

UNIVERZA V LJUBLJANI
EKONOMSKA FAKULTETA

MAGISTRSKO DELO

**METODE OBRNJENE DAVČNE OBVEZNOSTI V SISTEMU DAVKA
NA DODANO VREDNOST V GRADBENIŠTVU V SLOVENIJI IN
AVSTRIJI**

Ljubljana, marec 2014

SAŠO SLIVNIKER

IZJAVA O AVTORSTVU

Spodaj podpisani Sašo Slivnik, študent Ekonomske fakultete Univerze v Ljubljani, izjavljam, da sem avtor magistrskega dela z naslovom METODE OBRNJENE DAVČNE OBVEZNOSTI V SISTEMU DAVKA NA DODANO VREDNOST V GRADBENIŠTVU V SLOVENIJI IN AVSTRIJI, pripravljenega v sodelovanju s svetovalcem doc. dr. Marjanom Odarjem.

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

S svojim podpisom zagotavljam, da

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

V Ljubljani, dne 31.3.2014

Podpis avtorja: _____

KAZALO

UVOD	1
1 ZAKONSKE PODLAGE IN UREDITEV SISTEMA OBRNJENE DAVČNE OBVEZNOSTI V DIREKTIVI	5
1.1 Plačniki davka po Direktivi	5
1.2 Kraj opravljanja storitev	6
1.3 Obvezna uporaba obrnjene davčne obveznosti	9
1.4 Opcijska uporaba mehanizma obrnjene davčne obveznosti	9
1.4.1 Davčni zavezanec, ki nima sedeža v državi članici	10
1.4.2 Dobave in storitve iz 199. člena Direktive	15
1.4.3 Derogacije ali posebna dovoljenja	18
1.4.3.1 Primer derogacije v gradbeništvu v Avstriji.....	19
1.4.3.2 Primer derogacije Avstrije za uporabo mehanizma obrnjene davčne obveznosti v vseh panogah	19
1.4.3.3 Najnovejše spremembe pri uporabi mehanizma obrnjene davčne obveznosti v Avstriji	21
1.4.4 Mehanizem za hiter odziv v primerih goljufij na področju DDV	22
2 TEMELJNE ZNAČILNOSTI OBRNJENE DAVČNE OBVEZNOSTI V GRADBENIŠTVU V REPUBLIKI SLOVENIJI	23
2.1 Razlogi za spremembo zakonodaje	27
2.2 Področje uporabe obrnjene davčne obveznosti	27
2.2.1 Opredelitev gradbenih del	29
2.2.2 Posredovanje osebja v gradbeništvu.....	31
2.2.3 Osebe, na katere se prenaša obveznost za obračun in plačilo DDV	31
2.2.4 Osebe, na katere se obveznost za obračun in plačilo DDV ne prenaša	32
2.3 Davčni vidik obrnjene davčne obveznosti	34
2.3.1 Nastanek obveznosti za DDV	34
2.3.2 Nastanek pravice do odbitka DDV	35
2.3.3 Uporaba davčnih stopenj v gradbeništvu.....	35
2.4 Računovodski vidik obrnjene davčne obveznosti.....	37
2.4.1 Prijava dejavnosti	37
2.4.2 Poročanje o dobavah blaga in opravljenih storitvah	37
2.4.3 Izdajanje in evidentiranje listin	38
2.4.4 Stalna poslovna enota	39

3 TEMELJNE ZNAČILNOSTI OBRNJENE DAVČNE OBVEZNOSTI V GRADBENIŠTVU V REPUBLIKI AVSTRIJI	40
3.1 Razlogi za spremembo zakonodaje	40
3.2 Področje uporabe obrnjene davčne obveznosti.....	42
3.2.1 Posebni primeri določanja gradbenih storitev	45
3.3 Davčni vidik obrnjene davčne obveznosti.....	50
3.3.1 Nastanek davčne obveznosti v gradbeništvu	50
3.3.2 Gradbene storitve v povezavi s tujimi davčnimi zavezanci.....	52
3.3.3 Mali davčni zavezanci in mehanizem obrnjene davčne obveznosti.....	53
3.3.4 Občine in mehanizem obrnjene davčne obveznosti	53
3.3.5 Davčne stopnje.....	54
3.4 Računovodski vidik obrnjene davčne obveznosti	55
3.4.1 Sporočanje podizvajalcem o obrnjeni davčni obveznosti.....	55
3.4.2 Podjetje ki običajno opravlja gradbene storitve	55
3.4.3 Podjetje, ki je pooblaščen za opravljanje gradbene storitve.....	56
3.4.4 Izdajanje in evidentiranje listin	57
3.4.5 Stalna poslovna enota	58
4 PRIMERJAVA IN RAZLIKE OBRNJENE DAVČNE OBVEZNOSTI V GRADBENIŠTVU MED REPUBLIKO SLOVENIJO IN REPUBLIKO AVSTRIJO	59
5 ANALIZA UGOTOVLJENIH RAZLIK MED ZAKONODAJAMA OBEH DRŽAV V SISTEMU OBRNJENE DAVČNE OBVEZNOSTI IN PREDLOGI K OPTIMIZACIJI ZAKONODAJE	61
SKLEP	65
LITERATURA IN VIRI	67

KAZALO SLIK

Slika 1: Prikaz obrnjene davčne obveznosti v gradbeništvu v Avstriji.....	44
Slika 2: Prikaz evidentiranja in poročanja gradbenih storitev v knjigovodskih evidencah	58

UVOD

Davek na dodano vrednost (v nadaljevanju DDV) je ena izmed oblik prometnega davka, ki obdavčuje promet blaga, materiala, opreme, prenose lastninskih pravic na nepremičninah in storitev v vseh fazah prometa, zato se imenuje tudi vsefazni oziroma vsestopenjski davek. Stanovnik (2008, str. 75) navaja, da je DDV precej kompleksnejši davek v primerjavi z navadnim prometnim davkom, saj se uporablja v vseh fazah produkcijsko-distributivne verige in ne šele ob končni prodaji kupcu. DDV je neposredno povezan z davkom na promet in davkom na motorna vozila, ki prav tako sodita med prometne davke.

Za DDV je značilno, da:

- predstavlja stabilen in velik vir financiranja državnih proračunov,
- je učinkovit davek, ki se pobira na vsaki stopnji produkcijskega procesa. Če davek na eni stopnji produkcijskega procesa ni pobran (plačan), je pobran (plačan) na naslednji,
- je nevtralen davek, ki ne vpliva na proizvodne odločitve, saj si podjetja – davčni zavezanci, ki so identificirani za DDV – plačan davek odštejejo (odbijejo) od davčne obveznosti, kar pomeni, da je njihova nabava neobdavčena,
- ima majhno število davčnih stopenj (v državah članicah Evropske unije od ene do štiri stopnje).

DDV spada med posredne davke (davčni dolžnik in davčni plačnik sta običajno različni osebi), ki so veliko bolj harmonizirani v območju Evropske unije (v nadaljevanju EU) kot neposredni davki. Harmonizirani davki pomembno vplivajo na prost pretok blaga, ki predstavlja prvo svoboščino notranjega trga EU. Že Prva direktiva Sveta 67/227/EGS z dne 11. 4. 1967 je v 1. členu državam članicam določila, da poenotijo določila takrat veljavnih prometnih davkov. Še istega leta pa je izšla Druga direktiva, ki je že postavila prve osnove sistema DDV o obdavčenju prometa blaga, storitev in uvoza ter opredelila pojem davčnega zavezanca. Zaradi težav pri sprejemanju direktiv v nacionalne zakonodaje držav članic so bili roki za implementiranje Direktive večkrat podaljšani do leta 1973, ko je bil DDV dokončno uveden v vseh državah članicah.

V EU je področje posrednih davkov urejeno z več smernicami. Pri DDV je najpomembnejša Direktiva Sveta 2006/112/ES o skupnem sistemu davka na dodano vrednost (v nadaljevanju Direktiva) sprejeta 28. 11. 2006 in se uporablja od 1. 1. 2007. Direktiva je v celoti nadomestila Direktivo Sveta 77/388/EGS z dne 17. 5. 1977, imenovano tudi Šesta direktiva Sveta, ki se je od sprejetja spremenila več kot 25-krat in zato postala nepregledna (Terra & Kajus, 2009, 1. del 8.1). S sprejetjem Direktive, ki obsega skupaj 414 členov, so vključene vse spremembe, dopolnitve in določbe Šeste direktive. V nalogi uporabljam izraz Direktiva zgolj za Direktivo 2006/112/ES, vse ostale Direktive so navedene s polnim imenom.

Skladno z 249. členom Pogodbe o Evropski skupnosti je uredba zavezujoč pravni akt, ki se v celoti in v vseh državah članicah uporablja neposredno. Uredba najgloblje posega v nacionalni pravni red posamezne države članice. Z uredbo je tako mogoče v vseh državah članicah neposredno predpisati določila in utemeljiti enotno pravo, ki ga ni potrebno posebej prevzemati še v nacionalne zakonodaje držav članic. Za razliko od uredbe direktiva ne velja neposredno. Direktiva namreč zavezuje države članice, da njeno vsebino prenesejo v svoj pravni red. Direktiva tako predstavlja le podlago zakonodajalcu v državi članici, da na podlagi njenih določb uredi določeno pravno področje. Rok za prevzem določil direktive v nacionalno zakonodajo je določen, pri čemer lahko države članice same določijo način doseganja ciljev. Znotraj določenega roka za implementacijo direktive lahko država članica sama izbira način in obliko, kako bo določila direktive prenesla v nacionalno zakonodajo. Pomembno pri tem je, da zakonska določila v državah članicah niso v nasprotju z določbami direktiv (Terra & Kajus, 2011, str. 90). Določbe direktive pa so za zavezance zavezujoče takrat, ko so sprejete v njihove nacionalne zakonodaje. Če so določila direktive ugodnejša od določil v nacionalnih zakonodajah, se lahko davčni zavezanec sklicuje neposredno na direktivo (Weimann & Lang, 2007, str. 1). Odločba je neposredno izdana na naslovnika in je skladno s 4. točko 249. člena Pogodbe o evropski skupnosti tudi neposredno zavezujoča. Naslovniki odločbe so lahko države članice kot tudi posamezne osebe. Sodbe Sodišča Evropske skupnosti predstavljajo dokončno razlago spornih besedil zakonov. Sodbe Sodišča polnijo pravno praznino in predstavljajo zavezujočo razlago zakonov za države članice.

Notranji trg predstavlja enega od temeljev EU, ki ga opredeljujejo 4 svoboščine. Ena izmed njih je tudi prost pretok blaga in storitev. S skupnim notranjim trgom je velik razmah doživela tudi mednarodna trgovina med državami članicami EU. Predpogoj za vzpostavitev in delovanje takšnega skupnega trga pa je enotna ureditev obdavčevanja potrošnje, ki ne izkrivlja konkurence in ne ovira prostega pretoka blaga in storitev. Zato mora zakonodaja s področja DDV pri mednarodni trgovini jasno in nedvoumno določati, kdo je plačnik davka in katera država ima pravico do obdavčitve. Za določitev o obdavčitvi z DDV velja nekaj kriterijev, ki si sledijo v določenem zaporedju in na katerem gradi tudi Direktiva. Najprej moramo ugotoviti, ali je oseba, ki opravlja določeno dejavnost, davčni zavezanec z vidika DDV ali ni. V nadaljevanju ugotavljamo, ali gre za eno izmed 4 vrst obdavčljivih transakcij (dobava blaga, opravljena storitev, pridobitev blaga iz skupnosti in uvoz iz tretjih držav) ter kje je kraj obdavčitve oziroma katera država ima pravico obdavčiti določeno transakcijo. Nadaljnji koraki pri določitvi obdavčitve z DDV se določajo na podlagi nacionalne zakonodaje države članice, katera ima pravico do obdavčitve. Pri tem ugotavljamo, ali je določena transakcija oproščena plačila DDV, kakšna je stopnja davka, če ni oprostitve, pravila pri obračunu DDV ter morebitno registracijo za namene DDV. Plačnik davka je praviloma davčni zavezanec, ki opravi obdavčljivo dobavo blaga ali storitve. V nekaterih primerih pa se obveznost za plačilo davka prenese na prejemnika blaga ali storitve in s tem prejemnik postane plačnik davka. Takšen prenos obveznosti za plačilo davka na prejemnika se imenuje obrnjena davčna

obveznost ali samoobdavčitev (angl. reverse charge, nemš. Übergang der Steuerschuld). Tehniki samoobdavčitve pri blagu lahko rečemo tudi metoda odloženega plačila (angl. deferred payment method). Izraz obrnjena davčna obveznost pa se je sprva uporabljala le za storitve, danes pa je v splošni rabi tako za blago kot za storitve (Stanovnik, 2012, str. 93).

Predmet raziskave tega magistrskega dela je mehanizem obrnjene davčne obveznosti v Direktivi. V delu podrobno predstavljam ureditev mehanizma obrnjene davčne obveznosti v Republiki Sloveniji in Republiki Avstriji s poudarkom na uporabi mehanizma v dejavnosti gradbeništva.

S povečanjem mednarodne trgovine med državami članicami, s hitrimi spremembami na tehnološkem področju in s poslabšanjem gospodarskih razmer se je v zadnjih letih povečal obseg davčni utaj. Goljufije na področju DDV povzročajo znatne proračunske izgube državam članicam EU, izkrivljajo konkurenco ter vplivajo na konkurenčne pogoje in s tem na delovanje notranjega trga. EU se zaveda problema davčnih utaj na področju DDV, zato se na tem področju že nekaj let pojavljajo spremembe in dopolnitve pravil obdavčevanja v sistemu DDV. Eno od takšnih pravil je tudi mehanizem obrnjene davčne obveznosti, ki se je v praksi pokazal kot učinkovito sredstvo proti utajam davkom. Stanovnik (2012, str. 101) navaja, da se z uporabo mehanizma plačilo DDV prestavlja na bolj »solidne« plačnike v verigi DDV in s tem rešuje problem slamnatih podjetij, t. i. missing trader¹. Zato se pravila o uporabi tega mehanizma v zadnjem obdobju spreminjajo in širijo na nova področja, zlasti na tista, ki so dovzetna za goljufije in ki jih je težko nadzirati. Tudi v prihodnje lahko pričakujemo spremembe na področju obdavčitve z DDV, saj je mehanizem obrnjene davčne obveznosti začasen ukrep, ki se uporablja do sprejetja dolgoročnejših zakonodajnih rešitev, s katerimi bi postal sistem DDV odpornejši proti primerom goljufij.

Namen magistrskega dela je prikazati in primerjati ureditev mehanizma obrnjene davčne obveznosti v gradbeništvu v Republiki Sloveniji in Republiki Avstriji in s tem prispevati k razumevanju zakonodaje s tega področja. V delu so obravnavani in predstavljeni praktični primeri uporabe mehanizma obrnjene davčne obveznosti, zato je lahko delo v pomoč in vodilo zavezancem pri presojanju davčnih vprašanj, ki se pojavljajo pri poslovanju. Zavezanci morajo pred začetkom del poznati davčne posledice opravljanja gradbenih storitev, še posebej z vidika DDV, saj lahko ima napačen obračun DDV za posledico višje stroške za davčne zavezance v primeru neodbitnega vstopnega DDV.

Temeljno raziskovalno vprašanje magistrskega dela je, kako je mehanizem obrnjene davčne obveznosti v gradbeništvu urejen v Republiki Sloveniji in kako v Republiki Avstriji.

¹ Missing trader ali slamnato podjetje je gospodarski subjekt, ki ne plačuje svojih davčnih obveznosti in s svojim delovanjem omogoča naslednjemu členu v verigi uveljavljanje vstopnega DDV.

Iz tega izhaja dodatno raziskovalno podvprašanje, kako sta mehanizma obrnjene davčne obveznosti v obeh državah usklajena z veljavno Direktivo.

Kot odgovor na raziskovalno vprašanje postavljam hipotezo, ki jo želim v delu preizkusiti in ki jo bom potrdil ali ovrigel v sklepu: Nacionalna zakonodaja o DDV v Republiki Sloveniji in Republiki Avstriji je v delu, ki določa mehanizem obrnjene davčne obveznosti, usklajena z Direktivo, vendar med nacionalnima zakonodajama obstajajo razlike v ureditvi, ki ureja mehanizem obrnjene davčne obveznosti.

Glavni cilji magistrskega dela so naslednji:

- podrobno opredeliti in predstaviti sistem delovanja obrnjene davčne obveznosti v Direktivi,
- natančno predstaviti ureditev mehanizma obrnjene davčne obveznosti v gradbeništvu v Republiki Sloveniji in v Republiki Avstriji,
- izpostaviti morebitne razlike v ureditvi mehanizma obrnjene davčne obveznosti v Republiki Sloveniji in v Republiki Avstriji,
- na praktičnih primerih predstaviti delovanje mehanizma obrnjene davčne obveznosti v obeh državah,
- predlagati morebitno optimizacijo sistema obrnjene davčne obveznosti.

Pri pisanju magistrskega dela moje delo temelji na deduktivnem raziskovalnem pristopu, kjer izhajam iz splošnega in v nadaljevanju dela prehajam k posebnemu. Na začetku predstavljam in opisujem, kako je mehanizem obrnjene davčne obveznosti urejen v Direktivi, ter v nadaljevanju ugotavljam, kako sta Republika Slovenija in Republika Avstrija prenesli določbe tega dela Direktive v svoje nacionalne zakonodaje o DDV, pri čemer je poudarek na opcijski uporabi mehanizma obrnjene davčne obveznosti. Kot primarni vir podatkov uporabljam veljavno Direktivo ter zakonodaji obeh držav s področja DDV. V delu uporabim tudi znanstveno literaturo, članke iz strokovnih revij in davčne prakse, pojasnila davčnih uprav ter lastno znanje in izkušnje, ki sem jih pridobil pri večletnem delu v finančnem oddelku velikega gradbenega podjetja v Sloveniji in trenutne zaposlitve v finančnem oddelku večjega proizvodnega podjetja v Avstriji.

Magistrsko delo je sestavljeno iz šestih poglavij. V uvodnem delu predstavljam namen magistrskega dela s temeljno hipotezo, opredeljujem cilje in opisujem metode raziskovanja. Drugo poglavje bo obsegalo splošno ureditev sistema obrnjene davčne obveznosti v Direktivi. V tretjem in četrtem poglavju bom predstavil ureditev obrnjene davčne obveznosti v gradbeništvu v posamezni državi. Na praktičnih primerih bom prikazal delovanje mehanizma obrnjene davčne obveznosti in izpostavil razlike pri ureditvi tega področja med posameznima državama. Magistrsko delo bom zaključil s potrditvijo oziroma zavrnitvijo teze ter predlagal morebitne optimizacije v zakonodaji. V sklepnem delu bom v strnjeni obliki povzel bistvene ugotovitve iz naloge.

1 ZAKONSKE PODLAGE IN UREDITEV SISTEMA OBRNJENE DAVČNE OBVEZNOSTI V DIREKTIVI

Pred uvedbo Direktive leta 2006 je bil mehanizem obrnjene davčne obveznosti že nekaj let v uporabi. V e-točki 9. člena Šeste Direktive je bilo določeno, da se mehanizem obrnjene davčne obveznosti uporablja samo za določene čezmejne storitve, ki jih opravi davčni zavezanec za naročnike s sedežem izven Skupnosti ali za davčne zavezance s sedežem v Skupnosti, vendar ne v isti državi, kjer ima izvajalec sedež svoje dejavnosti ali stalno poslovno enoto. Tako imenovane neopredmetene čezmejne storitve so obsegale storitve prenosa in odstopa avtorskih pravic, patentov, licenc, blagovnih znamk in podobnih pravic, oglaševanja, storitve svetovalcev, inženirjev, svetovalnih pisarn, odvetnikov, računovodij in druge podobne storitve ter obdelavo podatkov in dajanje informacij, bančne, finančne in zavarovalne transakcije, vključno s pozavarovanjem, razen najema sefov ter posredovanje osebja. V letu 1992 se je področje uporabe mehanizma obrnjene davčne obveznosti razširilo tudi na nekatere druge znotrajskupnostne storitve, in sicer za storitve s področja kulture, umetnosti, športa, znanosti, izobraževanja, zabavnih prireditev ali podobnih dejavnosti, na storitve s pomožnimi prevoznimi dejavnostmi, kot so nakladanje, razkladanje, pretovarjanje in podobne dejavnosti, ter na storitve s cenitvijo premičnin in opravljanjem storitev na premičninah (Birkenfeld, 2003, str. 80). S sprejetjem Direktive se je področje uporabe mehanizma obrnjene davčne obveznosti še dodatno razširilo. Direktiva tako določa obvezno uporabo kot tudi opcijsko uporabo mehanizma obrnjene davčne obveznosti. V nadaljevanju je podrobno predstavljena opcijska uporaba mehanizma obrnjene davčne obveznosti, med katere Direktive uvršča tudi gradbene storitve.

1.1 Plačniki davka po Direktivi

Na splošno velja, da je plačnik davka oseba, ki dobavlja obdavčljivo blago ali opravlja obdavčljivo storitev (193. člen Direktive). Vendar obstajajo tuji izjeme, v katerih Direktiva izrecno določa plačnika davka davčnim organom, ki odstopajo od navedenega splošnega pravila. Tako Direktiva nadalje v 193. členu tudi določa, da je v posebni primerih plačnik davka druga oseba, ne glede ali je domača ali tuja pravna oseba oziroma ali se šteje za rednega davčnega zavezanca ali ne. V teh primerih govorimo o drugi osebi, to je prejemniku blaga ali storitve, na katerega je prenesena obveznost plačila DDV, vendar pa ima prejemnik hkrati tudi pravico, da odbije DDV, če izpolnjuje za to predpisane pogoje.

Direktiva od 194. do 205. člena določa plačnike DDV, in sicer:

- oseba, ki je davčni zavezanec in nima sedeža v državi članici, v kateri je DDV dolgovan, opravi obdavčljivo dobavo blaga ali storitev,

- oseba, ki je identificirana za DDV, je davčni zavezanec in nima sedeža v državi članici, v kateri opravi dobavo plina, elektrike, energije za ogrevanje in hlajenje,
- davčni zavezanec ali pravna oseba, ki ni zavezanec, če se ji opravijo storitve, ki se obdavčujejo po t. i. splošnem pravilu, pri katerem velja, da je kraj opravljene storitve tam, kjer ima davčni zavezanec sedež svoje dejavnosti,
- vsaka oseba, ki opravi obdavčljivo pridobitev blaga znotraj EU. Pri tem se obveznost plačila DDV prenese na prejemnika blaga, vendar v literaturi ne govorimo o klasičnem mehanizmu obrnjene davčne obveznosti, ampak o pridobitvah blaga,
- prejemnik blaga pri tristranskih poslih,
- carinski dolжник pri uvozu blaga iz tretjih držav, ki je določen s carinskimi predpisi,
- davčni zavezanec, ki je solidarno odgovoren za plačilo DDV, saj iz objektivnih okoliščin izhaja, da je vedel oziroma bi moral vedeti, da sodeluje pri transakcijah, katerih namen je izogibanje plačilu DDV. Dokazovanje, da je davčni zavezanec vedel oziroma bi moral vedeti, da sodeluje pri davčnih utajah, presojuje pristojni nacionalni uradi in sodišča. Na podlagi 205. člena Direktive lahko države članice v nacionalnih zakonodajah uredijo področje solidarne odgovornosti,
- vsaka oseba, ki na računu izkaže DDV čeprav bi npr. za izkazan DDV veljala oprostitvev plačila. Sodišče ES v sodbi št. C-78-80/02 navaja, da določba 203. člena Direktive ne izključuje vračila DDV, ki je bil na računu napačno izkazan.

V navedenih alinejah, razen prve, Direktiva določa, kdo je plačnik davka davčnemu organu države, pri čemer države članice nimajo možnosti izbire, ali bodo navedene transakcije prevzele v svoje nacionalne zakonodaje ali ne, saj Direktiva za ta del predpisuje obvezno uporabo. V danih transakcijah ima samo ena država članica pravico pobrati davek od davčnih zavezancev, saj so pravila o plačniku davka za te transakcije poenotena med vsemi državami članicami.

1.2 Kraj opravljanja storitev

Konec leta 2007 je Svet EU dosegel soglasje glede dveh predlogov direktiv in ene uredbe, s katero so se med drugim uvedla pravila glede obdavčevanja storitev v državi porabe storitve. S to spremembo zakonodaje se je želelo preprečiti izkrivljanje konkurence med državami članicami EU in izboljšati delovanje notranjega trga (Prezelj, 2010, str. 22). Naveden predlog o obdavčevanju storitve v državi porabe storitve se je povsem odmaknil od 402. člena Direktive, ki določa prehodne ureditve o obdavčevanju dobav blaga in storitev v državi članici porekla (Bartol, 2009, str. 29).

Svet za gospodarstvo in finance ECOFIN je 12. 2. 2008 sprejel paket sprememb DDV objavljenih v Ur. l. EU št. 44/08. Paket sprememb je obsegal 2 direktivi in 1 uredbo:

- Direktiva 2008/8/ES o kraju opravljanje storitev, ki spreminja določilo o kraju opravljanja storitev določen v Direktivi 2006/112/ES (Ur. l. EU št. 44/08),

- Direktiva 2008/9/ES o postopkih za vračilo davka na dodano vrednost, opredeljenih v Direktivi 2006/112/ES davčnim zavezancem, ki nimajo sedeža v državi članici vračila, ampak v drugi državi članici (Ur. l. EU št. 44/08),
- Uredbo Sveta (ES) 143/2008 o izmenjavi podatkov med državami članicami EU (Ur. l. EU št. 44/08).

Direktiva 2008/8/ES velja od 1. 1. 2010 za vse storitve, ki se opravijo med davčnimi zavezanci iz različnih držav članic in se obdavčijo po sedežu prejemnika storitve oziroma njegove stalne poslovne enote, za katero je storitev opravljena. Če takšnega sedeža ali poslovne enote ni, je kraj opravljanja storitve kraj, kjer ima davčni zavezanec, ki prejme to storitev, stalno prebivališče ali kjer običajno prebiva. Bistvena novost je uvedba pravila, ki določa kraj opravljane storitve glede na status prejemnika storitve. Kot že omenjeno, se kraj opravljanja storitev med davčnimi zavezanci (B2B – business to business) določi po kraju prejemnika storitve, kadar pa se opravijo storitve med davčnimi zavezanci in nezavezanci oziroma končnimi kupci (B2C – business to consumer), ostane splošno pravilo nespremenjeno in se še naprej obdavčujejo po sedežu dobavitelja oziroma njegove poslovne enote (45. člen Direktive). Direktiva kljub splošnemu pravilu o določitvi kraja opravljanja storitev dovoljuje številne izjeme, ki odstopajo od tega pravila, in za nekatere storitve določa kraj opravljanja ne glede na status prejemnika storitve (zavezanec ali nezavezanec). V nadaljevanju navajam storitve iz členov 47–58 Direktive, za katere veljajo posebna pravila pri določanju kraja opravljanja storitev:

- storitve v zvezi z nepremičninami, vključno s storitvami strokovnjakov in nepremičninskih posrednikov, nastanitev v hotelih, dodeljevanjem pravic do uporabe nepremičnin in storitve za pripravo in koordinacijo gradbenih del, kot so npr. storitve arhitektov in nadzor na kraju samem. Le-te se obdavčujejo ne glede na status prejemnika, kjer nepremičnina leži,
- storitve potniškega prevoza se obdavčujejo ne glede na status prejemnika, kjer se prevoz opravi, pri čemer se upošteva prevožena razdalja,
- storitve dajanja prevoznih sredstev v najem se obdavčujejo tam, kjer je prevozno sredstvo dejansko dano na razpolago najemniku. Navedeno velja v primeru kratkoročnega najema prevoznih sredstev, katerih najem ni daljši od 30 dni oziroma 90 dni pri najemu plovil,
- storitve s področja kulture, umetnosti, športa, znanosti, izobraževanja, razvedrila in podobnih storitev, pomožnih prevoznih storitev ter cenitev premičnin se obdavčujejo tam, kjer se storitve v celoti ali v pretežnem delu opravijo,
- restavracijske in catering storitve, razen storitev, ki se dejansko opravijo na krovu ladij, zrakoplovov ali na vlakih na delu poti v EU, se obdavčujejo tam, kjer se te storitve dejansko opravijo.

Pred uveljavitvijo Direktive 2008/8/ES so bila v 56. členu Direktive določena posebna pravila za opravljene storitve davčnim zavezancem v Skupnosti in v tretjih državah, pri

katerih se je kraj opravljanja storitev določil glede na kraj, kjer je imel prejemnik sedež svoje dejavnosti oziroma stalno poslovno enoto. Direktiva 2008/8/ES naveden člen odpravlja, saj ga pokriva že splošno pravilo, v veljavi pa ostaja enako posebno pravilo za te storitve, če se opravijo davčni nezavezanci iz tretjih držav. Te storitve so zajete v 59. členu Direktive in obsegajo:

- prenos in odstop avtorskih pravic, patentov, licenc, blagovnih znamk,
- oglaševanje,
- storitve svetovalcev, inženirjev, svetovalnih pisarn, odvetnikov, računovodij in druge podobne storitve ter obdelava podatkov in dajanje informacij,
- bančne, finančne in zavarovalne transakcije, vključno s pozavarovanjem, razen najema sefov,
- posredovanje osebja,
- dajanje premičnin v najem, razen vseh vrst prevoznih sredstev,
- zagotavljanje dostopa do in prevoz ali prenos po distribucijskih sistemih za zemeljski plin in električno energijo ter opravljanje drugih neposredno povezanih storitev,
- telekomunikacijske storitve,
- radijsko in televizijsko oddajanje,
- elektronsko opravljanje storitev.

Elektronsko opravljanje storitev zajema (priloga II. Direktive):

- spletno ponudbo, spletno gostovanje, vzdrževanje programov in opreme na daljavo,
- dobavo programske opreme in njeno posodabljanje,
- dobavo slik, besedil in informacij, kot tudi dajanje baz podatkov na razpolago,
- dobavo glasbe, filmov in iger, vključno z igrami na srečo in loterijo, kot tudi predvajanj in prireditev s področij politike, kulture, umetnosti, športa, znanosti in zabave,
- opravljanje poučevanja na daljavo.

Komuniciranje po elektronski pošti ne spada pod storitve elektronskega opravljanja storitev (k točka 59. člena Direktive).

Določitev kraja opravljanje storitve je zato odločilnega pomena pri določanju, v kateri državi se bo obdavčila določena storitev. Kadar se opravljajo storitve med davčnima zavezancema iz iste države članice, je določitev o kraju opravljene storitve relativno preprosta. Kadar pa se opravijo storitve med davčnima zavezancema iz različnih držav članic, pa je določitev o kraju opravljene storitve veliko bolj kompleksna in zahtevna. Na določitev kraja opravljene storitve tako vpliva status prejemnika storitve (davčni zavezanec ali nezavezanec), morebiten obstoj dodatne stalne poslovne enote prejemnika storitve, če ta sodeluje pri storitvah, ter vrsta opravljene storitve. Direktiva za določitev kraja opravljanja

storitev določa dve splošni pravili in nekaj posebnih pravil, ki jih navajam zgoraj. Posebna pravila imajo prednost pred splošnim pravilom, saj se splošno pravilo uporabi le takrat, kadar se ne uporabi posebno pravilo. Pri splošnem pravilu je bistveno, ali se storitve opravijo davčnemu zavezancu ali nezavezancu. Opravljene storitve davčnemu zavezancu se obdavčujejo po sedežu prejemnika storitve, opravljene storitve davčnemu nezavezancu pa po sedežu izvajalca storitve (44. in 45. člen Direktive). Kadar sta davčna zavezanca iz iste države članice, se bo obračunal lokalni DDV, v primeru ko je prejemnik storitve v drugi državi članici kot pa izvajalec storitve, pa se storitve obdavčijo po sedežu prejemnika storitve in se nanj prenese obveznost za obračun davka po mehanizmu obrnjene davčne obveznosti.

1.3 Obvezna uporaba obrnjene davčne obveznosti

V Direktivi je v členih 195–198 določena obvezna uporaba obrnjene davčne obveznosti. Kadar Direktiva določa obvezno uporabo, so države članice EU dolžne ta določila neposredno in brez odstopanj prenesti v svoje nacionalne zakonodaje. S tem so zagotovljena poenotena pravila v vseh državah članicah EU. Direktiva v omenjenih členih določa obvezno uporabo pravila v naslednji primerih:

- dobava plina, električne energije, toplote in hladu po omrežjih, kadar jih opravi davčni zavezanec, ki nima sedeža v tej državi drugemu davčnemu zavezancu identificiranemu za DDV,
- opravljene storitve po splošnem pravilu 44. člena Direktive,
- pridobitve blaga, kadar jih opravi davčni zavezanec, ki nima sedeža v tej državi članici, vendar je identificiran za DDV v drugi državi članici,
- transakcije v zvezi z investicijskim zlatom med davčnim zavezancem, kateri je član zakonsko urejenega trga plemenitih kovin, in drugim davčnim zavezancem, ki ni član tega trga.

Tema moje naloge temelji na opcijski uporabi mehanizma obrnjene davčne obveznosti, zato bom v nadaljevanju podrobno predstavljal ureditev in uporabo zgolj tega dela mehanizma.

1.4 Opcijska uporaba mehanizma obrnjene davčne obveznosti

Direktiva poleg obvezne uporabe mehanizma obrnjene davčne obveznosti predvideva tudi opcijsko uporabo, kar pomeni, da lahko države članice same določijo pogoje, pod katerimi je uporaba mehanizma obrnjene davčne obveznosti obvezna. To možnost jim omogočata 194. in 199. člen Direktive. Opcijska uporaba mehanizma obrnjene davčne obveznosti je namenjena za vse dobave blaga in storitev, za katere ni predpisana obvezna uporaba mehanizma, pri čemer imajo države članice pravico določiti, za katere vrste dobav blaga in storitev naj se uporablja. Prav tako države članice samostojno določijo, za katere kategorije dobaviteljev, ponudnikov, pridobiteljev ali prejemnikov se ti ukrepi lahko uporabljajo.

1.4.1 Davčni zavezanec, ki nima sedeža v državi članici

V 194. členu Direktive je določeno, da kadar obdavčljivo dobavo blaga ali storitev opravlja davčni zavezanec, ki nima sedeža v državi članici, v kateri je DDV dolgovan, lahko države članice kot plačnika DDV določijo osebo, ki je prejemnik dobave blaga ali storitev. Kot sedež se v tem primeru ne šteje stalna poslovna enota, ki jo ima dobavitelj ali izvajalec storitev na ozemlju te države članice, če ne sodeluje pri dobavi tega blaga ali opravljanju teh storitev (192. a člen Direktive). Naveden člen je bil v Direktivo vključen po sprejetju Direktivi 2008/8/ES.

Stalna poslovna enota ne sodeluje pri dobavi blaga ali opravljanju storitev, kar v praksi pomeni, da stalna poslovna enota transakcije ni evidentirala v svojih poslovnih knjigah. Predvsem mora izvajalec storitve ugotoviti, ali je storitev opravljena za stalno poslovno enoto prejemnika, tako da preuči naravo in uporabo opravljene storitve. Izvajalec mora biti pozoren, ali pogodba, naročilnica ali drug dokument izkazujejo, da je stalna poslovna enota prejemnik naročene storitve in ali je prejemnik navedel pravilno ID številko. Izvedbena Uredba Sveta št. 282/2011 z dne 15. marca 2011, ki se neposredno uporablja v vseh državah članicah od 1. 7. 2011 dalje, podrobno pojasnjuje uporabo 192. a člena Direktive. Na podlagi presoje vsakega posameznega primera je treba določiti, ali je neka poslovna enota res stalna poslovna enota. Dejstvo, da ima poslovna enota identifikacijsko številko za namene DDV, je pomemben element, vendar pa za presojo ni niti zadosten niti odločilen, zato je treba pri presoji vsakega posameznega primera upoštevati dejansko gospodarsko stanje, ki je temeljno načelo za uporabo skupnega sistema DDV. Tako je treba v vsakem posameznem primeru določiti, ali ima neka poslovna enota sposobnost sprejeti in uporabiti storitve (Demšar, 2013, str. 39). Uporaba virov stalne poslovne enote za administrativno podporo, kot so računovodstvo, izdajanje računov in pobiranje dolgov, se ne štejejo kot uporaba za dobavljanje blaga ali storitev.

Namen 194. člena Direktive je poenostavitev postopkov in administrativnih ovir za tiste davčne zavezance, ki opravljajo dobave blaga in storitev v druge države članice, saj bi se v nasprotnem primeru morali ti davčni zavezanci registrirati v državi članici, v kateri je DDV dolgovan, in sami obračunati in plačati davek. Druga točka 194. člena Direktive dovoljuje državam članicam, da same določijo pogoje za izvajanje tega določila. Večina držav članic EU je določilo iz 194. člena prenesla v svoje nacionalne zakonodaje, pri čemer se pogoji in načini uvedbe med državami razlikujejo. Poglejmo, kako sta Slovenija in Avstrija uredili to določilo v svojih zakonodajah.

Slovenija 194. člena Direktive ni prenesla v svojo nacionalno zakonodajo, kar pomeni, da se mora davčni zavezanec, ki opravi dobavo blaga ali storitev v Sloveniji in nima sedeža v državi, registrirati za namene DDV in obračunati slovenski davek. Slovenija je namreč v drugi in tretji točki 76. člena Zakona o davku na dodano vrednost (v nadaljevanju ZDDV-1) določila osebe kot plačnice davka samo v primerih, ko jih obvezno določa Direktiva. Vendar obstaja v ZDDV-1 posebno določilo, in sicer v tretjem odstavku 76. člena, ki

določa, da če davka ne plača zavezanec, ki v Sloveniji nima sedeža, mora davek plačati prejemnik blaga ali storitve. Takšnega določila v Direktivi ni mogoče najti, najbližje temu določilo bi bil 194. člen Direktive, vendar kot že zapisano, Slovenija tega člena ni prevzela v ZDDV-1.

1. primer: Avstrijski davčni zavezanec opravi dobavo proizvodnega stroja z montažo slovenskemu kupcu. Kraj opravljanja storitev je Slovenija. Avstrijski davčni zavezanec nima sedeža ali poslovne enote v Sloveniji. Ker Slovenija ni uvedla opsijskega mehanizma obrnjene davčne obveznosti po 194. členu Direktive, se mora avstrijski davčni zavezanec registrirati za namene DDV v Sloveniji in obračunati davek kot plačnik davka po prvem odstavku 76. člena ZDDV-1. V kolikor se ne registrira, preide obveznost za plačilo davka na slovenskega kupca po 3. odstavku 76. člena ZDDV-1.

Avstrija je podobno kot Nemčija opsijsko določilo iz 194. člena Direktive prenesla v svojo nacionalno zakonodajo za dobavo blaga z obdelavo (Werklieferung) in za druge storitve, razen za storitve s področja kulture, športa, znanosti in organizacije sejmov in kongresov. Pojem Werklieferung iz avstrijskega zakona o davku na dodano vrednost (v nadaljevanju UStG) je skladen s pojmom dobave blaga z montažo iz 36. člena Direktive. Tako se za kraj dobave šteje kraj, kjer je blago instalirano ali montirano, kadar blago, ki ga odpošlje ali prevaža dobavitelj, instalira ali montira dobavitelj ali druga oseba za njegov račun s poskusnim zagonom ali brez njega. Direktiva v istem členu tudi določa, da so države članice dolžne uvesti vse potrebne ukrepe za izognitev dvojnemu obdavčevanju pri tovrstnih storitvah. Za tovrstne storitve je potrebno najprej presoditi, kje je kraj dobave blaga ali opravljene storitve, saj le-ta določa, katera država ima pravico do obdavčitve. Avstrija je opsijsko določilo iz 194. člena Direktive v svojo zakonodajo prenesla v 1. odstavek 19. člena UStG in je skladen z 13. b členom nemškega zakona o DDV. Namen tega člena je poenostavitev obračunavanja in plačevanja DDV in služi za namene davčne varnosti, v primerih ko obdavčljivo transakcijo opravijo tuji davčni zavezanci, ki nimajo sedeža ali stalne poslovne enote v Avstriji. Pravica do vračila v tujini plačanega DDV pa jim kljub temu ostane in jo lahko uveljavljajo v posebnih postopkih. Kljub temu da je tuji davčni zavezanec registriran za namene DDV v Avstriji, npr. zaradi dobav blaga ali pri pridobitvah blaga znotraj skupnosti, je uporaba tega mehanizma še vedno obvezna. Edina razlika med zavezanci in nezavezanci nastane pri vračilu plačanega DDV, saj le-tega zavezanci uveljavljajo v mesečnih napovedih davka. V primeru, da ima tuji davčni zavezanec v Avstriji stalno poslovno enoto, ki je registrirana za namene DDV, običajno mora od opravljenih storitev obračunati DDV in ne sme prevaliti obveznosti za obračun davka na prejemnika (Felhofer, 2007, str. 76).

Vsak davčni zavezanec, ki opravlja gradbena dela v Avstriji, mora presoditi, ali ima Avstrija sploh pravico do obdavčitve. Pravica do obdavčitve namreč obstaja le, če je kraj dobave blaga ali opravljanja storitev v Avstriji. Pri tem je z vidika UStG pri gradbenih delih, slovenskih davčnih zavezancev v Avstriji treba razlikovati med tremi vrstami

transakcij, in sicer dobavo blaga z obdelavo (Werklieferung), dobavo blaga z montažo (Montagelieferung), opravljanje storitev z dobavo (Werkleistung). Dobava blaga brez kakršnihkoli dodatnih del (obdelave in montaže) se ne šteje za gradbeno delo v smislu UStG (Zorman, 2013, str. 73).

V nadaljevanju predstavljam 3 vrste transakcij, ki se pojavljajo pri gradbenih delih in ki določajo kraj dobave blaga ali opravljene storitve.

- Dobava blaga z obdelavo (Werklieferung)

Pri dobavi blaga z obdelavo gre za storitve, pri katerih davčni zavezanec obdelava ali predelava blago in pri tem uporabi material, ki ga je sam pridobil in da material ni zgolj dodatek ali postranski material, kot npr. manjši pomožni material, vijaki in žičniki. Za takšno storitev je značilno, da gre za predelavo in obdelavo predmeta, ki ga da na razpolago naročnik storitve. Pri dobavi blaga z obdelavo se za kraj dobave šteje kraj, kjer je naročnik pridobil pravico do razpolaganja (sedma točka 3. člena UStG).

• Uporaba lastnega materiala

Kadar davčni zavezanec obdelava ali predelava blago, ki mu ga da na razpolago naročnik, in ta storitev zajema dobavo blaga in opravljeno storitev, je ključen kriterij pri razlikovanju med opravljeno storitvijo z dobavo in dobavo blaga z obdelavo v tem, ali davčni zavezanec pri delu uporabi lasten material. V primeru, da davčni zavezanec uporabi lasten material, se celotna transakcija določi kot enotna dobava blaga, saj se storitve pripoznajo kot dobava blaga (Kleibauer & Wolf, 1997, str. 48).

• Razpolaganje z naročnikovim blagom

Zakonodajalec je v četrtem odstavku 3. člena UStG predpisal, da se dobava blaga z obdelavo šteje takrat, kadar naročnik da svoje blago na razpolago davčnemu zavezancu in davčni zavezanec uporabi še vsaj en lasten material. Blago oziroma pomožni material, ki ga da na razpolago naročnik, je ključen pogoj, da lahko storitev definiramo kot dobavo blaga z obdelavo. V nasprotnem primeru takšna storitev predstavlja navadno obdavčljivo storitev montaže blaga.

• Storitve na blagu, ki je povezano s tlemi ali objektom

Četrty odstavky 3. člena UStG tudi določa, da se za dobavo blaga z obdelavo šteje tudi, kadar je dobavljeno blago trajno vgrajeno na naročnikova tla ali objekt.

2. primer: Davčni zavezanec izdelava in dobavi montažno hišo naročniku, ki jo postavi na naročnikovem zemljišču. V tem primeru predstavlja zemljišče blago, ki ga da na razpolago naročnik.

Kleinbauer in Wolf (1997, str. 49) navajata, da je to določilo potrebno razumeti kot dodatno razlago določila o razpolaganju z naročnikovim blagom. Avtorja menita, da je določilo o razpolaganju z naročnikovim blagom širšega pomena in da kot takšno že samo po sebi vključuje tudi storitve na blagu, ki so povezani s tlemi ali z objektom, zato menita, da bi lahko zakonodajalec ta člen iz zakona izpustil.

3. primer: Slovenski davčni zavezanec pridobi posel izgradnje manjše vetrne elektrarne na zemljišču v Avstriji. Vse potrebne dele vetrne elektrarne slovenski davčni zavezanec skonstruira in izdelava v Sloveniji ter jih kot posamezne elemente pripelje v Avstrijo, kjer jih sestavi v celoto.

Predmet dobave je v vetrna elektrarna. Slovenski davčni zavezanec izdelava in dobavi posamezne elemente vetrne elektrarne, ki jih sestavi na zemljišču naročnika. Kraj dobave blaga je Avstrija, saj naročnik pridobi pravico do razpolaganja z vetrno elektrarno, ko je sestavljena in pri tem ni pomembno, kje so bili izdelani sestavni deli zanjo.

4. primer: Slovenski davčni zavezanec A sklenu posel s slovenskim davčnim zavezancem B za izdelavo in vgradnjo oken na večstanovanjskem objektu v Avstriji. B proda okna avstrijskemu davčnemu zavezancu C s sedežem v Avstriji. A in B nimata sedeža ali stalne poslovne enote v Avstriji.

Pri dobavi blaga z obdelavo na nepremičnini, ki leži v Avstriji, se za kraj dobave blaga šteje Avstrija. Ker B nima sedeža v Avstriji, se mora registrirati za namene DDV ter obračunati avstrijski davek po mehanizmu obrnjene davčne obveznosti.

- Dobava blaga z montažo (Montagelieferung)

V UStG ni povsem jasno določen pojem dobave blaga z montažo. Za tovrstne storitve je predvsem značilno, da izvajalec pri dobavi blaga v namembnem kraju opravi še montažo ali sestavitve, pri čemer predstavlja montaža bistveni del dobave blaga, s katerim se blago šele dokonča. Pri dobavi blaga z montažo se kot kraj dobave blaga šteje kraj pridobitve pravice do razpolaganja na blagu (četrti točka 3. člena UStG). Za razliko od dobave blaga z obdelavo gre pri dobavi blaga z montažo predvsem za dobavo in montažo najrazličnejših strojev in naprav. Pomembna razlika je tudi, da pri dobavi blaga z montažo ne gre za obdelavo in predelavo predmeta (na primer zemljišča).

5. primer: Slovenski davčni zavezanec prejme naročilo od avstrijskega naročnika za izdelavo in zagon stroja za obdelavo kovin. Slovenski davčni zavezanec stroj

izdela v Sloveniji in ga v namembnem kraju sestavi ter izvede poskusni zagon. Montaža in zagon stroja trajata dlje časa in predstavljata pomemben del dobave, zato se kot kraj dobave šteje Avstrija, kjer je stroj v trenutku pridobitve pravice do razpolaganja (sedma točka 3. člena UStG).

Kadar pri dobavi blaga montaža ne predstavlja bistvenega tehničnega pomena oziroma nima pomembne vrednosti, se kot kraj dobave blaga šteje kraj, od koder je blago odposlano ali kjer se začne transport (osma točka 3. člena UStG).

Če se stroj zaradi samega transporta razstavi in v namembnem kraju v Avstriji zopet sestavi in takšna montaža nima večjega pomena in traja le kratek čas, se kot dobava blaga šteje Slovenija, kjer se prevoz blaga začne. Iz vidika DDV takšna dobava ni predmet avstrijskega DDV in za slovenskega davčnega zavezanca brez posledic v Avstriji.

V praksi se pogosto pojavlja, da pri dobavah blaga z montažo ali namestitvijo v namembnem kraju pride tudi do obdelave ali predelave predmeta (na primer zemljišča), ki ga da naročnik na razpolago. V takih primerih gre običajno za dobavo blaga z obdelavo v smislu sedme točka 3. člena UStG (Zorman, 2013, str. 74).

6. primer: Če se stroj v namembnem kraju v Avstriji montira k obstoječemu objektu, napravi ali na podlago in tako pride do obdelave ali predelave predmeta, ki ga je dal na razpolago naročnik, takšna dobava blaga z montažo predstavlja dobavo blaga z obdelavo v smislu 3. odstavka 4. člena UStG. Za kraj dobave se šteje Avstrija.

- **Opravljanje storitev z dobavo (Werkleistung)**

UStG določa, da gre za storitve, pri katerih izvajalec opravi storitve obdelave ali predelave blaga, ki ga da na razpolago naročnik, izvajalec pa pri tem uporabi zgolj lasten material manjšega pomena, kot npr. vijake, žičnike itd. Pri tem se celotna dobava obravnava kot enotna storitev, kot da izvajalec ne bi dal na razpolago lastnega materiala. Te storitve se obdavčujejo v kraju, kjer se opravijo. Z vidika DDV je pri tovrstnih storitvah potrebno ločiti, ali gre za opravljanje storitev na naročnikovih nepremičninah (objektih, zemljiščih) ali ne. Opredelitev namreč vpliva na uporabo mehanizma obrnjene davčne obveznosti, ki je podan naslednjem primeru.

7. primer: Slovenski davčni zavezanec opravi servis oziroma vzdrževanje gorilnika centralne peči na nepremičnini v Avstriji za avstrijskega naročnika. Za servis potrebuje le nekaj drobnega materiala (čistila, vijaki, tesnila ...), ki ga naročniku zaračuna ločeno od same storitve servisa.

V navedenem primeru se celotna storitev šteje kot storitev z dobavo. Ker gre za storitev z dobavo na nepremičnini, se le-ta obdavčuje po kraju nepremičnine, torej v Avstriji (deveta točka 3. a člena UStG). V tem primeru bi se moral slovenski davčni zavezanec registrirati za namene DDV v Avstriji in obračunati avstrijski DDV. Toda ker je Avstrija v svojo zakonodajo prenesla opcijsko določilo iz 194. člena Direktive, se v primeru, ko zavezanec, ki nima sedeža v Avstriji in opravi storitev z dobavo avstrijskemu davčnemu zavezancu ali avstrijski pravni osebi javnega prava, prenese obveznost za obračun DDV na prejemnika storitev. V navedenem primeru mora avstrijski zavezanec po mehanizmu obrnjene davčne obveznosti obračunati in plačati DDV.

V primeru, da bi slovenski davčni zavezanec poleg servisa opravil zamenjavo gorilnika centralne peči, bi se navedena storitev štela kot dobava blaga z obdelavo. Ker da slovenski davčni zavezanec na razpolago gorilnik (glavni material) in pride do obdelave objekta (centralne peči), ne gre več za opravljanje storitev z dobavo, ampak dobavo blaga z obdelavo, ki se obdavčuje v Avstriji.

V ZDDV-1 ne najdemo posebnega izraza za dobavo blaga z obdelavo (Werklieferung), kot ga določa UStG, ampak zgolj izraz dobave blaga z inštalacijo ali montažo v povezavi s členi o določanju kraja obdavčljivih transakcij. Dobava blaga z obdelavo se tako določa po splošnih pravilih o določitvi dobav blaga ali opravljenih storitvah in se lahko določi kot dobava blaga ali opravljena storitev. Natančnejše razmejitve med dobavo blaga in opravljeno storitvijo ZDDV-1 ne določa niti je ni natančneje opredelil davčni organ. V praksi se razmejitev določa glede na to, katera sestavina v transakciji je prevladujoča glede na ekonomsko vsebino transakcije. Pogosto pa se pri tem spregleda načelo enotnosti transakcije (Single-Supply-Prinzip) in se enotna transakcija deli na dobavo blaga in opravljeno storitev, kar ima za posledico ločeno obračunavanje in davčno obravnavo. Pri enotni transakciji, ki vsebuje tako elemente dobave blaga kot elemente opravljene storitve je odločilnega pomena, katera sestavina v transakciji je prevladujoča glede na ekonomsko vsebino transakcije in volja pogodbenih strank (Janežič, 2007, str. 109).

1.4.2 Dobave in storitve iz 199. člena Direktive

Evropska komisija je 16. marca 2005 objavila predlog Direktive 2006/69/ES, s katerim je želela poenostaviti nekatere postopke pri obračunavanju DDV in za preprečevanje davčnih utaj. Skladno z navedeno direktivo, ki je bila sprejeta 24. julija 2006, lahko države članice kot plačnika davka določijo osebe, katerim se opravijo določene dobave in storitve. Predvsem gre za dobave in storitve iz gospodarskih dejavnosti, v katerih je v preteklosti pogosto prihajalo do utaj davkov. Terra in Kajus (2009, str. 1013) navajata, da je takšna rizična dejavnost tudi gradbeništvo. Dogaja se namreč, da glavni izvajalec kot plačnik davka tega ne plača, njegov podizvajalec kot prejemnik storitve pa uveljavlja pravico do vračila oziroma odbitka DDV. Ko pa želi davčna uprava takšne dolžnike izterjati, so le-ti običajno neznani, izbrisani iz registrov ali v insolventnih postopkih. S tem je proračun

države oškodovan. Direktiva v 199. členu določa osebe, ki so dolžne plačati DDV, če se jim opravijo naslednje storitve in dobave:

- a) gradbena dela, vključno s popravili, čiščenjem, vzdrževanjem, rekonstrukcijo in rušenjem v zvezi z nepremičninami. Države članice lahko kot dobavo blaga štejejo tudi predajo določenih gradbenih del (3. odstavek 14. člena Direktive),
- b) zagotovitev osebja, vključenega v dejavnosti iz točke a,
- c) dobava nepremičnin, če se je dobavitelj odločil za obdavčenje dobave v skladu s 137. členom Direktive, ki daje davčnim zavezancem pravico do izbire obdavčitve,
- d) dobava rabljenega materiala in takega, ki ga ni mogoče ponovno uporabiti, ostankov, industrijskih in neindustrijskih odpadkov, odpadkov, ki jih je mogoče reciklirati, delno predelanih odpadkov in določenega blaga in storitev. Podroben seznam dobav in storitev je opredeljen v prilogi VI. Direktive,
- e) dobava blaga, ki ga davčni zavezanec zagotavlja kot jamstvo drugemu davčnemu zavezancu v zvezi z izvrševanjem tega jamstva,
- f) dobava blaga po odstopu pridržka lastninske pravice prejemniku odstopljene pravice in po uveljavljanju te pravice s strani prejemnika odstopljene pravice,
- g) dobava nepremičnin, ki jih prodaja dolžnik po sodbi v postopku obvezne prodaje drugi osebi,
- h) prenos pravic do emisij toplogrednih plinov,
- i) dobava mobilnih telefonov,
- j) dobava naprav z integriranimi vezji, kot so mikroprocesorji in centralne procesne enote v stanju, preden se vstavijo v proizvode za končnega uporabnika,
- k) dobava plina in električne energije davčnemu zavezancu – preprodajalcu,
- l) dobava certifikatov za plin in elektriko,
- m) dobava telekomunikacijskih storitev, igralnih konzol, tabličnih in prenosnih računalnikov,
- n) dobava žita in industrijskih rastlin, vključno z oljnicami in sladkorno peso, ki se v nespremenjenem stanju običajno ne uporabljajo za končno potrošnjo,
- o) dobava neobdelane in polobdelane kovine, vključno s plemenitimi kovinami.

Komisija EU je leta 2009 oblikovala predlog in ga poslala Svetu EU, v katerem je navedla vrste blaga in storitve, za katere bi bilo mogoče v omejenem obdobju uporabiti mehanizem obrnjene davčne obveznosti. Svet je kasneje odločil, da razdeli predlog Komisije na dva dela, in sicer je za prvi del leta 2010 sprejel Direktivo 2010/23/EU, ki daje državam članicam možnost, da kot plačnika davka določijo prejemnika pravic do emisij toplogrednih plinov za dobo najmanj dveh let, pri čemer se ukrep uporablja do 30. junija 2015. Prvi del predloga je bil omejen samo na ta del storitev, saj je bilo treba zaradi goljufij v tem sektorju nemudoma ukrepati. V drugem delu predloga je Komisija EU predlagala še dodaten nabor blaga in storitev, za katere se naj uporabi mehanizem obrnjene davčne obveznosti, o katerem je Svet EU želel odločati posebej. Medtem je prišlo do goljufij tudi v drugih sektorjih, zlasti pri dobavah plina in električne energije,

telekomunikacijskih storitev, igralnih konzol, tabličnih in prenosnih računalnikov, žit, industrijskih rastlin, neobdelanih, polobdelanih in plemenitih kovin, zato je moral Svet pohiteti s sprejemanjem predloga Komisije. Tako je Svet EU 22. julija 2013 sprejel Direktivo 2013/43/EU in določil, da se 199. a člen Direktive dopolni za dobave in storitve iz točke i) do točke o), za katere se uporabi mehanizem obrnjene davčne obveznosti najkasneje do 31. 12. 2018.

Pri uporabi možnosti dobav blaga in storitev iz 199. člena Direktive lahko države članice same določijo omejitve dobave blaga in opravljanje storitev ter kategorije dobaviteljev, ponudnikov, pridobiteljev ali prejemnikov, za katere se ti ukrepi lahko uporabljajo. Zaradi takšnega določila lahko prihaja do povsem različnih ureditev tega področja med državami članicami EU. Uporaba obrnjene davčne obveznosti ne velja zgolj pri čezmejnih transakcijah, ampak jo lahko davčni zavezanci uporabljajo tudi za dobave blaga in storitev v notranjem prometu, tj. znotraj posamezne države članice. 199. člen Direktive tako določa, da je prejemnik blaga ali storitve plačnik davka in posledično sam odgovoren za obračun in plačilo DDV od teh prejetih dobav in storitev. Terra in Kajus (2010, str. 1014) ugotavljata, da takšna rešitev poenostavlja obračunavanje in plačevanje davkov, izboljšuje učinkovitost pri samem pobiranju, nima dodatnih obremenitev za končnega potrošnika in je brez stroškov oziroma z minimalnimi dodatnimi stroški za same davčne zavezance pri njegovi uporabi.

Nadalje je v 3. odstavku tega člena zapisano, da lahko države članice kot plačnika davka določijo tudi tiste davčne zavezance, ki opravljajo dejavnosti ali transakcije, ki niso obravnavane kot obdavčljive dobave blaga ali opravljanja storitev, vendar se štejejo za davčne zavezance, če se jim dobavi blago ali opravijo storitve iz 199. člena Direktive. Navedeno velja tudi za javne organe, ki niso davčni zavezanci, kadar se jim opravijo dobave blaga in storitev iz zgoraj navedenega člena. Kadar se opravijo dobave ali storitve fizičnimi osebami, ki niso zavezanci za DDV, uporaba mehanizma obrnjene davčne obveznosti ni možna, saj je vedno izvajalec tisti, ki je dolžan obračunati in plačati DDV. Za namene tega določila to pomeni, da se mora slovenski davčni zavezanec, kadar opravlja obdavčljive dobave blaga ali storitev v Avstriji fizičnimi osebami, ki niso zavezanci za DDV, v Avstriji registrirati za namene DDV (velja tudi obratno, kadar avstrijski davčni zavezanec opravi obdavčljivo dobavo blaga ali storitev slovenski fizični osebi, ki ni zavezanec za DDV). V nadaljevanju naloge mehanizma obrnjene davčne obveznosti pri fizičnih osebah, ki niso zavezanci za DDV, ne bom posebej predstavljal, saj se obveznost za obračun davka nanj nikoli ne prenaša.

Kadar države članice želijo v svojih nacionalnih zakonodajah uveljaviti možnosti iz 199. člena Direktive, so dolžne obvestiti Odbor za DDV o nameravanih spremembah, če to niso ukrepi, ki jih je odobril Svet EU pred 13. avgustom 2006, v skladu s 27. členom Direktive 77/388/EGS in ki so povzete v 199. členu Direktive.

1.4.3 Derogacije ali posebna dovoljenja

Direktiva v 395. členu dopušča možnost, da države članice uvedejo posebne ukrepe, ki odstopajo od določb Direktive, kadar želijo poenostaviti postopke obračunavanja davka ali za preprečevanje nekaterih vrst davčnih utaj ali izogibanja davkom. Takšne posebne ukrepe imenuje derogacija ali posebna dovoljenja (angl. derogations). Direktiva državam članicam nalaga, da morajo pri tem upoštevati, da predlagani ukrepi ne smejo, razen v zanemarljivi meri, vplivati na skupni znesek davčnih prihodkov države članice v fazi končne potrošnje. Možnost uporabe posebnih dovoljenj lahko države članice uporabljajo že vrsto let, pravno podlago za njihovo uporabo pa lahko najdemo v:

- 395. členu Direktive,
- 4. odstavku 27. člena Šeste Direktive, ki se je v celoti nadomestil s 395. členom Direktive,
- posebnih ukrepov, ki so jih države članice uporabljale pred 1. januarjem 1977 in če so Evropsko komisijo uradno obvestile pred 1. januarjem 1978 skladno s 394. členom Direktive. Ti ukrepi se nanašajo na poenostavitve postopkov za obračunavanje davka ali zaradi preprečevanja nekaterih davčnih utaj ali izogibanja davkom.

Kadar država članica želi uvesti določeno derogacijo, mora Evropski komisiji poslati vlogo za njeno odobritev, dopolnjeno z dokumentacijo in potrebnimi razlagami zanjo. Če Komisija meni, da nima vseh potrebnih informacij, o tem v roku dveh mesecev od dneva prejema vloge obvesti zadevno državo članico in podrobno navede, katere dodatne informacije potrebuje. Ko ima Komisija vse informacije, za katere meni, da so potrebne za presojo zahteve, v roku enega meseca o tem uradno obvesti zadevno državo članico in zahtevo v izvornem jeziku posreduje tudi drugim državam članicam (druga točka 395. člena Direktive). V kolikor Komisija s predlagano derogacijo soglaša, poda Svetu v roku treh mesecev od uradnega obvestila ustrezen predlog za odobritev. Če Komisija predlagani derogaciji nasprotuje, o tem obvesti Svet in poda obvestilo o zavrnitvi z obrazložitvijo. Postopek traja največ 8 mesecev, kar se je v praksi pokazalo kot predolg postopek, ki onemogoča državam članicam, da se hitro odzovejo na nujne spremembe. S sprejetjem Direktive 2013/42/EU se je postopek v izjemno nujnih primerih iz 199. b člena Direktive skrajšal na 6 mesecev po oddaji vloge Komisiji.

Komisija na svoji spletni strani zaradi preglednosti in pravne varnosti podjetij in posameznikov objavlja seznam vseh veljavnih derogacij v EU. Seznam je sestavljen iz države, v kateri derogacija velja, ukrep, ki ga zajema, pravno podlago ter rok veljavnosti. Na dan 31. 12. 2013 je s področja obrnjene davčne obveznosti veljavnih skupaj 9 derogacij. Vseh 9 derogacij s področja obrnjene davčne obveznosti je podobnih 199. členu Direktive, kar je razumljivo, saj je bil naveden člen prav zaradi pozitivnih učinkov posameznih derogacijah sprejet v Direktivo.

1.4.3.1 Primer derogacije v gradbeništvu v Avstriji

S sprejetjem Direktive 2006/69/ES je bil velik del do takrat veljavnih derogacij s področja obrnjene davčne obveznosti razveljavljen, saj je Direktiva neposredno uvedla možnosti uporabe mehanizma obrnjene davčne obveznosti. Poglejmo si primer derogacije, ki jo je Avstrija uvedla na področju gradbeništva in ki je bila 1. 1. 2008 z aneksom II razveljavljena.

Avstrija je na podlagi določil 27. člena Šeste Direktive dne 7. 5. 2002 zaprosila Komisijo za uporabo posebnih pravil mehanizma obrnjene davčne obveznosti po 21. členu Šeste Direktive. Komisija je ostale države članice o predlogu Avstrije obvestila 21. junija 2002. Predlog Avstrije je temeljil na uporabi mehanizma obrnjene davčne obveznosti pri gradbenih storitvah, in sicer kadar zavezanec (podizvajalec) opravi gradbene storitve drugemu zavezancu (glavnemu izvajalcu), ki je tudi sam izvajalec gradbenih storitev. Kot zavezanec se šteje tuj davčni zavezanec ali avstrijski zavezanec. Pri tem predlog sprememb cilja zgolj na določene transakcije znotraj gradbene panoge, kjer so utaje davkov najpogostejše. S tem je zagotovljeno načelo sorazmernosti, saj predlog ne posega v temelje sistema DDV, to je obdavčitev dodane vrednosti. Predlog je poleg gradbenih storitev predvideval uporabo mehanizma tudi pri posredovanju delovne sile v gradbeništvu. Namen predloga je bil v prvi vrsti preprečitev davčnih utaj in izogibanju plačevanja davkov v gradbenem sektorju, ko npr. davčni zavezanec ne plača na računu izkazanega davka, prejemnik storitve pa ima pravico do odbitka. Neplačani davek davčni organi kasneje zelo težko izterjajo, saj so dolžniki že v insolventnih postopkih izbrisani itd. Avstrija je predlagala uporabo posebnih pravil do 31. 12. 2007 z namenom, da v tem obdobju preveri učinkovitost sprejetih pravil in po potrebi ukrepa. Svet EU je predlogu Avstrije pritrnil in 5. 11. 2012 izdal odločbo št. 2002/880/ES, v kateri je odločil, da Avstrija lahko uporablja mehanizem obrnjene davčne obveznosti v gradbeništvu od 1. 10. 2012 dalje, in sicer da kot plačnika davka določi prejemnika storitve, kadar (glej slika št. 1):

- gradbene storitve ali posredovanje delovne sile opravi zavezanec (podizvajalec) drugemu zavezancu (glavnemu izvajalcu), ki je sam dobil naročilo za opravljanje teh gradbenih del,
- gradbene storitve ali posredovanje delovne sile opravi zavezanec (podizvajalec) drugemu zavezancu (glavnemu izvajalcu), ki sam običajno opravlja gradbena dela,
- gradbene storitve ali posredovanje delovne sile opravi zavezanec (podizvajalec) drugemu zavezancu (podizvajalec).

1.4.3.2 Primer derogacije Avstrije za uporabo mehanizma obrnjene davčne obveznosti v vseh panogah

Ker se je problematika utaje davkov v EU v zadnjih nekaj letih precej razširila in povzroča velik izpad proračunskih prihodkov držav članic, je Avstrija kot možno rešitev zoper to težavo videla v uvedbi mehanizma obrnjene davčne obveznosti za vse dobave in storitve v vseh gospodarskih panogah (ne zgolj v dejavnosti gradbeništva). Zahtevek Avstrije je temeljil na predpostavki, da bi podjetja izgubila motiv za utajo davkov, če se jim ne bi dovolilo, da obračunajo DDV že v izhodišču. Poglejmo si predlog Avstrije, ki ga je skladno s takrat veljavno Šesto Direktivo poslala Komisiji v presojo, ter odločitev Komisije z obrazložitvijo.

Avstrija je 27. oktobra 2005 skladno s 27. členom Šeste Direktive zaprosila Komisijo, da se ji dovoli uporaba ukrepov za odstopanje od 21. člena šeste Direktive. Avstrija je podobno kot Nemčija želela uvesti mehanizem obrnjene davčne obveznosti za vse dobave in storitve nad določenim zneskom kot ukrep zoper utajo davkov. Avstrija je želela uvesti obrnjeno davčno obveznost za vse dobave blaga in storitev v okviru medpodjetniškega poslovanja (B2B), pri katerih bi izkazana vrednost presegla 10.000 EUR. Če vrednost posamezne fakture ne bi presegla 10.000 EUR, se bi obrnjena davčna obveznost uporabila, če bi dobave kupcu v obračunskem obdobju presegle 40.000 EUR. Avstrija je zahtevek utemeljila s tem, da gre za orodje za preprečevanje goljufij, kot sta davčni vrtiljak ali manjkajoči gospodarski subjekt, in s pozitivnimi izkušnjami, ki jih je pridobila pri uvedbi obrnjene davčne obveznosti na področju gradbeništva. Avstrija je v zahtevku navajala, da goljufij na področju DDV, zlasti davčnega vrtiljaka in goljufij s fiktivnimi fakturami, ne more več preprečevati z običajnimi metodami, zato je bila mnenja, da bi takšen ukrep preprečil določene vrste davčnih utaj in izogibanje davkom, kot so delno plačilo izkazanega DDV ali neplačilo izkazanega DDV s strani davčnih zavezancev, ki izginejo, ne da bi poravnali obveznosti do državne blagajne. Po mnenju Avstrije bi uporaba obrnjene davčne obveznosti razbremenila tudi davčne uprave, saj bi se zmanjšalo število neplačnikov davkov in s tem povezano izterjavo, zmanjšala pa bi se tudi vračila DDV davčnim zavezancem, kar pomeni manj davčnih inšpekcijskih nadzorov pred samim vračilom davka. Uporaba obrnjene davčne obveznosti bi davčnim zavezancem izboljšala likvidnost, saj davek plačajo šele potem, ko ga poberejo od svojih kupcev. Kot negativni učinek uvedbe obrnjene davčne obveznosti Avstrija navaja dodatno administrativno obveznost za davčne zavezance, saj bi morali mesečno zagotavljati podatke o prometu po posameznih poslovnih strankah (COM(2006) 404, str. 2–3).

Komisija se je načelno strinjala s predlogom Avstrije, da omeji določene vrste goljufij na področju DDV, znanih kot davčni vrtiljak ali manjkajoči gospodarski subjekt, saj tudi sama skuša zagotoviti pogoje, pod katerimi bi države članice sprejele vse potrebne ukrepe proti omenjenim goljufijam, ki izkrivljajo konkurenco na enotnem trgu EU. Pri tem se je Komisija zavzela za omejen in previden pristop pri uvajanju posebnih pravil, ki odstopajo od veljavnih pravil Direktive z namenom, da odstopanja ne bi ogrozila delovanja splošnega sistema DDV. Ko je Komisija prejela zahtevek Avstrije, ga je skladno s 27. členom Šeste Direktive pregledala, saj morajo biti izpolnjeni osnovni pogoji za ugoditev zahtevku, tj. ali

predlagani posebni ukrep poenostavlja postopke za davčne zavezance in/ali davčno upravo ter ali predlog preprečuje določene vrste davčnih utaj ali izogibanje davkom. Po mnenju Komisije je zahtevek posegal v temeljno ureditev sistema DDV, saj je skušal odpraviti eno od temeljnih značilnosti DDV, delitev plačila in obdavčitev dodane vrednosti. Za davčne zavezance bi sprejem omenjene derogacije v praksi pomenil, da bi se morali ukvarjati s tremi različnimi davčnimi sistemi:

- z običajnim sistemom DDV,
- s sistemom obrnjene davčne obveznosti za dobave medpodjetniškega poslovanja, če bi bila izpolnjena določena merila,
- s sistemom znotraj Skupnosti,

kar bi pomenilo dodatno administrativno obremenitev za podjetja, tudi za tista, ki poslujejo pošteno. S tem bi se razširil obseg davčni zavezancev, ki bi jih davčni organi morali nadzorovati, kar bi zahtevalo dodatne administrativne in finančne vire. Po mnenju Komisije zahtevek Avstrije ni uspešno prestal preverjanj, ki jih zahteva 27. člen Šeste Direktive, ker bi tako za davčne zavezance kot za davčne uprave prinesel več zapletov kot poenostavitev in omogočil prej več kot manj možnosti za davčne utaje. Poleg tega bi se tveganje neplačila davkov iz države preneslo na davčne zavezance, kar je v nasprotju s cilji Lizbonske pogodbe. Komisija je predlog Avstrije zavrnila s sklepom, da zahtevek ne sodi na področje uporabe 27. člena Šeste Direktive in ga zaradi tega zavrnila (COM(2006) 404, str. 5–7).

1.4.3.3 Najnovejše spremembe pri uporabi mehanizma obrnjene davčne obveznosti v Avstriji

Avstriji je z 31. 12. 2013 poteklo posebno dovoljenje po 395. členu Direktive za uporabo mehanizma obrnjene davčne obveznosti pri B2B dobavah mobilnih telefonov in računalniških čipov, katerih obdavčljiva osnova znaša vsaj 5.000 EUR, za kar je pridobila dovoljenje Sveta 2010/710/EU dne 22. 11. 2010. Avstrija derogacije za tovrstne storitve ni podaljšala, saj je Direktiva 2013/43/EU za tovrstne dobave predvidela neposredno možnost uporabe do 31. 12. 2018. S 1. 1. 2014 je Avstrija še razširila nabor dobav blaga in storitev, za katere se uporablja mehanizem obrnjene davčne obveznosti, kot to določa Direktiva 2013/43/EU. Z uredbo² št. 369, objavljeno 26. 11. 2013, je Avstrija kot plačnika davka določila prejemnika naslednjih dobav blaga in storitev:

- dobava igralnih konzol, prenosnih računalnikov in tablic, katerih obdavčljiva osnova znaša vsaj 5.000 EUR,
- dobava plina in elektrike trgovcu s tovrstnimi energenti,
- prenos certifikatov za plin in elektriko,

² Umsatzsteuerbetrugsbekämpfungsverordnung – UStBBKV

- dobava nekaterih kovin, posebej žlahtnih kovin, kot so diamanti, zlato, srebro, kot tudi izdelki iz nežlahtnih kovin, npr. cevi, žice iz aluminija,
- obdavčljiva dobava naložbenega zlata po 24. členu UStG.

Uredba v Avstriji velja za dobave blaga in storitve, opravljene po 1. 1. 2014 med dvema davčnima zavezancema, in se uporablja do 31. 12. 2018. Predvsem gre za dobave in storitve v sektorjih, ki so se v Avstriji izkazali kot tvegani glede utaj davkov. V kolikor davčni zavezanec ne zna presoditi, ali določena dobava blaga ali storitve sodi pod okvir te uredbe, lahko kljub temu uporabi obrnjeno davčno obveznost in prevali obveznost za plačilo davka na prejemnika, pod pogojem, da s prejemnikom predhodno doseže pisno soglasje o prevalitvi obveznosti nanj (WKO, 2013, str. 2).

1.4.4 Mehanizem za hiter odziv v primerih goljufij na področju DDV

Komisija in Svet Evropske unije v uvodu Direktive 2013/42/ES ugotavljata, da goljufije na področju DDV povzročajo znatne proračunske izgube državam članicam ter vplivajo na konkurenčne pogoje in s tem na delovanje notranjega trga. Nekatere oblike nepričakovanih in velikih davčnih goljufij so se nedavno razvile zlasti z uporabo elektronskih sredstev, ki omogočajo hitro in obsežno nezakonito trgovino. Zaradi preprečevanja nekaterih oblik davčnih utaj ali izogibanja davkom daje Direktiva v 395. členu državam članicam možnost, da zaprosijo Komisijo za uporabo posebnih ukrepov. Nedavne izkušnje so pokazale, da so postopki iz 395. člena Direktive preveč dolgotrajni, kar onemogoča pravočasen odziv na zahteve držav članic po nujnih ukrepih. Prav tako tudi določbe iz 199. člena Direktive nimajo zadostne prožnosti, da bi se lahko hitro odzvale na nepričakovane in velike goljufije, povezane z vrstami blaga in storitev, ki ne spadajo na področje uporabe teh členov. Za ustrezen in pravočasen odziv na te razmere je Komisija Svetu EU predlagala, da sprejme posebni ukrep mehanizma za hiter odziv, ki omogoča, da se po uradnem obvestilu s strani zadevne države članice za krajše obdobje uporablja obrnjena davčna obveznost. Država članica, ki želi uvesti posebni ukrep mehanizma za hiter odziv, Komisiji obenem predloži standardizirano vlogo v skladu s postopkom iz člena 395. člena Direktive. Ko ima Komisija vse potrebne informacije za odločanje, o tem uradno obvesti države članice in odbor DDV in v roku enega meseca pisno potrdi predlagan ukrep ali izda negativno mnenje. Država članica lahko posebni ukrep mehanizma za hiter odziv prevzame po prejemu tega potrdila.

Tako je Svet EU z Direktivo 2013/42/ES dne 22. julija 2013 odločil in sprejel 199. b člen Direktive, ki določa, da lahko država članica v izjemno nujnih primerih kot zavezanca za plačilo davka določi prejemnika določenega blaga in storitev, in sicer kot posebni ukrep mehanizma za hiter odziv za boj proti nepričakovanim in velikim goljufijam, ki bi lahko povzročile znatne in nenadomestljive finančne izgube. Ukrep velja največ 9 mesecev, za izvajanje nadzora nad ukrepom so zadolžene države članice same. Svet EU priznava, da je mehanizem za hiter odziv zgolj začasna rešitev do sprejetja dolgoročnejših zakonodajnih

rešitev, s katerimi bi postal sistem DDV odpornejši proti primerom goljufij na področju DDV, zato je na tem področju tudi v prihodnje pričakovati spremembe zakonodaje.

2 TEMELJNE ZNAČILNOSTI OBRNJENE DAVČNE OBVEZNOSTI V GRADBENIŠTVU V REPUBLIKI SLOVENIJI

Pred uvedbo DDV je bilo v Sloveniji obdavčenje prometa proizvodov in storitev urejeno v Zakonu o prometnem davku in v Pravilniku o uporabi Zakona o prometnem davku. V Sloveniji je DDV v uporabi od 1. 7. 1999, ko se je začel izvajati prvi Zakon o davku na dodano vrednost, ki je temeljil na Šesti direktivi (Direktivi Sveta 77/388/EGS z dne 17. 5. 1977). Poleg Direktive je za obračunavanje DDV v Sloveniji pomembna še Odločba Sveta (2009/939/EU) z dne 7. 12. 2009, ki določa plačevanje DDV po načelu plačane realizacije, ter druga pojasnila Ministrstva za finance Republike Slovenije, Davčne uprave Republike Slovenije in Carinske uprave Republike Slovenije (Prislan, 2010, str. 65) ZDDV-1 temelji na potrošni obliki in je kot taka na splošno sprejeta v EU. Slovenska ureditev DDV temelji na ozemeljskem načelu, kar pomeni, da je promet opravljen in obravnavan, kot da je opravljen na ozemlju Slovenije in po načelu namembnosti kraja, po kateri je blago obdavčeno v namembni državi in ne v državi odpošiljatelja. ZDDV-1 dalje temelji na kreditni metodi, ki je obvezna za vse države članice EU, pri kateri davčni zavezanec odšteje znesek obračunanega DDV pri nabavah (vstopni ali odbitni DDV) od obračunanega zneska DDV pri dobavah (izstopni ali obračunani DDV). Znotraj davčnega obdobja, ki je običajno en mesec, tako ni nujno, da se obdavčuje ravno dodana vrednost, saj je lahko blago ali storitev prodana v naslednjem davčnem obdobju, kot je bila kupljena, ali pa je bilo blago ali storitev prodana po drugačni ceni, kot je kupljena. Zato se termin davka na dodano vrednost nanaša le na metodo kalkulacije. Če bi želeli ugotoviti pravo dodano vrednost, pa je potrebno spremljati davčnega zavezanca od njegove ustanovitve do konca poslovanja (Terra & Kajus, 2009, 1. del, 7.6.3.1.).

Ko je Slovenija s 1. majem 2004 postala polnopravna članica Evropske unije, je morala začeti tudi v praksi izvajati vso zakonodajo EU, ki se uporablja primarno in neposredno. To pomeni, da imajo predpisi EU prednost pred nacionalnimi zakonodajami v državah članic EU, vendar je obveznost uporabe odvisna od pravnega akta. Nekateri pravni akti EU niso zavezujoči, vendar ker jih sklepajo organi EU, so za države članice zelo pomembni (Odar, 2003, str. 52).

- Davčni zavezanec in plačniki davka

V osnovi je davčni zavezanec vsaka oseba, ki kjerkoli neodvisno opravlja katerokoli ekonomsko dejavnost, ne glede na namen ali rezultat opravljanja dejavnosti. Davčni zavezanec je torej lahko pravna ali fizična oseba, domača ali tuja oseba, in sicer ne glede na to, ali je vpisana v sodni register, kak drug register ali predpisano evidenco. Organi lokalnih skupnosti, državni organi in druge osebe, ki opravljajo dejavnosti kot organi

oblasti, niso davčni zavezanci. ZDDV-1 pozna še nekatere druge oblike davčnih zavezancev (mali davčni zavezanci, kmetje pavšalisti, dobavitelji novih prevoznih sredstev v EU), vendar jih v nalogi zaradi redke pojavnosti in specifikke teme ne bom posebej omenjal.

ZDDV-1 zgolj v 76. členu določa osebe, ki so dolžne plačati davek. V tem členu so kot plačniki davka določeni davčni zavezanci, ki opravijo obdavčljivo dobavo blaga ali storitev. Ta člen zakona je skladen s 193. členom Direktive. Nadalje pa 76. člen zakona določa kot plačnike davka tudi osebe, ki ne opravijo obdavčljive dobave blaga ali storitve, vendar so kljub temu dolžne plačati davek v naslednji primerih:

- vsaka oseba, identificirana za DDV v Sloveniji, kateri je dobavljen plin, električna energija in energija za ogrevanje ali hlajenje po daljinskih omrežjih, če te dobave opravi davčni zavezanec, ki nima sedeža v Sloveniji,
- vsak davčni zavezanec ali pravna oseba, ki ni davčni zavezanec, je pa identificiran za namene DDV, kateremu se opravijo storitve iz prvega odstavka 25. člena ZDDV-1, če te storitve opravi davčni zavezanec, ki nima sedeža v Sloveniji,
- oseba, kateri se opravi tristranska dobava blaga, če je ta oseba drug davčni zavezanec in če tuji dobavitelj izda račun po ZDDV-1,
- vsaka oseba, ki opravi obdavčljivo pridobitev blaga znotraj Unije,
- pri uvozu blaga carinski dolžnik, določen v skladu s carinskimi predpisi oziroma prejemnik blaga,
- oseba, ki povzroči, da se za blago zaključijo postopki davčnega in carinskega postopka,
- davčni zavezanec, ki je solidarno odgovoren za plačilo DDV po 76. b členu zakona
- vsaka oseba, ki na računu izkaže DDV.

Davčni zavezanec, ki v Sloveniji nima sedeža, ima pa sedež v drugi državi članici, lahko imenuje davčnega zastopnika kot osebo, ki mora plačati DDV (drugi odstavek 76. člen ZDDV-1).

- **Varovalni mehanizem obrnjene davčne obveznosti**

Posebej zanimiv je tretji odstavek 76. člena ZDDV-1, ki določa, da davčni zavezanec, ki je dolžan plačati DDV in ga ne plača in v Sloveniji nima sedeža ali poslovne enote, davek plača prejemnik blaga ali storitve. DURS v pojasnilu št. 4230-8467/2011-2 pojasnjuje, da je pravilo namenjeno preprečevanju zlorab in vzpostavljanju enakopravnega položaja vseh dobav in je v ZDDV-1 vključeno kot »varovalni mehanizem«, da v primeru opustitve identifikacije oziroma obračuna DDV s strani tujega davčnega zavezanca transakcija sploh ne bi bila obdavčena. Varovalni mehanizem je bil v ZDDV-1 sprejet, ker davčni organ ni imel učinkovitega inštrumenta za nadzor tujih davčnih zavezancev pri identifikaciji in obračunu za DDV (Vraničar & Beč, 2007, str. 569). Bartol (2009, str. 61) navaja, da uporaba tega člena zakona davčnim zavezancem povzroča nemalo preglavic, saj gre

dejansko za mehanizem obrnjene davčne obveznosti, ki ga lahko razumemo kot varovalni mehanizem, ki se uporabi, če se tujec ne registrira za namene DDV. Pri tem si zastavlja vprašanje razlike med to določbo in določbo 194. člena Direktive (ki predvideva mehanizem obrnjene davčne obveznosti za dobave, ki jih v državi opravijo zavezanci, ki nimajo sedeža) ter pojasnjuje, zakaj bi se moral tuji davčni zavezanec sploh registrirati za namene DDV, ko pa je v samem ZDDV-1 predviden varovalni mehanizem. Kot navaja, je razlika na ravni dejanskih posledic za zavezanca v tem, da tuji zavezanec, ki se ne registrira in ne plača davka, nima pravice do odbitka morebitnega vstopnega davka ne po postopku refundacije za zavezance, ki nimajo sedeža v Sloveniji (74. člen ZDDV-1), ne v okviru mesečnih DDV-napovedih, saj ni registriran za DDV v Sloveniji. V kolikor bi v Sloveniji veljala uporaba 194. člena Direktive, se tujemu davčnemu zavezancu ni bilo potrebno registrirati za namene DDV v Sloveniji, pravica do odbitka vstopnega DDV pa bi se mu kljub temu priznala.

V praksi je tujim davčnim zavezancem pogosto le malo znano, da se v Sloveniji mehanizem obrnjene davčne obveznosti ne uporabi za vse dobave tujih davčnih zavezancev, kar je običajna ureditev v ostalih državah članicah. Tuji davčni zavezanci se zato v Sloveniji ne registrirajo za namene DDV, saj jih slovenski prejemniki obvestijo, da bodo opravili samoobdavčitev po tretjem odstavku 76. člena ZDDV-1. Ob tem je največkrat spregledano, da je ta le varovalna in ne velja za splošno pravilo, tako da tak tuji davčni zavezanec ni upravičen do vračila DDV v Sloveniji (Bartol, 2009, str. 62).

Tukaj je potrebno poudariti, da je na podlagi pojasnila DURS št. 4230-166/2007 z dne 3. 12. 2007 bila pravica do odbitka DDV omejena do leta 2009, ko je Ministrstvo za finance izdalo popravljeno pojasnilo št. 423-195/2008/8, katerega povzema DURS v pojasnilu št. 4230-111/2009 z dne 16. 12. 2009. V popravljenem pojasnilu Ministrstvo za finance namreč pojasnjuje, da pravica do odbitka DDV ni pogojena z registracijo davčnega zavezanca, kar utemeljuje z dejstvom, da so že same določbe Direktive, na katerem temelji tudi ZDDV-1 glede pravice do odbitka in registracije za DDV, napisane v ločenih poglavjih ter se medsebojno ne omejujejo. ZDDV-1 sicer v nobenem členu ne vsebuje izrecne določbe o prepovedi odbitka DDV pred identifikacijo davčnih zavezancev, vendar imajo davčni zavezanci kljub temu pravico do odbitka DDV pred registracijo pod pogojem, kadar davčni organ po natančnem pregledu vseh okoliščin ugotovi, da so izpolnjeni vsi predpisani pogoji za odbitek DDV, ter da davčni zavezanec ni deloval z goljufivim namenom. Če želi davčni zavezanec, ki je v Sloveniji opravljal obdavčljivo dejavnosti in se ni registriral za namene DDV v Sloveniji, za katere je obveznost za obračun in plačilo davka prevalil na prejemnika storitve po tretjem odstavku 76. člena ZDDV-1, uveljavljati odbitek morebitnega vstopnega DDV od nabav v Sloveniji, se mora naknadno registrirati za namene DDV, popraviti morebitne že izdane račune (npr. z dobropisi) in izstaviti nove račune z vključenim DDV. Odbitek DDV nato uveljavlja v redni mesečni napovedi DDV za nazaj.

Nasprotno ima prejemnik storitve v primeru plačila davka po tretjem odstavku 76. člena tudi pravico do odbitka DDV, saj se plačan znesek DDV šteje tudi kot odbitek DDV skladno s četrtem odstavkom 107. člena Pravilnika o izvajanju Zakona o davku na dodano vrednost (v nadaljevanju PZDDV). Prejemnik storitve mora samoobdavčitev opraviti ne glede na to, ali mu storitev opravi tuji davčni zavezanec iz druge države članice ali tretjih držav. Prav tako ni pomembno, ali gre za tujca malega zavezanca ali rednega zavezanca z ID številko svoje države, saj prag za identifikacijo po 94. členu ZDDV-1 zanj v nobenem primeru ne velja in je dolžan obračunati DDV od vsakega, tudi najmanjšega obdavčljivega zneska, ki ga ustvari v Sloveniji (Prislan, 2014, str. 136). Ministrstvo za finance v pojasnilu št. 423-29/2007/2 navaja, da mora prejemnik blaga ali storitve za uveljavljanje pravice do odbitka DDV razpolagati z računom, ki vsebuje predpisane podatke, katere mora tuja družba izkazati na računu po predpisih države, v kateri ima sedež svoje dejavnosti.

8. primer: Avstrijska družba A s sedežem v Avstriji dobavi stroj za obdelavo kovin slovenski družbi B, identificirani za DDV v Sloveniji. Stroj inštalira v proizvodnem obratu naročnika v Sloveniji. Kraj dobave tega blaga z inštalacijo je Slovenija. Družba A bi se morala v Sloveniji registrirati za namene DDV in družbi B na izdanem računu obračunati slovenski DDV. V kolikor se ne, izstavi račun brez DDV, družba B pa mora obračunati in plačati davek po 3. odstavku 76. člena ZDDV-1. Družba A izda račun po avstrijskih pravilih, na njem pa navede klavzulo "reverse charge ali Übergang der Steuerschuld« skladno z 11. a točko 226. člena Direktive ali po 1. a odstavku 11. člena UStG.

Kot solidarnega plačnika davka 76. b člen določa tudi vsakega davčnega zavezanca, identificiranega za namene DDV v Sloveniji, če iz objektivnih okoliščin izhaja, da je vedel oziroma bi moral vedeti, da sodeluje pri transakcijah, katerih namen je izogibanje plačilu DDV. V ta namen tretja točka 76. b člena ZDDV-1 daje davčnim zavezancem možnost, da lahko davčni urad zaprosijo za informacijo, ali je njihov dobavitelj predložil obračun davka. Če davčni organ v Sloveniji ugotovi, da je dobava blaga ali storitev sestavni del transakcij, katerih namen je izogibanje plačilu DDV, davčnega zavezanca, ki sodeluje v teh transakcijah, o takih okoliščinah obvesti in ga opozori na njegovo solidarno odgovornost za plačilo DDV, če bo še naprej udeležen v takih transakcijah. Od dneva prejema takega obvestila se šteje, da je davčni zavezanec vedel, da z nakupom sodeluje pri transakcijah, katerih namen je izogibanje plačilu DDV. Pri ugotovitvah t. i. davčnih utaj tipa »davčni vrtiljak« je najučinkovitejša možnost za povračilo neplačanega DDV v proračun ravno institut solidarne odgovornosti, saj se s tem odgovornost za izostalo davčno obveznost preusmeri s primarnega davčnega zavezanca na druge subjekte, ki so sodelovali v shemi za izogibanje plačilu DDV (Poročevalec, 2008, str. 9). To so subjekti, ki so uveljavljali odbitek vstopnega DDV na podlagi računov, ki so jih prejeli od neplačujočih davčnih zavezancev. Solidarna odgovornost v 76. b členu ZDDV-1 je usklajena z 205. členom Direktive, v katerem je določeno, da države članice lahko v določenih primerih določijo, da je poleg osebe, ki je dolžna plačati davek, še druga oseba solidarno odgovorna za plačilo DDV.

2.1 Razlogi za spremembo zakonodaje

Kot v nekaterih državah članicah EU, so se tudi v Sloveniji v zadnjih nekaj letih zelo razširile goljufije na področju DDV. Vlada RS je ugotovila, da so zaradi učinkovitega boja proti davčnim goljufijam nujne dodatne spremembe in dopolnitve zakona o DDV, zato je 23. 7. 2009 določila besedilo sprememb in dopolnitev zakona o DDV, po katerem je v predlog zakona vključila tudi ukrepe za boj proti davčnim goljufijam, ki so se v Sloveniji izkazale za najpogostejše pri trgovanju z motornimi vozili, izdaji fiktivnih računov, zlorabi oziroma nezakoniti uporabi identifikacijskih številok za namene DDV. Do večjih goljufij, pri katerih so bila udeležena fiktivna podjetja oziroma so se izdajali fiktivni računi, je prihajalo v določenih rizičnih sektorjih, kot je gradbeništvo. V teh primerih je državam članicam v 199. členu Direktive omogočena uporaba mehanizma obrnjene davčne obveznosti v tistih gospodarskih sektorjih, za katere je ugotovljeno, da jih je še zlasti težko nadzirati zaradi njihove narave ali delovanja (Ministrstvo za finance Republike Slovenije, 2009, str. 3–4).

Uvedba mehanizma obrnjene davčne obveznosti v gradbeništvo je predvidela dodatne obremenitve za davčne zavezance. Mehanizem obrnjene davčne obveznosti odstopa od splošnih pravil v zakonu o DDV, zato je zakon predvidel dodatne administrativne in druge obveznosti za davčne zavezance (dodatna poročanja, nejasnosti pri določanju gradbenih storitev, nadgradnja knjigovodskih programov). Zaradi dodatnih administrativnih obremenitev za davčne zavezance je Vlada RS v predlogu zakona navedla, da je upoštevano načelo sorazmernosti glede na zastavljene cilje, ki si jih želi s spremembo doseči, in glede na dodatne administrativne obveznosti za davčne zavezance. Namen ukrepa je tudi, da se zagotovi konkurenčno poslovanje podjetij zaradi zmanjšanja števila in obsega goljufij na področju DDV in izboljša likvidnost davčnih zavezancev, saj je po predlaganem ukrepu prejemnik storitve dolžan plačati obračunani DDV. Hkrati se s predlaganim ukrepom davčnemu organu zagotavlja učinkovit nadzor nad uporabo obrnjene davčne obveznosti (Ministrstvo za finance Republike Slovenije, 2008, str. 15).

2.2 Področje uporabe obrnjene davčne obveznosti

S sprejetjem Zakona o spremembah in dopolnitvah Zakona o davku na dodano vrednost (ZDDV-1B), ki je začel veljati s 1. 1. 2010, je bil v ZDDV-1 uveden dodaten 76. a člen. Ta člen določa prenos davčnega bremena oziroma obrnjeno davčno obveznost za nekatere obdavčene transakcije na ozemlju Republike Slovenije (Prislan, 2010, str. 67). Pravilo obrnjene davčne obveznosti se v skladu s 76. a členom ZDDV-1 uporablja za:

- gradbena dela, vključno s popravili, čiščenjem, vzdrževanjem, rekonstrukcijo in rušenjem v zvezi z nepremičninami,
- posredovanje osebja, vključenega v dejavnosti iz prejšnje točke,

- dobavo nepremičnin iz 7. in 8. točke 44. člena ZDDV-1, če se je dobavitelj odločil za obdavčenje v skladu s 45. členom ZDDV-1,
- dobavo odpadkov, ostankov in rabljenega materiala ter storitev iz Priloge III a ZDDV-1,
- prenos pravic do emisije toplogrednih plinov, kakor so opredeljene v zakonu, ki ureja varstvo okolja (uporaba do 30. junija 2015).

V nadaljevanju naloge podrobno predstavljam dobave iz točke a) in b). Ker so dobave iz točke a) navedene zelo splošno in zajemajo velik del storitev s področja gradbeništva, 127. b člen PZDDV natančneje določa, za katere vrste gradbenih storitev se uporablja mehanizem obrnjene davčne obveznosti. Omenjeni člen pravilnika določa, da se med gradbena dela, vključno s popravili, čiščenjem, vzdrževanjem, rekonstrukcijo in rušenjem v zvezi z nepremičninami iz točke a) 76. a člena ZDDV-1, uvrščajo storitve pod šifro F/gradbeništvo standardne klasifikacije dejavnosti (v nadaljevanju SKD 2008). S preverjanjem uvrstitve v šifro SKD 2008 se doseže pravilna davčna obravnava določene storitve in izključi možnost, da se kot plačnik DDV pojavi davčni zavezanec, ki prejme storitev, ki ne spada v ureditev iz 76. a člena ZDDV-1. DURS v pojasnilu št. 4230-94/2010-2 navaja primer, ko je nastopil problem zaradi nepravilne uporabe in razlage klasifikacije SKD 2008. Ker storitev ni bila izrecno navedena v pojasnilu k šifri F 43.290, so davčni zavezanci razumeli, da se navedena storitev popravila oziroma servisa ne uvršča med storitve F/Gradbeništvo. Zato so bili izstavljeni računi, pri katerih so upoštevali mehanizem obrnjene davčne obveznosti iz 76. a člena ZDDV-1, popravljeni in izdani novi z obračunanim DDV, vendar pa so bili le-ti kasneje s strani prejemnikov računov zavrženi. V izpostavljenem primeru je namreč nastopil problem zaradi nepravilne uporabe in razlage klasifikacije SKD 2008, za kar pa DURS ni pristojen. Za razlago SKD 2008 je pristojen Statistični urad Republike Slovenije. Zato DURS davčnim zavezancem priporoča, da v primerih dvoma glede uvrstitve posameznih storitev v SKD 2008, za pojasnilo oziroma razlago zaprosijo Statistični urad Republike Slovenije. Kadar gre za obrnjeno davčno obveznost v gradbeništvu, ni pomembno, za kakšno dejavnost je registrirano podjetje, ki opravi gradbeno storitev, in tudi ne, za kakšno dejavnost je registrirano podjetje, ki je prejemnik oziroma naročnik gradbene storitve, pač pa je odločilnega pomena le, ali opravljena storitev spada v poglavje F/Gradbeništvo SKD 2008 ali ne.

Pri t. i. sestavljenih gradbenih storitvah, pri katerih izvajalec dobavi blago oziroma material in opravi še vgradnjo ali montažo, velja, da se storitev obravnava kot enotna storitev, za katero se v celoti uporabi mehanizem obrnjene davčne obveznosti, ne glede na to, ali je blago oziroma material posebej izkazan na računu in ne glede na razmerje med vrednostjo materiala in opravljene storitve. DURS v pojasnilu št. 4230-20/2010-2 navaja, da zakonodaja s področja DDV podrobneje ne ureja obravnave sestavljenih storitev, tako da je glede načela enotnosti obdavčitve treba upoštevati sodbe Sodišča ES. Glede vprašanja, kdaj se posamezne transakcije obravnavajo kot enotna dobava, Sodišče ES v sodbi CPP (C-349/96) pojasnjuje, da imamo opraviti z enotno transakcijo zlasti takrat,

kadar je treba enega ali več elementov šteti za glavno transakcijo, medtem ko je po drugi strani treba element oziroma elemente šteti za eno od pomožnih transakcij, ki se davčno enako obravnavajo kot glavna transakcija. Načelo enotnosti obdavčitve je Sodišče ES obravnavalo tudi v sodbi Levob (C-41/04), kjer je sodišče odločilo, da kadar sta dva elementa ali dve dejanji ali več, ki ju davčni zavezanec opravi za potrošnika, tako tesno povezani, da z gospodarskega vidika dejansko sestavljata celoto, katere razdelitev bi bila umetna, vsi ti elementi ali ta dejanja za potrebe uporabe davka na dodano vrednost pomenijo enotno transakcijo. Glavna transakcija davčnega zavezanca je v teh primerih gradbena storitev. Vse storitve po isti pogodbi, ki jih davčni zavezanec opravi za drugega davčnega zavezanca, so tako tesno povezane z glavno storitvijo, da dejansko sestavljajo nedeljivo transakcijo, katere razdelitev za namene 76. a člena ZDDV-1 ni smiselna.

2.2.1 Opredelitev gradbenih del

Med gradbena dela, vključno s popravili, čiščenjem, vzdrževanjem, rekonstrukcijo in rušenjem v zvezi z nepremičninami, se uvrščajo storitve pod šifro F/gradbeništvo standardne klasifikacije dejavnosti. V pojasnilu DURS št. 4230-356/2009-1 je zapisano, da med gradbena dela praviloma spadajo:

- gradnja stavb pod šifro F/41 SKD 2008 (npr. gradnja stanovanjskih in nestanovanjskih stavb),
- gradnja inženirskih objektov pod šifro F/42 SKD 2008, npr. gradnja cest in železnic, mostov in predorov, gradnja objektov oskrbne infrastrukture, gradnja vodnih objektov, gradnja drugih objektov nizke gradnje,
- specializirana gradbena dela pod šifro F/43 SKD 2008, npr. pripravljala dela na gradbišču, rušenje objektov, zemeljska pripravljala dela, testno vrtanje in sondiranje, inštaliranje pri gradnjah, zaključna gradbena dela,
- med čiščenje kot gradbena dela spada le čiščenje novogradenj pred prevzemom iz šifre F/43.390 SKD 2008.

Storitve s šifro F SKD 2008 obsegajo naslednja poglavja:

Šifra F 41 Gradnja stavb

V ta oddelek spada splošna gradnja vseh vrst stavb, stanovanjskih in nestanovanjskih. Zajete so novogradnje, popravila, adaptacije, postavljanje montažnih stavb ali konstrukcij, tudi začasnih objektov. V ta oddelek uvrščamo tudi organizacijo izvedbe stavbnih projektov, kot so dejavnost zbiranja finančnih, tehničnih in fizičnih sredstev za gradnjo stanovanjskih ali nestanovanjskih stavb za kasnejšo prodajo.

Šifra F 42 Gradnja inženirskih objektov

V to dejavnost uvrščamo gradnjo avtocest, cest, mostov, predorov, železniških prog, letališč, pristanišč in drugih vodnih objektov, namakalnih sistemov, kanalizacij, industrijskih objektov, cevovodov in električnih vodov, športnih objektov itd.

Šifra F 43 Specializirana gradbena dela

Ta oddelek lahko razdelimo na 4 vsebinske sklope, in sicer:

- **Pripravljalna dela na gradbišču.** V ta oddelek uvrščamo pripravljala dela na gradbiščih, kot so priprava lokacije za gradnjo, zemeljska pripravljala dela, različna zemeljska vrtanja in sondiranja, rušenje obstoječih objektov.

- **Inštaliranje pri gradnjah.** Sem spada montaža vseh vrst napeljav, ki so potrebne za funkcionalnost stavbe. Ta dela se običajno opravljajo na gradbišču, čeprav se lahko del dela opravi v delavnici. Sem spadajo vodovodne napeljave, inštalacija sistemov za ogrevanje in klimatskih naprav, anten, alarmnih sistemov in podobnih električnih napeljav, inštalacija protipožarnih pršilnih sistemov, dvigal, tekočih stopnic itd. Vključena so tudi izolacijska dela (proti vodi, vročini, hrupu ipd), montaža ograj, vgradnja hladilnih sistemov, inštalacija razsvetljave in signalnih sistemov za ceste, železnice, letališča, pristanišča itd. Sem spadajo tudi tovrstna popravila in vzdrževanje.

- **Zaključna gradbena dela.** Sem spadajo dela, potrebna za dokončanje stavb, npr. zastekljevanje, fasaderska dela, beljenje, polaganje talnih in stenskih oblog, brušenje, vgrajevanje stavbnega pohištva (stopnic, vrat, oken), čiščenje novogradenj. Vključena so tudi tovrstna popravila in vzdrževanje.

- **Krovstvo in druga specializirana gradbena dela.** Sem spadajo storitve, kot so postavljanje ostrešij in krovska dela ter druga specializirana gradbena dela, ki zahtevajo posebne veščine, mehanizacijo in opremo (gradnja temeljev, tudi zabijanje pilotov, vrtanje in kopanje jaškov, postavljanje kovinskih konstrukcij, krivljenje jeklene armature, betoniranje, polaganje kamnitih, betonskih in opečnih izdelkov, postavljanje, razstavljanje delovnih odrov in ploščadi, postavljanje dimnikov in peči, razvlaževanje stavb, hidroizolacijska dela).

Za pravilno uporabo mehanizma obrnjene davčne obveznosti je potrebno podrobno poznati obdavčeno aktivnost, saj se v praksi pojavljajo zelo različne vrste gradbenih storitev. Kot primer navajam pojasnilo DURS št. 4230-118/2010-2, v katerem opisuje uporabo mehanizma obrnjene davčne obveznosti za storitve vgradnje notranje opreme, kot je npr. oprema za kuhinje, spalnice, poslovne prostore, zdravstvene domove in podobno, predvsem takrat, ko se pohištvo samo sestavi, zmontira, obesi oziroma pritrdi in ne gre za stavbno pohištvo, ki postane sestavni del stavbe, saj je vzidano v stavbo. Po pojasnilu DURS je potrebno takšne dobave presojeti z vidika vzidave notranje opreme, ki postane del stavbe, in na drugi strani druge notranje opreme, ki jo lahko kadarkoli odstranimo, ne

da bi poškodovali samo zgradbo. Po navedenem se za storitve vgradnje notranje opreme, ki ne postane sestavni del stavbe (ni vzdana v stavbo), mehanizem obrnjene davčne obveznosti po 76. a členu ZDDV-1 ne uporabi. Dodatno pojasnilo je posredoval tudi SURS, ki je pristojen za razlago SKD 2008, ki pojasnjuje, da montaža pohištva oziroma opreme spada v gradbeništvo samo v primeru, ko je dejansko del gradbenih del oziroma gre za vgradnjo v smislu gradbenih elementov (npr. zidnih omar, elementov, ki so vzdani in so sestavni del stavb). To pomeni, da izdelava pohištva po meri in druga samostojna oprema, s katero se naknadno opremijo bivalni ali drugi prostori (npr. lokali, telovadnice, trgovine in drugo), ne spada v gradbeništvo, četudi so elementi oziroma oprema narejeni po meri.

2.2.2 Posredovanje osebja v gradbeništvu

Po pojasnilu DURS št. 4230-356/2009-1 gre za posredovanje osebja za izvedbo določenih gradbenih del iz a) točke 76. a člena ZDDV-1 skupaj z nadzorom te delovne sile, ki se v skladu s SKD 2008 razvršča v ustrezne oddelke gradbeništva (glede na opravljene storitve). Pri tem ni pomembno, kakšno registracijo po SKD 2008 imata najemnik in najemodajalec delovne sile, ampak je bistveno, da se z izposojeno delovno silo opravijo gradbene storitve. Ločiti je potrebno, ali gre pri posredovanju osebja v gradbeništvu za namene opravljanja gradbenih del ali pa se posreduje osebje, ki bo zaposleno v gradbeništvu.

Če slovenski davčni zavezanec posreduje osebje tujemu davčnemu zavezancu, ki ima ali nima slovensko ID številko, preide obveznost za obračun za DDV na prejemnika storitve, vendar po različnih določilih ZDDV-1. Če ima tuji davčni zavezanec slovensko ID številko, prevale slovenski zavezanec obveznost za plačilo DDV na tujega davčnega zavezanca na podlagi 76. a člena ZDDV-1. Če pa slovenski zavezanec posreduje osebje tujcu, ki nima slovenske ID številke, pa uporabi določilo 25. člena ZDDV-1, ki določa, da se za kraj opravljene storitve šteje kraj, kjer ima tujec sedež svoje dejavnosti. V obeh primerih ni pomembno, kje osebje dejansko opravlja delo. Na enak način postopa tujec, ki posreduje osebje slovenskemu davčnemu zavezancu.

2.2.3 Osebe, na katere se prenaša obveznost za obračun in plačilo DDV

Obveznost za obračun in plačilo DDV se prenaša na zavezance s slovensko ID-številko. Pri tem ni pomembno, ali zavezanec opravlja oproščeno ali obdavčeno dejavnost oziroma ni pomembno, kolikšen del zneska DDV si sme upoštevati kot vstopni DDV.

Prenos obveznosti za obračun in plačilo DDV na prejemnika se uporabi, ko so **kumulativno** izpolnjeni naslednji pogoji:

- izvedene so bile transakcije, navedene v 76. a členu ZDDV-1,
- kraj opravljanja transakcij je Slovenija,

- prodajalec in kupec sta identificirana za namene DDV v Sloveniji.

2.2.4 Osebe, na katere se obveznost za obračun in plačilo DDV ne prenaša

Obveznost prenosa davčne obveznosti se ne uporablja v primerih, ko gre za:

- **male zavezance brez ID številke.** Po 94. členu ZDDV-1 je določeno, da je mali davčni zavezanec oseba, ki opravlja ekonomsko dejavnost ter ne presega predpisanega mejnega zneska 50.000 EUR obdavčljivega prometa oziroma 7.500 EUR katarskega dohodka. Mali davčni zavezanci pri zaračunavanju blaga in storitev ne zaračunavajo DDV in hkrati tudi nimajo pravice za odbitek vstopnega DDV pri nabavah blaga in storitev. Zakon v tretji točki 94. člena dopušča, da se mali davčni zavezanec kljub temu da ne presega predpisanega mejnega zneska obdavčljivega prometa, prostovoljno vključi v sistem DDV in pridobi veljavno ID-številko. Če se mali davčni zavezanec prostovoljno identificira za namene DDV, mu ZDDV-1 nalaga, da ga mora obračunavati najmanj 60 mesecev (5 let).

- **zavezance s tujo ID številko.** Gre za zavezance, ki niso pridobili slovenske ID številke.

- **male zavezance z ID številko za potrebe samoobdavčitve, pridobitev blaga in storitev od tujcev.** Mali davčni zavezanec mora skladno s prvim odstavkom 3. člena ZDDV-1 obračunati DDV od pridobitev blaga iz držav članic, vendar le, če skupna vrednost pridobitev blaga znotraj EU v tekočem koledarskem letu presega 10.000 EUR (določilo velja tudi za preteklo koledarsko obdobje). PZDDV v osmi točki 130. člena določa, da mora mali davčni zavezanec ID številko pridobiti že v mesecu, v katerem obstaja verjetnost, da bo skupna vrednost pridobitve blaga iz EU presejala zgoraj določeno mejo. Pravočasno dodeljena ID številka malemu davčnemu zavezancu omogoča, da pri nabavi blaga ne plača dvojnega davka (DDV v državi nakupa in slovenski DDV). Če do trenutka nabave mali davčni zavezanec ne razpolaga z omenjeno ID številko, je dolžan plačati oba davka. Tuji davek se ne všteta v osnovo za obračun slovenskega davka in ker gre za malega davčnega zavezanca, ta tudi nima možnosti za vračilo tujega davka. Ker je ID številka namenjena le oprostitvi plačila tujega davka, mali davčni zavezanec za nabavljeno blago nima pravice do odbitka obračunanega DDV. Na seznamu davčnih zavezancev, ki ga objavlja DURS na svojih spletnih straneh, imajo mali davčni zavezanci pri ID številki oznako P - ni plačnik DDV na podlagi 76. a člena ZDDV-1.

- **davčne zavezance, ki naročajo blago in storitve preko upravljavcev nepremičnin, ki delujejo v njihovem imenu in za njihov račun.** ZDDV-1 posebej ne določa, kako je s preaktivitvijo obveznosti, če dobavo naroči posrednik v imenu in za račun svojega naročnika, je pa to določeno v 127. a členu PZDDV. DURS v pojasnilu št. 4230-117/2010 navaja, da do prenosa obračuna davčne obveznosti na prejemnika na podlagi 76. a člena ZDDV-1 vrednost ne pride, če je prejemnik davčni zavezanec, ki naroča blago ali storitve iz 76. a člena tega zakona preko oseb, ki delujejo v njegovem imenu in za njegov račun in se

uporabi c) točka šestega odstavka 36. člena, npr. lastniki stanovanj v večstanovanjski stavbi naročajo gradbene storitve preko upravljavca nepremičnin.

- **pravne osebe, ki niso davčne zavezanke.** ZDDV-1 v petem odstavku 5. člena določa, da se državni organi, organi lokalnih skupnosti in druge osebe javnega prava (v nadaljevanju organi oblasti), kadar opravljajo dejavnost kot organi oblasti, čeprav za opravljeno dejavnost prejemajo plačilo (takse, prispevke ...), ne štejejo za davčne zavezance. Kadar pa opravljajo ekonomsko dejavnost na trgu, se za ta del štejejo kot davčni zavezanci. DURS v pojasnilu št. 4230-198/2010 navaja, da v kolikor bi organe oblasti, ko opravljajo ekonomsko dejavnost na trgu, obravnavali kot da niso davčni zavezanci, bi s tem povzročili znatno izkrivljanje konkurence. Čeprav v zakonodaji nikjer ni izrecno določeno, se je uveljavila praksa, da organi oblasti izvajalcu gradbene storitve sporočijo, v kolikšnem delu se nabava nanaša na obdavčeno dejavnost in v kolikšnem delu na neobdavčeno dejavnost.

- **zavezance s slovensko ID številko, če jim storitve opravi tujec.** Sistem obrnjene davčne obveznosti v gradbeništvu je v Sloveniji omejen samo med subjekti, ki imajo veljavno ID številko.

- **zavezance s slovensko ID številko, če jim storitev opravi drug slovenski zavezanec na nepremičnini v tujini.** Ker je po 27. členu ZDDV-1 obdavčena storitev na nepremični tam, kjer se nepremičnina nahaja, se pri opravljeni storitvi, ki je neposredno povezana z nepremičnino, obračunava DDV države, kjer ta nepremičnina leži. Takšna storitev ni predmet obdavčitve v Sloveniji in status naročnik storitev ni pomemben (lahko gre za drugega slovenskega zavezanca, tujega zavezanca ali tujo pravno osebo brez ID številke). Med storitve, ki so neposredno povezane z nepremičnino, spadajo tudi storitve posredovanja nepremičnin, cenitev nepremičnin ter storitve za pripravo in koordinacijo gradbenih del, kot so npr. storitve arhitektov.

- **fizične osebe brez ID številke.** V primeru opravljanja gradbenih storitev fizičnim osebam brez ID številke je izvajalec storitve vedno dolžan obračunati DDV.

Kot opsijsko uporabo mehanizma obrnjene davčne obveznosti po Direktivi, ZDDV-1 določa za dobave blaga in storitve iz 76. a člena, med katere naveden člen uvršča tudi gradbene storitve. Kot je razvidno iz besedila Direktive, lahko države članice za navedene storitve uporabijo mehanizem obrnjene davčne obveznosti na nacionalni ravni in ne zgolj za čezmejne transakcije. Gradbene storitve po iz ZDDV-1 natančneje določa PZDDV na podlagi SKD 2008. Mehanizem obrnjene davčne obveznosti pri gradbenih storitvah se tako po ZDDV-1 uporabi, ko so kumulativno izpolnjeni trije pogoji, in sicer: opravljena gradbena storitev po SKD 2008, kraj opravljene storitve je v Sloveniji in med davčnima zavezancema s slovensko ID številko. Kot lahko vidimo, je zakonodajalec področje uporabe mehanizma obrnjene davčne obveznosti pri gradbenih storitvah precej omejil. Uporaba mehanizma je tako možna zgolj za gradbene storitve, opravljene v Sloveniji med

davčnimi zavezanci s slovensko ID številko, pri čemer tudi tukaj ZDDV-1 dopušča prenos obveznosti za plačilo DDV zgolj na nekatere osebe. Prenos obveznosti za plačilo DDV tako npr. ni možen, če gradbene storitve opravi tuji davčni zavezanec v Sloveniji, če je prejemnik davčni zavezanec, ki je pridobil ID številko zgolj za potrebe pridobitve blaga iz tujine, ali če se opravijo gradbene storitve organom oblasti za tisti del dejavnosti, za katerega niso zavezanci za DDV. Po mojem mnenju in izkušnjah je takšna omejitev uporabe mehanizma za slovenske davčne zavezance pozitivna, saj je možnost napačne interpretacije in uporabe členov zakona veliko manjša, kot če zakonodajalec področje uporabe mehanizma določi zelo široko, še posebej takrat, če so členi zakona zapisani nejasno. To še posebej velja v tem primeru, ko Direktiva državam članicam možnosti uporabe mehanizma obrnjene davčne obveznosti za gradbene storitve prepušča vsaki državi članici posebej. Menim, da bi moral zakonodajalec razmisliti in v ZDDV-1 vključiti možnost uporabe obrnjene davčne obveznosti tudi za tuje davčne zavezance brez slovenske ID številke, kadar ti opravijo gradbeno storitev v Sloveniji slovenskemu davčnemu zavezancu, saj ZDDV-1 ni prevzel 194. člena Direktive in se mora takšen tuji davčni zavezanec po trenutno veljavnih pravilih registrirati za namene DDV v Sloveniji.

2.3 Davčni vidik obrnjene davčne obveznosti

V tem poglavju opisujem, kdaj za davčne zavezance nastane obveznost za obračun in pravica do odbitka DDV v primeru, kadar se uporabi mehanizem obrnjene davčne obveznosti. Ker se v Sloveniji uporablja nižja davčna stopnja za gradbene storitve na nekaterih nepremičninah, morajo davčni zavezanci dobro poznati pravila o pravilni uporabi nižje davčne stopnje. Pravilen in predvsem pravočasen obračun DDV je iz tega vidika za davčne zavezance ključnega pomena, saj v primeru nepoznavanja določb zakona tvegajo sankcije davčnega organa, kot so prepoved odbitka DDV, kazen ali zamudne obresti od premalo obračunanega DDV.

2.3.1 Nastanek obveznosti za DDV

Na splošno velja, da obveznost za obračun DDV nastane, ko je blago dobavljeno oziroma ko je storitev opravljena. Obveznost za obračun DDV nastane v trenutku, ko ima davčni organ po zakonu pravico zahtevati davek od osebe, ki ga je dolžna plačati, pri čemer rok plačila, odlog plačila in kreditiranje dobave ne vplivajo na nastanek obveznosti za obračun DDV (62. člen Direktive). Ker pa je pri obrnjeni davčni obveznosti prejemnik storitve tisti, ki je dolžan obračunati in plačati DDV, mora obračunani DDV izkazati tudi v svojem obračunu DDV v trenutku nastanka obveznosti, ki se določi po splošnem pravilu in nastane, ko je storitev opravljena. Če račun za opravljeno storitev še ni izdan, nastane obveznost za obračun DDV najkasneje zadnji dan davčnega obdobja, v katerem je bila storitev opravljena.

2.3.2 Nastanek pravice do odbitka DDV

Pravico do odbitka DDV predpisuje 62. člen ZDDV-1, ki pravi, da pravica do odbitka DDV ne more nastopiti prej, kot nastopi obveznost obračuna DDV oziroma ne more nastopiti brez nastanka obveznosti obračuna DDV. Pravica do odbitka DDV lahko nastopi hkrati z nastankom obračunske obveznosti ali po nastanku obračunske obveznosti, nikakor pa ne pred nastankom obveznosti. Pravica do odbitka DDV pri kupcu blaga oziroma naročniku storitev je v tesni soodvisnosti od nastanka obračunske obveznosti pri dobavitelju blaga oziroma izvajalcu storitve (Špes, 2013, str. 170).

Za uveljavljanje pravice do odbitka DDV v primeru obrnjene davčne obveznosti za storitve po 76. a členu je treba upoštevati določila 107. člena PZDDV, ki določa, da se kot odbitek DDV šteje tudi znesek, ki ga je davčni zavezanec kot prejemnik blaga ali storitev plačal, pri čemer mora prejemnik za uveljavljanje pravice do odbitka DDV imeti račun ali drug dokument, ki vsebuje podatke, potrebne za zagotovitev pravilnega obračuna DDV. Šteje se, da je DDV plačan, ko je izkazan v obračunu DDV (Pojasnilo DURS, št. 4230-14/2010).

2.3.3 Uporaba davčnih stopenj v gradbeništvu

ZDDV-1 v 41. členu predpisuje uporabo 2 davčnih stopenj, in sicer splošno DDV stopnjo v višini 22 % in nižjo DDV stopnjo v višini 9,5 %. Osnovno pravilo je, da se za obdavčen promet blaga in storitev, ki se ne obdavči po nižji davčni stopnji, uporabi splošna davčna stopnja. S spremembo Zakona o izvrševanju proračunov za leto 2013 in 2014, objavljenem v UL RS, št. 46-1756/2013, se je splošna davčna stopnja 1. 7. 2013 povišala iz 20 % na 22 %, nižja davčna stopnja pa iz 8,5 % na 9,5 %.

Glede določitev, kdaj se glede na »veljavnost« posameznih davčnih stopenj (zaradi zakonskih sprememb) katera davčna stopnja uporabi, se uporabljata dva kriterija (Špes, 2013, str. 139):

- uporaba davčne stopnje glede na nastanek obdavčljivega dogodka,
- uporaba davčne stopnje glede na nastanek obračunske obveznosti.

Osnovno pravilo, ki ga morajo davčni zavezanci pri uporabi davčnih stopenj upoštevati, je, da se DDV obračuna po stopnji, ki velja v trenutku nastanka obdavčljivega dogodka. Izjeme od navedenega pravila veljajo v naslednjih primerih:

- kadar je plačilo izvršeno, preden je blago dobavljeno ali preden so storitve opravljene,

- ob pridobitvah blaga znotraj Unije,
- ob uvozu blaga.

Nižja davčna stopnja je predpisana v drugem odstavku 41. člena ZDDV-1 in velja za blago in storitve iz Priloge I ZDDV-1. Po enajsti točki Priloge I se nižja davčna stopnja uporabi za stanovanja, stanovanjske in druge objekte, namenjene za trajno bivanje, ter dele teh objektov, če so del socialne politike, vključno z gradnjo, obnovo in popravili le-teh. Definicijo stanovanjskih objektov, ki so del socialne politike, podrobneje pojasnjuje PZDDV v 54. členu, ki določa, da se mednje uvrščajo stanovanjski objekti (stanovanja), če so namenjeni za trajno bivanje in so del socialne politike, ter stanovanjske stavbe za posebne namene, vključno s pripadajočimi deli teh objektov. Stanovanjski objekti socialne politike v večstanovanjski stavbi ne smejo presegati 120 m² ali v enostanovanjski stavbi 250 m² uporabne površine stanovanjskega objekta, pri čemer je uporabna površina seštevek površine bivalnih prostorov v eni ali več etažah. Bivalni prostori so kuhinja, kopalnica, stranišče, dnevna soba, predsoba, spalnica, kabinet, hodnik in podobni prostori. Natančnejša razmejitev enostanovanjskih in večstanovanjskih stavb, vključno z opredelitvijo uporabne površine, ki se upošteva pri ugotavljanju izpolnjevanja pogoja za uporabo nižje davčne stopnje, je določena z enotno klasifikacijo vrst objektov (CC-SI)³, ki je uvedena na podlagi predpisov o graditvi objektov. Če so stanovanjski objekti sestavni del poslovnih stavb, se nižja stopnja uporabi v pripadajočem deležu. Za pripadajoče dele stanovanjskih objektov se štejejo individualni prostori ter skupni prostori ali gradbeni elementi ali instalacije, naprave in oprema tega objekta, kadar so zaradi trajnega bivanja v souporabi stanovalcev in v lasti lastnikov stanovanj v tem objektu. Po 1. 1. 2011 velja posebno določilo 54. a člena PZDDV, ki določa, da se DDV po nižji stopnji obračunava od obnove in popravil stanovanjskih objektov ali njim pripadajočih delov, ki niso del socialne politike, kadar so zaračunani neposredno investitorju (ne velja za dobave in gradnje teh objektov). Od takšnih opravljenih storitev, pri katerih dobava gradbenih materialov presega 50 % celotne vrednosti opravljene storitve brez DDV, se obračunava DDV po splošni stopnji 22 %. Davčna stopnja je tako odvisna od razmerja med vrednostjo materiala in vrednostjo storitve.

Gradnje, obnove in popravila stanovanjskih objektov so storitve, ki so uvrščene pod šifro F/Gradbeništvo standardne klasifikacije dejavnosti (54. člen PZDDV). Mednje se, ne glede na uvrstitev takih storitev v SKD 2008, uvršča tudi vgradnja stavbnega pohištva, ki ga izdelata sam izvajalec storitve, ter postavljanje montažnih hiš. Kot navaja DURS v pojasnilu št. 4230-165/2010-3, SKD 2008 iz šifre F/Gradbeništvo, izključujejo postavljanje montažnih stavb, razen betonskih. Po pojasnilih SURS se kljub navedenemu med postavljanje montažnih stavb šteje tudi postavljanje drugih montažnih stavb poleg betonskih. Zaradi navedenega razhajanja med PZDDV (127. člen) in klasifikacijo bi moral SURS v tem delu spremeniti pojasnila k SKD 2008 in jih uskladiti s pravilnikom.

³ Enotna klasifikacija vrst objektov 2012 je bila sprejeta z uredbo Vlade, objavljena v Uradnem listu RS št. 109/11.

2.4 Računovodski vidik obrnjene davčne obveznosti

V tem poglavju podrobno opisujem obveznosti davčnih zavezancev, ki jim jih nalaga ZDDV-1 glede spremljanja, sporočanja in evidentiranja obrnjene davčne obveznosti. Gre za obveznosti davčnih zavezancev glede prijave dejavnosti pred prvim začetkom opravljanja gradbenih storitev in mesečnega poročanja o opravljenih gradbenih storitvah pristojnemu davčnemu uradu. Prav tako v poglavju podrobno predstavljam pravila glede pravilnega izdajanja in evidentiranja listin ter obračun DDV.

2.4.1 Prijava dejavnosti

Ob sprejetju določila obrnjene davčne obveznosti od 1. 1. 2010 je bila za davčne zezance obvezna prijava davčnemu organu, če je zavezanec opravljal dobave blaga ali storitve, za katere je prejemnik plačnik DDV skladno s 76. a členom ZDDV-1. Po 78. a členu ZDDV-1 je davčni zavezanec moral v 30 dneh od prve dobave obvestiti davčni organ o začetku opravljanja takih dobav, in sicer preko sistema E-davki na posebnem obrazcu PD-Obv (obvestilo o začetku/prenehanju dobav blaga in storitev, za katere je prejemnik plačnik DDV). Po drugi in tretji točki 78. a člena je davčni zavezanec moral davčni organ obvestiti, če je prenehal ali ponovno pričel opravljati takšno dejavnost. Za male davčne zezance določilo o prijavi obveznosti ni veljalo, saj se obveznost za plačilo DDV nanje ne prevali. ZDDV-1 je v 141. členu predpisoval tudi globe v višini od 2.000 do 125.000 EUR, če davčni zavezanec davčnega organa ni obvestil, da dobavlja blago ali storitev, za katere je prejemnik plačnik DDV. S sprejetjem ZDDV-1E, ki ga je sprejel Državni zbor RS na seji 23. septembra 2011, je obveznost prijave dejavnosti iz 78. a člena ZDDV-1 odpravljena.

2.4.2 Poročanje o dobavah blaga in opravljenih storitvah

V 92. členu ZDDV-1 je bila s 1. 1. 2010 uvedena tudi obveznost poročanja o opravljenih dobavah blaga in storitev. Davčni zavezanec mora na obrazcu Poročilo o dobavah – 76. a člen (v nadaljevanju PD-O) – davčnemu organu zagotoviti podatek o skupni vrednosti opravljenih dobav blaga in storitev, za katere se znotraj Slovenije uvaja plačevanje DDV mehanizmu obrnjene davčne obveznosti in od katerih mora DDV obračunati prejemnik blaga in storitev. Pravna podlaga za poročanje, izpolnjevanje ter predložitev poročila o dobavah blaga in storitev je 76. a člen ZDDV-1. Poleg zbirnih podatkov v davčnem obračunu DDV-O mora davčni zavezanec, ki opravlja dobave blaga in storitev znotraj Slovenije, od katerih plača DDV prejemnik, sestavljati še posebno poročilo za obdobje koledarskega meseca in ga predložiti davčnemu organu v elektronski obliki na obrazcu PD-O, ki je priloga PZDDV.

V mesečnem poročilu mora davčni zavezanec izkazati:

- ID številko, pod katero je opravil dobavo blaga ali storitev, za katero se prevaljuje obveznost plačila DDV,

- ID številko, pod katero je registriran prejemnik dobave ali storitve,
- skupno vrednost dobav blaga ali storitev brez DDV.

Davčni zavezanec je moral obrazec PD-O predložiti davčnemu organu do zadnjega delovnega dne naslednjega meseca po poteku koledarskega meseca, ne glede na to, ali je v mesecu poročanju opravil zadevne dobave blaga ali storitve ali ne. Da bi se davčni zavezanec izognil oddaji praznih obrazcev PD-O, je lahko uporabil določilo iz 2. točke 78. člena za odjavo dejavnosti, za katero se zahteva poročanje. S sprejetjem ZDDV-1E je bila spremenjena tudi druga točka 92. člena, s katero se odpravlja obveznost oddajanja praznih poročil za mesece, v katerih davčni zavezanec ni opravil zadevnih dobav blaga ali storitev.

2.4.3 Izdajanje in evidentiranje listin

Račun ali faktura je listina, s katero prodajalec s prodajno vrednostjo obremeni kupca blaga ali storitve. Obvezni podatki, ki jih mora račun vsebovati, če so izdani davčnim zavezancem z ID številko, določa 82. člen ZDDV-1 v povezavi s členi 226–227 Direktive. 231. člen Direktive dovoljuje, da države članice za dobave blaga in storitev, ki jih prejmejo davčni zavezanci na njihovem ozemlju, vsebino računov prevedejo v nacionalne jezike. V Sloveniji takšne ureditve ni v uporabi. Z uveljavitvijo 76. a člena ZDDV-1 so se določila dodatna pravila pri izdajanju računov, vendar se vsebina 82. člena zakona ne spremeni. Obvezni podatki po 82. členu ZDDV-1 so naslednji:

- ime in naslov davčnega zavezanca in njegovega kupca ali naročnika,
- datum izdaje računa,
- zaporedna številka računa,
- ID številka prodajalca,
- ID številka kupca oziroma naročnika,
- količina in vrsta dobavljenega blaga oziroma obseg in vrsta opravljenih storitev,
- datum, ko je bila opravljena dobava blaga oziroma datum, ko je bila storitev opravljena oziroma končana, ali datum, ko je bilo opravljeno predplačilo,
- cena na enoto brez DDV, vrednost brez DDV, stopnja DDV, znesek DDV,
- v primeru oprostitve DDV ustrezna klavzula, po kateri DDV ni obračunan (lahko se sklicujemo na ustrezen člen Direktive ali ZDDV-1).

Kadar pa se zaračunava promet blaga ali storitev, ki je predmet obrnjene davčne obveznosti, pa je obvezno na računu navajati še naslednje:

- klavzulo, da gre za obrnjeno davčno obveznost po 76. a členu ZDDV-1,
- davčno osnovo, od katere se DDV prevaljuje na kupca,
- znesek DDV, ki se prevaljuje in ni vštet v skupni znesek obračunanega DDV.

Če se zaračunavajo dobave, od katerih DDV obračuna izvajalec, in dobave, za katere velja obrnjena davčno obveznost, je potrebno takšne dobave na računu izkazati ločeno. Za prejeta predplačila, za katere velja obrnjena davčna obveznost, se izkazani DDV na računu obračuna po dejanski stopnji in ne po preračunani davčni stopnji. Pri tem je pomembno, da prejemnik predplačila na računu navede podatke o količini in vrsti blaga oziroma opis in obseg storitev, ki jih bo dobavil za prejeto predplačilo. Direktiva v 222. členu določa, da lahko države članice predpišejo roke za izdajo računov, vendar takšno določilo v ZDDV-1 ni sprejeto. ZDDV-1 določa roke za nastanek obveznosti za obračun DDV in obveznost davčnega zavezanca, kdaj mora poskrbeti za izdajo računa, in sicer (81. člen ZDDV-1):

- dobave blaga ali storitev, ki jih je opravil drugemu davčnemu zavezancu ali pravni osebi, ki ni davčni zavezanec,
- dobave blaga na daljavo,
- oproščene dobave znotraj EU in dobave novih prevoznih sredstev,
- prejeta predplačila za promet blaga in opravljene storitve,
- druge dobave blaga in opravljene storitve končnim potrošnikom.

Kot račun velja tudi začasna situacija v gradbeništvu pod pogojem, da vsebuje vse predpisane podatke iz 82. člena ZDDV-1. Posebnost pri zaračunavanju gradbenih storitev, opravljenih na nepremičninah, je tudi, da mora račun vsebovati podatke o nepremičnini, na katero se račun nanaša (138. člen PZDDV). Če tuji davčni zavezanec izda račun slovenskemu davčnemu zavezancu, določila iz 82. člena ZDDV-1 zanj ne veljajo, ampak mora upoštevati pravila izdajanja računov države, v katerih ima sedež.

Kot predstavljeno v točki 2.4.2 je obveznost za poročanja o dobavah iz 76. a člena le na strani dobavitelja oziroma tistega, ki storitev opravi. Prejemnik storitve ni dolžan poročati o prejetih dobavah, je pa kot prejemnik storitve dolžan opraviti samoobdavčitev in evidentirati promete v ustrezne DDV evidence. Davčno osnovo od prejetih dobav vključi v polje obrazca 31a DDV-O, obveznost za DDV v polje 25 za 22 % DDV in v polje 25a za 9,5 % DDV. V kolikor zavezanec prejme račun najkasneje do roka za predložitev obračuna DDV, sme obračunani DDV odbiti v istem davčnem obdobju, v katerem je izkazal obveznost. Odbitek DDV vključi v polje 41 obrazca DDV-O za 22 % DDV in v polje 42 za 9,5 % DDV. Prejemnik storitve, ki po tretji točki 76. člena namesto tujega zavezanca opravi samoobdavčitev, davčno osnovo izkaže v polju 31, obveznost za DDV pa v polju 25 za 20 % DDV in v polju 25a za 9,5 % DDV. Prejemniku pripada tudi pravica do odbitka DDV, ki ga je izkazal kot obveznost in ga izkaže v polju 41 za 22 % DDV in v polju 42 za 9,5 % DDV.

2.4.4 Stalna poslovna enota

Za namene DDV je definicija stalne poslovne enote zapisana v PZDDV v povezavi s členu, ki urejajo kraj obdavčljivih transakcij. Zakonodajalec je ureditev stalne poslovne enote

povzel po sodbah sodišč ES. Po 28. členu PZDDV je stalna poslovna enota davčnega zavezanca, ki v Sloveniji nima sedeža, tisto mesto poslovanja, ki trajno razpolaga s človeškimi in materialnimi viri v tolikšni meri, da omogoča prejem in uporabo storitev iz prvega odstavka 25. člena ZDDV-1 ali opravljanje storitev iz drugega odstavka 25. člena ZDDV-1. Pri tem mora biti zagotovljena zadostna stopnja stalnosti poslovne enote. Po Uredbi Sveta št. 282/2011 se davčni zavezanec, ki ima stalno poslovno enoto v Sloveniji, šteje za davčnega zavezanca, ki v Sloveniji nima sedeža, kadar poslovna enota, ki jo ima davčni zavezanec na ozemlju Slovenije, ne sodeluje pri dobavi tega blaga ali pri opravljanju teh storitev (4. točka 76. člena ZDDV-1).

3 TEMELJNE ZNAČILNOSTI OBRNJENE DAVČNE OBVEZNOSTI V GRADBENIŠTVU V REPUBLIKI AVSTRIJI

V Avstriji je področje davka na dodano vrednosti urejeno v zakonu o DDV (nem. Umsatzsteuergesetz), ki je v veljavi od leta 1972 kot večfazni davek z možnostjo odbitka plačanega DDV. S pristopom Avstrije EU leta 1995 in prevzemom Šeste Direktive v avstrijski pravni red, je bil leta 1994 sprejet nov zakon o DDV (današnji UStG). UStG se v Avstriji nenehno spreminja in dopolnjuje, tako da je od sprejetja leta 1994 do danes bil spremenjen že 42 krat. Poleg UStG pa je v Avstriji v veljavi od leta 2005 tudi pravilnik o izvajanju zakona o DDV (nem. Umsatzsteuerrichtlinien 2000, v nadaljevanju UStR). UStR predstavlja pripomoček davčnim zavezancem pri razlagi in uporabi zakona in je zbirka različnih davčnih praks in mnenj o zakonu o DDV (UStR, 2005, str. 1).

Kot obdavčljivi promet se štejejo naslednje transakcije (1. člen UStG): dobava blaga in opravljene storitve, lastna potrošnja, uvoz blaga iz tretjih držav in pridobitve blaga iz drugih držav članic. V osnovi velja, da DDV dolguje tisti davčni zavezanec, ki opravi obdavčljivo dobavo blaga ali storitve oziroma tisti davčni zavezanec, ki izstavi račun ali drugo listino z izkazanim DDV. V določenih primerih pa pri poslovanju med davčnimi zavezanci obveznost obračuna za DDV preide na prejemnika blaga oziroma storitve. Razlog za takšen odklon od osnovnega pravila je v učinkovitejšem pobiranju davkov, posebej v rizičnih panogah gospodarstva.

3.1 Razlogi za spremembo zakonodaje

Glavni izvajalec A pridobi od naročnika B posel izgradnje večstanovanjske stavbe. Zaradi kratkih rokov za dokončanje del najame izvajalec A za opravljanje različnih gradbenih in obrtniških del podizvajalca C. Po dokončanju del in tudi že med potekom gradnje podizvajalec C za svoje opravljene storitve izstavi glavnemu izvajalcu A gradbene situacije (račune), glavni izvajalec A pa zaračuna storitev naprej naročniku B. Podizvajalec C zaračuna storitev z vključenim DDV, izvajalec A pa mu je dolžan račun plačati, hkrati pa ima A pravico do vračila (odbitka) vstopnega DDV. Izvajalec A izstavi račun naročniku B in obračuna ter plača DDV. Če ima naročnik B za opravljeno storitev tudi pravico do

odbitka DDV, se takšen proces nadaljuje vse do končnega potrošnika, ki nima pravice do odbitka DDV.

Opisan primer prikazuje običajen tok poslovanja in obračunavanja DDV med davčnimi zavezanci v gradbeništvu. V opisanih primerih pa je v preteklosti pogosto prihajalo do zlorab pri plačevanju davkov. Posebej v panogi gradbeništvu so se pojavile organizirane skupine, ki so sistematično zlorabliale in kršile zakonodajo z namenom utaje in neplačila davkov državi. V ta namen so kršitelji ustanavljali nova podjetja ali prevzemali obstoječa. Ustanovljena ali prevzeta podjetja so običajno poslovala le nekaj mesecev, zato so kršitelji davčni upravi ostali anonimni. Za družbenike takšnih družb so se imenovali tako imenovani slamnati družbeniki, pogosto državljani vzhodnoevropskih držav. Velika večina takšnih družbenikov ni bila seznanjena, da sodelujejo v kriminalnih dejanjih, saj so po ustanovitvi družbe in proti plačilu prepustili upravljanje družbe drugim pooblaščenim osebam. Da so takšna slamnata podjetja lahko prišla do velikih gradbenih poslov večjih vrednosti, so na javnih razpisih ponujala nižje cene kot konkurenti, saj so že v osnovi vedela, da bodo pri tem utajila davek državi in prispevke svoji zaposlenim (Pülzl, Bodner & Pilgermair, 2012, str. 20).

Avstrija se je v tej situaciji znašla pred veliko težavo. Davčni zavezanec C, ki je opravil obdavčljivo storitev za glavnega izvajalca A, je bil zavezanec za plačilo DDV v Avstriji, vendar te obveznosti ni izpolnil. Glavni izvajalec A pa je imel hkrati pravico do odbitka vstopnega DDV, saj je razpolagal z ustreznimi listinami (računom) in tudi storitve so bile dejansko opravljene. Država oziroma davčni urad sta bila dolžna glavnemu izvajalcu A priznati pravico do vračila DDV, četudi ta DDV od izvajalca C ni bil plačan. Zaradi navedenega se je v Avstriji v nekaj letih močno povečalo število neplačanih davkov v državni proračun. Pri utajah davka so bili utajevalci zelo iznajdljivi, tako da so davčni organi in tudi odgovorni pri podeljevanju javnih razpisov težko in šele čez nekaj časa postali pozorni na to problematiko. Ko je davčna uprava po številnih opominjanih želela osebno poiskati davčne dolžnike, se je ugotovilo, da je večina dolžnikov neznanih, brez poslovnih prostorov, podjetja pa registrirana na t. i. poštno nabiralnike. Tisti davčni dolžniki, ki jih je davčna uprava uspela identificirati in pričela z izterjavo dolgov, pa so v večini primerov že bili v insolvenčnih postopkih, brez stvarnega premoženja za poplačilo dolgov (Pülzl et al. 2012, str. 21)

Za preprečitev tovrstnih davčnih utaj je bilo nujno potrebno sprejeti določene spremembe v zakonodaji, predvsem v UStG (Tschepp, 2002, str. 26). Avstrijsko Ministrstvo za finance je od leta 2002 dalje sprejelo veliko ukrepov za zmanjšanje tovrstnih davčnih utaj. Pri tem ni šlo za ukrep povečanega inšpekcijskega nadzora nad davčnimi zavezanci, ampak za ustvarjanje pravičnejših pogojev za vse udeležence na trgu. Zmanjšanje davčnih utaj v tem primeru pomeni več pravičnosti, enakosti in več zaščite za domače gospodarstvo. V ta namen so bili sprejeti naslednji ukrepi (Pülzl et al. 2012, str. 21).

- **Mehanizem obrnjene davčne obveznosti**

Uvedba mehanizma obrnjene davčne obveznosti je bil ključen ukrep pri zmanjšanju utaj DDV-ja v gradbeništvu. Ukrep je v zelo kratkem času močno zmanjšal obseg davčnih utaj.

- **Skupina za nadzor v gradbeništvu (nem. *SEG-schnelle Eingreiftruppe*)**

Leta 2002 je bila ustanovljena posebna skupina za nadzor, ki je na terenu nadzirala poslovanje gradbenih podjetij. V tem obdobju se je namreč pojavljalo, da je zgolj na Dunaju vsako leto približno 900 gradbenih podjetij (predvsem slamnatih podjetij) končalo v stečajnih postopkih, brez neplačanih davkov in prispevkov. Skupina je imela za nalogo, da je preverjala predvsem izpolnjevanje obveznosti do države. Že eno leto po ustanovitvi je država s tem ukrepom pobrala dodatnih 10 milijonov evrov davščin in za 32 milijonov evrov dodatnih davčnih obveznosti.

- **Preprečevanje dela na črno**

Posebne skupine, ki so bile ustanovljene na vseh davčnih uradih po državi, so bile zadolžene za odkrivanje ilegalnega zaposlovanja delavcev, preprečevanje s tem povezanimi davčnimi utajami in odkrivanje ter preprečevanje neplačevanja socialnih dajatev za zaposlene. Ob ustanovitvi so se te skupine primarno ukvarjale z odkrivanjem in preprečevanjem dela na črno, kasneje pa se je njihovo področje delovanja razširilo tudi na izterjavo davkov in prispevkov.

- **Davčni nadzor velikih gradbenih podjetij**

Nadzor je bil usmerjen v ustanavljanje novih hčerinskih družb, tako da se je ugotavljalo, ali ustanovljene družbe dejansko opravljajo dejavnost, za katero so registrirane. S tem se je skušalo že v začetni fazi preprečiti utajo davkov. Če je obstajal sum utaje davkov, se je v nadaljnji pregled vključila tudi finančna policija.

3.2 Področje uporabe obrnjene davčne obveznosti

Z vstopom Avstrije v EU v začetku leta 1995 se je po Šesti Direktivi v zakonodajo prevzel mehanizem obrnjene davčne obveznosti, kar je prineslo velike spremembe v tedaj veljavni zakonodaji o DDV. Najpomembnejša določila o plačniku davka vsebuje 21. člen Šeste Direktive, ki določa, da davek dolguje tisti davčni zavezanec, ki opravi obdavčljivo storitev. Izjeme navedenemu pravilu, pri katerem obveznost obračuna DDV preide na prejemnika storitve, so:

- posebej naštete storitve v desetem odstavku 3. a člena UStG (nem. Katallogleistungen),

- opravljene storitve v državah članicah v smislu 3. a člena UStG.

S sprejetjem »Reperaturengesetzt« leta 1995 je bil 21. člen Šeste Direktive prenesen v 19. člen UStG. Mehanizem obrnjene davčne obveznosti je ob samem sprejetju veljal zgolj za določene storitve, ki jih je opravil tuji davčni zavezanec v državi, v kateri ni imel sedeža oziroma v državi, v kateri ni bil registriran kot davčni zavezanec. Takšna ureditev je bila zelo pomembna pri poslovanju med avstrijskimi in tujimi davčnimi zavezanci (Sigmund, 1995, str. 751). S prenosom obveznosti za plačilo DDV s tujega davčnega zavezanca na domačega (avstrijskega) davčnega zavezanca so bile preprečene številne utaje davkov, saj je avstrijski davčni organ lažje in učinkoviteje pobiral davek od svojih davčnih zavezancev kot od tujih. Ker ima prejemnik storitve poleg obveznosti za plačilo DDV v enaki višini hkrati tudi pravico do vračila (odbitka) DDV, ni prihajalo do denarnega toka. Hkrati pa so se s takšno ureditvijo močno razbremenili davčni organi, saj se tujim davčnim zavezancem ni bilo več potrebno registrirati v državi, v kateri je opravil obdavčljivo storitev (Berger, Bürgler, Kanduth-Kristen & Wakounig, 2010, str. 1695).

Leta 2002 pa se je mehanizem obrnjene davčne obveznosti razširil tudi na notranji promet v državi, na področje gradbeništva, kar bom podrobneje predstavil v nadaljevanju. Razširitev uporabe mehanizma obrnjene davčne obveznosti se je razširila predvsem na področja, kjer so se v preteklosti pogosto dogajale utaje davkov in ki so veljala kot rizične dejavnosti (Scheiner, Kolacny & Caganek, 2005, str. 323). Po trenutno veljavni zakonodaji preide obveznost za plačilo DDV na prejemnika storitve (19. člen UStG):

- če storitve ali storitve z montažo opravi tuji davčni zavezanec avstrijskemu davčnemu zavezancu ali pravni osebi javnega prava,
- če se opravi gradbena storitev,
- če tuji davčni zavezanec dobavi plin ali elektriko domačemu davčnemu zavezancu,
- pri dobavi odpadkov, ostankov in rabljenega materiala,
- pri prenosu emisijskih kuponov,
- pri dobavi mobilnih naprav in podobnih integriranih vezij, igralnih konzol, prenosnih računalnikov in tablic, če znesek izkazan na računu znaša najmanj 5.000 EU,
- pri dobavi plina in elektrike trgovcu s tovrstnimi energenti,
- pri prenosu certifikatov za plin in elektriko,
- pri dobavi nekaterih kovin, posebej žlahtnih, kot so diamanti, zlato, srebro, kot tudi izdelki iz nežlahtnih kovin, npr. cevi, žice iz aluminija.

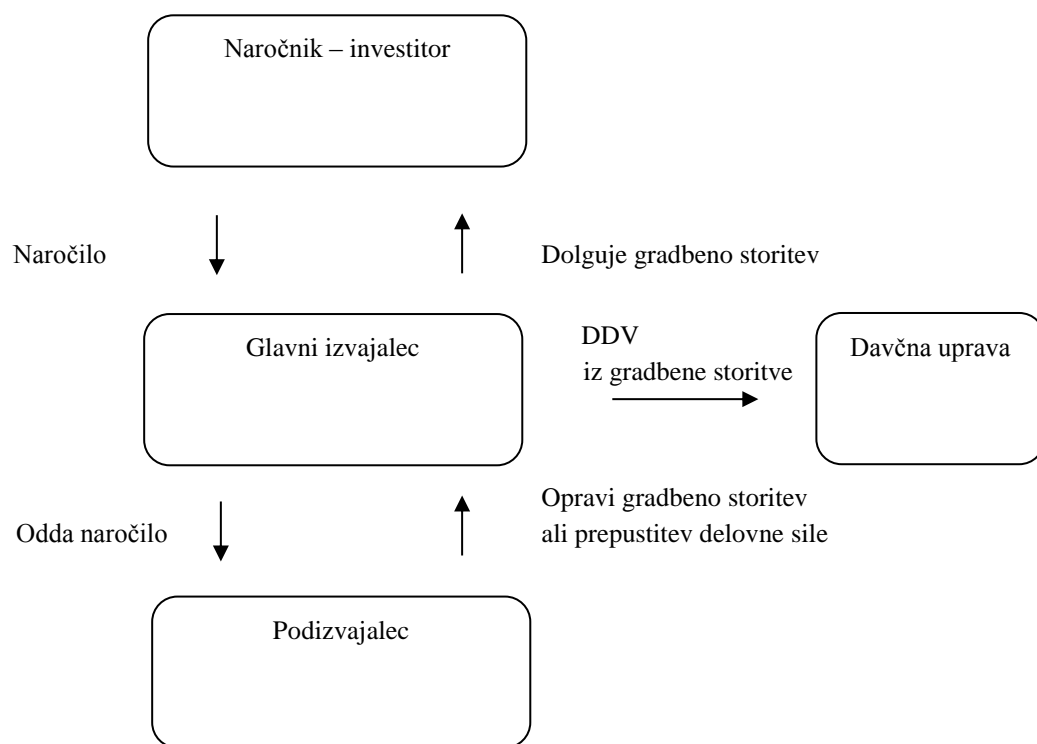
S sprejetjem druge novele zakona o DDV (nem. 2. Abgabenänderungsgesetz 2002) se je UStG dopolnil z novim, in sicer z 1 a točko 19. člena, ki od 1. 10. 2002 predpisuje uporabo mehanizma obrnjene davčne obveznosti v gradbeništvu med naročnikom gradbene storitve (glavnem izvajalcu), če to storitev izvede njegov podizvajalec. Določba zakona je v zelo kratkem času omejila veliko število davčnih utaj v Avstriji (Ruppe & Achatz, 2011, str.

19). Kot že navedeno v točki 1.4.3., je bilo v času sprejetja tega določila potrebno pridobiti posebno dovoljenje Sveta EU, saj takrat še ni veljala določba o uporabi mehanizma obrnjene davčne obveznosti za storitve med davčnimi zavezanci v isti državi. Izdana določba je bila veljavna do 31. 12. 2007 in bila pred iztekom roka veljavnosti že neposredno sprejeta v 199. členu Direktive.

UStG v 1. a točki 19. člena določa, da preide obveznost za obračun DDV na prejemnika gradbene storitve, kadar:

- **podizvajalec** opravi
- **gradbeno storitev**
- **glavnemu izvajalcu,**
- če je glavni izvajalec **sam dobil naročilo za opravljanje teh gradbenih del** ali
- če glavni izvajalec **običajno opravlja gradbene storitve.**

Slika 1: Prikaz obrnjene davčne obveznosti v gradbeništvu v Avstriji



Obrnjeno davčno obveznost lahko razumemo tudi kot nepravo davčno oprostitev, saj ima prejemnik storitve, na katerem je obveznost za obračun davka, hkrati tudi pravico do odbitka vstopnega davka. Zaradi takšne zakonske ureditve ne prihaja do denarnega toka pri plačilu in vračilu davka ne med davčnima zavezancema, kot tudi ne med glavnim izvajalcem in davčno upravo (Ruppe & Achatz, 2011, str. 20).

UStG pojem gradbene storitve omenja zgolj v 1. a točki 19. člena, kjer določa, da se za gradbeno storitev šteje:

- izgradnja (izdelava)
- popravilo
- vzdrževanje
- čiščenje
- rekonstrukcija (sprememba)
- rušenje (odstranitev) gradbenih objektov

Pod gradbene storitve se uvršča tudi storitev prepustitve delovne sile, če ta opravlja gradbena dela. To pomeni, da se morajo zgoraj navedene storitve neposredno nanašati na predmet oziroma objekt. Termin gradbeni objekt je po tem zakonu zelo širok. Poleg zgradb oziroma stavb določa tudi vse s tlemi povezane predmete, kot so elektrarne, silosi, ceste, mostovi, tuneli, napeljave itd. (UStR, str. 190–11). Prav tako so vključeni tudi deli objektov, kot npr. okna, vrata ter notranja oprema, če je trajno vgrajena v objekt (vgradne kuhinje, talne obloge, toplotna napeljava in drugo).

S 1. 1. 2011 se je gradbena storitev, za katero velja obrnjena davčna obveznost, dopolnila tudi za storitve čiščenja gradbenih objektov. Storitve čiščenja ne zajema zgolj čiščenja objektov pred predajo naročniku, ampak tudi vsakršno čiščenje in pospravljanje ter urejanje objektov in delov objektov, kot npr. fasad, oken, bazenov, kanalov (odmaševanj odtokov), čiščenje cest in parkirišč (pometanje in pranje, pluženje in odstranjevanje snega). Pri enotni storitvi je odločilno, ali predstavlja čiščenje glavno storitev ali zgolj nesamostojno dodatno storitev k storitvi, ki ni gradbena storitev. Tako je npr. redno posipavanje cest s posipnimi materiali nesamostojna dodatna storitev k zimskemu čiščenju cest (pluženje). Čiščenje pisarniških prostorov (tal, pohištva, stopnic, hodnikov in sanitarij) pa v celoti predstavlja gradbeno storitev. Urejanje zelenih površin (košnja trave, obrezovanje dreves, žive meje) ne predstavlja storitve čiščenja. Enako velja tudi za čiščenje tekstila, pranje hotelskega tekstila, oblačil, zaves, preprog in drugo (BMF, 2010, str. 1).

3.2.1 Posebni primeri določanja gradbenih storitev

V praksi se davčnim zavezancem pojavljala težava pri presoji, ali se določena storitev uvršča med gradbeno storitev ali ne, saj v UStG in UStR pogosto ni povsem točno določeno, ali je posamezna storitev gradbena storitev ali ne. Zato je potrebno pri opravljanju gradbenih storitev za vsako posamezno storitev posebej določiti, ali je predmet obrnjene davčne obveznosti ali ne, in jih ločeno od ostalih storitev izkazati na izdanih listinah (računih, gradbenih situacijah, ponudbah).

Glavni izvajalec najame podizvajalca za opravljanje storitev in pri tem napačno določi negradbeno storitev kot gradbeno storitev. Če kasneje ugotovi napako, kljub temu velja določitev, ki sta jo sprejela. Kadar gradbeno storitev določi kot negradbeno storitev, UStG ne predvideva posebnih sankcij, saj velja napačna določitev pod pogojem, da je bil DDV od opravljene storitve pravilno obračunan in plačan. Dokazno breme v tem primeru je na strani prejemnika storitve (Scheiner, et al. 2005, str. 79).

- **Več različnih storitev**

Kadar se opravlja delo na gradbišču, se običajno opravijo različne gradbene in druge storitve za naročnika. Za določitev, ali je opravljena storitev predmet obrnjene davčne obveznosti, je potrebno opravljene storitve natančno opredeliti. Pri tem je pomembno, ali je opravljena storitev določena kot samostojna storitev ali kot ena izmed storitev v sklopu. Če je že v fazi opravljanja storitev možno določiti glavno storitev, potem se pomožne storitve ne štejejo kot samostojne storitve, ampak se določijo kot enotna gradbena storitev (Stingl, 2002, str. 348).

9. primer: Glavni izvajalec naroči dobavo proizvodnega stroja. Dobavitelj opravi dobavo stroja z montažo. Za zagon in priklop stroja je potrebno pri naročniku preurediti elektroinstalacijo (zamenjava vtičnice), ki jo opravi elektro podjetje, ki ga najame dobavitelj opreme. Dobava stroja ne predstavlja gradbene storitve. Preureditev elektroinstalacije predstavlja gradbeno storitev, vendar je v primerjavi z dobavo stroja zanemarljiva in se zato predstavlja kot dodatna storitev k dobavi stroja.

Če pa se opravijo obdavčljive storitve, ki samostojno predstavljajo delno gradbene storitve (npr. zemeljska dela), delno dodatne storitve (npr. prevozne storitve), potem je potrebno takšne storitve izkazati ločeno in za gradbeno storitev uporabiti mehanizem obrnjene davčne obveznosti (UStR, točka 2602c).

10. primer: Če bi ob zgoraj navedenem primeru poleg zamenjave vtičnice bilo potrebno zamenjati tudi celotno elektroinstalacijo, bi takšna storitev pomenila samostojno gradbeno storitev.

- **Dobava z delno montažo**

Kadar se opravi dobava materiala, ki ga dobavitelj delno tudi vgradi v objekt, potem je potrebno takšne storitve izkazati ločeno od storitev, kjer se opravi zgolj dobava materiala brez montaže.

11. primer: Podjetje dobavi 30 oken, vendar jih v objekt vgradi samo 5. Za teh 5 vgrajenih oken velja obrnjena davčna obveznost, za ostala okna davek obračuna dobavitelj.

- **Storitve, ki niso gradbene storitve**

UStR v točki 2602c določa, katere storitve niso gradbene storitve in za katere ne velja obrnjena davčna obveznost. To so:

- storitve arhitektov, statikov, geodetov,
- prevozne storitve, vključno z nakladanjem in raztovarjanjem tovora (prevozno podjetje opravi odvoz gradbenih odpadkov z gradbišča),
- dobave materiala,
- dobave asfalta in betona, ki se po naročilu dobavijo in raztovorijo na gradbišče,

12. primer: Podjetje dobavi z mešalnim vozilom beton na gradbišče. Tovor raztovori v prvo nadstropje stavbe s pomočjo betonske črpalke. Takšna dobava ne predstavlja gradbene storitve. Če se dobavljeni beton še vgradi v objekt, potem velja storitev kot gradbena storitev.

- vzdrževalna dela na objektih ali na delih objektov. Pogoj je, da se pri tem objekt ali deli objektov ne spreminjajo ali zamenjajo (zamenjava električnih varovalk ali žarnic ne predstavlja gradbene storitve),
- najem gradbenih strojev brez upravljavca,
- vzdrževanje in popravilo gradbenih strojev, tudi če se dela izvajajo na gradbišču,
- gradbeni nadzor na gradbiščih,
- dobava naprav in opreme brez montaže (naročnik opravi montažo, zagon pa opravi dobavitelj).

13. primer: Dobavitelj opreme dobavi gradbenemu podjetju napravo za proizvodnjo asfaltne mase. Gradbeno podjetje opravi vgradnjo naprave, po dokončani vgradnji pa dobavitelj opreme opravi zagon opreme.

- **Storitve, ki so gradbene storitve**

UStR v točki 2602c določa, katere storitve so gradbene storitve in za katere velja obrnjena davčna obveznost. To so:

- dobava opreme, ki se trajno vgradi na zemljišče oziroma na njej pripadajoč objekt (npr. montaža),

14. primer: Proizvajalec gostinske opreme za naročnika gostilničarja izdelava točilni pult in ga zmontira pri naročniku. Montaža točilnega pulta je gradbena storitev. Načrtovanje, izdelava in transport točilnega pulta ni gradbena storitev, ker pa se točilni pult trajno vgradi v objekt, se šteje kot gradbena storitev.

- dobava kuhinj brez kuhinjskih naprav, kot so štedilnik, hladilnik, pomivalni stroj itd. Izjema so kuhinje, ki se kupijo v kompletu skupaj s kuhinjskimi napravami.
- vrtnarska in ozelenitvena dela, urejanje pešpoti, izgradnja ribnikov, izgradnja razsvetljav, odvodnjavanje,
- postavitve in odstranitve gradbenih odrov, čeprav se ločeno zaračunava sama postavitve in najem. Izjema: obrnjena davčna obveznost ne velja, kadar najemnik sam postavi oder ali najame nekoga tretjega za postavitev odra.
- dobava strojev, opreme in naprav, ki se trajno vgradijo in so povezani z objektom, kot npr. ogrevalne in prezračevalne naprave, dvigala, raznovrstne napeljave, inštalacije itd.
- rekonstrukcijska in restavratorska dela, če se izvajajo na objektih (npr. obnova fresk),
- izgradnja in postavitve odrov in tribun za predstave, koncerte itd.
- oddajanje pisarniških, sanitarnih in bivalnih kontejnerjev, kadar so pritrjeni na zemljišče ali temelje,
- oddajanje gradbene mehanizacije skupaj z upravljavcem,
- oddajanje gradbenega žerjava brez upravljavca, kadar postavitev žerjava opravi najemodajalec.

Čeprav je v prilogi 4 UStR podrobno predstavljeno, katere storitve spadajo med dejavnost gradbeništva, se v praksi kljub temu pojavljajo primeri, ko za določeno storitev ni mogoče zagotovo presoditi, ali spada v dejavnost gradbeništva ali ne. Zaradi navedenega je Ministrstvo za finance izdalo pojasnila k najpogostejšim primerom, s katerimi srečujejo zavezanci pri poslovanju (UStR, točka 2602f).

- **Glavni izvajalec**

Pri gradbenem poslu je glavni izvajalec oseba, ki opravlja gradbene storitve za svoj ali tuj račun. Če glavni izvajalec opravi storitve sanacije ali prodaje lastnega zemljišča, takrat opravljena storitev ni gradbena storitev. Ko pa glavni izvajalec opravlja storitve za tuj račun, takrat se opravljene storitve štejejo kot gradbene storitve. Glavni izvajalec se šteje za podjetje, ki običajno opravlja gradbeno dejavnost takrat, kadar prihodki od opravljenih storitev za tuj račun presegajo 50 % vseh prihodkov.

- **Upravniki stavb**

Upravniki stavb so pogosto pooblaščenca lastnikov nepremičnin in na katerih za svoj račun opravljajo storitve vzdrževanja in upravljanja. Upravniki stavb ne izvajajo gradbenih storitev niti niso pooblaščenca za izvajanje gradbenih storitev na nepremičninah.

- **Državni nepremičninski skladi**

Običajno ne opravljajo gradbenih storitev, saj so v vlogi najemodajalcev in prodajalcev nepremičnin, ki jih gradijo za trg.

- **Storitve, ki se opravijo za zasebne namene**

Če se opravijo storitve podjetju ali podjetniku posamezniku za njihove zasebne namene in če prejemnik storitve naroči storitev kot fizična oseba, takrat storitev ni predmet obrnjene davčne obveznosti. Da pa pri opravljenih storitvah ne pride do neplačila davka, mora izvajalec davek na računu izkazati ločeno, prejemnik storitve pa mu ga je dolžan plačati.

15. primer: Gradbeno podjetje A opravi gradbena dela na počitniški hiši, ki je v zasebni lasti gradbenega podjetja B in se uporablja za zasebne namene. Podjetje A za opravljene storitve izda račun skupaj z davkom, podjetje B pa mu ga je dolžno poravnati. Podjetje A je tako davčni zavezanec, končni plačnik davka pa podjetje B.

- **Storitve najemanja osebja**

Tudi pri storitvah najemanja osebja se uporablja mehanizem obrnjene davčne obveznosti pod pogojem, da osebje opravlja gradbene storitve za najemodajalca. V praksi se dogaja, da najeto osebje poleg gradbenih storitev opravlja tudi številne druge negradbene storitve. Za določitev, ali najeto osebje opravlja gradbene ali druge storitve, določbe UStR predvidevajo, da je pomembno, ali najeto osebje opravlja storitve v okviru gradbene pogodbe. Za to ni potrebno voditi ločenih evidenc in obračunov, koliko dela je bilo opravljenega kot gradbena storitev in koliko kot druge negradbene storitve. Pomembno je, da najeto osebje opravi več kot 50 % odstotkov gradbenih storitev. Takrat se šteje, da se v celoti opravljajo gradbene storitve. Če navedeni odstotek ni dosežen, potem se šteje, da najeto osebje opravlja druge storitve in tako ne pride do obrnjene davčne obveznosti (UStR, točka 2602c).

Lastne izkušnje kažejo, da imajo pri določanju gradbenih storitev največ težav novoustanovljena podjetja. Znani so mi primeri, ko takšna podjetja napačno določijo gradbeno storitev kot običajno storitev in od nje obračunajo davek ali da obveznost za obračun davka od običajnih storitev, od katerih bi morali obračunati davek, prevalijo na

prejemnika storitve. Zaradi navedenih težav davčnih zavezancev bi lahko zakonodajalec določil seznam vseh potencialnih gradbenih storitev, osnovan na prilogi 4 UStR, in s tem zmanjšal težave davčnim zavezancem pri določanju gradbenih storitev. Predvsem bi takšen seznam koristil novonastalim davčnim zavezancem, ki nimajo veliko izkušenj in znanj in bi na enostaven in hiter način določili, ali opravljajo gradbeno storitev, za katero velja obrnjena davčna obveznost. Seveda v seznam ni mogoče taksativno naštetih vseh možnih gradbenih dejavnosti. Zaradi številnih posebnosti, ki se pojavljajo v praksi, pa bi demonstrativen prikaz in izčrpno pojasnilo k posamezni gradbeni dejavnosti lahko opravilo številne težave davčnim zavezancem.

3.3 Davčni vidik obrnjene davčne obveznosti

V tem poglavju podrobno predstavljam zakonsko ureditev nastanka obveznosti za obračun davka, davčne stopnje ter uporabo mehanizma obrnjene davčne obveznosti pri različnih kategorijah davčnih zavezancev v Avstriji.

3.3.1 Nastanek davčne obveznosti v gradbeništvu

- Obdavčitev po plačani realizaciji

S spremembo zakonodaje od leta 2010 naprej velja, da za gradbene storitve, ki jih opravijo tuji davčni zavezanci po sistemu obdavčitve po plačani realizaciji, obveznost za obračun davka nastane v mesecu, v katerem je storitev opravljena. Spremenjena zakonodaja namreč določa, da datum izstavitve računa ni več odločilen pri nastanku davčne obveznosti, ampak ta nastane v mesecu opravljene storitve (UStR, točka 2602j).

- Obdavčitev po obračunani realizaciji

Nastanek davčne obveznosti pri obdavčitvi po obračunani realizaciji nastane v mesecu, v katerem je bila storitev opravljena. Kadar gradbene storitve opravi tuji davčni zavezanec, nastane obveznost prav tako v mesecu opravljene storitve, ne glede na to, ali je za opravljeno storitev že izdan račun (drugi odstavek 19. člena UStG).

- Predplačila pri gradbenih storitvah

Predplačila so obdavčljiva samo v primeru, kadar so dana za določeno storitev, ne glede na to, ali je za to storitev že bil izstavljen račun (UStR, točka 2606f). Obveznost za obračun davka od prejetih predplačil nastane v mesecu prejema predplačila. Računi za predplačila morajo po vsebini ustrezati določilom, ki veljajo tudi za običajne račune, določene v 11. členu UStG. Pri izstavitvi računa za predplačilo se namesto datuma (obdobja) opravljene storitve navede okvirni datum (obdobje), kdaj bo storitev opravljena. Iz izstavljenega listine mora biti razvidno, da gre za račun za predplačilo (BMF, 2010, str. 2).

- **Delne storitve v gradbeništvu**

Dobava blaga z obdelavo (Werklieferung) se lahko v gradbeništvu izvaja kot celotna storitev ali kot del storitve, kar vpliva tudi na nastanek davčne obveznosti. Če se opravi dobava blaga z obdelavo kot celotna storitev, potem nastane davčna obveznost, ko preide pravica do razpolaganja na naročnika storitve. Kadar pa izvajalec opravi storitev kot del celotne storitve, nastane davčna obveznost z vsako posamezno dobavo. Delna dobava blaga z obdelavo je mogoča pod naslednjimi pogoji (UStR, točka 2613):

- kadar je po naravi možno dobavo blaga z obdelavo razdeliti na več posameznih delov,
- kadar naročnik prevzame posamezne delne dobave,
- ko je za delno dobavo dogovorjeno tudi plačilo,
- ko je za vsako delno dobavo posebej obračunano tudi plačilo.

Naročnik in izvajalec se lahko pri plačilu dobave blaga z obdelavo dogovorita tudi za pavšalno ceno (npr. polaganje keramike v stanovanjskem bloku). V tem primeru se takšna dobava blaga z obdelavo šteje kot celotna storitev. Kadar pa se za posamezne delne dobave blaga z obdelavo obračunavajo različne pavšalne cene, se takšna dobava šteje kot delna dobava, pri kateri nastane obveznost za obračun davka ob vsakem obračunu posebej.

UStR v točki 2617 navaja primere delnih dobav blaga z obdelavo (Werklieferung).

16. primer: Podjetje (izvajalec) prejme naročilo za izdelavo parketa v stanovanjem objektu. V ponudbi posebej navede ceno za material in posebej ceno za storitev (delo). Izvajalec dobavi blago naročniku konec decembra, dela pa opravi v začetku januarja naslednjega leta. Predmet dobave blaga z obdelavo je izdelava in polaganje parketa in predstavlja enotno storitev dobave blaga z obdelavo, ki je ni moč razdeliti na opravljeno storitev po 1. januarju in dobavo materiala pred 31. decembrom.
17. primer: Gradbeno podjetje je sklenilo pogodbo z naročnikom za izgradnjo 15 vrstnih hiš v izvedbi »na ključ«. Za posamezne vrstne hiše so dogovorjene pavšalne cene. Podjetje je v letu sklenitve pogodbe dokončalo 4 vrstne hiše, ki so bile prevzete s strani naročnika. Vsaka posamezna vrstna hiša je obračunana ločeno, kar predstavlja delno storitev. Obveznost za obračun DDV nastane v letu dokončanja objekta. Kot delna storitev bi v omenjenem primeru veljale tudi nekatere storitve, kot npr. zidarska dela, krovska dela, polaganje keramike, strojne inštalacije itd. Omenjeno bi veljalo tudi v primeru, kadar cene ne bi bile določene pavšalno.

18. primer: Gradbeno podjetje je sklenilo pogodbo za izgradnjo 20 kuhinj in kopalnic v stanovanjskem objektu. Podjetje v letu sklenitve pogodbe dokonča 8 kuhinj in 9 kopalnic. Dokončane kuhinje in kopalnice so v tem letu tudi obračunane in prevzete s strani naročnika. Za delno storitev nastane obveznost za obračun DDV. V primeru, da bi podjetje npr. izdelalo centralni ogrevalni sistem za celotni stanovanjski objekt, takšna storitev ne predstavlja delne storitve.

UStR v točki 2618 navaja primere delnih storitev z dobavo (Werkleistung).

19. primer: Gradbeno podjetje je sklenilo pogodbo za izvedbo zemeljskih del (izkop zemlje za polaganje kabla) v skupni dolžini 500 metrov. Polaganje kabla opravi sam naročnik storitve. V letu sklenitve pogodbe gradbeno podjetje opravi izkop zemlje v dolžini 300 metrov in naročniku zaračuna opravljene storitve. Za opravljeno delno storitev nastane obveznost za obračun DDV.

20. primer: Gradbeno podjetje, ki se ukvarja s tesarstvom, sklene pogodbo za izvedbo ostrešij na 5 samostojno stoječih večstanovanjskih hišah po enotnih cenah. Material za izdelavo ostrešja dobavi naročnik sam. V istem letu izvajalec dokonča in obračuna ostrešja za dve hiši, ki ju naročnik tudi prevzame. Za opravljeno delno storitev nastane obveznost za obračun DDV. Če bi izvajalec le delno dokončal ostrešje na eni izmed hiš, takšna storitev ne predstavlja delne storitve z dobavo.

3.3.2 Gradbene storitve v povezavi s tujimi davčnimi zavezanci

Kadar opravi avstrijski davčni zavezanec gradbene storitve za tujega davčnega zavezanca (razmerje glavni izvajalec – podizvajalec), prevali obveznost za obračun davka na prejemnika po 1. a točki 19. člena UStG. Enako velja tudi v primeru, kadar je avstrijski davčni zavezanec prejemnik gradbene storitve, tuji davčni zavezanec pa izvajalec (Pülzl et al. 2012, str. 39).

- Tuji davčni zavezanci kot podizvajalci

Kadar tuji davčni zavezanec kot podizvajalec opravi gradbene storitve avstrijskemu davčnemu zavezancu, takrat tudi zanj veljajo določila iz 1. a točke 19. člena UStG. Iz vidika tega člena zakona sta tuji in avstrijski podizvajalec enakopravna, oba namreč ne obračunavata DDV od opravljenih storitev, ampak prevalita obveznost za obračun na prejemnika storitve. Če ima tuji davčni zavezanec pravico do odbitka avstrijskega DDV,

lahko plačani DDV v Avstriji zahteva v postopku vračila po tako imenovanem Veranlagungsverfahren, kjer mora prihodke iz naslova gradbenih storitev prikazati v mesečni ali letni napovedi DDV.

- **Tuji davčni zavezanec kot glavni izvajalec**

Kadar opravi avstrijski davčni zavezanec gradbene storitve tujemu davčnemu zavezancu v Avstriji, takrat tudi zanj velja 1. a točka 19. člena UStG. Tuji davčni zavezanec se mora registrirati za namene DDV v Avstriji in obračunati avstrijski DDV. Obračunani DDV mora poročati na obrazcu DDV v polju KZ 048, odbitek DDV pa v enakem znesku (ob predpogoju, da velja pravica do odbitka celotnega vstopnega DDV) v polju KZ 082. Ko tuji davčni zavezanec vnaprej zaračunava gradbene storitve naročniku v Avstriji, mora sam obračunati DDV in ga poročati na obrazcu DDV v polju KZ 000 in 022.

3.3.3 Mali davčni zavezanci in mehanizem obrnjene davčne obveznosti

UStG v 27. členu določa tudi t. i. malega davčnega zavezanca, in sicer kot osebo, ki v obdobju za odmero davka ne presega skupnih prihodkov v višini 30.000 EUR. Mali davčni zavezanec od opravljenih storitev ne obračunava davka in prav tako nima pravice do odbitka vstopnega DDV pri prejeti računih. Lahko pa se na svojo željo prostovoljno vključi v sistem DDV in postane »redni« davčni zavezanec z dolžnostjo obračunavanja in pravico do odbitka DDV (6. člen UStG).

Kadar mali davčni zavezanec opravlja gradbene storitve v Avstriji, zanj določbe o obrnjeni davčni obveznosti ne veljajo. Ker mali davčni zavezanec od svojih opravljenih storitev ni dolžan izkazati in obračunati davka, obveznost za obračun davka pri njem sploh ne more nastati. V primeru, da je mali davčni zavezanec prejemnik gradbene storitve, pa preide obveznost za obračun davka na prejemnika tudi takrat, kadar ni prostovoljno vključen v sistem DDV (UStR, točka 2602j). Uporaba mehanizma obrnjene davčne obveznosti v gradbeništvu se uporabi ne glede na to, ali je prejemnik gradbene storitve že identificiran za namene DDV ali ne. Oprostitev identifikacije za male davčne zavezance ne velja v primeru za tuje davčne zavezance v Avstriji, saj zanje določba o velikosti obdavčljivega prometa ne velja.

3.3.4 Občine in mehanizem obrnjene davčne obveznosti

V praksi se tudi občine občasno srečujejo z gradbenimi storitvami. Kadar se opravijo obdavčljive gradbene storitve, potem tudi zanje velja mehanizem obrnjene davčne obveznosti (Pülzl et al. 2012, str. 38).

- **Občina kot izvajalec gradbenih storitev**

Kadar občina opravi gradbeno storitev podjetju, ki običajno samo opravlja gradbene storitve, takrat obveznost za obračun DDV preide na prejemnika storitve.

21. primer: Občina opravi v okviru svoje gospodarske dejavnosti asfaltiranje dovozne ceste v privatni lasti lokalnega proizvodnega podjetja v občini. Za takšno opravljeno storitev velja mehanizem obrnjene davčne obveznosti, saj steklarsko podjetje tudi samo običajno opravlja gradbene storitve.

Kadar občina opravi gradbene storitve podjetju kot podizvajalec (gradbeno podjetje je glavni izvajalec), preide obveznost za obračun DDV tudi takrat na prejemnika storitve. Gradbeno podjetje je dolžno občini pravočasno sporočiti, da v tem poslu nastopa tudi kot glavni izvajalec.

22. primer: Projektantsko podjetje sklene pogodbo z gradbenim podjetjem za izvedbo arhitekturnih in projektantskih del. Projektantsko podjetje za izvedbo storitev s pogodbo najame podizvajalca (v tem primeru občino). Občina za del storitev, ki jih opravi podjetju, ne obračuna DDV, ampak prevali obveznost nanj.

- **Občina kot naročnik gradbenih storitev**

Čeprav občine v okviru svoje gospodarske dejavnosti pogosto same izvajajo gradbene storitve, kljub temu ne spadajo med podjetja, ki običajno opravljajo gradbene storitve.

23. primer: Občina je sklenila pogodbo za izgradnjo občinskega prireditvenega centra z lokalnim gradbenim podjetjem. Ker občina ni podjetje, ki običajno opravlja gradbene storitve in v tem primeru sama ni glavni izvajalec, mora gradbeno podjetje za opravljene storitve obračunati in plačati DDV.

Če bi bila občina glavni izvajalec gradbenih del in bi z gradbenim podjetjem sklenila podizvajalsko pogodbo, takrat bi se uporabil mehanizem obrnjene davčne obveznosti.

24. primer: Občina sklene pogodbo s podjetjem A za izgradnjo ceste. Za izvedbo del občina najame podizvajalca (gradbeno podjetje B, ki se ukvarja z izgradnjo in urejanjem cest). Za storitve med občino in gradbenim podjetjem B velja obrnjena davčna obveznost, saj je podjetje B podizvajalec gradbenih storitev občini. Za storitve med občino in podjetjem A pa ne velja obrnjena davčna obveznost, saj mora občina obračunati in plačati DDV.

3.3.5 Davčne stopnje

Splošna davčna stopnja DDV se za dobavo blaga in opravljene storitve, za uvoz blaga iz tretjih držav in pri pridobitvah blaga iz držav članic v Avstriji obračunava po 20 %. Nižja

stopnja davka velja zgolj za storitve oddajanja stanovanj, živila in storitve osebne higiene in znaša 10 %. Za dobavo kmetijskih proizvodov velja posebna 12 % obdavčitev in 16 % za podjetja carinskih con Jungholz na Tirolskem in Mittelberg na Vorarlbergu (Felhofer, 2007, str. 84).

3.4 Računovodski vidik obrnjene davčne obveznosti

V tem poglavju podrobno opisujem obveznosti davčnih zavezancev, ki jim jih nalaga zakon glede spremljanja, sporočanja in evidentiranja obrnjene davčne obveznosti. Prav tako v poglavju podrobno predstavljam davčnega zavezanca, na katerega se po UStG prevaljuje obveznost za plačilo davka od gradbenih del. Z vidika pravilne uporabe mehanizma obrnjene davčne obveznosti pri gradbenih storitvah, kot ga predvideva UStG, je ključnega pomena poznavanje davčnega zavezanca kot plačnika davka, na katerega se prenaša obveznost za plačilo.

3.4.1 Sporočanje podizvajalcem o obrnjeni davčni obveznosti

Skladno s prvim pododstavkom 1. a točke 19. člena UStG je glavni izvajalec dolžan svojemu podizvajalcu sporočiti, ali je sam pooblaščen za opravljanje gradbene storitve. S tem se prepreči, da od opravljene gradbene storitve davek obračuna podizvajalec in ne glavni izvajalec. Najenostavnejši način za sporočanje je, da podizvajalec v času prejema naročila s strani glavnega izvajalca prejme poleg še pisno ali ustno izjavo, v kateri izjavlja, da je izvajalec gradbene storitve pri tem poslu in da oddaja izvajanje gradbenih del podizvajalcu in s tem prenese obveznost za obračun davka na glavnega izvajalca. Če poslovna partnerja to opravita pred pričetkom del, s tem preprečita morebitne nesporazume v prihodnje. V kolikor glavni izvajalec svojemu podizvajalcu ne sporoči, da opravlja gradbeno storitev in podizvajalec deluje, kot da je sam dolžan obračunati davek, kljub temu preide obveznost za obračun na prejemnika storitve. V skladu z dvanajstim odstavkom 11. člena UStG je podizvajalec dolžan izstaviti račun in obračunati davek. V tem primeru prejemnik storitve (glavni izvajalec) nima pravice do odbitka vstopnega DDV. V kolikor se takšna napaka ugotovi, se davčni zavezancem svetuje, da naknadno popravijo izdane listine.

V kolikor pa glavni izvajalec neresnično izjavi, da je sam izvajalec gradbene storitve, v tem primeru ne pride do prenosa davčne obveznosti nanj, ampak je podizvajalec dolžan obračunati in plačati davek. V tem primeru pa je glavni izvajalec soodgovoren za pravilen in pravočasen obračun in plačilo davka (Berger et al, 2010, str. 26–29).

3.4.2 Podjetje ki običajno opravlja gradbene storitve

Če je prejemnik storitve podjetje, ki običajno opravlja gradbene storitve, preide obveznost za obračun davka na prejemnika storitve. Podjetje mora obračunati davek tudi v primeru, kadar ni pooblaščen za opravljanje teh gradbenih storitev.

25. primer: Gradbeno podjetje A ima v lasti zazidljivo parcelo, na kateri želi izgraditi stanovanjsko hišo za nadaljnjo prodajo. V ta namen najame gradbeno podjetje B. Čeprav v tem primeru gradbeno podjetje A ni izvajalec gradbene storitve, preide obveznost za obračun davka na njega, saj kot gradbeno podjetje običajno opravlja gradbene storitve.

V UStR je v točki 2602f določeno, kdaj se šteje, da podjetje običajno opravlja gradbene storitve, in sicer kadar delež gradbenih storitev presega delež drugih storitev v njegovih prihodkih. Navedeno pomeni, da mora podjetje ustvariti vsaj 50 % celotnih prihodkov iz gradbene dejavnosti. Delež se ugotavlja na povprečnih letnih prihodkih za zadnja 3 poslovna leta. Za novoustanovljena podjetja oziroma podjetja, ki poslujejo manj od navedenih 3 let, lahko podjetje samo izdela projekcijo prihodkov, ki jih bo ustvarjalo v prihodnjih letih, in jih predloži davčnemu uradu. Če se kasneje ugotovi, da je bila predložena projekcija načrtovanih prihodkov napačna in podjetje ne dosega več kot polovico prihodkov iz gradbene dejavnosti, kljub temu podjetje deluje v mehanizmu obrnjene davčne obveznosti. Če se podjetje ukvarja s posojanjem delovne sile, ta delovna sila pa opravlja gradbene storitve, potem ni mogoče sklepati, da podjetje običajno opravlja gradbene storitve. Kadar je podizvajalec v dvomih, ali njegov naročnik običajno opravlja gradbene storitve, je naročnik dolžan sporočiti svojemu izvajalcu o njegovem statusu (Scheiner et al, 2005, str. 30–33).

Kadar se opravijo gradbene storitve prejemniku, ki običajno opravlja gradbene storitve, preide obveznost za obračun na prejemnika storitve tudi brez predhodnega sporočila. Statistični urad Avstrije vodi sezname podjetij, razdeljene po dejavnostih, ki jih opravljajo, vendar seznam ni javno dostopen. Kot pomoč davčnim zavezancem pri določanju, ali davčni zavezanec običajno opravlja gradbeno storitev, je namenjena tudi priloga 4 UStR. Priloga 4 je povzetek t. i. ÖNACE nomenklature, ki jo je izdal Statistični urad v Avstriji in je zasnovana na uredbi Sveta ES št. 3037/90 z dne 9. oktober 1990 o statistični klasifikaciji gospodarskih dejavnosti v Evropski skupnosti. Dejavnosti gradbeništva so navedene v poglavju F, podpoglavje FA, odsek 45. Če davčni zavezanec opravlja dejavnosti iz te točke klasifikacije, potem se šteje, da običajno opravlja gradbene storitve.

3.4.3 Podjetje, ki je pooblaščen za opravljanje gradbene storitve

Skladno z določili 1. a točke 19. člena UStG je potrebno poudariti, da mehanizem obrnjene davčne obveznosti velja le za tiste storitve, ki se opravijo med podizvajalcem in glavnim izvajalcem, ki običajno opravlja gradbene storitve. Čeprav glavni izvajalec opravi gradbeno storitev naročniku, ta storitev ni predmet obrnjene davčne obveznosti, saj določba zakona ne predpisuje prealitivne davčne obveznosti na končnega naročnika storitve.

26. primer: Prevozno podjetje naroči pri gradbenem podjetju izgradnjo prostorov za skladiščenje tovora. Gradbeno podjetje najame za izgradnjo strešne konstrukcije podizvajalca (podjetje, ki se ukvarja s krovstvom). V tem primeru preide obveznost obračuna davka na glavnega izvajalca gradbene storitve. Glavni izvajalec opravi vsa ostala gradbena dela pri izgradnji skladiščnih prostorov, vendar davčna obveznost ne preide na prevozno podjetje.

3.4.4 Izdajanje in evidentiranje listin

Pri izdajanju listin (npr. računov, gradbenih situacij) mora izdajatelj poleg splošnih predpisov, ki urejajo pravila pri izdajanju listin v UStG, upoštevati tudi pravila, ki veljajo pri izdajanju listin pri obrnjeni davčni obveznosti, in sicer:

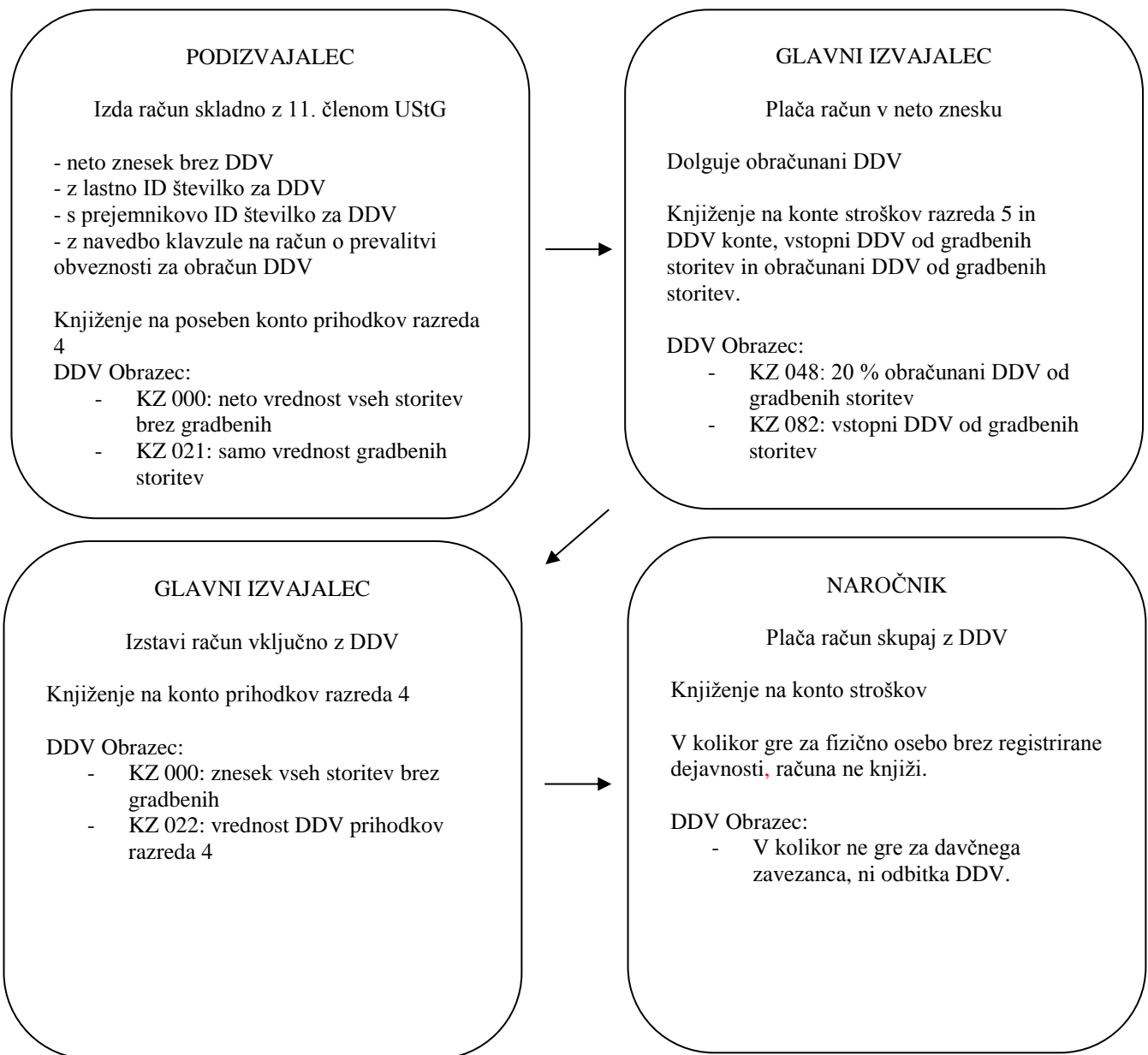
- podizvajalec je za opravljeno storitev dolžan izstaviti račun oziroma drugo listino,
- na izdani listini izkaže samo znesek brez davka,
- izdajatelj listine mora na izdani listini poleg svoje ID številke navesti tudi ID številko prejemnika. Pri tem je potrebno izpostaviti, da ima prejemnik storitve, na katerega se prevali obveznost za obračun davka, pravico do odbitka vstopnega DDV tudi brez prejete listine (prvi odstavek 12. člen UStG),
- na izdani listine je potrebno navesti klavzulo, da preide obveznost za obračun davka na prejemnika storitve.

Če se davek na izdani listini izkaže kot neupravičen, je izdajatelj računa po dvanajstem odstavku 11. člena dolžan plačati davek, prejemnik listine pa nima pravice za obračun vstopnega davka. Pri navajanju klavzul na izdanih listinah je potrebno poudariti, da imajo te zgolj informativno funkcijo. V primeru, da davčni zavezanec izda listino brez navedbe klavzule o prevalitvi davčne obveznosti na prejemnika storitve, ostane obveznost za plačilo davka kljub temu na strani prejemnika storitve.

Ko glavni izvajalec naroči gradbeno storitev pri podizvajalcu, knjiži prejeti račun v breme stroškov na konte razreda 5. Pri tem obveznost za plačilo davka evidentira na poseben konto obveznost DDV od gradbenih storitev, hkrati pa v enakem znesku evidentira tudi pravico do odbitka DDV na konto terjatev DDV od gradbenih storitev. Prejemnik storitve mora obveznost za plačilo DDV evidentirati tudi na DDV obrazcu, ki ga odda na pristojni davčni urad v polje KZ 048, ter pravico do odbitka DDV v polje KZ 082 (glej slika št. 2).

Poleg prejemnika storitve mora tudi izvajalec gradbene storitve prihodke iz naslova opravljenih gradbenih del izkazati na kontih prihodkov razreda 4. Prihodke od opravljenih gradbenih del je dolžan ločeno izkazati od ostalih prihodkov na zato posebej predvidenih kontih prihodki od gradbenih storitev (UStR, točka 2602i.) Na obrazcu DDV izvajalec gradbene storitve izkaže znesek prihodkov brez davka v polju KZ 021, ločeno od ostalih prihodkov v polju KZ 000.

Slika 2: Prikaz evidentiranja in poročanja gradbenih storitev v knjigovodskih evidencah



Vir: Pülzl et al., SWK-Spezial Reverse Charge u. Auftraggeberhaftung i.d. Bauwirtschaft, 2012, str. 35

3.4.5 Stalna poslovna enota

V Avstriji ni posebne definicije ali določb v zakonih o stalni poslovni enoti. Splošni davčni kodeks (BAO), ki se uporablja za splošne davčne namene, v 29. členu določa, da se kot stalna poslovna enota za namene DDV šteje vsako fiksno gradbišče ali institucija, ki služi izvajanju poslovnih aktivnosti. Stalna poslovna enota mora zagotavljati minimalno stopnjo stalnosti, ki izvira iz trajne prisotnosti človeških in tehničnih virov, potrebnih za opravljanje storitev (Dražnik, 2009). Časovna merila pri presoji, od kdaj v Avstriji obstaja stalna poslovna enota, niso posebej določena, v praksi in s strani davčnih uprav pa se

uporablja obdobje 6 mesecev in več (Felhofer, 2007, str. 74). Določitev, ali ima tuji davčni zavezanec v Avstriji poslovno enoto, ki sodeluje pri dobavah blaga ali storitev, je ključnega pomena pri obdavčitvi z DDV. Avstrija je, tako kot ostale države članice, prevzela v svojo zakonodajo pravilo iz Uredbe št. 282/2011, ki določa, da se oseba, dobavitelj ali izvajalec storitve, ki mora plačati avstrijski DDV in ima stalno poslovno enoto v Avstriji, ne šteje, da ima sedež v Avstriji, če stalna poslovna enota ni sodelovala pri dobavah ali izvajanju teh storitev.

4 PRIMERJAVA IN RAZLIKE OBRNJENE DAVČNE OBVEZNOSTI V GRADBENIŠTVU MED REPUBLIKO SLOVENIJO IN REPUBLIKO AVSTRIJO

Uvedba mehanizma obrnjene davčne obveznosti v gradbeništvu v Sloveniji in Avstriji temelji na določbi 199. člena Direktive, ki državam članicam EU dopušča možnost opcijske uporabe obrnjene davčne obveznosti v notranjem prometu države, med davčnimi zavezanci v isti državi članici. V Sloveniji je mehanizem v veljavi od 1. 1. 2010, v Avstriji pa že nekaj let. Začetki uporabe mehanizma segajo v leto 2002, ko je Avstrija uporabilo možnost derogacije po 27. členu Šeste Direktive kot poseben ukrep za preprečevanje davčnih utaj ali izogibanja davkom in zato kot plačnika DDV določila prejemnika gradbenih storitev. Omenjena derogacija je bila v veljavi do konca leta 2007, ko je bila s sprejetjem Direktive 2006/69/ES julija 2006 razveljavljena, saj je Direktiva neposredno v 199. členu uvedla opcijsko uporabo mehanizma obrnjene davčne obveznosti v gradbeništvu. Razlogi in namen pri sprejemanju mehanizma obrnjene davčne obveznosti so v obeh državah podobni, kar je razumljivo, saj je bila tudi Direktiva 2006/69/ES sprejeta z namenom zmanjšanja davčnih utaj in izogibanja davkov. Z uvedbo mehanizma želita državi zmanjšati proračunski primanjkljaj iz davčnih utaj, katerih največji odstotek naj bi se pojavljal predvsem na področju storitvenih dejavnosti, posebej gradbenih storitev in dobav odpadkov. Mehanizem obrnjene davčne obveznosti v obeh državah temelji na enakem principu in določa, da je prejemnik gradbene storitve tisti, ki je dolžan obračunati in plačati DDV, hkrati pa se mu pod določenimi pogoji prizna tudi pravica do njegovega odbitka. S tem se zagotovi, da je davčni učinek za državni proračun nevtralen in ne negativen, kot se je pogosto dogajalo v preteklosti.

Tretja točka 199. člena Direktive državam članicam EU daje možnost, da pri uvajanju mehanizma obrnjene davčne obveznosti same omejijo dobave blaga in opravljanje storitev ter določijo kategorije dobaviteljev, ponudnikov, pridobiteljev ali prejemnikov, za katere se mehanizem uporablja. Zaradi navedenega člena je mehanizem obrnjene davčne obveznosti v gradbeništvu v Sloveniji in Avstriji različno urejen, saj sta državi sami določili, pod kakšnimi pogoji bosta določili uporabo mehanizma. V Sloveniji se obrnjena davčna obveznost uporabi za gradbena dela, vključno s popravili, čiščenjem, vzdrževanjem, rekonstrukcijo in rušenjem v zvezi z nepremičninami. Opredelitev gradbenih del se določa na podlagi SKD 2008 kategorije F/Gradbeništvu, med katere

uvrščamo gradnjo stanovanjskih in nestanovanjskih stavb, gradnjo inženirskih objektov in specializirana gradbena dela. V Avstriji je pojem gradbenih del omenjen le v določbah 19. člena UStG, ki določa plačnika davka. Pod ta pojem UStG uvršča vsa dela, ki so namenjena izgradnji (izdelavi), popravilu, vzdrževanju, čiščenju, rekonstrukciji (spremembi), rušenju (odstranitvi) gradbenih objektov. Pojem gradbeni objekt je po UStR zelo širok in ne zajema zgolj zgradb, ampak tudi vse z gradbenimi stroji izdelane konstrukcije, ki so povezane s tlemi in so izdelane iz gradbenega materiala ali gradbenih elementov. Pod pojem gradbeni objekt se uvršča tudi stavbno pohištvo, kot npr. okna, vrata, oprema in naprave, ki se trajno vgradijo v objekt (vgradne kuhinje, talne obloge, centralno kurjavo, inštalacije). Kot lahko sklepamo, je pojem gradbenih del v UStG veliko širši kot v ZDDV-1, saj niti zakon (UStG) niti pravilnik (UStR) ne določata povsem natančno, kaj vse se uvršča pod pojem gradbeni objekt. Zaradi navedenega lahko imajo davčni zavezanci v Avstriji težave pri določanju gradbenih storitev in posledično pri pravilni uporabi mehanizma obrnjene davčne obveznosti. V kolikor pri posameznih storitvah obstaja dvom, ali gre za gradbeno storitev ali ne, se lahko po mnenju davčne uprave uporabi mehanizem obrnjene davčne obveznosti pod pogojem, da izvajalec in naročnik pred tem dosežeta soglasje. ZDDV-1 takšne opcije pri določanju gradbenih storitev ne predvideva.

Bistvena razlika med obema mehanizmoma je tudi pri določanju plačnika davka oziroma osebe, na katero se prevaljuje obveznost za obračun in plačilo DDV pri gradbenih storitvah. ZDDV-1 določa, da je plačnik davka vsak davčni zavezanec oz. prejemnik gradbene storitve po 76. a členu ZDDV-1, ki je identificiran za namene DDV v Sloveniji, kadar mu gradbeno storitev opravi drug davčni zavezanec, identificiran za namene DDV v Sloveniji. Iz navedenega je razvidno, da je možen prenos davčne obveznosti na prejemnika gradbene storitve le v primeru, kadar sta tako dobavitelj kot prejemnik davčna zavezanca, ki sta identificirana za DDV v Sloveniji. V primeru, ko se tuji davčni zavezanec ne identificira za DDV v Sloveniji in opravi gradbene storitve iz 76. a člena ZDDV-1, ne pride do prenosa davčne obveznosti na prejemnika. V kolikor bi tuji davčni zavezanec, ki v Sloveniji nima sedeža ali poslovne enote, opravil gradbeno storitev v Sloveniji, pa bi kljub temu prešla obveznost za obračun in plačilo davka na prejemnika storitev po tretji točki 76. člena ZDDV-1 (varovalni mehanizem). Razlika med obrnjeno davčno obveznostjo v gradbeništvu po 76. a členu in obrnjeno davčno obveznostjo po tretjem odstavku 76. člena ZDDV-1 je na ravni dejanskih posledic za zavezanca, saj le-ta ob uporabi varovalnega mehanizma ne bo mogel uveljavljati odbitka vstopnega DDV od morebitnih nabav v Sloveniji. Pravica do odbitka se mu prizna le pod pogojem, da se registrira za namene DDV v Sloveniji, naredi popravek že izdanih računov in uveljavlja pravico do odbitka vstopnega DDV v redni mesečni napovedi za nazaj. UStG v primerjavi z ZDDV-1 določa, da pride do prenosa davčne obveznosti na prejemnika gradbene storitve, kadar je prejemnik gradbene storitve sam dobil naročilo za opravljanje teh storitev (razmerje glavni izvajalec – podizvajalec) ali kadar sam običajno opravlja gradbene storitve. Pri tem ni pomembno, ali gradbene storitve opravlja avstrijski ali tuji davčni zavezanec in ne glede na

to, ali je prejemnik v Avstriji registriran za namene DDV ali ne. Pri gradbenih storitvah v Avstriji se lahko obveznost za plačilo davka na prejemnika storitve prenese na podlagi opsijskega mehanizma obrnjene davčne obveznosti v primeru, kadar zavezanec nima sedeža v državi, kjer je davek dolgovan, ali na podlagi mehanizma obrnjene davčne obveznosti v gradbeništvu. Kadar zavezanec, ki v Avstriji nima sedeža ali stalne poslovne enote, prek katere bi opravljal dobave, opravi gradbeno storitev v Avstriji, je prejemnik storitve na podlagi splošnega mehanizma obrnjene davčne obveznosti dolžan obračunati in plačati DDV. Kadar ima zavezanec sedež ali stalno poslovno enoto, preko katere opravlja dobave in opravi gradbeno storitev v Avstriji, ne preide obveznost za obračun in plačilo DDV na prejemnika po splošnem mehanizmu obrnjene davčne obveznosti, ampak na podlagi obrnjene davčne obveznosti v gradbeništvu. Kot lahko vidimo, ima splošni mehanizem obrnjene davčne obveznosti prednost pred mehanizmom obrnjene davčne obveznosti v gradbeništvu, kadar so izpolnjeni pogoji za prenos obveznosti po obeh mehanizmih.

Razlika med obrnjeno davčno obveznostjo v gradbeništvu in splošno obrnjeno davčno obveznostjo je na ravni obveznosti za identifikacijo zavezancev za DDV v Avstriji in uveljavljanju pravic pri odbitku vstopnega DDV. Kadar preide obveznost za obračun DDV na prejemnika gradbene storitve po splošnem mehanizmu obrnjene davčne obveznosti, identifikacija za DDV v Avstriji ni obvezna. Odbitek avstrijskega DDV zavezanec zahteva na podlagi letnega zahtevka za vračilo DDV. V primeru uporabe mehanizma obrnjene davčne obveznosti v gradbeništvu pa se je davčni zavezanec dolžan identificirati za namene DDV v Avstriji in oddajati mesečne obračune DDV, v katerih lahko uveljavlja pravico do odbitka vstopnega DDV.

Pri določanju kraja opravljenih storitev med zakonodajama obeh držav ni razlik. Oba zakona natančno povzemata določbe Direktive glede splošnih pravil pri določanju kraja opravljene storitve davčnim zavezancem in nezavezancem po 44. in 45. členu Direktive, kot tudi določb Direktive glede posebnih pravil pri določanju kraja opravljenih storitev. Prav tako sta državi z Uredbo 282/2011 poenotili pravila glede stalne poslovne enote in kdaj se šteje, ali poslovna enota sodeluje pri opravljenih storitvah.

5 ANALIZA UGOTOVLJENIH RAZLIK MED ZAKONODAJAMA OBEH DRŽAV V SISTEMU OBRNJENE DAVČNE OBVEZNOSTI IN PREDLOGI K OPTIMIZACIJI ZAKONODAJE

Tako Slovenija kot tudi Avstrija sta v svoje nacionalne zakonodaje o DDV uvedli opsijsko določilo o uporabi mehanizma obrnjene davčne obveznosti za storitve gradbeništvu in posredovanja osebja v gradbeništvu. V Sloveniji je bilo opsijsko določilo uvedeno na podlagi 199. člena Direktive leta 2010, v Avstriji pa na podlagi derogacije leta 2002, po takrat veljavnem 27. členu Šeste Direktive (danes 395. člen Direktive). Razlog za sprejem mehanizma v zakon o DDV je v obeh državah podoben. Avstrija je želela z uporabo

posebnega pravila omejiti davčne utaje na področju gradbeništva, vendar zgolj za določene transakcije znotraj gradbene panoge, kjer so se najpogosteje pojavljale utaje davkov. Slovenija je kot razlog za sprejem mehanizma v ZDDV-1 navedla učinkovit nadzor nad dejavnostjo gradbeništva, ki jo je zaradi njene narave in delovanja težko nadzirala, pri čemer je bil cilj zakonodajnega predloga učinkovit boj zoper goljufije na tem področju.

Na splošno se je uporaba mehanizma obrnjene davčne obveznosti izkazala kot zelo učinkovit ukrep zoper utajo davkov. Svet EU je z Direktivo 2006/69/ES možnost opcijske uporabe mehanizma vključil v takrat veljavno Šesto Direktivo. Za boj proti davčnim utajam ali izogibanju davku je navedena Direktiva dala državam članicam možnost, da kot plačnika davka določijo prejemnika blaga ali storitve, med drugimi tudi za gradbene storitve in posredovanje osebja v gradbeništvu. S sprejetjem te Direktive je bila derogacija Avstrije konec leta 2007 razveljavljena, saj zanjo ni bilo več potrebe, ker je to možnost neposredno uvedla Šesta Direktiva (danes 1. a točka 199. člen Direktive). Nekatere države članice, med njimi tudi Avstrija, so namreč na podlagi derogacij iz 395. člena Direktive zahtevale, naj se za boj proti goljufijam uporabi sistem obrnjene davčne obveznosti za nekatere sektorje ali blago, ki so dovzetni za goljufije. Ker pa omenjenega člena ni bilo mogoče šteti za zadostno podlago za nadaljnjo in širšo uporabo mehanizma na ravni Skupnosti, se je mehanizem obrnjene davčne obveznosti za dejavnost gradbeništva neposredno vključil v 199. člen Direktive.

Da je področje uporabe obrnjene davčne obveznosti v gradbeništvu med državama različno urejeno, sta po mojem mnenju dva razloga. Prvi razlog najdemo v drugi točki 199. člena Direktive, ki državam članicam dopušča, da same omejijo dobave blaga in opravljanje storitev ter samostojno določijo kategorije dobaviteljev in prejemnikov, za katere se ti ukrepi uporabljajo. Omenjena točka Direktive je ključen razlog, zakaj sta mehanizma obrnjene davčne obveznosti v gradbeništvu med državama različno urejena. Oba mehanizma sta v tem delu usklajena z veljavno Direktivo, saj le-ta zgolj določa storitve, za katere se lahko uporabi obrnjena davčna obveznost, vse ostale določbe glede natančnejše opredelitve teh storitev in kategorij davčnih zavezancev, za katere velja omenjen ukrep, pa prepušča v odločitev državam članicam. Drugi razlog pa lahko najdemo v postopku in časovnem okvirju sprejemanja mehanizma v obeh državah. Avstrija je z uporabo derogacije želela omejiti utaje davkov v gradbeništvu, vendar zgolj za določene transakcije znotraj gradbene panoge (razmerje podizvajalec – glavni izvajalec). V primerjavi z Avstrijo je Slovenija skoraj 10 let kasneje uvedla mehanizem obrnjene davčne obveznosti za vse transakcije znotraj gradbene panoge, ne glede na razmerja podizvajalec – glavni izvajalec, saj je želela uvesti učinkovit nadzor nad celotno dejavnostjo gradbeništva.

Področje uporabe mehanizma obrnjene davčne obveznosti v gradbeništvu je v ZDDV-1 določeno za storitve, ki se uvrščajo pod šifro F iz SKD 2008, v Avstriji pa je pojem gradbenih storitev zastavljen veliko širše in zajema izgradnjo (izdelavo), popravilo, vzdrževanje, čiščenje, rekonstrukcijo (spremembo) in rušenje (odstranitev) gradbenih

objektov, pri čemer pojem gradbenih objektov zajema zgradbe, konstrukcije, ceste, predore, elektrarne itd. Kot lahko vidimo, je določanje gradbenih storitev v ZDDV-1 veliko bolj natančno, saj temelji na statistični klasifikaciji gospodarskih dejavnosti, v nasprotju s tem pa UStG zelo široko definira gradbene storitve zgolj v delu zakona, kjer je določen plačnik davka. Zaradi tega davčnim zavezancem v Avstriji določanje gradbenih storitev nemalokrat povzroča težave, saj niti UStG niti UStR ne povsem natančno določata gradbenih storitev, ampak jih UStR zgolj taksativno našteva in navaja na praktičnih primerih. Ker se v praksi pojavljajo zelo različne možne kombinacije gradbenih storitev, morajo davčni zavezanci, preden zaračunajo gradbeno storitev naročniku, skrbno preučiti vsako posebnost, saj je od tega odvisna pravilna uporaba mehanizma obrnjene davčne obveznosti. Določanje gradbenih storitev bi po mojem prepričanju lahko avstrijski zakonodajalec v zakonu uredil na način, kot ga pozna ZDDV-1 in zato uporabil statistično klasifikacijo gospodarskih dejavnosti v Evropski skupnosti, ki temelji na Uredbi Sveta št. 3037/90, ki se kot enotna ureditev uporablja v vseh državah članicah EU. Ne nazadnje se UStG na statistično klasifikacijo sklicuje, ko določa davčnega zavezanca, ki običajno opravlja gradbeno storitev, zato sem mnenja, da bi lahko zakonodajalec na enak način uredil tudi področje glede določanja gradbenih storitev. S takšno rešitvijo bi bila pravila glede določanja gradbenih storitev med državama poenotena, kar bi poenostavilo poslovanje davčnih zavezancev, še posebej takrat, kadar tuji davčni zavezanec opravlja gradbene storitve v drugi državi. Seveda bi lahko pravila poenotenja gradbenih storitev določili že na ravni same Direktive, kjer bi v delu, ki določa gradbene storitve, le-te določili na podlagi statistične klasifikacije gospodarskih dejavnosti in bi s tem poenotili pravila v vseh državah članicah EU. UStG glede napačne določitve gradbenih del, za katere se neupravičeno uporabi mehanizem obrnjene davčne obveznosti, ne predvideva posebnih ukrepov za davčne zavezance. Obstaja pa v UStG določilo, da se mehanizem obrnjene davčne obveznosti uporabi ne glede na to, ali davčni zavezanec izvajalcu storitve sporoči svoj status, da je sam glavni izvajalec ali podjetje, ki običajno opravlja gradbene storitve. Zato davčnim zavezancem, ki opravljajo gradbene storitve v Avstriji, pri katerih obstaja dvom o pravilni uporabi mehanizma obrnjene davčne obveznosti, svetujem, da z naročnikom predhodno dosežejo soglasje, kjer sporazumno predpostavljajo, da gre za gradbene storitve in prevalijo obveznost na naročnika. S tem se izognejo obveznosti za plačilo davka, ki bi ga v nasprotnem primeru bili dolžni plačati, saj so ga izkazali na računu, prejemnik storitve pa ne bi imel pravice do odbitka DDV. V kolikor pride do takšne situacije, davčnim zavezancem svetujem, da za vse račune, ki so jih izdali z DDV, naredijo popravek in izdajo nove brez DDV, s klavzulo o prevalitvi obveznosti na prejemnika storitev. Tako bosta tako izvajalec kot prejemnik gradbenih storitev dosegla davčno nevtralnost. V primerjavi s tem ZDDV-1 ne predvideva uporabe mehanizma obrnjene davčne obveznosti, tudi kadar izvajalec in prejemnik soglašata o njeni uporabi. Davčnim zavezancem pri nepravilni uporabi mehanizma obrnjene davčne obveznosti svetujem, da že izdane račune popravijo in jih nadomestijo z novimi, na katerih obračunajo DDV.

Tudi osebe, ki so kot prejemniki gradbenih storitev dolžne obračunati DDV, se med državama razlikujejo. V Sloveniji je uporaba mehanizma obrnjene davčne obveznosti v gradbeništvu omejena samo med subjekti, ki so identificirani za namene DDV v Sloveniji, pri čemer ni pomembno, ali zavezanec opravlja oproščeno ali obdavčeno dejavnost. V Avstriji se mehanizem obrnjene davčne obveznosti pri gradbenih storitvah uporabi, kadar jih opravlja tuji ali domači davčni zavezanec, pod pogojem, da je prejemnik dobav davčni zavezanec, ki je sam dobil naročilo opravljanja teh del ali kadar sam običajno opravlja gradbene storitve. Pri tem ni pomembno, ali je prejemnik v Avstriji že identificiran za DDV ali ne. Kot lahko vidimo, je tudi tukaj ureditev glede plačnika davka v Avstriji kompleksnejša kot v Sloveniji, saj predvideva uporabo mehanizma tudi v primerih, kadar jih opravljajo tuji davčni zavezanci ali kadar je prejemnik tuji davčni zavezanec. Avstrija je uporabo obrnjene davčne obveznosti v gradbeništvu za avstrijske davčne zavezance omejila zgolj na storitve, opravljene med podizvajalci – glavnimi izvajalci in podizvajalci – naročniki (če so to podjetja, ki običajno opravljajo gradbene storitve), hkrati pa je predvidela uporabo mehanizma tudi v primeru, kadar gradbene storitve v Avstriji opravi ali prejme tuji davčni zavezanec. Avstrija je poleg mehanizma obrnjene davčne obveznosti uvedla tudi splošni mehanizem obrnjene davčne obveznosti za storitve, kadar jih opravi tuji davčni zavezanec, ki v Avstriji nima sedeža ali poslovne enote, preko katere opravi storitve. Tako slovenskega davčnega zavezanca, ki opravi gradbene storitve v Avstriji za naročnika (glavnega izvajalca), pred obračunom DDV in registracijo varujeta oba mehanizma. Nasprotno je za avstrijske davčne zavezance, ki opravljajo gradbene storitve v Sloveniji, davčna obravnava bistveno manj ugodna. Avstrijski davčni zavezanec se mora namreč v Sloveniji registrirati za namene DDV in od opravljenih gradbenih storitev obračunati slovenski DDV. Zanj uporaba mehanizma obrnjene davčne obveznosti v gradbeništvu ni možna, saj je predvidena zgolj za davčne zavezance s slovensko ID številko, niti ni možna uporaba splošnega mehanizma obrnjene davčne obveznosti, saj Slovenija ni prevzela te možnosti iz Direktive. Slovenski in avstrijski davčni zavezanci, ki opravljajo gradbene storitve v drugi državi, morajo zato zelo dobro poznati pravila in zakonodajo v tej državi, posebej takrat, ko v tej državi nimajo sedeža ali stalne poslovne enote, preko katere opravljajo storitve. Po ZDDV-1 se morajo tuji davčni zavezanci, kadar v Sloveniji opravljajo gradbene storitve, registrirati za namene DDV v Sloveniji. V kolikor se ne registrirajo, preide obveznost za obračun davka kljub temu na prejemnika po varovalnem mehanizmu, vendar v tem primeru tuji davčni zavezanec od morebitnih nabav v Sloveniji ne more odbiti vstopnega DDV. UStG v primerih gradbenih storitev tujih davčnih zavezancev, ki v Avstriji nimajo sedeža ali stalne poslovne enote, predpisuje uporabo splošne obrnjene davčne obveznosti, kadar pa imajo tuji davčni zavezanci sedež ali stalno poslovno enoto, preko katere opravijo gradbeno storitev, pa obrnjeno davčno obveznost pri gradbenih storitvah. Razlika med uporabo obeh mehanizmov je zgolj pri obveznosti za identifikacijo za DDV v Avstriji.

Ko primerjamo ureditev splošnega mehanizma obrnjene davčne obveznosti v Avstriji in varovalnega mehanizma obrnjene davčne obveznosti v Sloveniji, ki se uporabita, kadar tuji

davčni zavezanec opravi storitve v drugi državi, v kateri nima sedeža ali poslovne enote, preko katere opravi storitve z Direktivo, lahko ugotovimo, da je splošen mehanizem obrnjene davčne obveznosti v Avstriji usklajen z določbami 194. člena Direktive. Avstrija je namreč povsem v skladu z veljavno določbo prve točke 194. člena Direktive prevzela v UStG splošni mehanizem obrnjene davčne obveznosti, pri čemer je skladno z drugo točko istega člena samostojno določila, da se mehanizem uporablja za storitve in dobave blaga z obdelavo. V nasprotju s tem, ureditve varovalnega mehanizma obrnjene davčne obveznosti v ZDDV-1 v določbah Direktive sploh ni mogoče najti. Po vsebini je sicer varovalni mehanizem obrnjene davčne obveznosti povsem primerljiv s 194. členom Direktive, vendar Slovenija ni nikoli uradno prevzela tega dela člena Direktive v zakon, zato ga s tem členom ne moremo enačiti, lahko pa ga izpeljemo iz splošnih načel Direktive o tem, da države članice sprejmejo ukrepe za preprečitev neplačila davka. Iz tega sklepam, da je varovalni mehanizem obrnjene davčne obveznosti v ZDDV-1 po vsebini sicer primerljiv s splošno obrnjeno davčno obveznostjo v UStG, vendar obstaja med njima bistvena razlika glede namena uporabe, saj je mehanizem v UStG namenjen administrativni poenostavitvi postopkov plačevanja in pobiranja davkov ter registraciji tujih davčnih zavezancev v drugi državi članici, varovalni mehanizem pa zgolj kot instrument pred zavarovanjem neplačila davka tujega davčnega zavezanca v Sloveniji, ko se le-ta ne registrira v Sloveniji.

Z vidika poenostavitve in poenotenja pravil o DDV med državama in Direktive bi po mojem mnenju bilo smiselno, da bi Slovenija prevzela 194. člen Direktive v ZDDV-1 in tako tujim davčnim zavezancem, ki opravljajo storitve v Sloveniji, kjer nimajo sedeža ali stalne poslovne enote, omogočila odbitek DDV od nabav v Sloveniji brez obveznosti za registracijo za namene DDV. S tem bi odpravili nekoliko ponesrečeno ureditev iz tretje točke 76. člena ZDDV-1, to je varovalni mehanizem, ki je tujim davčnim zavezancem le malo znan. Dogaja se, da tuji davčni zavezanci, ki opravljajo obdavčljive storitve v Sloveniji, predvidevajo, da gre za splošno obrnjeno davčno obveznost, in se v Sloveniji ne registrirajo ter tako izgubijo pravico do odbitka DDV od nabav v Sloveniji. Prevzem omenjenega člena Direktive v ZDDV-1 bi imel pozitivne učinke tako za tuje davčne zavezance kot tudi za davčne organe v Sloveniji. Slovenskim davčnim organom bi s tem omogočili boljši nadzor nad davčnimi zavezanci, saj bi že v izhodišču kot plačnike davka določili domače davčne zavezance, ki jih je nedvomno lažje nadzirati kot tuje. Za tuje davčne zavezance pa bi prevzem omenjenega člena pomenil bistveno poenostavitev pravil, administrativno razbremenitev in s tem olajšanje poslovanja v Sloveniji. Za prevzem tega člena Direktive v zakon Slovenija ne potrebuje posebnega dovoljenja Komisije in Sveta EU, zato sem mnenja, da bi bil postopek uvedbe v zakon hiter, finančno ugoden in učinkovit.

SKLEP

V magistrski nalogi sem predstavil opcijski del mehanizma obrnjene davčne obveznosti, med katerega Direktiva uvršča tudi gradbene storitve ter storitve, ki jih opravijo davčni

zavezanci, ki nimajo sedeža v drugi državi, v kateri je davek dolgovan. Direktiva dopušča državam članicam, da na različne načine uredijo to področje v svojih nacionalnih zakonodajah o DDV, zato nastajajo razlike med zakonodajami držav članic EU. Tako Slovenija kot tudi Avstrija sta zaradi podobnih razlogov uvedli opsijsko določilo o uporabi mehanizma obrnjene davčne obveznosti pri gradbenih storitvah, kar sem v nalogi podrobno predstavil. Državi sta imeli različni namen pri uvedbi splošnega mehanizma obrnjene davčne obveznosti v Avstriji in varovalnega mehanizma obrnjene davčne obveznosti v Sloveniji, saj je bil prvi uveden z namenom zmanjšanja administrativnih obremenitev za tuje davčne zavezance v drugi državi članici, varovalni mehanizem v Sloveniji pa kot instrument zavarovanja v primeru, če se tuji davčni zavezanec ne registrira v Sloveniji. Opisal sem ureditev tega področja v Direktivi in v nacionalni zakonodaji posamezne države ter na številnih primerih pojasnil delovanje mehanizma v praksi.

V uvodu naloge sem postavil hipotezo, da sta nacionalni zakonodaji o DDV v Sloveniji in Avstriji v delu, ki določa mehanizem obrnjene davčne obveznosti, usklajeni z Direktivo, vendar med nacionalnima zakonodajama obstajajo razlike v ureditvi tega področja. Navedeno hipotezo lahko potrdim, saj ugotavljam, da sta tako Slovenija kot Avstrija ustrezno prenesli opsijsko določilo o uporabi mehanizma obrnjene davčne obveznosti iz 199. člena Direktive. Hkrati pa lahko pritrdim tudi drugemu delu hipoteze glede različne nacionalne ureditve tega področja v zakonodaji o DDV, saj ugotavljam, da obstajajo razlike pri obdavčitvi gradbenih storitev med državama, tako pri samem določanju gradbenih storitev kot pri določanju plačnika davka, na katerega se prenaša obveznost za plačilo.

Kadar slovenski davčni zavezanec opravlja gradbene storitve v Avstriji in obratno, morata oba zelo podrobno poznati ureditev posamezne države in davčne posledice pri opravljanju del. Ugotavljam namreč, da na tem področju Direktiva dopušča državam članicam veliko svobode pri prevzemanju določb iz Direktive, kar ima za posledico, da sta si zakonodaji s področja DDV v delu, ki določa obdavčitev gradbenih storitev, zelo različni. Ključno pri tem je, da davčna zavezanca poznata in delujeta v skladu s pravili DDV države, ki ima pravico do obdavčitve in si s tem zagotavljata davčno nevtralnost, kar je zelo pomembno v primeru, kadar davčni zavezanec izgubi pravico do odbitka DDV in se mu zaradi tega povišajo stroški v breme poslovanja.

Svet EU je z uvedbo drugačne metode obračunavanja DDV v gradbeništvu uvedel učinkovit ukrep proti izogibanju plačevanja davkov in davčnim utajam v tej dejavnosti. Svet EU namreč ugotavlja, da je mehanizem obrnjene davčne obveznosti v nekaterih primerih učinkovit ukrep za ustavitev goljufij na področju DDV v posameznih sektorjih. Zaradi trenutne finančne in gospodarske krize v EU lahko pričakujemo, da se bodo tudi v prihodnje, kljub velikim in nenehnim prizadevanjem Komisije in Sveta EU za preprečitev tovrstnih zlorab, pojavljale vedno nove oblike in področja davčnih utaj. Nedavno sprejete spremembe Direktive zoper boj proti davčnim utajam kažejo morebiten trend razvoja tega

področja v prihodnje. Pri tem se za države članice poenostavljajo in skrajšujejo postopki pri prevzemanju določil Direktiv v nacionalne zakonodaje, kar je bila glavna ovira za pravočasen in učinkovit odziv na primere goljufij v EU. S širitvijo uporabe mehanizma obrnjene davčne obveznosti se Komisija in Svet EU odmikata od temeljnega načela obdavčitve po poreklu države, po katerem se dobave blaga in storitev obdavčujejo v državi članici izvora in prehajata na režim obdavčitve po načelu namembne države. Zaradi širitve EU z novimi članicami, globalizacije, deregulacije, tehnoloških sprememb, gospodarske krize, davčnih utaj in težnje k splošnemu izboljšanju delovanja sistema DDV in s tem boljše delovanje notranjega trga EU lahko v prihodnje pričakujemo nadaljnje spremembe na področju DDV. Menim, da bi morala Komisija in Svet EU nameniti poudarek nadaljnji poenostavitvi in poenotenju pravila za davčne zavezance med državami članicami na način, da bi bila pravila za države članice v Direktivi določena bolj neposredno, z manj možnostmi za države članice, da same določijo pogoje za doseganje ciljev Direktive. Seveda bi s takšno usmeritvijo države članice izgubile del suverenosti pri oblikovanju pravil o uporabi DDV v svoji državi, vendar bi takšno poenotenje pravil DDV v EU predstavljalo pomemben napredek pri nadaljnji harmonizaciji pravil o DDV med državami članicami in pomembno vplivalo na morebitno ustanavljanje fiskalne unije v prihodnje.

Iz magistrske naloge, v kateri sem primerjal ureditev mehanizma obrnjene davčne obveznosti pri gradbenih storitvah v Sloveniji in Avstriji z veljavno Direktivo, izhaja, da obstajajo med nacionalnima zakonodajama številne razlike na tem področju, kljub temu da sta obe zakonodaji v tem delu usklajeni z Direktivo in kljub dejstvu, da je zakonodaja s področja DDV eno najbolj harmoniziranih davčnih področij v EU. Direktiva ureditve mehanizma obrnjene davčne obveznosti namreč ne določa dovolj natančno oziroma dovoljuje državam članicam veliko možnosti, da samostojno uredijo to področje v svojih nacionalnih zakonodajah, zato morajo davčni zavezanci zelo dobro poznati pravila DDV pri poslovanju, še posebej, kadar opravljajo gradbene storitve v drugi državi članici.

LITERATURA IN VIRI

1. Bartol, M. (2009). *Obrnjeno davčno breme v sistemu davka na dodano vrednost v Evropski uniji* (magistrsko delo). Ljubljana: Ekonomska fakulteta.

2. Berger, W., Bürgler, C., Kanduth-Kristen, S., & Wakounig, M. (2010). *UStG-ON - Kommentar zum Umsatzsteuergesetz*. Dunaj: Manz'sche Verlags- und Universitätsbuchhandlung.
3. Birkenfeld, W. (2003). *Mehrwertsteuer der EU. Die 6., 8. und 13. USt-Richtlinie mit Erläuterungen*. München: Erich Schmidt Verlag.
4. BMF Bundesministerium für Finanzen. (2010). Übergang der Steuerschuld bei der Reinigung von Bauwerken ab 1. Jänner 2011. Najdeno 1. februar 2014 na spletnem naslovu <https://findok.bmf.gv.at/findok?execution=els1&dokumentId=b9e6cb69-5793-4013-aecf-7ebdac33c3e8>
5. Bundesgesetz über die Besteuerung der Umsätze - Umsatzsteuergesetz 1994 (1994). *Zvezni uradni list Republike Avstrije, št. 663/94 s spremembami*.
6. Davčna uprava Republike Slovenije. (2014). Davek na dodano vrednost - pojasnila. Najdeno 1. februarja na spletnem naslovu http://www.durs.gov.si/si/davki_predpisi_in_pojasnila/davek_na_dodano_vrednost_pojasnila/.
7. Demšar, K. (2013). Stalna poslovna enota v Sloveniji in problematika obračunavanja DDV-ja. *SIR*IUS, št. 1/13*, 34-45.
8. Direktiva Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost. (brez datuma). *Uradni list Evropske unije*, št. L 347/06, L 384/06, L 346/07, L 44/08, L 14/09, L 116/09, L 175/09, L 10/10, L 72/10, L 189/10, L 326/10, L 201/13.
9. Dražnik, R. (2009). Davčna problematika pri poslovanju tujih družb preko poslovnih enot v Sloveniji. *9. davčno-finančna konferenca*. Najdeno 1. februarja na spletnem naslovu http://www.planetgv.si/upload/htmlarea/images/prezentacije/DFK_Draznik_Rosana.pdf
10. Felhofer, M., & Janežič, K. (2007). *Umsatzsteuer in der Europäischen Union*. Frankfurt am Main: VDMA Verlag.
11. Izvedbena uredba Sveta (EU) št. 282/2011 z dne 15.3.2011.(2011). *Uradni list Evropske unije* št. 77/11.
12. Kleinbauer, F., & Wolf, E. (1997, 1. februar). Montage-(Werk-)Lieferungen ausländischer Unternehmer Abgrenzung Werklieferung – »normale« Inlandslieferung. *Österreichische Steuer-Zeitung*, str. 48-51.
13. Ministrstvo za finance Republike Slovenije. (2009). Predlog zakona o sprememba DDV - prva obravnava št. EVA 2008-1611-0062. Najdeno 1. februarja na spletnem naslovu <http://imss.dz-rs.si/imis/a5646f27ad3eb74e9431.pdf>
14. Odar, M. (2003). Spremembe 4. in 7. direktive Evropske unije, obvezna uporaba mednarodnih standardov računovodskega poročanja ter potrebne spremembe zakonodaje. *Revizor, št. 12/03*, 51-62.
15. Odločba Sveta 2002/880/ES z dne 5.11.2002, ki dovoljuje Avstriji uporabo ukrepa o odstopanju od člena 21 Direktive 77/388/EGS. (2002). *Uradni list Evropske unije*, št. 306/02.
16. Pravilnik o izvajanju Zakona o davku na dodano vrednost. (2013). *Uradni list RS*, št. 141/2006, 52/2007, 120/2007, 21/2008, 123/2008, 105/2009, 27/2010, 104/2010, 110/2010, 82/2011, 108/2011, 106/2011, 102/2012, 54/2013.
17. Prezelj, T. (2010). Uredba EU o kraju obdavčitve storitev. *Denar, št. 5/10*, 22-26.
18. Prislan, B. (2010). Obrnjena davčna obveznost v gradbeništvu. *IKS, št. 5/2010*, 65-92.
19. Prislan, B. (2014). Evidentiranje prometov pri samoobdavčitvi. *IKS, št. 2/14*, 134-137.

20. Pülzl, P., Bodner, C., & Werner, P. (2012). *SWK-Spezial Reverse Charge u. Auftraggeberhaftung i.d. Bauwirtschaft*. Dunaj: Linde Verlag.
21. Ruppe, H. G., & Achatz, M. (2011). *Umsatzsteuergesetz (UStG), Kommentar (für Österreich)*. Dunaj: Facultas.
22. Scheiner, M., Kolacny, P., & Caganek, E. (2005). *Kommentar zur Mehrwertsteuer - UStG 1994*. Dunaj: LexisNexis ARD.
23. Sigmund, J. (1995). *Reverse Charge System*. Ecolex - Zeitschrift für Wirtschaftsrecht. Dunaj: Mainz Verlag.
24. Stanovnik, T. (2012). *Javne finance*. Ljubljana: Ekonomska fakulteta.
25. Sporočilo Komisije Svetu v skladu s členom 27(3) Direktive 77/388/EGS. (2006). Najdeno 1. februar 2014 na naslovu <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2006:0404:FIN:SL:PDF>
26. Stingl, W. (2002). Übergang der Steuerschuld. *Immolex*, št. 5, 310-387.
27. Šesta direktiva Sveta 77/388/EGS z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih - Skupni sistem davka na dodano vrednost. *Uradni list Evropske unije*, št. 145/1 s spremembami.
28. Špes, D. (2013). *DDVpoznavalec 2013 komentar ZDDV-1 s praktičnimi primeri od 01.09.2013*. Maribor: Davčna hiša Bilans.
29. Terra, B., & Kajus, J. (2010). *A guide to the European VAT Directives. Introduction to European VAT*. Amsterdam: International Bureau of Fiscal Documentation.
30. Tscheppe, M. (2002). Betrugsbekämpfung im Bau- und Baunebengewerbe. *ÖStZ Österreichische Steuerzeitung*, št. 22, 25-84.
31. Umsatzsteuerrichtlinien 2000 - UStR 2000. (2005). *Ministrstvo za finance št. 09 4501/58-IV/9/00*.
32. Vraničar, M., & Beč, N. (2007). *Zakon o davku na dodano vrednost s komentarjem*. Ljubljana: GV Založba.
33. Weimann, R., & Lang, F. (2007). *Umsatzsteuer - national und international*. Stuttgart: Schäffer-Poeschel Verlag.
34. WKO Wirtschaftskammer Österreich. (2013). Umsatzsteuerbetrugsbekämpfungsverordnung. Najdeno 1. februarja 2014 na spletnem naslovu https://www.wko.at/Content.Node/branchen/ooe/Elektro-Gebaeude-Alarm-und-Kommunikationstechniker/Merkblatt_zur_Verordnung.pdf.
35. Zakon o davku na dodano vrednost (ZDDV-1) z dne 17.11.2006. *Uradni list RS*, št. 117/06, 52/07, 33/09, 85/09, 85/10, 18/11, 78/11, 38/12, 40/12 - ZUJF, 83/12, 14/13, 46/13 - ZIPRS1314-A, 101/13 - ZIPRS1415.
36. Zorman, G. (2013). Obdavčitev gradbenih del v Avstriji. *IKS*, št. 7/13, 72-78.