadevi C-327/94 (Dudda). Predvsem pri sestavljenih transakcijah morajo države članice zagotoviti racionalno in enotno obdavčitev, kar izhaja iz npr. sodbe Sodišča EU v zadevah C-429/97 (Evropska komisija proti Franciji) in C-41/04 (Levob Verzekeringen in OV Bank).

CBR projekt je namenjen podpori podjetjem pri izpolnjevanju njihovih obveznosti v povezavi z DDV in preprečevanju dvojnega obdavčevanja z DDV. Velja pa opozoriti, da projekt ni namenjen pridobivanju informacij v zvezi s hipotetičnimi primeri.

6.2.2 Mehanizmi za odpravo dvojne obdavčitve, ko je ista transakcija obdavčena v več državah članicah

V preteklosti je Evropska komisija v poročilu o rezultatih posvetovanja o uvedbi mehanizma za odpravo dvojne obdavčitve z DDV (Evropska komisija, 2007a) v posameznih primerih že ugotovila, da problem dvojne obdavčitve z DDV obstaja in da jo praviloma povzročajo tri različne situacije:

- razlika v razlagi določb zakonodaje, vsebovane v Direktivi o DDV,
- davčne uprave držav članic različno razlagajo določene situacije,
- razlika v pravni opredelitvi določene transakcije.

Evropska komisija (2007a) je bila mnenja, da se mehanizmi za odpravo dvojne obdavčitve z DDV uporabijo le v primerih zadnjih dveh alinej. Skupna razlaga zakonodaje EU je namreč v pristojnosti Sodišča EU, zato bi vključitev primerov iz prve alineje pomenila nevarnost podvajanja in obstoja nasprotujočih si odločitev v podobnih primerih.

Postopek, ki se uporabi za odpravo dvojne obdavčitve, mora biti usklajen, enostaven in dostopen podjetjem. Evropska komisija navaja, da bi moral biti mehanizem sestavljen iz:

- odloženega plačila drugega davka, dokler spor ni razrešen in
- postopka skupnega dogovora, ki bi mu sledila arbitraža, če se spor ne bi razrešil z dogovorom.

Na predlog foruma o DDV so se nekatere države članice odločile za podporo dialogu med davčnimi organi teh držav za razrešitev problemov glede dvojnega obdavčevanja z DDV (Evropska komisija, 2015b). V dialogu sodeluje 12 držav članic, med njimi ni Slovenije in držav članic, ki mejijo na Slovenijo. Relevantne okoliščine za začetek dialoga so predvsem v primerih napačno plačanega DDV v eni od držav članic, do katerega je prišlo zaradi

napak. Če v teh primerih dve državi članici zahtevata plačilo DDV za isto transakcijo, lahko davčni zavezanec zaprosi državi članici, da vzpostavita proces dialoga in si prizadevata za razrešitev problema s skupnim dogovorom. Osnovna ideja dialoga je, da se med procesom lahko spremeni stališče glede dejstev primera, lahko se spremeni tudi razlaga določenega primera. V postopku skupnega dogovora lahko ena od držav članic ugotovi, da ni utemeljeno obdavčila transakcije. Predpostavlja se, da tak primer ne predstavlja pravnega problema v državi članici, katere davčni organ lahko naknadno sprejme odločitev, da transakcija ne bo obdavčil.

Dialog je osnovan na prostovoljnem sodelovanju in ne nadomešča morebitnih drugih sporazumov (konvencije o izogibanju dvojni obdavčitvi, če se uporabijo za DDV) ali pravnih ureditev. Namen dialoga je pomagati davčnim zavezancem pri rešitvi problema dvojnega obdavčevanja. Za države članice tudi ni obveznosti, da dosežejo skupni dogovor ali da začnejo proces arbitraže. Vsaka posamezna država članica lahko v skladu s svojimi pravili odloči o ponovni proučitvi rokov glede zahtevkov za povračilo napačno plačanega DDV kot tudi o retroaktivnosti popravkov in o ravnanju z morebitnimi vprašanji nevtralnosti DDV.

V vsakem primeru pa ima davčni zavezanec možnost, da v primeru dvojnega obdavčevanja na sodišču sproži postopek proti državi članici, ki po njegovem mnenju ne spoštuje zakonodaje.

Opisani mehanizmi se uporabljajo predvsem v primerih, ko so v čezmejni transakciji udeležene države članice EU. Podobnega mehanizma, ki bi se ga lahko uporabljalo v primerih čezmejne transakcije, v kateri so udeležena podjetja iz tretjih držav, zaenkrat ni. Podjetja pa lahko tudi v teh primerih zaprosijo za izdajo stališča davčni organ posamezne tretje države in s tem do neke mere zagotovijo pravno varnost.

SKLEP

Na področju obdavčevanja z DDV čezmejnega opravljanja storitev je evropski zakonodajalec sprejel številne ukrepe, s katerimi je želel doseči večjo jasnost in usklajenost obdavčevanja storitev v državah članicah. Tudi OECD je z objavo mednarodnih smernic pomembno pripomogla k bolj usklajeni obdavčitvi z DDV čezmejno opravljenih storitev. Z določitvijo pravil glede kraja opravljanja storitev, ki sledijo načelu namembnega kraja oz. kraju dejanske potrošnje storitev, je bil dosežen velik korak k nevtralnosti obdavčitve v čezmejnem poslovanju. Na ta način je namreč doseženo, da tuja podjetja pri čezmejnem trgovanju v državi, v kateri je treba davek plačati, niso v slabšem položaju v primerjavi z domačimi podjetji, saj je na ozemlju posamezne države storitev obdavčena enako, ne glede na sedež izvajalca storitve.

Tudi koncept storitev je med državami večinoma usklajen, problem pa še vedno predstavljajo t.i. sestavljene transakcije, ki jih zakonodaja EU ne ureja. Pri odločitvi glede davčne obravnave teh transakcij je treba upoštevati številno sodno prakso Sodišča EU, kar vsekakor ni enostavno opravilo. Zakonodaja Švice je na tem področju bolj jasna in s tega vidika podjetjem in davčnim organom ponuja večjo pravno gotovost.

Zakonodajalec EU je z dodatnimi definicijami t.i. digitalnih storitev tudi pripomogel k večji pravni varnosti pri obdavčitvi teh vrst storitev, menim pa, da bi moral biti glede na pospešeni razvoj vedno novih tehnologij, bolj fleksibilen in hitreje prilagajati zakonodajo glede na nove potrebe. Lep primer te prepočasne prilagodljivosti zakonodaje so npr. storitve na področju poslovanja z virtualnimi valutami, za katere EU zakonodajalec še ni izdal uradnih izvedbenih pravil.

Na podlagi opravljene primerjave in analize lahko na prvo raziskovalno vprašanje, ki sem si ga zastavila, odgovorim, da je zakonodaja s področja obdavčevanja čezmejnega opravljanja storitev z DDV med primerjanimi državami do neke mere usklajena, predvsem glede določb Direktive o DDV, ki jih je bilo treba obvezno prenesti v nacionalno zakonodajo posameznih držav članic. Neusklajenosti in razlike pa se kažejo predvsem na področjih, pri katerih je državam članicam dana možnost različne ureditve. V primeru Švice so razlike še večje, saj zanjo ne velja obveznost prenosa določb Direktive o DDV v nacionalno zakonodajo. Menim, da bi bilo treba za bolj enotno izvajanje določb Direktive o DDV zmanjšati številne derogacije in izjeme, ki veljajo za posamezne države članice. Zakonodaja tudi ne sledi oz. prepočasi sledi pospešenemu razvoju novih poslovnih modelov.

Iz predstavljenih praktičnih primerov in sodb Sodišča EU izhaja, da lahko zapletene in nejasne določbe Direktive o DDV in izvedbenih uredb, ki vsebujejo številne posebnosti glede obdavčitve posameznih vrst storitev z DDV, privedejo do različne razlage določb v posameznih državah. Kombinacija različne razlage določb in nenamernih napak davčnih zavezancev povzroča primere dvojne obdavčitve ali nenamerne neobdavčitve z DDV čezmejno opravljenih storitev.

Na drugo raziskovalno vprašanje tako lahko odgovorim pritrdilno, saj pri obdavčevanju čezmejnega opravljanja storitev z DDV prihaja do problemov dvojnega obdavčevanja in neobdavčevanja. Razlogi so, kot prej opisano, v kompleksni in nejasni zakonodaji, ki povzroča različno razlago določb med posameznimi državami in posledično tudi napake davčnih zavezancev.

Primerjava razlik v stopnjah DDV med posameznimi državami je pokazala, da so predvsem odraz ekonomskega položaja posamezne države, na odločitev za čezmejno opravljanje storitev pa v večini primerov ne vplivajo, prav zaradi obdavčitve storitev v namembnem kraju ali kraju potrošnje. Avstrija lahko na obmejnem območju dveh občin

celo uporablja enako splošno stopnjo DDV kot jo uporablja Nemčija in s tem prepreči na teh območjih pojav nelojalne konkurence. Poleg tega se storitve, za katere se uporablja nižja stopnja DDV, praviloma opravljajo lokalno in ne čezmejno na daljavo.

Tudi na področju oprostitve plačila DDV obstajajo med primerjanimi državami razlike pri obdavčitvi nekaterih vrst storitev, ki izhajajo predvsem iz derogacij oz. odstopanj, ki so bile odobrene posameznim državam. Razlike v obdavčitvi teh storitev lahko zaradi dodatnih administrativnih obremenitev podjetja odvrtaajo od udeležbe v čezmejnem poslovanju. Menim, da bi se lahko z uvedbo sistema VEM za vse vrste storitev administrativne obremenitve in stroški usklajevanja za podjetja bistveno znižali in spodbudili podjetja k večjemu čezmejnemu opravljanju storitev. Na podlagi opravljene primerjave oprostitve plačila DDV za določene storitve lahko zaključim, da so nekatere med njimi že preživele in niso v koraku z razvojem novih tehnologij in gospodarskega okolja na določenih področjih. Le vprašanje časa je, kdaj bo zakonodajalec EU področje oprostitve plačila DDV posodobil in harmoniziral.

Odgovor na tretje raziskovalno vprašanje je na podlagi teh zaključkov deljen. Različne stopnje DDV za storitve med državami praviloma ne vplivajo na odločitev za čezmejno poslovanje podjetij, saj se storitve praviloma obdavčijo v kraju prejemnika storitev oz. kjer se potrošijo. Storitve v javnem interesu, za katere velja nižja stopnja DDV, pa se običajno ne opravljajo čezmejno. Različne derogacije, odobrene posameznim državam, v smislu obdavčitve sicer oproščenih storitev ali oprostitve sicer obdavčenih storitev pa lahko ovirajo čezmejno opravljanje storitev, saj podjetjem povzročajo znatne stroške usklajevanja in dodatne administrativne obremenitve. Pomemben dejavnik pri odločanju za opravljanje oproščenih storitev je tudi možnost uveljavljanja pravice do odbitka DDV. Če so posamezne storitve v državi oproščene plačila DDV, brez pravice do odbitka DDV, se podjetja lahko odločijo, da v teh državah ne bodo opravljala storitev, saj nezmožnost odbitka DDV podraži investicije, neodbitni DDV pa se običajno odraža tudi v višjih cenah.

V EU pa obstajajo tudi nekateri mehanizmi preprečevanja ali odpravljanja dvojne obdavčitve ali neobdavčitve opravljenih storitev z DDV. CBR projekt je eden od novejših mehanizmov, ki lahko pripomore k večji pravni varnosti podjetij pri opravljanju zapletenejših čezmejnih transakcij. Tudi namen dialoga med sodelujočimi državami članicami v okviru foruma o DDV je predvsem pomagati davčnim zavezancem v primerih, ko pride do dvojne obdavčitve transakcij. Podjetjem priporočam, da se poslužujejo teh mehanizmov, ki sicer po mojem mnenju še niso optimalni, stremijo pa k pravični obdavčitvi podjetij, ki poslujejo čezmejno.

Tudi na četrto raziskovalno vprašanje lahko na podlagi opravljene raziskave odgovorim pritrdilno. Znotraj EU so se oblikovali nekateri mehanizmi za preprečevanje in odpravljanje dvojnega obdavčevanja ali neobdavčevanja z DDV čezmejnega opravljanja storitev. Problem pri uporabi teh mehanizmov vidim predvsem v tem, da nista obvezna za

vse države članice EU, zato jih lahko podjetja uporabljajo zgolj v državah članicah, ki sodelujejo pri CBR projektu ali dialogu med davčnimi organi. Na tem področju bo treba na ravni EU opraviti še veliko aktivnosti, usmerjenih v preprečevanje in odpravljanje pojava dvojne obdavčitve ali neobdavčitve opravljenih transakcij z DDV. Manjkajo tudi mehanizmi, ki bi se uporabili pri opravljanju čezmejnih transakcij, pri katerih so udeležena podjetja iz tretjih držav.

Delo lahko sklenem z ugotovitvijo, da bodo morali evropski zakonodajalec in druge pristojne institucije EU na področju obdavčitve čezmejnega opravljanja storitev z DDV opraviti še veliko dela, da bo področje popolnoma harmonizirano in ne bo prihajalo do različne razlage določb zakonodaje EU. Pred tem pa morajo poskrbeti, da bo podjetjem pri čezmejnem poslovanju omogočeno zagotavljanje pravne varnosti pri obračunavanju DDV in nadgraditi obstoječe mehanizme preprečevanja neobdavčevanja ali dvojnega obdavčevanja čezmejno opravljenih storitev z DDV.

LITERATURA IN VIRI

1. Annacondia, F., & van der Corrupt, W. (2010). EU Place-of-Supply Rules from 2010 – VAT Committee Guidelines. *International VAT Monitor*, 21(3), 203–209.
2. BMF – Federal Ministry of Finance. (b.l.). *Cross-Border Passenger Services*. Najdeno 26. novembra 2016 na spletnem naslovu <https://english.bmf.gv.at/taxation/Cross-border-passenger-transport-services.html>
3. Der Nationalrat. (1994). *Bundesgesetz über die Besteuerung der Umsätze (Umsatzsteuergesetz 1994 – UStG 1994)*. Najdeno 25. decembra 2016 na spletnem naslovu https://www.ris.bka.gv.at/Dokumente/BgblPdf/1994_663_0/1994_663_0.pdf
4. Der Schweizerische Bundesrat. (2009). *Mehrwertsteuerverordnung (MWSTV)*. Najdeno 12. junija 2017 na spletnem naslovu <https://www.admin.ch/opc/de/classified-compilation/20091866/index.html>
5. Die Bundesversammlung der Schweizerischen Eidgenossenschaft. (2009). *Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer*. Najdeno 12. junija 2017 na spletnem naslovu <https://www.admin.ch/opc/de/classified-compilation/20081110/index.html>
6. Evropska komisija. (b.l.a). *Guidelines resulting from meeting of the VAT Committee*. Najdeno 10. marca 2017 na spletnem naslovu http://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/resources/documents/taxation/vat/key_documents/vat_committee/guidelines-vat-committee-meetings_en.pdf
7. Evropska komisija. (b.l.b). *Preizkus v zvezi z zasebnimi zahtevki za davčno stališče v čezmejnih primerih*. Informativno obvestilo. Najdeno 14. januarja 2017 na spletnem naslovu https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/cbr_info-notice-to-the-public_sl.pdf
8. Evropska komisija. (2007a). *Report on the outcome of the consultation on "Introduction of a mechanism for eliminating double imposition of VAT in individual cases"*. Bruselj: Evropska komisija, 2007.
9. Evropska komisija. (2007b). *Sporočilo Komisije Svetu in Evropskemu parlamentu o stopnjah DDV, ki niso splošne*. Bruselj: Evropska komisija, 2007.
10. Evropska komisija. (2010, 1. december). *Zelena knjiga o prihodnosti DDV. Za enostavnejši, zanesljivejši in učinkovitejši sistem DDV*. Bruselj: Evropska komisija, 2010.
11. Evropska komisija. (2014). *Pojasnila o spremembah DDV v EU glede kraja opravljanja telekomunikacijskih storitev, storitev oddajanja in elektronskih storitev, ki začnejo veljati leta 2015*. Bruselj: Evropska komisija, 2014.
12. Evropska komisija. (2015a). *Group on the Future of VAT. VAT rules for passenger transport*. Bruselj: Evropska komisija, 2015.
13. Evropska komisija. (2015b). *Information Note - VAT Double Taxation - Dialogue between tax administrations*. Bruselj: Evropska komisija, 2015.
14. Evropska komisija. (2015c). *Pojasnila o pravilih EU glede kraja opravljanja storitev na področju DDV za storitve, povezane z nepremičninami, ki začnejo veljati leta 2017*. Bruselj: Evropska komisija, 2015.

15. Evropska komisija. (2015d). Value Added Tax Committee. *Working paper no 857. Clarifications on the concept of fixed establishment*. Najdeno 14. januarja 2017 na spletnem naslovu <https://circabc.europa.eu/sd/a/3caf13e6-78a0-4e4c-84ea-2bb8feb8b6f0/857%20-%20Comm.+IT%20-%20Fixed%20establishment.pdf>
16. Evropska komisija. (2016a). EU VAT forum. *Cross-border ruling requests - Cases where there is no agreement*. Bruselj: Evropska komisija, 2016.
17. Evropska komisija. (2016b). Value Added Tax Committee. *Working paper no 892. CJEU Case C-264/14 Hedqvist: Bitcoin*. Najdeno 15. marca 2017 na spletnem naslovu <https://circabc.europa.eu/sd/a/add54a49-9991-45ae-aac5-1e260b136c9e/892%20-%20CJEU%20Case%20C-264-14%20Hedqvist%20-%20Bitcoin.pdf>
18. Evropska komisija. (2017). *VAT rates applied in the Member States of the European Union*. Najdeno 14. januarja 2017 na spletnem naslovu http://ec.europa.eu/taxation_customs/business/vat/eu-vat-rules-topic/vat-rates_en
19. Federal Ministry of Finance. (2011). *Fact sheet. VAT on international passenger transport services using busses or coaches that are not registered in the Federal Republic of Germany*. Najdeno 26. novembra 2016 na spletnem naslovu http://www.rda.de/uploads/media/BMF_Factsheet_VAT_on_international_passenger_Transport.pdf
20. FURS – Finančna uprava Republike Slovenije. (2011). *Opredelitev vstopnin za namen določanja kraja opravljanja storitev po ZDDV-1*. Ljubljana: Finančna uprava Republike Slovenije.
21. FURS – Finančna uprava Republike Slovenije. (2016). *Davek na dodano vrednost. Obračunavanje DDV pri slednih pravicah*. Najdeno 15. februarja 2017 na spletnem naslovu http://www.fu.gov.si/fileadmin/Internet/Davki_in_druge_dajatve/Poslovanje_z_nami/Novodila_in_pojasnila/2016/4230-474_2016-6_Obracunavanje_DDV_pri_slednih_pravicah.pdf
22. FURS – Finančna uprava Republike Slovenije. (2017). *Davek na dodano vrednost. Davčna obravnava poslovanja z virtualnimi valutami z vidika DDV. Podrobnejši opis*. Najdeno 20. avgusta 2017 na spletnem naslovu http://www.fu.gov.si/fileadmin/Internet/Davki_in_druge_dajatve/Podrocja/Davek_na_dodano_vrednost/Opis/Podrobnejši_opis_1_izdaja_Davcna_obravnava_poslovanja_z_virtualnimi_valutami_z_vidika_DDV.pdf
23. Iadevaia, A. (2017). Italy – Value Added Tax. *Topical Analyses IBFD*. Najdeno 20. januarja 2017 na spletnem naslovu https://online.ibfd.org/document/evat_it
24. IBFD – International Bureau of Fiscal Documentation. (2017). *Austria - Clarification on tax treatment of virtual currency published*. Najdeno 15. avgusta na spletnem naslovu https://online.ibfd.org/kbase/#topic=doc&url=/document/tns_2017-07-28_at_2
25. Il Ministro delle Finanze. (2000). *Decreto 24 ottobre 2000, n. 366. Applicazione dell'imposta sul valore aggiunto relativa alle operazioni effettuate nel settore delle telecomunicazioni*. Najdeno 10. decembra 2016 na spletnem naslovu: <http://gazzette.comune.jesi.an.it/2000/288/2.htm>

26. Il Presidente della Repubblica. (1972). *Decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633. Istituzione e disciplina dell'imposta sul valore aggiunto*. Najdeno 10. decembra 2016 na spletnem naslovu <http://www.gazzettaufficiale.it/eli/id/1972/11/11/072U0633/sg>
27. Il Presidente della Repubblica. (1993). *Decreto-legge 30 agosto 1993, n. 331 - Titolo II, Capo II - Disciplina temporanea delle operazioni intracomunitarie e dell'imposta sul valore aggiunto*. Najdeno 10. decembra 2016 na spletnem naslovu http://www.ac.infn.it/areatributi/decretilegge/D_L_30_8_1993_331.html
28. Kogels, H. (2011). The European Commission's Green Paper on VAT. *International VAT Monitor*, 22(3), 141–143.
29. KPMG. (2017). *The New Swiss VAT Law 2018*. Najdeno 15. marca 2017 na spletnem naslovu <https://assets.kpmg.com/content/dam/kpmg/ch/pdf/the-new-swiss-vat-law-2018-en.pdf>
30. Lamensch, M. (2010). OECD Draft Guidelines on VAT/GST on Cross-Border Services. *International VAT Monitor*, 21(4), 271–276.
31. Lattmann, L. (2017). Switzerland – Value Added Tax. *Topical Analyses IBFD*. Najdeno 20. julija 2017 na spletnem naslovu https://online.ibfd.org/document/evat_ch
32. Lejeune, I., Cortvriend, E., & Accorsi, D. (2011). Implementing Measures Relating to EU Place-of-Supply Rules: Are Business Issues Solved and Is Certainty Provided. *International VAT Monitor*, 22(3), 144–152.
33. Nittmann, J. (2009). The VAT Revolution – 2010 and Beyond. *International VAT Monitor*, 20(1), 18–22.
34. OECD – Organisation for Economic Cooperation and Development. (2015a). *International VAT/GST Guidelines*. Najdeno 15. decembra 2016 na spletnem naslovu <http://www.oecd.org/tax/consumption/international-vat-gst-guidelines.pdf>
35. OECD – Organisation for Economic Cooperation and Development. (2015b). *OECD delivers international standard for collection of VAT on cross-border sales*. Najdeno 15. decembra 2016 na spletnem naslovu <http://www.oecd.org/tax/consumption/oecd-delivers-international-standard-for-collection-of-vat-on-cross-border-sales.htm>
36. Perl, M. (2017). Austria – Value Added Tax. *Topical Analyses IBFD*. Najdeno 20. januarja 2017 na spletnem naslovu https://online.ibfd.org/kbase/#topic=doc&url=/collections/evat/html/evat_at_chaphead.html&hash=evat_at
37. Pravilnik o izvajanju Zakona o davku na dodano vrednost. *Uradni list RS* št. 141/06, 52/07, 120/07, 21/08, 123/08, 105/09, 27/10, 104/10, 110/10, 82/11, 106/11, 108/11, 102/12, 54/13, 85/14, 95/14, 39/16.
38. Sodišče Evropske unije. (1988). *Sodba sodišča EU v zadevi C-102/86 – Apple and Pear Development Council proti Commissioners of Customs and Excise*. Najdeno 15. decembra 2016 na spletnem naslovu <http://curia.europa.eu/juris/liste.jsf?language=sl&jur=C,T,F&num=C-102/86&td=ALL>
39. Sodišče Evropske unije. (1994). *Sodba sodišča EU v zadevi C-16/93 – R. J. Tolsma proti Inspecteur der Omzetbelasting Leeuwarden*. Najdeno 15. decembra 2016 na

spletnem naslovu <http://curia.europa.eu/juris/liste.jsf?language=sl&jur=C,T,F&num=C-16/93&td=ALL>

40. Sodišče Evropske unije. (1996). *Sodba sodišča EU v zadevi C-215/94 – Jürgen Mohr proti Finanzamt Bad Segeberg*. Najdeno 15. decembra 2016 na spletnem naslovu <http://curia.europa.eu/juris/liste.jsf?language=sl&jur=C,T,F&num=C-215/94&td=ALL>
41. Sodišče Evropske unije. (1996). *Sodba sodišča EU v zadevi C-231/94 – Faaborg-Gelting Linien A/S proti Finanzamt Flensburg*. Najdeno 15. decembra 2016 na spletnem naslovu <http://curia.europa.eu/juris/liste.jsf?language=sl&jur=C,T,F&num=C-231/94&td=ALL>
42. Sodišče Evropske unije. (1997). *Sodba sodišča EU v zadevi C-384/95 – Landboden-Agrardienste GmbH & Co. KG proti Finanzamt Calau*. Najdeno 15. decembra 2016 na spletnem naslovu <http://curia.europa.eu/juris/liste.jsf?language=sl&jur=C,T,F&num=C-384/95&td=ALL>
43. Sodišče Evropske unije. (2000). *Sodba sodišča EU v zadevi C-358/97 – Komisija Evropskih skupnosti proti Irski*. Najdeno 15. decembra 2016 na spletnem naslovu <http://curia.europa.eu/juris/liste.jsf?language=sl&jur=C,T,F&num=C-358/97&td=ALL>
44. Sodišče Evropske unije. (2001). *Sodba sodišča EU v zadevi C-429/97 – Komisija Evropskih skupnosti proti Francoski republiki*. Najdeno 15. decembra 2016 na spletnem naslovu <http://curia.europa.eu/juris/liste.jsf?language=sl&jur=C,T,F&num=C-429/97&td=ALL>
45. Sodišče Evropske unije. (2005a). *Sodba sodišča EU v zadevi C-434/03 – P. Charles in T. S. Charles-Tijmens proti Staatssecretaris van Financiën*. Najdeno 4. decembra 2016 na spletnem naslovu <http://curia.europa.eu/juris/liste.jsf?language=sl&jur=C,T,F&num=C-434/03&td=ALL>
46. Sodišče Evropske unije. (2005b). *Sodba sodišča EU v zadevi C-41/04 – Levob Verzekeringen BV in OV Bank NV proti Staatssecretaris van Financiën*. Najdeno 4. decembra 2016 na spletnem naslovu <http://curia.europa.eu/juris/liste.jsf?language=sl&jur=C,T,F&num=C-41/04&td=ALL>
47. Sodišče Evropske unije. (2007). *Sodba sodišča EU v zadevi C-111/05 – Aktiebolaget NN proti Skatteverket*. Najdeno 5. decembra 2016 na spletnem naslovu <http://curia.europa.eu/juris/liste.jsf?language=en&jur=C,T,F&num=C-111/05&td=ALL>
48. Sodišče Evropske unije. (2008). *Sodba sodišča EU v zadevi C-291/07 – Kollektivavtalsstiftelsen TRR Trygghetsrådet proti Skatteverket*. Najdeno 5. decembra 2016 na spletnem naslovu <http://curia.europa.eu/juris/liste.jsf?language=sl&jur=C,T,F&num=C-291/07&td=ALL>
49. Sodišče Evropske unije. (2010). *Sodba sodišča EU v zadevi C-88/09 – Graphic Procédé proti Ministère du Budget, des Comptes publics et de la Fonction publique*. Najdeno 5. decembra 2016 na spletnem naslovu <http://curia.europa.eu/juris/liste.jsf?language=en&jur=C,T,F&num=C-88/09&td=ALL>
50. Sodišče Evropske unije. (2015a). *Sodba sodišča EU v zadevi C-264/14 – Skatteverket proti Davidu Hedqvistu*. Najdeno 5. decembra 2016 na spletnem naslovu <http://curia.europa.eu/juris/liste.jsf?language=sl&jur=C,T,F&num=C-264/14&td=ALL>

51. Sodišče Evropske unije. (2015b). *Sodba sodišča EU v zadevi C-419/14 – WebMindLicenses kft proti Nemzeti Adó- és Vámhivatal Kiemelt Adó- és Vám Főigazgatóság*. Najdeno 5. decembra 2016 na spletnem naslovu <http://curia.europa.eu/juris/liste.jsf?language=sl&jur=C,T,F&num=C-419/14&td=ALL>
52. Sodišče Evropske unije. (2016). *Sodba sodišča EU v zadevi C-453/15 – Kazenski postopek zoper A in B*. Najdeno 5. julija 2017 na spletnem naslovu <http://curia.europa.eu/juris/liste.jsf?language=sl&jur=C,T,F&num=C-453/15&td=ALL>
53. Sodišče Evropske unije. (2017a). *Sodba sodišča EU v zadevi C-390/15 – Postopek na predlog Rzecznik Praw Obywatelskich (RPO)*. Najdeno 5. julija 2017 na spletnem naslovu <http://curia.europa.eu/juris/liste.jsf?language=sl&jur=C,T,F&num=C-390/15&td=ALL>
54. Sodišče Evropske unije. (2017b). *Sodba sodišča EU v zadevi C-37/16 – Minister Finansów proti Stowarzyszenie Artystów Wykonawców Utworów Muzycznych i Słowno-Muzycznych SAWP (SAWP)*. Najdeno 5. julija 2017 na spletnem naslovu <http://curia.europa.eu/juris/liste.jsf?language=sl&jur=C,T,F&num=C-37/16&td=ALL>
55. Svet Evropske unije. (1977). *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: enotna osnova za odmero*. Bruselj: Svet Evropske unije.
56. Svet Evropske unije. (1986). *Trinajsta direktiva Sveta 86/560/EGS z dne 17. novembra 1986 o usklajevanju zakonodaje držav članic glede prometnih davkov – Postopki vračila davka na dodano vrednost davčnim zavezancem, ki nimajo stalnega prebivališča ali sedeža na ozemlju Skupnosti*. Bruselj: Svet Evropske unije.
57. Svet Evropske unije. (2000). *Direktiva Sveta 2000/65/ES z dne 17. oktobra 2000 o spremembi Direktive 77/388/EGS v zvezi z določanjem osebe, ki je dolžna plačati davek na dodano vrednost*. Luksemburg: Svet Evropske unije.
58. Svet Evropske unije. (2006). *Direktiva Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost*. Bruselj: Svet Evropske unije.
59. Svet Evropske unije. (2007). *Direktiva Sveta 2007/75/ES z dne 20. decembra 2007 v zvezi z nekaterimi začasnimi določbami o stopnjah davka na dodano vrednost*. Bruselj: Svet Evropske unije.
60. Svet Evropske unije. (2008). *Direktiva Sveta 2008/8/ES z dne 12. februarja 2008 o spremembi Direktive 2006/112/ES glede kraja opravljanja storitev*. Bruselj: Svet Evropske unije.
61. Svet Evropske unije. (2009a). *Direktiva Sveta 2009/47/ES z dne 5. maja 2009 v zvezi z uporabo nižjih stopenj davka na dodano vrednost*. Bruselj: Svet Evropske unije.
62. Svet Evropske unije. (2009b). *Direktiva Sveta 2009/162/EU z dne 22. decembra 2009 o spremembi nekaterih določb Direktive 2006/112/ES o skupnem sistemu davka na dodano vrednost*. Bruselj: Svet Evropske unije.
63. Svet Evropske unije. (2011). *Izvedbena uredba Sveta (EU) št. 282/2011 z dne 15. marca 2011 o določitvi izvedbenih ukrepov za Direktivo 2006/112/ES o skupnem sistemu davka na dodano vrednost (prenovitev)*. Bruselj: Svet Evropske unije.

64. Svet Evropske unije. (2012). *Uredba Sveta (EU) št. 964/2012 z dne 9. oktobra 2012 o spremembi Izvedbene uredbe (EU) št. 282/2011 glede posebnih ureditev za davčne zavezanke, ki nimajo sedeža in opravljajo telekomunikacijske storitve, storitve oddajanja in elektronske storitve za osebe, ki niso davčni zavezanec*. Bruselj: Svet Evropske unije.
65. Svet Evropske unije. (2013). *Izvedbena uredba Sveta (EU) št. 1042/2013 z dne 7. oktobra 2013 o spremembi Izvedbene uredbe (EU) št. 282/2011 glede kraja opravljanja storitev*. Bruselj: Svet Evropske unije.
66. Svet Evropske Unije. (2016). *Direktiva Sveta (EU) 2016/856 z dne 25. maja 2016 o spremembi Direktive 2006/112/ES o skupnem sistemu davka na dodano vrednost v zvezi s trajanjem obveznosti spoštovanja najnižje splošne stopnje*. Bruselj: Svet Evropske unije.
67. Terra, B., & Kajus, J. (2017). *Commentary - A Guide to the Recast VAT Directive*. Amsterdam: International Bureau of Fiscal Documentation.
68. *Umsatzsteuerrichtlinien*. Najdeno 25. decembra 2016 na spletnem naslovu <http://www.steuerverein.at/umsatzsteuer/>
69. Vraničar, M., & Beč, N. (2006). *Zakon o davku na dodano vrednost (ZDDV-1): s komentarjem*. Ljubljana: GV Založba.
70. Vrhovno sodišče Republike Slovenije. (2013). *Sodba Vrhovnega sodišča Republike Slovenije X Ips 422/2012*. Najdeno 15. marca 2017 na spletnem naslovu [http://www.sodnapraksa.si/?q=id:2012032113061787&database\[SOVS\]=SOVS&database\[IESP\]=IESP&database\[VDSS\]=VDSS&database\[UPRS\]=UPRS&_submit=i%C5%A1%C4%8Di&page=0&id=2012032113061787](http://www.sodnapraksa.si/?q=id:2012032113061787&database[SOVS]=SOVS&database[IESP]=IESP&database[VDSS]=VDSS&database[UPRS]=UPRS&_submit=i%C5%A1%C4%8Di&page=0&id=2012032113061787)
71. Wille, P. (2009). New Place-of-Supply Rules for Services. *International VAT Monitor*, 20(1), 8–17.
72. World Trade Organization. (2015). *Trade in Services: The most dynamic segment of international trade*. Najdeno 14. decembra 2016 na spletnem naslovu https://www.wto.org/english/thewto_e/20y_e/services_brochure2015_e.pdf
73. Zakon o davku na dodano vrednost. *Uradni list RS* št. 89/98.
74. Zakon o davku na dodano vrednost. *Uradni list RS* št. 13/11-UPB3, 18/11, 78/11, 38/12, 83/12, 14/13, 46/13-ZIPRS1314-A, 101/13-ZIPRS1415, 86/14, 90/15.
75. Zakon o spremembah in dopolnitvah Zakona o davku na dodano vrednost. *Uradni list RS* št. 85/09.

PRILOGE

KAZALO PRILOG

Priloga 1: Seznam elektronsko opravljenih storitev	1
Priloga 2: Seznam telekomunikacijskih storitev	3
Priloga 3: Seznam storitev oddajanja	4
Priloga 4: Okviren seznam kategorij storitev po izbranih državah, za katere se uporabi nižja stopnja DDV	5
Priloga 5: Seznam v delu uporabljenih kratic in okrajšav	9

PRILOGA 1: Seznam elektronsko opravljenih storitev

Tabela 1: Seznam elektronsko opravljenih storitev

Kategorije storitev iz Priloge II Direktive o DDV	Podrobna členitev kategorij iz Priloge I Uredbe 282/2011
1. Spletna ponudba in gostovanje, vzdrževanje programov in opreme na daljavo	• Posredovanje spletnih strani in spletišč • Avtomatizirano spletno vzdrževanje programov na daljavo • Upravljanje sistemov na daljavo • Spletno skladiščenje podatkov, pri katerem so posamezni podatki shranjeni in iskani elektronsko • Spletna dobava prostora na disku na zahtevo
2. Dobava in posodabljanje programske opreme	• Dostop ali prenos spletne programske opreme (tudi programi za javna naročila/računovodstvo, protivirusni programi) ter njihove posodobitve • „Preprečevalci prikaza oglasov“ (programska oprema, ki onemogoča prikazovanja oglasov s pasico) • Gonilniki za prenos podatkov oz. programska oprema, ki deluje kot vmesnik med računalniki in zunanjo opremo (npr. tiskalniki) • Avtomatizirana spletna namestitvev filtrov na spletiščih • Avtomatizirana spletna namestitvev požarnih zidov
3. Dobava besedil, slik, informacij in dajanje na razpolago baz podatkov	• Dostop do ali prenos namiznih tem • Dostop do ali prenos fotografskih ali slikovnih podob ali ohranjevalnikov zaslona • Digitalizirana vsebina knjig in drugih elektronskih publikacij • Naročnina na spletne časopise in revije • Spletni dnevniki in statistike spletišč • Spletne novice, prometna obvestila in vremenske napovedi • Spletni podatki, ki jih programska oprema avtomatično ustvari na osnovi določenega vnosa kupca, kot na primer pravni ali finančni podatki (zlasti stalno posodobljeni podatki o stanju na borzi) • Nudnje oglasnega prostora, vključno z oglasi s pasico na spletiščih in spletnih straneh • Uporaba iskalnikov in internetnih imenikov

se nadaljuje

Tabela 1: Seznam elektronsko opravljenih storitev (nad.)

Kategorije storitev iz Priloge II Direktive o DDV	Podrobna členitev kategorij iz Priloge I Uredbe 282/2011
4. Dobava filmov, glasbe in iger, vključno z igrami na srečo in loterijo, kot tudi predvajanj prireditev s področij politike, kulture, umetnosti, športa, znanosti in zabave	• Dostop do ali prenos filmov • Dostop do ali prenos glasbe na računalnike in mobilne telefone • Dostop do ali prenos odlomkov, melodij zvonjenja, „jinglov“ ali drugih zvokov • Prenos iger na računalnike in mobilne telefone • Dostop do avtomatiziranih spletnih iger, odvisnih od interneta ali podobnih elektronskih omrežij, igralci so na različnih geografskih lokacijah • Sprejemanje radijskih ali TV programov, ki se distribuirajo prek radijskega ali TV omrežja, interneta ali podobnega elektronskega omrežja za poslušanje ali gledanje programov v trenutku, ki ga izbere uporabnik, in na individualno zahtevo uporabnika na podlagi kataloga programov, ki jih je izbral ponudnik medijskih storitev, kot je TV ali video na zahtevo • Sprejemanje radijskih ali TV programov, ki se distribuirajo prek interneta ali podobnega elektronskega omrežja (pretakanje IP), razen če se oddajajo sočasno s prenosom ali ponovnim prenosom teh programov prek radijskega in TV omrežja • Zagotavljanje avdio in avdiovizualne vsebine prek komunikacijskih omrežij, ki ni del ponudbe ponudnika medijskih storitev in zanj ni uredniško odgovoren • Nadaljnje zagotavljanje avdio in avdiovizualne produkcije ponudnika medijskih storitev prek komunikacijskih omrežij, ki ga ne izvaja ponudnik medijskih storitev
5. Poučevanje na daljavo	• Avtomatizirano učenje na daljavo, odvisno od interneta ali podobnega elektronskega omrežja in katerega ponudba zahteva omejeno človeško posredovanje ali brez njega, tudi virtualne učilnice, razen če se internet ali podobno elektronsko omrežje uporablja le kot orodje za komunikacijo med učiteljem in učencem • Delovni zvezki, ki jih učenci izpolnijo na spletu in so ocenjeni avtomatično (brez človeškega posredovanja)

Vir: Svet Evropske Unije, Direktiva o DDV, 2006, Priloga II; Svet Evropske unije, Uredba 282/2011, 2011, Priloga I.

PRILOGA 2: Seznam telekomunikacijskih storitev

Tabela 2: Seznam telekomunikacijskih storitev

Telekomunikacijske storitve iz člena 24(2) Direktive o DDV	Podrobna členitev telekomunikacijskih storitev iz člena 6a Uredbe 282/2011
Telekomunikacijske storitve so storitve v zvezi z oddajanjem, prenosom ali sprejemanjem signalov, besed, slik in zvoka ali druge informacije po žičnih, radijskih, optičnih, drugih elektromagnetnih sistemih, vključno s prenosom ali dodeljevanjem povezane pravice do uporabe zmogljivosti za prenos, oddajanje ali sprejemanje ter zagotavljanje dostopa do globalnih informacijskih omrežij	• Mobilne in fiksne telefonske storitve za prenos in preklapljanje glasu, videa in podatkov, vključno z videofonskimi storitvami • Telefonske storitve, opravljene prek interneta, vključno z VoIP • Storitve telefonskega predala, čakanja na klic, identifikacije klicatelja, posredovanja klica, trismerne klicanja in druge storitve v zvezi z upravljanjem klicev • Storitve osebne klica • Storitve besedilnih in zvočnih sporočil • Storitve telefaksa, telegrafa in teleksa • Dostop do interneta, svetovnega spleta • Storitve zasebne omrežne povezave, ki zagotavljajo telekomunikacijske zveze izključno za uporabo odjemalca

Vir: Svet Evropske unije, Direktiva o DDV, 2006, člen 24(2); Svet Evropske unije, Uredba 282/2011, 2011, člen 6a.

PRILOGA 3: Seznam storitev oddajanja

Tabela 3: Seznam storitev oddajanja

Storitve oddajanja iz člena 6b Uredbe 282/2011	Podrobna členitev storitev oddajanja iz člena 6b Uredbe 282/2011
Storitve oddajanja vključujejo storitve oddajanja avdio in avdiovizualnih vsebin, kot so radijski in TV programi, ki jih ponudnik medijskih storitev, nosilec uredniške odgovornosti, prek komunikacijskih omrežij ponuja širši javnosti za sočasno spremljanje na podlagi programskega sporeda	• Radijski ali TV programi, ki se prenašajo ali ponovno prenašajo prek radijskega ali TV omrežja • Radijski ali TV programi, ki se distribuirajo prek interneta ali podobnega elektronskega omrežja (pretakanje IP), če se oddajajo sočasno s prenosom ali ponovnim prenosom teh programov prek radijskega ali TV omrežja

Vir: Svet Evropske unije, Uredba 282/2011, 2011, člen 6b.

PRILOGA 4: Okviren seznam kategorij storitev po izbranih državah, za katere se uporabi nižje stopnje DDV

1. Slovenija

Storitve, za katere se uporabi nižja stopnja 9,5 %, so predvsem:

- priprava in strežba jedi v gostinski dejavnosti;
- prevoz oseb in njihove osebne prtljage;
- izposoja knjig in drugih publikacij v knjižnicah;
- vstopnine za razstave, muzeje, glasbene predstave, kinematografe, gledališča in podobne kulturne storitve, zabaviščne parke, za ogled naravnih znamenitosti, živalske vrtove, cirkuse, sejme, športne prireditve;
- avtorske pravice skladateljev in književnikov ter storitve izvajalskih umetnikov;
- gradnja, popravila in obnova stanovanj in stanovanjskih objektov, ki so del socialne politike;
- obnova in popravila zasebnih stanovanj, razen če so materiali bistveni del dobave;
- storitve, namenjene uporabi v kmetijstvu;
- čiščenje zasebnih gospodinjstev in oken;
- nastanitve v hotelih in podobnih obratih, nastanitve v domovih in drugih nastanitvenih obratih ter oddajanje prostorov za šotore, prikolice in podobne premične objekte;
- dajanje športnih objektov v uporabo;
- storitve pokopa in upepelitve, skupaj s prometom blaga, ki je neposredno povezan s tema storitvama in ga opravi izvajalec pogrebnih storitev;
- storitve javne higiene;
- manjša popravila koles, čevljev in usnjenih izdelkov, oblačil in gospodinjskega perila, (vključno s krpanjem in predelavo);
- storitve domačega varstva (kot pomoč na domu in varstvo otrok, skrb za ostarele, obbolele ali invalide);
- frizerske storitve.

2. Avstrija

Storitve, za katere se uporabi nižja stopnja 10 %, so predvsem:

- restavracijske oz. gostinske storitve, vključno z dobavo hrane in pijače kot dela gostinske storitve;
- izposoja knjig, brošur, časopisov in periodičnega tiska s slikami ali brez, slikanice, ilustrirane knjige za otroke, ročno pisane ali tiskane glasbene note, natisnjeni zemljevidi ipd.;
- dajanje v najem nepremičnin za bivanje;

- namestitve v študentskih domovih, sirotišnicah, vajeniških domovih;
- storitve dobrodelnih in verskih organizacij ter organizacij, ki delujejo v javno dobro, razen v primerih opravljanja gospodarske dejavnosti (npr. prodaja ali dajanje v najem nepremičnin, dajanje v najem parkirnih prostorov, dobava energije za ogrevanje, goriv, naravnega plina ali električne energije);
- oddajanje radiotelevizijskih družb in oddajanje kabelskih televizij na podlagi periodičnih plačil;
- prevoz potnikov, če ta ni oproščen plačila DDV in prevoz prtljage, razen vleke za smučanje na vodi, prevoza z dvigali, baloni na plin in najema prevoznih sredstev;
- zbiranje in ravnanje z odpadki, pri čemer ni pomembno, ali se storitve opravljajo v javnem ali privatnem sektorju;
- dobave bolnišnic, domov za starejše, slepe, bolne in drugih ustanov, ki izpolnjujejo zakonske pogoje in katerih dobave so neposredno povezane z oskrbo, zdravljenjem, rekreacijo ipd. pacientov, če niso oproščene plačila DDV.

Storitve, za katere se uporablja nižja stopnja 13 %, so predvsem:

- vzreja živali in dobave, povezane z vzrejo;
- razmnoževanje in vzgoja rastlin;
- namestitve v opremljenih prostorih in s tem povezane storitve (vključno z ogrevanjem), kot tudi najem prostora za kampiranje in s tem povezanih pomožnih storitev, pri čemer mora namestitev zagotavljati več od nudenja prostora, opravljene morajo biti tudi dodatne storitve, bodisi v povezavi s prostori ali gosti (npr. čiščenje sobe, dobava in pranje posteljnine in brisač, ogrevanje, ohlajevanje, osvetlitev);
- storitve umetnikov, pri čemer zgolj obrtniške storitve še ne pomenijo umetniških storitev za namene DDV;
- obratovanje plavalnih bazenov (vključuje plačila za dostop, doplačila za pomožne storitve (npr. kabine), učenje plavanja, garderoba) in termalnih tretmajev (vključujejo medicinsko uporabo temperaturnih sprememb za terapevtske namene);
- storitve v povezavi z gledališčem - obratovanje gledališč in gledališke predstave (dramske predstave, plesne predstave, kabaret, lutkovne predstave, glasbene predstave), če niso oproščene plačila DDV;
- glasbene in pevske predstave posameznikov ali skupin, orkestrov, ansamblov in zborov (razen prireditve, na katerih se obiskovalcem predvaja posneta glasba);
- obratovanje muzejev, botaničnih vrtov, živalskih vrtov, naravnih parkov v primerih, ko se ne uporabi oprostitev plačila DDV;
- predvajanje filmov in storitve, povezane s tem;
- letalski prevoz potnikov (domač prevoz);
- domovi za mladostnike, če niso oproščeni plačila DDV;
- vstopnine na športne prireditve.

3. Italija

Storitve, obdavčene z DDV po nižji stopnji 10 % so predvsem:

- pogodbene storitve umetnikov v gledaliških predstavah;
- storitve, ki se opravljajo gostom v hotelih in nadstandardne storitve, opravljene pacientom v bolnišnicah;
- priprava in strežba hrane in pijače;
- opravljanje storitev v zvezi z distribucijo ogrevanja za domačo uporabo;
- gledališke, operne, baletne predstave, varieteji, muzikali, zborovski in glasbeni koncerti, cirkuške in potujoče predstave, lutkovne predstave;
- storitve, opravljene posameznim kmetijam ali kmetijskim združenjem s pomočjo kmetijskih strojev ali letal;
- domač prevoz potnikov;
- obnova in popravila zasebnih stanovanj;
- ravnanje z odpadki.

Super znižana stopnja DDV 5 % se uporablja predvsem za naslednje storitve:

- opravljanje socialno-zdravstvenih in izobraževalnih storitev (npr. medicinske diagnoze, bolnišnična oskrba ipd.), ki jih ponujajo socialne zadruge (posebni subjekti, namenjeni rehabilitaciji in oskrbi socialno ogroženih oseb, predvsem starejših, invalidov, odvisnikov od drog, obolelih za aidsom) in njihovi konzorciji v razmerju do določene kategorije oseb;
- storitve mestnega prevoza potnikov po morju, rekah, jezerih in lagunah (velja od 1. januarja 2017 dalje).

Za naslednje kategorije storitev pa se uporablja super znižanja stopnja DDV 4 %:

- storitve sestave, urejanja, kopiranja, vezave in tiskanja, tudi v Braillovi pisavi in na avdio-magnetnih medijih za slepe in slabovidne, časopisov, glasil, knjig, periodičnih publikacij (razen pornografskih periodičnih publikacij), katalogov, tiskanih glasbenih izdaj, zemljevidov, dokumentov in publikacij poslanske zbornice in senata republike,
- storitve radijskega oddajanja, z izjemo oddajanja v kodirani obliki,
- gradbene storitve v povezavi s socialnimi stanovanji,
- storitve, namenjene odpravljanju in odstranjevanju arhitekturnih ovir za invalide.

4. Švica

Posebna nižja stopnja 3,8 % se uporabi predvsem za naslednje storitve:

- Storitve nastanitev (nočitev in zajtrk ali počitniške nastanitve) in za dodatne storitve, ki so neposredno povezane z nočitvijo, če jih izvajalec zaračuna. Te dodatne storitve so omejene na naslednje:
 - zajtrk,
 - čiščenje sobe, posteljnina in brisače;
 - uporaba radia in televizije (brez plačljive televizije);
 - oskrba z električno energijo, hladno in toplo vodo ter odstranjevanje odpadkov za šotore, avtodom in prikolice ter
 - uporaba sanitarij (razen pralnih strojev) za kampiranje.
- Dodatne storitve, ki so na voljo gostu v hotelskih prostorih in so vključene v ceno nastanitve (uporaba parkirišč, teniških igrišč bazenov).

Nižja stopnja DDV 2,5 % se skladno s prilogo I-A uporablja za naslednje storitve:

- storitve, ki jih opravijo radijske in televizijske organizacije, razen dobav komercialnega značaja;
- storitve iz drugega odstavka, točk 14-16 člena 21 MWSTG, če so obdavčene na prostovoljni bazi:
 - kulturne storitve, opravljene neposredno javnosti za plačilo (gledališke, glasbene, plesne prireditve in filmske predstave, umetniško uprizorjanje, obiski muzejev, galerij, spomenikov, zgodovinskih znamenitosti, botaničnih in živalskih vrtov, storitve knjižnic, arhivov in prostorov, v katerih se hrani dokumentacija);
 - vstopnine na športne prireditve, vključno s plačilom za sodelovanje na takih prireditvah (štartnina) in s pomožnimi storitvami;
 - kulturne storitve in dobava del ustvarjalcev, kot so avtorji, skladatelji, filmski ustvarjalci, slikarji, kiparji ter storitve, ki jih za distribucijo teh del opravljajo izdajatelji in kolektivne organizacije;
- dela v kmetijskem sektorju pod določenimi pogoji.

PRILOGA 5: Seznam v delu uporabljenih kratic in okrajšav

angl. – angleško

B2B – (angl. business to business); davčni zavezanec davčnemu zavezancu

B2C – (angl. business to customer); davčni zavezanec končnemu potrošniku

BEPS – (angl.- base erosion and profit shifting); znižanje davčne osnove in preusmeritev dobička

BMR – (nem. Binnenmarktregelung); Pravila enotnega trga

CBR projekt – (angl. cross-border ruling project); projekt davčnih stališč v čezmejnih primerih

CHF – švicarski franki

DDV – davek na dodano vrednost

Direktiva o DDV – Direktiva Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost

DL 331/93 – (ital. Decreto-legge 30 agosto 1993, n. 331); Zakonodajni odlok z dne 30. avgusta 1993, številka 331

DM – (ital. Decreti del Ministero delle Finanze); odloki Ministrstva za finance

DPR 633/72 – (ital. Decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633); Odlok predsednika republike z dne 26. oktobra 1972, številka 633

EK – Evropska komisija

EU – Evropska unija

EUR – evri

FURS – Finančna uprava Republike Slovenije

GD TAXUD – (angl. Directorate General for Taxation and Customs Union); Generalni direktorat za obdavčenje in carinsko unijo

IBFD – angl. International bureau of fiscal documentation
ital. – italijansko

MF – Ministrstvo za finance

MWSTG – (nem. Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer); Zvezni DDV zakon

MWSTV – (nem. Mehrwertsteuerverordnung); DDV odlok
nem.– nemško

OECD – (angl. Organisation for Economic Cooperation and Development); Organizacija za gospodarsko sodelovanje in razvoj

PZDDV-1 – Pravilnik o izvajanju Zakona o davku na dodano vrednost

sistem VEM – sistem "vse na enem mestu"

USD – ameriški dolarji

UStG 1994 – (nem. Umsatzsteuergesetz 1994); Zakon o prometnem davku

VAT – (angl. value added tax); davek na dodano vrednost

VIES – (angl. VAT Information Exchange System); sistem spletne izmenjave DDV podatkov

VoIP – angl. Voice over Internet Protocol

ZDDV – Zakon o davku na dodano vrednost